

Comptabilitat de costos i presa de decisions: el cas Plastium

EDUARDO NAVARRO
Improven

Data de recepció: 7/07/10
Data d'acceptació: 20/08/10

Resum

En els últims mesos és cada vegada més habitual trobar empreses en problemes que han de prendre decisions estratègiques i operatives per a redefinir la seva posició competitiva i aconseguir ser viables en el dur entorn actual. Aquest cas, basat en una empresa real sense identificar per motius de confidencialitat, mostra un exemple típic d'aquestes situacions enfrontant-se a una crisi de resultats en la que ha de prendre mesures per a assegurar la seva posició competitiva a llarg termini.

L'objectiu d'aquest cas és mostrar un exemple pràctic amb els problemes habituals que es donen en aquestes situacions tant a nivell de les metodologies adoptades com dels paranys emocionals a què s'enfronten les diferents persones que han de prendre decisions. En aquest sentit es mostra com els sistemes de costos i de càlcul de rendibilitats per unitats de negoci, clients i productes són elements clau de gestió en temps d'incertesa.

Paraules clau

Gestió de costos, redefinició estratègica, reestructuració, Plastium.

Abstract

In the last months it is more and more habitual to find companies in problems that have to take strategic and operative decisions to re-define his competitive position in order to be viable in the hard current environment. This case is based on an actual company without identifying for the sake of confidentiality. It shows a typical example of a company facing a crisis of results and taking measurements in order to assure its competitiveness in the long-term.

The aim of this case is to show a practical example with the habitual problems that are given in these situations where managers must take decisions. In that sense, it is shown that cost systems and calculation of profitability for business units are key elements of management in times of uncertainty.

Keywords

Cost management, strategy, restructuring, refloating, Plastium.

1. Introducció

Plastium és una empresa dedicada a la injecció de plàstic de diferents tipus de peces que ven a nivell nacional i internacional. La cartera de productes és àmplia ja que té una gran quantitat de maquinària d'injecció que li permet nous desenvolupaments sense inversions rellevants addicionals.

És una empresa amb 30 anys d'història que ha partit de ser un petit taller d'injecció de plàstic. Fa gairebé 20 anys va començar en el sector de l'automoció, amb l'arribada d'un important fabricant d'automòbils, i ha anat creixent fins a ser pràcticament el líder en una tipologia concreta de productes en el mercat de l'automoció.

L'empresa ha viscut la típica transició amb la incorporació d'un director general professional així com l'equip directiu, i el fundador ha passat a ser el President actual del Consell d'Administració. Les funcions de Conseller Delegat han estat confiades a un dels seus fills.

Quant a l'evolució de la companyia, en els últims anys estava creixent al voltant d'un 15% anual encara que paradoxalment acumulava resultats negatius els últims 3 anys.

Quant a la distribució de mercats, té una sòlida presència internacional, que representa el 52% de la facturació i el mercat nacional el 48% restant.

Bàsicament Plastium té tres grans línies de productes:

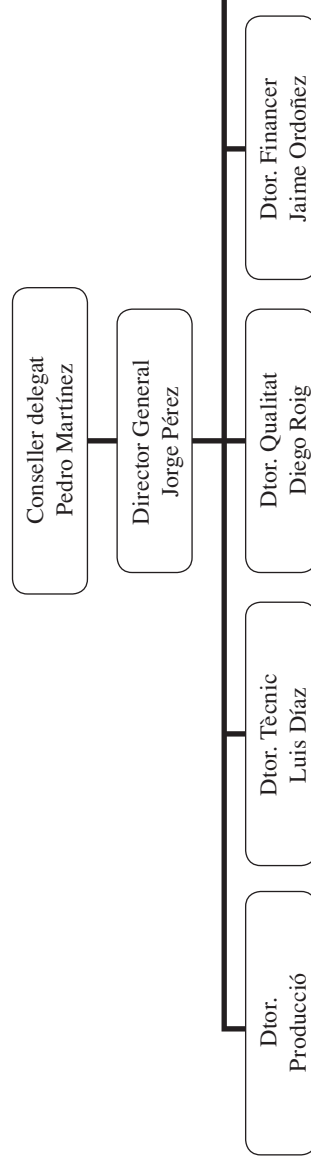
1. Peces d'injecció de plàstic dedicades al sector de l'automoció, que té bàsicament 6 clients dels grans fabricants d'automoció o *tier 2* (grans grups multinacionals que són proveïdors directes dels fabricants) i que representen una part important del negoci.
2. Peces variades de plàstic de fabricació pròpia destinades a ser venudes a majoristes a nivell nacional i internacional. Amb aquesta línia es va començar l'any 1996 encara que a efectes pràctics ha començat a ser representativa l'any 1999.
3. Producte que únicament comercialitza, ja que encara que ho fabriquen tercers, va dirigit als mateixos majoristes que són públic objectiu de la línia de producte 2.

