



UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES – UNAM



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

PROGRAMA DE DOCTORADO EN ADMINISTRACIÓN

TESIS

**LA ESTRUCTURA DE PRECIOS DE LA INDUSTRIA DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS
AGRÍCOLAS: una propuesta de modelo a partir de la gestión estratégica de las
variables mercado, costo de producción y valor percibido**

Autora: Euselia Paveglio Vieira

Director de Tesis: Jorge Oneide Sausen

Posadas (AR), Junio 2017

EUSELIA PAVEGLIO VIEIRA

LA ESTRUCTURA DE PRECIOS DE LA INDUSTRIA DE MÁQUINAS E
IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS: una propuesta de modelo a partir de la gestión
estratégica de las variables mercado, costo de producción y valor percibido

Tesis Doctoral Presentada a la Universidad Nacional de Misiones – UNaM – como
requisito para la obtención del título de doctora en Administración

Posadas (AR), Junio 2017

**LA ESTRUCTURA DE PRECIOS DE LA INDUSTRIA DE MÁQUINAS E
IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS: una propuesta de modelo a partir de la gestión
estratégica de las variables mercado, costo de producción y valor percibido**

EUSELIA PAVEGLIO VIEIRA

Tesis Doctoral Defendida y Aprobada por el Tribunal Examinador Constituido por los
doctores que Abajo Firman Fecha de Aprobación _____/_____/_____

Composición del Tribunal Examinador:

Prof. Dr. Institución

Prof. Dr. Institución

Prof. Dr. Institución

Posadas (AR)

DECLARACIÓN DE ORIGINALIDAD

En este acto dejo constancia que el contenido escrito en esta Tesis fue producto de mi trabajo, siendo original e inédito dentro de mi leal saber y entender. Cuando aparecen conceptos de otros están identificados explícitamente a quién pertenece a través de citas. Asimismo se aclara que este material no fue presentado en ésta u otra institución.

Euselia Paveglio Vieira

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mi familia, especialmente mi madre Anicia y mi hijo Gabriel, por el amor de mí dedicados, por la paciencia y la comprensión de todas mis ausencias durante el período de la realización de esta tesis. Sin amor y la asociación de ustedes, hubiera sido mucho más difícil de hacer esta caminata y completar esta etapa de mi educación.

AGRADECIMENTOS

A Dios por encima de todo y por todo lo que me ha concedido... A mi familia que, incondicionalmente, me apoyó e impulso al estudio. Mi madre Anicia, mis hermanas Lenoar y Denise, mi Hermano Renato, gracias por estar siempre conmigo! A mi hijo Gabriel, amor incondicional, mi fuente de luz e inspiración en todos mis días... Al profesor orientador doctor Jorge Oenide Sausen, por Haber creído en mi propuesta de estudio, por la generosidad en su orientación y por las contribuciones y palabras de incentivo durante toda la investigación. Gracias profesor! A los profesores del Departamento de Ciencias Administrativas, Contables, Económicas y de la Comunicación (Decec) de la Universidad Regional del Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul (Unijui), en especial al profesor Iraní, amigo leal, ser humano único... Es un regalo que Dios coloco en mi vida; gracias por formar parte de mi trayectoria profesional; estaré siempre agradecida por sus enseñanzas! Al colega, profesor Teodoro, que siempre estuvo dispuesto a intercambiar ideas conmigo, desafiándome continuamente para que de lo mejor de mí. Gracias! A los colegas de convivencia diaria, siempre serviciales, profesores Martinho, André, Lauri, Stela, Geovani, Ivanildo, Margarete, Roselaine, Eliana y Marcelo. Gracias! A los colegas del doctorado, compañeros de estudio, Tiago, Thomé y Zélia. Gracias por las horas de debate y aprendizaje. A la profesora Tañski, coordinadora del curso de Doctorado en Administración de la UNaM, siempre presente y atenta con nosotros. A los profesores del Doctorado de la UNaM. Ustedes fueron fundamentales en mi formación. Gracias por compartir su conocimiento! A Graciela, secretaria del Doctorado, siempre servicial y presente. Gracias! A las empresas John Deere, AGCO, Vence Tudo y Khun que aceptaron formar parte de la investigación y pusieron a disposición a sus ejecutivos para contribuir en las entrevistas. Muchas gracias por recibirme en sus empresas con tanto profesionalismo. Confieso que aprendí mucho con cada uno de ustedes. Valió cada minuto de su atención. A los productores rurales que me recibieron en sus propiedades y no dudaron en contribuir con la investigación. A Leonardo, que me ayudó en el procesamiento de la información con el software estadístico Topsis. A mis alumnos de la Unijui que, sistemáticamente, preguntaban: Profesora, ¿Cuál es el tema que está estudiando? ¿Ya defendió su tesis? Esto me estimulaba y despertaba el

compromiso en dar lo mejor de mí. Gracias! A todos los que, de alguna manera, estuvieron presentes durante esta jornada.

¡MUCHAS GRACIAS!

RESUMEN

Las constantes transformaciones en el mundo y en la economía impactaron en el entorno empresarial, principalmente en lo que se refiere a la velocidad de los cambios y al creciente interés por el análisis de la competencia en la búsqueda de la competitividad. La gestión estratégica empresarial, en la búsqueda de la ventaja competitiva y del posicionamiento en el mercado de manera sostenible ante las variables externas e internas de la organización, intenta identificar las alternativas que potencien el negocio de la empresa, formando competencias que propicien productos y servicios. En este ambiente, la gestión estratégica de los costos alinea los métodos de costeo con las estrategias financieras y de marketing, reduciendo la incertidumbre en lo que respecta a la toma de decisiones. En este contexto, el objetivo de esta tesis es estructurar un modelo de precios para las industrias de maquinas e implementos agrícolas a partir de un enfoque estratégico que considere las variables del mercado, costo de producción y valor percibido por el cliente. Para esto, fueron entrevistadas cuatro (4) empresas importantes del Sector de la Industria de Maquinas e Implementos Agrícolas y noventa y cuatro (94) clientes de estas empresas residentes en la región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul, utilizándose encuestas cerradas y entrevistas. La investigación se clasifica como un estudio cuantitativo, exploratorio, descriptivo y de campo, utilizándose la técnica de relevamiento (Survey) y del método estadístico Topsis para la realización de un ranqueamiento de los factores más relevantes y que constituyen una estructura de precios para el sector. Los resultados muestran que quien define el precio de venta de los productos es el mercado, la competencia y el valor que el cliente atribuye al producto.

Para alcanzar el precio de venta objetivo, no obstante, es necesaria una actuación decisiva de la gestión estratégica de costos mediante la gestión interna del costeo objetivo, pues solamente con su alcance el posible realizar el lanzamiento del producto. Se puede observar que, para los ejecutivos de costos, se presentan, unánimemente, once (11) factores sobre el Target Costing, pudiendo considerarse como característicos del sector. Para los ejecutivos de marketing, cuatro (4) factores

relacionados con el market share fueron evaluados unánimemente como relevantes y característicos del sector de industrias, maquinas e implementos agrícolas. Para los noventa y cuatro (94) clientes entrevistados, se evidenciaron como más relevantes los factores relacionados con la post venta y que contribuyen positivamente con el aumento del valor percibido por estos. De esta manera, fue posible establecer una estructura de factores característicos del sector analizado, contribuyendo, de esta manera, con el escenario de estudios sobre estructura de precios en Brasil para el mercado, como así también para la calidad de los servicios prestados al cliente.

Palabras clave: Estructura de precios; Agricultura; target Costing; Market Share; Valor percibido por los clientes.

CONTENIDO

RESUMEN.....	8
1 INTRODUCCIÓN.....	16
1.1 Fundamentación.....	19
1.2 Problema.....	25
1.3 Hipótesis.....	25
1.4 Objetivos.....	26
1.4.1 <i>Objetivo general</i>	26
1.4.2 <i>Objetivos específicos</i>	26
1.5 Aporte de la Investigación.....	26
1.6 Metodología.....	27
1.6.1 <i>Método</i>	27
1.6.2 <i>Tipo de investigación</i>	27
1.6.3 <i>Unidad de análisis y sujetos de la investigación</i>	31
1.6.4 <i>Recolección de datos</i>	33
1.6.5 <i>Variables de análisis</i>	36
1.6.6 <i>Análisis e interpretación de los datos</i>	37
2 MARCO TEÓRICO.....	41
2.1 Gestión Estratégica.....	42
2.1.1 <i>Estrategias de marketing</i>	48
2.1.2 <i>Ciclo de vida del producto</i>	52
2.1.3 <i>Compuesto del marketing</i>	57
2.2 Gestión Estratégica de Costos.....	62
2.2.1 <i>Análisis de la cadena de valor</i>	67
2.2.2 <i>Análisis del posicionamiento estratégico</i>	69
2.2.3 <i>Direccionadores de costos</i>	75
2.3 Costeo-Objetivo (Target Costing).....	79
2.3.1 <i>Ingeniería de valor en el costo objetivo (target cost)</i>	95
2.4 Estrategias de Establecimiento de Precios.....	100
2.4.1 <i>La estrategia en la definición de precios</i>	101
2.4.2 <i>La formación de precios y la variable costos</i>	108
2.4.3 <i>La formación de precios y la variable mercado y competencia</i>	115

2.4.4 El valor percibido por el cliente y la formación de precios	123
2.4.5. Investigaciones publicadas relacionadas con las variables de estudio de esta tesis	129
2.4.6 Diseño del constructo de análisis.....	141
3 EL SECTOR DE APLICACIÓN: LA INDUSTRIA DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS.....	145
3.1.1 Industria de máquinas agrícolas en Brasil.....	148
3.1.2 Industria de máquinas agrícolas en el Estado de Rio Grande do Sul.....	153
3.1.3 Industrias de máquinas e implementos agrícolas investigadas: Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul – Brasil.....	160
3.2 El Proceso de Utilización del Costo-Objetivo – Target Cost en la Industria de Máquinas e Implementos Agrícolas	164
3.2.1 Análisis de la variable costo-objetivo – target cost.....	175
3.3 Análisis de las Variables Marketing y Mercado.....	191
CONSIDERACIONES FINALES.....	234
REFERENCIAS.....	240
ANEXOS	257
ANEXO I.....	260
ENTREVISTA I – GERENTE DE COSTOS DE LA EMPRESA.....	260
ANEXO II.....	266
ENTREVISTA II – ENTREVISTA COM O GERENTE DE MARKETING	266
ANEXO III.....	271
CUESTIONARIO – CLIENTES – VALOR PERCIBIDO.....	271

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 - Ranking de las razones para la utilización del Target Costing	176
Tabla 2 - Ranking de las situaciones de utilización del costeo-objetivo (Target Costing) en la empresa	178
Tabla 3 - Ranking del grado de relevancia de las áreas internas de la empresa en la conducción del costeo-objetivo.....	179
Tabla 4 - Ranking de relevancia de la cadena de valor	180
Tabla 5 - Ranking del grado de relevancia de la información interna relativa.....	181
Tabla 6 - Ranking de relevancia de la utilización del costeo-objetivo en el ciclo de vida de los productos	182
Tabla 7 - Ranking de los componentes de costos y gastos del producto en la gestión estratégica del Target Cost	184
Tabla 8 - Ranking de la relevancia del costo estimado del producto con relación al costo máximo admisible	184
Tabla 9 - Ranking de uso de la herramienta en el proceso de gestión de costeo-objetivo...	186
Tabla 10 - Ranking del nivel de utilidad percibida en la utilización del costeo-objetivo.....	187
Tabla 11 - Ranking de metas de costos y precios-objetivo.....	188
Tabla 12 - Ranking de relevancia de las variables externas relativas al precio-objetivo	189
Tabla 13 - Ranking del nivel de decisión tomada por los gestiones en la utilización del costeo-objetivo	190
Tabla 14 - Ranking de relevancia de la información para el gestor de marketing en apoyo a la decisión.....	192
Tabla 15 - Ranking de la relevancia del ambiente en la definición de los precios y del mercado	194
Tabla 16 - Ranking del grado de relevancia de las estrategias en la definición del market share	195
Tabla 17 - Ranking de las estrategias de posicionamiento de mercado	196
Tabla 18 - Ranking del grado de actuación de los competidores.....	197
Tabla 19 - Ranking de desempeño de la empresa con relación a la competencia	198
Tabla 20 - Ranking de decisiones de market share y precios	199
Tabla 21 - Ranking de las fuerzas que interfieren en la utilización del costeo en la fijación del precio-objetivo	201
Tabla 22 - Ranking de la relevancia de las variables internas en la fijación del precio-objetivo	202
Tabla 23 - Ranking de la relevancia de la actuación de la empresa.....	203
Tabla 24 - Ranking de los productores de pequeño porte	215
Tabla 25 - Ranking de productores de mediano porte	216
Tabla 26 - Ranking de productores de gran porte	219
Tabla 27 - Ranking según la media de cada factor investigado	221
Tabla 28 - Entropía de la información referente a la perspectiva del cliente.....	222
Tabla 29 - Extracto de los resultados significativos de los encuestados	225

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Diseño del constructo de análisis.....	143
Figura 2- Mapa de Brasil por regiones - producción y venta de máquinas agrícolas - 2015	151
Figura 3 - Costo-Objetivo ("Target Cost") obtenido mediante el método " Top-Down Cost"	166
Figura 4 - Validación del costo-objetivo, Top Down Cost X Bottom - Up Cost.....	167

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1 - Prácticas de la gestión estratégica de costos	78
Cuadro 2 - Comparación entre el target Costing y el enfoque tradicional	92
Cuadro 3 - Empresas productoras de máquinas agrícolas y viales en las diferentes unidades de la federación.....	150
Cuadro 4 - Venta de máquinas agrícolas por región - en unidades.....	152
Cuadro 5 - Datos del Estado de RS y de la Región Noroeste del Estado.....	155
Cuadro 6 - Datos de las empresas y de los ejecutivos entrevistados.....	162
Cuadro 7 - Datos generales de las propiedades participantes de la investigación.....	206
Cuadro 8 - Nota proporcional por tipo de propiedad.....	214

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 2 - Producción de máquinas agrícolas en Brasil (1990 hasta 2015) - en unidades .	149
Gráfico 3 - Producción de tractores y máquinas agrícolas por tipo - año 2015	152
Gráfico 4 - Máquinas agrícolas y viales - producción por unidad de la Federación	156
Gráfico 5 - Ventas internas y exportación.....	157
Gráfico 6 - Producción, ventas internas y exportación de tractores de las empresas del Estado de RS - en unidades	158
Gráfico 7 - Producción, ventas y exportación de cosechadoras de las empresas del Estado de RS - en unidades	158
Gráfico 8 - Exportaciones de tractores y máquinas agrícolas por países de destino – 2015	159
Gráfico 9 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PRODUCTO.....	209
Gráfico 10 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PRECIO.....	210
Gráfico 11 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PLAZA	211
Gráfico 12 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PROMOCIÓN.....	212
Gráfico 13 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - POST VENTA	213

1 INTRODUCCIÓN

El ambiente externo e interno de las organizaciones se ha vuelto cada vez más complejo en las últimas décadas, presentando un constante desafío para sus gestores. El proceso de internacionalización de los mercados proporciona un nuevo rumbo a la economía mundial, causando impacto en la vida de las empresas y exigiendo de estas la ruptura de paradigmas. En este entorno, las industrias de máquinas e implementos agrícolas poseen, como una de las estrategias de competitividad en el mercado, a la innovación constante de los productos existentes o el desarrollo de nuevos productos, basados en una fuerte inversión en Investigación y Desarrollo.

Para el lanzamiento de un producto, con su respectivo precio de venta, se analizan en profundidad diversas variables, tanto externas como internas. En esta tesis se propone un modelo de establecimiento de precios considerando las variables del mercado (definición del precio máximo y de market share), el valor percibido por el cliente y el costo objetivo – target cost. Se entiende que el mercado y el valor percibido son variables externas, las cuales son determinantes en la definición del precio objetivo, mientras que el costo de producción es una variable interna y, en la actual gestión estratégica de costos, pasa a utilizarse el costeo objetivo que es un sistema de cálculo de costos a partir de una definición del liderazgo ejecutivo que es el costo máximo admisible por ese producto. En este contexto, la idea es que el precio de venta deja de ser definido a partir del costo de producción y pasa a serlo a través de las variables externas del precio objetivo que el mercado define y también por la percepción de valor del cliente. Los cambios en la gestión estratégica siempre estuvieron presentes, pero nunca con tanta intensidad y rapidez como en la actualidad. En razón de esto, las organizaciones sienten la necesidad de estructurarse de manera diferenciada, con el objetivo, no solamente de consolidarse en el mercado, sino de volverse competitivas, mostrando la necesidad de mejorar la gestión empresarial. Mintzberg et al. (2006, p. 84) refuerzan que la estrategia empresarial “no puede ser formulada ni ajustada para las circunstancias cambiantes sin un proceso de evaluación de la estrategia”.

Independientemente de quien realiza la evaluación de la estrategia, debe basarse en una lógica de no concentrarse en una única manera, sino en aquella que pueda ser adoptada cuando surja cada problema, constituyendo un paso efectivo en la orientación empresarial. La investigación realizada por Beppler, Pereira y Costa (2011, p. 142), no obstante, constató que “la formulación estratégica es abordada preponderantemente por autores clásicos, los cuales la definen como un proceso deliberado de elección racional de las estrategias consideradas ideales para el perfil de la organización”. Los autores muestran la diferencia existente entre la formulación y la formación de la estrategia, que no se limita solamente a la terminología utilizada, sino a todo el proceso de la estrategia, como sucede en las organizaciones. Concluyen que “la formulación es importante, pero, a partir de esta, es fundamental que se incorporen las características de la formación, considerando la flexibilidad y la capacidad de las personas para optimizar siempre su desempeño cuando presentan una visión compartida de los objetivos”. Las organizaciones, sin embargo, están siempre innovando y cualificando las formas de gestión para sus negocios, buscando instrumentos gerenciales y estratégicos que puedan contribuir en la identificación y monitoreo de los riesgos inherentes a sus actividades, propiciando, de esta manera, una mayor seguridad en la toma de decisiones. Para ello, las empresas cuentan con la eficacia de la gestión estratégica, siendo responsable por suplir a los gestores con información relevante que puedan guiar la toma de decisiones.

En este escenario de cambios e innovaciones, la gestión estratégica de costos es fundamental en la definición de los sistemas y métodos de costeo a ser utilizados en la organización, los cuales son decisivos en la definición y cálculo de los costos de producción alineados a las estrategias organizacionales, tomándose en cuenta las variables externas del mercado y del valor percibido por el cliente, así como los cambios en la forma de cálculo del costo máximo admisible, que tiene impacto en el análisis de los precios y resultados. Por otro lado, el mercado delimita el precio que se acepta pagar. El precio de venta, en la mayoría de los productos, sigue un comportamiento estándar, o sea, el costo con un margen adicional (mark-up) pretendido, no siempre correspondiendo al valor percibido por el consumidor. Las causas de este desequilibrio son diversas: costos elevados de producción, sistema

organizacional ineficiente, gerenciamiento basado en procesos reactivos, estrategias mal definidas, falta de visión de futuro, producto sin valor agregado, desconocimiento de la cadena de valor, además del costo invisible de la disfunción burocrática (Vieira; Santos, 2011).

La estrategia en la formación del precio pasó a ser determinante en la supervivencia de las empresas. Es necesario, no obstante, comprender su dimensión en la realización de los negocios. El lucro sufre una presión para su reducción, en la medida en que el ingreso de los consumidores se estanca o reduce, y sus expectativas de compras disminuyen. Compran con más cuidado y fuerzan los precios hacia abajo (Churchill, Peter; 2000). Una cuestión que persiste entre los gestores y empresarios es definir estratégicamente una política para mantener el margen de ganancia y satisfacer los reclamos de los consumidores, tomando en cuenta la postura de la competencia. En este sentido, la combinación entre la gestión estratégica de costos, el análisis de mercado y el valor percibido por el cliente puede señalar los atributos relevantes en el establecimiento de los precios de los productos.

El sector metal mecánico, especialmente el de la producción de maquinas e implementos agrícolas, sector objeto de estudio de esta tesis, ha buscado mejorar las estrategias para la definición de sus precios en razón de la alta complejidad de los procesos de producción, de la variación cambiaria de las principales materias primas y componentes, de la incertidumbre del mercado, como así también la fuerte competencia existente entre las empresas de este segmento. Se parte del principio de que el proceso de establecimiento de precios pasa por las tres variables que se encuentran relacionadas entre sí, o sea, el mercado define el precio y el market share, la gestión estratégica de costos busca su optimización y el valor percibido por el cliente final garantizará que esta ecuación sea objetiva, alcanzándose el resultado financiero esperado por la empresa. De esta manera, el objetivo de esta investigación es, a partir de la gestión estratégica que contempla las practicas organizacionales de establecimiento de precios de la industria de maquinas e implementos agrícolas de la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul – Brasil -, propone un modelo de

establecimiento de precios a partir de un enfoque estratégico que considera las variables mercado, costo de producción y valor percibido por el cliente.

Esta tesis contribuye de manera práctica como una investigación enfocada en la industria de maquinas e implementos agrícolas que utiliza un costeo objetivo para la adecuación o innovación de productos existentes, así como para el lanzamiento de nuevos productos, no obstante agregando las otras variables del mercado y el valor percibido, teniendo como base los instrumentos cuantitativos y cualitativos que estiman la relevancia de cada variable investigada, configurándose un modelo de establecimiento de precios para el sector. La tesis se encuentra estructurada en cuatro etapas. La primera presenta el tema de estudio, el problema, objetivos y la metodología utilizada. La segunda etapa presente la base conceptual teórica, fundamentada en autores e investigadores renombrados sobre el tema, así como los resultados de tesis e investigaciones referentes a la temática sobre la gestión estratégica y establecimiento de precios, culminando con el diseño de esta investigación. La tercera etapa está compuesta por la investigación de campo en las cuatro empresas que fueron objeto de estudio, además de los productores rurales entrevistados. Se presenta, en esta etapa, la síntesis de los datos cualitativos y cuantitativos mediante la utilización del software SPSS. Finalmente, se expone la conclusión y las referencias bibliográficas que fundamentan el estudio.

1.1 Fundamentación

La velocidad con que se producen los cambios conduce a las empresas hacia una reestructuración organizacional con el objetivo de hacerlas exitosas, obligando al gestor a salir de una postura conservadora hacia una de agente activo de transformación. Este cambio en el comportamiento de los gestores permite que el entorno empresarial busque nuevas prácticas de gestión de sus negocios, definiendo las mejores estrategias para apoyarlos en la toma de decisiones y asegurar la continuidad de sus actividades. De este modo, queda en evidencia la importancia de la gestión estratégica como factor de competitividad.

Las empresas son obligadas a repensar las formas utilizadas en el establecimiento de los precios de sus productos, o a reestructurar un nuevo modelo que pueda contemplar, por lo menos, tres variables determinantes, que son: los costos de producción, el mercado y el valor percibido. La información referente a las estrategias de formación de precios y al análisis de los resultados, son elementos evaluados por la gestión en el momento de definir las estrategias para la empresa (Sakurai, 1997). Los procesos de gestión estratégica de costos y de establecimiento de precios de los productos utilizados por las industrias de maquinas e implementos agrícolas, reúnen, básicamente, un conjunto de las mejores prácticas del mercado y son herramientas necesarias para garantizar que la innovación de los productos existentes y los nuevos a ser introducidos en el mercado alcancen las metas de rentabilidad. Este proceso posee dos enfoques principales. Uno se refiere al cliente final que garantiza que la ecuación costo-beneficio sea optimizada y, el otro, el resultado financiero, ya que se garantiza el retorno esperado por las empresas para todos los productos existentes y para los nuevos productos en el momento del lanzamiento. Para Hansen y Mowen (2001), el proceso se basa en una ecuación que define la base del proceso de gestión de precios, o sea, $C = M - P$ ((C = cost (costo); M = Market Price (Precio de mercado); P = Profit (Beneficio pretendido por la empresa)).

El proceso de gestión de costos se fundamenta sobre tres pilares principales: (1) definir cuál es el costo objetivo del nuevo producto o de la innovación de un producto existente ("Target Cost"); (2) Costo real del producto, basado en estimaciones al inicio del proyecto y a medida que el producto madura los costos se hacen reales y confirmados (costo estándar); (3) finalmente, debe ser implementada una gestión y una mitigación de las divergencias encontradas entre el costo-objetivo y el costo real del producto ("gap"), hasta que sean completamente solucionadas (Monden, 1999).

La metodología del costeo-objetivo se encuentra implícita en la filosofía de vida de los seres humanos en las decisiones cotidianas. Cuando se coloca una variedad de opciones para la compra de un bien que satisfaga un determinado objetivo del consumidor, este optará por aquella que se encuentre dentro del presupuesto, logrando el objetivo determinado. Esta mentalidad se está incorporando cada vez más

en los medios empresariales; el mercado se ve influenciado por el valor que los clientes proporcionan a los productos y sus características (Rocha, Martins; 1999). Así, es necesario estimar el costo máximo en que se pueda incurrir para obtener el retorno deseado frente a un precio de mercado sobre el cual las empresas no poseen poder de influencia. La idea es que la definición del precio no es resultado solamente del costo de producción de un determinado bien. El Target Cost, cuya traducción es costo-objetivo, es el mayor costo en que se puede incurrir en un producto o servicio, considerándose que el mercado ofrece el precio de venta y los gestores determinan el margen de beneficio o la rentabilidad esperada.

El Target Costing, o costeo-objetivo, es un proceso, o sistema, empleado para encontrar el costo-objetivo (Monden, 1999). Estudios de Ansari, Bell y Okano (1997 a) afirman que el Target Costing comenzó a ser utilizado por parte de las empresas americanas recién a partir de finales de los años 80 del siglo XX, siendo la pérdida de mercado contra las empresas japonesas la mayor motivadora para su implementación. La demora en la adopción del Target Costing tuvo diversas razones, entre ellas: (1) que algunos gerentes norteamericanos fallaron en la apreciación de su importancia estratégica; (2) otro error cometido fue no considerarlo por juzgar su metodología muy simple; y (3) que varios gerentes usen algunos elementos del Target Costing, pero equivocadamente consideraban que estaban adoptando el proceso entero. Actualmente, en Europa, principalmente en Alemania, existe un gran interés por el tema; en Brasil, no obstante, esto aun es embrionario (Ansari, Bell, Okano, 1997 a).

Desde el punto de vista de Scarpin (2000, p. 46), “el target costing puede ser definido como un modelo de gestión de beneficios y costos, desarrollando principalmente nuevos productos (o que sufran alteraciones en su proyecto) con el fin de llevarlos a una situación de mercado, teniendo un precio competitivo, proporcionando un retorno de la inversión durante todo su ciclo de vida a un costo aceptable, determinado por el precio de venta”. Se destaca que no siempre es recomendable el costo-objetivo para todos los tipos de producción. Ono y Robles Junior (2004) afirman que este sistema es aplicable en industrias de producción en proceso; son aquellas industrias que fabrican productos homogéneos y continuos, y

que, generalmente, actúan en un mercado monopólico (monopolio o monopsonio) u oligopólico (oligopolio u oligopsonio), donde existe uno o pocos compradores o vendedores. De esta manera, en un mercado dominado por compradores (monopsonio o oligopsonio), el establecimiento de precios es determinado por los consumidores mediante determinadas características, tales como la calidad del producto, su el producto es sustituible y por el interés y particularidades de los consumidores.

El target Costing es un sistema de planeamiento de beneficios y de gestión de costos que es guiado por el precio, enfocado en el cliente, centrado en el proyecto y es multifuncional. El costeo-objetivo inicia la gestión de costos en una etapa inicial del desarrollo del producto y el aplicado durante el ciclo de vida del mismo mediante un involucramiento activo de toda la cadena de valor (Ansari; Bell; Okano, 1997a). Por otro lado, el precio-objetivo es definido a partir de las variables competencia, mercado y valor percibido. Para Nagle y Holden (2003, p.115), “El establecimiento de precios contra la competencia es desafiante y arriesgada que establecer el precio de un producto impar. En ausencia de competencia, los gerentes pueden anticipar por completo el efecto de una alteración del precio mediante el análisis de sensibilidad del comprador”. Cuando, aun, un producto es uno entre muchos, los competidores pueden destruir tales previsiones. Hinterbuber (2010, p.109) enfatiza que “este enfoque utiliza niveles de precios de los competidores anticipados u observados como una fuente primaria para el establecimiento de los precios. Es apropiado si (y solamente si) los productos o servicios no pueden ser diferenciados (commodities)”.

De esta manera, la formación de precios con base en la competencia posee cierta efectividad solamente en los productos semejantes, sin ninguna u con poca diferenciación, ya que la ventaja de precio frene a un competidor en ventas de gran escala puede presentar beneficios en un periodo corto de tiempo.

Otra variable importante es el establecimiento de precios basado en el valor que involucra estrategias de marketing cuyo fin es la creación y la comunicación de este valor. Nagle y Holden (2003, p.155) enfatizan que esta estrategia de valor comprende: “el uso de servicios para convertir las competencias técnicas en beneficios para los

clientes; el desarrollo de un mensaje de valor asociado a estos beneficios; la gestión de un esfuerzo de ventas, publicidad y distribución para entregar tal mensaje". En esta línea, Hinterhuber (2010, p.109) "adopta el valor que un producto o servicio transmite a los clientes como el principal factor para la determinación de los precios". Según el autor, este establecimiento de precios es el mejor enfoque, pues considera la perspectiva que posee el cliente frente al producto. Resalta que, no obstante, una estrategia de precios de este porte posee algunas fragilidades en razón de que los datos son difíciles de obtenerse e interpretar. Este tipo de enfoque puede conducir a precios relativamente más altos. Es necesario tomar en cuenta, entonces, la rentabilidad a largo plazo, el ciclo de vida del producto y que el valor percibido por el consumidor no sea entregado, sino que debe ser comunicado. Para Zorinf (2010, p. 115), "las dificultades para esta estrategia de precios impactan sobre las cuestiones de costos y en la aversión a los riesgos de cambios". Los ejecutivos se rehúsan, muchas veces, a alterar las estrategias de precios, segmentación de clientes y políticas comerciales, por el temor al impacto que generarán sobre la rentabilidad del negocio.

De esta forma, con base en la bibliografía y en investigaciones realizadas, nótese que el éxito de esta estrategia de precios pasa por la diferenciación del producto, o sea, este producto debe ofrecer beneficios diferenciados al cliente para él su valor sea percibido, de la misma forma que alcanza a un segmento del mercado de mayor poder adquisitivo. Desde el punto de vista de Nagle y Holden (2003), la literatura reconoce que el precio, actualmente, es definido mucho más en virtud del mercado que de los costos de su producción. Asimismo, es consensual, no obstante, que quien produce el bien sepa anticipadamente si posee las condiciones de satisfacer el referido costo-objetivo para evaluar la rentabilidad-objetivo en la venta, así como los diferenciales en innovación y tecnología, atendiendo la percepción del valor por parte del cliente, puesto que este está dispuesto a pagar precios diferentes por un mismo producto, siempre que esté presente diferenciales de beneficios que puedan ser percibidos.

Zornig (2010), no obstante, afirma que la definición de precios de venta va mucho más allá del conocer anticipadamente el costo del producto o cuánto acepta pagar el mercado. Es necesario saber lo que debe ser hecho para gastar lo mínimo posible y

generar el mayor valor agregado desde el punto de vista del cliente, permitiendo, con esto, un aumento del precio y de la rentabilidad de manera simultánea, con una mayor satisfacción por parte del cliente. Para que este objetivo sea alcanzado es necesario que la empresa logre agregar el mayor valor posible al producto (beneficios percibidos versus el costo percibido por el cliente) al menor costo posible (Hinterhuber, 2010). Cuanto mayor sea el valor percibido por el cliente y menor el costo de la empresa, mayor será su imagen de beneficios y la capacidad de competitividad de la empresa y, al mismo tiempo, el cliente estará más satisfecho con el precio.

La percepción de los beneficios y de los costos diverge mucho de cliente a cliente, obligando a la empresa a definir un segmento de mercado o mantener una política flexible de precios y de composición de productos (Sartori, 2004). Frente a la complejidad de los productos y servicios colocados en el mercado, se hace necesario un análisis más eficiente para competir en el mismo. No se puede basarse más el precio de venta solamente sobre los costos, el mercado y el competidor. La gran diferencia de competitividad en el mercado se produce cuando los gestores de múltiples áreas, tales como producción, marketing, comercial, costos, finanzas y otros, analizan varios factores.

Monden (1999, p. 79-80) enfatiza que los esfuerzos en este análisis incluyen: "(1) planear productos que posean la calidad de agrandar al consumidor; (2) determinar los costos-objetivo (inclusive los costos de inversión-objetivo) para que el nuevo producto genere el beneficio-objetivo necesario, a mediano o largo plazo, dadas las condiciones del mercado corriente; y (3) promover maneras de hacer con que el proyecto del producto alcance los costos-objetivo, al mismo tiempo en que satisface las necesidades del consumidor mediante la calidad y la rapidez en la entrega". Cuanto mayor sea el valor adicionado al producto (beneficios percibidos por el mercado), mayor será el valor aceptado por este. Desde la concepción de Assef (2002), el valor que un consumidor atribuye a un producto es mucho mas una función de su imagen de marca y de los beneficios que derivan del consumo que del precio del producto en sí.

Para tener un precio competitivo no basta con tener un precio semejante o inferior al de la competencia si el consumidor percibe un valor menor que el de los productos ofrecidos por esa competencia. En este contexto, la industria de maquinas e implementos agrícolas ha actuado fuertemente en la gestión estratégica del costo-objetivo para el lanzamiento de nuevos productos o reposicionamiento de otros ya existentes, partiendo del precio-objetivo, o sean, el precio máximo admisible que el mercado está dispuesto a pagar, incluyendo la atribución del valor percibido por el cliente y del margen del beneficio-objetivo deseado por la empresa para proyectar el costo-objetivo a ser alcanzado y, efectivamente, tomar la decisión de lanzamiento o, inclusive, para abortar el producto.

1.2 Problema

(Preguntas de la investigación)

- ¿Cómo la gestión estratégica de costos de producción puede sustentar el establecimiento de los precios de los productos, garantizando el resultado-objetivo de la industria de maquinas e implementos agrícolas?
- ¿Cómo interfieren el mercado y la competencia en la definición de los precios en la industria de maquinas e implementos agrícolas?
- ¿Cómo la percepción del valor del cliente interfiere en el establecimiento de los precios en la industria de maquinas e implementos agrícolas?
- ¿Cómo puede estructurarse un modelo de fijación de precios para la industria de maquinas e implementos agrícolas contemplando las variables mercado, costos de producción y el valor percibido por el cliente?

1.3 Hipótesis

El proceso de fijación de precios en la industria de maquinas e implementos agrícolas, a partir de las definiciones de las estrategias organizacionales, es un factor determinante en la continuidad de un negocio y puede fundamentarse en estos pilares:

H1: La fijación de precios basada en el costo de producción es la más segura y la que mejor permite el resultado-meta;

H2: El mercado y la competencia definen la fijación precios, ya que, en función de la internacionalización, el comprador decide entre las opciones de productos y precios;

H3: La percepción del cliente frente al agregado de valor para el producto es determinante en la estrategia de fijación de precios;

H4: La perspectiva de la gestión estratégica que integra las variables costos, mercado y valor percibido son determinantes en la definición del modelo de fijación de precios para la competitividad.

1.4 Objetivos

Los objetivos de esta investigación son:

1.4.1 Objetivo general

Estructurar un modelo de fijación de precios para las industrias de maquinas e implementos agrícolas a partir de un enfoque estratégico que considera las variables mercado, costo de producción y valor percibido por el cliente.

1.4.2 Objetivos específicos

- Identificar las practicas de cálculo de los costos y la formación de precios en las empresas que operan en el sector de maquinas e implementos agrícolas.
- Analizar la utilización del costeo-objetivo en la fijación de precios-objetivo en el ciclo de vida de los productos.
- Evaluar la relación entre la fijación de precios y la competitividad del mercado en la conquista del Market Share.
- Relacionar, a partir de las 5 P's del Marketing, los atributos de valor percibido por el cliente en la elección de maquinas o implementos agrícolas.

1.5 Aporte de la Investigación

Al final de esta investigación se pretende, a partir de una gestión estratégica, analizar la relevancia de las tres variables – costo de producción, mercado y valor percibido – en la propuesta de un modelo de fijación de precios para los productos de la industria de máquinas e implementos agrícolas de la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul.

1.6 Metodología

La metodología, según Almeida (2011), constituye un conjunto de métodos o caminos recorridos en la búsqueda de conocimientos. En esta etapa se presenta la clasificación de la investigación en cuanto al método, el tipo de investigación, la unidad de análisis y los sujetos involucrados, las variables de análisis y la recolección e interpretación de los datos.

1.6.1 Método

Al iniciar esta investigación, es necesario definir el método a ser utilizado, o sea, la línea de razonamiento adoptada en la investigación que nos lleva a examinar, de una forma más ordenada, los temas, los porqué, cuánto, dónde y cómo se producen. Marconi y Lakatos (2003, p. 53) aseguran que el surgimiento, la evolución y el reconocimiento de la ciencia estuvieron siempre muy relacionados a los métodos, al punto de que no existe ciencia sin el empleo de métodos científicos. “La ciencia es todo conjunto de actitudes y actividades racionales dirigidas al sistemático conocimiento con un objeto limitado, capaz de ser sometido a verificación”.

Esta investigación se valió del método inductivo, el cual va de lo particular a lo general. Gil (2010) asevera que en la investigación en las ciencias sociales es perfectamente empleado este método. Considera que el conocimiento es fundamentado en la experiencia, sin tomar en cuenta los principios preestablecidos. Marconi y Lakatos (2003) explican que en el razonamiento inductivo, la generalización deriva de las observaciones de casos de la realidad concreta. Las constataciones particulares llevan a la elaboración de generalizaciones, de manera que las conclusiones encontrados mediante la inducción corresponden a una verdad no absoluta, pudiéndose llegar a algunas conclusiones que son probables.

1.6.2 Tipo de investigación

La investigación se caracteriza por ser un estudio de campo que se vale de la técnica de relevamiento (survey), que tiene como objeto la industria de maquinas e implementos agrícolas localizada en la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul – Brasil. Con la finalidad de verificar las estrategias de fijación de precios de los productos y la representatividad de las variables costos, mercado y valor percibido, se

llevaron a cabo entrevistas estructuradas con los ejecutivos que actúan en el área de costos y de marketing de las empresas seleccionadas, además de cuestionarios aplicados a los clientes de dichas organizaciones que compraron algún tipo de maquina o implemento en los últimos tres años.

En consonancia con Gerhardt y Silveira (2009, p.39), la investigación de campo “se caracteriza por las investigaciones en las que, además de la bibliográfica y/o documental, se realiza la recolección de datos con personas, con recursos de diferentes tipos”. La investigación con Survey busca información directamente con el grupo de interés respecto de los datos sobre las características que se desea obtener o las opiniones de determinado grupo de personas, indicado como representante de una población-objetivo. En este tipo de investigación, el entrevistado es anónimo, por lo tanto, el sigilo está garantizado (Beuren, 2004).

En cuanto al enfoque, la investigación se clasifica, por un lado, como cuantitativa en lo que se refiere al tratamiento de los datos. De acuerdo con Gerhardt y Silveira (2009, p.31), “la investigación cuantitativa posee sus raíces en el pensamiento positivista lógico, tiende a enfatizar el razonamiento deductivo, las reglas de la lógica y los atributos mensurables de la experiencia humana”; por otro lado, la investigación también el cualitativa, en la medida en que “tiende a resaltar los aspectos dinámicos, holísticos e individuales de la experiencia humana, para aprehender la totalidad del contexto de aquellos que experimentan el fenómeno”.

Considerando que existe una relación dinámica entre el mundo objetivo y la subjetividad del sujeto que o puede traducirse en números (Gil, 2010), la interpretación de los fenómenos y la atribución de significados son requisitos básicos en el proceso de investigación cualitativa, cuando el entorno natural es la fuente directa para la recolección de los datos y el investigador es el instrumento clave. Asimismo es descriptiva, ya que la investigadora analizó los datos de manera inductiva. Beuren et al. (2004) asevera que, al empleado una metodología cualitativa, se puede describir la complejidad de determinado problema, analizar los intereses de ciertas variables, comprender y clasificar procesos dinámicos experimentados por los grupos sociales, contribuyendo con el proceso de cambio de determinado grupo, además de permitir

un mayor nivel de profundidad, la comprensión de las particularidades del comportamiento de los individuos, siendo el entorno natural, la fuente para que el investigador realice la recolección de los datos y los analice de manera inductiva.

Los datos relevados fueron analizados con cierta profundidad, valiéndose de instrumentos estadísticos en el tratamiento de los mismos. Bajo el punto de vista de sus objetivos, este estudio se clasifica como exploratorio y descriptivo, la investigación exploratoria es la fase preliminar del estudio desarrollado, sirviendo como base para una mayor comprensión de la investigación subsecuente. Es considerada como el primer paso de todo el trabajo científico. Desde la óptica de Gil (2010, p.27), “tiene como propósito proporcionar una mayor familiaridad con el problema, con el fin de hacerlo más explícito o de construir hipótesis. Su planeamiento tiende a ser bastante flexible, pues interesa considerar los más variados aspectos relativos al hecho o fenómeno estudiado”. Beuren et al. (2004, p.80) afirma que, “mediante el estudio exploratorio, se busca conocer con mayor profundidad el asunto, de manera de hacerlo más claro o construir cuestiones importantes para la conducción de la investigación”.

El propósito de esta investigación fue reunir más conocimientos e información buscando nuevas dimensiones hasta entonces desconocidas que pudiesen contribuir en el esclarecimiento de determinada situación, en este caso, la gestión estratégica y la fijación de precios, basada en las variables costos de producción, mercado y valor percibido, por eso su carácter exploratorio. En cuanto a la investigación descriptiva, que es el segundo momento de esta clasificación, posee una base en el estudio exploratorio, en el que se describen los hechos y fenómenos de una determinada realidad, o sea, se identificó el peso de cada una de las variables investigadas y su relación en la formación estratégica de precios en la industria de maquinas e implementos agrícolas.

Vergara (2009, p. 42) afirma que “la investigación descriptiva expone características de determinada población o de determinado fenómeno. Puede, asimismo, establecer correlaciones entre variables y definir su naturaleza. No tiene como compromiso explicar los fenómenos que describe, no obstante sirva de base para tal explicación”. De esta manera, la investigación tuvo como objetivo observar,

registrar, describir, analizar e interpretar los datos recabados a partir de la realidad estudiada. En cuanto a los procedimientos técnicos, la investigación se clasifica como bibliográfica, relevamiento (survey) y estudio multicaseos. La investigación bibliográfica posee como base la contribución de trabajos científicos, tomando en consideración asuntos referentes al estudio investigado.

De acuerdo con Gil (2010, p.29), “se elabora con base en material ya publicado. Tradicionalmente, esta modalidad de investigación incluye material impreso, tales como libros, revistas, periódicos, tesis, disertaciones y anales de eventos científicos”. En virtud, también, de la difusión de nuevos formatos de información, esta investigación utilizó otros tipos de fuentes, tales como material disponible en internet y páginas webs de universidades. En relación a los procedimientos de relevamiento de datos, Gil (2010, p. 70) afirma que “las investigaciones se caracterizan por la interrogación directa de las personas cuyo comportamiento se desea conocer”. El autor afirma que en un primer momento, la recolección de información involucra a un grupo de personas y, en un segundo momento, se lleva a cabo su análisis, con el objetivo de obtener conclusiones con lo que fue recabado.

El relevamiento de los datos fue efectuado a partir de entrevistas con ejecutivos de costos y marketing, así como con la aplicación de cuestionarios a los clientes. El cuestionario fue aplicado a 94 clientes de las cuatro empresas investigadas. El criterio para participar era Haber adquirido alguna maquina o implemento agrícola en los últimos tres años (2014-2016). Fue realizado un pre test con dos clientes y, luego de los ajustes, fueron aplicados sobre los demás. El modelo utilizado consta en el Apéndice III de este trabajo. Para Martins y Theóphilo (2009), el cuestionario es un conjunto ordenado de preguntas sobre las variables y el contexto que se desea medir o describir, que se entrega a potenciales informantes, seleccionados previamente. Además del cuestionario, se utilizaron entrevistas de tipo formal y estructuradas, con preguntas referentes a la formación de costos y precios. En este tipo de entrevistas, con un itinerario previamente establecido, se predeterminan las preguntas.

El objetivo es obtener diferentes respuestas a la misma pregunta, permitiendo que sea comparado el grado de relevancia de cada pregunta entre las notas de importancia

de uno a cinco. Las entrevistas fueron realizadas de manera presencial, con el objetivo de recabar la mayor cantidad de información posible, además de las preguntas que constan en el guion de la entrevista. Fueron entrevistados los ejecutivos responsables por el sector de costos y de marketing de las empresas involucrados en el proceso de elaboración y análisis de costos de producción y de la fijación de precios de los productos, valiéndose del costeo target costing, para definir los costos y los precios-objetivo. De acuerdo con Gil (1999, p.119), “lo que se pretende con entrevistas de este tipo es la obtención de una visión general del problema bajo estudio, así como la identificación de algunos aspectos de la personalidad del entrevistado”.

1.6.3 Unidad de análisis y sujetos de la investigación

La unidad de análisis en esta tesis corresponde al estudio de las variables que interfieren estratégicamente en el proceso de fijación de precios de las industrias de maquinas e implementos agrícolas en la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul, Brasil. La motivación para la elección de este tema se produjo en virtud de que en el Estado de Rio Grande do Sul (RS) se encuentran instaladas once empresas que fabrican implementos agrícolas (sembradoras, pulverizadores, entre otros), y tres empresas que fabrican maquinas agrícolas (tractores, cosechadoras). Específicamente en la Región Noroeste del Estado se encuentran dos industrias de implementos agrícolas, John Deere y AGCO, responsables por el 46,7% de la producción brasileña. Entre los productos de la industria de maquinas e implementos agrícolas producidos en Brasil, los tractores y las cosechadoras representan aproximadamente el 87% de la producción total (Anfavea, 2016).

Esta actividad emplea directamente a aproximadamente 2.800 personas en esta región, que contribuye substancialmente en el desarrollo económico de la misma. Otra razón para la elección de este segmento es debido a que estas industrias son de gran porte, con tecnología de punta e invierten fuertemente en investigación y desarrollo de productos, llegando al 3% de su facturación bruta total. Es por ello que la innovación es constante y la gestión estratégica y operativa es un estándar a nivel mundial, o sea, lo que ocurre en los procesos de producción, fijación de precios y gestión aquí en Brasil, es lo mismo que en cualquier unidad de la empresa. De esta manera, estas

empresas son referencia en la gestión estratégica de costos, principalmente por utiliza el costeo-objetivo en la definición estratégica de lanzamiento de nuevos productos, así como en la innovación y reposicionamiento de productos existentes, además de poseer un proceso de fijación de precios diferenciado, ya que el precio-objetivo es definido como la integración de diversas áreas, tales como marketing, comercial, financiera, producción, contraloría, calidad, entre otras. En este sentido, las empresas de menor porte se reflejan en el proceso de gestión de estas dos industrias para desarrollar sus productos y alcanzar su posicionamiento en el mercado.

Los sujetos de la investigación entrevistados corresponden a los ejecutivos del área de costos y marketing, tanto en las industrias de maquinas como en la de implementos agrícolas, en el sentido de estudiar las variables costos y mercado. En el área de costos de producción fueron entrevistadas diez personas, involucrando a controllers, gerente de producción, analistas de costos, supervisores, analista de planeamiento y gerente de proyectos y de negocios.

Fueron seis los entrevistados en las dos industrias de maquinas agrícolas, mientras que en las industrias de implementos agrícolas fueron entrevistados dos ejecutivos en cada una de ellas, que corresponde a un total de cuatro personas.

En el área de marketing, para analizar la variable mercado, Market Share, fue entrevistado un total de nueve personas, involucrando los cargos de gerente de marketing, gerente de planeamiento, precios, gerente de administración de ventas, especialista en producto, gerente de ventas, gerente de producto y gerente comercial. De estos, tres corresponden a los entrevistados en la empresa A; tres en la empresa B; dos en la empresa C; y una en la empresa D. en cuanto a la otra variables, que se refiere al valor percibido, fue necesario aplicar un cuestionario cerrado a los clientes de las empresas investigadas, contemplando las 5 P's de Marketing, totalizando 94 encuestados.

Tanto los ejecutivos entrevistados de las empresas como los clientes, se encuentran localizados en la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul.

1.6.4 Recolección de datos

Para la efectividad de la recolección de los datos se realizó una investigación en las páginas web de las empresas, buscando las principales informaciones referentes a los productos, mercados y clientes, las cuales fueron fundamentales en la elaboración del guion de las entrevistas. Posteriormente, fueron relevados los datos de la producción de la industria de maquinas e implementos agrícolas en el sitio web de la Asociación Nacional de Fabricantes de Vehículos Automotores – Anfevea – en el Anuario de la Industria Automovilística Brasileña (2016). Este proporciona información referida a la producción, ventas internas y externas de grandes industrias automovilísticas brasileñas, en las que dos de las industrias de maquinas agrícolas se encuentran insertas.

A partir de esta información y con el marco teórico construido, se elaboraron los guiones de las entrevistas, uno destinado a los ejecutivos del área de costos y otro a los ejecutivos del área de marketing. Posteriormente, se realizó una programación con las dos industrias de maquinas y las dos de implementos agrícolas. Antes de las entrevistas oficiales, se llevó a cabo, de manera presencial, una prueba piloto para la validación del instrumento, con un ejecutivo de costos y uno de marketing de una de las empresas investigadas. Estos analizaron cada pregunta, sugirieron alteraciones de términos, orden y exclusión de ítems que no conducían hacia la realidad de la actividad. Asimismo, fue solicitada la incorporación de dos preguntas muy relevantes para el objetivo del estudio.

Los guiones de las entrevistas fueron debidamente ajustados y, en su aplicación posterior, estos dos ejecutivos no formaron parte de las entrevistas finales. En primero lugar, fue expuesto a los entrevistados el objetivo de la investigación y la metodología empleada con su diseño. Al mismo tiempo, fueron informados de que no serian utilizados los nombres de las empresas en el análisis de los resultados, sino letras (A, B, C, y D) para que no fuesen identificadas, así como los datos e información recabados, cuya divulgación podría violar el código de ética.

La primera etapa de las entrevistas se llevó a cabo durante los meses de octubre y noviembre de 2016 con los ejecutivos de las áreas de costos, siendo realizadas in

loco en las cuatro empresas elegidas por accesibilidad. Las empresas de maquinas agrícolas fueron denominadas A y B, y las de implementos agrícolas C y D. En la primera empresa (A), fueron entrevistados tres ejecutivos involucrados en el área de costos: un ingeniero de producción, que es responsable por la gerencia de costos y por el target cost, el gerente de producción y el Controller. En la segunda (B), fueron entrevistados tres profesionales del área de costos: el analista de costos, el supervisor de costos y el analista de planeamiento. En la tercera empresa (C), fueron dos ejecutivos: el gerente industrial y el gerente de producción y costos. En la cuarta empresa (D), fueron entrevistados dos profesionales: el gestor de proyectos y costos y el gerente de producción y negocios.

El guion de las entrevistas con los responsables por el área de costos se observa en el Apéndice I, y se encuentra compuesto por 16 preguntas, cada una con diferentes alternativas, con las que fue posible evaluar el grado de relevancia proporcionando una escala de 1 a 5, donde el 1 significa “sin relevancia”, e “poco relevante”, 3 “relevante”, 4 “muy relevante” y 5 “totalmente relevante”. Al final de cada pregunta se hallaba un espacio disponible para otros comentarios que el entrevistado juzgara importante. Las preguntas abordan sistemas, métodos y prácticas de gestión de costos, el momento inicial de utilización del target cost, factores que son determinantes para la utilización de esta metodología para el cálculo de los costos y del precio-objetivo, además de la información para fines estratégicos de gestión de costos.

La segunda etapa de las entrevistas fue realizada con los ejecutivos del área de marketing, ventas, negocios y comercial, los cuales poseen conocimiento fundamental del mercado, de la competencia, del market share, que es información decisiva para la fijación del precio-objetivo de los productos. Esta etapa se produjo durante el mes de diciembre de 2016. En la empresa (A) participaron de la entrevista el gerente del marketing, el gerente de planeamiento de precios y administración de ventas y el gerente comercial. En la empresa (B) fueron entrevistados el gerente de marketing, el gerente de productos y el especialista en productos. En la empresa (C) fueron entrevistados el gerente de marketing y el gerente comercial. Mientras que en la empresa (D), fue entrevistado el gerente de marketing.

De la misma manera que los ejecutivos del área de costos, el guion de la entrevista aplicada a los ejecutivos del área de marketing puede hallarse en el Apéndice II, dividido en diez preguntas con diferentes alternativas, el entrevistado evaluó el grado de importancia de la cuestión en el contexto de la empresa, representada por escalas de 1 a 5, en el que 1 representa el tenor “sin importancia”, 2 “poco relevante”, 3 “relevante”, 4 “muy relevante” y 5 “totalmente relevante”. Las preguntas abordan el market share, la competencia, precios, así como información sobre las características ambientales y de posicionamiento de la empresa ante diferentes casos.

La tercera etapa de entrevistas se llevó a cabo con los agricultores que son clientes de los productos de las empresas estudiadas, subdivididas en categorías de acuerdo con el área de tierra referente a su propiedad. De esta manera, los cuestionarios fueron enviados luego de un contacto telefónico inicial, en el que fue acordada la forma de entrega. Algunos fueron remitidos por e-mail, otros personalmente.

En total fueron entregados 150 cuestionarios a los clientes de las cuatro empresas que habían realizado la compra de algún tipo de maquina o implementos agrícolas en los últimos tres años, de acuerdo con la lista de contactos de que disponen las empresas investigadas. Fueron entrevistados 29 agricultores de pequeño porte (hasta 50 hectáreas de área cultivada), 23 de mediano porte (de 51 a 100 hectáreas cultivadas) y 42 de gran porte (más de 100 hectáreas cultivadas), totalizando 94 agricultores. Esta clasificación por porte de las propiedades siguió la escala propuesta por Mantelli (2006, p.3) que destaca que para la región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul – Brasil - , “en términos de áreas, se considera: (a) pequeñas propiedades, con áreas inferiores a las 50 hectáreas; (b) medianas propiedades, que comprenden entre 50,1 y 100 hectáreas; y (c) grandes propiedades, con áreas superiores a las 100 hectáreas”.

El cuestionario fue elaborado con base en las 5 P’s del marketing, fundamentadas en los estudios de Kotler (1998) y Churchill y Peter (2000), o sea, la “P” de Producto, con 11 opciones de evaluación, y las otras P’s – Precio, Plaza, Promoción y Postventas – con 5 ítems cada uno. Para el análisis de los datos, independientemente del número

de alternativas de cada “P”, se consideró el mismo peso para todos los grupos, esto es, a cada “P” le correspondió una ponderación de 20% en el análisis final.

De la misma manera que en las entrevistas, se utilizó una escala de 1 a 5, donde 1 se considera como “sin relevancia”, 2 “poco relevante”, 3 “relevante”, 4 “muy relevante” y 5 “totalmente relevante”. La finalidad fue verificar el grado de relevancia de cada alternativa en la decisión de compra desde la percepción del cliente.

1.6.5 Variables de análisis

En esta tesis de Doctorado, en lo que se refiere a la variable costo, se propone evidenciar el contexto que llevó a las industrias metal mecánicas, centradas en la producción de maquinas e implementos agrícolas, a adoptar, integralmente o en parte, conceptos, métodos y técnicas del costo-objetivo (target cost).

El costeo-objetivo es un producto relativamente reciente, de la segunda mitad del siglo XX, fruto de la larga evaluación de la gestión empresarial y, en razón de esta, de los métodos y técnicas de costeo. Se emplea el target cost en el análisis del costo-objetivo de producción, del precio de venta objetivo y del beneficio meta deseada por la empresa. En este aspecto, el precio-objetivo – el precio máximo que el mercado acepta pagar – es el que define el costo máximo admisible, que es el costo-objetivo. Esto ocurre en la fase de desarrollo del producto. Luego de que la alta gestión aprueba el lanzamiento del producto, comienza la fase del nacimiento de este ciclo de vida, lo que es acompañado por el costeo-objetivo y, cuando alcanza su madurez, pasa a usar el costeo estándar.

La fijación de precio objetivo (meta) es definida a partir del análisis de las variables externas del mercado y de la competencia por parte de los equipos de marketing, comercial y desarrollo de productos, definiendo precios-meta, márgenes-meta y el market share, antes del lanzamiento del producto por parte de la alta gestión.

En la fijación de precio-objetivo la variable percepción del cliente debe ser contemplada. Las empresas deben estar atentas a las tendencias, hábitos y preferencias que guían el consumo y la satisfacción del cliente y la consolidación del producto y de la empresa.

1.6.6 Análisis e interpretación de los datos

La investigación de campo involucró un análisis multivariado por considerar, simultáneamente, tres variables: costos de producción, mercado y valor percibido. El interés es el peso de cada variable en la definición del estándar de fijación de precios para la industria de maquinas e implementos agrícolas. “El análisis multivariado de los datos es utilizado para estudiar modelos en los que todas las variables sean aleatorias e interrelacionadas, de manera que sus diferentes efectos no puedan ser interpretados de forma separada” (Fávero et al., 2009, p.5).

El nivel de medición de las variables se clasifica como no métricas, que son aquellas que se refieren a atributos o características, como indicadores de preferencia, presencia o ausencia de determinada propiedad (Fávero et al., 2009).

De esta manera, fue llevado a cabo un análisis de estadística descriptiva para el relevamiento de información y ambientación de la muestra estudiada, puesto que, de acuerdo con Fávero et al. (2009, p.51), “la estadística descriptiva permite al investigador una mejor comprensión del comportamiento de los datos mediante tablas, gráficos y medidas-resumen, identificando tendencias”, variabilidad y valores atípicos”. Además, fueron empleados dos métodos cuantitativos multivariados, el análisis de Entropía de la Información, propuesto por Zeleny (1982) y la Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution (Topsis), desarrollado por Hwang y Yoon (1981), para evidenciar, condensar y ranquear la información obtenida conforme las entrevistas, de una forma que se pudiese identificar los valores predominantemente importantes a ser considerados.

La entropía de la información, según Shannon (1948), tiene por finalidad la medición de la cantidad de información con base en la incertidumbre (entropía), de manera que cuanto mayor sea la disparidad de la fuente informativa, mayor será el potencial de información de dicha fuente. La entropía se refiere a la incertidumbre probabilística relacionada con una distribución de probabilidad, de modo que los altos niveles de incertidumbre se reflejan en una mayor dispersión de la distribución de probabilidad. En este sentido, el grado de incertidumbre se refleja en una determinada

distribución y de diferentes distribuciones, y está relacionada con los distintos grados de improbabilidad (Mattos; Veiga, 2002).

De acuerdo con Zeleny (1982), el cálculo de la entropía puede presentarse a partir de los siguientes pasos:

1) Sean $(d_i = d_i^1, d_i^2, d_i^3, \dots, d_i^m)$ los valores normalizados, en el que $d_i^k = x_i^k / x_i^*$ caracteriza al conjunto D, en términos de i-ésimos atributo.

2) Se encuentra $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k$; $i = 1, 2, \dots, n$. Se busca, entonces, la medida de entropía del contraste de intensidad para el i-ésimo atributo calculado por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m d_i^k / D_i \ln(d_i^k / D_i)$, donde $\alpha = 1/e_{max} > 0$ y $e_{max} = \ln(m)$. Se debe verificar también que $0 \leq d_i^k \leq 1$ y $d_i^k \geq 0$.

3) Siendo todos los d_i^k iguales para un determinado i, entonces $d_i^k / D_i = (1/n)$ e $e(d_i)$ asumen el valor máximo: $e_{max} = \ln(m)$. Al fijarse $\alpha = 1/e_{max}$ son determinados $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos los valores de d_i , cuya normalización es importante para fines comparativos.

4) La entropía total de D, entonces, se define de esta manera: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$.

De esta forma, cuanto mayor sea $e(d_i)$, menor será la información transmitida por el i-ésimo atributo. Caso $e(d_i) = e_{max} = \ln(m)$, entonces el i-ésimo atributo no transmite información y puede ser removido del análisis decisorio. Para fines de estudio, cuanto mayor sea la entropía, menor es el peso de la información relativa al indicador bajo observación; a medida que menor sea la entropía, mayor será el peso de la información referente al indicador estudiado (Almeida-Santos; Rocha; Hein, 2014).

A partir de los presupuestos supracitados por Zeleny (1982) en cuanto a la entropía informativa, fueron utilizados los siguientes pasos para el análisis del agrupamiento de respuestas del cuestionario: a) tabulación de las calificaciones presentadas en los cuestionarios; tomando la sumatoria para cada alternativa; b) creación de una matriz de decisión compuesta por los indicadores seleccionados; c) creación de una matriz resultante de la división de cada indicador por el indicador máximo; d) creación de una matriz normalizada por la división de cada valor de la columna por la suma de la propia columna; e) cálculo de las entropías parciales y de las ponderaciones de los atributos.

Para computa la medida agregada de la información relevada de los clientes y los ejecutivos de costos y marketing, se empleó el método de análisis multicriterio, conocido como Technique of Order Preference by Similarity to Ideal Solution (Topsis), desarrollado por Hwang y Yoon (1981). El Topsis se basa en el ranking de posibilidades para obtener la mejor muestra alternativa, la cual se encuentra próxima a la solución idea, tomando en cuenta la distancia entre la solución ideal y la solución no ideal (Bulgurcu, 2012). De acuerdo con esta técnica, la mejor alternativa espera ser aquella que está más próxima a la solución ideal y lo más distante posible de la no ideal (Benitez; Martin; Roman, 2007).

El proceso del Topsis se inicia con la matriz de datos originalmente tabulados, utilizando criterios de valores de escala 1 a 5, como se ha demostrado en sesiones anteriores.

A continuación, se transforma la matriz original en matriz normalizada y se siguen cuatro etapas para determinar el ranking de la información (Bulgurcu, 2012):

1) Determinación de la solución ideal (A+) y la solución ideal negativa (A-):

$$A^+ = \{(\max_i r_{ij} | j \in j'), (\min_i r_{ij} | j \in j') | i = 1, 2, \dots, m\} = \{A_1^+, A_2^+ \dots A_j^+, \dots A_k^+\}$$

$$A^- = \{(\min_i r_{ij} | j \in j'), (\max_i r_{ij} | j \in j') | i = 1, 2, \dots, m\} = \{A_1^-, A_2^- \dots A_j^-, \dots A_k^-\}$$

$J = \{j = 1, 2, \dots, k | k \text{ pertenece a los criterios de beneficios}\}$. Criterios de beneficios implican un mayor valor del indicador y una mayor puntuación del desempeño $j = J^* = \{j = 1, 2, \dots, k | k \text{ pertenece a los criterios de costos}\}$. Criterios de costos implican un menor valor del indicador y una mayor puntuación del desempeño.

2) Calculo de la medida de separación: la separación de cada información del ideal, S_i^+ y del anti-ideal S_i^- , esta dado por la siguiente ecuación:

$$S_i^+ = \sqrt{\sum_{j=1}^k (r_{ij} - A_j^+)^2} \quad S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^k (r_{ij} - A_j^-)^2} \quad i = 1, 2, \dots, m$$

3) Calculo de la proximidad relativa de la solución ideal

$$C_i^* = S_i^- / (S_i^+ + S_i^-) \quad 0 < C_i^* < 1$$

4) Ranking del orden de preferencia en orden descendente de C_i^*

De esta manera, considerando los pasos necesarios para la elaboración del método Topsis, fue posible realizar un ranqueamiento de la información relevada mediante los cuestionarios, evidenciando, entonces, las particularidades de la fijación de precios de la industria de maquinas e implementos agrícolas estudiada.

2 MARCO TEÓRICO

Este capítulo posee como objetivo presentar los fundamentos teóricos que servirán de base para el desarrollo de esta investigación, siendo divididos en cuatro etapas: Gestión Estratégica, Gestión Estratégica de Costos, Costeo Objetivo y Estrategias de Fijación de Precios.

La primera etapa de la gestión estratégica reunió conceptos e ideas al respecto de la estrategia organizacional bajo la perspectiva de la rentabilidad y de la competitividad. Las transformaciones mundiales y la nueva economía causan alteraciones profundas en la estructura de entorno empresarial, en la velocidad de los cambios y en el aumento de la competencia en busca de la competitividad. Basado en Porter, Mintzberg, Quinn, Oliveira, Campomar, Kotler, Cobra, Churchill y Petter, entre otros, se abordó la gestión estratégica con un recorte en las estrategias de marketing, ciclo de vida de los productos y el compuesto de marketing.

