

EL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

Aportes y Limitaciones

En un ambiente de creciente competitividad y globalización, el análisis tendiente a buscar una mayor eficiencia de las organizaciones que fabrican bienes o prestan servicios, y la adecuada diferenciación, puede tener una herramienta muy valiosa en el Costeo Basado en Actividades (ABC), que permite sustentar decisiones estratégicas y tácticas. Este artículo plantea algunos aportes claves que esta herramienta realiza para la Administración Estratégica de Costos y consideraciones para que su implementación logre maximizar la relación costo - beneficio de la información. Para ello inicialmente presenta algunos conceptos introductorios en torno al tema y realiza una breve reseña de su metodología.

I ALGUNOS CONCEPTOS INTRODUCTORIOS

1. El Mercosur y el ABC

Muchas son las finalidades que pueden atribuírsele a la creación del Mercosur o de cualquier mercado común. No obstante creemos que hay dos, que sienten profundamente los agentes económicos que se mueven en la región y que tienen que ver con el uso del Costeo Basado en Actividades (ABC). Ellas son la búsqueda de un mercado interno mayor y el aumento de la potencialidad de las unidades productivas para competir en un mercado global. Sin duda para poder competir en un nuevo mercado ampliado y proyectarse al mercado global es necesario que las unidades productivas encuentren formas de mejorar su gestión, aumentando la eficiencia de las operaciones y reduciendo sus costos.

Este trabajo procura establecer la opinión de los autores sobre en qué medida este método de costeo o de análisis de costos, proporcionando información para la toma de decisiones, puede contribuir a lograr los resultados esperados por los agentes económicos en el marco de apertura y globalización de la economía.

2. El ABC: ¿algo nuevo bajo el sol?

Si bien en la década del 70 aparecen las primeras publicaciones sobre Costeo Basado en Actividades, no se conocen aplicaciones de este sistema hasta la década del 80, en que el desarrollo de la informática pone

* Los autores son, respectivamente, profesor titular de Teoría Contable Superior y Contabilidad y Contabilidad de Precios y miembro del Consejo Académico del Departamento de Ciencias y Técnicas Contables, y docente de las cátedras de Contabilidad y Cambio de Precios y Teoría Contable Superior, de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad del a República.

Este artículo fue realizado sobre la base del trabajo presentado por los autores en las XVII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur. En él se incorporaron algunas consideraciones adicionales, en especial, en torno a los aspectos que en tal ocasión suscitaron mayor inquietud entre los participantes.

a disposición de las empresas los medios para obtener y procesar más fácilmente información clave para su implementación. Es a partir de 1984 que comienza a proliferar la literatura sobre este tema y en 1985 K. Williams y N. Vintila lo aplican en la fábrica John Deere, para distribuir los gastos generales de fábrica.

Sin embargo la idea central del ABC: identificar los factores que originan el costo y emplearlos para una determinación más precisa del mismo, es la idea básica de todo sistema de costos y puede observarse ya en literatura contable de los años 40 y 50. Entonces ¿el ABC es solo un resurgimiento de los criterios tradicionales o, por el contrario, una revolución en los sistemas de costos?

Si bien la idea motivadora existía ya a mediados de siglo, una cosa eran los modelos académicos y lógicos desarrollados y otra los modelos aplicados en la mayoría de las empresas. Los primeros resultaban relativamente complejos para las posibilidades informáticas existentes y el costo del procesamiento no justificaba en muchos casos la utilidad de la información. Por ello tuvieron, en la mayoría de los casos, que ser simplificados.

En la actualidad un muy alto porcentaje de los sistemas de costos están destinados, fundamentalmente, a lograr una valuación de los artículos producidos a efectos de su inclusión en los estados contables o con fines de determinación de impuestos. Raramente se usan esos sistemas con fines de análisis de eficiencia, para estudiar reducciones de costos y en general no producen información significativa sobre los costos de ventas o de administración.

El ABC retoma la idea motivadora de los modelos académicos, trata de producir costos globales más precisos y, apoyado por los nuevos recursos informáticos, establece un modelo de actividades que le permite correlacionar más fuertemente los esfuerzos realizados para producir y vender con cada uno de los productos, formas de distribución, mercados o cualquier otro elemento que sea útil a los efectos de tomar decisiones estratégicas u operativas relacionadas con el mix de producción, las formas de distribución o la mejora de la eficiencia.

3. ¿Para qué el cálculo de costos?

3.1. Objetivos de los sistemas de costos

Los sistemas de costos han adoptado diferentes enfoques, según los requerimientos y recursos disponibles a lo largo del tiempo. Pero ciertos objetivos se mantienen en esa evolución:

- . analizar la eficiencia,
- . proporcionar información para fijar precios,
- . valorizar los stocks y contribuir a la determinación del resultado del ejercicio,
- . brindar información para decisiones estratégicas.