Línia producte	% Facturació total
1	55
2	40
3	5

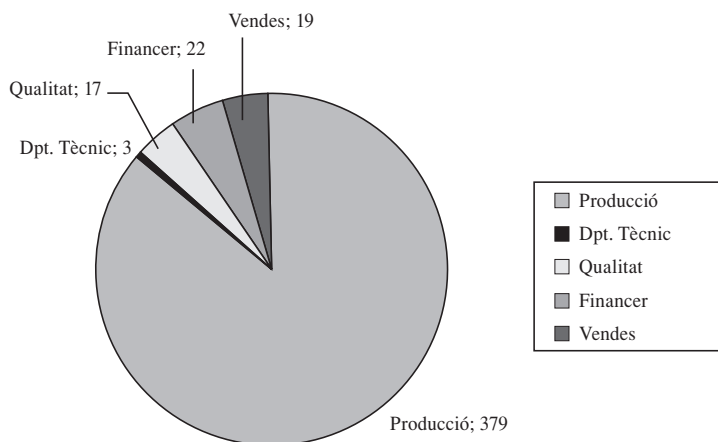
COMPTE DE RESULTATS (en euros)

Partida	Any 0	% sobre xifra negoci	Any 1	% sobre xifra negoci	Any 2	% sobre xifra negoci	Any 3	% sobre xifra negoci
Xifra negoci	37.726.922		41.499.615		47.309.561		55.352.186	
Despeses personal	11.695.346	31	13.279.877	32	16.085.251	34	20.480.309	37
Consum matèries primeres	17.731.654	47	20.334.811	49	24.127.876	51	30.443.702	55
Treballs altres empreses	983.042	3	1.150.452	3	1.405.574	3	1.895.342	3
Amortitzacions	1.834.267	5	1.659.985	4	1.779.985	4	1.847.985	3
Altres despeses explotació	3.018.154	8	3.734.965	9	4.257.860	9	4.428.175	8
Despeses financeres	377.269	1	414.996	1	946.191	2	1.660.566	3
BAI	2.087.191	6	924.529	2	-1.293.176	-3	-5.403.892	-10

En l'organització treballen 440 persones amb el següent organigrama:



La distribució de les persones en els departaments de l'organització és:



Davant la situació de pèrdues dels últims anys, el conseller delegat es planteja analitzar què està succeint a l'empresa, consultant els directors de cada departament.

El responsable de Vendes té clar que la línia d'automoció és el negoci bàsic tradicional de la companyia i representa actualment un 55% de les vendes. És un negoci madur i estable que inclou gairebé tots els clients del sector, de manera que el creixement està molt limitat.

Respecte a la línia de peces variades és la de creixement més gran de la companyia i actualment representa un 40% de les vendes amb creixements al voltant del 30% anual i on —malgrat els competidors dels països asiàtics, i en particular Xina— se segueix creixent encara a costa de sacrificar una mica de marge. Aquesta és la línia de creixement de la companyia i una aposta clara a nivell comercial encara que és un mercat totalment diferent a l'automoció, perquè aquí és «la guerra de guerrilles».

La tercera línia és la distribució de productes de tercers —bàsicament de productes asiàtics— que té com a públic objectiu els majoristes i que es complementa perfectament amb la resta del nostre catàleg de productes. Aquesta és una línia residual i que no és la clau en l'empresa. A més, el catàleg d'aquesta línia és molt ampli. Quant a preus, és una línia amb marges habituals de comercialització i que aconsegueix estar en preus de mercat.