La segunda etapa investigada es la gestión estratégica de costos, que, a partir de los años 80, se intensificó la competencia en el campo industrial con otra realidad tecnológica, en la cual las organizaciones necesitan nuevas filosofías y sistemas de gestión de procesos con mejora continua, creación de valor para el clientes, para la empresa y para la cadena de valor, posicionamiento estratégico y dos guías de costos.

La tercera etapa del target costing, conocido como costeo-objetivo, es una filosofía de costeo para calcular el costo máximo permitido a partir de las variables del precio-objetivo, escucha al mercado consumidor antes de que se desarrolle el producto, o sea, comprende toda la cadena de valor en el planeamiento del costo-objetivo.

La cuarta etapa reporta las estrategias de fijación de precios, intensificándolas a partir de las variables, costos, mercado, competencia y valor percibido por el cliente. Se buscaron investigaciones realizadas en diferentes segmentos organizacionales, pero no se encontró ninguna aplicada a la industria de maquinas e implementos agrícolas. De esta forma, a partir de los hallados y de todo el fundamento teórico, fue

posible realizar un diseño de constructo de análisis que contempla las variables de esta tesis.

2.1 Gestión Estratégica

Los desafíos que enfrentan las organizaciones hacen con que sus gestores permanentemente construyan conceptos, métodos e instrumentos que puedan dar consistencia a la gestión en la calificación de su desempeño y agregar valor a su negocio. En este escenario surge, a mediados de la década del 60, el concepto de estrategia dentro del entorno organizacional, precedido de las teorías clásicas de la administración de Taylor (1911) y Fayol (1916) y de la teoría de las organizaciones de Weber (1910/1922), acompañado de las demás teorías formuladas, reformuladas, adaptadas y agregadas en el transcurso del tiempo, defendidas por diversos investigadores y científicos del área, confirmando su relevancia en las organizaciones, como resultado de factores considerados como altamente competitivos, consumidores exigentes y difíciles de Fidelizar, entre otros.

El objetivo principal de la estrategia, bajo la luz del enfoque racional, tenía como fin la obtención de rentabilidad y la competitividad, lo que cambió con el transcurso del tiempo con el surgimiento de nuevas corrientes teóricas, las cuales mostraban que las organizaciones también están compuestas por personas que interfieren directamente en el desempeño estratégico organizacional.

Porter (2004) comprende la estrategia como un conjunto de acciones ofensivas o defensivas que tienen el objetivo de colocar a la organización en una posición de protección para que pueda enfrentar las fuerzas competitivas del mercado y obtener el mayor retorno posible sobre la inversión. Ansoff (1977, p.100) afirma que la estrategia es “una regla para la toma de decisiones”. Mintzberg y Quinn (2001) defienden la estrategia bajo el enfoque “plan, estándar, posición, perspectiva”, o sea, como plan, como estándar, la estrategia está en consonancia con un comportamiento a ser adoptado a lo largo del tiempo, como posición, la empresa se coloca estratégicamente en el mercado ante sus competidores, y como perspectiva, la estrategia es vista como la cultura y la manera en cómo funciona la organización. Mintzberg et al. (2006) llama la atención hacia el sentido claro del término estrategia,

que ha sido utilizado de manera generalizada, perdiendo su definición original, en que la “estrategia es un conjunto de objetivos, políticas y planes que define el propósito de la empresa y sus métodos de supervivencia y éxito... para lidiar con un entorno competitivo complejo” (Mintzberg et al., 2006, p.85).

Resumiendo, la estrategia es la forma que se utiliza para obtener una ventaja en relación a la competencia. Por otro lado, desde el punto de vista de Anthony y Govindarajan (2008), a pesar de que divergen las definiciones sobre la estrategia entre los diversos teóricos, concuerdan en que la estrategia define la dirección y los planes para el logro de las metas.

Una empresa desarrolla sus estrategias conciliando sus competencias centrales con las oportunidades del mercado, sin dejar de observar los riesgos y sus puntos débiles. “En el proceso de definición de las estrategias, los análisis ambientales buscan identificar oportunidades y amenazas” (Souza; Rasia; Almeida, 2011, p.3). Conceptos más recientes resaltan que las organizaciones necesitan buenas estrategias para diferenciarse en el mercado, pues diariamente los consumidores quieren más por menos. Los empresarios deben garantizar un retorno sobre la inversión, considerando que el adoptar estrategias es el camino para alcanzar los objetivos y también para tomar decisiones coherentes para garantizar la sustentabilidad del negocio.

En este sentido, Alday (2002) menciona que estrategia es un concepto un tanto abstracto; es un proceso oneroso, tanto en términos de dinero como de tiempo, en el que su administración y formulación no ejercen una acción productiva concreta de manera inmediata para la empresa. Gollo (2002) destaca que la formulación de una estrategia exitosa requiere de una evaluación criterios del entorno externo e interno. A partir del establecimiento del objetivo competitivo, de la identificación de las oportunidades y de las competencias distintivas, los ejecutivos logran tomar decisiones sobre qué tipo de estrategia adoptar, teniendo en mente cual es la ventaja competitiva deseada. Borges et al. (2013, p.2) afirman que “estrategia es el estándar de decisiones que determina y revela los objetivos, propósitos o metas de una organización”; afirman

también qué es lo que la empresa planea ser y qué pretende proporcionar a sus accionistas, empleados y comunidad.

Desde el punto de vista de Oliveira y Campomar (2008, p.73), “la estrategia adoptada debe condecirse con los conceptos y procedimientos que la organización ha desarrollado, o sea, la posición transmitida a sus clientes debe ser consistente con su dirección estratégica”.

Segun Calvalcanti, Ferreira y Araujo (2013), la estrategia competitiva establece una posición lucrativa y sustentable contra las amenazas de los competidores en el mercado. Borges et al. (2013, p.3) realzan “la importancia del concepto de estrategia para las organizaciones, a partir de la orientación de las relaciones de las mismas con el medio ambiente, con el mercado en el que actúan y con otras organizaciones, haciendo con que estas se diferencien entre sí”.

Mintzberg y Quinn (2001), al referirse a la sistematización del proceso estratégico dentro de las organizaciones, refuerzan que la forma en cómo se concibe la estrategia, como perspectiva de futuro o como estándar de acciones a lo largo del tiempo, distingue, en el proceso de las mismas, las etapas de formulación, formación y análisis. La formulación se trata de la manera en cómo se crea la estrategia, buscando reunir el mayor número de información para que sea elaborada de acuerdo con el entorno en el cual se encuentra inserta la organización. La formación prevé enfoques descriptivos en la formulación de la estrategia.

De esta manera, Mintzberg y Quinn (2001, p.108) afirman que es “como un proceso de aprendizaje interactivo, en el cual el estratega en jefe desarrolla gradualmente la estrategia en su mente y orquesta su aceptación por parte de la organización”.

Porter (2004) asevera que la estrategia competitiva significa elegir, de manera deliberada, un conjunto de actividades para proporcionar valores únicos, enfatizando el uso de la expresión “formulación” en la separación de las etapas de establecimiento y ejecución.

Mintzberg y Quinn (2001), no obstante, consideran que las estrategias adoptadas pasan por un proceso de formación, mientras que las pretendidas se someten a un proceso de formulación. Mintzberg y Quinn (2001, p.81) también contribuyen afirmando que el análisis de la estrategia se relaciona con una cuidadosa estructuración de los tipos de análisis formales que deben ser realizados para desarrollar una estrategia de éxito”. Los autores comentan que el análisis estratégico también se denomina de posicionamiento, teniendo como propósito investigar las partes en detrimento del todo, pudiendo causar dificultades en la comprensión de la estrategia de manera integral.

A partir de la formación, formulación y análisis de la estrategia, las organizaciones deben observar que factores deben ser tomados en cuenta para la potenciación de su desempeño y supervivencia, en un espacio temporal presente, pero con un horizonte en el futuro.

Las organizaciones más competitivas son aquellas que poseen la capacidad de formular e instituir estrategias frente a los competidores, de manera que garanticen un posición sustentable en el mercado (Mintzberg et al., 2006).

De esta manera, Porter (1986) resalta que la competitividad resulta de la capacidad de formar competencias que propicien productos y servicios que no pueden ser anticipados. Asimismo, especifica cuán esencial es la formulación de una estrategia competitiva relacionada con el medio ambiente a partir de un enfoque racional, enfocada en la búsqueda de industrias atractivas, posicionamiento ideal y defensa de esta posición mediante la construcción de barreras a la competencia, como forma de posicionar a la organización frente al entorno.

Partiendo del análisis estructural de la industria, Porter (1986) construyó un modelo de competencia basado en cinco fuerzas: la amenaza de nuevos competidores, el poder de negociación de los proveedores y el de clientes (compradores), la amenaza de productos sustitutos y la intensidad de la rivalidad entre empresas competidoras.

El grado de competencia depende de las fuerzas competitivas básicas presentadas en conformidad con la contribución de Porter (1986), o sea, la amenaza

de competidores potenciales, en la figura de nuevos ingresantes; la rivalidad entre empresas existentes, representando a los competidores de la industria, donde los proveedores y compradores detentan el poder de negociación; seguidos por la amenaza de los productos sustitutos. Mintzberg et al. (2006, p.95) afirman que “el modelo de las cinco fuerzas de Porter es, sin duda, el más influyente modelo analítico de la estrategia. En la práctica, es mejor aplicado en casos en que la toma de decisiones estratégicas se encuentra fuertemente asociada a las condiciones del sector”.

En lo que se refiere a la amenaza de nuevos ingresos, Porter (1986) resalta que las nuevas empresas que entran al mercado traen el deseo de ganar una parte de este y, si existen barreras de entrada, su establecimiento será más difícil. Si, no obstante, el competidor logra establecerse se producirá una pérdida de rentabilidad por parte de la empresa.

Con las barreras, el ingresante siente la dificultad en el negocio y no logra mantenerse, así, este necesita planificar y pensar bien antes de entrar en un nuevo mercado. Mintzberg et al. (2006) llaman la atención de que la competencia en un segmento no es coincidencia y ni mala suerte; posee sus raíces en economías implícitas y existen fuerzas competitivas que van más allá de los combatientes establecidos en el segmento, como clientes, proveedores, potenciales competidores y productos sustitutos.

La amenaza de servicios o productos sustitutos se refiere a la existencia de productos o servicios en el mercado que desempeñan funciones parecidas y terminan afectando a las empresas, que no pueden para de invertir en los avances de la tecnología para no correr el riesgo de tener un competidor mejor calificado y, como consecuencia, perder su lugar en el mercado (Porter, 1986).

Los productos sustitutos entran en juego si aumenta la competencia del sector, causando la reducción del precio o la mejora del desempeño, careciendo de más atención estratégicamente. De acuerdo con Mintzberg et al (2006, p.100), “son aquellos que se encuentran sujetos a la tendencia de mejora en su relación precio-

desempeño con el producto del sector, o son producidos por sectores con alto rendimiento”.

El poder de negociación de los proveedores se refiere a la importancia dada a la decisión de la empresa en buscar negociar con varios proveedores que poseen diferenciación de productos y servicios. Contar solamente con un proveedor no es una buena idea, pues, caso este quiebre o eleve los precios de las materias primas de los productos y servicios en un porcentaje mayor que la competencia, termina dejando a la empresa en una situación peor (Porter, 1986). Los proveedores, no obstante, pueden ejercer un poder de negociación al elevar los precios o reducir la calidad de los productos adquiridos.

El poder de negociación de los compradores se refiere al hecho de que los compradores de insumos, productos y servicios exigen cada vez más calidad por un precio cada vez menor, haciendo con que las empresas deban estar atentas a las exigencias de los clientes y delimiten su mercado para atender bien a todos los consumidores (Porter, 1986). Mintzberg et al. (2006) recuerdan que los proveedores poderosos pueden extorsionar la rentabilidad de un sector capaz de recuperar los aumentos de costos en sus propios precios. Una estrategia decisiva es encontrar proveedores o compradores que posean menos poder de influencia adversa.

En cuanto a la rivalidad entre empresas existentes, Porter (1986) afirma que existe una gran competitividad en el mercado. Las empresas compiten no solamente en relación al precio del producto, sino también en marketing, innovación, atención antes y después de la compra, todo para agradar a los clientes y, consecuentemente, obtener ganancias. Par Oliveira (2004), la competitividad significa aptitud de una empresa para mantener o aumentar su rentabilidad y su participación en el mercado, puesto que la capacitación de la empresa no depende solamente de los factores internos, sino también de muchos factores externos, factores estos que se encuentran relacionados con la competitividad de la empresa.

Oliveira (2004) observa que la estrategia para obtener el éxito debe minimizar los costos de los productos de la empresa y vender a un precio igual o inferior al de la

competencia. Esta es una estrategia que optimiza la posición de la empresa en el mercado. El autor agrega que la capacidad de ofrecer productos que respondan a las necesidades específicas de un grupo de clientes pasó a ser un factor crítico para el éxito, y la diferenciación de los productos se transformó en una estrategia competitiva.

En lo que respecta a la diferenciación del producto, Mintzberg et al. (2006, p.97) comprenden que “la identificación de la marca crea una barrera para forzar a los ingresantes a gastar mucho para conquistar la lealtad del cliente”. Los factores que impactan en la identificación de la marca involucran al líder del sector, a los diferenciales de los productos, a los servicios al cliente, asociados con una economía de escala en producción, a la distribución y a las estrategias de marketing.

2.1.1 Estrategias de marketing

El marketing se ha vuelto indispensable en el mundo de los negocios para que las empresas logren un posicionamiento, diferenciación y oferta en el mercado. Estas necesitan estrategias que promuevan la demanda para sus productos y servicios de manera que garanticen un retorno financiero satisfactorio. Por otro lado, el mercado es cada vez más selectivo y los nuevos competidores surgen en todo momento (Churchill; Peter, 2000).

La innovación de un producto existente o la inclusión de uno nuevo no siempre es fácil; involucra cuestiones referentes a los precios de venta, mercado, ciclo de vida, inversión en publicidad, entre otros aspectos a ser planificados. Las empresas crean formas para monitorear a sus clientes y perfeccionar siempre sus ofertas de productos y servicios en términos de valor para ellos, a fin de no correr el riesgo de perder mercado (Kotlet; Keller, 2006).

La definición de marketing, para Churchill y Peter (2000, p.4), “abarca la fase de planificar y ejecutar la concepción, el establecimiento de los precios, la promoción y distribución de ideas, bienes y servicios a fin de crear intercambios que satisfagan las metas individuales y organizacionales”. Desde el punto de vista de los autores, el marketing con objetivos de lucro, generalmente, es más desarrollado que el marketing sin fines de lucro, considerando que las estrategias para obtener rendimientos

generalmente son aplicables en organizaciones sin fines de lucro y pueden ayudarlas a alcanzar el objetivo.

Kotler (1998, p.27) define al marketing de la siguiente manera: “es un proceso social y gerencial mediante el cual individuos y grupos obtienen lo que necesitan y desean a través de la creación, oferta e intercambio de productos de valor con otros”. La definición de Kotler (1998) se basa en los conceptos centrales de necesidades, deseos y demandas, en los productos (bienes, servicios e ideas), en el valor, costo y satisfacción, en el intercambio y transacciones, en las relaciones y redes, en los mercados y en las empresas y en los consumidores potenciales.

El marketing es comprendido como una actividad, aglomerado de conocimientos y procesos para crear, comunicar, ofrecer e intercambiar ofertas que tengan valor para sus stakeholders (Salvador, 2014). Las organizaciones buscan la mejora continua de sus productos y servicios, intentando obtener una posición de liderazgo en el mercado donde actúan.

Frente a la competencia, la identificación de los competidores y de las necesidades de los consumidores y la definición de estrategias son indispensables en el planeamiento de la empresa para obtener resultados positivos.

Dalcol y Siluk (2012) refuerzan que la estrategia de marketing es como un plan de acción que debe ser utilizado por la organización para el logro de los objetivos en busca del éxito del negocio. La estrategia de marketing es esencial para el desempeño de la empresa y su formulación decide cual es el mejor camino a ser seguido.

Kotler (1998) establece las tipologías en las cuales las empresas pueden encuadrarse de acuerdo con la estrategia elegida: (a) líderes, (b) desafiantes, (c) seguidores y (d) ocupantes de nichos de mercado. Una empresa es líder cuando posee una participación relevante en el mercado del producto y mantiene el liderazgo ante los cambios de precios y en el lanzamiento de nuevos productos. Las empresas desafiantes de mercado son aquellas ocupantes de las clasificaciones más bajas en una industria y pueden atacar al líder en un lance agresivo. La empresa seguidora acompaña, copia o mejora un producto para lanzarlo y obtener rendimientos elevados,

ya que no incurriera en gastos ni costos relacionados a la innovación. Las ocupantes de nicho crean, expanden y protegen sus porciones de espacios (Souza; Rasia; Almeida, 2011).

Las innovaciones en el marketing pueden influir directamente en el aumento de la demanda con la utilización de la publicidad y de nuevos canales de distribución, que pueden alcanzar nuevos clientes y reducir la sensibilidad al precio mediante el aumento de la diferenciación del producto, pudiendo también ser a través la reducción del costo (Porter, 1986).

Para Kotler (1998, p.254), "la diferenciación es el acto de desarrollar un conjunto de diferencias significativas para distinguir la oferta de la empresa de la competencia". El autor complementa que la diferenciación puede producirse mediante la personas, por su competencia, credibilidad, confiabilidad, responsabilidad e comunicación, así como a través de los canales de distribución, principalmente, en términos de cobertura, experiencia y desempeño y por la imagen de la empresa o marca.

Desde la percepción de Toledo y Hemzo (1991), el marketing se constituye de esfuerzos para una o más oportunidades del mercado; por ejemplo, el posicionamiento se dirige a un segmento del mercado-objetivo y permite evaluar y competir en dicho segmento.

Kotler (1998, p.265) define posicionamiento como "el acto de desarrollar la oferta y la imagen de la empresa, de manera que ocupen una posición competitiva distinta y significativa en la mente de los consumidores-objetivo". El autor afirma que, en una estrategia de posicionamiento enfocada, la empresa debe decidir cuáles son las diferencias que va a promover a su consumidor-objetivo. Un ejemplo en la industria de maquinas e implementos agrícolas es que una empresa puede optar por la durabilidad y la competencia puede enfocarse en la economía de combustible, comodidad y seguridad. Lo que posicionará a una en relación a la otra es la creación exitosa en una forma de comunicar al mercado-objetivo, de mostrar por que debe compra el producto.

Kotler (1998) también describe que las estrategias de posicionamiento deben estar asociadas a un atributo valorado por el consumidor, así como al beneficio, al uso o aplicación del producto, a la clase de los usuarios o de productos similares, a la utilización de la competencia como referencia, y del argumento del mayor precio en virtud de la calidad superior en más características o servicios.

Niño y Gouvêa (2004) observan que el marketing estratégico es fundamental en el desarrollo de la empresa en el mercado en el que actúa. Son las decisiones estratégicas las que proponen los ajustes necesarios para satisfacer las necesidades, a los objetivos y al poder adquisitivo de los consumidores. Desde esta perspectiva, Carareto et al. (2006) explican que algunos estudios muestran que las innovaciones en el área de marketing, las inversiones en instalaciones de gran escala, el crecimiento en el mix de ingresos, la ampliación de nuevos productos, la conquista de nuevos clientes y la mejora en la productividad y reducción de costos, son factores significativos en la búsqueda del equilibrio de las fuerzas entre las empresas.

La estrategia de marketing en sociedad con otras áreas de la empresa, como ser ingeniería, producción, clientes, mercado, contraloría y finanzas, a partir de la segmentación del mercado y de la definición de sus grupos de consumidores objetivo, cuando son identificadas sus necesidades y determinado su posicionamiento de mercado deseado está preparada para desarrollar y lanzar nuevos productos o líneas de productos que permitan entrar al mercado, buscando la mejora y la innovación de productos existentes para desempeñarse mejor o aumentar la percepción de valor, sustituyendo o reposicionando productos que ya existen en nuevos mercados o en nuevos segmentos, con una posible reducción de costos (Kotler, 1998).

El plan estratégico de marketing posee tres etapas: la primera describe la estructura, el comportamiento y el tamaño del mercado-objetivo, el posicionamiento planeado del producto y las ventas, la participación en el mercado y las metas de ganancias de acuerdo con el ciclo de vida del producto. La segunda etapa consiste en definir el precio-objetivo para el producto y la estrategia de distribución y el presupuesto de marketing para el periodo. La tercera etapa describe las metas de ventas y de beneficios a largo plazo y el presupuesto de marketing para el periodo

(Kotler, 1998). En la estrategia de marketing, junto con otras áreas involucradas en la definición del precio-objetivo para el nuevo producto o en la mejora e innovación de productos existentes, es necesario tomar en cuenta los conceptos económicos de la curva de demanda del producto en varios niveles de precios, así como en los diferentes ciclos de vida.

Churchill y Peter (2000) defienden que en un monopolio puro, donde la empresa posee mucho mercado solamente para sí misma, la curva de demanda es idéntica a la curva de la empresa, pudiendo controlar el precio del producto y la cantidad demandada, mientras que en un oligopolio, el número de vendedores es lo suficientemente pequeño para que las actividades de un único vendedor afecten a las otras empresas y para que las actividades de otras empresas lo afecten. Sin embargo, para que los productos que venden las empresas puedan ser diferenciados entre sí, continúan siendo buenos sustitutos unos de otros, que es el caso de la industria de maquinas e implementos agrícolas.

2.1.2 Ciclo de vida del producto

A lo largo de la vida del producto, su curva de demanda pasa por alteraciones. Una promoción eficiente o la entrada de nuevos competidores en el mercado pueden alterar considerablemente la curva de demanda. Los profesionales del marketing no saben exactamente cuál es la demanda en cada situación. Se trabaja con estimaciones basadas en investigaciones y pruebas de mercado sobre la sensibilidad al precio (Churchill; Peter, 2000).

Souza y Clemente (2011) recuerda, no obstante, que el ciclo de vida de los productos es muy importante para el proceso de fijación de precio de los mismos. Cuanto mayor sea la competencia la tendencia es que los productos posean ciclos de vida cortos, lo que significa que la organización que logre lanzar nuevos productos, antes que sus competidores, posee ventajas sobre los mismos. Resaltan que cualquier producto presenta varias fases a lo largo de su ciclo de vida y que los productos surgen y desaparecen; luego surge otro producto y después el mismo también desaparece y así sucesivamente; este es el ciclo de vida que presenta cada producto.

En la definición y ejemplificación de Horngren, Foster y Datar (1997, p. 313), el ciclo de vida del producto “[...] comprende el tiempo desde el inicio de la investigación y desarrollo hasta la conclusión del soporte al cliente. Para los vehículos motorizados, este periodo puede ser de cinco a diez años; para algunos productos farmacéuticos, de tres a cinco años; para artículos de moda de indumentaria, menos de un año”. Los autores enfatizan que el ciclo de vida de un producto también es importante para la definición del precio-objetivo y la gestión de los costos.

Los productos que poseen un ciclo de vida largo, de los costos totales durante todo el ciclo, se involucra un porcentaje mínimo cuando los costos son determinados, en razón de que estos serán incurridos en el transcurso de varios años. Las compañías de automóviles de renombre, por ejemplo, combinan el costo-objetivo con la previsión de la evolución de los costos a lo largo del ciclo de vida, por eso, las mismas establecen precios-objetivo y costos-objetivo para sus automóviles, tomando en cuenta sus costos e ingresos en el transcurso de los años. Otro ejemplo de presupuesto del ciclo de vida son los costos ambientales. Con leyes ambientales cada vez más severas, los probables costos ambientales futuros son identificados en la fase del proyecto de los productos. Para evitar penalidades, las empresas proyectan los productos, procesos y procedimientos para que los daños ambientales sean prevenidos y reducidos a lo largo del ciclo de vida de los mismos.

Otro factor a ser considerado es el programa de reciclaje, realizado, principalmente, por los fabricantes de productos electrónicos. Luego del uso del producto adquirido de este segmento, se genera el descarte del mismo, y, mediante el hecho del cambio del producto, con frecuencia por parte de los consumidores, se produce basura electrónica. Este debe ser descartado con seguridad, sin peligro para las personas y el medio ambiente.

De esta manera, los fabricantes deben introducir programas de reciclaje que satisfagan a todos los involucrados en este proceso (Horngren; Foster; Datar 1997). Costa, Ferreira y Saraiva Júnior (2010) resaltan que el desarrollo de un producto puede producirse a través de dos fases distintas – mediante la mejora o mediante la

innovación – y la estrategia de definición de los precios debe ser estudiada de manera diferente.

En la fase de mejora, el producto existente y con buena aceptación en su mercado es modificado gracias a los avances técnicos, o sea, el ciclo de vida de un producto se acorta bajo el punto de vista de sus características técnicas, pero no hay necesidad de un mayor desarrollo del mercado. En cuanto a la fase de innovación, se crea un déficit entre el nuevo concepto del producto y las necesidades de los compradores, cabiendo al gestor comunicar a los potenciales compradores el valor del producto.

Horngrén, Foster y Datar (1997) observan, no obstante, que en el presupuesto del ciclo de vida de los productos, independientemente de ser un lanzamiento de nuevos productos, o mejora o innovación de otros existentes, los costos involucrados en el proceso proporciona información muy importante para la fijación de precios. Algunos productos poseen un periodo de desarrollo largo; así, se incurre en muchos costos hasta que el producto es fabricado. Los autores resaltan que es importante para la empresa generar ingresos que cubran los costos de todas las actividades involucradas hasta la fabricación del producto.

Este es el papel del presupuesto del ciclo de vida del producto: establecer precios-objetivo y proveer de ingresos que permitan que todos los costos de todas las actividades sean recuperados, y no solamente los costos de una actividad, que generalmente es la de producción.

Los beneficios del informe del ciclo de vida de un producto son identificados por Horngrén, Foster y Datar (1997): el compuesto de ingresos y costos relacionados con cada producto se hace perceptible; los costos de fabricación son explícitos en la mayoría de los sistemas contables, aunque los costos asociados a las áreas de investigación y desarrollo (I&D), por ejemplo, que precede a la fabricación y a la atención al cliente (después), constantemente son menos perceptibles producto a producto; se evidencian las disparidades entre productos en razón de los porcentajes de los costos totales involucrados en los primeros periodos de su ciclo de vida; cuanto más alta sea ese porcentaje, más significativo es para los gestores desarrollar

previsiones más reales de los ingresos del producto lo antes posible; las vinculaciones entre las categorías de costos de actividad son destacadas; las organizaciones que reducen los costos del área de I&D y de proyecto, por ejemplo, pueden sufrir mayores aumentos de costos de atención al clientes en los años siguientes y estos costos aparecen debido a que los productos no logran satisfacer los niveles de desempeño de calidad asegurados.

El informe de ingresos y de costos del ciclo de vida evita que, eventualmente, tales modificaciones en los costos de las actividades asociadas sean escondidas, como sucede en los estados de resultado con base en el calendario convencional. Hansen y Mowen (2001) destacan la importancia de que la empresa conozca el ciclo de vida de sus productos para una gestión de costos más eficiente. Los autores muestran que se puede ver fácilmente el impacto de los cuatro niveles en marketing – introducción de un producto nuevo; crecimiento de las ventas; madurez de las ventas; y declive de las ventas en la generación de ingresos. Menos obvio es el impacto sobre los costos.

Las empresas de manufactura deben estar alertas al impacto del surgimiento de novedades sobre los costos. Cada vez que se introduzca un nuevo producto, existen efectos de aprendizaje. En otras palabras, cuanto más fabrique productos la empresa, mas empleados se perfeccionan en su fabricación y esto reduce los costos de producción.

El departamento de compras localiza y se familiariza con los proveedores de materias primas necesarias y esto reduce los costos de su adquisición. El departamento de manufactura aprende a montar el equipamiento para un nuevo lote más rápido y eficientemente. Los ingenieros industriales son capaces de “corregir las fallas” del proceso [...] y todas estas medidas reducen los costos (Churchill; Peter, 2000).

Nagle y Holden (2003) llaman la atención de que las empresa deben tomar en cuenta la interacción entre el ciclo de vida del producto y las etapas de la marca, pues muchos competidores pueden encontrarse en diferentes etapas de la marca y en un

mismo nivel del ciclo de vida de un producto cada producto posee un ciclo de vida, que consiste en el desarrollo, crecimiento, madurez y declive.

Para Nagle y Holden (2003), estos cambios en el ciclo de vida de cada producto provocan alteraciones en los factores que influyen en la estrategia de precios. En la etapa de introducción de un nuevo producto, los compradores no toman en cuenta el precio, pues necesitan saber cuáles son los beneficios de este y, para la empresa, los costos de producción y de marketing son elevados, no obstante no existen aun competidores, o estos son casi inexistentes, y aquellos que se presenten como tales, demuestran poca amenaza.

En la etapa de crecimiento de mercado, los clientes son más sensibles a los precios y buscan información sobre los productos y son más receptivos a los precios reducidos. Por otro lado, la empresa ahorra costos, permitiendo bajar los precios de venta y mantener, al mismo tiempo, el margen de ganancia, por más que en esta etapa del producto la competencia aumente. Las altas tasas de crecimiento de mercado hacen con que todo el segmento viva una expansión de las ventas y los ingresos, y esta expansión evita una competencia de precios.

En la etapa de madurez de mercado, los clientes ya se encuentran familiarizados con los productos y repiten la compra, pero, con la competencia, los clientes logran comparar la marca de la empresa con la de estos y, consecuentemente, los precios también compiten: cada empresa quiere vender sus productos al menor precio para atraer y conquistar a la clientela.

De esta manera, para lograr la efectividad en la fijación de precios, la empresa depende de varios factores, entre estos los productos relacionados, la estimación de la demanda, el control y el perfeccionamiento de los costos, la ampliación de la línea de productos y la revisión de los canales de distribución (Nagle; Holden, 2003).

Finalmente, Nagle y Holden (2003) observan que la etapa de declive de mercado se caracteriza por la disminución de los clientes y, al mismo tiempo, por parte de la empresa, la ociosidad de la producción, que es la no ocupación de la capacidad de producción instalada.

Así, se presentan tres alternativas para soportar el declive de las ventas y de los ingresos: concentrarse en las mejores líneas de productos que posee la empresa y ajustar precios para garantizar la participación en el mercado; verificar el todo del negocio, ajustando los precios para garantizar el flujo de caja; posicionarse frente al mercado, bajando los precios para debilitar a los competidores y conquistar nuevos mercados con la salida de estos. De esta manera, en la gestión estratégica de marketing y en la definición de los precios-objetivo, el ciclo de vida de cada producto comprende un modelo de etapas del historial de ventas y ganancias. En la producción y costos, en razón de que en cada ciclo el producto se elabora y se vende en función a la demanda, consecuentemente, presenta costos diferentes, haciendo con que la empresa administre estratégicamente la relación costo, precio y ciclo de vida de sus productos.

2.1.3 Compuesto del marketing

En el estudio de Dalcol y Siluk (2012), se comenta que, a partir de los compuestos del marketing, es posible tomar decisiones que permitan que las empresas persigan sus objetivos y sean capaces de operar en cualquier mercado, introduciendo ítems de diferenciación y construyendo ventajas competitivas sustentables.

Según Kotler (1998, p.97), el compuesto del marketing “es un conjunto de herramientas que la empresa utiliza para alcanzar sus objetivos de marketing y de mercado-objetivo”. En el mercado, las personas se encuentran dispersas, agrupadas de manera heterogénea, y la segmentación de mercado tiene como objetivo juntarlas en grupos más homogéneos, resultando, de esta manera, en un mercado-objetivo (Cobra, 1992).

Las decisiones del compuesto de marketing son tomadas considerando los canales de distribución y los consumidores finales. La estrategia de marketing involucra tanto el mercado-objetivo como el compuesto de marketing. El consumidor es el centro del compuesto y representa el mercado-objetivo, o sea, aquel hacia quien la empresa dirige todos sus esfuerzos (Churchill; Peter, 2007).

Kotler y Armstrong (2000) exponen que el compuesto de marketing, bien posicionado, orienta a una empresa en un mercado competitivo, puesto que los elementos del respectivo compuesto pueden ser trabajados uno a uno, estratégicamente. Existen decenas de herramientas del compuesto de marketing para alcanzar el mercado-objetivo. En esta etapa el enfoque se basa en el compuesto de las 5 P's: Producto, Precio, Promoción, Plaza y Post ventas, propuestos por Kotler (1998) y Churchill y Peter (2007).

Refiriéndose al Producto, Kotler y Armstrong (2008, p. 190) afirman que “producto es cualquier cosa que pueda ser ofrecido a un mercado para la atención, adquisición, uso o consumo, y que pueda satisfacer un deseo o necesidad”. Los autores consideran que la mayoría de los productos, cuando son visualizados de manera más amplia, pasan a incorporar, además de los objetos físicos, a los servicios, personas, locales, organizaciones e ideas.

De esta manera, el producto es más que un objeto tangible. Semenik y Bamossy (1995, p. 260) sintetizan al producto como “un conjunto de atributos tangibles e intangibles que proporciona beneficios reales o percibidos con la finalidad de satisfacer las necesidades y los deseos de los consumidores”.

La identificación del posicionamiento del producto en el mercado es de gran importancia, ya que es significativa para la empresa la percepción de los consumidores como así también comparar sus productos con los de la competencia para, de esta forma, evaluar su desempeño.

Cobra (1992, p. 323) afirma que “el posicionamiento es el arte de configurar la imagen de la empresa y el valor ofrecido del producto en cada segmento del mercado, de manera que los clientes puedan entender y apreciar lo que la empresa proporciona en relación a la competencia”.

Kotler (1998) afirma que diferenciar sus productos para obtener una ventaja competitiva antes sus competidores es un principio esencial para la vida de las organizaciones. Operar el compuesto de marketing es solamente trabajar detalles tácticos de posicionamiento en el mercado. Buscar diferenciarse en este mercado

también posee su relevancia (Cobra, 1992). En cuanto al compuesto de marketing Producto, se trató de un enfoque en la variedad, calidad, diseño, marca, tamaño, innovación, comodidad y otros.

El segundo compuesto de marketing de esta tesis es el Precio. Kotler (1998, p. 435) asegura que es “el único elemento del compuesto de marketing que genera ingresos; los otros elementos generan costos. El precio es también uno de los elementos más sensibles del compuesto porque puede ser rápidamente modificado”. La definición de precio de un producto o servicio es la base para instituir los planes de acción de marketing de una organización, puesto que establece las condiciones a la facturación y expone ante el consumidor el valor para adquirir tales productos o servicios. Así, el precio es uno de los responsables directos por los ingresos por ventas (Cobra, 1992).

De acuerdo con Kotler (1998), para determinar el precio de un determinado producto o servicio, las principales variables a ser observadas son: demanda, costos, competencia y el valor percibido por los clientes. Para el compuesto de marketing Precio, se abordó la cuestión de los descuentos, condiciones, plazo de pago, estimación del valor del producto luego de la compra, condiciones de crédito, entre otros.

El tercer compuesto de marketing es la Plaza. De acuerdo con Kotler (1998, p. 98), la plaza hace referencia a “las varias actividades asumidas por la empresa para hacer accesible el producto y disponibles para los consumidores objetivo”. Es la manera para llegar al consumidor, ya sea minorista, mayorista, ventas directas, u otros. La Plaza comprende no solamente la localización física, sino que incorpora todo el proceso logístico, que es la manera de hacer llegar el producto indicado, de manera adecuada, en el tiempo justo y, obviamente, a un costo oportuno (Kotler, 1998). Para la Plaza, se hace enfoque en los canales de distribución, cobertura, localización, facilidad de contacto, logística de entrega y otros.

El cuarto compuesto de marketing comprende la Promoción. Kotler (1998, p. 577) la define de la siguiente manera: “consiste en un conjunto diversificado de

herramientas de incentivo, en su mayoría de corto plazo, que tiene como fin estimular la compra más rápida y/o en mayor volumen de productos/servicios específicos por parte de consumidores o comerciantes”.

La Promoción es cualquier actividad que tenga por objetivo el crecimiento de las ventas y que comúnmente utilice la publicidad como forma de anunciar sus eventos (Cobra, 1992). “Una meta de publicidad (u objetivo) es una tarea específica de comunicación, con un nivel a ser alcanzado frente a una audiencia específica en determinado periodo de tiempo” (Kotler, 1998, p. 555). Los objetivos anhelados con la inversión en publicidad deben estar sincronizados con los objetivos estratégicos del marketing.

Se destacan entre los objetivos de la publicidad: informar, persuadir y recordar (Cobra, 1992). Kotler y Armstrong (2000, p.235) destacan que “[...] las empresas utilizan herramientas para crear una respuesta más fuerte y rápida”; esto porque, a diferencia de la publicidad, las promociones de ventas proporcionan a la empresa diversas alternativas de acción.

Por lo tanto, muchas organizaciones terminan por desplazar fondos antes destinados a la publicidad hacia acciones promocionales. En lo que se refiere a la Promoción, contempla a la publicidad, fuerza de ventas, marketing directo, relaciones con vendedores y gerentes, portal de ventas online, entre otros.

El quinto compuesto de marketing abordado en esta tesis es la post venta. Se trata de los servicios prestados y de las garantías ofrecidas en la satisfacción de las necesidades del cliente, ya sea mediante asistencia técnica, confiabilidad agilidad, entre otros atributos, asegurando la satisfacción del mismo en todo el proceso de compra y post compra, que es imprescindible para la continuidad de las negociaciones, ya sea en nuevas compras o en la recomendación de los productos y servicios que proporcionan retornos positivos a la empresa, tanto financieros como de imagen (Churchill; Peter, 2000).

Abreu (1996) enfatiza que cuanto mas tecnológico y sofisticado sea el producto (automóvil y maquinas agrícolas, por ejemplo), mas dependen sus ventas de la calidad

de los servicios que los acompañan. Este cliente no se va a casa con su compra y todo riesgo; este cuenta con servicios de auxilio en las aplicaciones, piezas, reparaciones y mantenimiento en la post compra, además del desarrollo posterior e I&D de la empresa vendedora como soporte a las necesidades de mantenerse competitiva bajo todos los aspectos. En la rama agrícola, que depende directamente de la variable no controlable como el clima, los servicios de post venta contemplan las soluciones rápidas a los problemas presentados, disponiendo de medios para hacer que el cliente se sienta satisfecho, ofreciendo servicios adecuados a sus expectativas, que es lo que las personas compran, ganando su lealtad, fidelidad y satisfacción (Kotler, 1998).

Comprender la naturaleza y los determinantes de las expectativas del cliente es esencial para asegurar que la ejecución del servicio posea calidad. Un buen producto puede hacerse más competitivo si es acompañado por un buen servicio de post venta al cliente (Abreu, 1996). En este interin, la estrategia de marketing puede ser comprendida como la formulación de caminos en la búsqueda de ventajas competitivas que mejoren la posición de la organización en relación a la competencia.

Porter (1999) asevera que las organizaciones crean ventajas competitivas cuando visualizan nuevas formas de competir en un segmento industrial y las aplican en el mercado, ya sea mediante nuevos procedimientos, nuevas tecnologías o de diferentes insumos.

Segun Rocha (1999), la gestión estratégica es el sistema de toma de decisiones y de elaboración de acciones cuyo propósito es configurar, desarrollar, introducir y sostener estrategias que aseguren ventajas competitivas para la organización. La directiva de la gestión estratégica debe realizarse mediante tres principios básicos: principio de consonancia: debe existir un equilibrio entre organización y entorno; principio de posicionamiento: la adecuación al entorno debe ser diferente a la de los competidores y; principio de competitividad: obtener ventajas ante los competidores. Un sistema de información de gestión estratégica es responsable por “[...] generar información que proporcione un adecuado soporte al proceso de gestión estratégica”

(Rocha, 1999, p. 89), para que, de manera general, los administradores tomen decisiones que le garanticen ventajas competitivas.

De esta manera, Porter (1998) menciona que la gestión estratégica involucra la combinación de dos o más estrategias: 1) liderazgo en costos; 2) diferenciación y 3) enfoque.

2.2 Gestión Estratégica de Costos

Antes de 1970 las empresas competían, principalmente, con base en los costos – sistema Ford. A partir de la segunda mitad de los años 70, los principales países occidentales industrializados comenzaron a sentir el impacto de la práctica de una nueva forma de competencia global: las empresas pasan a competir con base en la calidad y con más flexibilidad – sistema Toyota -, descubriendo que la fijación de la filosofía de gestión empresarial se encuentra en la raíz de las tecnologías avanzadas de producción (Nakagawa, 1993). Intensificándose aun más la competencia en el transcurso de los años 80, cuando las empresas despiertan hacia la nueva realidad. Nuevas tecnologías avanzadas de producción y nuevas filosofías de gestión empresarial comienzan a ganar espacio y atención, surgiendo la necesidad de desarrollar una forma de integración conceptual y sistémica entre los procesos de control gerencial y de gestión de la manufactura, consolidadas bajo el nombre de “gestión estratégica de costos” (Nakagawa, 1993).

La gestión estratégica de costos, de acuerdo con la posición de Johnson y Kaplan (1987), tuvo su origen en la pérdida de competitividad de las empresas norteamericanas y en la crítica de autores del área contable, especialmente de Estados Unidos, hacia la visión tradicional de la contabilidad de costos.

Shank y Govindarajan (1997, p. 4) la definen como “un análisis de costos visto como bajo un contexto más amplio, en que los elementos estratégicos se hacen más conscientes, explícitos y formales”; y argumentan que los “datos de costos son usados para desarrollar estrategias superiores a fin de obtener una ventaja competitiva sustentable”.

De esta forma, Leite (2000) menciona que, además de pretender la reducción de costos y la mejora continua de la posición competitiva de la organización, asume una posición innovadora en relación a la gestión de costos, con controles preventivos y soporte a la gestión estratégica, promueve la interrelación en la cadena de valor, la relevancia de la información generada para la toma de decisiones y la medición de los impactos de las estrategias adoptadas en los resultados, y el énfasis en la creación de valor, o sea, conquista y mantenimiento de la ventaja competitiva.

La gestión de costos es un factor de gran relevancia en el escenario empresarial; surgió para satisfacer las demandas mercadológicas y la necesidad de adaptación de las organizaciones en un contexto de búsqueda de mejora continua de la competitividad (Shank; Govindarajan, 1997). En consecuencia, las empresas poseen la necesidad de buscar la optimización de los resultados, de introducción en nuevos mercados, de desarrollo de nuevos productos, como así también de mantenerse activas, exigiéndose lo mejor de cada empresa.

Con esto, se hace necesario utilizar herramientas eficientes en la gestión de los negocios, tomando en cuenta el mejor aprovechamiento de los materiales y de la mano de obra, reducción de los costos fijos, así como la fijación de precios de los productos y las políticas de ventas. La competencia crece y los clientes son cada vez más exigentes, siendo imprescindible desarrollar estrategias para alcanzar un buen posicionamiento de los productos en el mercado.

Quesado y Rodrigues (2007) tratan la gestión estratégica de costos como un proceso dirigido hacia la mejora continua y a la creación de valor para el cliente, y esto es posible por no analizar solamente los procesos que agregan valor a la empresa, sino a la cadena de producción como un todo.

Martins (2008) enfatiza que la gestión estratégica de costos, desde una perspectiva más amplia, implica el análisis que incluye al contexto externo de la empresa, o sea, toda la cadena de valor, involucrando el análisis de costos, de los proveedores, de los clientes y de los consumidores finales, esto es, considera la

oportunidad en todas las fases de producción y comercialización, de reducción de costos y el aumento de la competitividad.

Desde el punto de vista de Cavalcanti, Ferreira y Araujo (2013), la gestión estratégica de costos ayuda a los gestores en el proceso de reducción de costos y, con esto, produce el fortalecimiento de la posición estratégica de la empresa. La manera en cómo la estrategia es definida y dirigida por la gestiones fundamental para mejorar la capacidad competitiva, creando valor para la empresa y, principalmente, buscando el valor percibido por los clientes. El control de los costos en el proyecto del producto, en la producción, en la distribución y en la asistencia post venta, centrado en el mantenimiento de precios inferiores a los de la competencia, a pesar de perjudicar la calidad de los productos y servicios ofrecidos al cliente, hace con que la empresa posea buenas estrategias de control de costos.

Los autores defienden que, independientemente de la estrategia de costos empelada por la empresa, el mercado es el gran agente responsable por la fijación de los precios, y no los costos de los productos; de esta manera, una gestión de costos excelente tiene su retorno a partir de la maximización de las utilidades. Conocer el costo del producto es de suma importancia en la fijación de precios, pero es necesario enfocarse en los factores externos, pues estos ayudan a la gestión en la definición de la continuidad o lanzamiento de productos. Las técnicas y materiales de producción sufrieron un cambio radical a partir de la inserción de tecnologías avanzadas de producción, generando innovación en los procesos, en la calidad de los productos y en beneficio de la producción en escala, lo que impactó directamente en la alteración de los estándares de comportamiento de los costos, cuando estos, hasta entonces considerados directos, o sea, la materia prima y, en especial, la mano de obra, decrecieron en razón del aumento de los costos considerados indirectos y fijos, tales como la depreciación, seguros, mantenimiento, ingeniería, asistencia técnica, entre otros; pasando a tener una mayor representatividad y, con ello, se originó la necesidad de analizar la relación de causa-efecto de los costos directos e indirectos y definir nuevos direccionadores de costos.

Esta alteración del comportamiento de los costos se produce, principalmente, en la reducción del uso de la mano de obra y en la implementación del uso de bienes de capital, haciendo con que los costos fijos pasen a tener un mayor destaque en relación a los variables, haciendo cada vez más relevante el monitoreo de los costos y la mejora de los sistemas de cálculo de los mismos, proporcionando a los gestores una mejor comprensión de cómo reducirlos.

Los actuales sistemas se centran frecuentemente en los costos corrientes de producción en detrimento del análisis de la expectativa de costo en el ciclo de vida de los productos, dejando, de esta manera, de considerar el costo-objetivo mediante el cual es posible analizar la efectividad del producto en el mercado (Nakagawa, 1993). El análisis de la estrategia de la composición de los costos es una herramienta que se debe iniciar mediante los direccionadores o determinantes de costos, siempre con la idea de crear valor para el cliente.

La gestión de costos contribuye con la formación, implementación y evaluación de las estrategias organizacionales (Gollo, 2002). Carareto et al. (2006) presentan la concepción de que el análisis estratégico de los costos busca ofrecer a las empresas información que le permita mantenerse en el mercado con productos de buena calidad y, asimismo, con un costo menor que aquel ofrecido por los competidores. Las empresas deben poseer un buen sistema de gestión y dominio de las técnicas de cálculo de costos, pues son fundamentales para la toma de decisiones. Toda la información es importante para administrar costos y gastos generados por la producción y comercialización de los productos y servicios y para superar todas las barreras del mercado.

La herramienta “margen de contribución” es de suma importancia para el gestor, que trabajará para generar resultados para la empresa (Nakagawa, 1993). En esta línea de pensamiento, Hansen y Mowen (2001, p. 423) especifican que “la gestión estratégica de costos es el uso de datos de costos para desarrollar e identificar estrategias superiores que producirán una ventaja competitiva sustentable”. Esta comprensión de Hansen y Mowen puede encontrarse en Slagmulder y Cooper (2003), al afirmar que la gestión estratégica de costos no se resume solamente a la búsqueda

de la reducción de los mismos, sino en acciones que procuren, junto con eso, mejorar la ventaja competitiva de la empresa, lo que significa Gerenciar costos con eficacia, exigiendo un enfoque amplio, externo a la empresa, en razón de que el análisis aislado del contexto interno no ofrece información suficiente para garantizar la eficacia del proceso decisorio.

De esta manera, es necesario reconocer que la búsqueda de una competitividad elevada exige información que ofrezca el mantenimiento del enfoque de la empresa, cabiendo a la contabilidad gerencial cumplir este papel. Desde la misma perspectiva, Perez Jr., Oliveira y Costa (2001), contribuyen afirmando que la gestión estratégica es una significativa herramienta para la toma de decisiones, que evidencia los esfuerzos en pro de la mejora con resultados medibles y el perfeccionamiento de la capacidad de la empresa para generar y agregar valor.

Martins (2010, p.297) afirma que “la gestión estratégica de costos es utilizada en los últimos años para designar la integración que debe existir entre el proceso de gestión de costos y el proceso de gestión de la empresa como un todo”, entendiendo como necesaria la integración para que las empresas puedan sobrevivir en un entorno de negocios cada vez más competitivo y sin divisiones geográficas. A partir del ingreso de empresas orientales que comienzan a competir fuertemente en los mercados occidentales y en Brasil, con la apertura del mercado externo a partir de la década del 90, con la inserción de modernas tecnologías de producción y de gestión empresarial, las empresas comenzaron a buscar altos niveles de calidad, eficiencia y productividad para más que un mero control de los costos de producción.

La supervivencia de una organización se basa en su superioridad, en términos de oferta de bienes y servicios valorados por los clientes y la capacidad de estructurarse, con un posicionamiento estratégico acorde a la realidad de su negocio y con la correcta comprensión y gerenciamiento eficaz de sus costos, mediante el análisis de la cadena de valor y de los direccionadores de costos, lo que hace con que la organización logre mantener la ventaja competitiva en relación a sus competidores.

Porter (1989) reitera que la empresa competitiva es aquella que adopta estrategias que permitan establecer una posición lucrativa y sustentable contra las fuerzas que determinan la competencia. Es en este ambiente de intensa disputa de mercado y de la necesidad de un proceso organizado de búsqueda de ventajas competitivas sustentables, tal vez el principal objetivo de la gestión estratégica, que la gestión de costos proporciona parte de la información necesaria para el desarrollo, implementación y monitoreo de las elecciones estratégicas (Souza; Silva; Pilz, 2010).

Según Shank y Govindarajan (1997), el modelo de gestión estratégica de costos se basa en tres temas clave: “análisis de la cadena de valor, análisis del posicionamiento estratégico y análisis de los direccionadores de costos”. El análisis de la cadena de valor integra las fuentes de materia prima, proveedores de componentes, clientes y procesos internos de la empresa. El análisis del posicionamiento estratégico, a partir de las estrategias genéricas de competencia, comprende el liderazgo en costos, diferenciación y enfoque. El análisis de los direccionadores de costos corresponde a los determinantes estructurales y de ejecución.

2.2.1 Análisis de la cadena de valor

A partir de las diferentes actividades que una empresa ejecuta en el proyecto, en la producción, en el marketing, en la entrega y soporte del producto, modelada por la estructura industrial, se originó la cadena de valor (Wernke, 2001). La cadena de valor separa a la empresa en sus actividades de relevancia estratégica para que se pueda percibir el desempeño de los costos, de las fuentes de recursos efectivas y de los potenciales de diferenciación. La comprensión de las actividades de la empresa para alcanzar sus objetivos necesita una consistente estrategia y el entendimiento de toda la cadena de valor.

Hansen y Mowen (2001, p. 425) definen a la cadena de valor como “un conjunto de eslabones de vinculación de las actividades de creación de valor desde la materia prima hasta el descarte del producto terminado por parte del usuario final”. Los autores afirman que “desdoblar la cadena de valor en sus actividades estratégicamente relevantes es básico para la implementación exitosa de estrategias

de liderazgo en costos y de diferenciación”. Asimismo, es un importante referencial para la toma de decisiones en la gestión estratégica e involucra acontecimientos externos a la empresa, los cuales impactan en sus operaciones y costos. Los proveedores no producen y proveen solamente componentes, materia prima e insumos a ser utilizados por la empresa, sino que poseen influencia significativa en los costos y en sus posición en la diferenciación (Porter, 1989).

En este sentido, para que la empresa alcance su objetivo, además de visualizar las operaciones internas, es necesario incorporar en dicha visualización también a los clientes y proveedores mediante la integración externa, denominada gestión de la cadena de suministros, formando sociedades y relaciones fuertes entre la empresa y sus clientes.

Desde la percepción de Porter (1989), visualizar la cadena de valor lleva a gestionar los costos con un enfoque amplio, teniendo como foco la obtención de ventajas competitivas. Gestionar costos con un enfoque amplio es la reunión de actividades prospectivas para desarrollar, producir, comercializar, entregar y sostener su producto.

Hansen y Mowen (2001) muestran que en la visualización de la estructura de la cadena de valor es fundamental el reconocimiento de la existencia de relaciones e interrelaciones complejas entre las actividades tanto internas como externas a la empresa, o sea, de los proveedores, clientes y consumidores, siendo posible, de esta manera, entender todo el sistema de valores, y no solamente la parte de la cadena en la cual esta participa. En esta línea, es necesario identificar el valor de cada actividad de la empresa y seleccionar aquellas que pueden ser utilizadas para sostener la ventaja competitiva.

Para logra un gestión estratégica de los costos eficaz es necesaria una observación externa. Una empresa no puede ignorar las relaciones con sus stakeholders, tales como proveedores y clientes, para construir una ventaja competitiva sustentable; necesita, si, entender su posición económica y de relaciones

con cada etapa correspondiente a la cadena de valor del sector, ofreciendo criterios estratégicos significativos (Hansen; Mowen, 2001).

La cadena de valor, por lo tanto, explora las relaciones de la empresa con sus proveedores y clientes, reconociendo que la gestión interna de costos, de manera aislada, no es suficiente para alcanzar una ventaja competitiva. Machado y Souza (2006) especifican que ignorar tal alcance es asumir riesgos mas allá de los necesarios e implícitos en la actividad empresarial.

2.2.2 Análisis del posicionamiento estratégico

Para mantenerse en el mercado en condiciones de competitividad, las organizaciones deben adoptar un posicionamiento estratégico con el fin de alcanzar una ventaja competitiva, o sea, “una posición de mercado que representa una situación favorable ante sus competidores” (Wernke, 2001, p. 66).

Porter (1989) afirma que existen dos tipos básicos de ventajas competitivas – bajo costo y diferenciación – que, al ser combinadas, resultan en tres estrategias para alcanzar el desempeño-objetivo de la organización: liderazgo en costo, diferenciación y enfoque. Complementando, Hansen y Mowen (2001) argumentan que una ventaja competitiva es la generación de un valor mayor para un cliente a un costo igual o más bajo que el ofrecido por los competidores, o la elaboración de un valor proporcional a partir de un costo menor que aquel presentado por los competidores.

Motta (1995) resalta que una ventaja competitiva nace a partir del valor que la empresa crea para sus clientes, que puede materializarse mediante menores precios para bienes equivalentes u oferta de bienes exclusivos, situación en que la importancia del precio es superada por los beneficios reconocidos por los clientes. El posicionamiento estratégico también depende de la información que se posee del ambiente externo.

De acuerdo con Porter (1986), la estrategia competitiva es la búsqueda de una posición competitiva favorable en una rama de actividad en la cual se produce la competencia. El autor presenta, asimismo, una definición de estrategias competitivas genéricas, clasificándolas en liderazgo en costos, diferenciación y enfoque,

construidas a partir de la estructura de la industria. Existen tres estrategias consistentes para crear una posición defendible a largo plazo y superar a los competidores en un mercado: liderazgo en costos – un producto de bajo costo para que pueda obtener un buen potencial de mantenimiento de precios bajos; diferenciación – crear productos diferenciados en el mercado; y enfoque – encontrar un nicho de mercado.

Souza, Silva y Pilz (2010) explican que la estrategia de liderazgo en costos resulta, principalmente, en un permanente y disciplinado control de costos, en el proyecto del producto, en su producción, distribución y asistencia post venta. El reflejo de este esfuerzo es el mantenimiento de un precio inferior al de los competidores, sin perjuicio de la calidad y de los servicios al cliente.

En los años 70 fue muy utilizado el liderazgo en costo total mediante un conjunto de políticas funcionales orientadas para tal finalidad, tales como la búsqueda de reducción de costos, control riguroso de costos y gastos generales, utilización de instalaciones en escala eficiente, potenciación de la investigación y desarrollo, entre otros. Este posicionamiento tiende a colocar a la empresa en una situación favorable en relación a los productos de los competidores. No obstante sea una estrategia intermedia para la obtención de una ventaja competitiva, la competencia en costos es de suma importancia para generar recursos necesarios para la mejora e innovación de productos, llevando a la empresa a conquistar una posición envidiable en el mercado.

Wernke (2001, p. 67) cita ejemplos de empresas que utilizaron la estrategia en costos conocidas internacionalmente: “Texas Instruments, la Black & Decker y la Du Pont”. Hansen y Mowen (2001, p. 424) afirman que, “por otro lado, una estrategia de diferenciación busca aumentar el valor al cliente al aumentar lo que el cliente recibe”, disponiendo algo al cliente que no es ofrecido por los competidores, con un beneficio mayor que el costo de esa diferenciación. En este sentido, significa generar una singularidad para el producto, con el fin de satisfacer las necesidades específicas de los clientes.

Souza, Silva y Pilz (2010) aseveran que la diferenciación se configura como una estrategia competitiva capaz de satisfacer las necesidades y preferencias de clientes con productos personalizados, valorizando sus atributos en detrimento de un menor precio y también por la marca, de las especificidades del producto, del servicio personalizado pre y post venta, y por las formas de financiamiento, entre otros.

De este modo, Porter (2004) alerta que la empresa debe identificar todas las oportunidades de reducción de costos y agotar todas las posibilidades de diferenciación que no sean demasiado onerosas. Al expresarse al respecto, el autor revela que, a pesar de ser imposible tener más de una empresa con liderazgo en costos, es perfectamente concebible que varias empresas obtengan éxito mediante la diferenciación. La estrategia de enfoque se trata de encontrar un nicho de mercado en el cual sea posible competir favorablemente.

Hansen y Mowen (2001) describen dos posibilidades: la primera se refiere a la selección de clientes y mercados que aparentan ser más atractivos y, a continuación, satisfacer esos segmentos-meta. La segunda se refiere a la distinción de segmentos específicos en que la competencia relevante de la empresa es superior a la de los competidores.

De esta manera, Porter (2004) argumenta que la estrategia de enfoque para determinado grupo de compradores o segmento de productos debe ser capaz de satisfacer a este grupo-objetivo de forma más efectiva que sus competidores. Al adoptar la estrategia de enfoque, la empresa puede alcanzar la diferenciación para satisfacer mejor las necesidades de su público objetivo, o inclusive, alcanzar el liderazgo en costos al enfocarse en costos más bajos para atender el nicho deseado.

Hansen y Mowen (2001) enfatizan que en la definición del posicionamiento estratégico las empresas no eligen una única estrategia, sino que realizan una combinación óptima de los tres enfoques estratégicos tratados por Porter. Desde esta perspectiva, Shank y Govindarajan (1997, p. 61-62) contribuyen sosteniendo que “tanto intuitiva como teóricamente, la ventaja competitiva en el mercado adviene en última instancia de ofrecer más valor al cliente a un costo equivalente (esto es,

diferenciación) o valor equivalente a un costo inferior (esto es, bajo costo)". El posicionamiento estratégico merece atención de los gestores porque en la gestión estratégica de costos "el papel del análisis de costos difiere de innumerables maneras, dependiendo de cómo elija competir la empresa" (Shank; Govindarajan, 1997, p. 18-19).

Porter (2004) resalta que es necesario crear una posición exclusiva y valiosa involucrando un conjunto de actividades diferentes a la de los competidores. Las elecciones de posicionamiento determinan no solamente las actividades, sino también la forma en cómo estas se relacionan unas con otras. Las empresas se encuentran en constante lucha por un mejor posicionamiento en el mercado.

Toledo y Hemzo (1991) especifican que el posicionamiento no es solamente observar el punto de vista de los consumidores sobre una empresa o producto, sino cómo estos logran diferenciarse de los competidores, eligiendo aquel que es percibido como el de mayor valor. Schumpeter (1985) destacaba que la rutina a de las empresas deben estar en evolución y no solo en un flujo circular, y la competencia no se produce más vía precios, sino por las utilidades obtenidas mediante la innovación en las rutinas y procesos organizacionales capaces de alterar los recursos de la firma como fuente de ventaja competitiva.

Niño y Gouvêa (2004, p. 65) explican que "el proceso de posicionamiento de mercado se inicia con la identificación y la selección de un mercado o segmento del mismo, que represente un potencial de negocio, en el cual puedan identificarse los competidores [...]". Antoni, Medeiros y Meurer (2013) justifican que el posicionamiento es la definición del público-objetivo, del análisis de los competidores y de la capacidad de encontrar un diferencial que sustente y sea perceptible.

En esta línea, Oliveira y Campomar (2008) establecen como elementos del proceso de posicionamiento en marketing la segmentación, el análisis de la competencia y la diferenciación. Los autores definen estos elementos como orientadores de las acciones operativas del compuesto mercadológico que, como

consecuencia, generan un posicionamiento percibido, que hace referencia a la imagen de la marca en el mercado, a la identidad y al significado que la empresa desea.

Aaker (1998) aclara que el posicionamiento percibido es el producto resultante de la imagen elaborada por el público-objetivo, o sea, el resultado final de una consideración abstracta de las asociaciones a las cuales esta se remite, organizada de manera significativa por medio de acciones tanto de la organización como de los factores no controlables por ella. Cavalcanti, Ferreira y Araujo (2013) exponen la Idea de que un plan de acción es necesario para definir su posición en el mercado. Un buen planeamiento propicia mejores condiciones para enfrentar el mercado. Al definir el posicionamiento, la empresa decide qué lugar pretende ocupar, qué venderá, a quién y cómo evitará la competencia. Es muy importante el posicionamiento para estar preparado para todos los cambios ocurridos y que puedan perjudicar a la empresa en la posición donde actúa.

Dalcol y Siluk (2012) observan que la importancia del posicionamiento se encuentra en la posibilidad de estimular a los consumidores y poder contribuir para que estos sepan diferenciar a la organización de los competidores y elegir aquella que posea más valor. El posicionamiento se produce cuando es ofrecido un diferencial al público-objetivo. Los estudios realizados por Toledo y Hemzo (1991) muestran que el proceso de posicionamiento de mercado involucra el conocimiento de los que los consumidores quieren y necesitan, la identificación de las fuerzas y debilidades de la empresa y las de sus competidores y la búsqueda de estrategias para satisfacer el mercado mejor que la competencia y, de esta manera, obtener el éxito competitivo.

La investigación de Niño y Gouvêa (2004) presenta la concepción de que el posicionamiento estratégico se desarrolló como un instrumento de apoyo para las decisiones estratégicas, buscando identificar segmentos y oportunidades de mercado mediante la diferenciación de su oferta. Para Oliveira y Campomar (2008), existen seis estrategias para posicionar un producto. Por atributo: cuando se establece un producto a partir de una o más particularidades o beneficios. Por precio o calidad: se relaciona el producto con el precio, la calidad o el valor, o sea, un producto de buena calidad cuesta más caro. Por uso o aplicación: teniendo como base su finalidad. Por

usuario o clase de usuarios: se asocia el producto con un grupo de usuarios. Por la clase de productos: por medio de una categoría, en el caso de existir complejidad al ofrecer el producto. Por competencia: mediante comparaciones, analizando el producto del competidor y el producto de la empresa, siempre que sean similares.

Salvador (2014, p. 47) resalta que “posicionar involucra definir la propuesta de valor que la marca y sus productos entregarán a los consumidores”. La estrategia de diferenciar el producto o servicio ofrecido posee como base crear algo único desde la percepción del mercado consumidor (Di Mingo, 1988). Para alcanzar la diferenciación, se puede utilizar la proyección de la marca, la tecnología, la innovación, las especificidades del producto, los servicios bajo pedido, la selección de proveedores, entre otros.

Según Porter (2004), una vez conquistada la diferenciación, la empresa logra retornos promedio superiores a los de la competencia – esto sucede porque la estrategia de diferenciación propicia un aislamiento contra la rivalidad competitiva por la lealtad de los consumidores con relación a la marca, como así también la consecuente menor sensibilidad al precio.

Wernke (2001) afirma que diferenciar el producto puede impedir alcanzar una gran porción de mercado, puesto que esta propone un sentimiento de exclusividad que es irreconciliable con la conquista de una gran participación mercadológica. Así, se busca una clientela más exigente y que presta menos importancia al precio. La estrategia genérica del enfoque tiene como fin alcanzar a un grupo específico de consumidores, un segmento, una línea de productos, un mercado geográfico enfocado solamente en un segmento en particular. Su premisa es de que la empresa es capaz de satisfacer su objetivo estratégico restringido más eficientemente que sus competidores, los cuales compiten de manera más amplia y, de esta manera, la empresa logra satisfacer a una porción específica de consumidores, con determinado nivel de ingreso o con necesidades propias suplidas por la empresa (Porter, 2004).