3.2. Sistemas de costos rutinizables y análisis de costos

La identificación de los recursos consumidos en cada producción resulta, en general, un proceso complejo en el que a menudo es necesario introducir simplificaciones. Adicionalmente la información para el costeo no se obtiene íntegramente de la contabilidad, dado que no todas las variables están asociadas a transacciones financieras. Por tales motivos estructurar un sistema de costos involucra una erogación

considerable y es necesario evaluar el alcance del sistema, en función del uso que se dará a la información que proporciona.

Existen dos modalidades de trabajo para cumplir los objetivos antes mencionados: los sistemas de costos rutinizables y el análisis de costos.

Los primeros son sistemas de ejecución habitual, donde cada situación recibe siempre el mismo tratamiento. La obtención de información se realiza siguiendo mecanismos previamente definidos que no requieren análisis de situaciones especiales. Para ello todas las situaciones factibles, dentro del alcance del sistema, se encuentran previstas y su tratamiento ha sido definido. El mantenimiento de sistemas de costos recogiendo datos sobre una base rutinaria no siempre justifica la relación costo de la información respecto a la utilidad de la misma cuando esta es usada esporádicamente. Por otra parte es muy difícil concebir a priori todas las necesidades que pueden surgir a lo largo del tiempo y desarrollar un sistema que las contemple.

Por esa razón puede no resultar económico emplear sistemas rutinizables para situaciones poco frecuentes, o como fuente de información para decisiones no rutinarias. En tales casos es más apropiado recurrir a Análisis de costos. Estos suponen la participación de Analistas de Costos, que naturalmente emplearán la información obtenida rutinariamente, aplicarán herramientas informáticas como apoyo a su acción, y complementarán los mecanismos automáticos de obtención y procesamiento de información con un profundo conocimiento de la realidad y la experiencia para determinar las fuentes de información más apropiadas al caso específico.

II EL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

1. ¿Qué es el costeo basado en actividades?

El *costeo basado en actividades* es un nuevo enfoque de los costos de la empresa, que toma la información financiera y operacional existente y la visualiza a través de un *modelo de actividades*, permitiendo así analizar múltiples visiones del negocio, según las decisiones que la empresa debe tomar.

Puede adoptar la forma de un sistema rutinizable, si la relación costo beneficio lo justifica, o la forma de un análisis de costos si esto no es así. La forma de análisis de costos se emplea fundamentalmente para sustentar decisiones estratégicas y puede motivar y facilitar, en algunos casos la introducción de sistemas rutinizables.

2. ¿Cómo trabaja el ABC?

El ABC parte de la información contable y la agrupa en *elementos de costo*. Estos gastos son asignados a las actividades de la empresa, y estas a su vez a la visión más adecuada para los temas claves del negocio que importan a la toma de decisiones.

2.1. De la información contable a los Elementos de Costo

El Costeo basado en actividades agrupa los rubros contables de gastos en *elementos de costo*, de modo que cada elemento de costo refleja el uso de un recurso determinado.

Para realizar esta agrupación será necesario analizar la información contable, y en algunos casos realizar ajustes extracontables que permitan adaptar los criterios financieros a los requerimientos de la información gerencial, aspecto que se analiza en el capítulo IV.

A vía de ejemplo, veamos esta asociación en elementos de costos para un número reducido de rubros contables.

Cuenta	Nombre	\$	Elemento de Costo	
4101	Sueldos	80.500	Mano de obra	195.500
4102	Jornales	65.000		
4103	Cargas Sociales	35.000		
4104	Gratificaciones	15.000		
4111	Servicios de Terceros	32.000	Scios Contratados	44.500
4112	Honorarios	12.500		
4121	Amort. Inmuebles	9.500	Edificios	19.800
4131	Gtos. Conservación	10.300		
4141	Mats. p. Equipos	25.300	Equipos	43.500
4122	Amort. Equipos	12.600		
4142	Combustibles	5.600		
	Total	303.300		303.300

2.2. El Costeo de las actividades

Para determinar los costos por actividad se deben cumplir los siguientes pasos:

- identificar las actividades realizadas;
- ajustar la información contable para obtener el valor de los recursos consumidos (elementos de costo);
- asignar los elementos de costo a las actividades mediante el empleo de trazadores.

Actividad es lo que se realiza con habitualidad y tiene un objetivo en sí mismo.

La definición de las actividades a considerar es uno de los aspectos claves del proceso de costeo ABC, especialmente cuando la empresa lo realiza por primera vez. Su nivel de detalle debe ajustarse para lograr un número de actividades, que permita a la vez:

- . su visualización de conjunto y la identificación de las medidas en que consumen recursos,
- . criterios comunes a lo largo de toda la organización,
- . obtener información cualitativamente útil para conocer y comprender el comportamiento de los costos de la empresa, sus orígenes y destino, con un nivel de apertura que se adapte al requerido para las decisiones que habrá de fundamentar.

Si el número de actividades fuera excesivo, el nivel de detalle impediría la visualización de conjunto necesaria para comprender el comportamiento de los costos y adoptar decisiones estratégicas. Adicionalmente dificultaría la visualización independiente de algunas de tales actividades haciendo dudosa la identificación de las medidas en que consumen recursos.