Des del departament s'assegura que és molt complicat mantenir els clients que hi ha enfront de l'entrada dels competidors que estan portant

producte directament de Xina i per a complir amb els plans de creixement fixats cal baixar preus. És a dir, basen la seva estratègia en la baixada de preus. Aquesta és conseqüència de la pèrdua d'un dels clients més importants d'automoció. De fet, fa un any es va fer una reducció de preu al principal client de Plastium pel risc a perdre'l. La reducció va ser la que s'està demanant en automoció que és al voltant d'un 6% anual.

A nivell operatiu, l'informe de gestió de l'exercici revela els següents problemes del departament:

- No s'arriba a clients nous ja que els que volen canviar ja vénen ells, i en aquest sector és molt difícil captar nous clients si no acudeixen ells a tu.
- La presència comercial que tenim al carrer és relativament baixa. El personal de vendes perd molt de temps en tasques administratives elaborant informes de visites, informes de clients, seguiment, fent reunions internes, etc. Això, unit a l'important cost que té el personal de vendes, es tradueix en uns costos molt importants.
- El personal de vendes moltes vegades no té informació actualitzada sobre el client i sobre les seves últimes incidències, ofertes, vendes, evolució, previsions, terminis de lliurament, etc.
- La formació és insuficient tant a nivell del producte/servei com a nivell de tècniques de venda per a poder arribar als objectius desitjats.
- El servei d'atenció al client en moltes ocasions és ineficaç i ineficient ja que es tenen moltes incidències i gairebé mai ben resoltes.

La distribució de clients és la següent, amb l'important risc associat:

Nombre clients	% sobre total facturació
2	19,04%
10	20,31%
80	41,38%
83	11,29%
301	7,85%

S'observa que els primers clients, que són del sector de l'automoció, mantenen una important xifra de negoci, i sense ells seria difícil continuar endavant.

Quant a la distribució de clients per línies de negoci, trobem:

Línia producte	Nombre clients per línia
1	41
2 y 3	435

Bàsicament, els grans clients de la línia d'automoció es gestionaven directament des de la direcció de Vendes mentre que els clients de les altres dues línies es gestionaven amb un canal extern format per representants, molts d'ells multicartera. En aquest sentit, es tenia presència bàsicament a Europa a causa de les importants resistències tradicionals a l'expansió cap a altres continents.

En l'àrea de Producció, la situació és diferent. Té alguns importants avantatges i altres no tant. En algunes peces, Plastium té un *know how* molt important com és en la línia de producció 4 (on fabriquen bàsicament peces per a automoció), ja que les instal·lacions i l'experiència ens fan diferencials. No obstant això, en les línies de producció 3 i 5, en ser de la nova línia de producte, són totalment manuals i generen molts problemes.

Al marge, la planta de producció planteja els següents problemes:

1. No existeix un control exhaustiu del que succeeix en planta.

La grandària de la fàbrica, amb diferents plantes, fa que la producció sigui actualment una mica caòtica, ja que la productivitat dels diferents lots no està gaire clara i està en mans dels encarregats de planta, molts d'ells sense formació per a entendre els conceptes de gestió i lideratge.

Unit a l'anterior i, en certa manera, la causa d'això és que no hi ha uns temps en planta perfectament definits a causa de la problemàtica de molts treballs manuals.

2. La motivació del personal és baixa (a causa de la congelació de sous en els últims 4 anys), cosa que comporta menor productivitat. Per això, s'han perdut algunes persones importants en la planta.
3. Alguns processos són poc eficients i eficaços.

El responsable de Qualitat no detecta problemes especials, més enllà que el rebuig de producte és del 14%, xifra que es podria considerar una mica alta, però normal en el sector. Les peces elaborades són molt complicades i per a clients molt exigents com és el sector de l'automoció i, per això, és normal tenir un alt índex de rebuig. De la mateixa manera, destaca la important qualitat del producte enfront dels xinesos.

El director tècnic assegura que el seu departament difícilment pot actuar per a bé o per a mal en els resultats de la companyia.

L'opinió del departament financer és clara: s'augmenten les vendes i se segueix perdent diners. La situació dels bancs comença a ser crítica i no està gaire clara la situació de tresoreria d'aquí a sis mesos. Si no s'inverteix la tendència, el problema serà greu.