Hansen y Mowen (2001, p. 424) afirman que “en verdad, muchas empresas no elegirán solamente una estrategia general, sino una combinación de las tres

estrategias. El posicionamiento estratégico es el proceso de selección de la combinación óptima de los tres enfoques estratégicos generales”. Una estrategia que comprenda el liderazgo en costos, la diferenciación y el enfoque fue definida por Kaplan y Norton (1996), tendiendo como base la elección de los segmentos de mercado y los consumidores que la unidad de negocios desea satisfacer, clasificar los procesos internos estables del negocio que la unidad debe resaltar para entregar las propuestas de valor a los clientes en los segmentos-objetivo del mercado y calcular las eficiencias individuales y organizacionales, fundamentales para los objetivos internos, financieros y del cliente. La reducción o mantenimiento de los costos, ofreciendo un valor mayor al cliente que el de sus competidores, fortalece la posición estratégica y se convierte en una ventaja competitiva.

Porter (2004) afirma que el éxito de una estrategia depende de hacer con que cada una de ellas sea beneficiosa, así como la integración entre ellas, debido a que no siempre la empresa optará por una de ellas, sino por una combinación entre dos o más estrategias.

2.2.3 Direccionadores de costos

Los direccionadores de costos son factores estructurales y de ejecución que determinan la estructura de costos a largo plazo de una organización (Hansen; Mowen, 2001). Es necesario identificar los factores que, efectivamente, causan costos, mediante una relación de causa y efecto que refleje la realidad de la mejor manera.

Shank y Govindarajan (1997) destacan que el costo es originado por muchos factores que interactúan de manera compleja y que, para comprender su comportamiento, se debe entender la complicada interacción del conjunto de direccionadores de costos en determinada situación. Para el análisis de una empresa con relación a las decisiones estratégicas, Shank y Govindarajan (1997) afirman que estos direccionadores de costos pueden ser divididos en dos categorías: los direccionadores de costos estructurales y los de costos de ejecución.

Los direccionadores estructurales, independientemente del porte o de la estructura de la organización industrial, determinan en gran parte sus costos, que son: escala

(tamaño de la inversión), alcance (grado de integración vertical), experiencia (cuántas veces lo hizo), tecnología (tecnología en cada fase del proceso), complejidad (amplitud de la línea de productos a ser ofrecida a los clientes). Cada acontecimiento o elección de los gestores de la empresa con relación a los direccionadores estructurales citados, determinarán sus costos y prácticas. Al analizar los direccionadores o determinantes de costos, se hace necesario separar los tipos de actividades, tales como las actividades estructurales y las de ejecución.

Las actividades estructurales determinan la estructura económica implícita de la organización, mientras que las actividades de ejecución definen los procesos y las capacidades de una organización, que se encuentran directamente relacionadas con la habilidad de ejecutar tareas de manera exitosa (Hansen; Mowen, 2001). Los direccionadores estructurales se relacionan con la estructura económica establecida por la organización para desarrollar sus actividades y, como ya se ha mencionado, se clasifican en escala, alcance, experiencia, tecnología y capacidad. Los direccionadores operativos, o de ejecución, se relacionan con el desempeño de la organización y reflejan su capacidad para utilizar la estructura en la realización de las actividades, que son determinantes de la posición de los costos en una empresa, de la cual depende la capacidad y la eficiencia para ejecutar cada actividad de manera que la organización obtenga el mejor desempeño, valiéndose de una excelente fuerza de trabajo, de la calidad, de la capacidad, de la eficiencia del layout, de las instalaciones, de los productos, de los proveedores y de los clientes (Skank; Govindarajan, 1997).

En términos generales, los enfoques de la gestión estratégica de costos se encuentran alineados y necesitan ser pensados de manera que reconozcan el impacto de la competencia y de la estrategia, observando los criterios y necesidades empresariales. Blocher et al. (2007) resaltan la importancia de los factores estratégicos para la gestión, cuando a la gestión de costos transformó su papel tradicional de controlar y calcular el costo del producto a un enfoque más amplio y estratégico.

Así, para los autores, la gestión estratégica de costos es un proceso evolutivo de desarrollo e incorporación de información de la gestión de costos con el objetivo de facilitar la principal función de la gestión: la gestión estratégica. Nascimento y Reginato (2009) confirman que el éxito de la gestión estratégica de costos se encuentra relacionado con la adecuación del modelo de gestión, del proceso a ser gestionado y del proceso de toma de decisiones de la organización.

De acuerdo con lo expuesto, Souza, Rasia y Almeida (2011) destacan que los gestores demandan apoyo para buscar y conquistar desempeño para tener una fuerte percepción y claridad al cuantificar y comunicar el desempeño. En la cotidianidad de las organizaciones, los gestores son presionados por las exigencias del consumidor, la ampliación de la competencia y por la reducción del tiempo, se vive una época en la que todo debe ser hecho mejor, más rápido y con el menor costo.

Asimismo, Souza, Rasia y Almeida (2011) sintetizan que es en este contexto de gerenciamiento que la gestión estratégica de costos tiene un papel relevante y directo, proporcionando información a los gestores para soporte del proceso de gestión y de toma de decisiones. En la búsqueda de la base teórica para esta tesis, se encontraron algunos estudios realizados sobre la práctica de la gestión estratégica de costos.

En la investigación de Sousa Silva y Pilz (2010), los parámetros utilizados para discernir las principales practicas de la gestión estratégica de costos presentada y que son utilizadas por las empresas, contemplan los siguientes aspectos: que estén orientadas hacia el mercado o hacia el contexto externo y que se enfoquen sobre los competidores, como así también sobre una orientación temporal hacia el futuro a largo plazo.

Estudios llevados a cabo por Souza, Silva y Pilz (2010) y Cinquini y Tenucci (2006), presentan algunas de las prácticas de la gestión estratégica de costos que se han relacionado con el objeto de esta tesis, las cuales constan en el cuadro 1.

Cuadro 1 - Prácticas de la gestión estratégica de costos

Prácticas GEC	Atributo principal
Monitoreo de la posición competitiva	Prácticas de recolección de información sobre la competencia relacionadas con las ventas, costos, productos y participación de mercado
Estimación del costo de la competencia	Práctica de recolección indirecta y de estimación sobre los costos de los competidores con base en clientes y proveedores comunes y otras técnicas específicas.
Evaluación de los competidores con base en los Estados Contables publicados	Práctica del análisis de los Estados Contables de los competidores como fuente de evaluación de las respectivas performances económico-financieras.
Benchmarking	Práctica de mejora mediante la identificación y análisis comparativo de las mejores acciones de gestión del mercado.
Costeo del ciclo de vida	Práctica de evaluación de los costos totales de los productos a lo largo de las fases de su ciclo de vida, concepción, producción, distribución, consumo y descarte.
Costeo y fijación de precios estratégicos	Prácticas de costeo del posicionamiento de mercado y búsqueda de ventajas competitivas y reacciones de los competidores a los cambios de precios.
costeo meta o costeo-objetivo o target cost	Práctica de determinación del costo aceptable, calculado a partir del precio de venta aceptable por el mercado menos la utilidad deseada.
Costeo de la cadena de valor	Práctica de monitoreo de las oportunidades existentes en los vínculos externos con clientes y proveedores.

Fuente: Adaptado de Souza, Silva y Pilz (2010); Cinquini y Tenucci (2006).

La investigación realizada por Cinquini y Tenucci (2006) en empresas italiana, reveló que, entre las practicas presentadas, el costeo de la cadena de valor, la contabilidad de clientes, la fijación estratégica de precios y el monitoreo de la posición competitiva fueron las más utilizadas. Los factores objeto de referencia son: competidores, futuro, procesos y actividades, clientes.

En lo que se refiere a la competencia, el estudio de Cinquini y Tenucci (2006) afirma que las principales practicas de gestión estratégica de costos (GEC) utilizadas contemplan la estimación del costo del competidor, el análisis de los estados contables de la competencia, el monitoreo de la posición competitiva, la fijación estratégica de precios y el benchmarking. En cuanto al futuro (largo plazo), las principales prácticas de la GEC se refieren al ciclo de la calidad, al costeo del ciclo de vida y al costeo estratégico.

En los procesos y actividades, GEC observa las practicas de costeo ABC/ABM (Activity Bases Costing/Activity Based Management), el costeo de la cadena de valor, el costeo-objetivo o costeo-meta, la medición del desempeño integrado al balanced scorecard (BSC) y, finalmente, las practicas de costeo de atributos y análisis contable de los clientes.

Rocha (1999) observa que el sistema de información de gestión estratégica de costos está compuesto por un conjunto adecuado de subsistemas que captan los aspectos más relevantes del proceso estratégico, los cuales pueden ser divididos en dos grupos: el primero, relativo a los clientes, proveedores y competencia, dando importancia a la información gerencial de valor para toda la cadena, llevando, con esto, a una actuación más activa de la organización, yendo más allá de la identificación de las oportunidades y amenazas; el segundo grupo se refiere a la información en cuanto al valor de los productos o servicios, principales o complementarios, y al costeo-objetivo de la cadena de relaciones, información reunida de manera integrada y armónica con las relativas a los clientes.

2.3 Costeo-Objetivo (Target Costing)

El target costing no es uno de los métodos de costeo más recientes. El mismo fue creado y utilizado hace algunos años, principalmente en tiempos de guerra, cuando la escases de ciertos materiales y suministros era común. Crepaldi (2008) revela que el target costing se origino durante la Segunda Guerra Mundial y, a mediados de la década del 60, fue adoptado por los japoneses. En virtud de la guerra, los costos de determinados productos se elevaron y terminaron por volverse escasos; de esta manera, se necesitó crear productos nuevos con costos menores y con materia primas

en abundancia, todo esto derivado de la técnica llamada ingeniería de valor, ya que, luego de finalizada la guerra, estos nuevos productos creados terminaron por agradar a sus consumidores y hasta fueron mejorados en algunas situaciones.

Fue así que este costeo comenzó a formar parte de la realidad de las empresas. Ono y Robles Junior (2004) recuerdan que la técnica norteamericana denominada ingeniería de valor se basaba en un enfoque organizado de la ingeniería para definir cómo fabricar productos ante la carencia de materiales y, más tarde, este enfoque se transformó en un estímulo organizado para verificar cómo fabricar un producto con las peculiaridades o funciones esenciales a un costo reducido. De esta manera, en la década del 60, los japoneses lo transformaron en un sistema dinámico de reducción de costos y planeamiento de utilidades – el target costing (“genkakikaku” en japonés).

Luego de los tiempos de guerra, las empresas percibieron la importancia del costeo-objetivo para la organización y comenzaron a instituirlo en algunos sectores industriales. Koliver (2008) especifica que el costeo-objetivo fue introducido inicialmente en las industrias de procesamiento, denominadas de esta manera por el hecho de ser semejante a los sectores químicos y de acero. Con el proceso de informatización, automatización, el uso intensivo de la tecnología y la mayor diversidad de productos, los costos de los insumos, mano de obra y costos de fabricación fueron disminuyendo relativamente el costo total de producción y aumentaron los costos en investigación, desarrollo y creación de productos.

Brito, Garcia y Morgan (2008) afirman que el costeo-objetivo se esparció rápidamente entre las industrias en Japón y, de la misma manera, alcanzó a otros países que poseían industrias situadas en su territorio, las cuales se encontraban evolucionando como las japonesas. Sakurai (1997) menciona que uno de los factores responsables por la expansión del costeo-objetivo en Japón fue la intensificación de la competencia. El costeo-objetivo es particularmente beneficioso bajo una intensa presión competitiva, utilizado como forma de asegurar que solamente productos rentables sean lanzados; esto debido a que en entornos altamente competitivos las organizaciones deben volverse especialistas en desarrollar productos de bajo costo y

alta calidad que tengan la funcionalidad exigida por los clientes (Cooper; Slagmulder, 1997).

El costeo-objetivo es una práctica que ayuda en la realización de estas exigencias garantizando el retorno deseado por la organización, por eso su importancia en entornos de intensa competencia (Marques, 2012).

Crepaldi (2008) destaca que, aunque ya ha sido utilizado durante algunos años, el costeo-objetivo no posee muchas bases históricas, pues el mismo ha sido utilizado con el propósito, principalmente, de fabricar nuevos productos; de esta manera, no se poseen estándares preestablecidos a ser seguidos. El target costing posee algunos objetivos para su utilización. Para Scarpin (2000) y Crepaldi (2008), el objetivo principal del target costing es verificar si es posible producir con un menor costo, con más agilidad, con un mejor margen de utilidades, con una mayor y mejor calidad y, al mismo tiempo, satisfaciendo las exigencias de los consumidores/clientes.

Se resalta, asimismo, que el producto no puede ser elaborado si el costo de su producción y comercialización sobrepasa el costo máximo permitido y, también, si no fuera posible mantener el margen de utilidades estipulado. Esto siempre es tomado en cuenta antes de que el producto se encamine a la producción por parte de la empresa, pues, caso no sea alcanzado el margen mínimo de ganancia estipulado, la entidad no logrará amortizar los costos iniciales del producto con investigación y desarrollo a lo largo de su ciclo de vida.

Las ideas de Kato (1993) y Coelho (2007) son similares al mencionar los objetivos del costeo-objetivo, el cual posee como propósito reducir los costos en la fase inicial de la fabricación del producto, o sea, en la etapa de su elaboración. Cabe destacar que reducir el costo no significa perder calidad; por el contrario, el target costing tiene como fin la reducción de los costos con calidad, haciendo con que el costo determinado se vuelva una meta y que las etapas de la cadena de valor de un producto puedan ser alcanzadas y, en caso de que la meta de costos no sea capaz de ser cumplida, la administración revea la posibilidad de lanzamiento del producto.

Kato (1993) también llama la atención respecto al hecho de que el costeo-objetivo posee como fin reducir costos, pero la reducción de estos costos debe ser una actividad cuidadosa y precisa, ya que los costos del productos no pueden ser reducidos si, al mismo tiempo, disminuye su calidad y confiabilidad dada la alteración de las características y funciones del producto proporcionado a los clientes. Se debe tener mucho cuidado para no hacer una economía superficial; el equilibrio es fundamental; se reduce el costo del producto sin influir en sus características percibidas por los consumidores, haciendo con que las organizaciones obtengan una ventaja competitiva y estabilidad en el mercado. Complementando la Idea, Scarpin (2000, p. 6-7) menciona que el costo-objetivo (target costing) posee como objetivo “tener un producto que solamente entre en producción cuando su costo se encuentre dentro de los estándares preestablecidos”. Por lo tanto, existe la necesidad de integración entre los sectores de la empresa, puesto que el costo del producto está íntimamente relacionado con el proyecto del producto. En caso de que el producto genere un costo muy alto en relación al precio de venta, serán introducidas alteraciones en el proyecto hasta que su costo estimado sea igual o menor al costo máximo permitido.

Souza, Zanella y Nascimento (2005) refuerzan que el costeo-objetivo, en su base, posee como propuesta un determinado precio ofrecido por el mercado con un objetivo de lucro. Los gestores deben mantener los costos en un nivel que permita satisfacer los indicadores referidos para que el proceso de análisis sea eficiente inclusive en la etapa de proyecto del producto. Crepaldi (2008) agrega que el target costing se trata de un método utilizado para administrar de manera estratégica con el fin de lograr un margen de ganancia pretendido por la organización, transformando el costo en un insumo inclusive en el proceso de desarrollo del producto y no solamente luego de terminado. De esta manera, la organización determina su costo-objetivo a partir de un precio de venta objetivo, sustrayendo de este el margen de contribución deseado.

Desde el punto de vista de Souza, Zanella y Nascimento (2005), el costo-objetivo surgió para auxiliar al planeamiento estratégico de las organizaciones, haciendo con que los cambios se produzcan en cada empresa, como, por ejemplo, una mayor

versatilidad del mix de productos, disminución del ciclo de vida de los productos, aumento e innovación en el uso de tecnologías para la producción, con el propósito de enfrentar mejor el crecimiento de la competencia y adhiriéndose a las exigencias de los consumidores, así como el aumento de la competitividad global.

Camacho y Rocha (2007, p. 20-21) concluyen que “el costo-objetivo es la diferencia, o el gap, entre el costo estimado y el máximo permitido”. De este modo, el producto entraría en la línea de producción solamente cuando el costo-objetivo indicase que el costo máximo permitido fuese cero o próximo a cero.

Wienhage (2010) afirma que, además de que el target costing sea un proceso de gestión y de planeamiento estratégico para las empresa, es considerado como un instrumento gerencial muy importante, pues elabora un producto a partir de una planificación continua centrada en la reducción de los costos y se preocupa con las necesidades de los consumidores, factores que convergen en la calidad del producto proporcionado y, al mismo tiempo, en la rentabilidad para la organización. Complementando la Idea, Ellram (2006) comenta que el costo-objetivo ha sido señalado como un proceso que puede mejorar significativamente los resultados de la innovación de productos o el desarrollo de nuevos productos, resultados estos evidenciados en la rentabilidad, en la ingeniería, en la gestión de las operaciones y en las compras de materiales e insumos.

Hansen y Rocha (2004) resaltan que la meta del proceso del costeo-objetivo considera los deseos del cliente y se centra en la creación de un bien o servicio que sea deseable y accesible para el cliente y rentable para quien lo produce, buscando, lo más pronto posible, el involucramiento de los proveedores y de la ingeniería, valiéndose de equipos multifuncionales.

Cruz y Rocha (2008) tratan al costeo-objetivo como un proceso de gerenciamiento que involucra a todos los costos, con el propósito de determinar el costo-objetivo de cada producto a ser elaborado. El target costing es definido como una herramienta de gestión de los costos. Esta técnica es utilizada para satisfacer las necesidades de los clientes, así como alcanzar las metas de utilidades establecidas por la gestión,

garantizando la continuidad de la empresa (Bomfim, 2006). “Como herramienta de gestión de costos, se debe entender que el método no sea solamente una técnica de reducción de costos, sino un sistema de gestión estratégica de costos que incluye el análisis del valor” (Wienhage, 2010, p. 53).

Eldenburg y Wolcott (2007) exponen la idea de que el costeo-objetivo ha sido utilizado, principalmente, para productos que son fabricados por otras empresas, cada vez más, no obstante, es utilizado para nuevos productos y servicios. Souza, Zanella y Nascimento (2005) especifican que la estrategia del costo-objetivo puede ser objetiva, pues utiliza como parámetro el precio definido por el mercado para considerar la viabilidad del margen de lucro anhelado y para la determinación del costo permitido para que tal margen sea obtenido.

El modelo de costeo-objetivo presentado por Hansen y Mowen (2001, p. 444) demuestra que, inicialmente, este posee el objetivo de “alcanzar las necesidades de los clientes, cuyo enfoque de la empresa se encuentra en la obtención de productos funcionales a precios competitivos y, a continuación, la definición del costo a ser logrado; caso esto no suceda, el producto vuelva a la fase de proyecto”.

Hansen y Rocha (2004) agregan algunos objetivos del costeo-objetivo que permiten verificar la idea de alcanzar la utilidad-objetivo: transformar la obtención del costo-objetivo en una práctica de administración de ganancias para toda la empresa; cambiar la manera de formar el precio de venta, partiendo de la concepción de que el costo no es el elemento determinante para la formación del precio, sino que este es el que definirá el costo; proporcionar una participación activa entre todos los sectores de la empresa con el fin de involucrarlos en perfecta sinergia para el buen funcionamiento del costeo-objetivo, para que los resultados en la gestión estratégica de costos sean plenamente alcanzados; analizar los costos a partir del ciclo de vida del producto con el propósito de potenciar el costo de propiedad del consumidor (Total Cost of Ownership – TCO); y optimizar el costo total del producto, sin dejar de buscar su estándar de calidad. Con la efectividad del costeo-objetivo como método en las organizaciones y la necesidad de las empresas de adecuarse al mercado, surgen cambios necesarios para el éxito de dicho método.

Koliver (2008) destaca que surgen nuevos sistemas de costeo, diferenciados de los denominados métodos clásicos de costeo y, entre las diferencias, los nuevos métodos realizan un análisis de cómo se comportan los costos de producción en determinado producto y cómo pueden reducirse los costos directos. Los costos de producción se comportan de manera diferente con los nuevos sistemas de costeo, la composición de los costos sufre cambios, pasan a evidenciar los costos en las actividades denominadas, hasta entonces, no productivas, se tienen más costos con la mano de obra indirecta y con los servicios tercerizados, mas costos con equipamiento, desarrollo, investigación, materiales para la creación de productos, o sea, mas costos indirectos para las entidades.

Los servicios de apoyo y administración general también se destacan debido a los cambios ocasionados, ya que la eficacia de la gestión también es decisiva para el éxito empresarial. El área comercial gana un aumento relativo de los gastos operativos, devenidos de la fuerte competencia y del precio de venta en el mercado. En cuanto a la reducción de los costos directos, varía de empresa en empresa, siendo este el principal objetivo de los nuevos costeos.

En el Target Costing, principalmente, se observa que la probabilidad de que la mano de obra directa disminuya es verdadera debido al hecho de la utilización más intensiva de equipamiento automatizado e informatizado (Koliver, 2008). Scarpin (2000, p. 55) contribuye cuando llama la atención hacia el hecho de que el target costing “es un modelo de gerenciamiento de ganancias y costos, desarrollado principalmente para nuevos productos o para productos existentes, no obstante modificados”; de esta manera, el autor entiendo que los productos serán competitivos en términos de precio cuanto se encuentren en el mercado, proporcionando resultados positivos sobre lo invertido durante su ciclo de vida, con base en un costo-objetivo considerable a partir de su precio de venta. En el momento en que todos los sectores enfrentan a la competencia, en el mundo corporativo, la decisión sobre los precios de venta es fundamental para garantizar la supervivencia en el mercado, y esto es posible mediante la gestión eficaz de los costos.

Los costos son elevados en cualquier producción o prestación de servicio y, en consecuencia, el costo encarece y termina influyendo sobre el precio de compra del consumidor. Con la internacionalización de los mercados y los intensos cambios internos y externos en el contexto organizacional, la importancia relativa de todos los factores productivos de la empresa está cambiando la fabricación de un producto, llevando a la adopción del método de costeo-objetivo (target costing) y, como consecuencia, se producen algunos cambios, tales como la reducción de costos, que es uno de los factores analizados por las empresas. Otros agentes de cambio son la conservación o la mejora de la calidad de los productos para mantenerse en el mercado, satisfacer las exigencias de los consumidores, analizar los costos en el diseño y en la planificación del producto y no posteriormente al producto terminado (Hansen; Mowen, 2001).

Wienhage (2010) defiende la posición de que actualmente las empresas son sometidas a la búsqueda de opciones para satisfacer las expectativas de los clientes, teniendo en cuenta la reducción del ciclo de vida de los productos o servicios, además del rápido avance de la tecnología, la cual posee el poder de alterar e, inclusive, sustituir productos y servicios existentes por nuevos, y también para hacer frente a la acelerada ampliación de la competencia y, para ello, se valen de métodos de gestión de costos, entre los cuales se encuentra el costeo-objetivo (target costing). Estos cambios en el contexto corporativo se reflejan en varios factores, como en la competencia, en las necesidades de los clientes, en la reducción del ciclo de vida de los productos, entre otros, los cuales hicieron con que la práctica del costeo-objetivo tuviese aceptación entre las organizaciones, principalmente entre las que operan en entornos dinámicos (Marques, 2012).

Con relación a la competencia, los precios se reducen en muchos sectores y los nuevos ingresantes poseen una estructura de costos más ajustada y con una alta tecnología. En relación a los productos, la reducción de su ciclo de vida aumentó la tasa de nuevos productos, existiendo un menor tiempo de respuesta a los cambios del mercado y, en relación a la demanda, los consumidores exigentes solicitan productos de mejor calidad, con más funcionalidades a un precio accesible y, en esta situación,

reducir la calidad o aumentar el precio no es una estrategia viable a largo plazo, impactando fuertemente en la gestión para la reducción de los costos sin aumentar los precios para mantenerse competitivos en el mercado (Marques, 2012).

Fundamentado en la comprensión de que el costeo-objetivo es un proceso de gestión de costos mediante el cual se busca el logro del costo-objetivo, Camacho y Rocha (2007) llegan a algunas conclusiones, especificando que el proceso exige el involucramiento de los colaboradores de algunas áreas de la empresa, pues el procedimiento se concentra en el proyecto, alcanzando a nuevos productos y también en relación a aquellos que ya fueron enviados a la línea de producción y que necesitan ser rediseñados. De esta manera, el proceso debe centrarse en las necesidades y exigencias de los consumidores, contemplando los costos significativos de uso y propiedad del consumidor y, finalmente, la técnica debe enfocarse hacia un segmento importante de la cadena de valor.

Ono y Robles Junior (2004) señalan que el costeo-objetivo posee varios objetivos: (a) la optimización del costo total del producto, sin hacerlo perder, no obstante, su estándar de calidad; (b) alcanzar el beneficio-objetivo esperado, haciendo de la obtención del costo-objetivo una actividad de administración de beneficios por parte de toda la empresa; y (c) planificar estratégicamente los beneficios y los costos, formulando planes estratégicos con la integración de todos los sectores de la empresa, entre otros.

Camacho y Rocha (2007, p. 31-32) resaltan que “el costeo-objetivo es un proceso de gestión de costos; no obstante, pretende, fundamentalmente, el logro de beneficios, siendo el beneficio la variable dependiente de los ingresos y de los costos (y gastos)”. Para los autores, el costeo-objetivo es especialmente recomendable en situaciones en las que existe poca o ninguna posibilidad de gestión de los precios (ingresos), restando, como opción para la empresa que desea mantener o ampliar sus ganancias, retener esfuerzos en la gestión de los costos y gastos.

Hansen y Rocha (2004) enumeran tres características del costeo-objetivo: la primera es que los costos que anteriormente eran definidos dentro de la organización

pasan a ser costos consentidos por el mercado. El método empleado para alcanzar el costo admisible – el más alto valor aceptable para el costo del producto – pasó a ser el precio de venta determinado, con base en el mercado, para un producto específico, menos la rentabilidad mínima pretendida. Así, para que el producto tenga éxito, existe la necesidad de que la empresa realice esfuerzos para llevar al costo al nivel de los costos permisibles. El objetivo pretendido es definir si es posible producir de manera más barata, más rápida, con un buen margen y con una mejor calidad que la competencia. De esta forma, el producto no será producido si el costo máximo permitido por el mercado no es obtenido; en la segunda característica del costeo-objetivo, se presume que la búsqueda del costo-objetivo debe alcanzar al todo el equipo influido en el proyecto del producto. El equipo involucrado en el desarrollo del producto debe empeñarse para alcanzar el costo máximo aprobado por el mercado; la tercera característica considera al costeo-objetivo como un método de planificación de beneficios y gestión de costos a largo plazo. Un proyecto ideado con un enfoque en el costeo-objetivo trabaja con la gestión de los costos desde la etapa de diseño del producto.

Se cree que en la fase de diseño del producto se encuentran las condiciones propicias para alterar el costo de un nuevo producto, puesto que esto no sucede cuando el producto se encuentra en fase de producción. Con los objetivos y características del costeo-objetivo mencionadas, se verifica que la organización se relacione con todos los componentes hasta que el producto llegue a la producción final, o sea, debe tomar en cuenta los costos, clientes, mercado, precio de venta, margen de ganancias y el involucramiento de todos los sectores de la organización en el producto a ser elaborado. El beneficio es un determinante para cualquier entidad.

Scarpin (2000, p. 123) defiende que “el target costing utiliza parámetros fuera de la estructura de costos de la empresa para la definición de beneficios, tales como el retorno sobre activos, retorno sobre patrimonio neto y la Estimación del Valor Agregado (EVA)”. Esto presenta una visión más detallada, considerando que el margen de beneficio queda desasociado de la estructura de costos y gastos de la empresa.

Kato (1993) recuerda que el objetivo del costeo-objetivo no se limita solamente a reducir los costos del ciclo de vida de los productos en las fases anteriores a la producción, asegurando la calidad, la confiabilidad y otros requisitos de los clientes, sino que forma parte de una gestión estratégica de beneficios amplia. Cooper e Slagmulder (1997), asimismo, entienden que el costeo-objetivo es tanto una herramienta de gestión de costos como de beneficios. Se verifica que la finalidad del proceso es la obtención de un margen de beneficio deseado y el medio utilizado para esto es la gestión estratégica de costos, siendo el costeo-objetivo un proceso. Marques (2012, p. 129), entonces, sintetiza: “el costeo-objetivo es un proceso de gestión del costo de un producto/servicio mediante la determinación y de la obtención del costo-objetivo asegurando que durante su ciclo de vida genere un retorno deseado por la organización garantizando los requisitos de los clientes”.

En lo que se refiere a las etapas de la variable costo-objetivo, Cruz e Rocha (2008) identifican tres fases en el proceso de este costeo: el establecimiento del costo máximo admisible, la determinación del costo-objetivo y el proceso de reducción o aumento del costo-objetivo.

En la primera fase se realiza una investigación con los consumidores y se analizan cuáles son sus deseos y necesidades; se verifica también la competencia y sus productos; de esta manera se logran definir los productos y los nichos de consumidores a ser alcanzado. Luego de identificar las características y detalles que el producto debe satisfacer se fija el producto de este de acuerdo con lo que determina el mercado.

En la segunda fase, Cruz y Rocha (2008) exponen sobre la determinación del costo-objetivo que se produce mediante la diferencia entre el costo máximo admisible y los costos estimados para el nuevo producto. Desde el punto de vista de Ansari et al. (1997), En esta etapa la preocupación consiste en alcanzar el costo-objetivo involucrando las actividades de concepción del producto, la prueba de viabilidad y la etapa de desarrollo del proyecto, analizando los costos involucrados y emprendiendo esfuerzos para lograr el objetivo y liberar o no el producto para su elaboración,

implicando principalmente a los sectores de ingeniería, compras, contabilidad, administración, entre otros (Marques, 2012).

En la tercera fase, Cruz y Rocha (2008) consideran, a partir del costo-objetivo, cuales son las decisiones que la organización debe tomar en la etapa del diseño del producto. Si el costo-objetivo es aproximadamente igual a cero, quiere decir que los costos iniciales son aproximadamente iguales a los admisibles, pudiendo el producto entrar a producción. Si el costo-objetivo fuese mayor a cero, la organización debe eliminar el costo utilizando rediseños de los productos y de los procesos mediante la ingeniería de valor.

Es importante observar que la literatura presenta de dos maneras la determinación del costo-objetivo. En la primera este es calculado como la diferencia entre el precio de mercado y el retorno esperado (Ansari et al., 1997; Kato, 1993; Marques, 2012), de esta forma: $\text{Costo-Objetivo} = \text{Precio de mercado} - \text{retorno esperado}$. En la segunda, el costo-objetivo representa la diferencia entre el costo estimado del producto/servicio y el costo máximo admisible (Cooper; Slagmulder, 1997; Rocha, 1999; Scarpin, 2000; Camacho, 2004; Marques, 2012), o sea, representa el objetivo de reducción de costo, el gap que debe ser gestionado. En este enfoque aparece el concepto de costo Máximo permitido que es el obtenido mediante la diferencia entre el precio de venta que el cliente está dispuesto a pagar y el retorno deseado por la empresa. De esta manera, el costo-objetivo es la variable dependiente tanto del precio de mercado como del margen establecido.

Marques (2012, p. 130), asimismo, observa que “la esencia del costeo-objetivo se encuentra en la obtención del costo-objetivo, que refleja el proceso de gestión estratégico de costo”.

Scarpin (2000) afirma que, luego del relevamiento de todos los datos e información, la empresa debe verificar el costo máximo permitido y el costo estimado, haciendo una comparación entre ambos. Si el costo estimado fuera menor o igual al máximo permitido, el producto puede encaminarse al sector de producción, mientras que si es mayor al máximo permitido, es llevado a cabo el proceso. Este proceso se

inicia mediante el cálculo de la diferencia entre el costo máximo permitido y el estimado; produciéndose un gap, el producto no entra en producción, caso contrario continua hacia la próxima etapa, en la cual se descomponen los elementos del costo mediante el método de costeo utilizado por la empresa y por intermedio de la ingeniería de valor se determina la reducción del costo posible en todos los componentes y etapas del producto y, finalmente, se rediseña nuevamente el mismo contemplando todos sus procesos (Rocha, 1999; Camacho, 2004).

Kato (1993) constata que el costeo-objetivo puede ser mejorado mediante su sofisticación, pues, en muchas situaciones, este costeo no es perfecto y también tiene sus imperfecciones que deben ser ajustadas. Una de las justificaciones es que las actividades de costeo deben ser social y ambientalmente conscientes. Un ejemplo son las largas jornadas de trabajo bajo presión para la creación de nuevos productos, principalmente por diseñadores e ingenieros. Conscientes, los japoneses ya se encuentran pensando en prolongar el tiempo de desarrollo de los productos automovilísticos de cuatro a cinco o más años.

Brito, García y Morgan (2008) aseveran que la gran ventaja del costeo-objetivo es que los costos del producto son estimados, previstos y trabajados antes de su ocurrencia, permitiendo que la empresa sepa si es viable o no su producción. De esta forma, en la fase de diseño y desarrollo de los productos, los costos pueden ser ajustados y realizarse cambios en el proyecto. Con esto, las empresas poseen una mayor facilidad para modificar las rutinas de la etapa de fabricación, que es la fase en la cual se incurre en mayores costos.

Luego de la producción, las mejoras pueden ser introducidas continuamente con el objetivo de reducir el costo del producto. Corroborando con lo expuesto, Koliver (2008) explica que el aspecto altamente positivo del costeo-objetivo se encuentra en el hecho de que el mismo comprende la totalidad del ciclo de las operaciones, desde la concepción y el planeamiento, siempre manteniendo la directiva mayor de la satisfacción de los clientes o consumidores y la realización de los objetivos de la entidad. Por otra parte, como el costeo-objetivo implica el establecimiento y realización

de las metas, este se vale constantemente del análisis de valor y de otros instrumentos semejantes, todos centrados en la reducción de costos.

La posición del costeo-objetivo es tan marcada que este puede ser identificado como una visión gerencial centrada en la disminución de los costos, o sea, constituye una modalidad eficaz e integrada en el análisis de costos. Ansari et al. (1997) afirman que el costeo-objetivo es tanto una herramienta de negocios como una manera holística de gerenciamiento de los negocios. Frente a los objetivos y características del target costing, se presenta un comparativo entre el costeo-objetivo y los métodos tradicionales de costeo.

Cuadro 2 - Comparación entre el target Costing y el enfoque tradicional

Target Costing	Enfoque tradicional de costos
El consumidor es oído antes de que el diseño del producto nuevo comience – es el consumidor el que guía la decisión de qué producto elaborar y cuáles son las características que se demandan para su consumo.	Solamente se considera el deseo del consumidor cuando el producto está en la fase de conclusión, sin influir en el diseño del producto.
El precio determina el costo	El costo determina el precio.
Comienza con el precio de mercado (o precio-objetivo de venta) y un margen de ganancia planeada para, luego, establecer un costo permisible (o costo-objetivo) de afuera hacia adentro.	Estima un costo de producción, luego agrega un margen de beneficio deseado para, entonces, obtenerse el precio de venta de adentro hacia afuera.
La planificación de costos es guiada por el mercado competitivo.	Las consideraciones de mercado no son tomadas en cuenta en la planificación del costo.
La reducción de costos es realizada antes que estos alcancen a su límite aceptable.	La reducción de costo es realizada luego de que estos se producen, más allá del límite aceptable.
El diseño (de productos y procesos) es la clave para la reducción de los costos.	Las pérdidas e ineficiencias son el enfoque en la reducción de los costos.
La reducción de costos es guiada por los deseos y anhelos del consumidor.	La reducción de costos no es dirigida a los clientes.

Los costos son gestionados por equipos multifuncionales (toda la empresa).	Los costos son monitoreados solo por el sector financiero.
Los proveedores se encuentran involucrados en el concepto y en el diseño.	Los proveedores están involucrados solo en la fase de producción (luego de que el diseño está listo).
Minimiza el costo de propiedad para el consumidor.	Minimiza solo el precio pagado por el consumidor.
Se involucra a toda la cadena de valor en la planificación de los costos.	Poco o ningún involucramiento de la cadena de valor en la planificación de costos.
Todos los sectores trabajan en cooperación para el desarrollo, producción y venta del producto.	La participación de los sectores de la empresa prácticamente no sucede, principalmente entre ingenieros y marketing, permaneciendo cada uno con su función, desarrollándola de manera aislada.

Fuente: Adaptado de Scarpin (2000); Ono; Robles Junior (2004).

Si, no obstante, el propósito del target costing sea asegurar beneficios adecuados por medio de la realización simultanea del planeamiento de utilidades y de costos, Butscher et al. (2000) especifican seis pasos principales: (1) definición de los segmentos-objetivo: definir claramente los segmentos de mercado que serán objetivo de venta del producto; (2) la identificación de las ventajas y desventajas competitivas: el diseño de un nuevo producto debe basarse en un análisis de las ventajas y desventajas competitivas, tanto para el producto al que lo sustituirá como para diferenciarlo de los productos competidores en el mercado; (3) el posicionamiento del nuevo producto dentro de los segmentos-objetivo: este posicionamiento debe ser observado en el contexto de la estrategia global de la compañía; (4) sincronizando el diseño y el precio del producto: para sincronizar el diseño y el precio del producto se deben analizar las preferencias de los consumidores, porque cuanto más beneficios obtiene un consumidor por el uso de un producto, mayor es el valor percibido de este, y mayores son sus oportunidades de ser seleccionado entre los productos competidores; (5) simulación de mercado: el proyecto ideal del producto fue establecido basado en la matriz de ventajas competitivas y en los valores de las características específicas del producto; (6) determinación de target cost: el costo

máximo admisible se calcula mediante la sustracción del margen-objetivo del precio óptimo. El valor del costo total es distribuido entre los diferentes componentes y características del producto, de acuerdo con su contribución en el valor global.

En lo que se refiere a la diferenciación, Shank y Govindarajan (1997) y Souza, Silva y Pilz (2010) afirman que los factores relacionados con las ventajas competitivas se encuentran interrelacionados con la calidad, con la asistencia técnica, con el servicio de post venta y con la disponibilidad y flexibilidad del producto. Las empresas con una estrategia de diferenciación se centran en los costos de marketing y diferenciación. Disponer de productos de manera diversificada proporciona a las organizaciones un precio extra, y el desempeño superior se produce si ese precio supera los costos de la diferenciación (Porter, 1989).

Dadas estas características, Marques (2012) destaca que el costeo-objetivo permite a los gestores trabajar en la minimización de los costos mientras que, paralelamente, mantienen las expectativas de los consumidores en relación a la calidad y a la funcionalidad. El costeo-objetivo, con base en la información significativa acerca de las necesidades de los clientes, ayuda a la estrategia de diferenciación. La investigación de Baines y Langfield-Smith (2003) confirmó la hipótesis de que una alteración en relación de la estrategia de diferenciación acabaría en la ampliación del uso de prácticas avanzadas de contabilidad gerencial, así como el costeo-objetivo. Hibbets et al. (2003) verificaron que la estrategia de diferenciación es la más usual entre las organizaciones que utilizan el costeo-objetivo.

En el trabajo de Cinquini y Tenucci (2010), la estrategia de liderazgo en costo fue asociada a las prácticas del costeo-objetivo. Las organizaciones se valen de las estrategias diferenciadas de competitividad. Las que compiten con base en el liderazgo en costos requieren de un control amplio sobre los mismos con el objetivo de obtener una ventaja competitiva en relación al precio de venta. Las que compiten por diferenciación necesitan información de acuerdo con el mercado, las exigencias del consumidor y el planeamiento de utilidades. Se considera que el uso del costeo-objetivo, dado que permite obtener información importante, puede ser adaptado tanto

para la estrategia de diferenciación como para el liderazgo en costos (Cinquini; Tenucci, 2010).

En este contexto, Ansari et al. (1997) afirman que más del 80% de las industrias de montaje en Japón, como la automotriz, la de electrónica, la de herramientas, utilizan el target costing. En Brasil, el target costing es tratado en la literatura por autores japoneses, tales como Sakurai (1997) y Monden (1999); asimismo, existen investigaciones publicadas en artículos de Ono y Robles Junior (2004), Camacho y Rocha (2007), Cardoso y Beuren (2006), Brito, Garcia y Morgam (2008), Reckziegel, Souza y Diehl (2007), Cruz y Rocha (2008), Martins (2010), Scarpin (2000), Bomfim (2006), Crepaldi (2008), Kato (1993), Wienhage (2010), Koliver (2008), Lorandi y Bornia (2011), Marques (2012), Souza et al. (2003), Souza, Rasia y Almeida (2011), Souza, Silva y Pilz (2010), Souza, Zanella y Nascimento (2005), entre otros.

Estos estudios demuestran que el costeo objetivo forma parte de las investigaciones realizadas en los últimos años, corroborando, asimismo, que en las empresas industriales el costeo-objetivo es practicado de manera creciente como una estrategia de competitividad. De los trabajos hallados y analizados, no obstante, pocos tratan del costeo-objetivo como una estrategia de diferenciación de las organizaciones en lo que se refiere al análisis del precio-objetivo (mercado), del margen de utilidades deseado (objetivo) y del valor percibido por el cliente, como variables determinantes de la fijación de precios y el posicionamiento de los productos en el mercado. Es en este sentido que esta investigación busca identificar la influencia de las variables valor percibido, precio de mercado y margen-objetivo como determinantes de la composición del costo-objetivo de la industria de maquinas e implementos agrícolas.

2.3.1 Ingeniería de valor en el costo objetivo (target cost)

Un factor importante del target costing es la ingeniería de valor, que consiste en una técnica que elabora el producto con un menor costo, manteniendo la misma calidad y las mismas características. La ingeniería de valor, así como el costo-meta (target costing) también se inicio en tiempos de guerra. Wienhage (2010) evidencia

que las herramientas modernas de gestión se destacan en las organizaciones, siendo un ejemplo el costo-objetivo (target costing).

Esta herramienta es esencial para la organización, pues, además de reducir los costos, hace con que todos los sectores de la empresa se encuentren insertos en el proceso de producción desde el desarrollo de la planificación del producto. Un importante aliado del target costing es la ingeniería de valor, que permite conocer todos los procesos y funciones de los productos, facilitando la mejora continua de estos, como por ejemplo, el uso de materiales alternativos, la sustitución de técnicas de producción y la selección, entre otras tantas actividades y operaciones realizadas en la empresa mediante el aprendizaje organizacional.

Wienhage, Rocha y Scarpin (2012) analizan que la ingeniería de valor presenta una metodología que hace con que el producto o servicio pueda ser diseñado o rediseñado, reduciendo costos y manteniendo las exigencias de los consumidores, como así también logra restablecer la competitividad de la empresa frente a otras.

En este sentido, Bomfim (2006, p. 14) afirma que “la ingeniería de valor fue, inicialmente, utilizada en la empresa norteamericana General Electric (GE) con éxito durante la Segunda Guerra Mundial, en virtud de la escases de materia prima para la fabricación de sus productos”. La ingeniería de valor fue empleada por la GE y, posteriormente, por otras empresas, como un sistema que buscaba proveer un producto al menos costo posible, preocupándose por continuar satisfaciendo las necesidades de los consumidores.

Bomfim (2006, p. 49) también destaca que “aplicar la técnica de la ingeniería de valor significa producir algo de forma más adecuada posible, priorizando siempre la plena satisfacción de las necesidades requeridas”. El autor observa que, en realidad, el ser humano ha hace exactamente esto cuando involucra las técnicas que demandan menos tiempo y dedicación, y, como consecuencia, menos costos para producir algo que le satisfaga de la misma forma o de manera aun mas plena.

Además de las contribuciones expuestas, Kato (1993) trae la idea de que para alcanzar el costo-objetivo, el mecanismo de la ingeniería necesita, en la etapa de

diseño y desarrollo del producto, que sean verificados todos los costos necesarios para que el producto sea elaborado, haciendo con que los costos-objetivo de estos sean alcanzados. Otro factor relevante para el logro, por parte de las empresas, del costo-objetivo es la reducción del número de productos, o sea, las empresas deben invertir menos en diversidad y más en calidad del producto.

Ono y Robles Junior (2004) constatan que, como consecuencia del reciente cambio en la esfera de los negocios, las empresas deben trabajar arduamente para poner a disposición productos de calidad, útiles y funcionales, a precios reducidos y, por consiguiente, con un margen de utilidad cada vez menor. Los autores concluyen que una eficiente administración de costos de los productos se convierte en un factor relevante para el éxito de la organización.

Bomfim (2006) resalta que la técnica de la ingeniería de valor presenta beneficios y ventajas para las organizaciones que la aplican, tales como: distribución del producto o servicio en actividades, propiciando conocer el producto ofrecido de manera amplia y excelente; atribución de valor a los elementos que componen el producto o servicio de acuerdo con la relevancia proporcionada por los consumidores permitiendo la gestión de los resultados de una empresa, reduciendo los costos de las funciones que poseen menor valor atribuido y fomentando los atributos en las funciones que poseen mayor valor atribuido; mayor control sobre los costos en el diseño, o sea, en el momento en que la mayor parte de los costos es controlable; mejora del grado de satisfacción de los consumidores dada la expectativa de aumentar la calidad en las actividades más valoradas por estos; descubrimiento y empleo de materiales alternativos de producción, ampliando las posibilidades de una empresa para posicionar en el mercado un producto o servicio; aumento de la eficiencia de toda la cadena de valor a partir del compromiso de esta con los resultados conquistados por todos; abandono de un proyecto en la fase inicial ante una eventual inviabilidad, evitando inversiones innecesarias de recursos.

Entre las contribuciones de la ingeniería de valor sobresale como marca positiva en las empresas el logro del costo-objetivo de cada producto. De esta manera, la gran contribución concedida por la ingeniería de valor se refiere al costo-objetivo, pues es

este el modo (sustituyendo materiales, modificando p=diseños, etc.) que la denominada ingeniería de valor realiza un papel de gran importancia en el auxilio a la reducción de costos de los productos en las empresas (Freitas, 2004).

Una característica favorable del costeo-objetivo que hace toda la diferencia frente a los otros métodos de costeo es que este analiza todos los costos del ciclo de vida de un nuevo producto a ser elaborado antes del inicio de la producción. Luego, son verificados los costos que pueden ser reducidos, desde que no interfieran en la calidad del producto, si este logra alcanzar el costo-objetivo, sigue hacia la producción. En los sistemas de costeo tradicionales, los costos solamente se exponen después que los productos son fabricados, de esta manera impactan en el precio de venta al consumidor (Marques, 2012).

La ingeniería de valor (IV) engloba la evaluación sistemática de todos los aspectos de las funciones de la cadena de valor, teniendo como objetivo reducir concomitantemente los costos y satisfacer las necesidades de los clientes. La ingeniería de valor puede propiciar mejoras en el diseño de los productos, modificaciones en las características de los materiales y alteraciones en las técnicas de procesamiento (Hansen; Rocha, 2004). En cuanto a las limitaciones en la aplicabilidad de la técnica de la ingeniería de valor en las organizaciones, Bomfim (2006) destaca la no interferencia de la empresa en la cadena de valor, puede producir una preocupación de otras organizaciones que forman parte de la cadena de valor y no ser homogénea a la empresa que se encuentra ejecutando la metodología del costeo-objetivo. La ausencia de opciones alternativas para la elaboración de un producto o prestación de un servicio puede hacer inviable la actuación en la reducción de costos de una determinada actividad.

La incapacidad de algún área interna de la empresa, como por ejemplo, de marketing, de proyectos u otros, puede estorbar la identificación de los caminos viables. Hansen y Rocha (2004) defienden que en el costeo-objetivo todos los sectores de la empresa deben estar involucrados en la elaboración del producto desde su fase inicial, que es su diseño, considerando las exigencias del cliente, toda la cadena de valor y el ciclo de vida del mismo.

Crepaldi (2008) propone una secuencia de etapas que deben seguirse para el establecimiento del costo-objetivo: inicialmente, el grupo del área de marketing define el precio-objetivo, con base en una estimación de la percepción del consumidor en relación al correspondiente precio/valor; a continuación, la administración establece un margen-objetivo de contribución que el producto debe ofrecer; luego, el equipo estipula cuál será el costo, lo que requiere del equipo un trabajo sincrónico y mucho empeño para alcanzar el valor hacia atrás, seleccionando correctamente a los proveedores y recompensando a los que encuentran formas creativas de reducir costos manteniendo la calidad y la sensibilidad del consumidor sobre el correspondiente precio/valor expreso en los números de las etiquetas que determinará o éxito o no de la organización.

En la fase de elaboración del diseño y desarrollo del producto, los costos son más fáciles de ser identificados y se logra, de manera simple, percibir mejoras y cambios en el producto antes de la próxima etapa de fabricación del mismo, de acuerdo con la propuesta de Souza, Zanella y Nascimento (2005). Kato (1993, p. 44) afirma que “[...] no existe duda respecto de que la reducción de los costos en las primeras etapas del desarrollo del producto contribuye mucho con el negocio, no existe solo una causa de posibles reducciones de costos, sino también causas de otros beneficios [...]”. Esta es la contribución del costo-objetivo: verificar cuales son los costos que deben ser reducidos o sustituidos en la fabricación y venta del producto elaborado.

Hansen y Rocha (2004) defienden que el costeo-objetivo no existe en una organización que no persigue el lucro, si el costo no es determinado mediante la fijación del precio del producto, si no existe interferencia del consumidor y la definición del costo no es alcanzada antes del inicio de la producción. En la composición del costo, Horngren, Foster y Datar (1997) llaman la atención al hecho de que los costos de la empresa, sean fijos o variables, deben estar incluidos en el cálculo del costo-objetivo, pues, a largo plazo, los precios de los productos y servicios y los ingresos de la empresa deben cubrir todos los costos. Para ser alcanzadas las metas unitarias, tanto de costos como de beneficios, la empresa debe mejorar sus procesos y sus productos.

Brito, Garcia y Morgan (2008) destacan que el costeo-objetivo es más complejo que otros sistemas, pero este logra calcular los costos y los beneficios antes de su ocurrencia, haciendo con que las empresas que lo utilizan logren un diferencial en la competitividad actual. Hansen y Rocha (2004) refuerzan la idea de que las empresas deben alterar la metodología de administrar la relación precio/costo en razón de que la formación de precios no puede basarse solamente sobre los costos, sino también en virtud del precio promedio de venta proporcionado por el mercado. Como consecuencia, el precio de venta, en el actual contexto de competitividad global, necesita la inclusión simultánea del conocimiento de varias ciencias, tales como la economía, administración, contabilidad, marketing, ingeniería de producción, entre otras, para poder auxiliar y guiar al gestor de precios en la elección de la mejor alternativa de precios para la entidad.

Desde esta perspectiva, Souza, Fontana y Boff (2010) aseveran que la gestión de la empresa es muy importante para alcanzar los resultados deseados. Con los constantes cambios que se producen actualmente en el contexto interno y externo de las organizaciones, es necesario poseer en la gestión una herramienta de planeamiento, ejecución y control operativo. La generación de información relevante es fundamental para la adaptación de la organización en un entorno de cambios, estando sujeta a una competencia diversificada. Esta competencia resulta de los cambios en la estrategia de producción, con volúmenes reducidos y con una mayor diversidad de productos, cambios en la estructura y composición de los costos y gastos, ciclo de vida de los productos, reducido y limitado poder de las empresas para dictar precios al mercado.

2.4 Estrategias de Establecimiento de Precios

Esta sección trata sobre la base conceptual referente a la fijación de precios en las organizaciones. Gran parte de la literatura aborda el establecimiento de los precios a partir de los costos de producción, agregando los gastos operativos y tributarios, tradicionalmente conocido como *mark up*, que es un índice para la formación de precios. La formación de precios se encuentra presente en las actividades empresariales como una de las tareas más delicadas y complejas en el actual contexto

competitivo del mercado. esto se debe al hecho de que involucra a diferentes gestores, ya sean del area de marketing, ventas, producción o finanzas, cada uno con las especificidades de su area, tomando en cuenta las variables estratégicas del emrcado, costos y la percepción de valor por parte del cliente.

Esta tesis, no obstante, parte del análisis del comportamiento de estas tres variables en la industria de maquinas e implementos agrícolas, con el presupuesto de comprender la relevancia de cada una en las estrategias de precios de este segmento. Se partió del conocimiento preliminar de que en esta rama de negocio el precio-objetivo es determinado por las variables externas de mercado y por el valor percibido por el clientes y que la variable interna costos, estratégicamente, es utilizada en el sistema de costeo-objetivo, o sea, en el target costing.

2.4.1 La estrategia em la definición de precios

Las variables estratégicas se encuentran interrelacionadas con la estrategia global determinada por la empresa, en la cual la política de precios demanda considerar los tipos de clientes y de productos. El mercado comprende el lugar donde actuan los compradores, representados por los clientes y vendedores que están vinculados a la organización y a los competidores, lo que requiere de una estructurada política de precios. Cuando la base sean los costos, estos son calculados mediante dos tipos de recursos empleaos en la producción, considerando la especificación del producto, el volumen de producción, el ciclo de vida, la política fical y tributaria, entre otras variables que pueden ser determinadas de acuerdo con el aspecto del producto (Sartori, 2004).

Kotler y Armstrong (2000) enfatizan que no todas las empresas utilizan las variables estratégicas en la definición de los precios, citando las siguientes fallas: el énfasis exagerado orientado a los costos, la falta de revisión mas frecuente para aprovechar las opoertundiades del mercado, la incoherencia entre el precio y los demás elementos del compuesto de marketing y el no establecimiento de precios debidamente diferenciados para los diversos tipos de productos y segmentos de mercado. En este sentido, la atención puesta em la definicion de políticas par la formación de los precios de venta es la cuestión fundametnal para la supervivencia y

el crecimiento de las empresas, independientemente de su porte y de su area de actuación.

Para Kotler y Armstrong (2000), con una política eficiente de precios las empresas pueden alcanzar sus objetivos de resultados, crecimiento a largo plazo, desarrollo del equipo interno y atención especializada a sus clientes, considerándose que estos posee un mayor acceso y poder de elección de los productos y de los precios mediante los diferentes enfoques de las empresas. Es necesario, no obstante, que la empresa consiga agregar el mayor valor posible al producto (beneficios percibidos por el cliente > costo percibido por el cliente) con el menos costo posible para la empresa. Cuanto mayor sea el valor percibido por el cliente y menor el costo para la empresa, mayor será el resultado y la capacidad de competitividad de la organización, como así también mayor será la satisfacción del cliente. La percepción de los beneficios y de los costos difiere mucho de un cliente a otro, obligando a la empresa a definir una segmentación de mercado o mantener una política flexible de precios y de composición de productos (Kotler; Armstrong, 2000).

Nagle y Holden (2003) señalan que es necesario terminar con algunos mitos relativos a la estrategia empresarial, como lo que indica que la participación en el mercado lleva a la rentabilidad. En realidad, la relación es exactamente inversa: es la rentabilidad la que determina el crecimiento del mercado. Según los autores, no conviene desesperarse para aumentar los ingresos por ventas. Es necesario, si, encontrar una forma de crear y captar más valor. Por lo tanto, el secreto se encuentra en buscar puntos fuertes, ventajas competitivas y no solamente defenderse en sus puntos débiles.

Además, de acuerdo con los autores, la fijación de precios obliga a las empresas a elegir uno de los caminos: el de obtener una ventaja competitiva con la reducción de costos (lo que se encuentra relacionado con el aumento de la productividad, alcanzando el costo-objetivo) o el de agregar valor. No obstante muchas empresas, al tomar la decisión de reducir los precios, no consideran que los competidores hagan lo mismo, la mayoría de las veces son sorprendidas con la caída generalizada de los precios y

el efecto del aumento de las ventas desaparece rápidamente, quedando solo la reducción del margen de ganancias.

Cogan (2002) resalta que para que las empresas permanezcan en el mercado, no obstante, serán necesarias nuevas disminuciones de precios y, con esto, el margen caerá cada vez más, pudiendo volverse insostenible. De esta manera, Churchill y Peter (2007) analizan que para mantener el margen de ganancia es necesario contemplar otros atributos además del precio que el consumidor, consciente o inconscientemente, considera a la hora de elegir el producto, entre ellos: la tecnología empleada; la innovación; la atención; las garantías; la confianza; la marca; la divulgación; la negociación comercial; el plazo de entrega; las condiciones de financiación; el miedo al riesgo; la asistencia pre y post venta; entre otros. Es evidente que estos factores pesan en la elección final, no obstante muchas empresas aun no poseen acciones dirigidas específicamente a la valorización de sus productos mediante el aumento del valor agregado.

El hecho de que muchas empresas no actúen sistemáticamente en el agregado de valor a los productos (generando beneficios percibidos por los clientes) puede tener origen en el desconocimiento de las formas de trabajo con atributos subjetivos que, directa o indirectamente, se encuentran relacionados a los productos (Nagle; Holden, 2003). La mayoría de los gestores reconoce que el precio, actualmente, es definido mucho más en virtud del mercado que de los costos de su producción. Por otro lado, quien vende el producto debe saber cuánto costó el mismo – ítem indispensable para evaluar la rentabilidad de la venta y su viabilidad. El consumidor está dispuesto a pagar precios diferentes por un mismo producto, desde que este, a cambio, presente beneficios.

En virtud de esto, definir el precio de venta va mucho más allá de saber cuánto cuesta el producto o cuánto está dispuesto el mercado a pagar por él. Es necesario saber lo que debe ser hecho para gastar lo mínimo posible con la producción y comercialización del producto y generar el mayor valor agregado posible desde el punto de vista del cliente, proporcionando su satisfacción (Sartori, 2004). En los medios empresariales, no obstante, existe la comprensión de que toda la empresa,

para sobrevivir, necesita obtener rentabilidad suficiente, no solamente para mantener sus actividades, sino también para garantizar un crecimiento continuo (Dubois; Kulpa; Souza, 2009). Por otro lado, la competencia está cada vez más presente, lo que obliga a las empresas a mantenerse constantemente actualizadas mediante un considerable volumen de información que permita la toma de decisiones de modo ágil y eficaz. Esto se hace necesario teniendo en cuenta la satisfacción de los objetivos de la empresa en consonancia con las exigencias del consumidor y del mercado.

Nagle y Holden (2003) enfatizan que la fijación estratégica de precios requiere una nueva relación entre el marketing, la ingeniería, la producción y las finanzas, constituyendo en una interface entre ellos. Más que eso, la formación de precios exige un equilibrio entre el deseo de que el cliente obtenga un buen valor y la necesidad de la empresa de cubrir sus costos y obtener ganancias. Para que esta integración sea exitosa, no obstante, es necesario entender que no solamente qué genera valor para el cliente, sino también cómo y cuándo ese valor puede ser transformado en un margen para la empresa. Esto no significa que las empresas deben volver al tiempo en que, ingenuamente, intentaban aumentar las ganancias ampliando el margen sobre los costos.

Quiere decir que, la búsqueda de la definición de los mercados que pueden ser servidos de manera lucrativa, la comunicación de la información que justifique los niveles de precios y la gestión de los procesos y sistemas de producción en la obtención del costo-objetivo, mantener los precios alineados con el valor percibido por los clientes, lo que significa la fijación estratégica de precios, son semejantes a la diferencia entre simplemente reaccionar ante las condiciones del mercado y administrar proactivamente dichas condiciones, de acuerdo con Nagle y Holden (2003). Esta es la razón por la cual las empresas con participación en el mercado y tecnologías semejantes frecuentemente obtienen recompensas tan diferentes por sus esfuerzos, o sea, el establecimiento estratégico del precio es la coordinación de las decisiones interrelacionadas de marketing, producción, competitivas y financieras para definir lucrativamente el precio.

Para la mayoría de las empresas, no obstante, la fijación estratégica del precio requiere de un cambio de actitud; requiere un cambio de cuándo y cómo son tomadas las decisiones de fijación de precios y de quién las toma. Como ejemplo se puede citar que la formación estratégica de precios requiere que se anticipen niveles de precios antes de comenzar el desarrollo del producto (costo-objetivo). Un modo de garantizar la rentabilidad es rechazar, al inicio, la idea de elaboración de un nuevo producto o la modificación de un producto existente, para los cuales no se puede obtener un valor adecuado que justifique su costo.

La formación estratégica de precios también requiere que la administración se responsabilice por el establecimiento de un conjunto coherente de políticas y procedimientos de fijación de precios, consistentes con las metas estratégicas de la empresa. “Dejar la responsabilidad de la fijación de precios a la fuerza de ventas o al canal de distribución es abdicar la responsabilidad por la dirección estratégica del negocio” (Nagle; Holden, 2003, p. 1). Kotler (1998) resalta que la formación estratégica de precios se ha convertido en una especialidad propia que relaciona las áreas de la empresa con la dirección ejecutiva, en la cual los [profesionales de marketing son desafiados constantemente y deben ser lo suficientemente creativos para integrar el marketing a los conceptos financieros y de producción para que puedan generar resultados (utilidades), ya que las estrategias definidas solamente en términos de participación de mercado o satisfacción de clientes no se sostienen por mucho tiempo.

Al definir la formación estratégica de precios, Coelho (2007) considera que el ejecutivo necesita hacer un ajuste entre la oferta que realiza u empresa al mercado y a la demanda existente. Esta fuerza involucra factores internos y externos a la organización. Los factores internos consideran que los precios se forman a partir del costo de producción del producto, mientras que los factores externos corresponden a la oferta, a la demanda y a la percepción de valor por parte del cliente, que son factores decisivos para la fijación de precios en el mercado donde la empresa se encuentra inserta.

En este sentido, Horngren, Datar y Foster (2004) refuerzan las variables que influyen directa o indirectamente sobre la formación de precios: costos: influyen sobre

la oferta de productos, o sea, cuanto más próximo del costo admisible en se encuentre el valor pagado por el cliente, mayor será la garantía de ganancias. Los gestores que conocen bien sus costos poseen mayor capacidad de gestión con los proveedores en la cadena de valor; mercado y competidores: estar atento al precio de la competencia es importante, así como al market share. Los mismos productos e inclusive los productos alternativos o sustitutos pueden reducir la demanda de productos y servicios de la empresa. Debido a esto, el precio de la competencia y la participación en el mercado son factores importantes en la fijación de precios; clientes: influyen sobre el precio, pues promueven oscilaciones en la demanda de un producto. Las empresas deben, entonces, evaluar las decisiones de precios a partir del valor percibido por estos. Esta óptica es individual en cada compañía, siendo de difícil medición y necesita de una investigación de mercado, pudiendo, asimismo, en cada caso o realidad, ser adoptada por ser estratégica para la realidad de dicha empresa. Muchas veces el consumidor decide su compra comparando el precio de determinada empresa con el de sus competidores, teniendo como premisa la fuerza de la marca y las percepciones de valor existentes entre los productos.

Churchill y Peter (2000) afirman que si los productos fueran semejantes o proporcionaran los mismos beneficios, entonces la toma de decisiones podría basarse en el precio. De esta manera, se considera que la competencia interfiere directamente en el valor del producto a ser vendido y, consecuentemente, en la definición del precio. Al analizar la percepción de valor por parte del cliente, independientemente del precio del producto, este toma su decisión basado en su percepción de valor, involucrando diferentes atributos que le son importantes.

Coelho (2007) asevera que la empresa debe encontrar mecanismos para medir cuánto están dispuestos a pagar los consumidores por un bien o servicio. En este caso, el precio-objetivo es determinado por el mercado y por el cliente, mientras que las utilidades son definidas por los gestores y, posteriormente, es definido el costo máximo admisible que el producto debe tener. En este escenario, se puede comprender que es el mercado el que termina delimitando las características del producto a ser comercializado, puesto que las percepciones de valor de los

consumidores dirigirán la gestión ejecutiva para que conformen el producto de manera que alcance el costo-objetivo. Kotler (1998) comenta que la tarea del decisor de precios, muchas veces, no es estructurar el precio sino un proceso que conduzca a pensar al respecto de la mejor forma de abordar los problemas de la formación de los precios.

La política de precios de una organización debe ir más allá de la determinación del monto a ser pago por los clientes, pues esta involucra todo un posicionamiento competitivo de la empresa y de sus productos. La estrategia de precios debe ser utilizada para determinados productos y sus respectivas líneas, con el fin de apoyar los objetivos de marketing y de finanzas desarrollados durante su planeamiento. Churchill y Peter (2000) establecen cuatro objetivos para la estrategia de precios, que son: - segmentación y posicionamiento – cuando es fundamentado con otros elementos del compuesto de marketing, el precio proporciona soporte al trabajo de la organización para situar el producto que pueda servir a otros segmentos específicos del mercado, tomando en cuenta el precio, el cual interfiere en las decisiones de los clientes potenciales. Algunos consumidores buscan precios reducidos de determinados bienes y servicios, mientras que otros clientes pagan más por el producto. No obstante, cuando el precio supere cierto nivel, concluirán que no poseen más condiciones para adquirir el producto. El precio también puede informar sobre el producto.

De esta manera, cuando los compradores potenciales tienen dudas al respecto de los beneficios de los productos en relación a la competencia, utilizan el precio como parámetro de valor. – Ventas y utilidades – otro objetivo establece si determinado precio puede alcanzar un nivel exclusivo de ventas. El nivel de ventas puede ser medido por las unidades de productos vendidos o teniendo como base el ingreso o margen obtenido. El crecimiento de las ventas indica que la empresa está poniendo a disposición un compuesto de marketing atractivo, sin embargo, el existo en las ventas no siempre es sinónimo de éxito en la generación de márgenes y de utilidades.