Por otra parte si tal nivel de detalle fuera muy bajo no proporcionaría información suficiente para poder actuar sobre el disparador o el consumidor de costos.

Por tal motivo es fundamental que el equipo responsable de la implantación, coordine la definición de actividades a lo largo de toda la organización, unificando el nivel de apertura entre las diferentes áreas y con los criterios previamente definidos en función del uso a dar a la información.

A fin de facilitar esta labor puede ser útil contar con listas estándar o listas empleadas previamente por otras empresas en igual rama de actividad.

En un departamento de compras, podríamos encontrar, a vía de ejemplo, las siguientes actividades:

Desarrollar estrategias de negocio	Administrar contratos
Relacionarse con proveedores	Coordinar con otros sectores
Administrar mercaderías compradas	Participar en capacitación
Pedir cotizaciones	Supervisar empleados
Concretar compras	

Identificadas las actividades, y agrupados los gastos contables en elementos de costo, estos deben ser asignados a aquellas. Para ello se deben utilizar criterios que permitan medir el empleo de los distintos recursos, por parte de cada actividad.

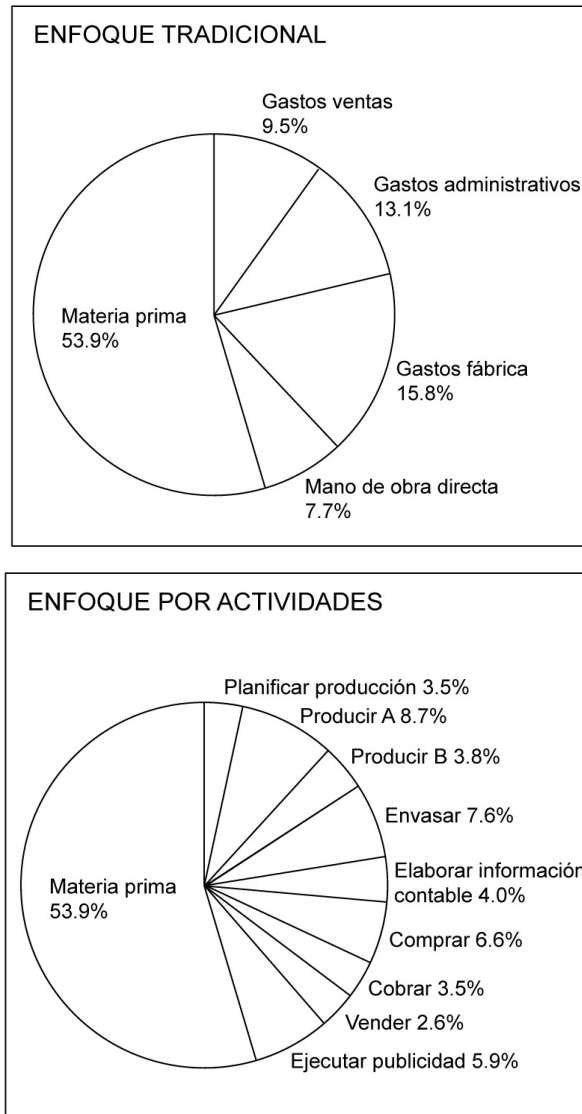
Estos criterios o *trazadores* buscan ser medidas más precisas y objetivas para la asignación de gastos, en sustitución de distribuciones globales y simplificadas de los gastos indirectos, dado que, debido a la incidencia creciente de tales gastos en el total de costos de las organizaciones, una distribución inadecuada de los mismos puede originar fuertes distorsiones en el costo de los productos.

Veamos algunos trazadores posibles por Elemento de Costo:

—	Mano de obra	horas hombre en cada actividad ponderadas por su remuneración (las horas de una categoría superior se multiplican por un factor de corrección que permite sumarlas con las de la categoría inferior);
—	Edificios	espacio físico de las distintas áreas por las horas hombre cumplidas en cada área;
—	Equipos	horas máquina;
—	Comunicación	Número de llamadas por actividad;
—	Gtos. Adm.	se descompone en sus gastos principales, y se traza cada uno por la medida de su consumo. Por ejemplo Papelería y útiles se puede trazar por una conjunción de computadores y horas hombre en cada actividad, en tanto los gastos de movilidad por el número de viajes por actividad.

2.3. Análisis del costo por actividades

Trazando cada Elemento a las actividades, obtenemos el costo de estas. Así la información que el sistema tradicional descompone en costos directos y gastos generales, puede ser analizada con una visión diferente: qué actividades son las que generan mis mayores costos.



Los sistemas tradicionales ubican los costos por centro de responsabilidad, apuntando a un control operativo: cada responsable de área debe responder por el exceso de sus costos en relación al presupuesto. Sin embargo, esta visión brinda información muy limitada para su reducción.