Davant aquesta situació, el director financer planteja un pla de reducció de costos i d'increment de vendes que inclou diferents escenaris més avantatjosos que l'actual:

- Escenari de creixement de vendes: augmentant les vendes un 20%, es podrien assolir nombres positius. És l'opció menys traumàtica i més avantatjosa segons el parer dels responsables del departament.
- Escenari de reducció de costos que inclou:
 - Eliminar part de l'*staff* en àrees com administració, compres i recursos humans.
 - Reduir inversió en fires (no està clara la rendibilitat encara que els comercials diuen que és rendible).
 - Deixar de vendre-li al client 3 d'automoció perquè tothom diu que segur que no és rendible.

No obstant això, el responsable del departament sap amb certesa que aquestes retallades són insuficients per al compte de resultats.

La direcció de la companyia decideix afrontar els problemes detectats amb la contractació d'un directiu procedent d'una empresa que tenia una situació similar i de la que va aconseguir sortir. L'objectiu prioritari d'aquest nou directiu és diagnosticar perfectament el problema en totes les àrees, definir recursos i calendari perquè l'any 2008-2009 canviï la tendència.

2. Anàlisi

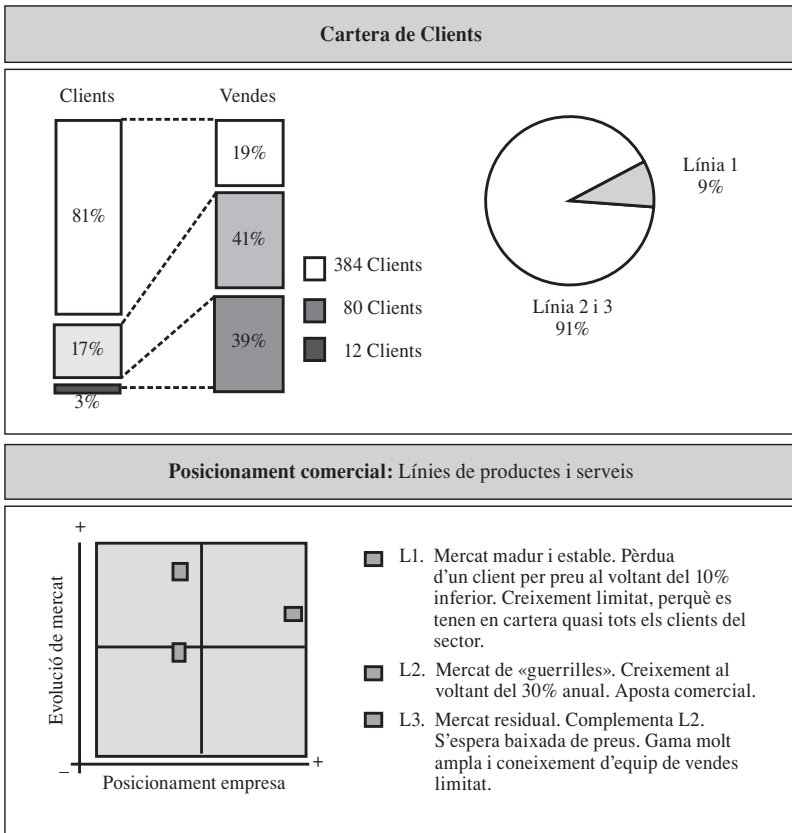
El nou director adjunt va portar a terme la següent anàlisi:

2.1. Situació de partida

En aquest cas hi havia una sèrie de preguntes que la companyia havia deixat de fer i que són clau per a identificar els punts febles i fer el pla de viabilitat:

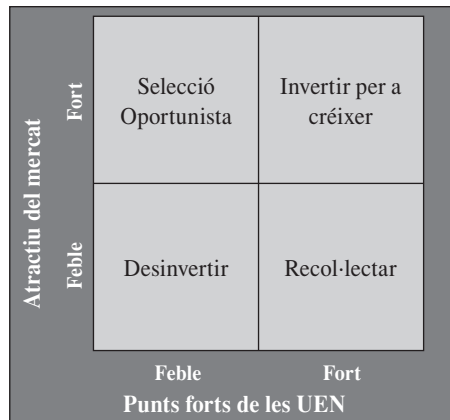
1. Quina és l'estratègia? Quina és la visió i el posicionament?
2. Per què s'està perdent diners?
3. A què ens dediquem?
4. A qui li venem? Amb quina satisfacció?
5. A quin preu venem?
6. Amb quin cost?
7. Què fabriquem i què no?
8. Quina organització necessitem?
9. Quina cultura tenim i com la gestionem?
10. Quina és la nostra política de distribució?
11. Quina és la política de producte/servei?