- Precios y competencia - se produce cuando algunos competidores ofrecen el mismo producto con la misma calidad. De esta manera, los consumidores tienen la

oportunidad de seleccionar el producto mediante el precio. En contrapartida, los profesionales de ventas establecen precios similares o menores a los de la competencia para no correr el riesgo de perder la venta ante el opositor. – Precios para la supervivencia – teóricamente las organizaciones deben cobrar precios que permitan alcanzar sus objetivos de ventas y márgenes. A veces, no obstante, el mercado indica que la empresa, en el corto plazo, debe tener como meta prioritaria la supervivencia hasta que la situación mejore. En estas circunstancias, las empresas determinan un precio igual al costo total o por debajo de este con el fin de buscar clientes, vendiendo lo suficiente como para cubrir los costos variables.

Cuando se exigen estas tácticas de la organización, esta busca condiciones propicias de producción, comercialización y financiamiento de las ventas para que, en el futuro (breve), pueda superar el límite de objetivos de supervivencia. Las políticas de formación de precios de productos existentes, no obstante, en la concepción de Bruni (2008) es que la empresa debe considerar varias características del producto, el grado en que esta es percibida por los consumidores potenciales y distinguida de los productos competidores, así como su etapa en el ciclo de vida del producto, su percibibilidad y su diferenciación de otros productos semejantes.

Tratándose de la industria de maquinas e implementos agrícolas, el ciclo de vida, la durabilidad y las garantías poseen un periodo mayor, normalmente superior a un año. En lo que se refiere a la diferenciación, se logra asumir un carácter distintivo y efectivo con relación a la competencia, especialmente en relación a los diferenciales de calidad de los componentes, a la tecnología aplicada y a la innovación de cada tipo de producto. En contraposición, para productos homogéneos, generalmente, es necesario fijar precios por debajo o en el mismo nivel del precio de la competencia.

2.4.2 La formación de precios y la variable costos

En este punto se aborda lo que la literatura trata sobre la formación de precios de productos y cómo se comportan las personas en la definición de los mismos, tomándose en cuenta la variable costos. Además del análisis de los costos de cada producto, el mercado que comprende la rama de negocios y de la competencia en la formación de precios necesita de otros instrumentos que impacten sobre la atracción

de compras para el cliente, tales como tácticas de aproximación de los clientes para verificar cuál es realmente su necesidad de compra y cuál es el perfil de cada consumidor.

Bertó y Beulke (2005) recuerdan que el establecimiento de precios fue seguramente una de las primeras y más fundamentales aplicaciones de la teoría de los costos. Antes era imposible calcular el costo de un producto o servicio, elemento fundamental y prácticamente único para formar un precio o un valor de venta. Los autores, asimismo, señalan que, con una competencia menor, los negocios sin fronteras y un consumidor menos consciente de su función en el mercado, el único elemento realmente fundamental e importante en la formación del precio era el costo. Sin embargo, a pesar de que esta realidad ha sido alterada, existen muchas circunstancias en el que el costo continúa siendo el elemento fundamental en la formación de precios.

En estas condiciones, para Souza y Clemente (2011), una vez conocidos los precios de mercado (y de los competidores), estructurado el costo-objetivo y evaluados los niveles de desempeño, se configura la habilitación técnica para formularse las políticas de productos y servicios. Estas políticas consisten en el desarrollo de una política de precios viable, coherente con los objetivos de la empresa y encuadrada dentro de la imagen pretendida por la misma y que componen un mix cualitativo y cuantitativo de productos, como un programa de ventas y producción, para propiciar un retorno adecuado en términos de desempeño y de conformidad con las metas de precios.

Desde el punto de vista de Nagle y Holden (2003), la formación de precios debe partir de una estrategia de marketing de largo plazo para que la empresa obtenga una mayor rentabilidad. Si la empresa cambia en el corto plazo, puede hasta ganar mercado, pero con poca expectativa de ganancias. Dependiendo de la situación, no obstante, las estrategias pueden presentar un resultado positivo siendo llevadas a cabo a corto o largo plazo. Para cada estrategia elaborada, por lo tanto, el éxito o fracaso depende de la reacción de los clientes y competidores de la organización. De esta forma, Souza y Clemente (2011), Souza y Diehl (2009) y Sartori (2004) presentan

los tipos de valoración tomando en cuenta los factores internos de la organización basados en el costo: consideran las rubricas que consisten en el esfuerzo para poner a disposición del bien en el mercado; el mark-up: frecuentemente empleado por mayoristas, pues su ejecución depende de la aplicación de un interés en forma de porcentaje estándar al costo de cada producto. El porcentaje adicionado debe cubrir los costos y generar beneficios y puede variar de acuerdo con la categoría del producto. Por encima del costo: se basa en la adición de cierta cantidad o porcentaje al costo para llegar al precio de venta del producto.

Este es un método semejante a la fijación de precios del mark-up, pero, a pesar de esto, su aplicación presume la adición de una cantidad fija o un porcentaje a los costos totales, haciendo con que el precio cubra los costos y proporciones beneficios. La curva de experiencia: representa una estrategia de fijación de precios más bajos para ampliar el número de unidades vendidas, lo que reduce los costos totales a medida que la empresa adquiere más experiencia en la elaboración del producto. Con experiencia tanto en la fabricación como en la comercialización del producto, la empresa obtiene una mayor capacidad tecnológica, con competencia para adquirir piezas y materiales en cantidades mayores, disminuyendo el costo de producción de cada unidad producida.

Por lo tanto, los precios son definidos en un nivel considerablemente bajo para establecer un volumen de ventas apropiado a la reducción significativa del costo total, lo que termina generando utilidades más altas y volúmenes más elevados en el transcurso del periodo. Souza y Clemente (2011), Souza y Diehl (2009) y Sartori (2004) definen las siguientes etapas, que deben seguirse para la fijación de los precios de los productos tomándose en cuenta el mercado, los costos y las especificaciones del producto: (1) recibir de los departamentos de marketing y ventas la discriminación detallada de cada producto y las referencias de precios de los competidores con los productos similares para que pueda estipularse el grado de competencia; (2) debatir con detalles sobre las especificaciones de los productos con la administración financiera y de producción; (3) definir las especificaciones finales, las cuales serán determinadas por todos los departamentos comprometidos con el proceso; (4)

disponer de estimaciones de costos a partir de estas especificaciones y compararlas con la información del mercado; (5) establecer los precios finales de ventas.

En esta línea, Koliver (2008) destaca que los precios de venta de cada producto dependen de varios factores hasta ser fijados por el mercado, variando de sector a sector y empresa a empresa. Los factores externos a la empresa involucran la estructura de mercado, las características de la competencia, la naturaleza de la demanda del producto, la oferta y sus especificidades referentes a la calidad y a la creatividad. En cuanto a los factores internos de la empresa, contemplan los niveles de costos de producción, estrategias establecidas por la empresa, capacidad promocional y de distribución de sus productos en condiciones de obtener alguna ventaja competitiva en relación a los competidores.

Sartori (2004) afirma que el desarrollo de una política eficaz de sugerencia de precios corresponde a una operación difícil y compleja; por un lado, las fuerzas de mercado determinan la reacción del consumidor al precio, la dimensión de su poder adquisitivo, el precio y la disponibilidad de productos sustitutos, además de sus preferencias, influenciadas por la publicidad, entre otros. Todas estas variables interfieren en el nivel de demanda a determinado precio. Por otro lado, conocer la reacción del consumidor al precio, establecer nítidamente la rentabilidad (márgenes) de ventas, escoger el equilibrio entre precio y costo que optimice el retorno a la empresa a largo plazo, todo esto, en un mundo en el cual la competencia es acentuada y cambiante, requiere de una gran experiencia y todo un soporte gerencial.

Santos (2009) complementa mencionando que todo depende de las condiciones y exigencias del mercado, de las particularidades de los competidores, de los costos que cada organización posee en relación a sus productos y servicios y del margen de beneficio que esta necesita para dar continuidad a las actividades. En lo que se refiere a la definición de un precio de venta, Santos (2009, p. 138) observa: “que el misma proporcione a la empresa la maximización de los beneficios; que pueda mantener la calidad, satisfacer los deseos del mercado al precio determinado; que aproveche mejor los niveles de producción, etc.”.

Silva y Lins (2010) afirman que la determinación del precio de venta no es una tarea de las más fáciles dentro de un mercado de competencia perfecta. Ocurre que, al aumentar el precio, se produce una reducción del volumen de venta, lo que se refleja en el beneficio de la empresa, el cual es resultante de la diferencia entre los gastos totales y los ingresos por ventas. Por eso, la mayor atención de la empresa debe centrarse en el control de los costos. Los autores también explican que, tomando como base un sistema de costos, es posible calcular el precio de venta final de un producto de diversas formas, percibiendo que cada uno presentará puntos positivos y negativos relativos a otras formas. La mejor elección debe ser realizada en relación al método que más se asemeje a la actividad y a los objetivos de corto y largo plazo, observando el ciclo de vida del producto.

Fontoura (2013) llama la atención al hecho de que todo producto posee un equilibrio entre precio y demanda y por eso la empresa debe tener una gestión centrada en el logro de resultados positivos deseados, puesto que la estrategia, los costos y el marketing deben andar en la misma dirección para alcanzar el objetivo determinado, esto es, la formación y análisis de precios de los productos. Los gestores de las organizaciones deben enfocarse en la fijación de precios de los productos. Los precios no pueden ser demasiado bajos. En esta caso, la empresa pierde un margen de beneficio y puede fácilmente desprestigiar su marca, lo que es muy negativo, ya que son diversas las dificultades para reconquistar a los clientes y atraer nuevos. Por otro lado, no debe tener un precio de venta muy alto, pues puede causar una falsa percepción de margen alto, no obstante la demanda se reduzca con la consecuente imposibilidad de cubrir los costos fijos.

Santos (2009) destaca que para formar el precio de venta se deben tomar en cuenta los siguientes factores: necesidades del mercado consumidor en relación a la cantidad de producto a ser elaborado; los niveles de producción y de venta deseados; la competencia de precios relativos a productos sustitutos; la búsqueda esperada del producto; el mercado de actuación del producto; los niveles de producción y de ventas que se planea efectuar; los costos de fabricar; el ciclo de vida del producto; gestión y comercialización del producto; entre otros.

Silva y Lins (2010) corroboran aclarando que las organizaciones intentan manipular el mayor precio de venta para sus productos y servicios, pero, la mayoría de las veces, este precio no es aceptado por el mercado, haciendo con que la organización corra el riesgo de perder clientes y ventajas competitivas. Por estos dos motivos, las empresas no siempre logran trabajar con los precios máximos de venta, teniendo que considerar algunos otros factores, los cuales son determinantes en la formación del precio final de venta, como, por ejemplo, la rama de actividad, la competencia, los atributos del producto, la percepción de valor por parte del cliente, la economía local, nacional y mundial, los impuestos, las políticas gubernamentales, los costos de producción y los gastos de ventas, entre otros.

Es necesario, no obstante, considerar que existen diversos elementos que influyen en la decisión del precio, tales como factores tecnológicos, económicos, políticos y legales. Los factores tecnológicos actualmente se encuentran cada vez más presentes en la vida de las organizaciones. La tecnología impactó en varios aspectos de la actividad productiva, entre ellos la reducción de costos, la mejora de la calidad de los productos y el desarrollo de productos diferentes. De esta manera, las empresas que posean tecnologías de punta también presentan medios para trabajar mejor en el establecimiento de los precios, ya que, a partir de sus ventajas competitivas, las mismas pueden aumentar o disminuir el precio de acuerdo con lo que perciben sus cliente y de acuerdo con los costos internos generados por la empresa (Coelho, 2007; Souza; Diehl, 2009).

Los factores económicos, políticos y legales están relacionados con el entorno en el cual se encuentra inserta la empresa, esto es, en qué coyuntura económica, política y legal se encuentra la empresa. En cuanto al escenario económico, la empresa debe analizar la medición de los riesgos de la captación de recursos, teniendo en cuenta las tasas de interés establecidas para el funcionamiento de los negocios. Otras cuestiones a ser analizadas en cuanto a los factores económicos, se relacionan con el mercado competidor, los escenarios mundiales y de cambio, que interfieren en los precios y, consecuentemente, influyen en los costos (Coelho, 2007; Souza; Diehl, 2009). Los factores políticos están conectados con la estructura gubernamental, los

incentivos para inversiones y los factores legales, la legislación y los impuestos que las empresas son obligadas a pagar. Las empresas no logran controlar estos factores, pues son externos, y es el gobierno quien estipula la tributación de los productos, las licencias ambientales, la red logística de distribución; estos son solo algunos ejemplos que hacen con que los productos se encarezcan, los costos se alteren y, en consecuencia, interfieran en el precio y en los márgenes (Coelho, 2007; Souza; Diehl, 2009).

Pereira, Porton y Beuren (2004) van al encuentro de las convicciones previamente citadas y, de esta manera, los autores citan varios factores externos a la empresa que influyen en la formación del precio de venta, destacándose la demanda esperada del producto, las condiciones de mercado, el nivel de competencia, las necesidades y el poder adquisitivo de los consumidores, la existencia de productos sustitutos, las leyes gubernamentales y el precio de los insumos establecidos por los proveedores.

Es necesario también considerar los aspectos internos a la empresa, como énfasis en las metas mercadológicas, la situación financiera, la calidad deseada para el producto, la capacidad y el nivel de producción en la cual se pretende operar, y la estructura de costos y gastos para fabricar y comercializar el producto.

Costa, Ferreira y Júnior (2010) identifican los seis pecados capitales en la formación de precios: (1) crear precios observando solamente a la competencia. Estratégicamente esta manera de fijar precios puede ser más perjudicial que vender por debajo del costo, pues es posible que la venta esté generando perjuicio o mucho lucro, y de esta manera aumenta la posibilidad de generar más volumen de producción con una rentabilidad total reducida; (2) crear precios solamente en base al costo. Es lo inverso. No siempre la competitividad requiere establecer precios en razón de los costos. De esta manera, no sabremos situarnos en el mercado en términos de espacio y no distinguiremos nuestra viabilidad; (3) prorratear costos fijos a los productos. El prorrateo de costos fijos e indirectos a los productos es una actividad anticuada, ejercida en el periodo en que eran reducidos los productos y mercados, pues esta práctica distorsiona los resultados. Teniendo como base el mix de productos y servicios de la empresa, algunos ofrecen pequeños márgenes de contribución,

mientras que otros productos poseen mayores márgenes. Lo importante es que en el mix de productos clasificados los márgenes totales cubran los costos y gastos fijos llegando al resultado final, que son las utilidades. La rentabilidad de la empresa es la utilidad, ya los productos y servicios involucran sus márgenes de contribución.; (4) determinar productos y precios mediante el punto de vista de las ventas. Otro gran error. Vender a cualquier precio puede ser el camino a la quiebra. Es necesario vender con rentabilidad o, al menos, con cooperación entre los productos que, en su mayoría, presenten una rentabilidad positiva; (5) enfocarse en el Free on Board (FOB) y no en el Cost, Insurance and Freight (CIF). La composición de los precios debe englobar los costos logísticos y finales. Por consiguiente, lo que importa es el precio que el cliente pagará y no la empresa; (6) el último también es fundamental: considerar que solamente el consumidor final sienta los costos totales. Estar enfocado en el mercado, siempre.

2.4.3 La formación de precios y la variable mercado y competencia

Nagle y Holden (2003) resaltan que la elaboración de la estrategia de establecimiento de precios comienza con un análisis gerencial de las ideas de valor y de la sensibilidad al precio. El referido análisis toma en cuenta tres factores: (1) debe apuntar a elementos del mercado que puedan presentar distintas sensibilidades al precio. Este análisis es importante no solamente para desarrollar una estrategia de segmentación (con distintos productos, canales y opciones de compra) que indique el valor diferente de cada segmento, sino, principalmente, para desarrollar técnicas que midan cuantitativamente la sensibilidad al precio; (2) señala la franja de precios que la empresa debe usar como base para establecer el precio de su producto, facilitando el proyecto de relevamiento de objetivos de compra o experimentos de comparación del grado de demanda para destacar solamente las diferencias de precios dentro de esta franja. De esta manera, un análisis gerencial bien trabajado puede tanto aumentar la precisión como disminuir el costo de una investigación de mercado oficial; (3) y la más importante: los gestores deben analizar la sensibilidad al precio del comprador para influir efectivamente en la demanda. A priori, los economistas dedujeron que la estrategia de fijación de precios formaba una curva de demanda fija especificando el vínculo entre precio y volumen comprado.

Sartori (2004); Souza y Diehl (2009) presentan los tipos de fijación de precios considerando los factores externos de la organización, uno basado en la demanda y otro en la competencia. La fijación de precios basada en la demanda destaca las necesidades e intereses de los consumidores y no los costos, las utilidades o la competencia. Las estrategias con base en la demanda son: precio de la exclusividad (skimming): se refiere a la determinación de precios altos mediante la innovación del objetivo de bajar el precio posteriormente; penetración en el mercado: es la fijación de precios bajos para incentivar el crecimiento y ampliar la presencia en el mercado; fijación de precios de prestigio: estipular un precio más alto que el de la competencia para motivar a los consumidores inclinados a pagar más por un producto que posee una calidad o estatus superior – se diferencia del skimming, el cual solamente es empleado en la fase inicial; ordenamiento del precio: representa la designación del precio, situando el producto en una posición compatible con otros, que expresa la relación entre su valor y su precio; precios quebrados y redondos: consiste en la decisión de precios que terminan en determinado dígito. La idea es que el consumidor se incline a comparar precios a partir del análisis de los números de izquierda a derecha; por paquete: se refiere a la determinación de precios para un paquete de productos, constituido por dos, tres o más productos. Este método propicia a los clientes la oportunidad de identificar el valor de una combinación especial de producto. A medida que la comprensión de los clientes se modifica y los competidores entran y salen del mercado, se puede estar listo para reaccionar a partir del cambio de precios y de los productos del paquete. En el momento en que se ofrece un paquete que los competidores no pueden equiparar y el precio puesto a disposición de los clientes es considerado atractivo, entonces es permitido tanto aumentar la demanda como resguardarse de la competencia; partiendo de la demanda: en esta situación inicialmente es estipulado el precio que generará un nivel esperado de demanda. De esta forma, el producto es desarrollado y comercializado con el objetivo de ajustarse a ese precio. Seguramente este enfoque despierta la necesidad de ajuste del proceso de producción, gerenciamiento de la cadena de valor y del marketing para regular el precio que fue fijado.

Desde el punto de vista de Coelho (2007), para llegar a la decisión de precios, las empresas deben deducir varios aspectos al respecto de la demanda, tales como: el tipo y nivel de necesidades de los consumidores; la real condición de gastos de los consumidores teniendo como base sus rendimientos; el valor agregado al uso del producto de la empresa desde la óptica del consumidor; la relación coste/beneficio percibida por los consumidores en relación a los productos de la organización y de sus competidores con precios similares; la moda y las tendencias comportamentales en alta en la sociedad.

Para Souza y Clemente (2011), las organizaciones están siempre alertas a los precios de sus productos. Es a partir de estos que se mantiene en el mercado y son impulsadas al crecimiento. Para alcanzar estos objetivos, las empresas diferencian sus productos, lo que incentiva su consumo por parte de los clientes y, de esta manera, logran asumir el liderazgo en el mercado, posición importante para su crecimiento y, como diferencial, evitan la entrada de nuevos competidores al mercado.

Hansen y Mowen (2001) creen que la participación en el mercado demuestra la proporción de las ventas en el sector de las cuales la empresa es responsable. Los gestores no pueden fijarse solamente en el ambiente externo para las variaciones del margen de contribución mediante las oscilaciones del volumen de ventas y de la combinación de ventas; estos deben enfocarse en el ambiente externo, analizando cómo actúa su empresa en relación a las demás en el mismo sector. La dimensión del mercado define el ingreso total deseado para el sector y el porcentaje de participación de la empresa en el mercado controla su margen de utilidades.

Por otro lado, para diferenciarse en el mercado, Souza y Clemente (2011) refuerzan que la cuestión de la investigación y desarrollo contribuye de manera decisiva. Un ejemplo ocurre en el mercado de productos que utiliza componentes de tecnologías computarizadas. La organización que se anticipa ante los competidores, en lo que se refiere al lanzamiento o adecuaciones de un producto con innovaciones de punta, obtiene una elevada ganancia por unidad vendida, puesto que el mercado es voraz por desempeño y comodidad. Esta condición, asimismo, se sustenta por poco tiempo.

Luego del lanzamiento, el producto deja de ser novedad y, con esto, los competidores también comienzan a insertar los componentes tecnológicos en sus productos y estas innovaciones dejan de ser una exclusividad. De esta manera, la empresa obtendrá buenos resultados frente a las inversiones realizadas en investigación y desarrollo y podrá resarcirse por los riesgos que alanza a todo el proyecto. A medida que el número de competidores crece, el precio del producto tiende a reducirse y los márgenes pueden comprimirse hasta que los productos dejen de ser atractivos para la organización.

En este escenario, Horngren, Foster y Datar (1997, p. 302) destacan que “los competidores, a través de sus reacciones, influyen en la formación de precios de una empresa determinada”. Los autores afirman, asimismo, que esta manera de influir coloca a la empresa en un extremo, debiendo reducir los precios para mantenerse competitiva y, por el otro, puede no existir competencia, circunstancia que permite que la empresa determine libremente el precio de sus productos. Souza y Clemente (2011) recuerdan que una información importante para establecer precios competitivos es la estimación de los costos generados por los competidores, esto quiere decir, conocer la tecnología utilizada, así como la técnica instalada y las políticas operativas de las empresas competidoras, estableciendo alguna diferenciación perceptible para sus clientes.

Nagle y Holden (2003) argumentan que para que la organización obtenga beneficios sustentables es necesario que el negocio sea gestionado con ventajas competitivas. En ausencia de tales ventajas, que son, por ejemplo, bajo costo para la conquista del cliente, marca reconocida, economías de escala, etc., no se puede guiar el crecimiento de la empresa solamente con base en el precio, pues esta estrategia termina por volverse suicida, ya que en el mercado siempre tiende a haber competencia, haciendo con que se produzca una disputa de precios cada vez mayor. No siempre es posible seguir a los demás competidores en la sucesiva rebaja de precios sin que la empresa posea alguna ventaja para atraer a los clientes. En lo que se refiere a la competencia y al comportamiento competitivo, Crepaldi (2008) asevera que las empresas del mismo segmento ofrecen productos semejantes, por lo tanto,

siempre se encuentran en competencia en lo que se refiere a precios; así, los clientes tienden a realizar compras en la empresa que ofrece el menor precio de venta y presenta productos de calidad.

Cada empresa posee un comportamiento competitivo, esencial para que obtenga una ventaja competitiva frente a las empresas competidoras en la cuestión de la formación de precios. Entre los comportamientos competitivos se destacan el número y tamaño, tanto de las empresas que operan en el mercado como de los consumidores, siendo una importante información que debe ser analizada por la empresa, pues, dependiendo del resultado, cada una elige sus estrategias de fijación de precios para adelantarse a sus competidores y liderar en el mercado. Para la fijación de precios basado en la competencia se tiene diversas estrategias.

Sartori (2004) identifica los precios basados en la competencia como habitual promocional, precio bajo todo el día y propuestas y fijación de precios negociados. La estrategia habitual consiste en mantener el precio de venta establecido; esto sucede con aquellos productos que los clientes no aceptarían a un precio diferente de aquí al que están acostumbrados. La estrategia promocional, como lo dice el nombre, es aquella en la que los productos seleccionados son colocados a la venta a precios más bajos, generalmente bien por debajo del precio de la competencia; esta estrategia es colocada en práctica cuando la intención es atraer nueva clientela y promover o sostener las relaciones con los clientes sensibles al precio y, por más que el precio de venta sea bien bajo e, inclusive, muchas veces, por debajo del costo, está perdida es suplida con las ventas de productos más lucrativos. La estrategia de precio bajo todo el día siempre establece precios inferiores; nunca es aumentado el precio de venta, pues, además de reforzar las relaciones con los consumidores que quieren comprar los productos con precios razonables, si comparan con los de la competencia, que siempre tiene precios elevados, la imagen de la empresa con esta estrategia siempre acarreará una ventaja.

En la estrategia de propuestas y fijación de precios negociados, muy utilizada por gobiernos y empresas, los clientes estipulan propuestas para los proveedores con requisitos específicos, y, al recibir las contraofertas por parte de los proveedores, el

cliente evalúa y elige la que más se encuadra según sus requisitos, exigencias y presupuesto. La competencia entre las empresas siempre existió, considerando que la mayor guerra entre las mismas es la de precios, pero las organizaciones deben siempre estar atentas a tomar decisiones reflexionadas antes de reaccionar ante la competencia de precios (Sartori, 2004).

Nagle y Holden (2003) expresan su opinión en lo que se refiere al esquema de cómo las empresas deben reaccionar ante la competencia de precios. De esta manera, innumerables preguntas deben ser respondidas para que se pueda enfrentar a los competidores. La primera de ellas es: ¿Existe una respuesta que cueste menos a la empresa que la pérdida evitable de ventas? Se resalta que reaccionar ante un cambio de precios es más barato que perder las ventas, siendo, entonces, una decisión acertada para el negocio. Ahora, si un competidor amenaza a una parte menor de las ventas, la pérdida de estas puede ser mucho menor que el costo con la represalia y la empresa puede ignorar la amenaza.

Se debe tomar en cuenta si la pérdida proyectada de ventas es realmente evitable cuando un competidor entra en el mercado con precios más bajos – la empresa puede reducir las pérdidas de ventas igualando los precios a los de la empresa nueva, pero, inclusive, la mayoría de las veces, gran parte de los clientes migra hacia la nueva empresa, porque esta es novedad en el mercado o posee una localización propicia – estos clientes no retornan a la empresa antigua aunque sea eliminada la ventaja de precios de la competidora.

Algunos principios que pueden reducir el costo de reacción a una amenaza de precios son identificados por Nagle y Holden (2003) y Padoveze (2010) como: enfocar el recorte de precio solamente en los clientes que, probablemente, serían atraídos por la oferta del competidor; enfocar el recorte de precio reactivo solamente en el volumen incremental en riesgo; enfocar el corte de precio en un área geográfica o línea de producto particular en que el competidor tenga lo máximo para perder. Elevar los costos de los descuentos para el competidor y apalancar cualquier ventaja competitiva para aumentar el valor de su oferta como alternativa para la equiparación de precios.

Nagle y Holden (2003) elaboran la segunda pregunta en relación a la reacción frente a la competencia de precios: Si usted actúa, ¿está dispuesto y capacitado su competidor para recortar el precio nuevamente para restablecer la diferencia de precios? Debe analizarse por qué la empresa competidor decide competir en precios: si el competidor posee una pequeña participación en el mercado y no posee ninguna otra manera de atraer clientes, la estrategia de la empresa competidora es bajar los precios lo que sea necesario para ganar ventas, pues esta tiene poco que perder, ya que no posee ninguna ventaja competitiva, a no ser el precio bajo.

Por otro lado, Pin y Troccoli (2015) resaltan que, con el desarrollo de las nuevas tecnologías en el ambiente de negocios, las organizaciones y los consumidores cambian la forma de interacción unos con otros, principalmente por el uso de internet. En internet se construye, en la actualidad, mediante las redes sociales, el valor emocional dado a diferentes productos por parte de los consumidores; es clara la preferencia que proporcionan los consumidores a ciertos productos y a la publicidad que se hace de ellos, informando si les gusta el producto o servicio de determinada empresa. Este es un medio prometedor para que las organizaciones perciban lo que piensa y siente el mercado respecto de sus productos, pues en internet las emociones de sus clientes se encuentran expresadas, o sea, si el consumidor está satisfecho con el producto o servicio y, de la manera en que lo demuestra, acciona a otros potenciales compradores.

Por otro lado, si el consumidor demuestra insatisfacción en relación a un producto, puede causar una imagen negativa para la empresa. Con la transparencia de las emociones de los consumidores en internet, las empresas deben estar atentas y enfocadas hacia los vehículos emocionales de los clientes, principalmente en la idea de cambio de clientes insatisfechos a clientes fieles, pasando por una postura construida a partir del agente que establece el contacto con el consumidor. Esto es, para aumentar la conexión emocional, una dirección más favorable a ser seguida es la individualización y personalización de las relaciones.

Pin y Troccoli (2015) observan que, en el actual contexto competitivo, las organizaciones han pasado por varios desafíos, pero uno de los más preocupantes es

mantener la fidelidad de los clientes. En virtud de la competencia, de la diversidad de productos semejantes, de la práctica de precios, de las tendencias, de la creación de nuevos productos y de la distribución hacia el mercado cada vez con más agilidad, las empresas deben utilizar toda su creatividad y poder de convencimiento para aumentar la clientela activa en sus establecimientos. Para que las organizaciones se mantengan en el mercado y construyan relaciones de largo plazo con sus clientes, las mismas deben abandonar la cultura tradicional de preocuparse, principalmente, con el beneficio, sino que deben preocuparse con los aspectos emocionales de los clientes, creando vínculos con los mismos y haciendo que identifiquen sus necesidades y deseos.

Nagle y Holden (2003) comentan que en las decisiones de fijación de precios las empresas deben tomar en cuenta no solamente el lado lucrativo del negocio, sino también el percibido por los clientes como ético y legal. Los autores señalan cinco niveles de restricciones éticas: (1) exige que toda la transacción sea voluntaria; (2) exige que toda la transacción sea transparente; (3) exige que toda la transacción tenga como fin obtener un lucro justo; (4) exige que en todas las transacciones, en todos los productos vendidos y no solamente con productos de primera necesidad, se tenga como fin obtener solamente un lucro justo; (5) es incompatible con los mercados, es compartir con los otros sin ninguna ganancia personal, es dar conformidad a la capacidad y recibir conforme a la necesidad, es el equilibrio, sin ganar demasiado en ninguno de los lados, ni del que gana, ni del que recibe. Para concluir, cada persona debe tomar sus decisiones y cargar con las consecuencias; así es la fijación de precios, pero es fundamental que las empresas aseguren, en sus decisiones de establecimiento de precios, las restricciones legales y éticas.

Estos mismos autores (2003, p. 270) ven al mercado como una colección de canales de distribución entre fabricantes (oferentes) y clientes (demandantes). Observan que “los canales de distribución proporcionan una relación crítica para los fabricantes: estos hacen posible que el fabricante alcance a los clientes finales de manera efectiva y eficiente. [...] Los mercados son una colección de estos canales, todos compitiendo por el poder de compra de los clientes”. Enfatizan que las empresas

deben tomar en cuenta los canales de distribución al desarrollar su estrategia de precios, para que sus productos ganen en valor para los clientes y, en consecuencia, recompensen a las empresas, generando mayores márgenes de ganancia.

Kotler (1998); Nagle y Holden (2003) refuerzan que, para que una empresa sea retribuida por su estrategia de precios, el canal de distribución como un todo debe entregar una resolución concreta, o sea, la solución del canal debe ser visualizada por el consumidor como un valor mejor que gastar el mismo dinero en soluciones ofrecidas por los canales competidores. Esto demanda que las organizaciones dentro de un canal de distribución sistematicen sus actividades de modo que el valor aumente a medida que las soluciones se distribuyan rumbo a los clientes finales. El valor es el aumento a partir de la inserción de las actividades del canal, ampliándose bienes y servicios para generar soluciones que los clientes reconozcan como atractivas por lo que entregan de valor. Esta estrategia pasa por dos desafíos: el primero consiste en que la estrategia es, muchas veces, concebida para alcanzar un mercado más amplio, como un proceso para empujar los productos y servicios hacia el mercado. En el segundo desafío se verifica, muchas veces, que la estrategia no se encuentra interrelacionada en un proceso de establecimiento de precios basado en el valor; de esta manera, los gerentes deben enfrentar estos desafíos.

Para que la estrategia del canal de distribución se convierta en una estrategia de fijación de precios, se inicia con la selección de los clientes-objetivo y se analiza lo que genera valor para ellos y cuáles son los productos y servicios que deben ser desarrollados para ofrecer valor a los mismos. Luego, se deben seleccionar las rutas del canal, que pueden ser directas, indirectas o una combinación de ambas.

2.4.4 El valor percibido por el cliente y la formación de precios

Es necesario que los administradores verifiquen las cuestiones pertinentes al precio mediante el concepto de sus clientes. El aumento del precio puede causar un rechazo por parte de estos en relación al producto de la empresa y los mismos pueden optar por el de la competencia o por un producto similar (Horngren; Foster; Datar, 1997).

Souza y Diehl (2009) defienden que en el método de formación de precios, basado en la percepción del valor, el valor percibido por el cliente es tomado en cuenta independientemente de los costos del producto. Las organizaciones buscan, por lo tanto, saber cuánto están dispuestos a pagar los clientes por determinado producto o servicio, delimitando los precios que, en contrapartida, la empresa elabora esos productos de acuerdo con el costo-objetivo determinado.

Coelho (2007) resalta que es importante que las organizaciones sepan que no solamente el precio influye en la decisión de compra de los consumidores, sino que deben analizarse otros aspectos, entre ellos la localización, la atención y los atributos puestos a disposición para los clientes, la diferenciación, el valor, además de identificar y conocer las características percibidas por los consumidores, sabiendo explotarlas de manera correcta. De esta manera, influir en la optimización de los resultados de las empresas es el punto clave para el éxito de cualquier negocio.

Para Santos (2009), cuando el valor percibido es superior a los precios, los factores motivacionales corresponden al interés personal del comprador, o sea, el reconocimiento social que proporciona el producto, consumo para las necesidades básicas o consumo superfluo, comodidad, búsqueda de novedades, consumo por placer, por aprobación dentro del círculo en que vive el consumidor, autorrealización, etc.

Las características de un producto percibidas por el cliente son, al inicio, para despertar en él el interés de adquirirlo, tales como la calidad, durabilidad, facilidad de reparación, estilo, diseño, funcionalidad, mantenimiento permanente, forma de pago, embalaje, etc. Coelho (2007) resalta que no se toman en cuenta solamente las características técnicas de los productos, sino que, actualmente, la satisfacción es uno de los grandes aspectos que los consumidores consideran a la hora de elegir un producto. La imagen del mismo es uno de los aspectos intangibles que posee el producto, o mejor, aquello que no posee existencia física.

Padoveze (2010) llama la atención hacia el hecho de que mucho se escucha hablar sobre el valor percibido por el consumidor, que consiste en una fijación de

precios orientada hacia el mercado consumidor. De esta manera, la organización debe intentar formar el mayor precio de venta posible para sus productos, pues sabe que su cliente está dispuesto a desembolsar este precio estipulado ya que el producto posee utilidad para el mismo; así, se crea valor de mercado para el producto o servicio de la empresa.

No obstante, Costa, Ferreira y Saraiva Júnior (2010) afirman que uno de los principales fundamentos de la formación de precios es la percepción del valor. Actualmente, la formación de precios no se basa solamente en los costos, ya que otras variables deben ser consideradas. Los autores sugieren que la responsabilidad por el cálculo de los precios de la empresa debe ser compartida entre el sector financiero, el de marketing y/o el de ventas, pues estos se encuentran más próximos a los clientes y perciben el valor que estos están dispuestos a pagar por los productos.

Nagle y Holden (2003, p. 6) aclaran que “el propósito de la fijación de precios basado en el valor no es simplemente crear clientes satisfechos. Su propósito es trabajar el precio de manera más lucrativa debido a la captura de más valor, no necesariamente vendiendo mas”. Asimismo, señalan el cuidado para que la satisfacción de los clientes no sea comprada con descuentos ventajosos en los precios, cuando los profesionales del marketing se engañan y creen que las ventas resultantes representan el éxito del marketing. Cuando estos profesionales confunden el primer objetivo – vender con descuentos considerados ventajosos por parte de los clientes -, caen en la trampa de definir el precio tomando en cuenta lo que los clientes están dispuestos a pagar, sin importar cual sea el verdadero valor del producto. A pesar de que tal decisión permita al profesional del marketing alcanzar los objetivos de venta, esta invariablemente termina perjudicando la rentabilidad de largo plazo.

Crepaldi (2008) y Padoveze (2010) alertan que es a partir de la visión de los clientes que las empresas saben cuáles son las características, deseos, aspectos, razones, motivos que hacen que los consumidores adquieran determinado producto. Las empresas deben estar atentas a las tendencias, hábitos y preferencias que guían el consumo y la satisfacción de la clientela, que es importante para la consolidación del producto y de la empresa. Los gestores parecen no entender que no es suficiente

solamente la obtención de ingresos para alcanzar el éxito; este puede producirse mediante la consolidación de la marca, de la confianza por parte de los consumidores, de la relación continua con la clientela, de los beneficios generados por los productos y de las actividades de pre y post venta realizadas de manera adecuada.

Desde esta perspectiva, Coelho (2007) señala que se deben diferenciar los aspectos que colaboran con la satisfacción del consumidor. Lo importante no es invertir en incorporación de diferenciales que no son percibidos en la decisión de compra. Muchos consumidores no siempre logran distinguir las características de los productos en su primera impresión y visualización, lo que puede ocurrir mediante la imagen de los mismos. De la misma manera, no siempre perciben la funcionalidad del producto y sí las características que este juzga importantes, partiendo hacia el lado emocional y psicológico, que consiste en la influencia de las compras a partir de la publicidad y de la reputación de la imagen (Kotler; Armstrong, 2008).

Asimismo, es importante destacar que el consumidor relaciona el precio con una supuesta calidad, de que, cuanto más caro sea determinado producto, mejor es, lo que no siempre es verdadero y lo inverso también puede suceder. Considerando que la marca posee un peso importante en la decisión del consumidor, cuando este logra comprar un determinado producto de determinada marca considera un sueño realizado, un determinado estatus social alcanzado, la satisfacción de un deseo, haciendo de la marca una decisión de compra fácil y rápida, resumiendo una forma práctica de satisfacción del consumidor (Churchill; Peter, 2000).

Desde la percepción de Kotler (1998), Churchill y Peter (2000) y Coelho (2007), los clientes se dividen en cuatro grupos: los que compran por necesidad o hábito; los que compran por aspectos intangibles; los que no están dispuestos a pagar por los beneficios ofrecidos por un producto por no ser relevantes o suficientes o por no ser representativos y, por eso, se interesan por el producto con el precio más bajo; y aquellos que compran porque reconocen los beneficios generales ofrecidos por un producto. Los clientes que compran por necesidad o hábito son aquellos que necesitan del producto o servicio esencial, sin interesar el precio, pues sus ventajas son relevantes. El consumidor compra estos productos y servicios

independientemente del precio, pues los necesita para poder mantener su supervivencia. Los consumidores que compran por aspectos intangibles son los que adquieren un producto de renombre, de marca; en este caso, el consumidor, además de tomar en cuenta el precio de compra, considera también el estatus que proporciona el producto, pues, comprando productos de determinada marca, el consumidor carga consigo la imagen de la empresa, la exclusividad y el prestigio de la compra, suponiendo que cuanto más caro sea el producto, mejor será su calidad. Así, se percibe que en este grupo de consumidores el precio es considerado a la hora de la compra, pero, al mismo tiempo, su nivel de precio más elevado proporciona satisfacción para quien compró el producto.

Estos mismos autores afirman que los clientes que no están dispuestos a pagar por los beneficios de un producto, por no ser relevantes o suficientes o no representativos, se interesan por un producto con precio bajo y realizan un análisis del tipo costo/beneficio para elegir un mismo producto, pero con dos marcas diferentes. Para estos clientes, el costo se hace relevante para la decisión de compra o no del producto, puesto que el beneficio proporcionado por ambos es semejante y el resultado será la elección del producto más barato. En relación a los clientes que compran un producto porque observan los beneficios generales proporcionados por este son aquellos que visualizan los beneficios futuros en los productos, haciendo con que sea menor su sensibilidad en relación al precio. Por ejemplo, un productor que quiere cambiar su cosechadora convencional por una automatizada, va a elegir, a la hora de comprar, la máquina de última generación o de último modelo, aunque pague un precio mayor por ella, esto se debe a que los beneficios percibidos en la nueva máquina compensan el mayor precio pagado, pues ganará en términos de control, productividad y calidad del producto elegido. Asimismo, logrará postergar la necesidad de adquirir una nueva máquina, ya que posee una más moderna y que puede ser utilizada durante un largo tiempo. Algunos consumidores valoran la exclusividad de adquirir y poseer algún producto de determinadas marcas.

Los consumidores potenciales buscan tenerlos antes que los demás clientes, pudiendo pagar un interés por tener el producto de manera anticipada. En casos en

que el producto sea exclusivo por poseer características establecidas, solamente determinados clientes logran adquirirlo. El riesgo se presenta cuando el consumidor adquiere un producto sin conocerlo. La experiencia que este vivió con el producto es la que determinará el riesgo, pues el mismo será alto si el cliente obtuvo una experiencia pasada mala y si no conoce el producto o la empresa. El riesgo será bajo si sucede lo contrario a lo mencionado (Kotler, 1998).

Para minimizar estos riesgos, de acuerdo con Nagle y Holden (2003) y Coelho (2007), las empresas apuestan a un test drive, en el cual los clientes prueban los productos antes de realizar la compra. Los factores situacionales son aquellos que forman parte del proceso de adquisición de un producto. Entre ellos se encuentra la forma de pago, el proceso de compra con menos burocracia, formas de entrega diferenciada y reducción del tiempo de espera. Estos factores acarrearán una menor sensibilidad del cliente en relación al precio del producto. En cuanto al valor de referencia puede ser representado por la comparación de los productos y servicios con los de los competidores, haciendo con que se hagan más sensibles al precio, dificultando la venta de cierto producto en determinada empresa, y la percepción de alternativas de consumo funciona con los productos sustitutos que los clientes pueden adquirir.

El precio de referencia es el ideal visto por los clientes. Por debajo de este los clientes perciben a los productos como de baja calidad y, por encima de él, perciben al producto como demasiado oneroso (Coelho, 2007). Para las empresas, las entrevistas en profundidad traen como consecuencia ingresos adicionales o disminución de costos, enfocándose solamente en determinado producto o servicio por lo tanto, estas entrevistas sondan a los clientes en relación a sus necesidades, problemas y experiencias pasadas con este producto y cómo lidiaron con tales problemas. Otra forma es una técnica experimental que ayuda a la empresa a identificar el valor de diferenciación de las características y atributos de determinado producto, auxiliando en la proyección de nuevos productos con esas características y atributos que los clientes desean y están dispuestos a pagar. Los datos extraídos para

el análisis de solución del compromiso se originan en las respuestas a las preguntas que son hechas a los consumidores.

Estas respuestas no son sus intenciones de compra, sino por qué compra y cuáles son sus preferencias para tal compra. De esta manera, con datos semejantes de una cantidad representativa de consumidores, se logra verificar el grupo o segmento de mercado que compraría productos de determinada marca a precios y atributos específicos, como el valor económico y una variedad de otras características. Se destaca que este método proporciona mucha información confiable, aunque su costo sea un poco más elevado que de un simple relevamiento de compras a determinados precios, pero este costo aun es relativamente bajo en contrapartida a la posibilidad de desarrollar productos con atributos que puedan ser apreciados de manera más lucrativa (Nagle; Holden, 2003).

Finalmente, Costa, Ferreira y Saraiva Júnior (2010, p. 96) recuerdan que la formación de precios, bajo el punto de vista del análisis financiero, expone los beneficios al tomar esta decisión, buscando la rentabilidad y empleando, de manera eficaz, los elementos y conceptos de costeo para la elaboración de una base sólida y cuantitativa de evaluación de precios. Los autores agregan, no obstante que un modo de evaluar los precios produce decisiones que pueden ser pautadas por los números y métodos cuantitativos; es importante analizar los conceptos subjetivos, reacciones de clientes y competidores en los diferentes mercados y administrarlas anticipadamente con información clara y segura. De esta manera, se hace necesario comprender el concepto de valor en la composición de los precios y en los procesos de decisiones de los compradores.

2.4.5. Investigaciones publicadas relacionadas con las variables de estudio de esta tesis

Este punto presenta algunas investigaciones realizadas y publicadas, teniendo como base las variables abordadas en esta tesis de Doctorado, principalmente lo referido a mercado, costo-objetivo y valor percibido. Entre las investigaciones, merecen ser destacadas: Método de formación de precios utilizados en las mayores industrias de Santa Catarina, de Pereira, Porton y Beuren (2004); Costeo-objetivo:

utilización del sistema de gestión de utilidades por parte de los fabricantes de vehículos automotores con industrias en Brasil, de Brito, Garcia y Morgan (2008); Costeo-objetivo bajo la luz de la Teoría de la Contingencia y de la nueva sociología institucional: estudio de caso sobre su adopción, implementación y uso, de Marques (2012); Exceso de confianza en relación a los precios de venta: un estudio entre productores de café, de Silveira et al. (2013); Medios impresos y electrónicos: un análisis bajo la óptica del valor para el cliente en la gestión de productos, de Ribeiro, Monteiro y Martins (2014); La relación entre conocimiento de la marca y nivel de precios en la intención de compra: un experimento con perfumes de lujo, de Toni et al. (2014); La multidimensionalidad de la imagen del precio del producto: un estudio con la imagen del precio de indumentaria, de Toni, Mazzon y Milan (2015); Percepción de valor, atractivo e intención de compra: revisando las técnicas de promoción de ventas, de Santini et al. (2015) y Valor Percibido por el consumidor de productos de lujo: propuesta de un modelo teórico, de Galhanone (2013).

Pereira, Porton y Beuren (2004) llevaron a cabo una investigación con las mayores industrias del Estado de Santa Catarina, situada al sur de Brasil, utilizando como parámetro el número de empleados. Seleccionaron 250 industrias y, luego del desarrollo del cuestionario, recibieron solamente 35 respuestas. El objetivo era analizar cuáles eran los métodos de formación de precios empleados en estas industrias, cuáles eran los motivos de la elección de tal método y cuáles eran los puntos positivos y negativos del método utilizado. Las ramas que más se destacaron en la investigación fueron la textil, mueblelo/maderero, metalurgia y agrícola.

La investigación observo los resultados de la siguiente manera: en cuanto a los métodos de formación de precios utilizados en las empresas investigadas, el 18% utiliza el basado en el mercado, ninguna utiliza el método basado en la competencia, el 18% emplea el método basado en los costos, el 21% el basado en costos, competencia y mercado, el 3% se basa en la competencia y en el mercado, el 33% usa el método basado en los costos y en el mercado y el 6% restante utiliza el método basado en los costos y en la competencia.

La investigación constato que la mayoría de las empresas utiliza algún método para la formación de precios y, entre estos métodos, el que predomina es el que se basa en los costos y en el mercado. En cuanto al método basado en los competidores solamente es utilizado como complemento.

En cuanto al tiempo de uso del actual método de formación de precios de venta, el 21% lo emplea desde hace mas de 20 años, el 24% de 10 a 20 años, el 18% de 7 a 9 años, el 24% de 4 a 6 años y el 12% restante desde hace 3 años. Se percibió que entre aquellas empresas que utilizan el método desde hace más de cuatro años, estos están siendo perfeccionados y entre las que utilizan el método desde hace más de diez años, este suple las necesidades de información para la formación de precios de los productos de las empresas. De los factores que motivaron la elección del método de formación de precios, el 45% de las empresas alegan que este es el adecuado según las características del mercado consumidor, el 39% debido a la fuerte competencia, el 24% dada las características del producto, el 21% debido a la disponibilidad de información de costos, el 12% por ser el más adecuado para satisfacer las demandas de la empresa, el 6% por la practicidad del método y el 6% restante no respondió a la pregunta.

Se percibió, por lo tanto, que las características de los consumidores y la competencia son los principales factores para la elección del método de formación de precios, ya que se encuentran insertos en el contexto externo a la empresa, y se verificó que los gestores están preocupados por saber en qué escenarios se encuentra inserta la empresa.

Entre los aspectos positivos de los métodos de formación de precios elegidos por la empresa, se destacan: ser competitivo en el mercado con un 30%, servir como referencia para comparar con el precio de mercado, con un 24%, demostrar el resultado por línea de producto, en un 21%, maximizar los beneficios con un 15%, estipular metas de ventas, flexibilidad y agilidad en la formación de precios, constituir una forma de control y lograr practicidad, con un 12%, ser de precisión en el cálculo del resultado, en un 9%, definir el mix de ventas, con 3% y el 6% de las empresas no respondió la pregunta.

Las empresas señalan, por lo tanto, varios puntos positivos del método de formación de precios adoptado, no obstante, como se constata en la investigación, sobresale la utilización del método para que las empresas sobrevivan en el mercado y se mantengan competitivas. En relación a los puntos negativos, de los métodos, el 52% de las empresas respondió que no existen puntos negativos y el 9% alegaron constantes variaciones de precios y, como consecuencia, la necesidad de un gran número de información para la definición del precio, puesto que el prorrateo de los costos y gastos fijos puede distorsionar la definición de los precios; el 6% de las empresas citó algunas situaciones que pueden llevar a perjuicios y también afirmó que el precio calculado se restringe a la constatación del margen de contribución y que existe la dificultad en reducir los costos pues el mercado es inflexible, permitiendo poca negociación de precios.

Se concluye que la mayoría de las empresas no señaló ningún punto negativo del método de formación de precios adoptado, mientras que la empresa que identificó un punto negativo, se refería a la dificultad del establecimiento del precio de sus productos en un mercado constantemente inestable.

La investigación realizada por Brito, Garcia y Morgan (2008), se refiere a la utilización del costeo-objetivo por parte de las industrias de vehículos automotores en Brasil, donde se constató que, como resultado del crecimiento de la economía brasileña, los consumidores demandan alta calidad y precios bajos y facilidad de créditos para la compra, hicieron con que las industrias automotrices se adapten a los precios de ventas demandados y no solamente a los precios de las empresas productoras/revendedoras. El sector automotriz representa una gran parte del desarrollo del país y, como el actual escenario es el de competitividad, la tecnología empleada y las estrategias trazadas representan un diferencial para que estas industrias se mantengan en el mercado.

Se utilizó como base de referencia la teoría de Monden (1999). La investigación fue elaborada a partir de un cuestionario basado en las cinco fases del costeo-objetivo: (1) planeamiento corporativo; (2) desarrollo del proyecto de un nuevo producto específico; (3) determinación del plan básico para un producto específico; (4) diseño

del producto; y (5) planeamiento de la transferencia del producto a la producción. Estas fases fueron separadas en 14 etapas, que no son necesariamente secuenciales, pues algunas pueden ser realizadas de manera simultánea. Las etapas son utilizadas en el proceso del costeo-objetivo por parte de las industrias automotrices brasileñas. Este cuestionario fue respondido por cinco empresas y se verificó que todas presentaban, sin importar el porte, el costeo-objetivo en su planeamiento estratégico, constatando la preocupación de estas con el mercado, los consumidores y la competencia.

Se verificó, asimismo, que todas las empresas que respondieron al cuestionario pretendían realizar investigaciones de mercado, proyecciones de los productos, análisis del ciclo de vida del producto y análisis de la maximización de beneficios antes de proyectar un nuevo producto. La principal preocupación de las cinco empresas fue la previsión de utilidades y el costo máximo permitido, teniendo como base el precio-objetivo definido por el mercado. Los autores destacan que se confirma la utilización de la teoría de Monden (1999) en la planificación y en la producción de los nuevos productos del sector automotriz, siguiendo el mercado mundial, donde se perfeccionan los controles de costos, gastos y beneficios con sistemas de gestión y de costos.

La investigación de Marques (2012), referida al costeo-objetivo a la luz de la teoría de la Contingencia y de la nueva sociología institucional, se propuso investigar e identificar las deducciones e inferencias que pueden ser extraídas acerca de la adopción, implementación y uso del costeo-objetivo en esa dirección. Se constató que los factores contingentes analizados en las empresas favorecen la utilización del costeo-objetivo y, el mismo, no entra en conflicto con posturas estratégicas conservadoras, enfocándose en aspectos distintos en relación a los objetivos organizacionales: características del mercado, ciclo de vida y posicionamiento de mercado, generando una contribución al evidenciar sus combinaciones de las más diversas en las organizaciones.

En relación a la nueva sociología institucional, los hallazgos apuntan más hacia enfoques acerca de la contabilidad gerencial que el costeo-objetivo y la información de costos que ya se produjo (real) y la información para el costeo-objetivo y para el costo-

estándar son generadas por el sector de control de costos, en general, formada por ingenieros.

El costeo-objetivo fue instituido y es utilizado con características muy parecidas con las descritas en la literatura, en especial aquellas oriundas de estudios del empleo de estas prácticas en empresas japonesas. Silveira et al. (2013) realizaron una investigación con 244 productores de café, localizados en diversos estados de Brasil, para analizar el exceso de confianza en relación al precio de venta.

El perfil de los productores rurales presenta las siguientes características: el 52% de los productores de café posee educación superior; la producción esperada para 2010 del 71% de los agricultores era de dos mil bolsas de café; el 92% eran miembros de una cooperativa; el 76% poseía un ingreso extra además de la producción de café y el 61% no vendía las bolsas de café antes de su cosecha. Luego de analizar las características de cada productor, los mismos fueron clasificados en cinco grupos de acuerdo con su percepción de productores. El primer grupo, representado por el 36% de los productores, posee confianza en la gestión y conocimiento del mercado, no considera a la gestión del riesgo como la mejor para sus propiedades. El segundo grupo, corresponde al 26% de los productores y es propenso al riesgo y desconoce los derivados. El tercer grupo, representado por el 12% de los productores, no posee la percepción del riesgo y cree que el mercado de café no presenta riesgos y poseen poco conocimiento sobre derivados. El grupo cuatro corresponde al 13% de los productores con aversión al riesgo y al conocimiento de los procesos de gestión referente a los riesgos de precios. Cree también que el mercado de café no es arriesgado. El quinto grupo, representado por el 13% de los productores, demuestra poquísima confianza en la gestión y poco conocimiento del mercado.

La investigación concluyó que los grupos dos y tres se destacaron con un exceso de confianza en relación a los precios de venta, confiando que el mercado de café no posee riesgo, poseyendo una alta propensión al riesgo y desconocimiento de los derivados. En relación al cuarto grupo, este presentó una alta aversión al riesgo, teniendo conocimiento de las herramientas de gestión de riesgos de precios y cree

que el mercado de café no es arriesgado, pues, dado que conoce las herramientas de gestión y al aplicarlas, no considera que sea un mercado arriesgado.

Asimismo, se puede constatar que los grupos tres y cuatro poseen producciones menores y poca percepción del riesgo, considerando que el mercado de café no es arriesgado, no acompaña al mercado y demuestran poca confianza en la gestión. Analizando de manera general, los productores utilizan sus propias experiencias para administrar las propiedades rurales. De estos, el 38,9% demuestra un exceso de confianza a partir de los precios de la zafra y entre zafra; el 47,5% de los productores demuestra exceso de confianza solamente en los meses de zafra. Se concluyó también que los agricultores que evalúan el mercado de café como no riesgoso poseen una alta propensión al riesgo y poco conocimiento de los derivados y tienden a tener mucha confianza en los precios, y aquellos que poseen una elevada aversión al riesgo y bastante conocimiento de los mercados de derivados poseen menos confianza en los precios.

Ribeiro, Monteiro y Martins (2014) realizaron una investigación referente al comportamiento del consumidor en relación al valor percibido en la versión impresa y electrónica de una revista, puesto que 487 suscriptores de la misma, intitulada de manera ficticia como Revista Filhos, pertenecen al mercado brasileño, fueron analizados y verificados. La investigación pretendió conocer cuáles eran las preferencias del lector entre estos dos medios diferentes: la revista en su versión impresa y en su versión electrónica. Los autores verificaron también la relación de lealtad de los lectores con cada versión de la revista. La recolección de los datos para la investigación fue elaborada por intermedio de un cuestionario puesto a disposición en el sitio web de la revista para los suscriptores de la misma.

Los resultados sintetizan las siguientes respuestas: los lectores poseen más lealtad con la revista impresa y el sitio web se manifiesta con características diferentes; en la versión impresa de la revista sobresalió la lealtad de los lectores, en el sitio web se constató que la satisfacción (de los lectores) no ejerció un efecto significativo sobre su lealtad. Otra diferencia fue el efecto del peso del valor pagado sobre la lealtad con la revista impresa y la electrónica: existe una relación superior para la versión

electrónica sobre la impresa; de esta manera, se concluye que el fácil acceso y uso de la versión electrónica despertaría en el consumidor una mayor lealtad que la versión impresa, y esto se debe al hecho de la facilidad de acceso e interactividad con el sitio web, intensificando la lealtad. El valor de la eficiencia sobresalió por sobre la lealtad de forma superior en los medios electrónicos que por los medios impresos. Finalmente, se percibió que la versión electrónica de la revista es un producto de bajo valor agregado, pero la misma agrega valor a la versión impresa, pues es valorada por los suscriptores de la misma, apareciendo como un producto complementario y no como un producto sustituto.

Toni et al. (2014), llevaron a cabo una investigación que fue aplicada a estudiantes del curso de Administración de una universidad del sur del país, desarrollada a partir del experimento del diseño factorial de orden 2 (marca: conocida; desconocida) X 2 (precio: alto; bajo), con el objetivo de identificar diferentes marcas y precios y su influencia sobre la intención de compra, calidad percibida y percepción de valor en perfumes de lujo. Para la definición de qué perfume tenía la marca más conocida, los perfumes más vendidos y aquel que era considerado de lujo, se llevó a cabo una investigación en internet mediante la herramienta Google. Luego fue verificada en la ciudad elegida y en las tiendas que comercializaban esos perfumes si aquellos también eran los más vendidos en esta ciudad y si realmente las respuestas de ambas eran las mismas, confirmando su veracidad. Cerca de 40 estudiantes, divididos en cuatro grupos, realizaron la investigación probando los aromas de los perfumes originales y manipulados. Los precios fueron seleccionados a partir de dos aspectos: precio real de mercado y precio manipulado.

Los estudiantes fueron colocados en un escenario de manipulación, en el cual le fue presentada la información de los productos mediante la visualización de la imagen, embalaje y precio de los mismos. Luego de sentir el aroma, de acuerdo con su respectivo género, respondieron un cuestionario con los escenarios determinados: el primero presentaba una marca conocida y precio alto; el segundo marca conocida y precio bajo; el tercero, marca desconocida y precio alto; y el cuarto, marca desconocida y precio bajo. En los resultados se confirmó que la intención de compra

para las marcas de lujo conocidas es mayor que para marcas de lujo desconocidas, tanto para precios altos como para bajos. Se confirmó, asimismo, que la percepción de la calidad para las marcas de lujo conocidas es mayor que para las marcas desconocidas, tanto para precios altos como para bajos. Se verificó, también, que en marcas conocidas solamente cuando el precio es alto se posee una percepción de valor superior. se confirmó, inclusive, que el conocimiento de la marca y la intención de compra se relaciona con la calidad del producto. No fue confirmado, no obstante, que la percepción del nivel de precio y la intención de compra está representada por la calidad del producto. Fue parcialmente confirmado que la percepción del nivel de precios y la intención de compra se encuentren representadas por la percepción de valor del producto y se confirmó que el nivel de precio y la intención de compra están representados por el valor del producto.

El estudio de Toni et al. (2014) detecto también que los perfumes con marcas de lujo poseen una característica social y de estatus, el precio del producto posee una menor importancia y las marcas conocidas son más consumidas que las desconocidas. Los perfumes de lujo llevan la imagen de calidad y percepción de valor, lo que hace con que se produzca la venta independientemente del precio, o sea, venta a precios mayores. Finalmente, los investigadores resaltan que el conocimiento por parte de la empresa de la relación entre la marca, precio, calidad, valor percibido e intención de compra es importante para que la misma elabore estrategias para que pueda satisfacer las necesidades y deseos de sus clientes a la hora de la compra de sus productos.

Otro estudio, de Toni, Mazzon y Milan (2015), hace referencia a la investigación realizada con 337 estudiantes de grado en una universidad de la sierra gaucha, al sur de Brasil, con el objetivo de verificar cómo puede formarse la imagen del precio y cómo se refleja en la imagen mental de una determinada población. En esta investigación, cada estudiante fue invitado a imaginar una pieza de vestuario o accesorio, siendo el precio de venta aproximado de R\$500,00, presentando 627 citas diferentes, en la que los jóvenes de clase media, entre 20 y 30 años, gastan en promedio entre R\$300,00 y R\$600,00 en la compra de estos productos. Fueron analizados los atributos de la

imagen del precio en las áreas de valor percibido y del sacrificio exigido para adquirirlo, tomando en cuenta las dimensiones funcional, emocional, simbólica, de justicia, axiomática y social.

La configuración de la imagen del precio de la indumentaria o accesorios presenta niveles de imagen que, mediante la investigación, fueron clasificados en 37 atributos: calidad, onerosidad, marca, costo versus beneficios, status, absurdo o exagerado, diferenciación, durabilidad, no compraría o no me gustaría, exclusividad, moderno, belleza, riesgo, comodidad, sin condiciones de adquirir, accesible a la clase alta, estilo, lujo, similar más barato, moda, utilidad, diseño, elegancia, necesidad, satisfacción, confianza o seguridad, innecesario, poder, buen acabado, irritado o ridículo, bienestar, buen gusto, funcionalidad, superficial, alto lucro, descuento, calidad dudosa.

Para los estudiantes entrevistados la imagen del precio de la indumentaria se relaciona con un producto caro, pero con buena calidad y con marca reconocida, representando como precio justo aquel que se consideraría equitativo pagar el valor de R\$500,00, pues posee un valor agregado, o sea, una justa relación coste/beneficio.

Entre las 627 citas mencionadas, el 40% representa la dimensión funcional, el 31% de estas representan la dimensión equidad precio/valor, la dimensión simbólica representa el 14% de las citas, la dimensión axiomática fue representada por el 7% de las referencias, la dimensión social estuvo representada por el 6% de las referencias y la dimensión emocional por el 2% de las mismas. De esta manera, la imagen de la indumentaria de R\$500,00 se encuentra representada por los beneficios funcionales que son la calidad y la marca reconocida y por el beneficio de la justicia, tomando en cuenta la relación coste/beneficio del producto. Asimismo, por más que la indumentaria demuestre un precio caro y sea de difícil acceso, los beneficios proporcionados por este, tal como la calidad y la marca reconocida, compensa el valor pagado. Esta investigación representa una importante herramienta para las estrategias de las empresas para entender mejor y posicionar la formación de precios del producto en el mercado, ya que son innumerables los motivos que hacen que los consumidores tomen decisiones de compra mediante la percepción de valor y de cómo la imagen de los precios influye en esta percepción.

Santini et al. (2015) realizaron un experimento en relación a la percepción de valor, atractivo e intención de compra en las técnicas de promoción de ventas. En este experimento participaron 1.161 estudiantes que respondieron un cuestionario, mediante el cual fueron verificados el valor percibido y la atracción del producto (notebook). Luego se analizó el atractivo y la intención de compra, considerando dos tipos de promoción: la monetaria, que evidencia el atractivo e intención de compra a corto plazo y la que fortalece las políticas de descuento; y la no monetaria, que evidencia el atractivo y la intención de compra a largo plazo, fortaleciendo la marca del producto. Luego de analizar diversos productos que poseían descuento y promoción, el producto notebook fue elegido para esta investigación, pues fue el bien que mas presentó variaciones de comportamiento, tales como la percepción hedonística, utilitaria, intención de compra y riesgo financiero.

En cuanto a los resultados obtenidos, en la cuestión intención de compra, la promoción de ventas influyó en la compra del cliente. En la percepción del valor, la promoción monetaria de descuento prevaleció por sobre la promoción no monetaria, y en la percepción hedonística, la promoción monetaria resultó con menor fuerza que la promoción no monetaria. En la percepción utilidad, el atractivo supone que los beneficios utilitarios son más perceptibles en las promociones monetarias. Se recomienda que sean realizadas con más intensidad promociones monetarias para bienes y servicios utilitarios y no para bienes y servicios hedonísticos, provocando una mayor atracción y estímulo para las compras.

En la moderación de la percepción hedonística en la atracción, se constata que es recomendable la promoción de campañas no monetarias para bienes y servicios hedonísticos; al contrario, si existe un abatimiento en el precio original del producto, este puede facultar el acceso al consumo de este bien, facilitando la adhesión a este por parte de diversas clases sociales, terminando con la exclusividad, principal característica de bienes hedonísticos. En relación a la moderación de la percepción del atractivo en la intención de compra, se confirma la relación positiva entre el atractivo y la intención de compra en productos en promociones de ventas y la

promoción monetaria prevalece para el atractivo e intención de compra de los proveedores.

Finalmente, la investigación concluyó que la promoción monetaria de ventas prevalece sobre la intención de compra del consumidor, asimismo contribuyó en la identificación de factores que maximizan o minimizan el impacto de la promoción de ventas, las alteraciones de la percepción del atractivo sobre las promociones y el comportamiento del consumidor sobre esas variables.