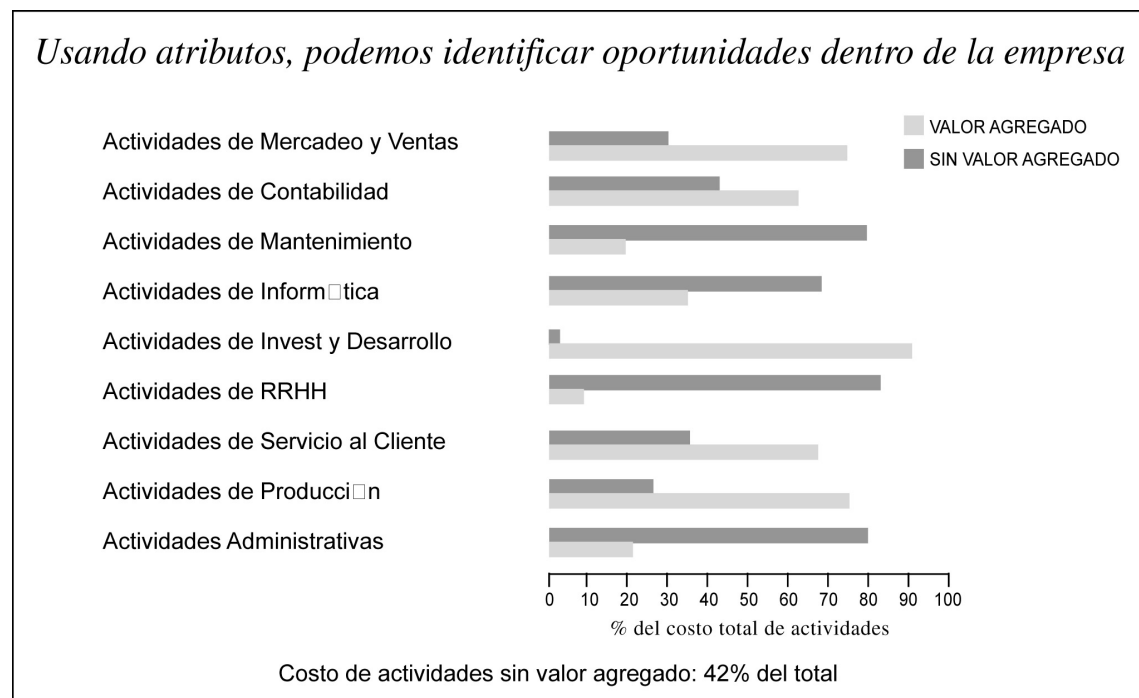
El costeo basado en actividades, en cambio ubica los costos por actividades identificando así en qué se gasta. Esta información es la base para los análisis que permitirán a la empresa identificar oportunidades concretas de reducción de costos: actividades de alto costo que no son necesarias, o no poseen valor agregado, o son racionalizables.

Esto implica un cambio de énfasis que no anula la visión anterior, sino que la enriquece con nueva información. Si la empresa cuenta con información por centros de costos, el trazado de gastos puede realizarse por áreas de actividad (concepto similar al de centro de costo), manteniendo así información de gastos por responsables. Esto permitirá conocer el costo de las distintas actividades a lo largo de la organización y en particular en cada área de responsabilidad. Si la empresa no ha empleado antes esa agrupación el trazado puede realizarse sin la agrupación en áreas, requerirá naturalmente un mayor esfuerzo de coordinación.

Esta información permite focalizar los esfuerzos de racionalización y reducción de costos en aquellos puntos donde la empresa posee oportunidades reales.

Para identificar tales oportunidades, es importante enriquecer el análisis calificando a las actividades mediante atributos de interés para las decisiones que la empresa debe tomar. La selección de los atributos a ser empleados deberá, por lo tanto, ajustarse a las cuestiones de interés para el análisis. Diversidad de cuestiones pueden ser examinadas mediante el empleo de atributos. Algunos de los más comúnmente usados son: valor agregado para el cliente, necesidad de la actividad, posible subcontratación de la misma, contribución a la calidad.

El análisis que plantea el cuadro que sigue a continuación, es una primera aproximación al análisis que podría realizarse al emplear el atributo de valor agregado, discriminando la información incluso a nivel de las actividades individuales. Esto permitirá concentrar la búsqueda de oportunidades, por ejemplo, en torno a las actividades que no son percibidas por el cliente o por las que él no está dispuesto a pagar.



Naturalmente esta información, por sí sola, no es suficiente para sustentar decisiones de racionalización y reducción de costos. Para ello es necesario emplear los atributos en forma combinada para responder a interrogantes tales como:

- cuáles son las actividades más costosas y que no agregan valor,
- cuáles las menos costosas y que agregan valor,
- de las primeras, cuáles pueden ser subcontratadas y aún no lo están,
- de estas qué porción de su costo sería subcontratada.