I veiem d'una manera ràpida el posicionament en una matriu mercat-empresa:



En una situació de pèrdues com la d'aquesta companyia, la primera pregunta a fer-se és per què s'està perdent diners? Sense tenir una contestació clara a aquesta pregunta, no s'ha de prendre cap decisió ja que podem començar a millorar aspectes que ens duguin a canviar la situació de la companyia.

Per a això, es fa una anàlisi per cadascuna de les tres unitats de negoci (línies de producte) seguint l'esquema que es mostra en la següent gràfica:

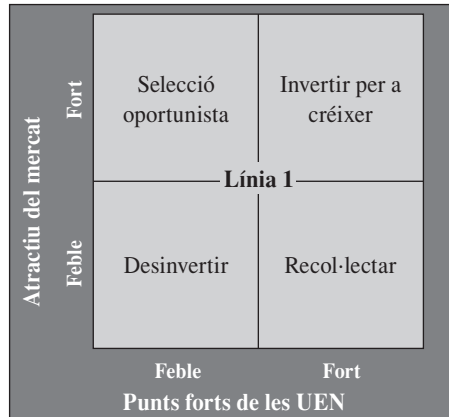


En aquest cas en concret i veient que hi havia un problema de creixement de pèrdues en línia amb el creixement de vendes, es va identificar que hi havia un clar problema de costos i per a això es va fer un sistema de costos basat en activitats i es va arribar a les següents conclusions:

COSTOS PER LÍNIES		Rendibilitat
Línia 1		-4,773528274
Línia 2		-17,9949497
Línia 3		1,213530485

S'observa que a nivell rendibilitat, la línia de producte 2 és clarament deficitària. També en aquest estudi es va fer un informe per clients en què es va trobar una gran diferència de rendibilitats per client, però on es va concloure que és molt més important la segmentació per línia de producte que per client per a analitzar la situació.

Així, en la matriu que havíem emprat apareix clarament el diagnòstic:



Amb tot això, la conclusió del diagnòstic estratègic —a més de gran quantitat de problemes operatius— és la rendibilitat negativa de la línia de producte 2 a causa d'introduir-se en un mercat sense avantatges competitiu i amb competidors asiàtics que tenen uns costos més baixos al voltant de 20 o 30 punts.

Així, tenim quatre grans alternatives, que són:

1. Tancar la línia 2.
2. Subcontractar la línia 2.
3. Pujar vendes un 50% en la línia 2.
4. Fer un pla de reducció de costos en la línia 2.

Passem a estudiar l'impacte i els riscos de cadascuna de les opcions.

Tot i que té un risc de vendes important l'opció 3, fem la projecció de resultats d'aquest cas ja que analíticament és relativament senzill si es té preparat el sistema de costos. Feta la simulació, els resultats són:

Partida	Hipòtesi créixer 50%
Xifra negoci	83.028.279
Despeses fixes	11.336.686
Despeses variables	74.129.088
BAI	-2.437.495

Clarament, apareix que la línia de producte 2 té una rendibilitat que no cobreix ni els costos variables: com més venem, més perdem, ja que els

costos variables són el 87% de la xifra de vendes i amb un marge brut tan petit és molt difícil obtenir rendibilitat.

De fet, es va fer una anàlisi de les oportunitats de millora en les partides assenyalades i també va aparèixer que tampoc no era viable reduir els costos, ja que les partides relacionades amb les matèries primeres són la part més rellevant i no eren susceptibles d'aconseguir millores prou importants. A més, estratègicament els competidors asiàtics tenien una estructura de costos un 20-30% més baixos, de manera que sempre hi hauria un desavantatge competitiu.