Galhanone (2013) produjo un estudio para verificar el valor percibido por el consumidor de productos de lujo con 474 sujetos, siendo el 62% mujeres y 38% hombres, existiendo una mayor concentración de entrevistados del estado de São Paulo, con un 53,7%. El 39,2% de los entrevistados posee un ingreso familiar de hasta R\$10.000,00. Estos participantes se caracterizan por ser consumidores jóvenes, que, por el nivel de ingresos que poseen, establecen una fuerte influencia internacional. Los productos de lujo más consumidos por los entrevistados fueron los perfumes (79,2%), con un valor de R\$30,00 cada cinco años, 61,3% compraron una pieza con un valor entre R\$1.000,00 y R\$5.000,00 y el 55% adquirió una joya entre R\$2.000,00 y R\$5.000,00. En relación a los artículos de cuero, el 35% de los entrevistados adquirió por lo menos una pieza con un valor entre los R\$2.000,00 y R\$5.000,00 y el 19,4% adquirió una lapicera por un valor superior a los R\$1.000,00.

Entre los productos de lujo excepcionales, los electrónicos representan el 51% de la muestra, habiendo sido comprado por lo menos un ítem. De los constructos que componen las dimensiones de los beneficios, lo que más se destacaron en los productos de lujo fueron la calidad superior y la estética, la marca, la innovación y la auto indulgencia. En cuanto a aquellos constructos menos considerados se hallan el estilo de vida, ostentación y símbolo de éxito. Los sacrificios percibidos más representativos en la compra de productos de lujo fueron los monetarios, demostrando que el precio de los productos de prestigio es relevante en el momento de la compra.

A partir de estas investigaciones realizadas en lo que se refiere a las variables de esta tesis – costo, mercado y valor percibido -, se verificó que estos estudios no

abordaron estas tres variables de manera simultánea, así como no se halló ningún estudio que contemple la industria de maquinas e implementos agrícolas. Se partió del conocimiento previo de que la gestión estratégica en la formación de precios utilizada en las industrias de maquinas e implementos agrícolas localizadas en la región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul – Brasil - , traspassa el análisis de las variables externas que contempla la percepción de valor atribuida por el cliente y por el mercado.

Por otro lado, en la gestión estratégica de la variable interna costos, estas industrias usan el target cost para el lanzamiento de nuevos productos o la innovación de los productos existentes. La diferencia de esta tesis se basa en la identificación de los elementos esenciales en cada variable a partir del empleo de un instrumento estadístico que presenta el ranking de los ítems que componen cada variable, contribuyendo con la gestión de las industrias de maquinas e implementos agrícolas.

2.4.6 Diseño del constructo de análisis

La construcción del diseño de esta tesis parte de los presupuestos de las investigaciones realizadas en diferentes organizaciones que contemplan la gestión estratégica de las tres variables aquí abordadas, o sea, el valor percibido por el cliente en la elección de un producto, como captar los deseos y la percepción de valor del cliente en relación al producto a ser ofrecido.

El mercado toma en cuenta la investigación referida a la participación de la empresa en este mercado – market share -, la competencia y el posicionamiento de la organización, además del ciclo de vida del producto, para definir cuál será lanzado y el nicho de consumidores a ser alcanzado.

La estrategia en la fijación de precios del producto es el costo-objetivo. En esta etapa, el equipo de marketing, en conjunto con la fuerza de ventas, debe identificar cual es el precio de venta-objetivo que el mercado acepta pagar. A partir de este precio predefinido, se pasa a integrar a todas las áreas internas que tienen relación con el producto, como por ejemplo ingeniería de productos, contraloría y los líderes ejecutivos, que van a definir los elementos a ser deducidos del precio-objetivo, como

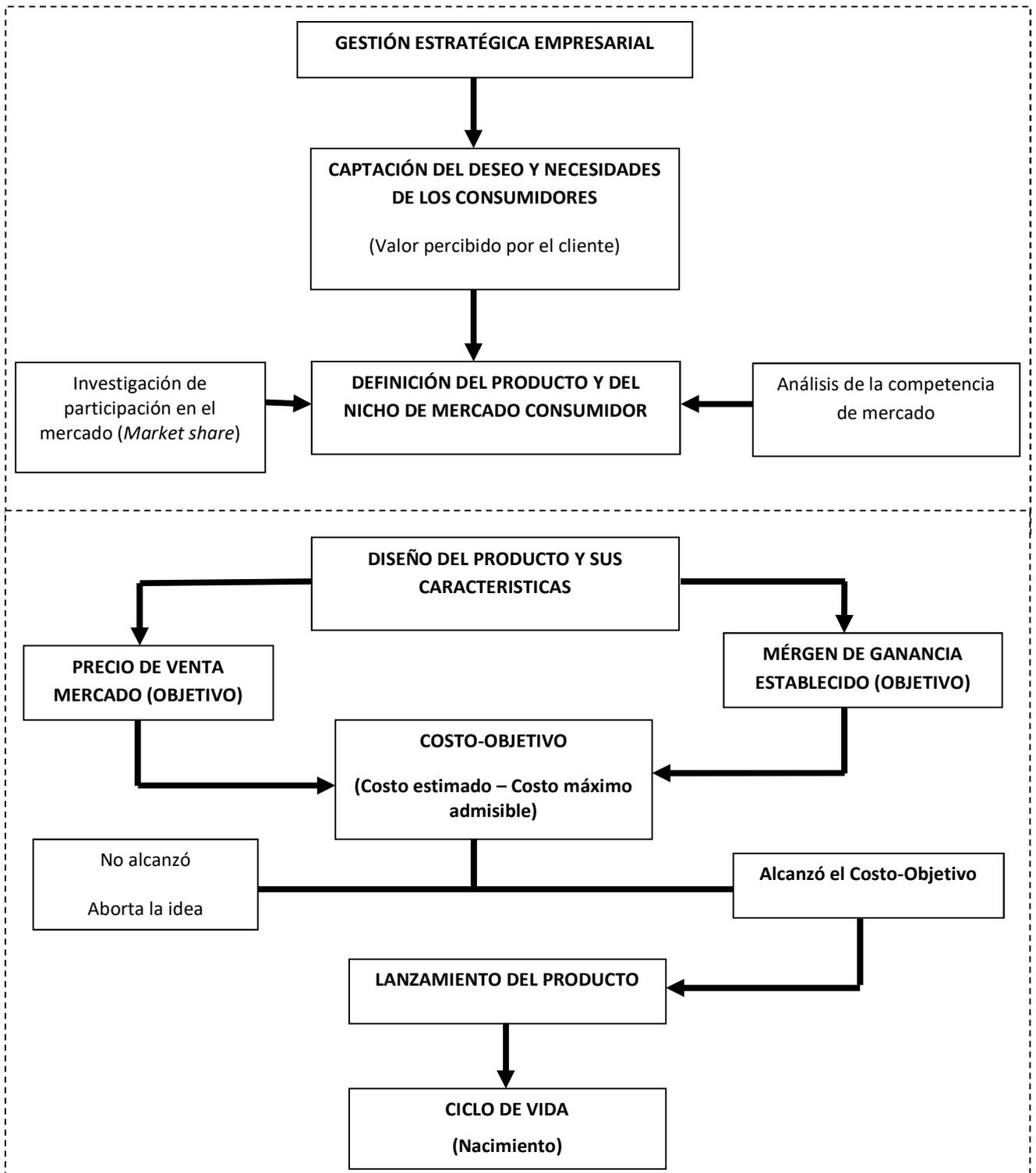
el margen-objetivo deseado por la empresa y la parte de contribuciones gubernamentales (impuestos y tasas), para, de esta manera, llegar al costo-objetivo de este producto.

En el momento en que el costo-objetivo es definido, se inicia el proceso de investigación de los componentes del producto y de las etapas del proceso de producción, o sea, todas las etapas para elaborar el producto son definidas minuciosamente entre los sectores de producción y manufactura, siguiendo un proceso que involucra una dinámica rígida para la empresa, enfocándose en sus diversos sectores para alcanzar la eficacia a partir de la gestión estratégica de costos, alcanzando, de esta manera, el objetivo, que es el costo-objetivo.

Se tomo en cuenta los postulados de Hansen y Rocha (2004), que defienden que a partir de la adopción del costo-objetivo se produjeron cambios en la gestión de costos de las empresas, pues la consideración de estos cambió del proceso de producción al proceso de planificación y diseño. Cruz y Rocha (2008) citan que la competencia internacional, como así también la domestica, y la diversidad de productos con ciclos de vida reducidos, son algunos de los motivos que facilitan un ambiente de alta competitividad e impusieron un cambio de metodología por parte de las empresas en lo que se refiere al cálculo de sus precios de venta, en la medida en que el precio promedio de venta ofrecido por el mercado es el que determina el costo del producto y no a la inversa. En esta misma línea, Scarpin (2000) defiende que si un precio estimado es mayor que el de mercado, el producto no se vende. En este contexto, el costeo-objetivo va al encuentro de esta premisa, cambiando la ecuación del precio de venta, no siendo este mas formado a partir del costo incurrido más el margen de beneficios deseados, sino que el costo es el resultado del precio menos el margen de beneficios deseado por la empresa. El target costing, por lo tanto, pasa a ser un elemento importante para enfrentar el entorno competitivo en el que se encuentran sometidas las empresas.

La Figura 1 sintetiza el diseño del constructo del análisis para la fijación de precios de los productos a partir de la gestión estratégica de las variables externas e internas en la industria de maquinas e implementos agrícolas.

Figura 1 - Diseño del constructo de análisis



Con la definición de las tres variables y su interferencia en la fijación de precios de los productos, componentes, diferenciales y otros elementos no mensurables financieramente que determinan la percepción de valor de dicho producto por parte del cliente. Con base en la percepción de valor atribuida por el cliente, la variable mercado pasa a ser determinante en la estrategia para la definición del producto, en el sentido de contribuir con la investigación de la competencia de mercado y del ciclo de vida del producto, así como la participación en dicho mercado. Con base en esta información, es posible definir estratégicamente el producto y el nicho de mercado a servir. A partir del diseño del producto y de sus características, entre la variable precio-objetivo que, en la fase de percepción de valor y de la investigación de mercado, el precio máximo a ser utilizado ya fue definido. Es ahí donde comienza a trabajar la variable costo-objetivo. Esto ocurre a partir del precio-objetivo menos el margen-objetivo que la empresa necesita, así como los gastos tributarios y de ventas, para llegar al costo máximo admisible, que es el costo-objetivo, el que es trabajado por los equipos de ingeniería de producto en los diferentes procesos de producción, involucrando los sectores de suministro, compras y proveedores, del “gap” de producción, hasta alcanzar el costo-objetivo. Con base en este constructo, la investigación propone verificar la contribución de cada variable en la fijación del precio final del producto de la industria de maquinas e implementos agrícolas.

3 EL SECTOR DE APLICACIÓN: LA INDUSTRIA DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS

Este capítulo presenta los datos y los análisis de la investigación realizada tanto en la industria de maquinas e implementos agrícolas como con los productores rurales. Inicialmente consta de datos de las industrias de maquinas agrícolas de la región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul, específicamente de dos empresas estudiadas que fabrican tractores y cosechadoras, así como de dos empresas que fabrican solamente implementos agrícolas, tales como sembradoras, pulverizadoras y otros.

Posteriormente, se presentan los datos de las 94 propiedades investigadas, que fueron clasificadas en pequeñas (29), medianas (23) y grandes (42). De acuerdo con la escala aplicada a la región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul. A continuación, los resultados de la investigación se presentan de acuerdo con las variables de análisis propuestas en el estudio. Inicialmente, consta la descripción referida a la forma de utilización del costeo-objetivo – target cost -, seguido por los resultados de las entrevistas con los ejecutivos de costos. Posteriormente, se presentan los análisis de las variables del mercado, de acuerdo con los resultados de la entrevista con los ejecutivos de marketing y comercial.

Finalmente, la tercera variable, que es el valor percibido por el cliente, de acuerdo con los cuestionarios aplicados a los productores rurales. En cada una de las variables se presenta un análisis descriptivo y estadístico, utilizándose el método Topsis, como así también el método de la Entropía de la Información para realizar un análisis factorial de la variable y de la entropía que sirven para validar los resultados y construir el modelo de fijación de precios, observando los pesos de cada variable en su composición.

3.1 La industria de maquinas e implementos agrícolas: um panorama mundial

La mecanización agrícola mundial, de acuerdo con Nogueira (2001) tuvo origen en países caracterizados por grandes propiedades, como los Estados Unidos de América

(EUA). Este inicio demostró que las pequeñas propiedades enfrentarían dificultades técnicas y económicas para transformar la mano de obra en una producción mecanizada.

De acuerdo con Vargas (1994), la evolución de la agricultura y de las técnicas de cultivo resultó en la necesidad de creación de los implementos agrícolas, tales como arados, rejas, segadoras y carretas que proporcionaron un aumento en la productividad en todas las fases del cultivo y en la cosecha de granos. A mediados del siglo XIX, en los EUA, se produjo la creación de la mayor industria de implementos, la International Harvester, que operó durante más de un siglo, posteriormente absorbida por la Case. En América latina se inicio, en Argentina, durante el siglo XIX, la producción de herramientas manuales y utensilios simples. Este proceso inicial de industrialización se produjo simultáneamente en Brasil y en México, luego de la Segunda Guerra Mundial, favorecido por las dificultades resultantes de las importaciones durante este periodo, que incentivaron la producción a partir de diseños propios (Vargas, 1994).

El progreso industrial de las naciones desarrolladas fue el factor determinante en la evolución de la industria a mediados del siglo XIX, ya que este proceso generó un aumento de la demanda por alimentos para la población urbana creciente. Estos factores proporcionaron un aumento en el incentivo por la utilización de equipamientos más eficientes en la búsqueda por instrumentos que permitiesen el aumento del área sembrada y de la productividad (Spat, 2013). La evolución técnica de las maquinas e implementos agrícolas tuvo la participación de grandes inventores de la época, tales como Cyrus McCormick e John Deere.

En 1780, como ejemplo, se pueden citar las cosechadoras inventadas en Gran Bretaña, solamente utilizadas medio siglo después, con mejoras. A partir de 1917 el tractor Ferguson se convirtió en el primer modelo de la categoría en obtener éxito, según Spat (2013). En 192, surgieron los modelos de la John Deere y Lanz Bulldog. Una importante innovación se produjo en la década del 30, con la sustitución de la rueda de hierro por neumáticos, aumentando la capacidad de tracción permitiendo el traslado hacia distancias mayores. La innovación más importante, no obstante, surgió

con el uso del sistema hidráulico para el acoplamiento y ajuste de altura de los implementos, pues aumentó la eficiencia de las operaciones y permitió el uso de equipamientos más grandes y más pesados, de acuerdo con Spat (2013). Para Vian y Andrade Junior (2010), las empresas buscaron cada vez más la diferenciación mediante la calidad y la potencia de las maquinas agrícolas, permitiendo una mejor eficiencia, mayores ganancias y reducción de costos.

Resalta Spat (2013) que algunas regiones poseen potencial de demanda de maquinas agrícolas menor que la producción, haciendo con que Europa Occidental y América del Norte tengan una importante inserción exportadora. Desde el punto de vista de Spat (2013), desde la posguerra hasta los años 50, se produjo un crecimiento expresivo del mercado consumidor de equipamiento agrícola en el ámbito internacional, proporcionando el surgimiento de innumerables pequeñas empresas. Al final de la década del 70, los tres mayores fabricantes mundiales de tractores – Massey Ferguson, International Harvester y Ford -, seguidos por Deere y Fiat, detentaban una gran participación en el mercado en diferentes países. Al inicio de los años 80, se agregaron a las empresas líderes, la New Holland, Tenneco-Case, Kubotta-Tekko, Allis-Chalmers y Deutz.

A mediados de esa época, la Ford absorbió a New Holland y a Case, y adquirió la International Harvester. En la década del 80, la empresa líder de mercado era John Deere, con aproximadamente el 20% del mercado mundial, seguida por la Case, con 15%, la Massey con 10% y la Ford con 5%, o sea, juntas respondían por casi el 50% del Market Share de este segmento. En esta misma época, el segmento pasó por un importante proceso de fusiones y adquisiciones, con la compra de la International Harvester por parte de la Case y de la New Holland por la Ford. En los años 90 se produjo la fusión de estas dos empresas, formando la actual Case New Holland, que forma parte del Grupo Fiat, luego de un proceso de integración con la Fiat Allis. La AGCO adquirió la Massey Ferguson y compro la Deutz (Spat, 2013).

De acuerdo con el estudio de la Competencia en la Industria Brasileña – Ecib (1993), la industria de maquinas agrícolas en el ámbito internacional siguió dos tendencias: la concentración de capital y la reorganización, con el fin de preservación

de las pequeñas y medianas empresas y permitiendo economías de alcance. Las estrategias de la industria internacional de maquinas e implementos agrícolas se dirigieron, esencialmente, a la globalización, a la diferenciación y a la eficiencia de la información al usuario.

3.1.1 Industria de máquinas agrícolas en Brasil

La industria de maquinas agrícolas inicio las actividades en Brasil luego de la Segunda Guerra Mundial, surgiendo las primeras pequeñas fabricas. En el año 1952, el presidente de la República, Getúlio Vargas, instituyó la comisión de desarrollo industrial e instaló la subcomisión de producción de jeeps, tractores, camiones y automóviles en la ciudad de São Bernardo do Campo (SP), trayendo inversiones extranjeras al país (Anfavea, 2016). A partir de 1956, el entonces presidente, Juscelino Kubitschek, fomento la producción de automóviles y maquinas agrícolas, cuando Brasil dejó de ser solamente un proveedor de materias primas y productos agrícolas para convertirse en un país industrializado, siendo el sector automotriz un fuerte catalizador de este proceso (Anfavea, 2016).

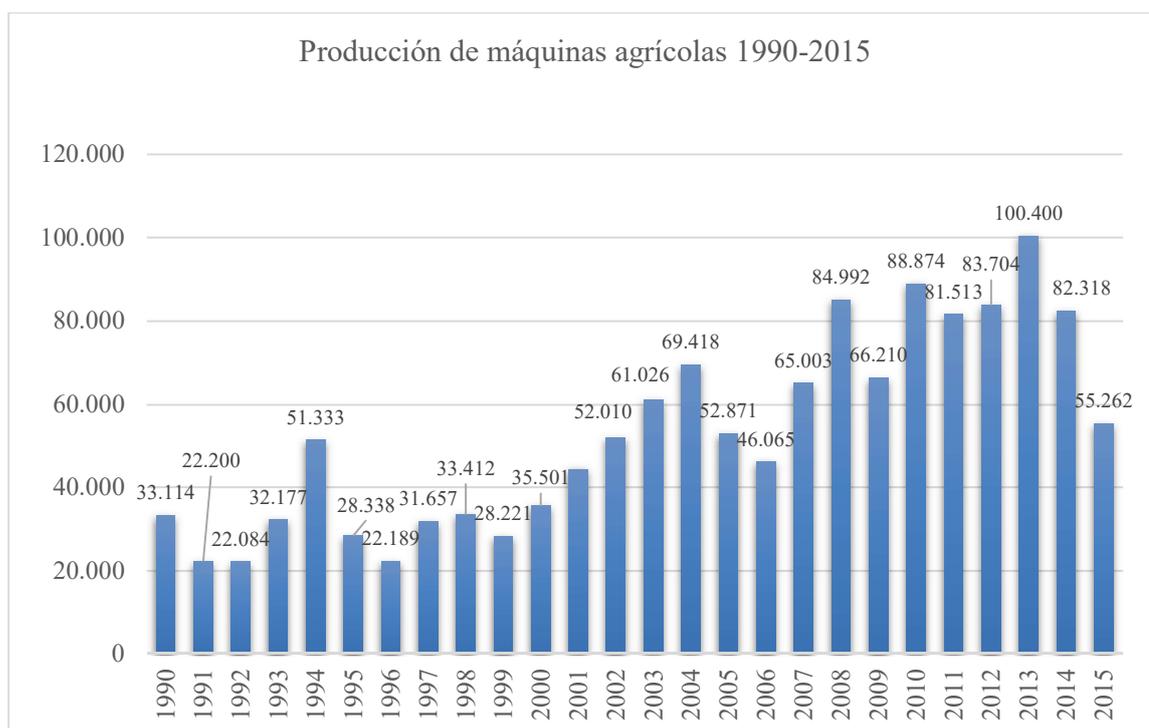
En estos 60 años de actividad de la industria en Brasil, millones de vehículos y maquinas agrícolas fueron producidos y comercializados, cambiando el escenario con fuertes inversiones en ingeniería e investigación, siendo responsable por un sinnúmero de innovaciones en los procesos productivos, en la materia prima, en la generación de residuos, en la reducción de la utilización de insumos, tales como agua y energía eléctrica, entre otros.

La rama de maquinas e implementos agrícolas es un sector que creció mucho en los últimos veinte años, puesto que la población mundial aumentó creando la necesidad de producción de mas alimentos. En este contexto, la evolución técnica de sector es constante y genera una creciente oferta de equipamientos que utilizan tecnología cada vez más avanzada de sistemas productivos, con calidad igual a los principales productores mundiales.

Brum (2000) afirma que es en el intento de satisfacer a la creciente demanda de alimentos que la agricultura incorpora nuevos elementos que permitan el aumento de la producción. Es justamente por esta necesidad que esta ofrece un mercado

creciente a los productos de capital industrial, tales como maquinas agrícolas. En el grafico 1 se verifica la producción en unidades de los últimos 25 años, considerando que en el año 2013 alcanzó la mayor producción, llegando a las 100.400 unidades.

Gráfico 1 - Producción de máquinas agrícolas en Brasil (1990 hasta 2015) - en unidades



Fuente: elaboración propia

Las maquinas agrícolas son movidas a diesel y son fabricados los siguientes tipos: tractores de ruedas – utilizados en la actividad agrícola, que comprende la preparación del suelo para el cultivo, cultivo, tracción y transporte de implementos. Cosechadoras – apropiadas para la cosecha mecanizada, sobre todo de granos. Retroexcavadoras – utilizadas en la apertura de zanjas (operaciones de excavación, elevación, giro, transporte y descarga). Representan el 9% de la producción. Empleadas en la construcción civil y en la minería. Tractores de cinta – la principal característica se encuentra en el rodado, constituido por dos cintas, utilizado, principalmente, en la construcción civil y en la minería. Sembradoras motorizadas – proyectadas para diversos usos agrícolas, tales como rozado y arado, y permiten el acoplamiento de

diversos implementos. Las montadoras que fabrican maquinas agrícolas, generalmente, no actúan en el montaje de automóviles comerciales leves, camiones y ómnibus. Solamente la Agrale actúa también en la fabricación de camiones y ómnibus. En Brasil, estas unidades de producción se encuentran localizadas a partir de 1992 en cuatro Estados, de acuerdo con el cuadro 3.

Cuadro 3 - Empresas productoras de máquinas agrícolas y viales en las diferentes unidades de la federación

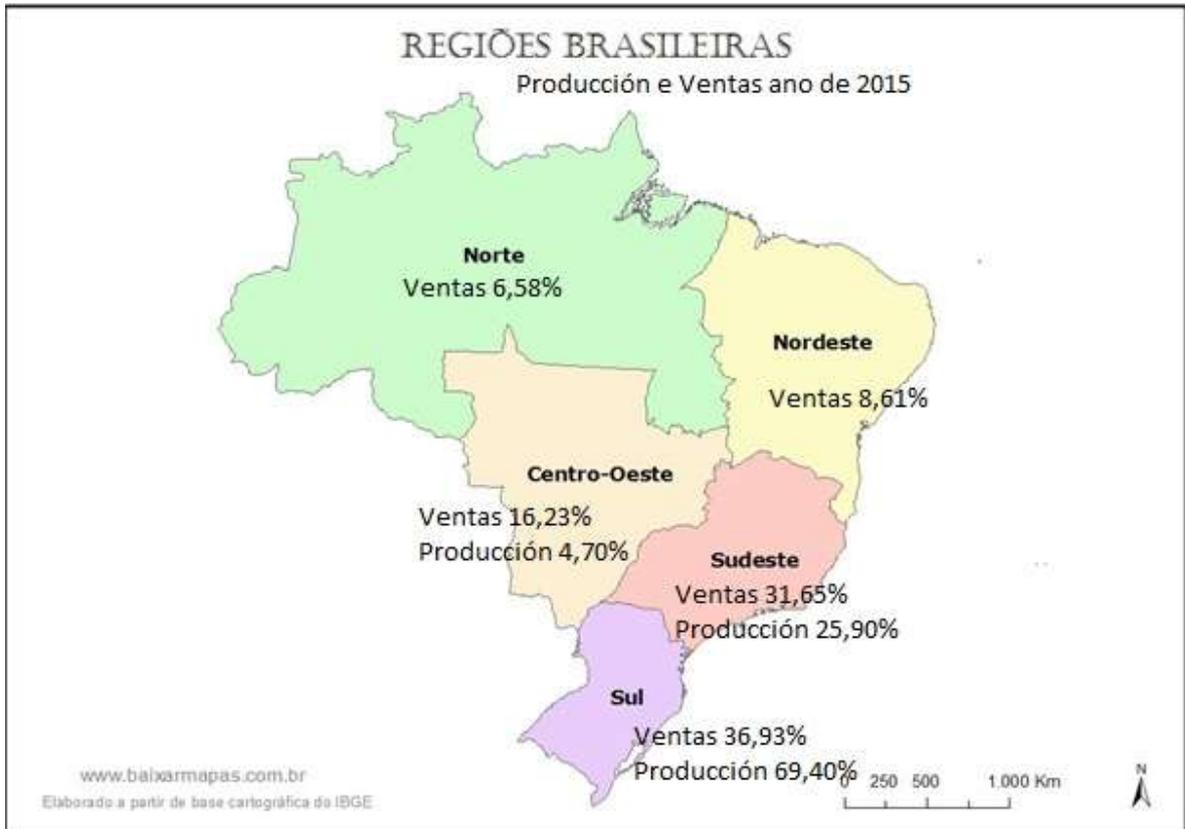
Estados/Empresas	1990	2013	2014	2015
Rio Grande do Sul	Agrale, Ideal, Maxion, SLC	AGCO, Agrale, John Deere	AGCO, Agrale, John Deere	AGCO, Agrale, John Deere
Paraná	Ford New Holland	CNH, Caterpillar	CNH, Caterpillar	CNH, Caterpillar
São Paulo	Caterpillar, CBT, Engesa, Ford New Holland, JI Case, Komatsu, Kubota, Valmet, Yanmar	CNH, John Deere, AGCO, Caterpillar, Komatsu, Valtra	CNH, John Deere, AGCO, Caterpillar, Komatsu, Valtra	CNH, John Deere, AGCO, Caterpillar, Komatsu, Valtra
Rio de Janeiro	Muller			
Minas Gerais	Fiat Allis	CNH	CNH	CNH

Fuente: Anuario de la Industria Automotriz Brasileña – Anfavea (2016, p. 127).

El sector es oligopolizado y existe actuación de grandes players internacionales. Solamente la Agrale es de capital nacional. Considerando las empresas productoras de tractores de ruedas y cosechadoras, los cuales representan el 92% el sector, solamente seis empresas dominan el mercado: AGCO, marca en Brasil, Massey Ferguson (EUA) y Valtra (adquirida por la AGCO en septiembre de 2005), CNH (Case y New Holland – Italia), John Deere – EUA – e Agrale – Brasil. Además de estas, existen las siguientes empresas que fabrican solamente tractores de cinta,

excavadoras y retroexcavadoras: Caterpillar (EUA) y Komatsu (Japón). En el mapa de Brasil se pueden observar las regiones del país, el porcentaje de ventas y el de producción.

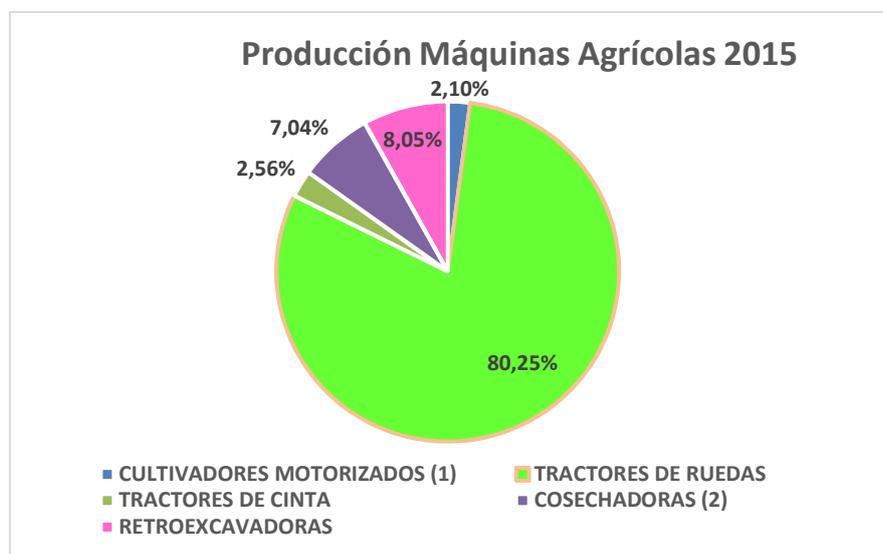
Figura 2- Mapa de Brasil por regiones - producción y venta de máquinas agrícolas - 2015



Fuente: Anfavea (2016).

En el mapa de la figura 2 se constata que en la región sur de Brasil es donde se concentra la mayor producción de máquinas e implementos agrícolas, alcanzando un 69,40% de la producción brasileña. En el Estado de Rio Grande do Sul se encuentran localizadas tres industrias de máquinas agrícolas – la John Deere, la AGCO y la Agrale – que producen tractores, cosechadoras e implementos, y se encuentran divididas en 6 unidades de producción. Estas seis unidades son responsables por el 46,7% del total de la producción de la región sur, y los tractores y cosechadoras representan aproximadamente un 87% de esta producción.

Gráfico 2 - Producción de tractores y máquinas agrícolas por tipo - año 2015



Fuente: Anuario de la Industria Automotriz Brasileña – Anfavea (2016).

De las 82.318 maquinas producidas en el año 2014, fueron vendidas internamente en Brasil el 83,35%, el 16,65% restante se refiere a exportación. En el año 2015, en razón de un escenario económico desfavorable, la producción cayó a 55.262 maquinas, representando un 81,42% de ventas internas y un 18,58% de exportación.

Cuadro 4 - Venta de máquinas agrícolas por región - en unidades

VENTAS					
Región	2014	%	Región	2015	%
Norte	3.506	5,11%	Norte	2.959	6,58%
Nordeste	5.851	8,53%	Nordeste	3.873	8,61%
Sudeste	21.128	30,79%	Sudeste	14.241	31,65%
Sul	28.044	40,88%	Sul	16.618	36,93%
Centro-Oeste	10.080	14,69%	Centro-Oeste	7.304	16,23%
Ventas	68.609	100%		44.995	100%

Fuente: Anuario de la Industria Automotriz Brasileña – Anfavea (2016, p. 129).

El sector de maquinas agrícolas atraviesa una fase de transformación que tiende a demandar cada vez mas equipamientos más grandes, con un nivel más elevado de

tecnología, dado el crecimiento de la agricultura de precisión, capaces de proporcionar un mejor aprovechamiento de la segunda zafra. La tendencia es que se produzca, de manera cada vez más acentuada, una sustitución de varias máquinas por un menor número de tractores o cosechadoras con un mejor desempeño y agilidad. La concentración de los productores, que es observada desde las últimas décadas en Brasil, es el principal factor que apalanca las exigencias por mejores tecnologías en el campo. Este también es uno de los principales conductores de una concentración del segmento de distribución: algunas de las mayores montadoras de máquinas agrícolas se dirigen hacia una estrategia de consolidación de los grupos de concesionarias en varios países, incluyendo Brasil (Anfavea, 2016).

3.1.2 Industria de máquinas agrícolas en el Estado de Rio Grande do Sul

La agricultura brasileña, más precisamente la producción de granos, tuvo su inicio en Rio Grande do Sul alrededor de los años 50 y 60 del siglo XX. Este es uno de los factores que explica y justifica el porqué de la mayoría de las empresas de máquinas e implementos agrícolas se encuentran localizadas en este Estado. La industria de máquinas agrícolas obedeció fielmente al principio de colocarse al lado de sus mercados, no obstante, muchas veces, el flujo de logística de materia prima pareciera ser incoherente (Brum, 2000).

El sector de máquinas e implementos agrícolas (MIA) en RS desempeña un papel fundamental en la economía del Estado, provocando reflejos directos sobre diversas cadenas productivas, desde la producción de insumos, los componentes para el montaje, el proceso de montaje en fábrica y, finalmente, la comercialización de los productos terminados en las revendedoras o en la exportación (Kopf, 2016). Particularmente, en el caso de Rio Grande do Sul, ocurre durante la década de 1970 la formación de un aglomerado industrial de máquinas agrícolas en la región Noroeste del Estado, pues la misma representaba el ambiente económico favorable, con un importante y creciente mercado basado en la producción de granos. Asimismo, preexistía una industria de implementos agrícolas, con capacidad de reconversión e infraestructura de enseñanza centrada en las necesidades productivas locales (Kopf, 2016).

Luego de la década de 1980, se inician las fusiones y adquisiciones entre los capitales que habían sido introducidos en las fases anteriores y, a partir de la apertura comercial brasileña, ocurrida en 1990, este proceso se intensifica con las adquisiciones de empresas locales y fusiones con empresas de capital extranjero. El mismo produce cambios económicos y sociales que caracterizan a este sector hasta la actualidad (Kopf, 2016). A partir de este período, aunque las empresas hayan ampliado su capacidad productiva mediante la creación de nuevas unidades, o del aumento de las existentes, no se verificó mas la entrada de nuevas empresas en el mercado de maquinas e implementos agrícolas de manera significativa (Brum, 2000).

La sorprendente evolución de los sistemas informatizados aplicados en la producción de maquinas e implementos agrícolas ha causado beneficios a los procesos productivos. El uso de la alta tecnología en la producción agrícola brasileña es un gran desafío y constituye una responsabilidad de todos los sectores de la sociedad relacionados con el desarrollo agrícola, tales como universidades, centros de investigación, iniciativa privada, extensión rural, agricultores y consumidores, para su pleno desarrollo (Brum, 2011).

El Estado de Rio Grande do Sul es protagonista en la fabricación de maquinas e implementos agrícolas en Brasil. De todas las empresas que actúan en el territorio brasileño, las mayores productoras se encuentran instaladas en el Estado, resaltando que tres grandes empresas responden por casi la mitad de la producción nacional de tractores de ruedas y de cinta, cosechadoras y retroexcavadoras, concentrando, de esta manera, en este Estado, un tercio de la fuerza de trabajo en esta industria (Kopf, 2016). Las tres empresas productoras de maquinas agrícolas en el Estado son: AGCO, de capital extranjero, que produce tractores y cosechadoras; la John Deere, con capital extranjero, que fabrica tractores, cosechadoras e implementos agrícolas; y la Agrale, de capital nacional, que produce tractores de ruedas.

Estas industrias poseen características bastante distintas de las industrias que producen solamente implementos agrícolas, que, en RS, en su gran mayoría, son unidades de pequeño porte y de estructura familiar, lo que no significa que estas empresas hayan quedado al margen de los acontecimientos; antes de esto, estas

también sufrieron las consecuencias del proceso de concentración, de reestructuración productiva y de transformación de la actividad agrícola, ya que eran las proveedoras de las pequeñas y medianas empresas rurales (Castilhos et al., 2008).

Es notable el papel de las empresas multinacionales, tales como la John Deere y la AGCO, en este proceso, siendo relevantes en el sentido de inducir el progreso del conocimiento técnico mediante nuevos procesos a partir de un importante volumen de capital invertido. La competencia y la disputa por clientes y nuevos mercados impulsa a estas empresas a que, constantemente, agreguen valor a sus productos mediante la innovación, incentivando la modernización de las fabricas instaladas y dinamizando este sector de la economía (Castilhos et al., 2008).

La empresa AGCO posee unidades en las ciudades de Canoas, Ibirubá y Santa Rosa. La Agrale se encuentra localizada en la ciudad de Caxias do Sul y la John Deere en Horizontina y Montenegro. La región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul está integrada por 13 microrregiones, con 68 municipios, que responden por la mayor parte de la producción de maquinas e implementos agrícolas, siendo la sede de, por lo menos, dos grandes empresas vinculadas a fuertes grupos internacionales - AGCO (Santa Rosa) y John Deere (Horizontina) –, empresas objetos de esta investigación.

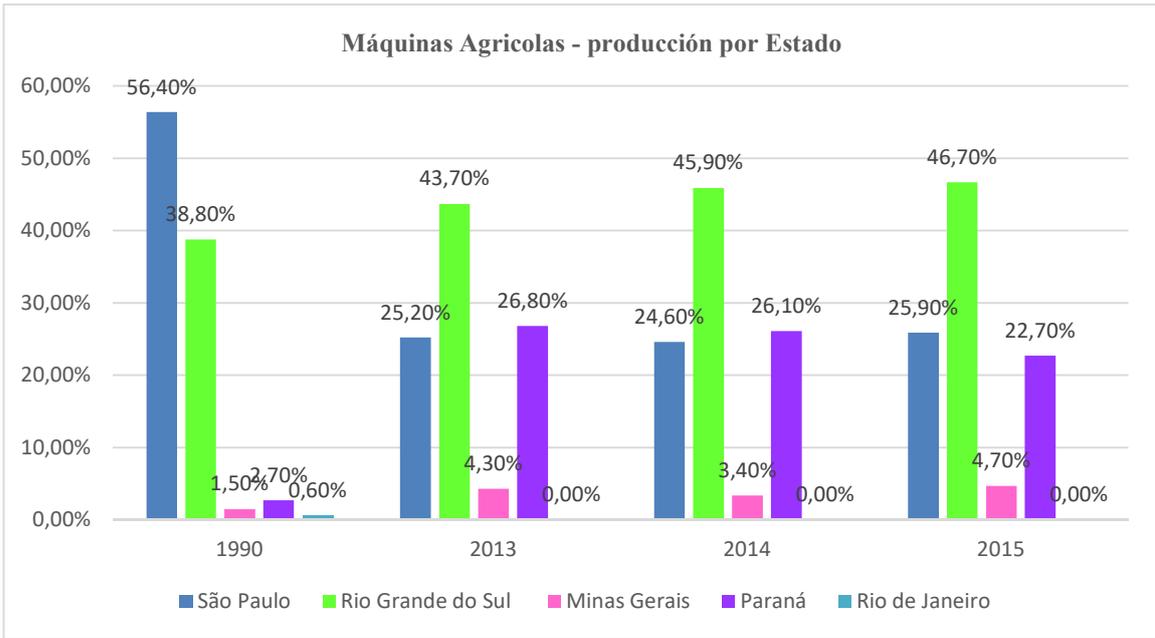
Cuadro 5 - Datos del Estado de RS y de la Región Noroeste del Estado

Datos Generales	Rio Grande do Sul	Región Noroeste
Población Total (2015) habitantes	11.247.972	819.516
Área (2011)	281.748,5 km ²	27.455,50
Nº de municipios	497	68
Densidad Demográfica (2011)	38,1 hab./km	32,7 hab./km ²
Tasa de analfabetismo de personas con 15 años o más (2010)	4,53%	4,23%
Expectativa de Vida al Nacer (2010)	75,38 anos	73,87 anos
PIB (2014)	R\$ mil 357.816.424	
Exportaciones Totales (2014)	U\$ FOB 18.695.564.443	511.546.986

Fuente: Fundación de Economía y Estadística – FEE-RS (2016)

Los principales ítems de costo de producción de las maquinas agrícolas son: acero, plástico, caucho, autopiezas, neumáticos, pintura, componentes eléctricos, energía eléctrica y mano de obra. Los proveedores se encuentran distribuidos en los siguientes sectores: siderurgia, metalurgia, plástico, industria de pinturas, industria de componentes electrónicos, autopiezas y neumáticos. Las importaciones de tractores representan el 2% de las ventas internas; el índice promedio de nacionalización de piezas es del 80% (Anfavea, 2016). El Estado de Rio Grande do Sul, en los últimos años, posee la mayor producción de maquinas agrícolas, llegando, en 2015, al 46,70% del total.

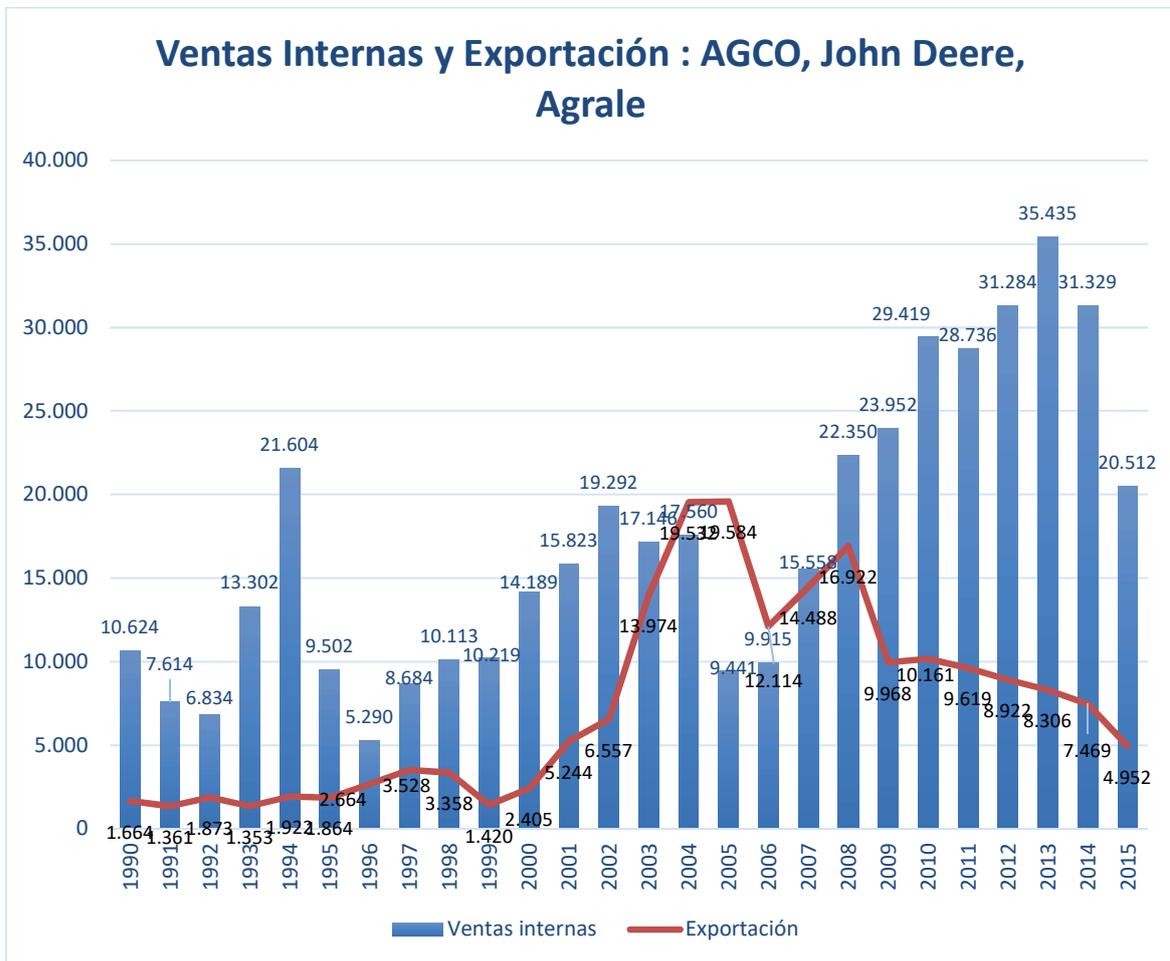
Gráfico 3 - Máquinas agrícolas y viales - producción por unidad de la Federación



Fuente: Anuario de la Industria Automotriz Brasileña – Anfavea (2016).

En el gráfico 4 consta el total de las ventas internas y las exportaciones de los últimos 25 años de maquinas agrícolas, tractores de ruedas y cosechadoras, de las industrias AGCO, John Deere y Agrale.

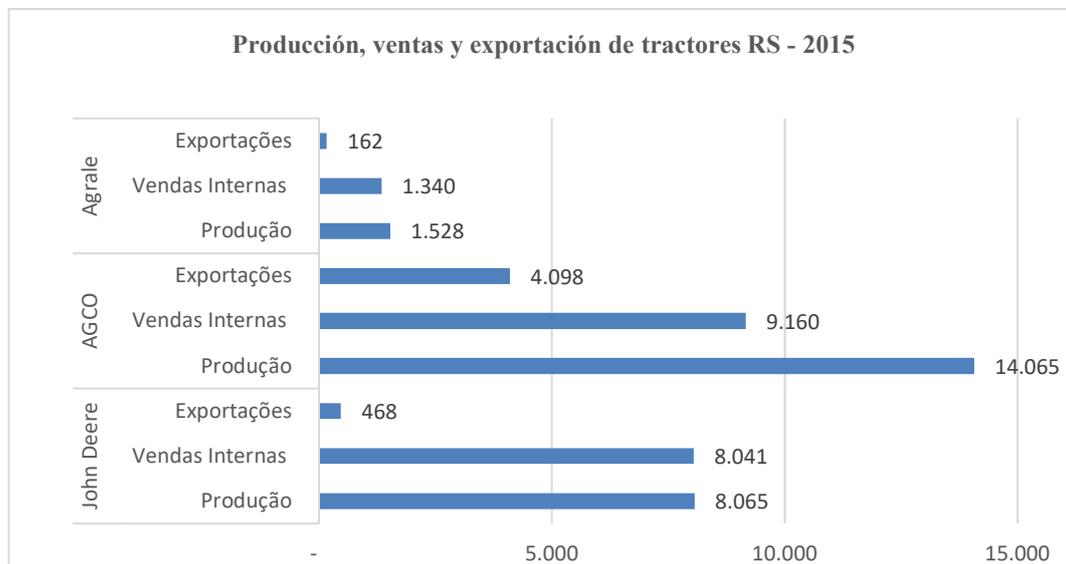
Gráfico 4 - Ventas internas y exportación



Fuente: Anfavea (2016).

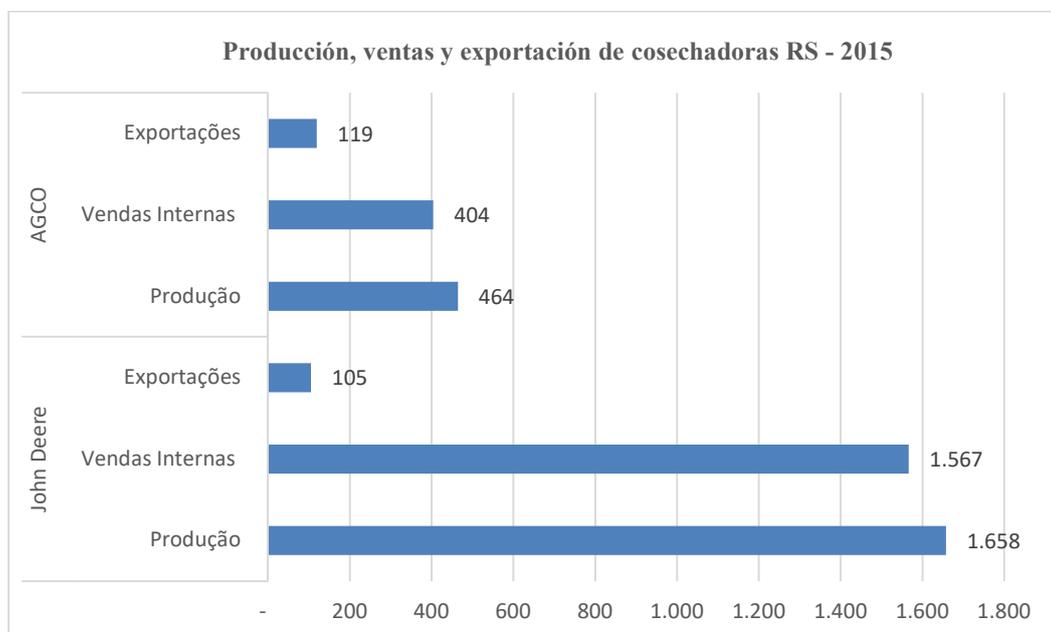
La producción, ventas internas y exportaciones de tractores y cosechadoras en 2015 son presentadas en los gráficos 5 y 6, cuando se constata que la mayor producción de tractores se produce en la empresa AGCO y de cosechadoras en la empresa John Deere.

Gráfico 5 - Producción, ventas internas y exportación de tractores de las empresas del Estado de RS - en unidades



Fuente: Anuario de la Industria Automotriz Brasileña – Anfavea (2016).

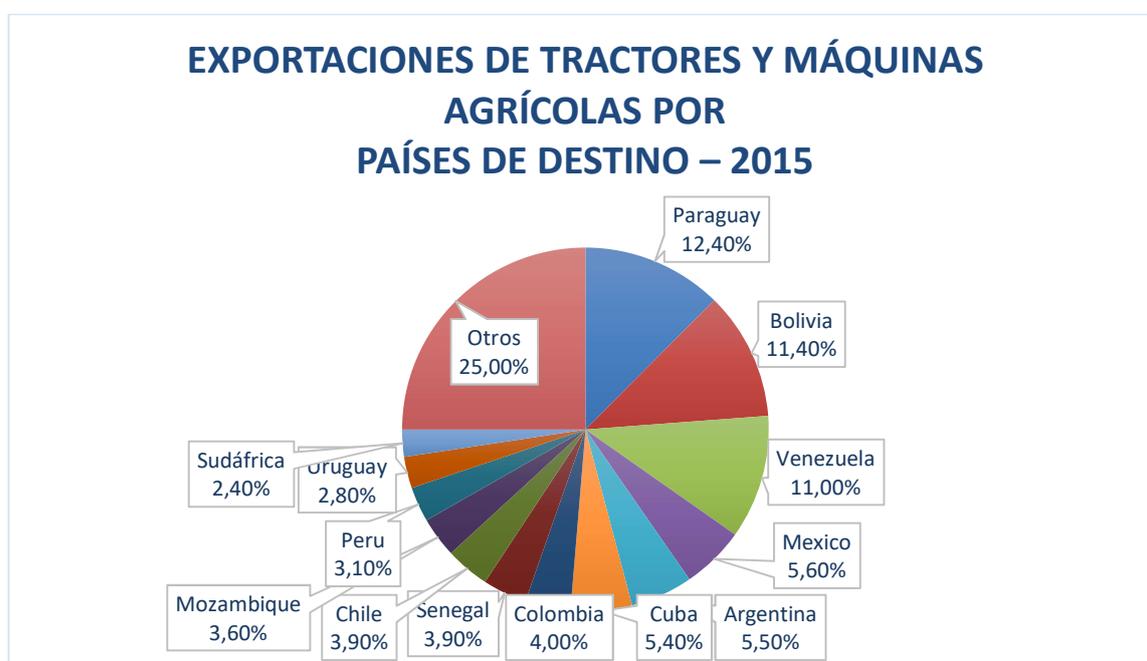
Gráfico 6 - Producción, ventas y exportación de cosechadoras de las empresas del Estado de RS - en unidades



Fuente: Anuario de la Industria Automotriz Brasileña – Anfavea (2016).

En promedio, el 18% de la producción es destinada al mercado externo. La mayor parte de las operaciones de exportación son inter company. Con excepción de los tractores de cinta, básicamente destinados a la construcción civil, la principal demanda proviene del sector agrícola. Históricamente, el 65% de las ventas de tractores es destinado al cultivo de granos y el 35% para otros cultivos, incluyendo la caña de azúcar. El gráfico 7 presenta el destino de las máquinas e implementos agrícolas producidos en el Estado de Rio Grande do Sul.

Gráfico 7 - Exportaciones de tractores y máquinas agrícolas por países de destino – 2015



Fuente: Secex (2016).

El sector es dependiente de las tasas de interés y financiamiento, como así también del nivel de actividad en la construcción civil, no obstante en menor grado que la agricultura. Los factores determinantes de la demanda por parte del agronegocio son las expectativas generadas por el gobierno para la política agrícola, el volumen de financiamiento liberado por el BNDES, los incentivos para la exportación y la cotización de commodities en el mercado externo, que influyen en el nivel de capitalización del

productor y, de esta manera, en la relación de intercambio tractor/producto agrícola. El sector exportador es dependiente del comportamiento del cambio.

3.1.3 Industrias de máquinas e implementos agrícolas investigadas: Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul – Brasil

Las industrias, objeto de esta investigación, son la AGCO, la John Deere, la Kuhn de Brasil y la Vence Tudo. La AGCO produce tractores y cosechadoras, la John Deere, tractores, cosechadoras e implementos agrícolas, la Kuhn de Brasil produce maquinas para la siembra y pulverización y la Vence Tudo, maquinas para la cosecha y siembra. La John Deere, multinacional de origen estadounidense, ingresa a Brasil ligada a Schneider Logemann & Cia. Ltda. (SLC), empresa gaucha creada en 1945, en la región Noroeste de RS, para producir trilladoras y cosechadoras remolcadas. En 1979, la John Deere adquirió el 20% de las acciones de la SLC, pasando a producir maquinas agrícolas con tracción electromecánica.

En 1983, esta sociedad permite que la unidad de Horizontina utilice tecnología John Deere lanzando, entonces, una nueva línea de cosechadoras. En 1996, la John Deere amplía su participación al 40% de las acciones y la empresa pasa a llamarse SLC-John Deere Ltda., incluyendo, en su producción, la fabricación de tractores de la marca SLC-John Deere. En 1999, la John Deere asume el control accionario de la SLC, en 2001, todos los productos incorporan la marca John Deere, siendo efectivamente eliminada del mercado la marca SLC. Continuando su proceso de expansión y de ampliación hacia nuevos mercados, instaló en 2005 una nueva unidad en la ciudad de Montenegro, destinada exclusivamente a la producción de tractores de gran porte, destinados a grandes propiedades para satisfacer la demanda de productores de caña de azúcar del Centro-Oeste (John Deere, 2016).

La AGCO, empresa multinacional de origen estadounidense, adoptó en Brasil y en la esfera internacional, una estrategia de expansión extremadamente agresiva, adquiriendo un gran número de empresas nacionales y extranjeras aquí situadas. En Brasil, esta empresa liga su historia al desarrollo del sector de maquinas e implementos agrícolas en el Estado de Rio Grande do Sul. Dada la complejidad de los lazos que estableció con las más diversas empresas, se hace necesario describir

su trayectoria a partir de una de las primeras fabricas del Estado que, posteriormente, fue incorporado a la AGCO. En el año 1953 fue creada, en el municipio de Santa Rosa, Noroeste de RS, la industria de Maquinas Ideal, de capital nacional, con el objetivo de producir cosechadoras, totalmente inserta en los parámetros de los equipos de tracción electromecánica. Esta empresa fue adquirida por el grupo lochpe, en 1965.

En 1962, la empresa SFIL-Schaendler & Filhos Ltda., también gaucha, fue introducida en la Región Noroeste (Fortaleza dos Valos). En el año 1994, la AGCO Corporation adquiere la marca Massey Ferguson en todo el mundo y después en Brasil. En 1996, la marca Massey Ferguson en Brasil es comprada por la AGCO Corporation, que asume la sede de Canoas y continúa con la misma línea de productos. En este mismo año, la AGCO compra la empresa Ideal (que pertenecía al grupo lochpe) y asume la fábrica de cosechadoras de Santa Rosa. Se verifica, por lo tanto, un proceso de desnacionalización de varias empresas por parte de la AGCO. En 2005, la Valtra termina siendo comprada, también por la AGCO. En 2007, la gaucha SFIL, luego de sufrir diversas alteraciones, es absorbida por la AGCO (AGCO, 2016).

La Metasa inicio sus actividades en 1975 en la ciudad de Marau-RS. En 1997 instaló una segunda unidad de producción en Passo Fundo – RS. En 1990 comenzó a exportar sus productos hacia diversos países y, en 2003, instaló una nueva unidad fabril en Santo Amaro – SP. Recientemente, en 2005, se asocio al grupo francés Kuhn, pasando a denominarse Kuhn de Brasil Maquinas Agrícolas y, en 2016, instaló una unidad más en la ciudad de Charqueadas-RS. La Kuhn Maquinas Agrícolas, localizada en la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul, comercializa su producción en el mercado interno, como así también exporta a diversos países de América del Norte, Asia, América del Sur, Europa, Australia, entre otros.

Los implementos agrícolas fabricados comprenden: pulverización, siembra, fertilización, entre otros (Kuhn, 2016). La Vence Tudo, empresa situada en la ciudad de Ibirubá, Estado de Rio Grande do Sul, de capital nacional, inicio sus actividades en 1964, con el objetivo de desarrollar productos que facilitaran la vida del hombre de campo. En 1965, la VENCE TUDO, inicio la producción de sembradoras a tracción

animal y, a continuación, la primera sembradora de tracción mecánica. “ENCE TUDO: Vence en la planta, vence en la limpieza de la tierra y vence en el rendimiento de la cosecha”. Localizada en el área industrial de Ibirubá, a las márgenes del la Ruta RS 223, Km 53, cuenta con un cuadro de aproximadamente 950 colaboradores.

La industria está siempre en busca de innovaciones y desarrollo de productos adecuados a las necesidades de cada región donde actúan sus clientes. Cuenta actualmente con más de 20 productos en la línea de siembra, cosecha y transporte de la producción. Exporta a más de 35 países y posee el liderazgo del mercado desde hace 6 años consecutivos en la producción y comercialización de plataformas para la cosecha de maíz. Es una empresa familiar y 100% brasileña (Vence Tudo, 2016). El cuadro 6 presenta los datos de las empresas investigadas. Para no ser identificadas, de aquí en adelante serán denominadas empresas A, B, C y D.

Cuadro 6 - Datos de las empresas y de los ejecutivos entrevistados

Grupo: Costos de producción	A	B	C	D
Número de personas entrevistadas	3	3	2	2
Cargo / Función:	Gerente de Costos; Gerente de producción; Controller.	Supervisor de costos; Analista de Costos; Analista de planeamiento.	Director industrial, Gerente de producción	Gerente Producción; Gerente Marketing
Tiempo de actuación en la Empresa:	18 años, 13 años, 8 años	22 años, 14 años y 15 años	16 años 6 años	11 años 4 años
Tiempo en la función:	12 años, 6 años. 8 años	4 años, 6 meses, 6 meses	9 años 3,5 años	8 años 4 años
Área de formación:	Ingeniería de producción; Ing. Producción; Ciencias contables.	Administración; Administración; Ciencias contables.	Agronomía; ingeniería Mecánica.	Ingeniería de producción; Administración
Nivel (graduación, espec...):	Todos tienen MBA	Todos tienen MBA o especialización	MBA en Producción	MBA en Finanzas

Cuántos colaboradores están bajo su coordinación:	4; 11; 0	5; 3; 0	12; 3	4; 2
Número de Colaboradores de la Empresa:	1.650	1.590	908	856
Facturación anual:	2,7 billones reales	2,2 billones reales	320 millones	250 millones
Porcentaje de ventas Nacionales:	78%	85%	95%	90%
Porcentaje de Exportaciones:	22%	15%	5%	10%
Número de Unidades en Brasil	7	7	3	1
Número de Unidades en el Estado RS	3	2	2	2
Nº. Un. En la Región Noroeste de RS	2	1	1	2
Grupo: Marketing	A	B	C	D
Número de personas entrevistadas	3	3	2	1
Cargo / Función:	Gerente de Marketing; gerente de Plan. y Precios; gerente Adm. de Ventas	Espec. de producto; Gerente de ventas; Gerente Producto	Gerente de Marketing; Gerente comercial	Gerente de Marketing
Tempo en la Empresa:	23 años; 16 años; 4 años	20 años; 13 años y 11 años	6 años y 11 años	8 años
Tempo en la función:	2 años e medio; 5 años y 4 años	6 años; 10 años y 6 años	6 años y 3 años	8 años
Área de formación:	Administración y Derecho; Economía; Ingeniería producción	Ingeniero Mecánico, Ing. Agrónomo; Ing. Mecánico.	Administración y Gestión comercial	Ingeniero de producción

Nivel (graduación, espec...):	Espec. en Marketing; MBA en Marketing, MBA gestión.	Todos tienen MBA en Producción	MBA en Gestión y MBA en negocios	MBA en Marketing
Nº de colaboradores bajo su coordinación:	40	32	2	4

Fuente: Elaboración propia (2016).

A partir de la breve caracterización del mercado de la industria de maquinas e implementos agrícolas y de las cuatro empresas objeto de esta investigación, las cuales se encuentran localizadas en la Región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul, se presenta la información referente a la actuación de los diez ejecutivos del área de costos entrevistados, así como los nueve ejecutivos del área de marketing. Se inicia con el detalle de cómo ocurre el proceso de costeo-objetivo en las cuatro industrias investigadas y, posteriormente, la sistematización de las entrevistas.

3.2 El Proceso de Utilización del Costo-Objetivo – Target Cost en la Industria de Máquinas e Implementos Agrícolas

Inicialmente, es necesario comprender que la filosofía del costeo-objetivo – target cost - es una técnica utilizada para administrar estratégicamente el margen de beneficio pretendido por la organización, transformando el costo en un insumo en el proceso de desarrollo del producto y no en su resultado. La organización establece su costo-objetivo, estimando el precio de venta y sustrayendo de este el margen de contribución deseado.

A partir de esta ecuación – precio de venta-objetivo (-) margen de beneficio-objetivo (=) costo máximo admisible -, o sea, con el costo-objetivo (Target Cost), es posible proyectar el producto de modo que satisfaga a los clientes y pueda ser fabricado dentro de su costo-objetivo. En caso de no ser posible encuadrar los costos del nuevo proyecto, o de la innovación de un producto existente dentro del costo-objetivo, el proyecto puede ser descartado por no satisfacer el precio-objetivo que el mercado consumidor está dispuesto a pagar.

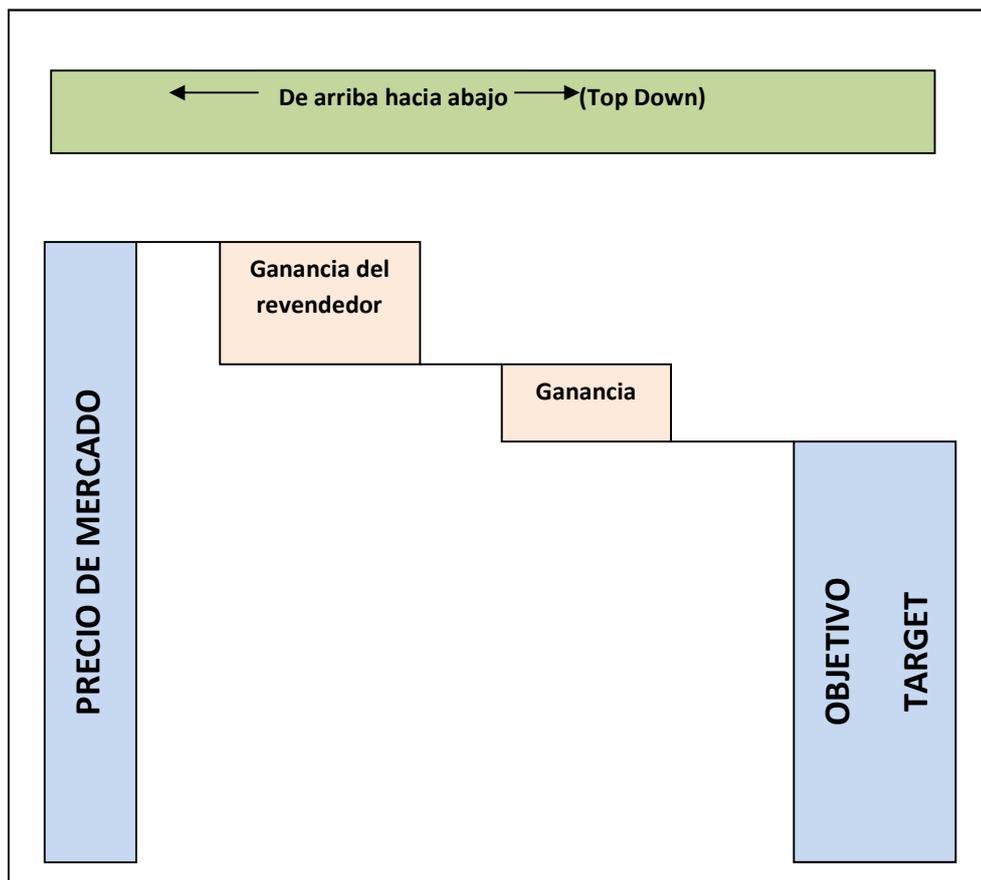
Las empresas que utilizan el costeo-objetivo poseen un sistema de costos y de producción extremadamente monitoreado, con profesionales calificados que son altamente disciplinados. Este no es visto como un programa individual sino como parte de un proceso de desarrollo del producto. Con este objetivo, son reunidas las personas de diversas áreas de la empresa: ingeniería de producto, marketing, ingeniería de manufactura (producción), soporte al cliente, compras, contraloría, finanzas y otros departamentos de apoyo durante el proceso. A los profesionales del marketing cabe la investigación de la competencia, de la percepción y de la participación en el mercado (market share), de la atribución de valor por parte del cliente, entre otras informaciones que puedan establecer un precio-objetivo. A partir de este precio, los ejecutivos, líderes de las áreas de administración, contraloría y finanzas, determinan un margen-objetivo de contribución que el producto debe generar, así como los gastos de su comercialización.