2.4. Análisis de costos desde diferentes visiones

Costeadas las actividades, estas pueden trazarse a productos/servicios, canales de distribución, clientes, procesos, o áreas funcionales. En cada caso deberá seleccionarse la visión o visiones más relevantes para los temas claves del negocio que se desea analizar. Veamos algunos análisis posibles para las visiones de productos, clientes y canales de distribución.

a. Productos / servicios

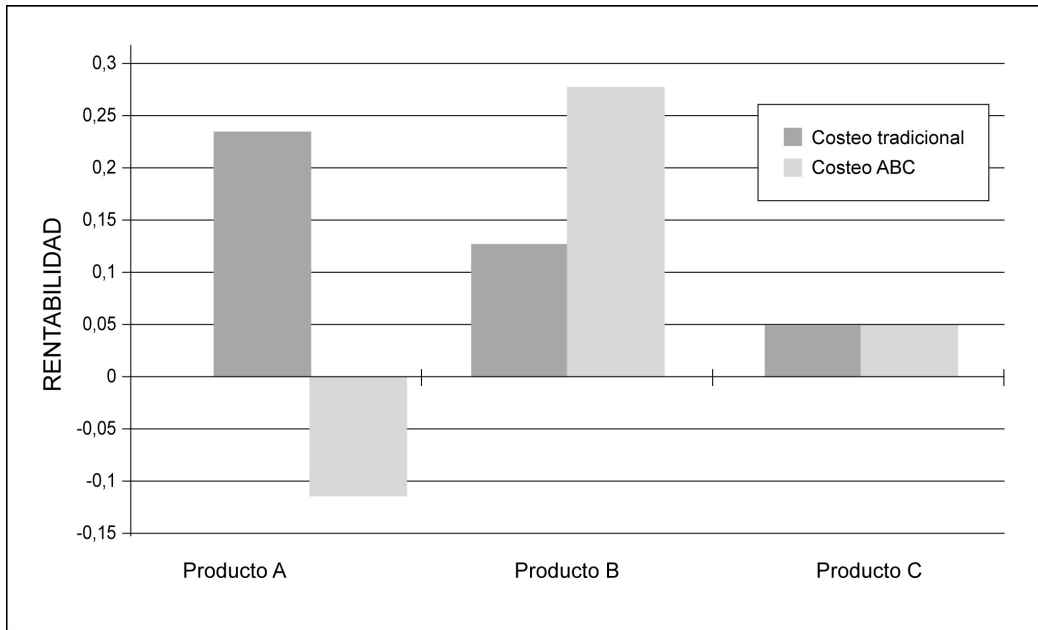
El ABC costea los productos contemplando su ciclo integral en la organización - investigación y desarrollo, compra de mercaderías, producción, stockamiento, venta, cobranza -. Incluye así gastos que los sistemas tradicionales no acumulaban al costo del producto, tales como los de administración y ventas, en general por atender primordialmente el objetivo de valuación de inventarios.

El costo de las líneas de productos o servicios se determina asignándole cada una de las actividades, previamente costeadas, en función del uso que de ellas realiza cada línea de productos/servicios. A vía de ejemplo algunos trazadores que se podría emplear, según los tipos de actividades, son:

Producción	No. de lotes, No. unidades,
Facturación	renglones de facturación,
Venta	tiempo de venta por producto, por las ventas realizadas,
Compra	renglones de orden de compra - para las materias primas comunes a varios productos se pondera por su uso -,
Cobranza	importe de ventas.

El costo de la materia prima se asigna en forma directa al costo de los productos, de acuerdo al consumo real, o al estándar si no hay grandes diferencias. En tanto el costo de las actividades que no son relacionables con los productos, como la preparación de información contable, no es trazado.

Esta visión permite analizar la rentabilidad por línea de producto y por lo tanto sustentar decisiones de racionalización de las líneas de productos/servicios, brindar elementos a considerar en el ajuste de precios, identificar el esfuerzo especial requerido por determinadas líneas.



Los resultados de esta visión seguramente sorprenderán en comparación con los de sistemas simplificadores, pero pueden incluso diferir sustancialmente de otros más afinados, básicamente debido a dos motivos:

- los sistemas generalmente aplicados no incluyen los gastos de administración y ventas en el cálculo de rentabilidad por línea de producto/servicio; en cambio el ABC costea los productos contemplando su ciclo integral en la organización;
- la asignación de costos sigue, en muchos sistemas, criterios altamente simplificadores que no contemplan los costos de complejidad, en tanto el ABC busca identificar medidas más adecuadas del consumo de recursos.

En consecuencia la porción de costos no asignada, o asignada en forma global, es en el ABC sustancialmente menor que en la generalidad de los sistemas tradicionales.

Ambos costos podrían llegar a ser similares, solo en casos en los que se cuente con un sistema afinado de costos y los elementos no considerados por este sean poco significativos.

b. Canales de distribución

De igual forma que se realiza el trazado de costos de actividades a productos se puede realizar a canales de distribución. Este análisis puede responder preguntas tales como:

- cómo realizar las ventas: ¿directamente a minoristas o a través de distribuidores?,
- por qué un medio de transporte es más económico que otro para un producto determinado,
- qué impacto tiene un aumento de los costos de transporte en la rentabilidad,
- cuál es el verdadero costo de una política de entrega las 24 hs.