En aquest sentit, es va analitzar també la possibilitat de canviar el posicionament de la línia de producte 2 amb un nivell de servei molt millor i amb un perfil de producte una mica diferent i pujant els preus al voltant de 10 punts percentuals, però tot i que es va comprovar que conceptualment era viable, l'escassetat de tresoreria a curt termini va fer prendre la decisió de minimitzar riscos i sortir d'aquesta unitat de negoci.

Davant aquesta anàlisi, només queden dues opcions:

- Tancar la línia 2?
- Subcontractem la línia 2?

Realment la decisió que es va prendre en aquest cas en concret no va ser ni una ni l'altra, ja que vam trobar un comprador per a la unitat de negoci i se li va vendre per 8,3 milions d'euros a un competidor asiàtic que volia comprar quota de mercat.

Amb aquesta solució, vam aconseguir girar la situació d'una manera radical:

- Treiem un component important de les nostres pèrdues.
- Ens permet focalitzar-nos en el nostre *core business*.
- Liquidant l'actiu, cobrim els problemes de tresoreria que s'havien generat per les pèrdues acumulades.

Aquesta va ser la decisió bàsica per a tallar amb els errors del passat i a partir d'aquest moment, començar a construir sobre unes bases sòlides.

Per a això, es va reflexionar sobre la missió de la companyia i es va redefinir de la següent manera: la missió de Plastium és «aportar valor als nostres clients d'una manera global mitjançant els nostres coneixements i experiència en la línia d'automoció i trobant solucions innovadores als clients d'aquest sector» .

Els valors són:

- Innovació
- Orientació al client
- Orientació als resultats

A més, es va fer un estudi del posicionament en preus en automoció identificant les palanques de valor, la percepció dels clients i el posicionament de l'empresa en cadascuna de les palanques. Es va identificar que el preu és baix comparat amb la competència. S'estima al voltant de 4 punts percentuals (diagnòstic pessimista ja que una estimació més optimista parlava al voltant de 6 punts). En aquest mateix estudi, va aparèixer que tenen una quota del mercat d'automoció del 21%, molt més baixa de la que preveia la direcció.

I es va definir un pla operatiu de millora anomenat «Pla 10»:

1. Definició de les línies estratègiques bàsiques
2. Definició d'un sistema de costos.
3. Pla de reducció de costos.
4. Redefinició de l'organització general.
5. Reorganització de l'àrea comercial. Establiment d'un pla comercial.
6. Millora del procés logístic, compres, gestió d'stocs, producció i gestió de comanda.
7. Anàlisi i definició dels sistemes d'informació.
8. Implantar un model de control de gestió i una cultura de direcció per objectius.
9. Metodologia de llançament de nous productes.
10. Pla de gestió del canvi.

Amb tot això es van definir línies d'acció amb diferents prioritats:

2.2. *Prioritat 1*

1. Visió: mateixa xifra de negoci en 3 anys focalitzant en la línia d'automoció.
2. Focalitzar com a concepte estratègic.
3. Desinversió d'actius no estratègics (línies de producte 2 i 3) i focus en el *core business* (fer només el que se sap fer bé i és rendible).
4. Productes. Venda de la línia de producte 2 i reemplaçar les línies de producte 2 i 3 per automoció i R+D en 18 mesos.
5. Clients. Eliminem 300 clients i focalitzem en clients rendibles.
6. Definició de política de preus enfocada a clients rendibles i eliminant clients «dolents» (3 dels 12 més grans). De mitjana,

increment de preus d'un 4% (es va realitzar un estudi de clients i de preus).

2.3. *Prioritat 2*

1. Renovació de part de l'equip directiu, canvi cultura corporativa i direcció per objectius.
2. Incorporació d'un director de RRHH. Polítiques de retribució variable a tots els nivells alineats amb els objectius estratègics.
3. Reestructuració de l'àrea de vendes. Enfocament a 50 clients clau i recerca de nous clients A.
4. Introducció de direcció de vendes i *màrqueting* amb un important enfocament al *màrqueting*. Projecte CRM.
5. Reducció de costos de 600.000 € en l'àrea de vendes.
6. Definició d'indicadors de captació de nous clients, d'eficiència comercial, d'eficàcia comercial i de política de preus.
7. Revisió política de preus. Augment del preu mitjà del 3%.
8. Reenginyeria de processos amb objectiu del 30% de reducció de costos en processos en 2 anys.
9. Pla de millora de qualitat amb un objectiu del 6% en 1 any.
10. Definició d'un sistema de mètodes i temps per a la definició de retribució.
11. Definició de nous productes al costat de clients. Definició d'un grup de treball amb clients per a fomentar la col·laboració.
12. Pla de fidelització de clients.
13. Anàlisi de *churn rate* (taxa de sortida). Objectiu del 7%.
14. Creació del Comitè de Fidelització.