El resultado es el costo-objetivo, o sea, el costo máximo admisible para la producción de aquel producto. La definición del costo-objetivo de un nuevo producto o de la modificación de un producto existente, debe ser realizada en las fases iniciales del desarrollo del proyecto, ocasión en la que se presenta la dificultad de definir los valores con precisión. En el proceso empleado por las empresas objeto de este estudio, el costo-objetivo es definido en la fase de concepción del nuevo producto o en la fase de diseño de las innovaciones de un producto existente. El valor surge mediante una serie de investigaciones de mercado realizadas por el departamento de Marketing, el cual sugiere al equipo multifuncional del proyecto un valor que el mercado aceptaría para el producto en la fecha propuesta para su introducción al mercado.

La contraloría de la empresa aplica a este valor teórico de venta todas las tasas inherentes a la venta del producto (impuestos, márgenes de los concesionarios, comisiones, entre otros), así como el margen de contribución pretendido por la empresa para dicho producto, obteniendo el costo-objetivo que el equipo de proyectos debe perseguir para que el nuevo producto proporcione la utilidad desasada. Sistematizando, el costo-objetivo es obtenido mediante el método conocido como

“Top-Down-Cost” (Costo de arriba hacia abajo), lo que puede observarse en la figura 3.

Figura 3 - Costo-Objetivo ("Target Cost") obtenido mediante el método " Top-Down Cost"



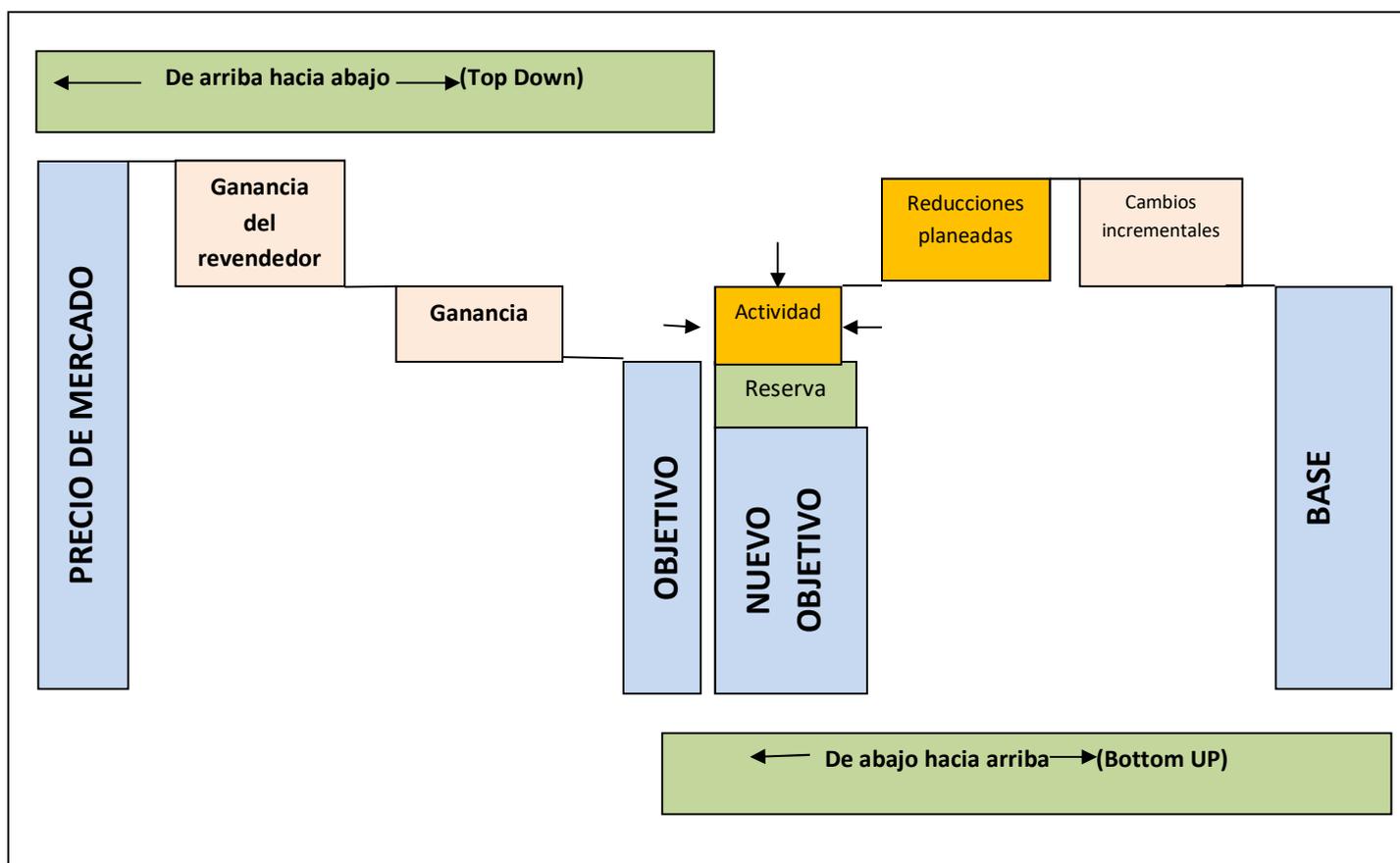
Fuente: Elaboración propia (2016).

Una forma de validación del costo-objetivo es entender si realmente el precio que el departamento de Marketing trabaja para vender el producto es razonable para la maquina o equipamiento que está siendo proyectado. Es utilizado por el equipo de proyectos el camino inverso al costo decreciente, esto es, es formado por un costo para este producto, no obstante, partiendo de un costo base (generalmente, de un producto actual de producción) y estimado un costo para cada una de las etapas del proceso (características de cada fase), que serán adicionados o removidos del concepto existente. Este método es conocido como el costo de abajo hacia arriba

“Bottom-Up Cost”. O sea, el equipo determina cual será al costo y esto exige un trabajo conjunto y mucha dedicación para alcanzar el costo-objetivo.

La sensibilidad del consumidor sobre el correspondiente precio/valor determinará el éxito o no del proyecto. El esfuerzo debe concentrarse, por lo tanto, en la cadena de valor inversa, o sea, seleccionando bien los proveedores y recompensando a los que encuentran formas creativas de reducir costos. En esta fase, el sector de manufactura y suministros es fundamental.

Figura 4 - Validación del costo-objetivo, Top Down Cost X Bottom - Up Cost



Fuente: Elaboración propia.

La comparación del costo de abajo hacia arriba (Bottom-Up) con el costo de arriba hacia abajo (Top-Down) define el costo objetivo. Es posible observar, en la figura 4, que el costo “target” (objetivo) obtenido con base en el método “Bottom-UP” sería superior al costo “target” solicitado por Marketing (mercado), lo que proporciona al

equipo de proyectos una nueva actividad. El equipo inicia el proyecto sabiendo que, basándose en las estimaciones de costos realizadas, debe reducir el costo del producto. Esta actividad (Task) es analizada por el líder que define si el proyecto avanza con la tarea de suplir dicha diferencia, si el costo-objetivo debe ser ajustado y si el valor de retorno del proyecto debe ser reevaluado o, entonces, si el proyecto debe ser cancelado en caso de que la diferencia sea muy significativa, o sea, si el precio que el mercado acepta pagar por un determinado producto no es viable ante el costo para fabricarlo. El costo-objetivo del nuevo producto es, entonces, sometido a una herramienta de análisis de la tasa de retorno interna, junto con otras variables, como las inversiones en capital, gastos del proyecto y las previsiones de ventas. A partir de ahí, el valor porcentual de retorno financiero del proyecto es calculado. Solamente en ese momento es aprobado o no por parte de la Dirección.

Para que se tenga una mejor visibilidad del costo-objetivo de un producto en desarrollo y, para obtener el compromiso de todo el equipo de proyectos, es necesario que el costo-objetivo sea “explotado” en partes menores que, juntas, formen el costo-objetivo del producto como un todo. Para ejemplificar mejor, fue simulado el desarrollo de una nueva máquina cosechadora de granos, demostrando como es realizada la subdivisión en grupos y como estos costos-objetivos parciales son utilizados. Una maquina de porte de una cosechadora de granos, o tractores, o una cosechadora de maíz, posee subdivisiones que sirven para ayudar, hasta inclusive definir, la estructura de trabajo de los equipos de producción. Por ejemplo, una cosechadora de granos es subdividida en grupos funcionales, tales como eléctrica, hidráulica, motor y periféricos, entre otros.

Cuando se define el costo-objetivo para un nuevo producto es necesario subdividirlo en estos grupos menores para que las personas que trabajan exclusivamente con este modulo puedan tener una visión mejor de cuál es su contribución con el objetivo total. Si es necesario, el grupo funcional puede solicitar que el costo-objetivo sea dividido en partes aun menores que, en este caso, sería el nivel de ítems o piezas simples de la maquina. La división del costo-objetivo del proyecto en costos-objetivo por grupos funcionales es realizada de acuerdo con este

procedimiento. Entre los productos en elaboración se encuentra el más similar a aquel que está en desarrollo y, entonces, este es establecido como “base” de análisis, o sea, se utiliza el conocimiento y la experiencia de un producto ya elaborado.

El equipo multifuncional que actúa en el proyecto debe realizar un análisis de la estructura de este producto e identificar cual es el porcentaje de costo total del mismo que representa cada grupo funcional. Luego de la realización de este estudio, la ingeniería de producto lleva a cabo un análisis comparativo con la estructura del nuevo producto en desarrollo de manera de poder ajustar los porcentajes preestablecidos en la maquina “base”. Este ajuste es extremadamente necesario, ya que varios proyectos son enfocados en determinados grupos funcionales de la maquina pudiendo alterar significativamente el porcentaje de costo que representa cada grupo funcional en el producto final. Por ejemplo, si tenemos un proyecto en el que varios ítems hidráulicos son substituidos por eléctricos, con seguridad el porcentaje de costo del grupo eléctrico aumentará y, en contrapartida, el porcentaje del grupo hidráulico disminuirá.

De esta manera, la gestión de los costos se hace más simple y puntual. La divergencia es identificada de manera precisa, permitiendo que el plan de acción sea definido para contemplar el punto crítico y, de esta manera, obtener resultados más eficientes, o si, igualar los costos de los ítems o grupos a los respectivos costos-objetivo. Una vez definido el costo-objetivo del nuevo producto, es necesario garantizar que el costo real se mantenga bajo durante el periodo de desarrollo y, principalmente, en el momento del lanzamiento en el mercado. Caso no ocurra de esta manera, el retorno prometido a la compañía con el nuevo proyecto no será alcanzado. La actividad de definición del costo para el nuevo producto comienza en las fases iniciales del desarrollo, inclusive en el momento de concepción de la nueva máquina. La dificultad de determinar un valor en este momento es un gran desafío para el equipo de proyecto, pues no existen detalles e información consistentes, de forma que pueda ser realizado un relevamiento de datos en el mercado para definir los valores.

Generalmente, los costos, en esta fase del proyecto, son solamente estimaciones realizadas por un grupo multifuncional que involucra a las áreas de ingeniería de

producto, manufactura, suministros, calidad y contraloría. El costo inicial de un nuevo producto es utilizado para validar el costo-objetivo a ser perseguido durante el desarrollo. Para que se realice un seguimiento frecuente del costo del nuevo producto y, también, para que el equipo de proyectos tenga una comprensión precisa de cómo evolucionan los costos de la maquina a medida que el proyecto madura y mas detalles disponibles para la confirmación de los costos, fue creado el proceso conocido como rotación de costos (cost roll-up). Las rotaciones de costos son realizadas con una frecuencia determinada. El costo del nuevo producto debe ser presentado por el equipo de proyectos y este es comparado con el costo-objetivo previamente definido. De esta manera, el equipo de proyectos evita que, caso existan problemas para alcanzar el costo-objetivo, el líder sea rápidamente informado, sin que el impacto negativo el costo sea percibido solamente en el momento del lanzamiento del nuevo producto.

Un importante aspecto que impacta directamente en la determinación del costo real de la maquina es la especificación del producto. Muchas veces en proyectos con largos períodos de desarrollo, las necesidades de los clientes cambian y el departamento de Marketing solicita que una nueva característica sea adaptada al producto que está siendo desarrollado. Una vez que el costo-objetivo del proyecto no varía, casos como este deben ser sometidos a la aprobación del líder y, se fueran aprobados deben realizarse nuevos estudios de costo “target”. Una información muy importante que forma parte de las Rotaciones de Costos y contribuye en mucho con el equipo del proyecto para que entienda si existe el “GAP” de costo (costo real mayor que el costo-objetivo), es el nivel de confianza atribuido a aquel costo presentado. Este refleja, de manera precisa, cuán confiable es el costo presentado para el nuevo producto y qué porcentaje del costo que dejó de estimarse y fue confirmado su valor.

El nivel de confianza es calculado por medio de la razón entre el costo total de las piezas que poseen contratos con proveedores (costos de ítems confirmados para la producción) o itinerarios de fabricación creados, en el caso de que el ítem sea manufacturado, y el costo total de la maquina en el momento del desarrollo. Conforme aumenta la confianza en el costo del producto, mayor debe ser la preocupación del

equipo de proyectos con las divergencias entre el costo real versus costo-objetivo. La estructura del producto con la respectiva lista de materiales también es un factor decisivo para que el equipo del proyecto llegue a costos más precisos para la maquina. Según definió la American Production And Inventory Control Society (Apics), en 1995, la estructura del producto es una lista de todos los submontajes, componentes intermedios, materias primas e ítems comprados que son utilizados en la fabricación y/o montaje de un producto, mostrando las relaciones de precedencia y cantidad de cada ítem necesario. Mientras existan alteraciones significativas en la estructura del producto, el costo de la maquina difícilmente alcanzará un nivel de confianza alto. Por ejemplo, en el caso que alcance un nivel de confianza del 70% y se produzca una alteración en la estructura del producto y el 20% de los ítems que ya poseían costos confirmados con proveedores o itinerarios de fabricación sean eliminados o alterados, el nivel de confianza en el costo del producto cae a 50%.

El costo del producto es presentado en forma de informe exportado hacia una planilla de Excel con los costos de los ítems comprados, ítems manufacturados abiertos en costos de materiales (componentes comprados del montaje), mano de obra y costos indirectos (overhead), además del costo del montaje de la maquina final. El proceso de desarrollo de productos posee marcos de aprobación a lo largo de las fases de su desarrollo, cuando el líder ejecutivo verifica la información del costo y decide si el proyecto debe seguir adelante, retornar a alguna actividad para ser rehecha o inclusive cancelar el proyecto.

El nivel de confianza es establecido para cada uno de estos marcos, o sea, en el marco "X" del desarrollo el costo debe ser presentado al líder con un 90% de confianza, lo que representa para los líderes de la organización que solamente un 10% del costo informado puede variar, y ya no se aceptan mas divergencias de costos significativas en este momento. Por otra parte, en el caso que no sean identificados problemas para alcanzar el costo-objetivo, es poco probable que se produzcan grandes problemas en la confirmación del costo de los ítems que representa al 10% final. En relación a una etapa avanzada del proyecto, el líder solicita una confianza del 100% en el costo, que

es para estar seguro de que el nuevo producto entre en producción confirmando las utilidades calculadas al inicio del desarrollo del producto.

El principal objetivo de la existencia de una gestión estratégica de costos consistente a lo largo del desarrollo de un nuevo producto es alcanzar, en el momento del lanzamiento de la innovación del producto existente, o del nuevo producto, el costo-objetivo definido en la fase inicial del proyecto; solamente esto garantizará a la empresa el retorno esperado con el nuevo producto. Una vez explicada, por lo tanto debe ser realizada la determinación del costo-objetivo y de las herramientas y procesos utilizados para determinar valores para precios de ítems, arribando a la identificación de las divergencias de precios de las principales piezas de un nuevo desarrollo. De esta manera, todo el trabajo de base está realizado, generando mucha información, pero es necesaria la acción para solucionar los problemas identificados. Todo este proceso de gestión de costos en el desarrollo de productos es detallado en cada componente que forma parte del producto.

El costo-objetivo es subdividido por grupos funcionales para auxiliar al equipo de trabajo de cada grupo funcional. Es preciso entender cuál es el objetivo específico y cómo deben contribuir con el éxito financiero del proyecto. Son abiertas planillas que contienen los costos-objetivo por grupo funcional y su comparación con los valores encontrados en la rotación de costos en la fecha informada (costo real del proyecto). De esta manera, pueden visualizarse los costos-objetivo que no están siendo alcanzados. Dependiendo del grado y de la situación, los líderes deciden si el proyecto está fuera del costo-objetivo. No obstante, cuando se presenta una situación como esta, el equipo del proyecto debe realizar la apertura de los costos-objetivo de los grupos funcionales en porciones aun menores: costo-objetivo por pieza. A partir de ahí se tiene una menor porción del costo-objetivo que se puede llegar y el valor que debe ser buscado en cada uno de los responsables en devolver cada ítem al proyecto.

A lo largo del desarrollo del proyecto existe una planilla de trabajo que controla todos los ítems nuevos que se encuentran en desarrollo, conteniendo información detallada referente a esta pieza, tales como: cuál es el grupo funcional en el cual se encuentra inserta esta pieza, valor de cotización recibido por el proveedor, valor del

costo ideal obtenido mediante un software o análisis de diseño, si el ítem fue determinado como crítico para el proyecto o no, si el ítem se encuentra por encima del límite, cual es el comprador (persona) responsable por el desarrollo de este ítem, cual es el costo-objetivo del ítem y, finalmente, cual es el GAP encontrado en la comparación del costo-objetivo versus la cotización del proveedor (para los ítems que no poseen costo-objetivo el GAP es calculado en relación al costo ideal). Basados en esta última información, cada ítem que presente un GAP de costo en el proyecto debe tener un plan de acción establecido, a fin de eliminar la divergencia de costo del proyecto. Se abren nuevas planillas en las cuales son registrados los valores de las cotizaciones provenientes de los proveedores. Se compara con el valor de la primera cotización que realiza el proveedor para el ítem.

Caso exista una divergencia de costo entre el costo real versus el costo-objetivo, son registrados como GAP original. Conforme el comprador negocia con los proveedores para bajar los precios de los ítems y, hasta inclusive busca otros proveedores para el mismo bien a fin de conseguir precios mejores, se registran estas nuevas cotizaciones y, de esta manera, se tiene como saber y medir el trabajo de los compradores al cerrar las divergencias de costos. Se presenta en una columna el porcentaje de cierre de los GAP cuando el comprador logró reducir la divergencia de costo. Se abre una columna de calidad de costo para saber cuál es la confianza que se tiene en el valor del ítem mostrado.

Existen dos clasificaciones principales: la cuota del proveedor – cotización oficial enviada por el proveedor; y la estimación del proveedor o del comprador, o sea, el valor es proveniente de una estimación realizada por el comprador o el mismo proveedor. Como la segunda clasificación es solamente una estimación, caso exista un GAP, el proceso no obliga a que se establezca un plan de acción para solucionar la divergencia. En la primera situación, en el caso que exista un GAP de costo, el plan de acción debe ser establecido y presentado al líder para que sea aprobado y acompañado hasta su conclusión. Este caso se refiere al valor oficial que se le cobrará a la empresa en el caso de que se defina la compra. Este es el valor del contrato entre la empresa fabricante del producto en desarrollo y el proveedor.

Una vez identificado que un ítem posee un GAP de costo, el primer análisis a ser realizado es cuál es la fuente del GAP, si comercial o de diseño. El GAP puede ser definido como de diseño o comercial mediante la comparación entre el costo-objetivo, el costo ideal y la cotización. El GAP de diseño, como es conocido, se produce cuando el valor del costo ideal es superior al costo-objetivo, o sea, aunque el costo teórico de determinado ítem no alcance el costo-objetivo. Este ítem, por lo tanto, debe ser rediseñado por ingeniería, pues el área de compras jamás logrará alcanzar el costo-objetivo.

Cuando se tiene un GAP de costo relacionado con el diseño, las actividades sugeridas para solucionar las divergencias son: analizar diferentes conceptos de diseño y otras materias primas para la fabricación del ítem y especificar diferentes procesos para la confección del mismo. En cuanto al GAP comercial, es establecido cuando el costo-objetivo es superior al costo ideal, no obstante el valor de la cotización recibida de un proveedor sea superior al costo-objetivo, o sea, el área comercial debe trabajar con el proveedor para reducir el valor cotizado del ítem. En relación a los GAP comerciales, las actividades utilizadas para eliminar la divergencia de precio entre el costo-objetivo versus la cotización son: renegociar el precio con el proveedor, solicitar al proveedor que considere diferentes procesos de fabricación, comparar y analizar los tiempos de proceso, analizar los precios de las materias primas que el proveedor está pagando, entre otras.

Durante el proceso de desarrollo de productos, existen varios marcos de aprobación para que el proyecto continúe. Estas aprobaciones son realizadas por un cuerpo de gerentes y directores. De acuerdo con el progreso del proyecto, más información es requerida por los líderes para que la aprobación del proyecto sea lograda. Como no podría ser diferente, el costo de la maquina es uno de los principales factores a ser analizados y, tal vez sea el mayor responsable por la aprobación o no de la continuación del proyecto. En una determinada fase del desarrollo, por lo tanto, mientras todos los GAP de costos no sean solucionados, el proyecto se “estaciona” y todos los esfuerzos del equipo se dirigen hacia la solución. Los planes de acción y los plazos estipulados para la conclusión son extremadamente importantes para el

seguimiento del desarrollo. Los compradores que poseen ítems en una situación de no lograr alcanzar los costos-objetivo deben proporcionar al líder los status periódicos de sus acciones y cuál es su confianza para el cierre de tal GAP.

Otra alternativa bastante utilizada es la alteración de los porcentajes de costo estipulados por grupos funcionales, pues, como estos porcentajes son, la mayoría de las veces, definidos para otras maquinas “base”, posteriores ajustes pueden ser necesarios. Por ejemplo, el grupo de Eléctrica puede haber alcanzado el costo-objetivo con una cierta “holgura”, no obstante el grupo de Hidráulica se encuentra por encima del costo-objetivo; entonces, el equipo de proyectos puede transferir la “holgura” de costo del grupo de Eléctrica al costo-objetivo del grupo Hidráulica. Este tipo de revisión es frecuente durante el desarrollo del producto, ya que, más importante que alcanzar los costos-objetivo de los ítems o grupos funcionales es alcanzar el costo-objetivo de la maquina como un todo.

Luego de la comprensión de todo el proceso de utilización del costeo-objetivo para alcanzar los objetivos de las industrias de maquinas e implementos agrícolas, se constata que la variable costo es determinante para lograr los objetivos de resultados deseados, o sea, el precio de venta no es definido con base en el costo, no obstante es determinante en la garantía del resultado a partir del margen deseado y de la definición del costo-objetivo con toda su descomposición, eliminando todos los gaps, hasta alcanzar el nivel de confianza total para ser producido y lanzado en el mercado. Se presentan, a continuación, los resultados de las entrevistas con los ejecutivos de costos, gerentes y analistas, sobre la relevancia del costo-objetivo en la definición del producto, de los procesos, del ciclo de vida y de la gestión de la información de costos.

3.2.1 Análisis de la variable costo-objetivo – target cost

La primera etapa de la investigación se produjo mediante la entrevista con los ejecutivos de costos de las cuatro empresas estudiadas. De esta manera, fueron aplicadas 16 preguntas referentes al costeo-objetivo – target cost -, y los entrevistados de las empresas proporcionaron notas entre 1 y 5 de acuerdo a la relevancia de la afirmación. Las notas de las respuestas fueron transformadas en un ranking de importancia mediante el método Topsis y también en peso mediante el método de la

Entropía de la Información, en la que posibles heterogeneidades de la información podrían mostrar controversias en los resultados. La primera pregunta realizada, con los datos insertos en la tabla 1, se centró en las razones para la utilización del target costing (TC), situación en la que los encuestados analizaron las preguntas y proporcionaron notas de 1 a 5 en relación a lo que motivó la aplicación de la técnica en cuestión.

Tabla 1 - Ranking de las razones para la utilización del Target Costing

¿Cuáles son las razones para utilizar el costeo-objetivo?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Existencia de un historial de aumento de costos	1,000	1º	0,063
Existencia de un historial de perjuicio o de caída de los márgenes, en los beneficios	0,876	2º	0,062
Existencia de un historial de caída en los ingresos (en algunos productos específicos – económico)	0,876	2º	0,062
Existencia de presión para aumentar la eficiencia en relación a los costos	0,876	2º	0,062
Existencia de un mandato oficial de la alta dirección para iniciar el proceso de adopción e implementación del costeo-objetivo (Target cost)	0,876	2º	0,062
Existencia de presión para mantener el prestigio de la empresa en el mercado (la empresa es líder)	0,781	3º	0,062
Existencia de presión para seguir acciones de empresas líderes para proporcionar reducción de incertidumbre	0,781	3º	0,062
Existencia de un historial de reducción de Market share (Economía)	0,770	4º	0,061
Existencia de un plan piloto	0,736	5º	0,063
Existencia de una implementación parcial	0,736	5º	0,063
Existencia de información de la adopción del costeo-objetivo por parte de la competencia.	0,428	6º	0,054
Existencia de información de la adopción por parte de otras empresas de la cadena de valor	0,377	7º	0,050

Utilizó algún tipo de consultoría que desencadenó el proceso de adopción	0,377	7°	0,050
Existió algún estudio o tesis desarrollada internamente en la empresa	0,299	8°	0,055
ocurrieron resistencias que afectaron el proceso	0,299	8°	0,055
Ocurrieron resistencias, pero no afectaron el proceso	0,124	9°	0,056
Existía presión de otras empresas del grupo o de otras unidades de negocio para la adopción del costeo-objetivo (Target cost)	0,000	10°	0,055

Fuente: Elaboración propia (2016).

Como fue demostrado en la tabla 1, es posible analizar los datos mediante el método Topsis, como así también el de Entropía por intermedio de los pesos. De esta manera, cuando es cuestionada la razón del uso del costeo-objetivo, el motivo que pareció ser el más relevante para esta información fue el aumento histórico de los costos, teniendo C_i^* un valor de 1,00, o sea, que todas las respuestas consideraron el aumento histórico de los costos como la principal respuesta a esta pregunta. Empatados en segundo lugar, el historial de perjuicios o la caída de los márgenes y utilidades, historial de la caída de los ingresos, presión para el aumento de la eficiencia de los costos y el mandato oficial de la alta dirección para el inicio del uso del costeo-objetivo que obtuvieron un C_i^* de 0,876. De esta manera, se puede inferir que la presión sufrida por los superiores y la caída de los ingresos, márgenes y beneficios queda apenas atrás del aumento histórico de los costos, que se encuentra en primer lugar en el ranking. En último lugar, con un C_i^* de cero, se encuentra la presión de otras empresas o grupo de otras unidades de negocios. Con esto se infiere que ninguno de los encuestados creyó relevante esta afirmación, sin influir de ninguna manera en la decisión de utilización del costeo-objetivo. En cuanto a la Entropía, todas las alternativas presentaron un peso semejante, mostrando que las decisiones son unánimes o casi unánimes.

Tabla 2 - Ranking de las situaciones de utilización del costeo-objetivo (Target Costing) en la empresa

¿En qué situaciones es utilizado el costeo-objetivo (Target costing) en la empresa?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Planeamiento y lanzamiento de nuevos productos	1,000	1°	0,115
Planeamiento de márgenes y utilidades (Profit) – en los proyectos	1,000	1°	0,115
Negociación con proveedores	1,000	1°	0,115
Reducción de costos de los productos	0,823	2°	0,113
Innovación en los productos y en los procesos	0,781	3°	0,114
Cumplimiento del precio establecido por el mercado (Market price)	0,734	4°	0,111
Reducción de costos de los procesos	0,701	5°	0,111
Definición de las funcionalidades y calidad de los productos	0,523	6°	0,108
Seguimiento y análisis de los productos existentes	0,428	7°	0,098

Fuente: Elaboración propia (2016).

En la tabla 2 se evidencia la elección de las alternativas para la respuesta a la pregunta en qué situaciones es utilizado el costeo-objetivo en la empresa. Empatadas en primer lugar, con un C_i^* de 1,000 (todos los entrevistados dieron una nota máxima para estas alternativas), se encuentran: el planeamiento y el lanzamiento de nuevos productos, planeamiento de márgenes de contribución en los proyectos y la negociación con los proveedores. En este sentido, se puede inferir que el uso del costeo-objetivo va al encuentro de la literatura, pues Scarpin (2000) menciona que el costeo-objetivo (target costing) tiene como propósito obtener un producto que recién entre a producción cuando su costo se encuentre dentro de los estándares establecidos. Camacho e Rocha (2007, p. 21) afirman que “el costo-objetivo es la diferencia, o gap, entre el costo estimado y el máximo permitido”. De este modo, el producto entraría en la línea de producción solamente cuando el costo-objetivo indicara que el costo máximo permitido sea cero o próximo a cero. Por lo tanto, existe

la necesidad de integración entre todos los sectores de la empresa, puesto que el costo del producto se encuentra íntimamente relacionado con el proyecto del producto.

Crepaldi (2008) agrega que el target costing es un método utilizado para administrar de manera estratégica, con el fin de lograr un margen de beneficios pretendido por la organización, transformando el costo en un insumo aun en el proceso de desarrollo del producto u no luego de terminado, pues este es, principalmente, utilizado para el planeamiento y las negociaciones. En segundo y tercer lugar, con los C^*_i de 0,823 y 0,781 respectivamente, se encuentran la reducción en los costos de los productos y la innovación de los productos y procesos. Así, puede considerarse que estos factores también son importantes para el uso del costeo-objetivo por parte de las empresas. En cuanto a la Entropía, los valores no presentan dispersiones, permaneciendo semejantes. Esta semejanza indica que no hay desacuerdo, dando a entender que las respuestas son unánimes.

Tabla 3 - Ranking del grado de relevancia de las áreas internas de la empresa en la conducción del costeo-objetivo

¿Cuál es el grado de relevancia de estas áreas internas de la empresa en la elaboración y conducción del costeo-objetivo?			
Alternativas:	C^*_i	Ranking	Entropía (Peso)
Gerencia de producción	1,000	1º	0,129
Suministros (compras)	1,000	1º	0,129
Ingeniería (Planeamiento y desarrollo del producto)	0,876	2º	0,128
Marketing	0,876	2º	0,128
Calidad	0,823	3º	0,127
Control (Contabilidad, Costos)	0,739	4º	0,124
Tecnología de la información	0,370	5º	0,124
Recursos humanos	0,330	6º	0,112

Fuente: Elaboración propia (2016).

En la tabla 3 se evidencian las áreas internas de la empresa y la relevancia de estas en la elaboración y conducción de un costeo-objetivo. En primer lugar,

empatados, los factores de la gerencia de producción y suministros (compras) son considerados, por unanimidad, como los más relevantes. En segundo lugar, también empatados, se encuentran los sectores de ingeniería y de marketing. Shank y Govindarajan (1997) destacan que uno de los pilares de la gestión estratégica de los costos se basa en el análisis de la cadena de valor que integran las fuentes de materia prima, proveedores de componentes, clientes y procesos internos de la empresa.

Porter (1989) también enfatiza que los proveedores no elaboran y proveen solamente componentes, materia prima e insumos a ser utilizados por la empresa, sino que tienen una influencia significativa en los costos y su posición en la diferenciación. Uno de los ejecutivos de costos entrevistado destacó que en la empresa B “el área de suministros (compras) es la más importante en la gestión del costo-objetivo”. De esta manera, puede inferirse que un buen liderazgo y planeamiento por parte de los gestores de producción, como así también un buen estudio y relación con la cadena de valor, beneficia al sector de suministros (compras) y son puntos clave para una efectiva conducción del costo-objetivo. En cuanto a la Entropía, los valores no presentan dispersiones, permaneciendo semejantes. Esta semejanza indica que las respuestas no son contradictorias, dando a entender que hay unanimidad.

Tabla 4 - Ranking de relevancia de la cadena de valor

¿Cuál es el grado de relevancia del uso de la cadena de valor?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Relaciones con proveedores (materia-prima y componentes)	1,000	1º	0,207
Relaciones con procesos internos	0,592	2º	0,203
Relaciones con distribuidores del producto (concesionarios)	0,477	3º	0,196
Relaciones con clientes	0,459	4º	0,196
Relaciones con competidores	0,342	5º	0,199

Fuente: Elaboración propia (2016).

Considerando la tabla 4, que trata sobre la relevancia de la cadena de valor, el factor que más representó importancia, por unanimidad, fueron las relaciones con los proveedores, de donde provienen las materias primas y los componentes necesarios para la producción, corroborando los datos presentados en la tabla 8, suministros (compras). En segundo lugar, los procesos internos aparecen con un C^*_i de 0,592. Adicionalmente, se puede inferir que la baja relevancia atribuida a las relaciones con los competidores demuestra que, además de una fuerte competencia, las empresas no consideran una sociedad con sus competidores en la cadena de valor.

Rocha (1999) destaca que el proceso estratégico puede dividirse en dos grupos: el primero, relativo a los clientes, proveedores y competidores, dando importancia a la información gerencial de valor para toda la cadena, llevando, con esto, a una actuación más activa de la organización; el segundo grupo se refiere a la información interna de los procesos y del valor del producto o servicio y el costo-objetivo de la cadena de relaciones relativas a los clientes. En cuanto a la Entropía, los valores presentan una franca dispersión, observando dos factores que se encuentran en el primero y segundo puesto con mayor peso. Esto indica que existieron respuestas más parecidas que otras, indicando una leve discordancia en los demás ítems.

Tabla 5 - Ranking del grado de relevancia de la información interna relativa

¿Cuál es el grado de relevancia de la información Interna relativa a la definición del costo máximo admisible?			
Alternativas:	C^*_i	Ranking	Entropía (Peso)
La definición del diseño del producto y sus características	1,000	1º	0,101
Establecer metas de costos (objetivo) para cada componente del producto	1,000	1º	0,101
Tener claridad del valor del costo máximo admisible (costo-objetivo)	1,000	1º	0,101
Diferenciales e innovación del producto en relación a los existentes en el mercado	0,876	2º	0,100

Analizar medidas de desempeño con prioridades y metas estratégicas del producto	0,876	2°	0,100
---	-------	----	-------

Fuente: Elaboración propia (2016).

En cuanto a la información interna relativa a la definición del costo máximo admisible, se observa en la tabla 5, diez factores votados y que se dividieron en solamente tres posiciones. Esto sucedió por la gran importancia de los factores para los entrevistados, presentando pequeñas diferencias de voto entre ellos. En primer lugar, con un C_i^* de 1,000 y unanimidad de respuestas relativas a la información interna más importante para la definición del proyecto del producto y sus características, establecer metas de costo (objetivo) para cada componente del mercado y tener en claro el valor del costo máximo admisible. Como las notas fueron muy parecidas y altas, no se puede afirmar que algún factor no sea relevante para la pregunta.

En la investigación de Camacho y Rocha (2007), los hallazgos especifican que el proceso del costeo-objetivo exige el involucramiento de los colaboradores de algunas áreas de la empresa, pues el procedimiento se encuentra concentrado en el proyecto, alcanzando a nuevos productos. Al tratarse del costo admisible, Hansen y Rocha (2004) afirman que este es el precio de venta determinado, con base en el mercado, menos la rentabilidad mínima deseada. Así, para que este producto tenga éxito, existe la necesidad de que la empresa realice esfuerzos para traer el costo al grado de los costos admisibles. Concluyen que un proyecto ideado con un enfoque en el costeo-objetivo trabaja con una gestión de costos desde la etapa inicial de la creación del producto.

Tabla 6 - Ranking de relevancia de la utilización del costeo-objetivo en el ciclo de vida de los productos

¿Cuál es la relevancia de la utilización del costeo-objetivo (Target cost) en los diferentes ciclos de vida de un producto?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Costos en la fase de nacimiento del producto	1,000	1°	0,278
Costos en la fase de crecimiento del producto	0,592	2°	0,272
Costos en la fase de madurez del producto	0,261	3°	0,209

Costos en la fase de declive del producto	0,000	4°	0,241
---	-------	----	-------

Fuente: Elaboración propia (2016).

En cuanto a la utilización del costeo-objetivo en diferentes etapas del ciclo de vida del producto, cuatro factores fueron votados por los entrevistados, formando un ranking con cuatro posiciones distintas. En primer lugar, con un C^*_i de 1,000, demostrando unanimidad en las respuestas, se encuentran los costos en la fase de nacimiento del producto. Este dato era esperado, considerando que el Target Costing es ampliamente visto en la literatura como un método de costeo para productos en creación, ya que coloca un costo-objetivo, haciendo con que la posibilidad o no de conclusión del producto sea trazado por ese “objetivo”.

Brito, Garcia y Morgan (2008) aseveran que la gran ventaja del costeo-objetivo es que los costos del producto son estimados, previstos y trabajados antes de su ocurrencia. Así, en la fase de diseño y desarrollo de productos, los costos pueden ser ajustados antes inclusive de iniciar el proceso de fabricación. El ejecutivo de la empresa A afirmó: “utilizamos el costo-objetivo en la fase de desarrollo del producto y cuando es aprobado por la alta dirección pasa a la producción, donde se acompaña al costo hasta la fase de crecimiento. Cuando el producto llega a la madurez, pasa a utilizar el costeo-estándar”. En el ranking creado por el método Topsis, se puede percibir que en cuarto lugar se encuentra el factor relacionado con los costos en la fase de declive del producto, con un C^*_i de 0,000, lo que demuestra unanimidad en las notas bajas e irrelevancia del factor para la pregunta.

De esta manera, se infiere que el Target Cost es un modo de costeo centrado en la investigación y producción de productos nuevos, puesto que, cuanto más avanza el producto a través d su ciclo de vida, de acuerdo con la tabla 6, menor es la puntuación dada por los entrevistados.

Tabla 7 - Ranking de los componentes de costos y gastos del producto en la gestión estratégica del Target Cost

¿Cuál es el grado de importancia de los componentes de costos y gastos del producto en la gestión estratégica do costeo-objetivo (Target cost)?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Costos de material directo del producto	1,000	1º	0,340
Costos de mano de obra directa	0,603	2º	0,333
Costos indirectos (overheads)	0,370	3º	0,327

Fuente: Elaboración propia (2016).

En cuanto a los componentes de costos y gastos del producto en la gestión estratégica del costeo-objetivo, según la tabla 7, se puede observar que los costos de material directo del producto son considerados extremadamente importantes por los entrevistados, puesto que este factor obtuvo un C_i^* de 1,000, indicando que obtuvo solamente notas 5. Esta constatación confirma los resultados de la importancia de la negociación con los proveedores, que constan en la tabla 7. De esta forma es posible observar, mediante la diferencia de los valores de C_i^* , que el factor costos indirectos (overheads) no demuestra gran importancia entre los componentes del costo. En cuanto a la Entropía de la información, se verifica que los datos están balanceados, infiriendo que el ranking posee homogeneidad en las respuestas.

Tabla 8 - Ranking de la relevancia del costo estimado del producto con relación al costo máximo admisible

¿Cuál es la relevancia de cada alternativa en cuando el costo estimado del producto sea mayor que el costo máximo admisible (costo-objetivo)?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Inicia un trabajo de gestión de costos, inclusive en la etapa de preproducción, para eliminar el costo excedente.	1,000	1º	0,210
Realiza nuevas rotaciones de costos (Cost roll up) hasta alcanzar el costo-objetivo para dar inicio a la producción.	1,000	1º	0,210
Sumisión a la aprobación de los líderes (gestores de la empresa).	0,876	2º	0,209

Suspende lanzamiento del producto y la producción si no alcanza el costo-objetivo.	0,377	3º	0,169
Aborta el lanzamiento del producto por no alcanzar el costo-objetivo	0,264	4º	0,202

Fuente: Elaboración propia (2016).

En cuanto a la importancia de los factores cuando el costo estimado del producto es mayor que el costo máximo admisible (costo-objetivo), los entrevistados consideraron que se “inicia un trabajo de gestión de costos, aun en la etapa de pre producción para eliminar el costo excedente” y “se realizan nuevas rotaciones de costos hasta alcanzar el costo-objetivo para dar inicio a la producción, ambos con unanimidad en las respuestas.

Souza, Zanella y Nascimento (2005) destacan que en la fase de elaboración del proyecto y desarrollo del producto, los costos son más fáciles de ser identificados y se logran visualizar mejoras y cambios antes de la próxima etapa. En el caso de que permanezca el “gap”, se realizan nuevos contactos, normalmente con proveedores, hasta llegar al costo máximo admisible. Kato (1993) complementa que no hay duda de que la reducción de costos en las primeras etapas de desarrollo de productos contribuye mucho con la gestión del negocio. En este sentido, el relato del gerente de producción de la empresa B va al encuentro de los resultados cuando afirma que “el costo del nuevo producto debe ser presentado por el equipo de proyectos con un alto nivel de confianza del costo confirmado, y este es comparado con el costo-objetivo previamente definido. De esta manera, el equipo de proyectos evita que, caso existan problemas para alcanzar el costo-objetivo, el líder debe ser rápidamente informado, sin que el impacto negativo de costo sea percibido solamente en el momento del lanzamiento del nuevo producto”.

La cancelación del producto por no alcanzar el objetivo es el factor con la menor puntuación entre los entrevistados, obteniendo un C^* de 0,264. En cuanto a la Entropía de la Información, se puede observar que el factor suspende el lanzamiento del producto y la producción si no logra el costo-objetivo presentó una homogeneidad restringida en su peso, mostrándose por debajo de los demás. Esto significa que, por

más que este factor reciba bajas puntuaciones, no fue de manera unánime, pudiendo ser considerado importante o usual para algunas empresas de la muestra.

Tabla 9 - Ranking de uso de la herramienta en el proceso de gestión de costeo-objetivo

¿Cuál es el grado de utilización de cada herramienta en el proceso de gestión del costeo-objetivo?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Análisis de requisitos, exigencias y necesidades de los clientes.	1,000	1°	0,169
Monitoreo del status del costeo-objetivo	1,000	1°	0,169
Estimación de los costos de los componentes de los productos.	0,876	2°	0,167
Trade-off (elección, cambio) de costos entre los componentes de un producto (materiales alternativos).	0,826	3°	0,167
Descomposición del costo de los componentes de los productos, en tablas, softwares específicos.	0,823	3°	0,167
Ingeniería de valor (entiéndase: alcanzar un óptimo valor del producto con el menor costo posible, produciendo con la misma calidad).	0,739	4°	0,163

Fuente: Elaboración propia (2016).

En cuanto al grado de empleo de determinadas herramientas en el proceso de gestión del costeo-objetivo, los entrevistados consideraron la utilización importante de las herramientas de análisis de requisitos, exigencias y necesidades de los clientes y el monitoreo del status del costeo objetivo con un C_i^* de 1,000, mostrando unanimidad en la decisión. Considerando que las notas no tuvieron una gran discrepancia del primero al cuarto lugar, se puede observar que todas las herramientas analizadas poseen algún grado de relevancia para la muestra estudiada. Brito, Garcia y Morgan (2008), al investigar sobre la utilización del costeo-objetivo en la industria automotriz, constataron que se confirma la teoría de Monden (1999), tanto en el planeamiento como en la producción de nuevos productos en dicho sector, siguiendo el mercado

mundial, donde se perfeccionan los controles de costos, gastos y utilidades con los sistemas de gestión de costos. En cuanto a la Entropía, los valores no presentan dispersión, permaneciendo semejantes.

Tabla 10 - Ranking del nivel de utilidad percibida en la utilización del costeo-objetivo

Evalúe las opciones considerando el nivel de utilidad percibida – impacto individual, con la utilización del costeo-objetivo			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
El uso del costeo-objetivo capacita a las personas para desempeñar sus actividades de modo más eficiente.	1,000	1º	0,201
El uso del costeo-objetivo aumenta la capacidad de tomar decisiones.	1,000	1º	0,201
El uso del costeo-objetivo mejora el desempeño en el trabajo.	0,876	2º	0,200
El uso del costeo-objetivo aumenta la eficacia en el trabajo.	0,826	3º	0,199
El uso del costeo-objetivo contribuye con los gestores en el mantenimiento de la utilidad deseada.	0,826	3º	0,199

Fuente: Elaboración propia (2016).

La tabla 10 demuestra los datos de la pregunta respondida por los ejecutivos de costos de las empresas bajo estudio, en la que los individuos realizaron una evaluación de las opciones proporcionadas considerando el nivel de utilidad percibida – impacto individual, con la utilización del costeo-objetivo. Habiendo evaluado cinco opciones, las notas resultaron en tres posiciones, presentando una diferencia no importante entre los factores, haciendo que todos sean relevantes.

En primer lugar, ambos con un C_i^* de 1,000, el uso del costeo-objetivo capacita a las personas para desempeñar sus actividades de modo más eficiente y el uso del costeo-objetivo aumenta la capacidad de tomar decisiones fueron las opciones con mayor puntaje. La tesis de Marques (2012) constató que los factores internos empleados en las empresas favorecen a la utilización del costeo-objetivo y con entran

en conflicto con posturas estratégicas conservadoras, enfocándose en aspectos distintos de los objetivos organizacionales y generan una contribución al evidenciar sus gormas de gestión.

Para Wienhage (2010), un importante aliado del target costing es la ingeniería de valor, que permite conocer todos los procesos y funciones de los productos, facilitando la mejora continua de estos. En cuanto a la Entropía, los valores no presentan dispersiones, permaneciendo semejantes.

Tabla 11 - Ranking de metas de costos y precios-objetivo

Evalúe la importancia de las etapas en el desarrollo de la meta de costos y de precios para la empresa			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Cálculo del costo-meta (objetivo) unitario, sustrayendo la meta de utilidades operativas unitarias del precio de venta meta (objetivo).	1,000	1º	0,253
Realización de una ingeniería de valor para alcanzar el costo-meta (objetivo).	0,878	2º	0,251
Desarrollo de un producto que satisfaga las necesidades de los potenciales compradores.	0,876	2º	0,251
Elección del precio-meta (objetivo), basada en el valor aceptado por el consumidor, en los precios de los competidores y en la utilidad operativa-meta (objetivo), por unidad	0,739	3º	0,244

Fuente: Elaboración propia (2016).

Tomando en cuenta la importancia de determinadas etapas en el desarrollo de la meta de costos y de precios para la empresa, los entrevistados consideraron, con unanimidad, el cálculo del costo meta (objetivo), unitario, sustrayendo la meta de la utilidad operativa meta unitaria del precio-objetivo, como lo más importante para el sector. Souza, Zanella y Nascimento (2005) corroboran que la importancia de la estrategia del costeo-objetivo es utilizar como parámetro el precio definido por el mercado (objetivo) para hacer viable el margen de contribución deseado (objetivo) y

para la determinación del costo máximo permitido para que el margen-objetivo sea obtenido. En cuanto a la entropía de la información, todos los datos fueron homogéneos, proporcionando credibilidad al ranking. Refiriéndose a los demás factores, no existió gran discrepancia en los niveles de C_i^* , pudiendo ser entendido que los factores son importantes.

Tabla 12 - Ranking de relevancia de las variables externas relativas al precio-objetivo

¿Cuál es el grado de relevancia de las variables externas relativas al precio máximo que puede ser implementado?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
El precio de los competidores.	1,000	1º	0,144
El precio de venta máximo que el cliente pretende pagar.	1,000	1º	0,144
El nivel de deseo y necesidad de los clientes.	1,000	1º	0,144
La perspectiva del cliente.	1,000	1º	0,144
El precio de venta del mercado.	0,876	2º	0,143
El nivel de competitividad del mercado.	0,781	2º	0,142
El nivel de participación en el mercado (market share).	0,739	3º	0,139

Fuente: Elaboración propia (2016).

Considerando los datos presentados en la tabla 12, en relación al grado de importancia de las variables externas relativas al precio máximo que puede ser practicado, los entrevistados tomaron en cuenta cuatro alternativas como de extrema importancia, todas ellas compartiendo el primer lugar del ranking, con un C_i^* de 1,000. Las alternativas más votadas fueron el precio de los competidores, el precio de venta máximo que el cliente pretende pagar, el nivel de deseo y necesidad de los clientes y perspectiva del cliente. Considerando las respuestas, se percibe que no existen grandes incoherencias en el ranking en lo que se refiere a las variables externas del mercado, que tratan del precio, del market share y de la competencia, lo que se confirma cuando Kotler (1998) afirma que la fijación de precios se ha convertido en una especialidad propia que relaciona las áreas de la empresa a la gestión ejecutiva, en la cual los profesionales del marketing deben ser lo suficientemente creativos para

integrarlo a los conceptos financieros y de producción para que puedan generar resultados (utilidades), ya que las estrategias definidas solo en términos de participación de mercado o satisfacción del cliente no se sustentan por mucho tiempo.

Slagmulder y Cooper (2003) complementan que la meta estratégica de costos y precios no se resume solo a la búsqueda de reducción de costos, sino en acciones para el logro de ventajas competitivas, lo que significa gestionar costos con eficacia, exigiendo un enfoque amplio, externo a la empresa, en razón de que un análisis aislado del ambiente interno no ofrece información suficiente que garantice la eficacia del proceso decisorio. En cuanto a la Entropía, los valores no presentan dispersiones, permaneciendo semejantes.

Tabla 13 - Ranking del nivel de decisión tomada por los gestiones en la utilización del costeo-objetivo

¿Cuál es la relevancia que más se aproxima al nivel de decisión tomada por los gestores (Líderes), considerando la utilización del costeo-objetivo?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
En el lanzamiento de nuevos productos.	1,000	1º	0,168
En la formación de precios	1,000	1º	0,168
En la elaboración del planeamiento estratégico.	1,000	1º	0,168
En la selección de inversiones	0,878	2º	0,167
En la asignación de fondos presupuestarios.	0,878	2º	0,167
En la contratación y despido del personal de gestión.	0,701	3º	0,163

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con la tabla 13, que muestra las respuestas de los entrevistados en la pregunta “¿Cuál es la relevancia que más se aproxima del nivel de decisión tomada por los gestores (líderes), considerando la utilización del costeo-objetivo?”, se percibe que el lanzamiento de nuevos productos, la formación de precios y la elaboración del planeamiento estratégico son los factores más votados, dando la máxima importancia a estos. En cuanto a los demás, puede observarse una cierta homogeneidad en los valores de C_i^* , variando de 1,000 para los primeros lugares, hasta 0,701 para el tercer

lugar, infiriendo, de esta manera, que los factores poseen cierta importancia como respuesta a la pregunta realizada.

Entre las respuesta supracitadas, se percibe que no existen grandes discrepancias de los profesionales de costos en cuanto a la bibliografía, demostrando que el target costing es introducido de manera de atraer beneficios a las empresas en las que es correctamente trabajado, siendo un gran diferencial en la industria de maquinas e implementos agrícolas estudiada.

Pereira, Porton y Beuren (2004) afirman que las características de los consumidores y de la competencia son los principales factores para la elección del método de fijación de precios, ya que se encuentran insertos en el ambiente externo a la empresa, haciendo con que los precios sean determinados en la fase de proyecto del producto, antes de su lanzamiento.

Brito, Garcia y Morgan (2008) constataron que en la industria automotriz las empresas realizan investigaciones de mercado, proyecciones de productos, análisis del ciclo de vida y de la maximización de los beneficios antes de proyectar el producto. En la próxima sección se relacionaran las respuestas obtenidas por los ejecutivos de marketing y mercado sobre el market share y las estrategias que desarrollan las empresas del sector para la correcta fijación de precios de los productos vendidos.

3.3 Análisis de las Variables Marketing y Mercado

Los datos recabados para la realización del análisis de marketing y del mercado fueron analizados por los ejecutivos del área de marketing, ventas y comercial, los cuales poseen conocimiento fundamental del mercado, de la competencia y del market share, que es información decisiva en la fijación del precio-objetivo de los productos. Las cuestiones comprenden el conocimiento del mercado, el market share, competencia, precios, entre otras. En la empresa A participaron de la entrevista los gerentes de marketing, el gerente comercial y el analista financiero. En la segunda empresa (B), fueron entrevistados el gerente de marketing, el gerente de productos y el especialista en productos. En la empresa C fue entrevistado el gerente de marketing

y, en la empresa D fueron entrevistados el gerente de marketing y el gerente comercial, totalizando nueve ejecutivos contactados.

Tabla 14 - Ranking de relevancia de la información para el gestor de marketing en apoyo a la decisión

¿Cuál es el grado de relevancia de la información que el gestor de marketing necesita en apoyo a la decisión para la definición del target costing?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
El conocimiento del nivel de competencia en el mercado de actuación de la empresa (disputa entre competidores y exigencia de clientes).	1,000	1°	0,132
El conocimiento del nivel de disputa con empresas multinacionales de actuación global.	0,509	2°	0,141
El conocimiento del espacio de tiempo del ciclo de vida de los productos (tiempo de mantenimiento del producto en línea con las mismas características físicas y funcionales).	0,456	3°	0,149
El conocimiento de la participación de productos estandarizados en el mix de productos (producción a escala).	0,405	4°	0,145
El conocimiento de la participación de productos customizados en el mix de productos (producción diferenciada, especificada por exigencias de clientes).	0,345	5°	0,146
El conocimiento del uso de técnicas avanzadas de gestión (target costing, Just-in-time, logística integrada, existencia de setup, CAD/CAM, análisis e ingeniería de valor, cadena de valor, etc.)	0,236	6°	0,146
El conocimiento del nivel de utilización de avanzados recursos tecnológicos en la producción (robótica, automatización, equipamientos computadorizados).	0,164	7°	0,143

Fuente: elaboración propia

Considerando la tabla 14, en relación a la pregunta ¿Cuál es el grado de relevancia de la información que el gestor de marketing necesita en apoyo a la decisión para la definición del target costing?, se puede observar que el conocimiento del nivel de

competencia en el mercado de actuación de la empresa posee un C_i^* de 1,000 y una entropía de 0,132.

Esta información sugiere que todos los entrevistados consideraron esta alternativa como la más importante para responder a la pregunta, colocándola en primer lugar del ranking, no existiendo respuestas contradictorias. En segundo y en tercer lugar, con un C_i^* de 0,509 y 0,456 respectivamente, se encuentran las alternativas relativas al conocimiento del nivel de disputa con empresas multinacionales y el conocimiento del espacio de tiempo del ciclo de vida de los productos. De este modo, por más que estas alternativas no se encuentren en primer lugar, son importantes para la respuesta de la investigación, puesto que los datos sobre la competencia internacional y el tiempo de ciclo productivo es información importante considerada por la literatura.

Para Marques (2012), los cambios en el ambiente corporativo se reflejan en diversos factores, tales como la competencia, en las necesidades de los clientes, en la reducción del ciclo de vida de los productos, entre otros, los cuales hicieron con que la práctica del costeo-objetivo tuviese aceptación entre las organizaciones, principalmente las que operan en entornos dinámicos.

Bruni (2008) llama la atención de que se debe considerar las características del producto, el grado en que esta es percibida por los consumidores potenciales se distingue de los productos competidores, así como su etapa en el ciclo de vida del producto, su perecibilidad y su diferenciación con otros productos semejantes. Tratándose de la industria de maquinas e implementos agrícolas, el ciclo de vida, la durabilidad y las garantías poseen un periodo mayor, normalmente superior a un año. En último lugar, teniendo una baja puntuación por parte de los entrevistados, se encuentran el conocimiento del nivel de utilización de avanzados recursos tecnológicos en la producción (robótica, automatización, equipos computarizados), alcanzando una entropía balanceada con los demás factores.

Se puede observar que esta información no es importante para el requisito estudiado por todos los entrevistados, no se configura como algo que los equipos de marketing del sector toman en cuenta.

Tabla 15 - Ranking de la relevancia del ambiente en la definición de los precios y del mercado

Elija el grado de relevancia en relación a las características del ambiente (dinámico o estable) en que se encuentra inserto la empresa en la relación con la competencia para la definición de precios y mercado			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
El nivel de intensidad de la competencia en este ramo es fuerte – Intensidad de la competencia.	0,841	1º	0,148
Los cambios en el mercado son previsibles (competencia) – Incertidumbre ambiental percibida	0,841	1º	0,148
La frecuencia de lanzamiento de nuevos productos de la empresa es intensa – Intensidad de la competencia.	0,677	2º	0,144
El ambiente externo es altamente dinámico – Intensidad de la competencia	0,613	3º	0,145
La frecuencia de innovación tecnológica en el área es constante – Intensidad de la competencia.	0,613	3º	0,145
El grado de restricciones regulatorias (legales, políticas o económicas) – Intensidad da competencia	0,530	4º	0,138
Las preferencias de los clientes son previsibles (consumidor) – Incertidumbre ambiental percibida.	0,434	5º	0,132

Fuente: elaboración propia

La tabla 15 evidencia el grado de relevancia en relación a las características del ambiente (dinámico y estable) en que se encuentra inserta la empresa en relación con la competencia para la definición de precios y mercado. De esta forma, teniendo un C_i^* empatado de 0,841 y una entropía con valores distantes a cero, presentando, de esta manera, una homogeneidad en las respuestas, se puede afirmar que el sector en que se encuentran las empresas es fuerte, con una intensa competencia y con cambios percibidos en el mercado (incertidumbre ambiental).

Butcher et al. (2000) afirman que, para sincronizar el proyecto y el precio del producto, se deben analizar las preferencias de los consumidores, dado que cuantos

más beneficios obtiene un consumidor por el uso de un producto, mayor es el valor percibido del mismo y mayores son sus oportunidades de seleccionado entre los competidores. El producto, por lo tanto, debe basarse en un análisis de las ventajas y desventajas competitivas, diferenciándose de los productos competidores en el mercado. En cuanto al bajo valor de C_i^* de 0,434, se infiere que el sector en que se encuentran las empresas no presenta una alta previsibilidad de las voluntades del consumidor. Este asunto será tratado en la sección siguiente. En cuanto a la entropía, se puede localizar en la tabla 15 una leve distorsión en las respuestas, presentada por la pequeña variación en la entropía, yendo desde 0,148 en el ítem que se encuentra en primer lugar del ranking hasta 0,132 en el ítem que se encuentra en último lugar. Esta oscilación en los valores indica que las respuestas no fueron 100% unánimes.

Tabla 16 - Ranking del grado de relevancia de las estrategias en la definición del market share

¿Cuál es el grado de relevancia de las estrategias en la definición del market share?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Mantener el Market share y obtener un retorno razonable sobre la inversión	0,698	1º	0,336
Maximizar la rentabilidad y el flujo de caja a corto y mediano plazo y estar dispuesto a sacrificar el Market share si fuera necesario.	0,613	2º	0,330
Aumentar ventas y el Market share y estar dispuestos a aceptar bajos retornos sobre la inversión a corto y mediano plazos, si fuese necesario.	0,405	3º	0,334

Fuente: elaboración propia

Tomando en cuenta los datos presentados en la tabla 16, cuando se preguntó acerca de la relevancia de las estrategias en la definición del market share, las respuestas fueron homogéneas y concisas, mostrando que mantener el market share y obtener un retorno razonable sobre la inversión es la estrategia más relevante presentada por las empresas, ya que obtuvo un C_i^* de 0,698. Se cree que la obtención de altos niveles de market share es el objetivo principal de las empresas investigadas,

por eso la importancia dada al mantenimiento del nivel y la disminución del retorno. En este escenario, Rocha (1999) afirma que la gestión estratégica se propone configurar, desarrollar e introducir estrategias que aseguren ventajas competitivas a la organización a partir de tres principios básicos: la consonancia, cuando debe existir un equilibrio entre la organización y el ambiente; del posicionamiento, en que la adecuación al ambiente debe ser diferenciada de los competidores; y de la competitividad para obtener ventajas ante los competidores.

Tabla 17 - Ranking de las estrategias de posicionamiento de mercado

¿Cuál es el grado de importancia de las estrategias de posicionamiento de mercado de la empresa?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Diferenciación: con el fin de ofrecer un producto de alta calidad, satisfaciendo las necesidades específicas de los clientes, además de diferenciar el producto en relación a los competidores.	0,84	1º	0,262261709
Innovación: con el objetivo de lograr la evolución de las rutinas y procesos de la empresa, en la cual la competencia es menor por precio y mayor por innovación.	0,51	2º	0,251442437
Liderazgo en costo: con el fin de proporcionar un producto de bajo costo y competir con base en el mantenimiento del precio de venta (bajo)	0,44	3º	0,238024532
Enfoque: con el fin de encontrar un nicho de mercado, seleccionando clientes y segmentos específicos.	0,39	4º	0,248271322

Fuente: elaboración propia

En relación a los datos presentados en la tabla 17, se puede inferir que la diferenciación, en la provisión de un producto de alta calidad, satisfaciendo las necesidades específicas de los clientes, además de diferenciar el producto en relación a los competidores, es la estrategia de posicionamiento más importante utilizada por el sector, con un C_i^* de 0,84 y presentando un peso de entropía que indica homogeneidad en la respuesta.

Souza, Silva y Pilz (2010) aseveran que la diferenciación se configura como una estrategia competitiva capaz de satisfacer las necesidades y preferencias de clientes con productos personalizados, valorizando sus atributos en detrimento del menor precio y también por la marca, de las especificidades del producto, del servicio personalizado pre y post venta y por las formas de financiamiento, entre otras.

En cuanto a la estrategia que no es considerada relevante y que obtuvo un puntaje de C_i^* de 0,39, se destaca la de enfoque, cuando la empresa tiene como fin encontrar un nicho de mercado, seleccionando clientes y segmentos específicos, en los cuales sea posible competir favorablemente (Hansen; Mowen, 2001). Este dato puede ser relativo a la dificultad encontrada por las empresas en la previsión de las necesidades del consumidor, como fue citado anteriormente en las características del ambiente, como se evidencia en la tabla 17.

Tabla 18 - Ranking del grado de actuación de los competidores

Evalúe el grado de actuación de los competidores en el mercado			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Descuento en los precios es una práctica común en la Industria de Máquinas e Implementos Agrícolas (IMA).	0,764	1°	0,115
Políticas de financiamiento de los competidores son decisivas en la competencia del mercado.	0,655	2°	0,113
La búsqueda de mercado (Market share) por parte de los competidores se hizo más agresivas en los últimos tres años.	0,655	2°	0,113
Los competidores afectan a la organización en muchas áreas (ejemplo: fijación de precios, marketing, entrega, servicios, producción, calidad, etc.).	0,613	3°	0,113
La competencia en la Industria Máquinas e Implementos Agrícolas (IMA) es "exacerbada".	0,578	4°	0,110
La competencia por precio es una característica en la IMA.	0,536	5°	0,111

Los competidores intentan “contratar” funcionarios de la empresa.	0,487	6°	0,115
La competencia por innovación del producto es una característica de la IMA.	0,470	7°	0,105
Los competidores son agresivos en el registro de patentes para proteger la propiedad intelectual.	0,445	8°	0,105

Fuente: elaboración propia

Considerando la tabla 18, en la cual se evidencian los factores que corresponden a la actuación de los competidores en el mercado en el que se encuentran las empresas, en primer lugar, con un C_i^* de 0,764, se halla el factor que indica que los descuentos en los precios es una práctica común en el sector. Sartori (2004) destaca que el precio promocional se refiere a colocar un precio bastante más bajo que el de la competencia; es una estrategia para atraer nuevos clientes y promover o sustentar las relaciones con los clientes sensibles al precio y esta pérdida puede ser cubierta con la venta de productos más lucrativos. En segundo lugar, con un C_i^* de 0,655, empatados, se encuentran los factores que muestran que las políticas financieras de los competidores son decisivas en la competencia por el mercado y que la búsqueda de mercado (market share) es más agresiva en los últimos años.

Nagle y Holden (2003) afirman que la utilización de líneas de financiamiento puede impactar en el aumento del nivel de competencia y en la disputa por la ampliación del market share. Sartori (2004) llama la atención acerca de que la competencia entre las empresas siempre existió, y que en las propuestas para la fijación de precios negociados el cliente evalúa y elige lo que más se encuadra en su presupuesto y que, de alguna manera, este hecho impacta en la ampliación del mercado. En cuanto a los factores que se ubicaron en los últimos lugares, es posible observar que estos levantan cuestiones sobre la innovación y patentes y obtuvieron bajas notas. De esta manera, se puede percibir que las empresas no están interesadas en innovar o en patentar las innovaciones que crean, sino en ser competitivas y destacarse en aquello que ofrecen al productor.