Este análisis puede ser de utilidad en toda empresa con importante actividad de distribución, ya sea propia o subcontratada, y sin duda adquiere especial relevancia en empresas cuyo giro sustancial es la comercialización.

c. Clientes / mercados

Esta visión permite identificar los costos de los diferentes tipos de clientes o mercados a fin de analizar aspectos tales como el impacto que los pedidos especiales de clientes tienen en los costos, el direccionamiento hacia pequeños o grandes clientes. Para ello se emplean herramientas como la identificación de disparadores de costos, la modelización de la estrategia de fijación de precios, y el análisis de rentabilidad por cliente.

III APORTES DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

1. La Administración Estratégica de Costos

El aporte esencial del costeo basado en actividades es el uso que se puede realizar de la información que proporciona. Por eso no se trata solo de obtener más información, sino de emplear esta información en forma cualitativamente distinta; visualizando a la empresa desde otra óptica, un *modelo de actividades*, que se incorpora a la gestión de la empresa. Los resultados del costeo basado en actividades adquieren gran importancia cuando son empleados para una *Administración Estratégica de Costos* (Strategic Cost Management - SCM -).

El SCM permite desarrollar cuatro aptitudes esenciales para la continua identificación y resolución de problemas que afectan la performance de la empresa.

▲ Mejor comprensión de los costos y del comportamiento de los mismos, a través de:

- la disponibilidad de múltiples visiones de los costos de la empresa: líneas de productos/servicios, canales de distribución, clientes, procesos, áreas funcionales;
- una visión más amplia de los costos: que abarca todo el ciclo de vida del producto, desde la investigación y desarrollo de nuevos productos, pasando por la compra y almacenamiento de materias primas, hasta la cobranza de los créditos originados por la venta.

▲ Habilidad para la toma de decisiones

- al mejorar el conocimiento de la empresa, permite focalizar los esfuerzos de mejora en torno a aspectos esenciales del negocio;
- la visión de procesos, en sustitución del esquema de divisiones departamentales, facilita la visión interdisciplinaria de los problemas y el consenso en torno a la solución;
- la información por actividades permite el empleo de herramientas de análisis para la evaluación cuantitativa de las alternativas existentes;
- el modelo de actividades permite medir los resultados logrados por una decisión específica, facilitando así la adopción de medidas correctivas, cuando estas son necesarias.

^ Administración de los procesos

- muchas empresas reconociendo la necesidad de un mejoramiento continuo, han introducido programas de Calidad Total (Total Quality Management - TQM -). SCM potencia estos esfuerzos en TQM al aportar una visión fuertemente orientada hacia los resultados y una dimensión de costos, de las que muchos esfuerzos de TQM carecen;
- facilita la definición de procesos críticos y la identificación de factores claves de desempeño, permitiendo administrarlo y mejorarlo continuamente.

^ Administración de la performance

- mejorar la performance hoy implica desarrollarse en factores que sean valorados no solo por los clientes sino también por empleados, accionistas y otros grupos de interés, desarrollar un valor agregado superior;
- la visión de las actividades, se enriquece con la asignación de atributos (necesario, agrega valor, subcontratable, contribuye a la calidad) que permiten determinar los factores críticos para la creación de valor, focalizar los esfuerzos de mejoramiento en las oportunidades más relevantes, definir medidas que retroalimenten a los distintos niveles sobre su aporte al mejoramiento del desempeño en los factores claves;
- finalmente este enfoque permite un seguimiento claro de los avances logrados y por ende el ajuste de estrategias y la redefinición de factores y medidas para tal mejoramiento.

2. Información para la Administración Estratégica

2.1. Areas especialmente fortalecidas

Las habilidades expuestas en el numeral anterior, contribuyen conjuntamente a una adecuada gestión estratégica de la empresa. Entre las áreas de decisión estratégica que se ven así especialmente fortalecidas podemos mencionar, a vía de ejemplo:

- mercadeo, especialmente en relación a los elementos producto, precio, canales de distribución y clientes;
- producción: comprar o hacer;
- racionalización de la infraestructura organizacional: reestructura y reingeniería.

2.2. Definición de la estrategia de comercialización

a. Producto

La visión por productos, que proporciona un conocimiento más profundo del costo de los mismos y permite comprender el comportamiento de tales costos, es un elemento esencial en la definición de la mezcla de productos.

Que un producto no sea rentable no implica dejar de hacerlo, pero conocer adecuadamente esa realidad permitirá focalizar la atención hacia los productos problemáticos para evaluar su discontinuación, su rediseño hacia formas más estandarizadas, o la modificación de sus precios.

Tanto en la evaluación de nuevos productos como en el rediseño de los existentes, el costeo por actividades aporta información vital. Conociendo el costo de las actividades y el insumo que de estas deberá realizarse para el nuevo producto, o el producto modificado, se puede estimar en forma razonable los costos de estos, sustentando así las decisiones en hechos cuantificados.