Amb tot aquest pla es va definir el següent pressupost:

Partida	Supòsit any 1
Xifra negoci	31.357.013
Xifra negoci línia 1	30.443.702
Xifra negoci línia 2	
Xifra negoci línia 3	
Despeses personal	10.240.154
Consum materies primeres	14.612.977

Treballs altres empreses	913.311
Amortitzacions	1.847.985
Altres despeses explotació	1.522.185
Despeses financeres	608.874
Despeses fixes	
Despeses variables	
BAI	1.611.527

2.4. Realitats

Les realitats a nivell pràctic a curt termini van ser les següents:

- La venda de la línia de producte 2 va suposar grans millores a nivell financer i operatiu ja que va permetre a tothom centrar-se en el que era clau.
- Financerament la venda de la línia 2 va permetre netejar el balanç de les pèrdues dels últims anys i solucionar els problemes de tresoreria.
- A nivell del pressupost es va aconseguir en un 96,3% els resultats del pressupost de l'any 1, de manera que la companyia va estar per sobre d'1,4 milions d'euros de resultats, que van ser molt satisfactoris.
- La resta de millores operatives es van notar en el compte de resultats l'any 2 ja que tot aquest tipus de millores triguen mesos a arribar al compte de resultats.
- El canvi de peces claus en l'equip directiu va ser complex però amb el temps van canviar la dinàmica de la companyia, que va passar a ser més innovadora i més dinàmica i es va adaptar a l'entorn competitiu.

Les notícies positives van ser que, amb el focus posat en el sector d'automoció, van trobar noves línies de producte rendibles per a créixer dins dels seus clients i això va portar a desaparar-se les vendes de la companyia, de manera que van recuperar les xifres inicials en 26 mesos.

Actualment la companyia està continuant el procés de canvi amb els següents eixos:

- Internacionalització de la companyia acompanyant als seus grans clients d'automoció a nivell global.

- Millora en les relacions amb els clients d'automoció tant a nivell de vendes com de desenvolupament de producte.
- Procés de millora operativa amb grans resultats any rere any.

3. Conclusions

D'aquest cas es poden extreure algunes conclusions importants per als canvis de cicle i situacions complicades:

- Sense tenir clara l'estratègia, no es poden abordar problemes operatius. Si no s'hagués identificat el problema estratègic amb la línia de producte 2, podríem haver millorat molt operativament però mai no hauríem resolt el problema de base i podria haver costat la viabilitat de la companyia.
- El diagnòstic inicial és la base de trobar la solució correcta.
- Moltes vegades cal prendre decisions «difícils». En temps de canvi com els que estem, és millor prendre decisions difícils que, per no prendre-les, acabar prenent decisions pitjors.
- Estratègicament, focalitzar és moltes vegades la millor solució.
- La informació en «el món real» no és perfecta.
- És cada vegada més difícil produir a Europa.

Referències Bibliogràfiques

- COLLINS, J.C. (1994) *Build to last*, Harper Business, Nueva York.
- CHAN KIM, W. (2005) *La estrategia del océano azul*, Norma, Barcelona.
- HAMEL, G. i PRAHALAD, C. (2001) *Compiendo por el futuro*, Ariel, Barcelona.
- KAPLAN, R. i COOPER, R. (1999) *Coste y efecto*, Gestió 2000, Barcelona.
- KAPLAN, R. i NORTON, D. (2001) *Cuadro de mando integral*, Gestió 2000, Barcelona.
- KOTTER, J. (1996) *Leading change*, Harvard Business Press, Boston.
- PETERS, T. (1994) *En busca de la excelencia*, Folio, Barcelona.
- ZOOK, C. (2001) *Profit from the core*, Harvard Business Press, Boston.



Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
 Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya
 Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4ª planta - 08006 Barcelona
 Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
 info@accid.org - www.accid.org- @Associacio ACCID