Tabla 19 - Ranking de desempeño de la empresa con relación a la competencia

Evaluar la relevancia de obtener información referente al desempeño de la empresa con relación a la competencia			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
El crecimiento de las ventas de la empresa es superior al de la competencia.	0,764	1°	0,338
Desde un punto de vista general de la posición de mercado, el desempeño de la empresa es superior al de la competencia.	0,655	2°	0,330
El retorno financiero, tal como el Retorno sobre el Activo de la empresa es superior al de la competencia	0,613	3°	0,332

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con la tabla 19 se puede inferir que las tres informaciones relevadas mediante la investigación pueden ser consideradas importantes, puesto que la diferencia entre ellas es pequeño. El crecimiento de las ventas de la empresa es superior al de la competencia, sin embargo, puede ser considerada la información más relevante sobre el desempeño de la competencia, ubicándose con un C_i^* de 0,764.

Tabla 20 - Ranking de decisiones de market share y precios

¿Cuál es el grado de relevancia de la afirmación, presentadas a continuación, que interfieren en la decisión de market share y precios?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Evaluación de los costos de los competidores auxilia a los ingenieros de la empresa, proporcionándoles metas claras.	0,655	1°	0,125
La utilización de datos de costos de los competidores con base en información estratégica y de marketing para desarrollar e identificar estrategias superiores.	0,655	1°	0,125
El análisis de los factores estratégicos en el proceso decisorio de los precios, incluyendo la reacción a los precios de los competidores, elasticidad de los	0,613	2°	0,126

precios de mercado, crecimiento, las economías de escala y experiencia.			
Conocer sobre la posición financiera de los competidores ayuda a entender cómo estos pueden iniciar movimientos competitivos.	0,536	3°	0,123
Evaluación de costos de los competidores ayuda a entender la posición en relación a los competidores (market-share, utilidades).	0,487	4°	0,127
Conocer sobre la posición financiera de los competidores como pronóstico de cómo estos pueden responder a amenazas competitivas.	0,456	5°	0,127
Evaluación de costos de los competidores ayuda a entender los procesos de los competidores.	0,345	6°	0,123
Información contable disponible no ayuda a entender la posición de los competidores.	0,290	7°	0,123

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con los datos presentados en la Tabla 20, se observa la relevancia de la información que interfiere en la decisión del market share y en la decisión de precios. De esta forma, empatados en primer lugar, con un C_i^* de 0,655, la evaluación de los costos de los competidores como forma de ayudar a los ingenieros de la empresa, proporcionándoles metas claras y la utilización de datos de costos de los competidores con base en información estratégica y de marketing para desarrollar e identificar estrategias superiores comparten el primer lugar, siendo considerados como los más importantes para los entrevistados.

Los resultados son semejantes a los encontrados en el estudio de Cinquini y Tenucci (2006) realizado en 93 empresas italianas, que constató que las principales prácticas utilizadas en la definición de los precios y el mercado contemplan la estimación de costos de la competencia, el análisis de los estados contables del competidor, el monitoreo de la posición competitiva, la fijación estratégica de precios y el benchmarking. En las dos últimas colocaciones, con un C_i^* de 0,345 y 0,290

respectivamente, se encuentran los factores sobre la evaluación de los costos de los competidores como una ayuda para la comprensión de los procesos de la competencia y la información contable disponible que no ayuda a entender la posición de los mismos.

Tabla 21 - Ranking de las fuerzas que interfieren en la utilización del costeo en la fijación del precio-objetivo

De las fuerzas relacionadas por Porter (1986), ¿cómo estas interfieren en la decisión de utilización del costeo-objetivo (target costing) en la fijación del precio-objetivo?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
La intensidad o rivalidad entre los competidores.	0,555	1º	0,197
La amenaza de productos sustitutos.	0,544	2º	0,204
La amenaza de nuevos competidores potenciales.	0,456	3º	0,203
El poder de los compradores.	0,387	4º	0,194
El poder de los proveedores.	0,236	5º	0,202

Fuente: elaboración propia

En la tabla 21, que busca relacionar los factores que responden a la pregunta sobre las fuerzas relacionadas por Porter (1986) y la interferencia de las mismas en la decisión de la utilización del costeo-objetivo en la fijación del precio-objetivo, se puede inferir que los entrevistados consideraron la intensidad o rivalidad entre los competidores como el principal factor a ser reconocido, presentando un C_i^* de 0,555 y una entropía que indica homogeneidad en las respuestas. De esta forma, se confirma lo que Mintzberg et al. (2006) afirmaron: la competencia es un segmento no es coincidencia y tampoco suerte; posee sus raíces en economías implícitas y existen fuerzas competitivas que van mucho más allá de los competidores establecidos en el segmento, que pueden ser clientes, proveedores, potenciales ingresantes y productos sustitutos. El poder de los proveedores, sin embargo, es indicado como un factor de baja relevancia, ocupando el último lugar del ranking, con un C_i^* de 0,236.

Tabla 22 - Ranking de la relevancia de las variables internas en la fijación del precio-objetivo

¿Cuál es el grado de relevancia de las variables Internas relativas a las acciones para la adecuación al precio máximo (objetivo) que puede ser practicado?			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
La definición de una meta individualizada para el margen de utilidades propuesto (objetivo).	0,613	1º	0,128
Poseer un costo bien calculado y su marca líder en el mercado.	0,613	1º	0,128
Reducción el margen de utilidades.	0,530	2º	0,122
La definición del precio máximo (objetivo) que puede ser practicado.	0,509	3º	0,117
Reducción de costos en la sustitución de componentes de los productos.	0,487	4º	0,129
Desafío y debate continuo de los datos, suposiciones y planes de acción.	0,422	5º	0,124
Reducción de costos en el análisis de procesos, setups...	0,422	5º	0,124
Medición de variables no relacionadas con las prioridades y metas estratégicas.	0,236	6º	0,129

Fuente: elaboración propia

La tabla 22 presenta el ranking de los factores relacionados con la pregunta sobre el grado de relevancia de las variables internas relativas a las acciones para la adecuación del precio máximo-objetivo. Los entrevistados indicaron que la definición de una meta individualizada para el margen de beneficio esperado y el hecho de poseer un costo bien calculado y su marca como líder en el mercado, son los factores que se encuentran empatados en primer lugar, con un C_i^* de 0,613.

En este contexto, Scarpin (2000) y Crepaldi (2008) resaltan que el producto no puede ser elaborado si el costo de su producción y comercialización es mayor que el costo máximo admisible, como así también si no es posible mantener el margen de beneficios estipulado.

Kato (1993) destaca que el costo-objetivo no se limita solo a reducir los costos antes de la producción, sin embargo, forma parte de la gestión estratégica del beneficio y del liderazgo en el mercado. Souza y Clemente (2011) afirman que, para alcanzar estos objetivos, las empresas diferencian sus productos, lo que incentiva su consumo por parte de los clientes y, así, logran asumir el liderazgo en el mercado, posición fundamental para su crecimiento, con diferenciales que evitan la entrada de nuevos competidores.

Tabla 23 - Ranking de la relevancia de la actuación de la empresa

Entre las estrategias de fijación de precios de los productos, ¿Cuál es el grado de relevancia en la actuación de la empresa frente a las siguientes situaciones:			
Alternativas:	C_i^*	Ranking	Entropía (Peso)
Luego de la formulación de un proyecto para el nuevo producto, este es sometido a alguna instancia decisoria para la aprobación, como la alta dirección y el equipo de tecnología, antes de la producción en escala total y de las etapas de ventas.	1,000	1º	0,168
La empresa define un precio de venta-objetivo basado en los precios reales de los diversos productos de los competidores en el mercado y en la información del prototipo del nuevo modelo en comparación con los modelos de la competencia en el mercado.	1,000	1º	0,168
La empresa posee un plan de estimaciones de beneficios para nuevos modelos, incluyendo planes estructurales específicos: como planes de ventas, de inversión, financiamientos, cambios pequeños a largo plazo en los nuevos modelos; constituyendo de esta manera objetivos de lucro deseables.	0,836	3º	0,167

La empresa realiza investigaciones de mercado evaluando sus resultados con un enfoque en: comprensión de las necesidades del usuario, tendencias entre los competidores de mercado; feedback del mercado en relación a la calidad de los modelos lanzados y buscando información para los próximos modelos o para pequeñas alteraciones en los existentes.	0,698	4°	0,166
Es determinado un costo-objetivo basado en el margen de beneficio deseado por la empresa durante el ciclo de vida estimado.	0,698	4°	0,166
La empresa posee departamentos en los cuales es realizada una propuesta de producto basada en las investigaciones de mercado efectuadas y en los avances tecnológicos, tomando en cuenta los requerimientos del mercado en relación a las especificidades de los productos.	0,544	5°	0,166

Fuente: elaboración propia

La última pregunta realizada a los entrevistados se encuentra plasmada en la tabla 23. En cuanto a la relevancia en la actuación de la empresa, considerando las estrategias de fijación de precios de los productos, los entrevistados, de manera unánime, evidenciaron que luego de la formulación de un proyecto para un nuevo producto, este es sometido a algunas instancias decisorias para su aprobación por parte de la alta dirección y el equipo de tecnología, antes de la producción en escala total y de las etapas de ventas y la empresa define un precio de venta-objetivo basado en los precios reales de los diversos productos de los competidores en el mercado y en la información del prototipo del nuevo modelo en comparación con los modelos de los competidores en el mercado, como actores más relevantes.

De esta manera, la fijación de precios de los productos del sector investigado se da, en un primer momento, con un proyecto, donde se validan los costos de producción para luego pasar a la producción a escala, teniendo un precio-objetivo basado en precios reales de los competidores y del prototipo. De acuerdo con las tablas supracitadas, se puede percibir que las respuestas de los gestores de marketing y mercado, por más que hayan sido observados altos niveles de C^* , no obtuvieron tantas repeticiones y homogeneidad que las respuestas de los ejecutivos de costos, factores

este que demuestra que las nociones y visiones sobre el market share y las estrategias de las empresas son parecidas, pero no iguales.

La próxima sección presentará el análisis de valor percibido por el cliente, en que se evidencian las respuestas de los consumidores entrevistados.

3.4 Análisis de la variable Valor Percibido por el Cliente

Para la realización de esta etapa de la investigación fue necesario disponer de un informe de los clientes de las empresas objeto de estudio, que compraron alguna máquina (tractor o cosechadora) o implemento agrícola durante los años 2014 – 2016. A partir de este material fueron enviados los cuestionarios a 150 clientes, con propiedades en la región Noroeste de Rio Grande do Sul, los cuales fueron elegidos de manera aleatoria. Los cuestionarios fueron enviados durante el mes de noviembre de 2016.

Como el retorno aun era lento y con un bajo índice, la investigadora seleccionó 45 propiedades, yendo personalmente a entrevistar a los mismos. Los otros (49) hicieron su retorno por e-mail, mediante entrega personal, como así también enviando a través de estudiantes universitarios que aceptaron colaborar con la misión. El retorno total fue de 94 cuestionarios, o sea, el 62,66% del total enviado. De estos, el 30,85% son de pequeñas propiedades (29 encuestados con producción de hasta 50 ha.). Las propiedades medianas que corresponden de 50,1 a 100 hectáreas, presentaron un total de 24,47% (23 encuestados). En relación a las grandes propiedades, con más de 100 hectáreas, alcanzaron la mayor participación, con un total de 44,68%, siendo 42 encuestados.

El cuadro 7 proporciona los datos iniciales del cuestionario, con información de los encuestados de acuerdo con el tamaño de cada propiedad.

Cuadro 7 - Datos generales de las propiedades participantes de la investigación

DATOS GENERALES DE LAS PROPIEDADES – PORTE	PEQUEÑA Hasta 50 ha.	MÉDIANA de 50,1 a 100 ha	GRANDE (+) 100 ha
Nº hectáreas cultivados	34,78	77,39	742,67
Nº de empleados contratados	0,24	0,39	7,10
Nº de máquinas e implementos agrícolas	8,07	10,35	20,21
Nº Máquinas e implementos agrícolas adquirido en los últimos tres años (2014 a 2016)	1,93	2,57	5,12
Marca única	6,90%	8,70%	7,14%
Multimarcas	93,10%	91,30%	92,86%
Número de cuestionarios aplicados	29	23	42

Fuente: elaboración propia

Al analizar las pequeñas propiedades, o sea, los 29 encuestados, se constató que el promedio general del número de hectáreas cultivadas era del 34,79 hectáreas. De estas, poco utilizan mano de obra contratada, pues la mayoría es mano de obra familiar y, en general, presentaron solamente 0,24 personas contratadas por propiedad. En promedio, estos poseen un total de 8,07 maquinas e implementos, destacando que las maquinas son en menor número, alcanzando el máximo de dos y el resto son implementos agrícolas. En lo que se refiere a la adquisición, sigue la misma regla, puesto que en los últimos tres años se verifica, según los cuestionarios, que fueron adquiridos más implementos y pocos tractores. Las cosechadoras fueron adquiridas en solamente dos propiedades.

Otro punto importante observado corresponde a la fidelidad de los clientes con relación a la marca o si en la propiedad existe multimarcas. En este sentido, cabe señalar que para maquinas agrícolas existen 2 opciones en la región. Por otro lado, los implementos agrícolas son fabricados por seis empresas. Solamente en 2 propiedades se constató la existencia de todas las maquinas de una marca y los

implementos de otra. Las demás 27 propiedades concentran equipamiento y maquinas multimarcas.

Cabe destacar también que los agricultores comentaron que la mayoría de las veces compran maquinas y equipamiento usados de empresas específicas que hacen este tipo de comercialización, con garantía y asistencia técnica. Las propiedades de mediano porte, con un total de 23 encuestados, poseen, en promedio, la producción en la franja de 77,39 hectáreas, con la utilización, en media, de 0,39 empleados contratados por propiedad, normalmente en las que poseen más de 75 hectáreas. En estas, el numero de maquinas agrícolas, tractores y cosechadoras es más expresivo, con compras de equipamientos nuevos directamente de las concesionarias, con un nivel de exigencia mayor, puesto que en estos últimos tres años compraron, en promedio, 2,57 maquinas o implementos nuevos.

El número de propiedades con productos de marca única son solamente dos, igualándose a las de pequeño porte. Las propiedades clasificadas como de gran porte, con más de 100 hectáreas cultivadas, presentan una diferencia significativa en extensión de áreas. De las que participaron de la investigación, corresponden de 100,1 hasta 3.800 hectáreas. En este sentido, los valores medios obtenidos no expresan esa diferencia, solamente por la observación directa in loco se puede constatar elementos representativos para el análisis. De las 42 propiedades encuestadas, la investigadora visitó 19, la mayoría con áreas superiores a 300 hectáreas. El promedio de hectáreas cultivadas de los 42 cuestionarios corresponde a 742,67 hectáreas. En cuanto a la contratación de mano de obra, sigue la misma cuestión del área cultivada; en algunas propiedades llega a 95 empelados, en otras 3; entonces, en promedio corresponde a 7,10 empelados.

En estas propiedades, la compra de maquinas agrícolas es muy representativa; todas ellas adquirieron algún tipo de tractor y/o cosechadora nuevas en los últimos tres años, lo que equivale, en promedio, a 5,12 maquinas e implementos agrícolas. Otro factor que llamó mucho la atención es de que estos poseen tractores y cosechadoras multimarcas, pero afirmaron durante las conversaciones que, por decisión estratégica de los gerentes y propietarios, estos han adquirido solamente una marca en las

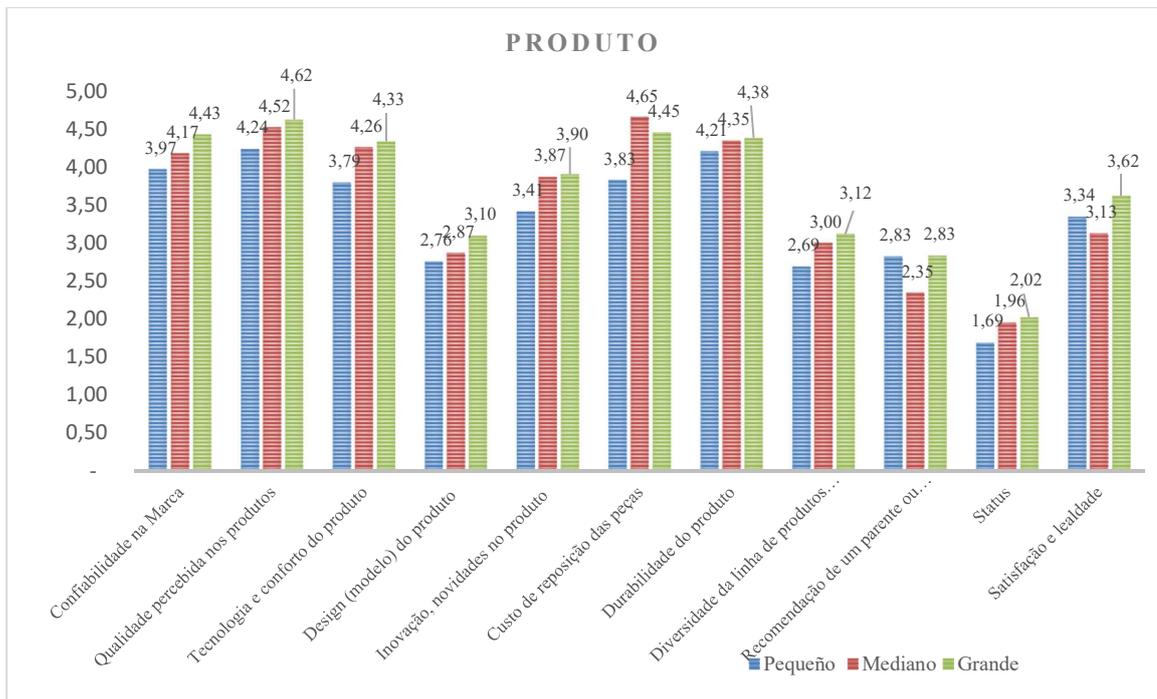
compras. En relación a los implementos, son de multimarcas, en virtud de que no todas las empresas fabrican los mismos productos, teniendo más opciones de elección.

De los relatos, se destaca la conversación con un propietario de un área de 495 hectáreas que se expresó de la siguiente manera: *“Nuestra propiedad posee implementos agrícolas de diferencias marcas, pero los tractores y cosechadoras que estamos reponiendo son de solamente una marca – JD –, debido a la calidad e innovación, estos siempre satisfacen nuestras necesidades, aquí hay solo uno diferente, irregular y su cosechadora produce menos desperdicios”*. Otro productor que cultiva un área de 3.800 hectáreas comentó: *“En nuestras adquisiciones tomamos siempre en cuenta la sociedad con la reventa y la calidad del equipamiento tenemos equipos de más de una marca, pero evitamos comprar, en cada oportunidad, una marca diferente de otra buscamos seguir una línea o una tendencia. Últimamente compramos mas tractores de la AGCO y cosechadoras de la John Deere”*. Un tercer productor, con una plantación de 3.600 hectáreas afirmó: *“Compro siempre dos marcas, tractores de la AGCO, porque a mi padre siempre le gusto Massey y a mí también. Hemos comprado cosechadoras solamente de la John Deere, porque produce la menor perdida de producto”*.

A partir de los datos generales, el cuestionario fue elaborado con base en los estudios de Kotler (1998) y Churchill y Peter (2007), basados en las 5P de marketing, o sea, producto, precio, plaza, promoción y post venta. Para el producto fueron elaboradas 11 preguntas, mientras que para las demás Ps – precio, plaza, promoción y post venta – fueron elaboradas 5 preguntas para cada una, con un total de 31 afirmaciones. Fue solicitado al investigado que en cada afirmación fuese atribuida una nota de 1 a 5, que varía desde el menor grado de relevancia, denominado 1 – sin importancia -, al mayor grado de importancia, denominado 5 – totalmente importante. Los grados de relevancia intermedios son: 2 – poco importante -, 3 – importante – y 4 – muy importante. Vale destacar que para el atributo del valor percibido, cada una de las P tiene la misma importancia en la formación del precio, independientemente del número de afirmaciones, y cada uno de las P representa un 20%, totalizando 100%,

ya que el valor percibido es conformado por las 5Ps: producto, precio, plaza, promoción y post venta. El grafico 8 presenta los datos en lo que se refiere al producto, con las 11 afirmaciones y el promedio de respuestas de los investigados, de acuerdo al porte de la propiedad.

Gráfico 8 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PRODUCTO



Fuente: elaboración propia

De acuerdo con los datos del grafico 8, se demuestra en el promedio de la puntuación alcanzada en el grupo “P – PRODUCTO” que involucra aspectos relacionados con la confiabilidad de la marca, la calidad, la tecnología, el diseño, la innovación, el costo de reposición de las piezas, la durabilidad, la diversidad, el status, la satisfacción y la lealtad. El mayor puntaje se refiere al costo de reposición de las piezas.

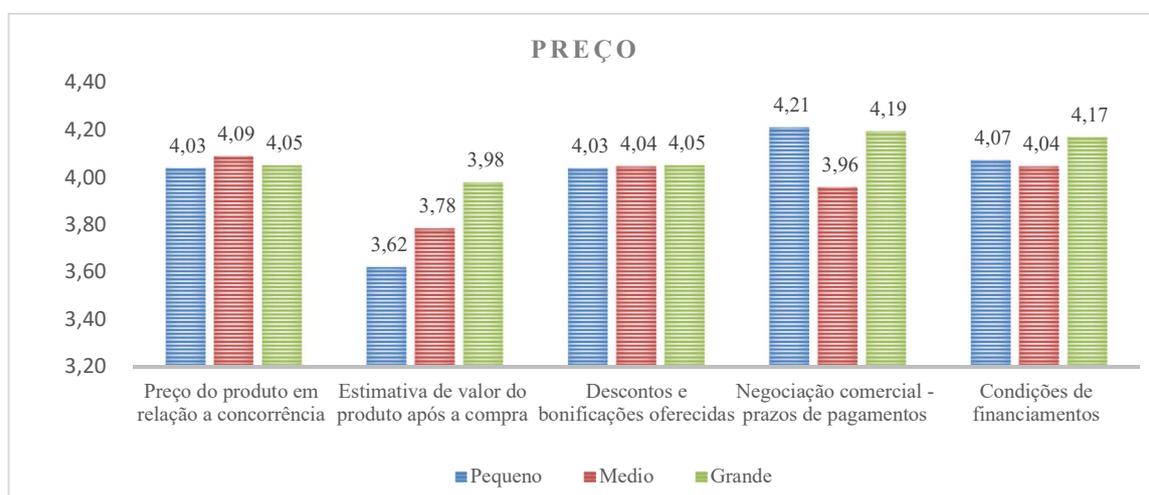
Considerando una escala de 1 a 5, el status fue el ítem que permaneció en torno a 2 puntos para las grandes propiedades. Esto significa que este atributo posee poca importancia en la elección de una maquina o implemento agrícola para su adquisición.

La diversidad de esta línea de productos, la recomendación de los parientes y amigos y el diseño del producto alcanzaron una puntuación promedio de 2 a 3, aproximándose al grado de relativa importancia. El atributo de la innovación del producto y la satisfacción y lealtad, alcanzaron la franja de 3 a 4 puntos, siendo muy importantes a la hora de la elección del producto. La confiabilidad de la marca, la calidad percibida en los productos, la tecnología, la comodidad, el costo de reposición de las piezas y la durabilidad del producto, son los atributos que más se aproximan en la escala como totalmente importantes en la elección del producto.

Se constata que en estos ítems, de los 94 encuestados, existe una alineación de la escala de puntuación, independientemente del porte de la propiedad.

A continuación, el gráfico 9 presenta lo que fue identificado mediante la observación de los encuestados en los 5 ítems que componen la segunda P – PRECIO – y el promedio de respuestas obtenidas de acuerdo con el porte de la propiedad.

Gráfico 9 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PRECIO



Fuente: elaboración propia

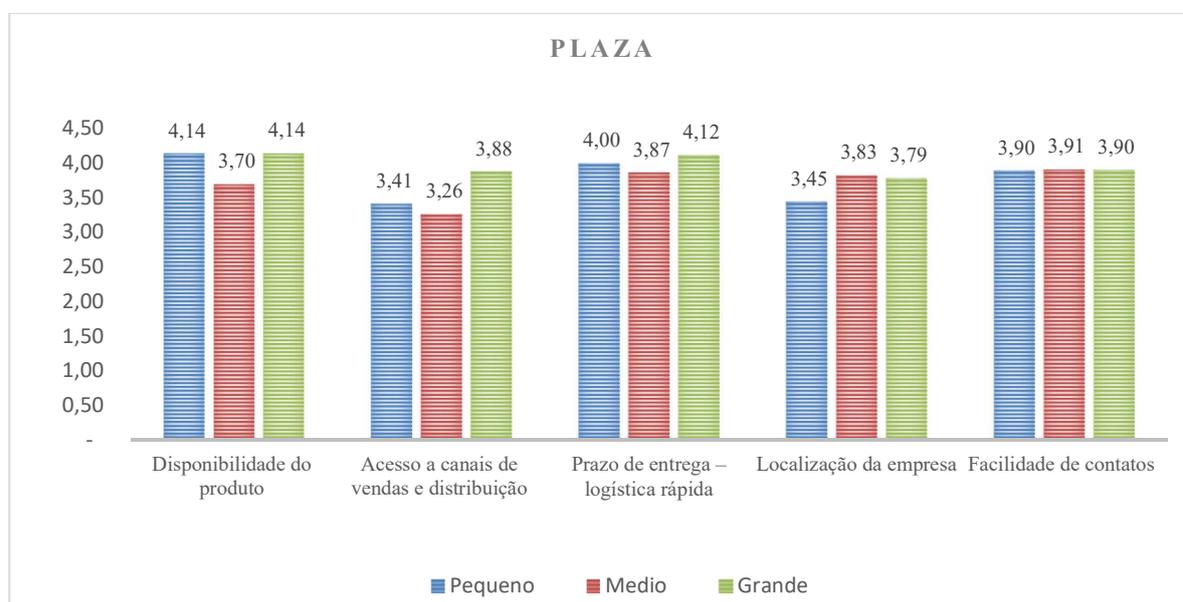
Seguendo la misma escala de 1 a 5, tratándose de un promedio de 94 cuestionarios respondidos, el factor “precio” presenta una significativa puntuación, colocando a todos los ítems superiores a 3,62 puntos en la escala. Solamente el

atributo estimación de valor del producto luego de la compra permanece en la franja de 3,62 a 3,98 puntos, destacándose que en la pequeña propiedad posee un grado de importancia menor y para los productores de mediano y gran porte se aproxima al grado de muy importante.

El precio del producto en relación a la competencia, los descuentos y bonificaciones y las condiciones de financiación alcanzan un puntaje superior, muy próximo a los 4 puntos. Se menciona, asimismo, que para los pequeños y grandes productores, el ítem que trata de la negociación comercial es uno de los elementos totalmente importantes en la elección de un producto.

En el grafico 10 se presentan las constataciones al respecto de los 5 ítems que componen la tercera P – PLAZA – y el promedio de respuestas obtenidas considerando a los 94 encuestados, de acuerdo con el porte de la propiedad.

Gráfico 10 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PLAZA



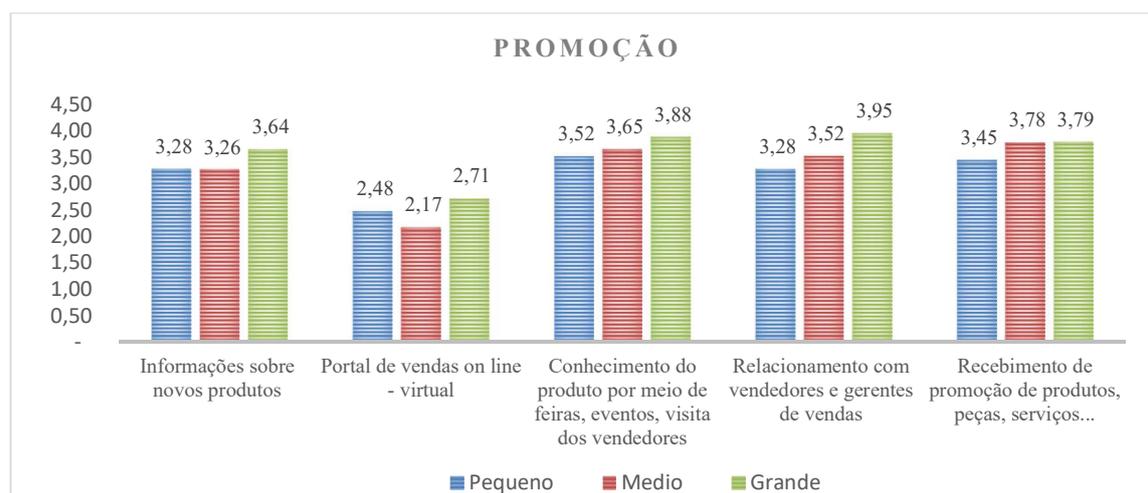
Fuente: elaboración propia.

Para la P – PLAZA – que aborda las cuestiones de acceso a los canales de ventas y distribución, localización y facilidades de contacto con la empresa, el promedio de

las respuestas se ubicó en la franja de 3,26 a 3,90, entre importante y muy importante. Lo que se destaca aquí como totalmente importante es la cuestión de la disponibilidad del producto, los plazos y la logística en la entrega. En este ítem los resultados promedio son bastante uniformes y tampoco presentan grandes diferencias entre el grado de relevancia de acuerdo con el porte de las propiedades.

A continuación, en el gráfico 11, se presentan las constataciones al respecto de los 5 ítems que componen la cuarta P – PROMOCIÓN – y el promedio de respuestas obtenidas, considerando a los 94 encuestados de acuerdo con el porte de la propiedad.

Gráfico 11 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - PROMOCIÓN



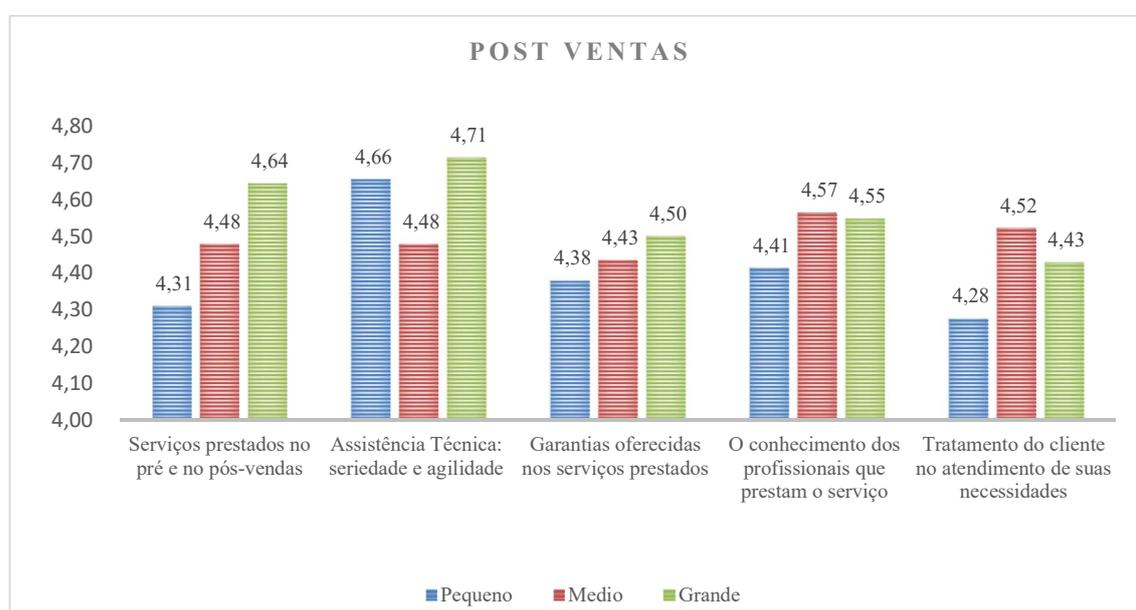
Fuente: elaboración propia.

De los puntos observados en la P – PROMOCIÓN -, el portal de ventas online no se configura como relevante para los productores en la elección del producto, ubicándose en la franja de 2,17 a 2,71 puntos. En las pequeñas y medianas propiedades, se constata que la información sobre los nuevos productos se presenta como importante, lo que se repite en la cuestión de las relaciones con vendedores y gerentes de ventas, así como en la recepción de promociones de productos, piezas y servicios y, sucesivamente, del conocimiento del producto mediante ferias, eventos y visitas de vendedores. Lo que llama la atención en este ítem “promoción” es que el

puntaje máximo es muy próximo a muy importante, pero en ningún ítem, en promedio, superó los 4 puntos.

En el gráfico 12 se presentan las constataciones al respecto de los 5 ítems que componen la quinta p – POST VENTAS – y el promedio de respuestas obtenidas, considerando a los 94 encuestados, de acuerdo con el porte de la propiedad.

Gráfico 12 - Análisis de los cuestionarios a los productores de acuerdo con el porte de la propiedad - POST VENTA



Fuente: elaboración propia.

El último bloque del cuestionario aborda la POST VENTA. En este ítem cabe realizar un análisis por porte de la propiedad. Se constata que el grado de importancia en la percepción de los productores difiere un poco, pero la post venta fue el ítem que alcanzó un puntaje superior a los 4 puntos de la escala en todas las opciones: en los servicios prestados en la pre y post venta, en la asistencia técnica, en las garantías, en el conocimiento de los profesionales y en el trato con el cliente. Las pequeñas propiedades alcanzaron promedios más próximos al muy importante, mientras que las de mediano y gran porte se aproximaron a totalmente importante.

El cuadro siguiente presenta la nota correspondiente a cada “P” investigada por porte de la propiedad, lo que resultó en una nota proporcional al tipo de propiedad y a su representación.

Cuadro 8 - Nota proporcional por tipo de propiedad

Propiedades / indicadores	PEQUEÑA	MÉDIANA	GRANDE	TOTAL
Número de cuestionarios aplicados	29	23	42	94
Porcentaje de Representatividad	30,85%	24,47%	44,68%	100,00%
Nota Correspondiente				
Producto	1,1858	1,2623	1,3164	
Precio	0,6440	0,6424	0,6590	
Plaza	0,6096	0,5989	0,6398	
Promoción	0,5161	0,5288	0,5799	
Pest-vendas	0,7108	0,7251	0,7366	
TOTAL	3,6663	3,7574	3,9316	
Nota proporcional al tipo de propiedad	0,7333	0,7515	0,7863	
Representación	0,2262	0,1839	0,3513	

Fuente: elaboración propia.

Para la validación de la estadística descriptiva supracitada fue realizado un ranking de las respuestas de cada pregunta mediante el método multivariado Topsis, para que pudiese ser evidenciada la importancia de cada una de las afirmaciones que resultaron del agrupamiento de las 5Ps de marketing para el cliente investigado, para crear un patrón considerando los agrupamientos (pequeño, mediano y gran productor) y también un patrón general para la muestra.

La tabla 24 representa el ranking de las preguntas estudiadas, tomando en cuenta las respuestas de los productores de pequeño porte.

Tabla 24 - Ranking de los productores de pequeño porte

AFIRMACIONES – AGRUPAMIENTO	C_i*	RANKING
Asistencia Técnica: seriedad y agilidad – POST-VENDA	0,859	1º
El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio – POST-VENDA	0,811	2º
Servicios prestados en la pre y post-venta – POST VENTA	0,792	3º
Garantías ofrecidas en los servicios prestados – POST VENTA	0,788	4º
Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades – POST VENTA	0,773	5º
Calidad percibida en los productos – PRODUCTO	0,753	6º
Negociación comercial – plazos de pagos – PRECIO	0,751	7º
Disponibilidad del producto – PLAZA	0,736	8º
Durabilidad del producto – PRODUCTO	0,733	9º
Precio del producto en relación a la competencia – PRECIO	0,708	10º
Descuentos y bonificaciones ofrecidos – PRECIO	0,701	11º
condiciones de financiación – PRECIO	0,697	12º
Plazo de entrega – logística rápida – PLAZA	0,689	13º
Confiabilidad en la Marca – PRODUCTO	0,688	14º
Facilidad de contactos – PLAZA	0,673	15º
Tecnología y comodidad del producto – PRODUCTO	0,661	16º

Fuente: elaboración propia

En la tabla 24 se puede observar que para los productores de pequeño porte las cuestiones relacionadas con la post venta obtuvieron las mayores puntuaciones de acuerdo con el método Topsis. Se puede afirmar que entre los factores que conforman las P del marketing de de Kotler (1998) y de Churchill e Peter (2007), las cuestiones que abordaron la asistencia técnica; serenidad y agilidad, conocimiento de los profesionales que prestan el servicio; servicios prestados en la pre y post venta, garantías ofrecidas en los servicios prestados y tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades predominaron en comparación con el resto de los factores.

Estos datos infieren que los productores agrícolas de pequeño porte dan mucha importancia a la continuidad del producto, para que estos perduren y hagan valer la

pena la inversión, considerando la gran importancia acumulada a la asistencia técnica. En cuanto a los factores que menos puntaje obtuvo en el ranking, se pueden destacar los equivalentes al producto, como la recomendación de un pariente o amigo, diseño, diversidad de líneas de productos en marca y status, entre las cinco últimas colocaciones en el ranking.

Se puede inferir que los productores de pequeño porte compran sus equipamientos con un enfoque exclusivo sobre la mejora de su producción y no por poseer un diseño diferenciado o cantidad de productos, tomando en cuenta las particularidades de su propiedad, puesto que no consideraron las indicaciones de amigos o parientes. Otro factor que se encuentra dentro de los menos votados es el portal de ventas online, relacionado con la promoción del producto. Este dato puede ser considerado importante, ya que, con la globalización de la agricultura, se esperaba que factores relacionados con los medios electrónicos o Internet se destacaran con diferenciales, lo que no sucedió.

De esta manera, se puede inferir que los productores de pequeño porte valoran la venta en los Puntos de Ventas (PV) físicos, en los que la empresa puede presentar y vender su producto, creando lazos de confianza. Así, para este tipo de productor, las empresas deberían invertir especialmente en un posicionamiento centrado en la post venta, la durabilidad del producto y el aumento de la vida útil, con atención y productos personalizados al cliente.

Teniendo como foco a los productores de mediano porte, la tabla 25 evidencia el resultado obtenido por el método Topsis (C_i^*), así como el ranking de los factores considerados como más relevantes para este recorte de la muestra. En este sentido, se puede realizar un análisis de las preferencias de este tipo de productor, así como encontrar factores irrelevantes y que no agregan valor al producto.

Tabla 25 - Ranking de productores de mediano porte

AFIRMACIONES – AGRUPAMIENTO	C_i^*	RANKING
Costo de reposición de las piezas – PRODUCTO	0,852	1º
Servicios prestados en la pre y post-venta – POST VENTA	0,842	2º

Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades – POST VENTA	0,842	3º
Garantías ofrecidas en los servicios prestados – POST VENTA	0,831	4º
Calidad percibida en los productos – PRODUCTO	0,826	5º
El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio – POST VENTA	0,826	6º
Asistencia Técnica: seriedad y agilidad – POST VENTA	0,818	7º
Durabilidad del producto – PRODUCTO	0,769	8º
precio del producto en relación a la competencia – PRECIO	0,725	9º
Tecnología y confort del producto – PRODUCTO	0,719	10º
Confiabilidad en la marca – PRODUCTO	0,706	11º
Descuentos y bonificaciones ofrecidos – PRECIO	0,697	12º
Plazo de entrega – logística rápida – PLAZA	0,680	13º
Condiciones de financiación – PRECIO	0,680	14º
Facilidad de contactos – PLAZA	0,671	15º
Negociación comercial – plazos de pago – PRECIO	0,668	16º
Innovación, novedades del producto – PRODUCTO	0,666	18º
Disponibilidad del producto – PLAZA	0,644	18º
Estimación del valor del producto luego de la compra – PRECIO	0,637	19º
Localización de la empresa – PLAZA	0,631	20º
Recepción de promoción de productos, piezas, servicios... – PROMOCIÓN	0,610	21º
Conocimiento del producto por medio de ferias – PROMOCIÓN	0,594	22º
Relaciones con vendedores y gerentes de ventas – PROMOCIÓN	0,564	23º
Información sobre nuevos productos – PROMOCIÓN	0,511	24º
Acceso a canales de ventas y distribución – PLAZA	0,503	25º
Satisfacción y lealtad – PRODUCTO	0,476	26º
Diversidad de la línea de productos de esa marca – PRODUCTO	0,429	27º
Diseño (modelo) del producto – PRODUCTO	0,406	28º
Recomendación de un pariente o amigo – PRODUCTO	0,295	29º
Portal de ventas on-line – virtual – PROMOCIÓN	0,287	30º
Status – PRODUCTO	0,158	31º

Fuente: elaboración propia

Los datos presentados en la tabla 25 evidencian que los cinco primeros lugares en el ranking no se cumplen solo como factores relacionados a la post venta, como en los productores de pequeño porte. En el caso de los productores de mediano porte, los factores de costo de reposición de las piezas y la calidad percibida de los productos, ocupan el primero y quinto lugar, respectivamente. Los factores relacionados con la post venta, servicios prestados en la pre y post venta, tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades y garantías ofrecidas en los servicios prestados, completan los cinco primeros lugares del ranking, en segundo, tercero y cuarto puesto respectivamente.

Refiriéndose a los factores que se ubicaron en la cima del ranking, se puede inferir que los productores de mediano porte consideran al costo de reposición de las piezas del producto comprado como un factor de gran importancia, puesto que el mismo para los productores de pequeño porte se ubicó en el 17° lugar. Esta diferencia puede ser encontrada en razón de que los productores de mediano porte poseen una mayor cantidad de equipamientos en sus propiedades en relación a los de pequeño porte, evidenciando, de esta manera, la necesidad de reponer un mayor número de piezas en equipos con costos más elevados, así como la calidad del producto comprado.

En cuanto a los factores relacionados con la post venta, se percibe que los productores de mediano porte dan mucha importancia a la forma en cómo son atendidos y las garantías que obtendrán con la compra del producto, factores que deben ser tomados en cuenta por parte de las empresas del ramo. Tratándose de los factores que ocupan el final del ranking, se puede observar que son los mismos encontrados en el final del ranking referentes a las respuestas de los productores de menor porte, pudiendo entenderse que la opinión sobre estos factores no se modifica en función al tamaño de la propiedad, siendo algo inherente a los productores de mediano y pequeño porte.

La tabla 26 considera solamente las respuestas de los productores de gran porte, obteniendo un ranking de las notas (C^*_i) mediante el método Topsis. De esta manera, se puede observar los factores tomados en cuenta por estos productores, evidenciando, así, lo que es considerado importante a la hora de la compra.

Tabla 26 - Ranking de productores de gran porte

AFIRMACIONES – AGRUPAMIENTO	C_i[*]	RANKING
Asistencia Técnica: seriedad Y agilidad – POST VENTA	0,866	1°
Servicios prestados en la pre y Prost venta – POST VENTA	0,839	2°
Calidad percibida en los productos – PRODUCTO	0,825	3°
Garantías ofrecidas en los servicios prestados – POST VENTA	0,787	4°
El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio – POST VENTA	0,786	5°
Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades – POST VENTA	0,786	6°
Confiabilidad en la Marca – PRODUCTO	0,786	7°
Costo de reposición de las piezas – PRODUCTO	0,775	8°
Tecnología y confort del producto – PRODUCTO	0,762	9°
Durabilidad del producto – PRODUCTO	0,754	10°
Disponibilidad del producto – PLAZA	0,714	11°
Negociación comercial – plazos de pagos – PRECIO	0,714	12°
Plazo de entrega – logística rápida – PLAZA	0,702	13°
Condiciones de financiación – PRECIO	0,699	14°
Descuentos y bonificaciones ofrecidas- PRECIO	0,674	15°
Estimación de valor del producto luego de la compra – PRECIO	0,673	16°
Precio del producto en relación a la competencia – PRECIO	0,671	18°
Acceso a los canales de ventas y distribución –PLAZA	0,665	18°
Relaciones con vendedores y gerentes de ventas – PROMOCIÓN	0,653	19°
Conocimiento do producto por medio de ferias, eventos, visita de los vendedores – PROMOCIÓN	0,650	20°
Innovación novedades en el producto – PRODUCTO	0,650	21°
Recepción de promoción de productos, piezas, servicios... – PROMOCIÓN	0,640	22°
Facilidad de contactos – PLAZA	0,637	23°
Localización de la empresa – PLAZA	0,620	24°
Satisfacción y lealtad – PRODUCTO	0,591	25°
Información sobre nuevos productos – PROMOCIÓN	0,575	26°
Diseño (modelo) del producto – PRODUCTO	0,482	27°

Diversidad de la línea de productos de esa marca – PRODUCTO	0,469	28°
Recomendación de un pariente o amigo – PRODUCTO	0,406	29°
Portal de ventas on-line – virtual – PROMOCIÓN	0,372	30°
Status – PRODUCTO	0,225	31°

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con la tabla 26, que considera solamente las respuestas de los productores de gran porte, se observa que existen diferencias en el orden de los factores si se compara con los clientes productores de pequeño y mediano porte. Los factores, sin embargo, tienden a repetirse, teniendo a la post venta también dentro de los principales factores relevantes para los productores de gran porte.

De esta forma, en el primero y segundo lugar se hallan los factores Asistencia técnica: seriedad y agilidad en los servicios prestados en la pre y post venta, demostrando, de esta manera que, para los productores de gran porte, la asistencia técnica y los servicios prestados son de extrema relevancia. En tercer lugar se encuentra el mismo factor de agrupamiento del producto, que también es extremadamente relevante para los productores de mediano porte, que es la Calidad percibida en los productos. Para los productores de mediano porte, no obstante, este factor se encuentra en el quinto lugar, mientras que para los productores de gran porte se ubica en el tercero.

De esta manera, se percibe que el recorte de la muestra que más observa las cuestiones de calidad percibida en el producto son los grandes productores. En cuarto y quinto lugar se encuentran los factores Garantías ofrecidas en los servicios prestados y El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio, ambos factores de post venta. En los últimos lugares se hallan los mismos factores presentan en las respuestas.

En la tabla 27 se resumen los promedios de las notas (C_i^*) relevadas mediante el método Topsis, obteniendo un ranking del agrupamiento de los factores (las 5 P del Marketing) con el agrupamiento de los entrevistados (pequeños, medianos y grandes productores). Con esto, se observa la nota final de cada agrupamiento, demostrando, entonces, su importancia ante los demás.

Tabla 27 - Ranking según la media de cada factor investigado

	Pequeño porte		Mediano porte		Gran porte		Total	
	C [*] _i	Ranking						
POST VENTA	0,805	1°	0,832	1°	0,813	1°	0,811	1°
PRECIO	0,693	2°	0,681	2°	0,686	2°	0,684	2°
PLAZA	0,649	3°	0,626	3°	0,668	3°	0,649	3°
PRODUCTO	0,554	4°	0,573	4°	0,611	4°	0,583	4°
PROMOCIÓN	0,526	5°	0,513	5°	0,578	5°	0,544	5°

Fuente: elaboración propia

Considerando la tabla 27, se observa que el ranking de los factores estudiados es igualmente equivalente en cada uno de los agrupamientos de la muestra, modificando solamente las proporciones entre ellos. De esta forma, se puede inferir que, mediante la muestra total, el factor más importante es la post venta, con un c^*_i de 0,811 y las “P” precio, plaza, producto y promoción alcanzaron 0,684, 0,649, 0,583 y 0,544 respectivamente.

En este sentido, se puede observar que para el productor lo más importante a ser resaltado a la hora de comprar un equipamiento es la seguridad de una post venta de calidad. Luego de esto, sigue el pago de un precio justo y con posibilidad de atención presencial y de financiación y pronta entrega del producto. Luego, son consideradas las características propias de los productos, tales como tecnología, confort, calidad y durabilidad y, por último, aspectos promocionales, tales como ferias, portal online y relaciones con los vendedores.

Para el análisis de las diferencias encontradas en las respuestas fue aplicado el método de análisis de la entropía de la información. De esta manera, en la información encontrada en la tabla 28 se observan cuales son los factores con mayor divergencia en las notas proporcionadas por los clientes, aspectos que deben ser considerados por no presentar una homogeneidad en la respuesta.

Tabla 28 - Entropía de la información referente a la perspectiva del cliente

PRODUCTO	Entropía	Peso	Media
2 – Calidad percibida en los productos	0,997	0,023	4,479
6 – Costo de reposición de las piezas	0,996	0,037	4,309
7 – Durabilidad del producto	0,996	0,036	4,319
1 – Confiabilidad en la marca	0,995	0,044	4,223
3 – Tecnología y confort del producto	0,995	0,039	4,149
5 – Innovación, novedades en el producto	0,993	0,061	3,745
11 – Satisfacción y lealtad	0,99	0,083	3,415
4 – Diseño (modelo) del producto	0,986	0,121	2,936
8 – Diversidad de la línea de productos de esa marca	0,986	0,125	2,957
9 – Recomendación de un pariente o amigo	0,98	0,178	2,713
10 – Status	0,971	0,253	1,904
PRECIO	Entropía	Peso	Media
4 – Negociación comercial – plazos de pagos	0,995	0,160	4,138
1 – Precio del producto en relación a la competencia	0,994	0,192	4,053
3 – Descuentos e bonificaciones ofrecidos	0,994	0,195	4,043
2 – Estimación de valor del producto luego de la compra	0,993	0,225	3,819
5 – Condiciones de financiación	0,993	0,229	4,106
PLAZA	Entropía	Peso	Media
1 – Disponibilidad del producto	0,995	0,154	4,032
3 – Plazo de entrega – logística rápida	0,994	0,170	4,021
2 – Acceso a canales de ventas y distribución	0,993	0,217	3,585
5 – Facilidad de contactos	0,993	0,204	3,904
4 – Localización de la empresa	0,992	0,255	3,691
PROMOCIÓN	Entropía	Peso	Media
3 – Conocimiento del producto por medio de ferias, eventos, visita de vendedores	0,994	0,117	3,713
5 – Recepción de promoción de productos, piezas, servicios...	0,993	0,136	3,681
1 – Información sobre nuevos productos	0,989	0,204	3,436
4 – Relaciones con vendedores y gerentes de ventas	0,989	0,193	3,638
2 – Portal de vendas on-line – virtual	0,981	0,350	2,511
PORT VENTA	Entropía	Peso	Media

5 – Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades	0,9980	0,197	4,404
1 – Servicios prestados en la pre y post venta	0,9980	0,185	4,5
2 – Asistencia Técnica: seriedad y agilidad	0,9980	0,139	4,638
4 – El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio	0,9970	0,246	4,511
3 – Garantías ofrecidas en los servicios prestados	0,9970	0,233	4,447

Fuente: elaboración propia

Observando los datos demostrados en la tabla 28, es posible analizarlos de acuerdo con su entropía, su peso y la media de las notas de 1 a 5 que proporcionaron los entrevistados. De acuerdo con Zeleny (1982), cuanto mayor sea la entropía, menor es la información comunicada, y cuanto más próximo de cero se encuentre el peso de la información, mayor es el grado de entropía presente, o sea, el factor con un peso próximo a cero representa un consentimiento entre los entrevistados, pues representa una información más homogénea. Así, analizando en conjunto con la media, es posible inferir que factores presentan una mayor o menor entropía informativa.

Entre los 11 factores relacionados al Producto, es posible inferir que el diseño, la diversidad de la línea de productos, la recomendación de parientes o amigos y el status son los que presentan altos pesos. De esta manera, estos datos muestran disparidad en sus respuestas, no existiendo homogeneidad. Considerando las medias de las notas de estos factores, se observa que estas se encuentran por debajo de los 3 puntos. Con esto, es posible deducir que por más que los datos posean una alta entropía, no representan notas altas y no son tomados en cuenta por los entrevistados.

En cuanto a los cinco factores relacionados con el Precio, se observa una cierta homogeneidad en los pesos, y esta regla solamente no se aplica a la negociación comercial – plazo de pagos, que obtuvo un peso de 0,160, considerado bajo. De esta manera, se deduce que existe unanimidad en relación a los plazos de entrega del producto, y que esta unanimidad se relaciona con la alta nota de importancia, puesto que la media de este factor se ubicó por encima de cuatro puntos.

Refiriéndose a los factores relacionados con la Plaza, se puede observar que la disponibilidad del producto y la entrega rápida poseen bajos pesos, siendo de 0,154 y 0,170 respectivamente. Así, considerando las medias por encima de los cuatro puntos, se concluye que existe una cierta unanimidad entre los entrevistados de que estos factores son muy importantes. La localización de la empresa presentó, sin embargo, una nota por encima de tres, considerada mediana, y un peso de 0,255. De esta manera, este factor, por más que posea una media alta, tiene una alta disparidad de notas, siendo importante para algunos productores y no tanto para otros.

De acuerdo con los factores relacionados con la Promoción del producto, estos no presentan medias por debajo de cuatro, factor importante para estos atributos por no hallarse en buenas posiciones en el ranking generado por la metodología Topsis supracitada. Esta información, no obstante, no es totalmente homogénea, pues el factor sobre los portales online obtuvo un peso de 0,350. Con esto, se infiere que, por más que este factor se hallase en las últimas posiciones en todos los rankings, no es una información unánime, o sea, existe un número de productores que no considera este factor como sin importancia, demostrando, de esta manera, una heterogeneidad en la muestra.

En cuanto a los factores centrados en la Post Venta, es posible observar una homogeneidad en los valores de los pesos. Adicionalmente, se observan las altas medias (por encima de cuatro) de los puntajes de estos factores, demostrando que el hecho de ser considerados de alta importancia por el método Topsis es verdad eso, con información homogénea.

3.5 Presentación del Modelo y Discusión de los Resultados

A partir del constructo teórico de esta tesis y del modelo propuesto, que involucra a las variables costo, mercado y valor percibido, los resultados de la investigación presentan información sustancial para la gestión estratégica de las industrias de maquinas e implementos agrícolas (IMA). En la tabla 29 se presenta un extracto de los resultados significativos de cada variable con base en los resultados de las

entrevistas con ejecutivos de costos y marketing, de los cuestionarios aplicados a los clientes y del ranking del instrumento estadístico Topsis y de la entropía.

Tabla 29 - Extracto de los resultados significativos de los encuestados

Grupo	Recorte	Factores más relevantes	C_i^*
Costos	Sector	Historial de aumento de los costos, como factor relevante para la utilización del costeo-objetivo	1
		Situaciones más relevantes para la utilización del costeo-objetivo (target costing): planeamiento y lanzamiento de nuevos productos, planeamiento de márgenes de utilidades (profit), negociaciones con proveedores	1
		Las áreas de gerencia de producción y de suministros (compras) como áreas internas de la empresa más relevantes en la elaboración y conducción del costeo-objetivo	1
		Relaciones con los proveedores (materia-prima y componentes) como un factor relevante para el uso de la cadena de valor	1
		La definición del proyecto y sus características, el establecimiento de metas y costos (objetivo) para cada componente del producto y tener en claro el valor del costo máximo admisible (costo-objetivo) como información interna relevante relativa a la definición del costo máximo admisible	1
		Costos en la fase de nacimiento del producto es lo más relevante en las etapas del ciclo de vida del producto para utilizar el costeo-objetivo (target costing)	1
		Los costos de materiales directos de los productos como los componentes más relevantes de costos y gastos en la gestión estratégica del costeo-objetivo	1
		Iniciar un trabajo de gestión de costos, aun en la etapa de preproducción, para eliminar el costo excedente; y hacer nuevas rotaciones de costos (Cost roll up) hasta alcanzar el costo-objetivo para dar inicio a la producción, como las alternativas más relevantes cuando el costo estimado del producto sea mayor que el costo máximo admisible (costo-objetivo)	1

		Análisis de requisitos, exigencias y necesidades de los clientes y monitoreo del status del costeo-objetivo, como las herramientas con mayores niveles de utilización en el proceso de gestión del costeo-objetivo	1
		En cuanto al nivel de utilidad percibida – impacto individual, con la utilización del costeo-objetivo, las opciones más relevantes son: costeo-objetivo capacita a las personas para desempeñar sus actividades de modo eficiente; y el uso del costeo-objetivo aumenta la capacidad de tomar decisiones.	1
		El cálculo del costo-objetivo, unitario, sustrayendo la meta de utilidades operativas-meta unitaria del precio-objetivo como la etapa en el desarrollo de la meta de costos y de precios más relevante para el sector	1
		El precio de los competidores, el precio de venta máximo que el cliente pretende pagar, el nivel de deseo y necesidades de los clientes y la perspectiva del cliente como variables externas más relevantes relativas al precio máximo que puede ser practicado por el sector	1
		Lanzamiento de nuevos productos, formación de precios y elaboración del planeamiento estratégico como los factores más relevantes en la decisión tomada por los gestores	1
Mercado	Sector	El conocimiento del nivel de competencia en el mercado (disputa entre competidores y exigencia de clientes) como un factor con un alto grado de relevancia para los gestores de marketing para la definición del precio-objetivo	1
		Entre las estrategias de fijación de precios de los productos, la aprobación del proyecto luego de su elaboración por parte de la alta administración y el equipo de tecnología antes de la producción a escala y de las etapas de ventas como ser de alta relevancia en el sector.	1
		Entre las estrategias de fijación de precios de los productos, contando la empresa con la definición de un precio de venta-objetivo, basado en los precios reales de los diversos productos de los competidores en el mercado y en la información del prototipo del nuevo modelo en	1

		comparación con los modelos de los competidores en el mercado como de alta relevancia para el sector.	
Cliente	PPP*	Asistencia Técnica: seriedad y agilidad – POST VENTA	0,86
		El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio – POST VENTA	0,81
		Servicios prestados en la pre y post venta – POST VENTA	0,79
		Garantías ofrecidas en los servicios prestados – POST VENTA	0,78
		Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades – POST VENTA	0,77
	PMP*	Costo de reposición de piezas – PRODUCTO	0,85
		Servicios prestados en la pre y post-venta – PÓS-VENTA	0,84
		Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades – POST-VENTA	0,84
		Garantías ofrecidas en los servicios prestados – POST-VENTA	0,83
		Calidad percibida en los productos – PRODUCTO	0,82
	PGP*	Asistencia Técnica: seriedad y agilidad – POST-VENTA	0,87
		Servicios prestados en la pre y post -venta – POST-VENTA	0,84
		Calidad percibida en los productos – PRODUCTO	0,82
		Garantías ofrecidas en los servicios prestados – POST-VENTA	0,78
		El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio – POST-VENTA	0,78

Legenda: PPP – Productor de Pequeño Porte; PMP – Productor de mediano porte; PGP – Productor de gran porte. Fuente: elaboración propia

De acuerdo con los resultados presentados en la tabla 29, se puede percibir que, cuando son observadas las características de los costos y del target costing, el factor más relevante para la utilización del costeo-objetivo por parte de la empresa es cuando existe un historial de aumento de costos, y las situaciones más relevantes para el uso del costeo-objetivo son dirigidas hacia el planeamiento y lanzamiento de nuevos productos, planeamiento de márgenes de beneficios (profit) y negociaciones con proveedores.

Para Souza, Zanella y Nascimento (2005), este fenómeno se explica, puesto que es en la fase de formulación del proyecto y desarrollo del producto cuando los costos

son más fáciles de ser identificados y se logra, de manera simple, notar las mejoras y cambios en el producto antes de la próxima etapa de fabricación. De esta manera, se puede afirmar que los resultados encontrados coinciden con la literatura, ya que, Kato (1993) y Coelho (2007), los objetivos del costeo-objetivo, el cual tiene como propósito reducir los costos en la fase inicial de fabricación del producto, o sea, en la etapa de su elaboración, evidencian el uso del método en el planeamiento de nuevos productos.

En esta línea, la investigación de Marques (2012) en una industria de gran porte constató que la adopción e implementación del costeo-objetivo fueron utilizadas para evaluar y monitorear los costos y márgenes desde la etapa de desarrollo hasta la fabricación del producto, dada la existencia de una necesidad de analizar beneficios de manera más exacta para satisfacer las estrategias establecidas. La investigación constató que las áreas de Gerencia de Producción y de Suministros (compras), para los entrevistados, son las áreas internas de la empresa más relevantes en la elaboración y conducción del costeo-objetivo. Estas áreas son sustanciales en la definición del costo-objetivo, principalmente, en lo que se refiere a la definición del diseño del producto y sus características, a las metas de costos para cada componente y la claridad del costo máximo admisible (objetivo).

De la misma manera, todas estas áreas son citadas en las investigaciones de Marques (2012), Kotler y Armstrong (2008), Ono y Robles Junior (2004) y Souza, Rasia y Almeida (2011). En cuanto al uso de la cadena de valor, el hecho más importante votado por los entrevistados fue el de las relaciones con los proveedores (materia prima y componentes), corroborando lo que afirma Crepaldi (2008), puesto que el esfuerzo de la empresa se debe concentrar en la cadena de valor hacia atrás, seleccionando correctamente los proveedores y recompensando a los que encuentren maneras creativas de reducir costos manteniendo la calidad y la sensibilidad del consumidor sobre el correspondiente precio/valor expresado en números en las etiquetas, lo que determinará el éxito o fracaso de la organización.

Considerando la pregunta que aborda la información interna relevante relativa a la definición del costo máximo admisible, los factores definición del proyecto y sus características, el establecimiento de metas y costos (objetivo) para cada componente

del producto y tener claridad respecto al valor del costo máximo admisible (costo-objetivo) fueron los más votados. Los datos se confirman en la literatura con Scarpin (2000), que evidencia que, luego del relevamiento de todos los datos e información, la empresa debe verificar el costo máximo permitido y el costo estimado, haciendo una comparación entre ambos. Si el costo estimado es menor o igual al costo máximo permitido, el producto puede continuar hacia el sector de producción; en cambio, si el costo estimado es mayor que el máximo permitido, es efectuado el proceso. En relación al ciclo de vida, la utilización del costeo-objetivo es decisiva en la fase de nacimiento del producto. La investigación constato, asimismo, que en la fase de crecimiento, el costeo –objetivo presenta una relevancia un grado menor.

Reckziegel, Souza y Diehl (2007) afirman, en sus estudios, que la práctica del costo-objetivo es una alternativa de preestablecer el costo de los productos aun en la fase de proyecto. En el costeo del ciclo de vida, se investiga la acción de las empresas para medir el costo de los productos desde su desarrollo hasta su retiro del mercado. El costo con el material directo del producto es el foco principal en la gestión estratégica del costeo-objetivo; por eso, la relación con los proveedores y con los procesos internos son la esencia de la cadena de valor. En este sentido, en la búsqueda del logro del costo máximo admisible, se constató que el trabajo de gestión se inicia en la fase de pre producción, mediante la rotación de costos (cost roll up), hasta eliminar cualquier costo excedente, cuando se producen inconsistencias se debe someter a la aprobación de los lideres,.

Porter (1989) resalta que, para que la empresa alcance su objetivo, además de visualizar las operaciones internas, es necesario incorporar en esta visualización a los clientes y proveedores mediante la integración externa, denominada gestión de la cadena de suministros, formando sociedades y relaciones fuertes entre la empresa y sus clientes. En cuanto a las herramientas con mayores niveles de utilización en el proceso de gestión del costeo-objetivo por parte de las empresas investigadas, se puede inferir que el análisis de los requisitos, exigencias y necesidades de los clientes y monitoreo del status del costeo-objetivo fueron mas consideradas.

En este aspecto, Cruz y Rocha (2008) tratan al costeo-objetivo como un proceso de gestión que involucra a todos los costos, cuyo propósito es determinar el status del costo-objetivo de cada producto a ser elaborado. Esta técnica es utilizada para satisfacer las necesidades de los clientes, así como para alcanzar las metas de utilidades establecidas por la gestión. Camacho y Rocha (2007) afirman que el monitoreo del proceso exige el involucramiento de gestores de algunas áreas de la empresa y debe centrarse en las necesidades y exigencias de los consumidores, contemplando los costos significativos de uso y propiedad del consumidor y, finalmente, la técnica debe considerar la gestión de toda la cadena de valor.

Finalizando, Ansari et al. (1997) destacan que el costo-objetivo es tanto una herramienta de negocios como una manera holística de gestión de los negocios. En lo que se refiere al desempeño del costeo-objetivo, teniendo como base la satisfacción del usuario y la utilidad percibida, que representa el impacto individual, se constató en las entrevistas con los ejecutivos de costos que el costeo-objetivo capacita a las personas para desempeñar sus actividades de manera más eficiente, aumenta la capacidad de tomar decisiones y mejora el desempeño en el trabajo. El ejecutivo de costos de la empresa A resaltó que *“se encuentra muy satisfecho con la utilización del costeo-objetivo y con los resultados que el mismo proporciona”*. En relación a la utilidad percibida, el ejecutivo de la remesa B destacó que *“la percepción de la utilidad del sistema en relación a las tareas y a los resultados esperados por la organización son de alto impacto”*.