Finalmente una correcta determinación de los márgenes de utilidad es esencial para el análisis del ciclo de vida de los productos, la toma de decisiones de hacer/comprar, y la definición del mix comercial que permita canalizar los recursos de la empresa hacia aquellas actividades y productos que pueden reportarle la mejor conjunción de utilidad y ventajas competitivas.

b. Canales de distribución y clientes

Las visiones de canal de distribución y de clientes, proporcionan información de costos diferenciados por vía de distribución y por clientes de destino, respectivamente, permitiendo evaluar estos elementos en forma cuantificada.

c. Precio

El conocimiento de costos por producto, canales y clientes, permite calcular la rentabilidad en las distintas alternativas, proporcionando información útil a considerar en la fijación de precios.

A vía de ejemplo un producto estrella, con precios elevados puede atraer fácilmente competidores, causando la pérdida de una porción del nicho de mercado disponible. En ese caso el conocimiento del costo real permitirá disminuir el precio, desmotivando a los competidores pero manteniendo una rentabilidad adecuada.

En el otro extremo, para un producto no rentable, el conocimiento de su costo, y por consiguiente de su rentabilidad, permitirá identificar un punto de alerta. Subir su precio puede ser algo que los clientes esperan, o que no aceptarán. En el primer caso mejorará su rentabilidad; en el segundo, en tanto su venta no condicione la de otros productos rentables, la empresa producirá menos unidades no rentables.

2.3. Comprar o hacer

Si una empresa desea lograr ventajas competitivas estables, a través de la diferenciación de sus productos en aquellos factores que el cliente valora, debe ser capaz de concentrar sus esfuerzos adecuadamente.

Para ello será clave conocer las preferencias de los clientes, y cómo cada producto, final o intermedio, contribuye a lograr tales factores de preferencia.

Si una familia de productos no es, en tal sentido, estratégica deberá evitarse inversiones adicionales en la misma, pero si estas no fueran necesarias la decisión de hacer o comprar dependerá de los costos propios y externos. En este punto es donde el costeo por actividades, y las medidas de desempeño que de este surgen, suministran información clave para la toma de decisiones.

2.4. Racionalización de infraestructuras organizacionales

La determinación del costo de los productos por actividades y por elementos de costo permite identificar los orígenes de los mismos y visualizar así las oportunidades de racionalizar la infraestructura de la organización.

Ya sea que la empresa opte por cambiar su combinación comercial actual o por continuar con ella, buscará reducir el consumo de recursos en aquellos puntos en que el mismo es excesivo. Pero estas medidas por sí solas no reducen los costos organizacionales, simplemente generan recursos ociosos. Para racionalizar los costos es necesario redireccionar tales recursos hacia otra actividad o producto en que puedan generar la rentabilidad adecuada, o prescindir de ellos si lo anterior no es posible.

Así el costeo por actividades identifica los puntos donde la reingeniería y la reestructura pueden racionalizar el empleo de los recursos organizacionales mejorando la rentabilidad.

3. El análisis estratégico en los mercados actuales

Actualmente asistimos a un proceso de expansión y globalización de los mercados, que amplía las oportunidades de las empresas, pero también la competitividad que deben enfrentar. En este entorno de negocios más complejo que nunca, la empresa necesita mejorar constantemente su performance y anticiparse a los cambios del mercado. Por ello la Administración Estratégica adquiere una importancia medular en la supervivencia y fortalecimiento de las empresas, y es esencial disponer de información adecuada para que el posicionamiento de la empresa y cualquier iniciativa de mejora o cambio que emprenda se focalice hacia resultados mensurables.

IV UN CAMINO PARA MAXIMIZAR LA RELACION COSTO - BENEFICIO EN EL USO DEL ABC

1. Costo de la información

Esta visión de costos, a través de un modelo de actividades, proporciona información más apropiada para la toma de decisiones que los sistemas que recurren a distribuciones de gastos altamente simplificadas. Pero, para ello, emplea un número de variables mucho mayor que aquellos: las actividades y los trazadores, (que pueden variar para cada recurso, actividad y producto, cliente, o visión que se decida adoptar) son, en la mayoría de los casos, sensiblemente más numerosas que los centros de costos y las bases de distribución empleadas habitualmente.

La precisión proporciona el beneficio que resulta de una más informada toma de decisiones, pero no se logra sin aumentos en la aplicación de recursos humanos y tecnología, lo que obviamente motiva aplicación de recursos financieros adicionales.

El avance en materia de informática y comunicaciones ha reducido este incremento de costos en la captura y procesamiento de información. No obstante ello es necesario analizar en cada caso el camino que se va a seguir para obtener la información, a efectos de maximizar el beneficio de su uso con el costo más razonable. Cambiar el sistema de costos de una empresa implica costos, que pueden llegar a ser cuantiosos, dependiendo de la dimensión de la empresa y de la metodología de cambio.