Para Marques (2012), la satisfacción del uso del costeo-objetivo y la percepción de su utilidad causan dependencia de la información en las actividades y en la evaluación del desempeño, lo que favorece la utilización de esta práctica. En el proceso de gestión del costeo-objetivo, las etapas para la defunción de la meta de costos y precios muestran, por unanimidad, que en la IMA es utilizada la siguiente ecuación: el cálculo del costo-meta (objetivo) unitario, sustrayendo la meta de beneficios operativo unitaria de precio de venta meta (objetivo). Para que esto ocurra, la ingeniería de valor está presente en todas las fases. Considerando este dato, Bomfim (2006) destaca que la aplicación de la técnica de la ingeniería de valor tiene

como significado producir algo de la manera más adecuada posible, priorizando siempre la plena satisfacción de las necesidades requeridas. El autor observa que, en realidad, el ser humano hace exactamente esto cuando desarrolla técnicas que demandan menos tiempo y dedicación y, como consecuencia, menos costos para producir algo que los satisfaga de la misma forma o de manera aun mas plena.

En las variables externas relativas al precio máximo a ser practicado (precio-objetivo) se verificó que en la IMA se observa el precio de los competidores, el precio máximo que el cliente pretende pagar, el nivel de deseo y necesidad de los clientes y la perspectiva del mismo, seguido por el precio de venta de mercado. Los análisis mostraron que esta información fue considerada por los entrevistados para ayudar en el control y la toma de decisiones en relación al precio meta. Finalmente, en lo que se refiere a las variables de costos, los ejecutivos de costos de la IMA fueron unánimes al afirmar que, al tomar la decisión sobre la utilización del costeo-objetivo, se consideró la elaboración de un planeamiento estratégico, la formación de precios y el lanzamiento de nuevos productos. Esta visión es sustentada por la literatura, ya que, para Souza, Zanella y Nascimento (2005), el costo-objetivo surgió para ayudar en el planeamiento estratégico de las organizaciones.

Según Crepaldi (2008), el costeo-objetivo tiene como fin, principalmente, los nuevos productos a ser fabricados y la fijación de precios. En relación a la segunda variable - el mercado -, que involucró a los ejecutivos de marketing, comercial y de productos, la investigación en la industria de maquinas e implementos agrícolas mostró el conocimiento del nivel de competencia en el mercado (disputa entre competidores y exigencia de los clientes) como un factor con un alto grado de relevancia para los gestores de marketing para la definición del precio-objetivo.

Para Wienhage (2010), el posicionamiento es de que actualmente las empresas son sometidas a la búsqueda de opciones para satisfacer las expectativas de los clientes, teniendo en cuenta la reducción del ciclo de vida de los productos y servicios, además del rápido avance de la tecnología, la cual tiene el poder de alterar o, inclusive, sustituir productos y servicios existentes por nuevos y, también, para hacer frente a la

acelerada ampliación de la competencia y, para ello, se valen de métodos de gestión de costos, entre los cuales se halla el costeo-objetivo (target costing).

Corroborando los datos, Churchill y Peter (2000) señalan que si los productos son semejantes, como en el caso de la IMA, o proporcionan los mismos beneficios, entonces la toma de decisiones podrá ser pauta en precios. De esta forma, se considera que la competencia interfiere directamente en el valor del producto a ser vendido y, consecuentemente, en la definición del precio de venta. Entre las estrategias de fijación de precios de productos, la aprobación del proyecto luego de su formulación por parte de la alta dirección y el equipo de tecnología antes de la producción en escala y de las etapas de venta, fueron reconocidas como las más importantes para la IMA.

Otro factor relevante entre las estrategias de fijación de precios entre los entrevistados del área de marketing, es que la empresa debe definir un precio de venta-objetivo, basado en los precios reales de los diversos productos de los competidores en el mercado y en la información del prototipo del nuevo modelo en comparación con los modelos de los competidores que se hallan en el mercado, siendo de alta relevancia para el sector.

Para Costa, Ferreira y Saraiva Júnior (2010), originar precios observando solamente la competencia sería un “pecado” para la creación de precios, puesto que, estratégicamente, esta manera de fijar precios puede ser más perjudicial que vender a bajo costo, pues es posible que la venta genere un perjuicio o mucho lucro, de esta manera aumenta la posibilidad de obtener un mayor volumen de producción con una rentabilidad total reducida. En el sector de IMA, sin embargo, puede percibirse que, por más que estos factores sean los más votados, son utilizados para la creación de objetivos, teniendo diferentes métodos para adecuarse al precio, sin tener, eventualmente, que vender a un precio menor. La aprobación por parte de la alta dirección antes de comenzar con la creación de proyectos y ventas, demuestra la preparación del sector para lidiar con estas cuestiones.

En esta estrategia, según Kato (1993) y Coelho (2007), reducir el costo no quiere decir pérdida de calidad. El target costing tiene como fin la reducción de costos con calidad, haciendo con que el costo determinado se convierta en una meta. En el caso de que la meta de costos no sea capaz de ser cumplida, la administración revé la posibilidad del lanzamiento del producto. Considerando a los clientes investigados, se puede realizar un recorte de la muestra, agrupando las respuestas en PPP, PMP, PGP, ya que, según Silveira et al. (2013), las propiedades agrícolas y respectivamente sus productores poseen necesidades gerenciales, opciones de negociación y perfiles diferenciados.

Contrariamente a la teoría, no obstante, algunos factores se repiten en los tres perfiles de clientes, tales como servicios prestados en la pre y post venta y garantías ofrecidas en los servicios prestados. Se observa que, por más que el orden de los factores cambie, así como los pesos de C_i^* , los factores correspondientes a la post venta son de preferencia absoluta para este tipo de consumidor, puesto que para el PPP estos factores fueron solo relevantes, para el PMP lograron entre tres entre los cinco mayores y para el PGP son cuatro entre cinco mayores. En cuanto a los factores relacionados al Producto, el costo de reposición de las piezas y la calidad percibida en los productos se evidencian como los más votados entre los PMP, considerando que el segundo factor supracitado también se encuentra entre los más votados por los PGP.

Estos factores van al encuentro con lo que afirman Shank y Govindarajan (1997) y Souza, Silva y Pilz (2010): los factores relacionados con las ventajas competitivas se encuentran interrelacionados con la calidad, la asistencia técnica, con el servicio de post venta, con la disponibilidad y flexibilidad del producto. De esta manera, con la tabla 29 y el análisis supracitado, se puede inferir un patrón en el sector de los factores más votados o unánimes para la creación de un modelo que pueda contribuir con el escenario del sector en cuestión. Así, se cree que los datos de esta tesis pueden proporcionar información tanto para los clientes como para las empresas y la academia.

CONSIDERACIONES FINALES

La constatación de la necesidad de una comprensión adicional acerca del proceso de fijación de precios de la industria metalmecánica, tomándose en consideración las variables externas del mercado y del valor percibido, así como la variable interna costos y como esto se refleja en la gestión estratégica de las organizaciones, fue la motivación para la realización de esta investigación. Por lo tanto, mediante el estudio en cuatro grandes empresas, los líderes en el mercado del segmento de la industria de maquinas e implementos agrícolas (IMA), fue investigada la interferencia de estas variables en las practicas de fijación de precios.

Con base en la elaboración de la fundamentación teórica y en la definición de la metodóloga y del método de investigación, con la premisa de que todas las empresas involucradas en el estudio utilizan el costeo-objetivo y las estrategias diferenciadas para el posicionamiento en un mercado de alta competencia, siendo líderes en el desarrollo de productos y en los modelos de gestión, fue analizada la estructura de fijación de precios de la industria de maquinas e implementos agrícolas a través de la lente de la interferencia del mercado y de la competencia, de la incorporación de la práctica del costeo-objetivo en el cálculo de los costos de producción y de la percepción del valor del cliente.

Además de la importancia del sector metalmecánico en el desarrollo de la región Noroeste del Estado de Rio Grande do Sul, se destaca también el perfil de las cuatro industrias investigadas. Son empresas de gran porte, con una significativa representatividad en el mercado de actuación, una destacada estructura de negocios y, tres de ellas, con participación íntegramente de capital extranjero. Es en este contexto donde el estudio tuvo como objetivo proponer un modelo de fijación de precios para la industria de maquinas e implementos agrícolas a partir de un enfoque estratégico que considera las variables del mercado, costo de producción y valor percibido por el cliente.

La investigación alcanzó su objetivo al relacionar la realidad de las industrias investigadas con la gestión estratégica de fijación de precios mencionadas en la literatura, enfatizando los costos de producción, mercado y el valor percibido, tomándose en cuenta las respuestas obtenidas en las entrevistas y cuestionarios con los ejecutivos y clientes y la respectiva tabulación con la utilización del software topsis. De esta forma, fue posible identificar las prácticas de cada variable analizada. Basadas en este perfil y de acuerdo con los preceptos de la literatura del área, todas las industrias investigadas se valen del costeo-objetivo de manera plena y tienen la preocupación constante con el mercado y sus competidores, tomando en cuenta los deseos de los consumidores.

La gestión de costos durante el planeamiento para el desarrollo de productos se ha convertido en un factor de relevancia en la gestión de las industrias, las cuales poseen conocimiento que, debido a la falta de una gestión estratégica de costos en el desarrollo de los productos, puede desencadenar fragilidades en la competitividad de la compañía, impactando directamente en la fijación de los precios de los productos y en su desempeño en el mercado. Con el consecuente aumento de la competencia en todos los segmentos de la industria de maquinas e implementos agrícolas, en un mercado totalmente internacionalizado, es muy difícil posicionar un nuevo producto en el mercado y las ineficiencias durante la fase de desarrollo no son mas permitidas.

La premisa de que el precio final del producto se calcula sumando al costo del producto el margen de beneficios no es más verdadera; la ecuación cambió. Actualmente, los precios de venta de los productos son regulados por el mercado y por el cliente, y su margen de beneficios será tan grande como la capacidad de reducir sus costos de producción. Se constató que cuando un nuevo producto es idealizado por el sector comercial y de marketing, este es sometido a la aprobación del líder sénior de la empresa y se realizan estudios que muestran el retorno financiero que tal producto traería a la organización caso sea colocado en producción.

El liderazgo aprueba el proyecto y, consecuentemente, libera altos valores para invertir en la producción de este nuevo producto basado en la información relevada por el equipo del proyecto. Si durante su desarrollo el equipo pierde el control del

costo, muy probablemente el proyecto sea cancelado, ocasionando la pérdida de mucho dinero invertido además del tiempo gastado, lo que, si es analizado desde el punto de vista del mercado actual, la cancelación puede dar espacio al lanzamiento de productos similares por parte de la competencia y la consecuente pérdida de mercado. Cuando un nuevo producto no alcanza su meta de costo, muchas veces es necesaria la creación de equipos enfocados en la reducción de los mismos, a fin de reposicionar el producto recién lanzado en una franja de precios realista y acorde con el mercado. Esto, no obstante, es consecuencia de la ineficiencia del desarrollo, pues estos mismos profesionales podrían estar trabajando en otras áreas de la empresa rindiendo mayor beneficio, alcanzando un nuevo nicho de mercado y ampliando el market share.

Muchas veces el lanzamiento de productos con precios elevados puede llevar a la empresa a perder clientes. Estos, en razón de los altos valores, migran hacia la competencia y, de acuerdo con Kotler (1998), renombrado autor de marketing, el costo para recuperar un cliente perdido es exponencialmente superior al costo de mantenerlo. El precio de venta de los productos, por lo tanto, es una ventaja competitiva y el mercado no permite ineficiencias.

La investigación muestra procesos de cómo definir metas de costo no solamente para el producto como un todo, sino hacerlas más reales para las personas que están interactuando en el desarrollo. Además, presenta herramientas que pueden orientar a las empresas a encontrar el verdadero costo de un ítem, o sea, permite que la empresa obtenga evidencias y datos reales para negociar con los proveedores; de esta forma, es posible alcanzar las metas de costo-objetivo.

Es preciso hacer bien la primera vez y esto significa que es en la fase de desarrollo cuando se debe hacerse de la mejor manera posible. Entrar con un producto en el mercado con alta calidad, satisfaciendo las necesidades de los clientes y con un precio atractivo, puede garantizar el éxito de la empresa en el corto plazo y también reforzar el nombre de la marca aumentando la posibilidad de éxito en los próximos lanzamientos.

Los estudios de Porter (1986) realizaron una contribución relevante para entender la competencia, no obstante hace énfasis en el contexto externo y considera a la industria como una unidad de análisis u objeto de estudio. De esta manera, con base en la estrategia enfocada en la industria competitiva, que contempla la amenaza de nuevos ingresantes, el poder de negociación de proveedores, el poder de negociación de los clientes, la amenaza de productos sustitutos y la intensidad de la rivalidad entre empresas competidoras, se confirman en la estrategia de fijación de precios de productos en la industria de maquinas e implementos agrícolas.

En la gestión estratégica de las variables externas abordadas en esta tesis, la variable mercado, que depende de la competencia del sector, mostró que en la industria de maquinas e implementos agrícolas el conocimiento del nivel de competencia y de la exigencia de los clientes es un factor determinante en la fijación del precio-objetivo. Asimismo, para sobrevivir a la competencia y prosperar, la industria debe actuar de manera que logre una ventaja competitiva sobre sus competidores, haciendo que la otra parte quiera comprar y repetir negocios.

El factor diferenciación de un nuevo producto en relación a los modelos de la competencia contribuye en la definición estratégica del precio de venta, no siempre es igual o menor al del competidor, pues la tecnología, la calidad y las garantías ofrecidas contribuyen en la percepción de valor por parte del cliente. La comprensión de la configuración de la variable externa valor percibido del precio por parte del cliente, puede llevar a mejoras en la dirección de las estrategias de formación de precios de un producto.

Se concluye que el cliente es quien define el precio-objetivo y los atributos del producto, o sea, el valor máximo que pretende pagar de acuerdo con su nivel de deseo, necesidad y perspectivas. De esta forma, el peso de las respuestas en el modelo estadístico utilizado confirma que de los 94 clientes entrevistados, divididos en productores de pequeño, mediano y gran porte, contemplan los servicios prestados en la pre y post ventas, así como las garantías ofrecidas, la calidad percibida en los productos y el tratamiento al cliente en los servicios prestados son determinantes en la elección del producto a ser adquirido.

Se concluye que en la definición del modelo de fijación de precios para la industria de maquinas e implementos agrícolas, las variables externas de mercado y el valor percibido son determinantes en la definición del producto a ser lanzado, en el precio-objetivo y en el market share. De esta manera, las variables externas detectan el precio-objetivo y la gestión estratégica de la organización, pasando a descomponer del precio de venta establecido el margen-objetivo, llegando a la definición del costo-objetivo. La variable interna costo-objetivo, no obstante, posee un peso significativo en la gestión estratégica para alcanzar el costo máximo admisible.

El costeo-objetivo es un sistema dirigido hacia el planeamiento, que busca prever beneficios y medir costos antes de su ocurrencia. Es diferente de los demás sistemas, más complejo, pero se hizo imprescindible en las industrias con una alta competencia en el mercado. De este modo, las tres variables son intrínsecas en la fijación de precios de los productos. Todas poseen un grado de relevancia significativa y se confirma la tesis, a partir del constructo de análisis, que las variables externas del valor percibido y del mercado son las que definen el precio-objetivo. Para el lanzamiento del producto, asimismo, se hace necesario toda la gestión estratégica para el alcance del costo-objetivo, de manera que el control de costos sea utilizado para tomar decisiones que consideran el contexto interno y externo de las organizaciones, auxiliando a las industria a dirigir sus estrategias y a asegurar su continuidad, sin lo cual la organización no lograría ser competitiva, de acuerdo con las estrategias presentadas por Porter (1986).

Al analizar las hipótesis de este estudio se concluye que:

H1: La fijación de precios basada en el costo de producción es la más segura y la que permite un mejor resultado meta. Esta hipótesis no se confirmó en la investigación en razón de que la gestión estratégica de costos trata de los sistemas de costeo

diferenciados, entre ellos el target costing – costeo objetivo -, plenamente utilizado en las cuatro industrias investigadas, que presenta una forma de gestión de costos a partir de un precio-objetivo definido por el mercado, comprobando que el precio no es elaborado con base en el costo de producción.

H2: El mercado y la competencia son quienes definen los precios, ya que, en virtud de la internacionalización, el comprador decide entre las opciones de productos y precios. Esta hipótesis se confirmó durante la investigación. Como los productos de la industria de máquinas e implementos agrícolas son semejantes – casi commodities -, los clientes tienen la opción de elegir entre las empresas oferentes, las cuales deben llevar a cabo una gestión estratégica de costos para alcanzar el costo-objetivo y de la innovación y diferenciación del producto en el mercado para lograr posicionarse de forma competitiva.

H3: La percepción del cliente frente al valor agregado por el producto es determinante en la estrategia de fijación de precios. Esta hipótesis se confirma cuando los resultados del cuestionario aplicado a los clientes muestran, con unanimidad, que, entre los ítems investigados, concentran sus respuestas en las alternativas inherentes a los servicios de post venta seguidos por la calidad del producto como decisivos en sus elecciones, colocando al precio en segundo plano.

H4: La perspectiva de la gestión estratégica que integra las variables costos, mercado y valor percibido son determinantes en la definición del modelo de formación de precios para la competencia. Esto se confirma al concluirse que las variables externas de mercado y el valor percibido son determinantes en la definición del precio-objetivo, no obstante, el lanzamiento del producto solo es posible cuando la organización, mediante la gestión estratégica de costos, alcanza el debido costo-objetivo; de esta manera, se inicia la fase de nacimiento del producto en el ciclo de vida.

Una de las limitaciones de esta investigación se refiere al modelo teórico propuesto, que consiste en analizar tres variables para la fijación de precios aplicado al sector de la industria de máquinas e implementos agrícolas, con características

relativamente homogéneas, lo que puede ser un indicador de menor variabilidad en relación a la percepción de los clientes. Esta limitación se remite a la necesidad de que nuevas investigaciones sean efectuadas enfocándose en otros segmentos de mercado, con productos y servicios diferenciados y otros consumidores.

Otra limitación de la investigación consiste en analizar tres variables de fijación de precios en que el precio-objetivo es definido por el mercado y por el cliente, considerando que la teoría de marketing destaca que existen otros factores que son importantes en la elección de un producto por parte del consumidor, no estudiados en esta tesis, por trascender los objetivos de la misma. En este sentido, la réplica del modelo de este estudio, con la incorporación de nuevas dimensiones en otros segmentos, puede traer nuevos elementos que contribuyan en la definición estratégica de precios y, consecuentemente, en la gestión estratégica organizacional. Durante la realización de la investigación no se encontraron estudios empíricos que se propusieran investigar el efectivo uso de la gestión estratégica en la fijación de precios de los productos, tomándose en cuenta los variables costos, mercado y valor percibido.

De esta manera, se sugiere el desarrollo de estudios utilizando otros tipos de negocios y organizaciones, lo que puede proporcionar elementos que puedan contribuir en la comprensión de los resultados de la investigación como la presentada. Investigar con una mayor amplitud las posibles alternativas de estrategias de fijación de precios puede, asimismo, contribuir con un análisis crítico de la teoría hasta entonces desarrollada.

REFERENCIAS

AAKER, D. A. (1998). Marcas: brandequity: gerenciando o valor da marca. São Paulo: Negócios.

ABREU, C. B. (1996). Serviço pós-venda. RAE-Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 36, n. 3, p. 24-31, jul./ago./set. AGCO DO BRASIL LTDA.

(2016). Disponível em: . Acesso em: out. 2016. Brasil. AGRALE S/A. (2016). Disponível em: . Acesso em: out. 2016. ANFAVEA. (2016). Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores. Disponível em: . Acesso em: ago. 2016.

ALDAY, C. E. H. (2002). Estratégias empresariais. Disponível em: . Acesso em: ago. 2016. ALLORA, F. (1985). Engenharia de custos técnicos. São Paulo: Ed. Pioneira.

ALMEIDA, M. S. (2011). Elaboração de projeto, TCC, dissertação e tese. São Paulo: Ed. Atlas. ALMEIDA-SANTOS, Paulo Sérgio; ROCHA, Irani; HEIN, Nelson. (2014). Utilização da entropia informacional na seleção de indicadores financeiros mais relevantes para tomada de decisão no setor público: o caso dos estados brasileiros. *Perspectivas em Ciência da Informação*, v. 19, n. 2, p. 83-105.

ANDRADE, M. M. (2010). Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de Trabalhos na Graduação. 10. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

ANSARI, S. et al. (1997). Target costing. *A Modular Series Management Accounting*. McGraw-Hill Companies, Inc.

ANSARI, S.; BELL, J.; SWENSON, D. (2006). A template for implementing target costing. *Cost Management, ABI/INFORM Global*, 20, 5, p. 20-27, sep./oct. ANSARI, S.; BELL, J.; OKANO, H. (1997a). Target Costing. *Management Accounting – a strategic focus*. Nova York, EUA: Ed. McGraw-Hill.

_____. (1997b). Target costing: the next frontier in strategic cost management. Nova York, EUA: Ed. McGraw-Hill. ANSOFF, I. H. (1977). *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw Hill.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill.

ANTONI, L. V.; MEDEIROS, J. F. M.; MEURER, A. M. Posicionamento estratégico de mercado: definição de uma proposta de valor para uma marca de produtos de limpeza 2013. 198 Disponível em: . Acesso em: 30 mar. 2015.

APICS. (1995) American production and inventory control society. Dictionary. 8. ed. Falls Church: Apics.

ASSEF, R. (2002). Manual de gerência de preços: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa. Rio de Janeiro: Ed. Campus.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n. 7- 8, p. 675-698.

BARNES, R. (1999). Estudo de movimentos e de tempos: projeto e medida do trabalho. 6. ed. São Paulo: Ed. Edgar Blucher.

BENITEZ, J. M.; MARTIN, J. C.; ROMAN, C. Using fuzzy number for measuring quality of service in the hotel industry. *Tourism Management*, v. 28, n. 2, p. 544-555, 2007.

BEPPLER, M. K.; PEREIRA, M. F.; COSTA, A. M. (2011). Discussão conceitual sobre o processo de estratégia nas organizações: formulação e formação estratégica. *Revista Ibero Americana de Estratégia (RIAE)*, v. 10, n. 1, p. 128-146, jan./abr.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. (2005). Gestão de custos. São Paulo: Saraiva. BEUREN, I. M. (Org.). (2004). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

BLOCHER, E. J. et al. (2007). Gestão estratégica de custos. São Paulo: McGraw-Hill.

BOMFIM, E. A.; PASSARELLI, J. (2008). Custos e formação de preços. 5. ed. São Paulo: Editora IOB.

BOMFIM, G. M. (2006). Gerenciamento de resultados em cursos de pós-graduação lato sensu através da metodologia do custeio alvo. 2006. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, USP, São Paulo.

BORGES, A. F. et al. (2013). Comportamento estratégico e posicionamento de mercado: estudo de caso em uma organização do setor sucroenergético a partir das tipologias de miles e snow. Disponível em: . Acesso em: 30 mar. 2015.

BORNIA, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos*. São Paulo: Ed. Atlas.

BRITO, R. S.; GARCIA, S.; MORGAN, B. F. (2008). Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, Fearn/USP, v. 2, n. 2, p. 71-86, jan./abr.

BRUM, A. J. (1988). *Modernização da agricultura: trigo e soja*. Petrópolis: Vozes. _____ (2011). *O desenvolvimento econômico brasileiro*. Petrópolis: Vozes.

BRUM, A. L. (Coord.). (2000). *O mercado de máquinas e implementos agrícolas*. Porto Alegre: Secretaria do Desenvolvimento de Assuntos Internacionais/Sedai.

BRUNI, A. L. (2008). *A administração de custos, preços e lucros*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. (2004). *Gestão de custos e formação de preços*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

BULGURCU, B. K. Application of TOPSIS Technique for financial performance evaluation of technology firms in Istanbul Stock Exchange Market. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, v. 62, n. 24, p. 1.033-1.040, 2012.

BUTSCHER, S. A. et al. (2000). Market-driven-product development – using Target Costing to optimize products and prices. *Marketing Management Journal*. USA: Summer. p. 48-53.

CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. (2007). Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista. *Paraná*, v. 26, n. 3, p. 28-38, set./dez.

CAMACHO, R. R. (2008). Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo: USP, v. 19, n. 47, p. 19-30, maio/ago.

CAMACHO, R. R. (2004). Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. 2004. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, USP.

CARARETO, E. S. et al. (2006). Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. Disponível em: . Acesso em: 30 abr. 2015.

CARDOSO, R. S.; BEUREN, Ilse M. (2006). O custo meta no desenvolvimento de novos produtos: um caso em indústria de conserva de pescado. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, vol. 8, n. 22, p. 13-22.

CASE IH. (2016). Disponível em: . Acesso em: out. 2016.

CASTILHOS, C. C. et al (2008). A indústria de máquinas e implementos agrícolas no RS: notas sobre a configuração recente. Revista FEE, v. 29, n. 2. Disponível em: . Acesso em: 10 nov. 2016.

CAVALCANTI, M. A. N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAUJO, A. O. (2013). Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. Disponível em: . Acesso em: 19 maio 2015.

CHURCHILL G. A.; PETER, J. P. (2000). Marketing: criando valor para o cliente. São Paulo: Saraiva.

_____. (2007). Marketing: criando valor para o cliente. 2ª ed. São Paulo: Saraiva

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. (2010). Strategic Management Accounting and Business Strategy: A Loose Coupling? Journal of Accounting & Organizational Change, vol. 6, n. 2. Disponível em: . Acesso em: 17 jan. 2016.

_____. (2006). Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. Disponível em: . Acesso em: 17 jul. 16.

COBRA, M. (1992). Administração de marketing. 2. ed. São Paulo: Atlas.

COELHO, F. S. (2007). Formação estratégica de precificação: como maximizar o resultado das empresas. São Paulo: Atlas.

COGAN, S. (2002). Custos e preços: formação e análise. 2ª reimp. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. (1997). Target Costing and Value Engineering. Hardcover: Editora Taylor & Francis.

COSTA, R. P.; FERREIRA, H. A. S.; SARAIVA JÚNIOR, A. F. (2010). Preços, orçamentos e custos industriais. Rio de Janeiro: Elsevier.

CREPALDI, S. A. (2008). Contabilidade gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas.

CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. (2008). Custeio alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. Revista Contemporânea em Contabilidade, Florianópolis: UFSC, ano 5, v. 1, n. 10, p. 31-51, jul./dez.

DALCOL, C.; SILUK, J. (2012). Gestão estratégica de marketing e o posicionamento competitivo: o caso da Cacau Show. Disponível em: . Acesso em: 26 abr. 2015.

DI MINGO, E. (1988). The fine art of positioning. Journal of Business Strategy, Boston, v. 9, n. 2, p. 34-38.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA L. E. (2009). Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ECIB. Estudo da Competitividade da Indústria Brasileira: competitividade da indústria de máquinas agrícolas. Nota Técnica Setorial do Complexo Metal Mecânico. Campinas, SP. Documento elaborado pela consultora Sonia Dahab (Nacit/UFBa), 1993.

ECKHARD, C. L. (2003). Gestão pela margem: o management dos negócios, orientado para a otimização das margens. Rio de Janeiro: Editora Qualitymark.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. (2007). Como medir, monitorar e motivar o desempenho. Rio de Janeiro: LTC.

ELLRAM, L. M. (2006). Implementação do custeio alvo, nos Estados Unidos: teoria versus prática. *The Journal of Supply Chain Management: uma revisão global de compras e suprimentos*. Copyright © Fevereiro de 2006, Instituto de Gestão de Fornecimento, Inc.

FÁVERO, L. P. et al. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.

FERGUSON, C. E. (1987). *Teoria microeconômica*. 10. ed. Rio de Janeiro: ForenseUniversitária.

FILOMENA, T. P.; NETO, F. J. K; CUNHA, G. D. (2005). Uma abordagem de gestão de custos no desenvolvimento de produtos. 2005, Curitiba. Anais... Artigo. V CBGDP, Curitiba. Disponível em: .

FONTOURA, F. B. B. (2013). *Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio*. São Paulo: Atlas, Brasil.

FRANCO, H. (1999). *A contabilidade na era da globalização*. São Paulo: Atlas. Brasil.

FREITAS, Thiago A. P. A. (2004). Muito prazer! Target Costing. In: Congresso de Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. FEE. (2016). Disponível em: Acesso em: out. 2016.

GALBRAITH, J. K. (1980). *A era da incerteza: história das ideias econômicas e suas consequências*. 2. ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora.

GALHANONE, R. F. (2013). *Valor percebido pelo consumidor de produtos de luxo: proposição de um modelo teórico*. 2013. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo.

GARÓFALO, G. L.; CARVALHO, L. C. P. (1986). Teoria microeconômica. 2. ed. São Paulo, Atlas.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. (2007). Contabilidade gerencial. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (2009). Métodos de pesquisa. Porto Alegre, RS: Ed. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. GIL, A. C. (2010). Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

_____. (1999). Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

GOLLO, S. S. (2002). O sistema de gestão de custos como suporte à formulação e alinhamento das estratégias organizacionais. Disponível em: . Acesso em: 18 maio 2015.

HANSEN, J. E.; ROCHA, W. (2004). Custeio alvo: princípios e requisitos. XI Congresso Brasileiro de Custos, 11., Porto Seguro, BA, 27 a 30 out. Disponível em: 202 . Acesso em: 23 abr. 2016.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. (2001). Gestão de custos. Tradução Robert Brian Taylor. Revisão Técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. (1999). Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas.

HIBBETS, A. R. et al. (2003). The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. Journal of Managerial Issues, vol. 15, n. 1, p. 65-81.

HINTERHUBER, A. Valor e preço. (2010). HSM Management informação e conhecimento para gestão empresarial (revista), Ed. Barueri, v. 78, p. 108-116, jan./fev.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. (1997). Contabilidade de custos. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora.

HORNGREN, C.; DATAR, S.; FOSTER, G. (2004). Contabilidade de custos. 11. ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall. HWANG, Ching-Lai;

YOON, Kwangsun. (1981). Multiple attribute decision making: methods and applications a state-of-the-art survey. Springer Science & Business Media.

JOHN DEERE. (2016). Disponível em: . Acesso em: out. 2016.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. (1987). Relevance lost. Boston: HBSP.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996). The Balanced Scorecard. Boston: Harvard Business School Press.

KATO, Y. (1993). Custeio alvo sistemas de apoio: lições das principais empresas japonesas. Management Accounting Research, 4, 33-47, fev.

KOLIVER, Olivio. (2008). Contabilidade de custos. Curitiba: Juruá.

KOPF, J. C. (2016). As exportações do setor metalmeccânico agrícola como fator de desenvolvimento: o caso da região funcional de planejamento 7 do Rio Grande do Sul. 2016. Dissertação (Mestrado) – Unijuí.

KOTLER, P. (1998). Administração de marketing. 5. ed. São Paulo: Atlas.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. (2006). Administração de marketing. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall. KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. (2000). Introdução ao marketing. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora LTC.

_____. (2008). Princípios de marketing. 12. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall.

KUHN DO BRASIL. (2016). Disponível em: . Acesso em: out. 2016.

LEITE, J. (2000). Contabilidade e gestão contingencial: uma perspectiva estratégica. In: Congresso de Contabilidade e Auditoria, 8., 2000, Aveiro. Anais... Aveiro Isca.

LEONE, G. S. G. (2008). Custos: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

LORANDI, J. A.; BORNIA, A. C. (2011). Metodologia do custeio alvo canalizado com o uso do QFD (Quality Function Deployment). Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (on-line), Rio de Janeiro, v. 16, n. 2, p. 96-115, maio/ago. 2011.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda. Revista Universo Contábil, v. 2, 1, p. 42-60.

MANTELLI, J. (2006). O setor agrário da região noroeste do Rio Grande do Sul. Florianópolis: Geosul, v. 21, n. 41, p. 87-105, jan./jun.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. (2003). Fundamentos da metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas.

MARQUES, K. C. M. (2012). Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. 2012. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, USP.

_____. (2010). Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas.

MARTINS, E. (2008). Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. 2. ed. São Paulo: Atlas.

MATTOS, Rogério Silva de; VEIGA, Álvaro. (2002). Otimização de entropia: implementação computacional dos princípios Maxent e Minxent. Pesquisa Operacional, v. 22, n. 1, p. 37-59.

MCCARTHY, E. J.; PERREAULT, D. W. (1997). Marketing essencial: uma abordagem gerencial e global. São Paulo: Atlas.

MINAYO, M. C. S.; et al. (2008). Pesquisa social: teoria, método e criatividade. 27. ed. Rio de Janeiro: Ed. Vozes.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. (2001). O processo da estratégia. 3. ed. Porto Alegre: Bookman.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. (2000). Safári de estratégia. Porto Alegre: Bookmann.

MINTZBERG, H. et al. (2006). O processo da estratégia. Porto Alegre: Bookmann.

MONDEN, Y. (1999). Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen. Porto Alegre: Ed. Bookman.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. (1999). Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

MOTTA, R. (1995). A busca da competitividade nas empresas. Revista de Administração de empresas, São Paulo, v. 35, 1, p. 12-16.

NAGLE, T. T.; HOLDEN, R. K. (2003). Estratégias e táticas de preços: um guia para decisões lucrativas. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

NAKAGAWA, M. (1993). Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. (2009). Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas.

NIÑO, F. Mori; GOUVÊA, M. A. (2004). O processo de posicionamento estratégico nas empresas de serviços turísticos: um estudo de caso em agências de viagens da cidade de São Paulo. Disponível em: Acesso em: 14 dez. 2014.

NOGUEIRA, A. C. L. (2001). Mecanização na agricultura brasileira: uma visão perspectiva. Caderno de Pesquisa em Administração, São Paulo, v. 8, n. 4, p. 77-87, out./dez.

OLIVEIRA, B.; CAMPOMAR, M. C. (2008). O reposicionamento em marketing como elemento de competitividade. In: SEMEAD – Seminário de Administração FEA-USP, 1. 2008, São Paulo. Anais... São Paulo.

OLIVEIRA, S. L. (2004). Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses. 2. ed. São Paulo: Ed. Thomson.

ONO, K.; ROBLES JUNIOR, A. (2004). Utilização do target costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo: USP, Edição especial, p. 65-78, jun.

PADOVEZE, C. L. (2010). Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo.

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). (2011). Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, A. S.; PORTON, R. A. B.; BEUREN, I. M. (2004). Métodos de formação de preços utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro: Conselho Regional de Contabilidade do RJ, p. 18-24, nov. 2003/jan. 2004.

PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. (2001). Gestão estratégica de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas.

_____. (2005). Gestão estratégica de custos. 4. ed. São Paulo: Ed. Atlas. PIN, S. G. C. D.; TROCCOLI, I. R. (2015). Valor emocional: o cliente sempre tem razão? GVExecutivo, v. 14, n. 1, p. 23-24, jan./jun.

PORTER, M. (1986). Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus.

_____. (1989). Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. 12. ed. Rio de Janeiro: Campus.

_____. (2004). Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Elsevier.

PREDIC, B.; STEFANOVIC, S. (1999). Cost Management for a profitable new product development. Series: Economic and Organization, Iugoslávia: Faculty Of Economics, University Of Nys, vol. 1, n. 7, p. 9-16.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. (2007). A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Ibero Americana de Contabilidad de Gestión*, v. 1, 10, p. 121-143.

RECKZIEGEL, V. et al. (2015). Práticas de gestão de custos adotadas por organizações paulistas do setor de abrasivos e refratários: um estudo comparativo. *Revista de Contabilidade*, Salvador, BA: Ufba, v. 9, n. 3, p. 81-103, set-dez.

RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. (2007). Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, vol. 9, n. 23, p. 14-27.

RIBEIRO, Á. H. P.; MONTEIRO, P. R. R.; MARTINS, F. D. (2014). Mídia impressa e eletrônica: uma análise sob a ótica do valor para o cliente na gestão de produtos. *Revista de Administração e Inovação – RAI*, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 6-28, jan./mar.

ROCHA, W.; MARTINS, E. (1999). Custeio Alvo (“Target Costing”). *Revista Brasileira de Custos*, São Leopoldo, RS, v. 1, n. 1, p. 83-94.

ROCHA, W. (1999). Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. 1999. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP).

ROZENFELD, H.; et. al. (2006). Gestão de desenvolvimento de produtos: uma referência para a melhoria do processo. São Paulo: Ed. Saraiva.

SAKURAI, M. (1997). Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Ed. Atlas.

SALVADOR, A. B. (2014). Segmentação e posicionamento: o coração do plano de marketing. Disponível em: . Acesso em: 5 maio 2015.

SANTINI, F. O. et al. (2015). Percepção de valor, atratividade e intenção de compra: revisitando as técnicas de promoção de vendas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios – Fecap*, São Paulo, v. 17, n. 57, p. 1.173-1.192, jul./set.

SANTOS, J. J. (2009). Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 5. ed. São Paulo: Atlas.

SANTOS, R. P.; ROCHA, W. (2011). Contabilidade focada nos concorrentes: um estudo exploratório no setor de agronegócios. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão. Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, jan./jun.

SARTORI, E. (2004). Gestão de preços. São Paulo: Atlas.

SCARPIN, J. E. (2000). Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos. 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Norte do Paraná. Disponível em: . Acesso em: 22 abr. 2016.

SCHUMPETER, J. (1985). A teoria do desenvolvimento econômico. São Paulo: Abril Cultural.

SECEX. (2016). Secretaria de Comércio Exterior. Brasil. Disponível em: . Acesso em: out. 2016.

SEMENIK, R. J.; BAMOSSY, G. J. (1995). Princípios do marketing: uma perspectiva global. São Paulo: Makron Books.

SHANNON, C. E. A Mathematical Theory of Communication. Bell System Technical Journal, n. 27, p. 379-423 e p. 623-656, jul./out. 1948.

SHANK, J. K. GOVINDARAJAN, V. (1997). A revolução dos custos. Rio de Janeiro. Campus.

SILVA, R. N. S.; LINS, L. S. (2010). Gestão de custos: contabilidade, controle e análise. São Paulo: Atlas.

SILVEIRA, R. L. et al. (2013). Excesso de confiança em relação aos preços de venda: um estudo entre cafeicultores. Revista de Administração – Rausp, São Paulo, v. 48, n. 3, p. 399- 408, jul./ago./set.

SLACK, N., JOHNSON, R.; STUART, C. (2009). Administração da produção. 3. ed. São Paulo: Ed. Saraiva.

SLACK, N. (1999). Administração da produção. São Paulo: Ed. Compacta.

SLAGMULDER, R.; COOPER, R. (2003). Interorganizational consting. Part 1. Cost Management, v. 7, 6, p. 14-21, set./out.

SOUZA, A. M. et al. (2003). Prática de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Revista de Contabilidade e Finanças, vol. 32, p. 40- 57.

SOUZA, M. A. et al. (2005). Utilização do custeio-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método de causalidade de Granger. Revista de Contabilidade & Finanças USP, São Paulo: Fipecafi, n. 39, p. 33-46, set./dez.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. (2011). Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas. 2. ed. São Paulo: Atlas.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. (2009). Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Ed. Atlas.

SOUZA, M. A.; FONTANA, F. B.; BOFF, C. D. S. (2010). Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul – RS. Revista Contabilidade Vista & Revista, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 121-151, abr./jun.

SOUZA, M. A.; RASIA, K. A.; ALMEIDA, L. B. (2011). Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. Encontro do ANPAD, EnANPAD, 35., Rio de Janeiro, set.

SOUZA, M. A.; SILVA, É. J.; PILZ, N. (2010). Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. Revista de Contabilidade e Organizações (RCO), FEA-ER/USP, v. 4, n. 9, p. 145-167, maio/ago.

SOUZA, M. A.; ZANELLA F. C.; NASCIMENTO, A. M. (2005). Utilização do custo meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo: USP, n. 39, p. 33- 46, set./dez.

SPAT, M. D. (2013). A indústria de máquinas e implementos agrícolas no Rio Grande do Sul: um estudo sobre a trajetória recente do setor. 2013. Dissertação (Mestrado) – Unisinos. São Leopoldo RS.

TOLEDO, G. L.; HEMZO, M. A. (1991). O processo de posicionamento e o marketing estratégico. In: Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração. ENANPAD, 15, 1991, Belo Horizonte. Anais... Belo Horizonte: Anpad. Disponível em: . Acesso em: 26 abr. 2015. TONI, D. et. al. (2014). A relação entre conhecimento da marca e nível de preço na intenção de compra: um experimento com perfumes de luxo. *Revista Brasileira de Marketing – ReMark*, v. 13, n. 3, abr./jun.

TONI, D.; MAZZON, J. A.; MILAN, G. S. (2015). A multidimensionalidade da imagem de preço de produto: um estudo com a imagem de preço de vestuário. *Revista Adm. Mackenzie*, São Paulo, p. 168-201, jul./ago.

TORRECILLA, A. S.; DÍAZ, G. G. (1987). *Contabilidad de costes*. 5. ed. Madrid: Uned.

VARGAS, M. (1994). Subcontratação e inovação tecnológica na indústria brasileira de máquinas e implementos agrícolas. 1994. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

VENCE TUDO. (2016). Disponível em: . Acesso em: out. 2016.

VERGARA, S. C. (2009). *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. 10. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

VIAN, C. E. F.; ANDRADE JUNIOR, A. M. (2010). Evolução histórica da indústria de máquinas agrícolas no mundo: origens e tendências. In: Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural, Sober, 48., Campo Grande.

VIEIRA, E. P.; SANTOS, L. Gestão de custos no desenvolvimento de produtos – target costing: análise de caso da empresa John Deere. Congresso Internacional de Custos. Uruguai, 2011.

WERNKE, R. (2001). Gestão de custos: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas.

_____. (2008). Gestão de custos: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Ed. Atlas.

WIENHAGE, P. (2010). Aplicação do target costing e da análise do valor em curso de graduação tecnológica: um estudo multicaso nas faculdades de tecnologia Senac de Santa Catarina. 2010. Dissertação (Mestrado) – Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Blumenau.

WIENHAGE, P.; ROCHA, I.; SCARPIN, J. E. (2012). Aplicação do Target Costing e Engenharia do Valor na Precificação de curso de Pós-Graduação. ABCustos Associação Brasileira de Custos, vol. 7, n. 1, jan./abr. Disponível em: . Acesso em: 23 abr. 2016.

YIN, R. K. (2001). Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

ZELNY, M. Multiple criteria decision making. Nova York: McGraw-Hill, 1982.

ZORNIG, F. (2010). Mais obstáculos: custo e aversão a risco. HSM Management Informação e Conhecimento Para Gestão Empresarial (revista), São Paulo: Ed. Barueri, v. 78, jan./fev.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES

Formulario de autorización para la publicación de Tesis

1. **Identificación del material bibliográfico** Tesis Doctoral Tesis Magíster

2. **Identificación del documento / autor**

Programa de posgrado	(colocar el nombre de la carrera)
-----------------------------	--

Área de conocimiento	(colocar el área de conocimiento de su Tesis)
-----------------------------	--

3. **Identificación Institucional**

Título	(colocar título de la Tesis)
---------------	-------------------------------------

Autor	(colocar nombre y apellido)
--------------	------------------------------------

Tipo y N° de documento	(colocar número de DNI o Cédula de Identidad si es el caso)
-------------------------------	--

Director	(colocar nombre y apellido del Director de Tesis)
-----------------	--

Tipo y N° de documento	(colocar DNI del Director de Tesis o Cédula de Identidad si es el caso)
-------------------------------	--

Nº de páginas	(cantidad de páginas de su Tesis)
---------------	-----------------------------------

Fecha de defensa: ___ / ___ / ___

Fecha de entrega del archivo: ___ / ___ / ___

3. Información de acceso al documento

Autorizo Publicación¹ SI NO

Puede ser liberado para publicación² Total Parcial Después de un año

En caso de publicación parcial, señale las restricciones:

- Sumario
- Capítulos. Especifique:
- Bibliografía.
- Otras restricciones:

En calidad de titular de los derechos de autor de la mencionada publicación, **autorizo** a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones, **a publicar, sin resarcimiento de derechos de autor**, conforme a las condiciones arriba indicadas, en medio electrónico, en la red mundial de computadoras, en la biblioteca y en la Revista Científica Visión de Futuro de la Facultad de Ciencias Económicas y sitios en las que ésta última haya otorgado licencias, para fines de lecturas, impresión y/o descarga por Internet, **a título de divulgación de la producción científica generada por la Universidad**, a partir de la fecha.-

Se deslindará a la Facultad de Ciencias Económicas y a la Universidad Nacional de Misiones de toda responsabilidad legal que surgiera por reclamos de terceros que invoquen la autoría de la obra de tesis cuya publicación se efectúe.-

Además se le informa que Ud puede registrar su trabajo de investigación en el Registro de la Propiedad Intelectual, no siendo responsable la Universidad Nacional de Misiones y/o Facultad de Ciencias Económicas por la pérdida de los derechos de autor por falta de realización del trámite ante la autoridad pertinente.-

Asimismo, notificamos que para obtener el título de “Patente de Invención” es necesario presentar la solicitud de patente dentro del año de la publicación o divulgación. (art. 5 Ley 24.481).-

Firma del Autor

Firma del Director de Tesis

Lugar

 / /

Fecha

¹ En caso de autorizar la publicación puede optar que la misma sea parcial o total después de un año a partir de la fecha de defensa.

² Aplicable a compromisos de índole institucional, acuerdos con terceros, etc.; esta especificación podrá ser mantenida durante un año a partir de la fecha de defensa.-

ANEXOS

ANEXO I

ENTREVISTA I – GERENTE DE COSTOS DE LA EMPRESA

1 – Identificación de los Datos sobre el Entrevistado y de la Empresa

Nombre del entrevistado:	
Empresa:	FECHA:
Cargo/Función:	
Tiempo de Empresa:	
Tiempo en la función:	
Área de formación:	
Nivel (Graduación, Espec...):	
Cuantos colaboradores están bajo su coordinación:	
Número de colaboradores de la Empresa:	
Facturación anual:	
Porcentaje de ventas nacionales:	Exportación:
Número de Unidades/filiales:	
Brasil:	
Otros países:	
participación de mercado:	
Tiempo de actuación de la empresa:	

VARIABLE COSTEO-OBJETIVO (Target Costing) Y FIJACIÓN DE PRECIOS (Objetivo: Identificar las estrategias utilizadas por las empresas que adoptan el costeo-objetivo – target costing)

1) En qué año fue adoptado el costeo-objetivo (target costing)? (Objetivo: Verificar cuanto tiempo hace que fue adoptado para poder relacionarlo con las cuestiones históricas involucradas en el proceso, por ejemplo, época en que se produjo un aumento de la competencia o ingreso de nuevos competidores, entrada en nuevos mercados u otros).

2) El costeo-objetivo (target costing) ¿Se encuentra totalmente implementado? (Ansari et al., 2006)

() Si () No En caso negativo, ¿qué falta?

3) ¿Quién es el responsable por la gestión del costeo-objetivo (target costing)?

4) ¿Cuales son las razones que llevaron a la decisión de adoptar e implementar el costeo-objetivo (Target costing)? (Adaptado de Ansari et al., 2006; Marques, 2012).

(Objetivo: verificar antecedentes relacionados a la fijación de precios: costo, mercado, competencia, mantenimiento de las utilidades... Factores relevantes que pueden haber influenciado en la adopción)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Existía un historial de perjuicios o de caída de los márgenes, en las utilidades	
Existía un historial de caída en los ingresos (en algunos productos específicos – económico)	
Existía un historial de aumento de costo	
Existía un historial de reducción del Market share (Economía)	
Existía presión para aumentar la eficiencia en relación a los costos	
Existía presión para mantener el prestigio de la empresa en el mercado (la empresa es líder)	
Existía información sobre la adopción del Costeo-Objetivo por parte de los competidores	
Existía información sobre la adopción por otras empresas de la cadena de valor	
Existía algún tipo de consultoría que desencadenó el proceso de adopción	
Existía algún estudio o tesis desarrollada internamente en la empresa	
Existía presión para seguir acciones de empresas líderes para proporcionar reducción de la incertidumbre	
Existía presión de otras empresas del grupo o de otras unidades de negocio para la adopción del costeo-objetivo (Target cost)	
Existía un mandato oficial de la alta dirección para iniciar el proceso de adopción e implementación del costeo-objetivo (Target cost)	
Existía un plan piloto	
Existía una implementación parcial	
Ocurrieron resistencias que afectaron el proceso	
Ocurrieron resistencias, pero no afectaron el proceso	

5) ¿En qué situaciones es utilizado el costeo-objetivo (Target costing) en la empresa? (Adaptado de Souza; Fontana; Boff, 2010)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Planeamiento y lanzamiento de nuevos productos	
Seguimiento y análisis de los productos existentes	
Planeamiento de márgenes y utilidades (Profit)	
Reducción de costos de los productos	
Reducción de costos de los procesos	
Innovación en los productos y en los procesos	
Definición de las funcionalidades y calidad de los productos	
Negociación con proveedores	
Cumplimiento del precio establecido por el mercado (Market price)	

6) ¿Cuál es el grado de relevancia de estas áreas internas de la empresa en la elaboración y conducción del costeo-objetivo – target costing?

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Gerencia de producción	
Ingeniería (Planeamiento y desarrollo del producto)	
Suministros (compras)	
Tecnología de la información	
Contraloría (Contabilidad, Costos)	
Recursos humanos	
Calidad	
Marketing	

7) ¿Cuál es el grado de relevancia del uso de la cadena de valor: relaciones de la empresa para alcanzar el costeo-objetivo – target costing? (Adaptado de Porter, 1989; Hansen; Mowen, 2001)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Relaciones con proveedores (Materia-prima y componentes)	
Relaciones con clientes	
Relaciones con procesos internos	
Relaciones con distribuidores del producto (concesionarios)	
Relaciones con competidores	

8) ¿Cuál es el grado de relevancia de la información Interna relativa a la definición del costo máximo admisible (Objetivo) que puede ser soportado por la empresa?

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

La definición del proyecto de producto y sus características	
Diferenciales e innovación del producto en relación a los existentes en el mercado	
Establecer metas de costos (objetivo) para cada componente del producto	
Analizar medidas de desempeño con prioridades y metas estratégicas del producto	
Análisis de los costos entre los gestores involucrados en el proceso de búsqueda del costo-objetivo	
Desafío y debate continuo de los costos, suposiciones y planes de acción	
Revisar regularmente los informes de excepciones (GAP)	
Señalar áreas estratégicas clave (suministros, manufactura, ingeniería de producto, contraloría...)	
Aprendizaje por experiencia – mejora continua	
Tener claridad del valor del costo máximo admisible (costo-objetivo)	

9) ¿Cuál es la relevancia de la utilización del costeo-objetivo (Target cost) en los diferentes ciclos de vida de un producto?

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Costos en la fase de nacimiento del producto	
Costos en la fase de crecimiento del producto	
Costos en la fase de plenitud del producto (madurez)	
Costos en la fase de declive del producto	

10) ¿Cuál es el grado de importancia de los componentes de costos y gastos del producto en la gestión estratégica del costeo-objetivo (Target cost)?

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Costos de material directo del producto	
Costos de mano de obra directa	
Costos indirectos (overheads)	

11) ¿Cuál es la relevancia de cada alternativa cuando el costo estimado del producto sea mayor que el costo máximo admisible (costo-objetivo)? (Adaptado de Marques, 2012)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Inicia un trabajo de gestión de costos, aun en la etapa de pre-producción, para eliminar el costo excedente.	
Sumisión a aprobación de los líderes (gestores de la empresa)	
Suspende el lanzamiento del producto y de la producción si no se alcanza el costo-objetivo	
Realiza nuevas rotaciones de costos (Cost roll up) hasta alcanzar el costo-objetivo para dar inicio a la producción	
Aborta el lanzamiento del producto por no alcanzar el costo-objetivo	

12) ¿Cuál es el grado de utilización de cada herramienta en el proceso de gestión de costeo-objetivo (Target Costing)? (Adaptado de Ansari et al., 2006)

Análisis de requisitos, exigencias y necesidades de los clientes	
Descomposición del costo de los componentes de los productos, en tablas, software específicos	
Estimación de los costos de los componentes de los productos	
Trade-off (elección, intercambio) de costos entre los componentes de un producto (materiales alternativos)	

Monitoreo del status del costeo-objetivo	
Ingeniería de valor (alcanzar un óptimo valor del producto con el menor costo posible, produciendo con la misma calidad)	

13) Evalúe las opciones considerando el nivel de utilidad percibida – impacto individual, con la utilización del costeo-objetivo (target costing). (Basado en Aguiar; Frezatti, 2007)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

El uso del Costeo-Objetivo capacita a las personas para desempeñar sus actividades de modo más eficiente	
El uso del Costeo-Objetivo mejorar el desempeño en el trabajo	
El uso del Costeo-Objetivo aumenta la capacidad de tomar decisiones	
El uso del Costeo-Objetivo aumenta la eficacia en el trabajo	
El uso del Costeo-Objetivo contribuye con los gestores en el mantenimiento de los beneficios deseados	

14) Evalúe la importancia de las etapas en el desarrollo de la meta de costos y de precios para la empresa. (Basado en Horngren; Foster; Datar; 1997)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Desarrollo de un producto que satisfaga las necesidades de los potenciales compradores	
elección del precio meta (objetivo), basado en el valor aceptado por el consumidor y en los precios de los competidores y en el beneficio operativo-meta (objetivo) por unidad	
Cálculo del costo meta (objetivo) unitario, sustrayendo la meta de beneficio operativo unitario del precio de venta meta (objetivo)	
Realización de una ingeniería de valor para alcanzar el costo-meta (objetivo)	

15) ¿Cuál es el grado de relevancia de las variables externas relativas al precio máximo que puede ser implementado?

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

El precio de los competidores	
El precio de venta del mercado	
El precio de venta máximo que el cliente pretende pagar	
El nivel de participación en el mercado (Market Share)	
El nivel de competitividad del mercado	
El nivel de deseo y necesidad de los clientes	

La perspectiva del cliente	
----------------------------	--

16) ¿Cuál es la relevancia que más se aproxima del nivel de decisión tomada por los gestores (Lideres) considerando la utilización del costeo-objetivo (target costing)? (Adaptado de Gordon; Narayanan, 1984)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante
En el lanzamiento de nuevos productos				
En la contratación y demisión del personal de la gestión				
En la selección de inversiones				
En la distribución de fondos presupuestarios				
En la formación de precios				
En la elaboración del planeamiento estratégico				

ANEXO II

ENTREVISTA II – ENTREVISTA CON EL GERENTE DE MARKETING

I Etapa – Entrevista con el Gerente de Marketing o Ventas (Objetivo: Verificar estrategias de posicionamiento de Mercado e identificar el conocimiento de la empresa en relación a los principales competidores, a las acciones competitivas, entre otras)

Nombre del entrevistado:
Empresa:
Cargo/Función:
Tiempo de Empresa:
Tiempo en la función:
Área de formación:
Nivel (Graduación, espec...):
Número de colaboradores bajo su coordinación:

1) ¿Cuál es el grado de relevancia de la información que el gestor de marketing necesita en apoyo a la decisión para la definición del precio-objetivo? (Adaptado de Souza; Fontana; Boff, 2010)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Descripción	Nivel
El conocimiento del nivel de competencia en el mercado de actuación de la empresa (disputa entre competidores y exigencia de clientes)	
El conocimiento del nivel de disputa con empresas multinacionales de actuación global	
El conocimiento del nivel de utilización de avanzados recursos tecnológicos en la producción (robótica, automatización, equipamientos computadorizados)	
El conocimiento de la participación de productos estandarizados en el mix de productos (producción en escala)	
El conocimiento de la participación de productos customizados en el mix de productos (producción diferenciada, especificada por exigencias de clientes)	
El conocimiento del uso de técnicas avanzadas de gestión (target costing, Just-in-time, logística integrada, existencia de setup, CAD/CAM, análisis e ingeniería de valor, cadena de valor, etc.)	
El conocimiento del espacio de tiempo del ciclo de vida de los productos (tiempo de mantenimiento del producto en línea con las mismas características físicas y funcionales)	

2) Elección del grado de relevancia en relación a las características del ambiente (dinámico o estable) en el que la empresa se encuentra inserta en la relación con la competencia para la definición de precios y mercado. (Adaptado Marques, 2012)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Intensidad de la competencia	
El nivel de intensidad de la competencia en este ramo es "exacerbado"	
La frecuencia de lanzamiento de nuevos productos de la empresa es intensa	
El ambiente externo es altamente dinámico	
La frecuencia de innovación tecnológica en el área es constante	
El grado de restricciones regulatorias (legales, políticas o económicas)	
Incertidumbre ambiental percibida	
Los cambios en el mercado son previsibles (competencia)	
Las preferencias de los clientes son previsibles (consumidor)	

3) ¿Cuál es el grado de relevancia de las estrategias en la definición del Market Share? (Adaptado de Guilding, 1999)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Aumentar las ventas y Market share y estar dispuestos a aceptar bajos retornos sobre la inversión a corto y mediano plazos, si es necesario.	
Mantener Market share y obtener un retorno razonable sobre la inversión.	
Maximizar la rentabilidad y el flujo de caja a corto y mediano plazos, estar dispuesto a sacrificar Market share si es necesario.	

4) ¿Cuál es el grado de importancia de las estrategias de posicionamiento de mercado de la empresa? (Basado en Porter, 1989; Hansen; Mowen, 2001)

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Liderazgo en costo: cuyo fin es proporcionar un producto de bajo costo y competir con base en el mantenimiento del precio de venta (bajo)	
Diferenciación: cuyo fin es ofrecer un producto de alta calidad, satisfaciendo las necesidades específicas de los clientes, además de diferenciar el producto en relación a los competidores	
Enfoque: cuyo fin es encontrar un nicho de mercado, seleccionando clientes y segmentos específicos	
Innovación: cuyo fin es la evolución de las rutinas y procesos de la empresa, en la cual la competencia es menor por precio y mayor por la innovación	

5) Evalúe el grado de actuación de los competidores en el mercado.

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante
La búsqueda de mercado (Market share) por parte de los competidores se hizo más agresiva en los últimos tres años				
Los competidores afectan a la organización en muchas áreas (ejemplo: fijación de precios, marketing, entrega, servicios, producción, calidad, etc.)				
La competencia en la industria de máquinas e implementos agrícolas – MIA es “exacerbada”				
Competencia por precio es una característica de la industria de máquinas e implementos agrícolas – MIA				
Competencia por innovación del producto es una característica de la industria de máquinas e implementos agrícolas				
Los competidores intentan “contratar” empleados de la empresa				
Descuentos en los precios es una práctica común en la industria de máquinas e implementos agrícolas – MIA				
Competidores son agresivos en el registro de patentes para proteger la propiedad intelectual				
Políticas de financiación de la competencia son decisivas en la competencia del mercado				

6) Evaluar la relevancia en conocer la información referente al desempeño de la empresa con relación a la competencia

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

El crecimiento de las ventas de la empresa es superior al de la competencia	
Desde un punto de vista general de la posición de mercado, el desempeño de la empresa es superior al de la competencia	
El retorno financiero, tal como Retorno sobre el Activo de la empresa es superior al de la competencia	

7) ¿Cuál es el grado de relevancia de las afirmaciones presentadas a continuación y si las mismas interfieren en la decisión de Market share y de precios

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Evaluación de Costos de los competidores ayuda a entender los procesos de los mismos	
Evaluación de Costos de los competidores ayuda a entender la posición en relación a los mismos (Marketshare, utilidades)	
Conocer sobre la posición financiera de los competidores ayuda a entender como estos pueden iniciar movimientos competitivos	

Conocer sobre la posición financiera de los competidores como pronóstico de cómo estos pueden responder a amenazas competitivas	
Información contable disponible no auxilian a entender la posición de los competidores	
Evaluación de los Costos de los competidores auxilia a los ingenieros de la empresa, proporcionándoles metas claras	
La utilización de datos de costos de los competidores con base en información estratégica y de marketing para desarrollar e identificar estrategias superiores	
El análisis de los factores estratégicos en el proceso decisorio de los precios, incluyendo la reacción a los precios de los competidores, elasticidad de los precios de mercado, crecimiento, las economías de escala y experiencia	

8) De las fuerzas relacionadas por Porter (1986) ¿cómo interfieren en la decisión de la utilización del costeo-objetivo (target costing) en la fijación del precio-alvo?

1	2	3	4	5
Sem relevancia	Poco relevante	Relevante	Muito relevante	Totalmente relevante

La intensidad o rivalidad entre los competidores	
La amenaza de nuevos ingresantes potenciales	
La amenaza de productos sustitutos	
El poder de los proveedores	
El poder de los compradores	

9) ¿Cuál es el grado de relevancia de las variables Internas relativas a las acciones para la adecuación al precio máximo (Objetivo) que puede ser practicado?

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

La definición de una meta individualizada para el margen de lucro establecido (Objetivo)	
La definición del precio máximo (Objetivo) que puede ser practicado	
Desafío y debate continuo de los datos, suposiciones y planes de acción	
Medición de variables no relacionadas con las prioridades y metas estratégicas	
Poseer un costo bien calculado y su marca es líder en el mercado	
Reducción de costos en la sustitución de componentes de los productos	
Reducción de costos en el análisis de procesos, setups, ...	
Reducción del margen de lucro	

10) Entre las estrategias de fijación de precios de los productos, ¿cuál es el grado de relevancia en la actuación de la empresa frente a las siguientes situaciones?:

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

La empresa posee un plan de estimación de lucros para nuevos modelos, incluyendo planes estructurales específicos: como planes de ventas, de inversión, financiamientos, cambios pequeños a largo plazo en los nuevos modelos; constituyendo, así, objetivos de lucros deseables	
La empresa realiza investigaciones de mercado evaluando sus resultados con enfoque en: comprensión de las necesidades del usuario; tendencias entre los competidores de mercado; feedback del mercado en relación a la calidad de los modelos lanzados, buscando información para los próximos modelos o para pequeñas alteraciones en los existentes	
La empresa posee departamentos en los cuales es realizada una propuesta de producto basada en las investigaciones de mercado efectuadas, en los avances tecnológicos, tomando en cuenta los requisitos del mercado en relación a las especificidades de los productos	
Luego de la elaboración de un proyecto para el nuevo producto, este es sometido a alguna instancia decisoria para su aprobación, por parte de la alta dirección y el equipo de tecnología, antes de la producción en escala total y de las etapas de ventas	
La empresa define un precio de venta-objetivo basado en los precios reales de los diversos productos de los competidores en el mercado y en la información del prototipo del nuevo modelo en comparación con los modelos de los competidores en el mercado	
Es determinado un costo-objetivo basado en el margen de lucro deseado por la empresa durante el ciclo de vida estimado.	

ANEXO III

CUESTIONARIO – CLIENTES – VALOR PERCIBIDO

Nombre del entrevistado:	
Ciudad:	
Número Hectáreas Cultivadas:	Edad:
Número de empleados contratados:	
Número de máquinas e implementos agrícolas:	

1 ¿Cuántas máquinas e implementos agrícolas adquirió en los últimos tres años (2014 a 2016)?

() Ninguna () de una a tres () de 4 a seis () más de seis

2 De las máquinas e equipamientos comprados para a su propiedad, ¿posee marcas, modelos, de proveedores diferentes?

() Si () No

Obs.: _____

3 Enumere conforme al grado de importancia el valor que atribuye a cada uno de estos ítems en la elección de la compra de una máquina o implemento agrícola. (Adaptado en las 5 Ps de Kotler, 1998; Churchill; Peter, 2007).

1	2	3	4	5
Sin relevancia	Poco relevante	Relevante	Muy relevante	Totalmente relevante

Producto:	Nº
Confiabilidad en la Marca	
Calidad percibida en los productos	
Tecnología y confort del producto	
Diseño (modelo) del producto	
Innovación, novedades en el producto	
Costo de reposición de las piezas	
Durabilidad del producto	
Diversidad de la línea de productos de esa marca	
Recomendación por parte de un pariente o amigo	
Status	
Satisfacción y lealtad	
Precio:	Nº
Precio do producto en relación a la competencia	
Estimación de valor del producto luego de la compra	
Descuentos y bonificaciones ofrecidas	
Negociación comercial – plazos de pagos	
Condiciones de financiación	
Plaza:	Nº
Disponibilidad del producto	
Acceso a canales de ventas y distribución	
Plazo de entrega – logística rápida	
Localización de la empresa	
Facilidad de contactos	

Promoción:	Nº
Información sobre nuevos productos	
Portal de ventas on-line – virtual	
Conocimiento del producto por medio de ferias, eventos, visita de los vendedores	
Relaciones con vendedores y gerentes de ventas	
Recepción de promoción de productos, piezas, servicios...	
Post Venta:	Nº
Servicios prestados en la pre y post venta	
Asistencia Técnica: seriedad y agilidad	
Garantías ofrecidas en los servicios prestados	
El conocimiento de los profesionales que prestan el servicio	
Tratamiento del cliente en la satisfacción de sus necesidades	