2. La decisión de cambiar el cálculo de costos

En función de lo expuesto anteriormente es necesario estudiar detenidamente si es necesario cambiar el sistema de costos y establecer una metodología que permita obtener resultados rápidos, confiables y que permitan desarrollar sistemas con aplicación de recursos menores y con un rápido retorno de la inversión.

A efectos de tomar la decisión de cambiar el sistema de costos, Robin Cooper en el artículo "You need a new cost system when...", publicado en Harvard Business Review de enero-febrero de 1989 establece una serie de cuestiones a analizar entre las que destacamos:

- los gerentes funcionales quieren discontinuar líneas que el sistema de costos determina como rentables;
- los márgenes de ganancia no son fáciles de explicar;
- productos difíciles muestran grandes utilidades;
- los departamentos han desarrollado sus propios sistemas de costos;
- la empresa posee un nicho de gran margen de utilidad, según sus costos, que no interesa a la competencia;
- los precios de la competencia son extremadamente bajos;
- los clientes no se sorprenden ante un aumento de precios;
- los costos informados cambian debido a nuevas normas contables.

El sistema también puede ser obsoleto si la empresa ha experimentado:

- una automatización creciente o simplificaciones en el proceso de producción;
- cambios en el uso de las funciones de apoyo;
- cambios en la estrategia de mercadeo o en los objetivos organizacionales;
- intensificación de la competencia;
- desregulación de los mercados.

Además de estos aspectos entendemos que la empresa debe analizar, en el contexto de cambios en la economía que surgen de la inserción en mercados regionales o globalización de los mercados, con prioridad la necesidad de utilizar información para toma de decisiones estratégicas relacionadas con estudios de la línea de productos, la forma de producir o adquirir, la necesidad de reingeniería de procesos para aumentar eficiencia, formas de distribución y acceso a los mercados, etc.

Si estas necesidades son reales, si la información va a ser utilizada para la toma de decisiones y si aparecen situaciones como las planteadas más arriba en relación al cambio de sistemas, será necesario asignarle una alta prioridad al estudio de costos y seguramente será recomendable el uso de un modelo de actividades en dicho estudio.

El cambiar el sistema de costos rutinizado puede llegar a insumir un largo período de desarrollo e implantación que a veces supera los dos años. Los costos de tal cambio, sin obtener resultados rápidos, imprescindibles por la velocidad con que se mueve el mercado y ante la incertidumbre del éxito que en todo cambio de sistemas suele estar implícito, son difíciles de justificar.

Por tal razón creemos que lo más razonable es realizar un estudio de costos sobre la base de un modelo de actividades, utilizando la información existente dentro de la empresa (contable y extracontable) y adaptándola a las nuevas necesidades. Ese estudio debe estar orientado a la toma de decisiones

estratégicas. Por ello debe ser de corta duración y tener una alta participación de los niveles gerenciales y directivos de la empresa.

3. El estudio de costos a efectos estratégicos

Varios factores deben considerarse especialmente al momento de evaluar la realización, planificar y realizar este estudio estratégico de costos sobre una base ABC:

- . la calidad y adecuación de la información contable existente;
- . la disponibilidad de experiencia suficiente en la aplicación de la metodología;
- . lograr el compromiso de los niveles gerenciales y directivos;
- . formar un equipo de trabajo que posibilite la capacitación del personal en la metodología.

a. Adecuación de la información contable

Las normas legales y profesionales que debe cumplir la información contable están dirigidas a proporcionar información razonable para los terceros interesados. Adicionalmente, muchas veces se incorpora a la contabilidad criterios fiscales, para reducir los ajustes extracontables en la liquidación de impuestos y que incluyen simplificaciones razonables a los efectos de la determinación del resultado a fines impositivos. No obstante, este tipo de contabilidad en muchos casos no proporciona información suficiente para decisiones estratégicas u operativas tendientes a mejorar la eficacia y eficiencia de la empresa.

Sin embargo la información con que cuenta habitualmente la empresa es la información contable. Ella surge de sistemas que aseguran su integridad y validez. Por ello de allí se debe partir si se pretende procesar información financiera, proporcionando resultados que resulten confiables.

Es necesario, entonces, tener presente los criterios en base a los que fue elaborada la contabilidad para sustituirlos, extracontablemente, por criterios que permitan contemplar los requerimientos de la administración estratégica. En la primer oportunidad que se hace un análisis, tales ajustes extracontables pueden insumir un esfuerzo importante. El grado del mismo dependerá de factores como:

- . la precisión de la información contable;
- . la apertura de los rubros de gastos. Si estos presentan un nivel de desagregación muy bajo puede requerirse la apertura de algunos de ellos;
- . si los gastos se encuentran agrupados en centros de costo, inciden también:
 - la adaptación de tales centros al análisis por actividades;
 - la razonable distribución de gastos generales, tales como energía eléctrica, agua, comunicaciones, amortizaciones, entre los centros de costos;
 - la existencia de criterios uniformes de asignación de gastos de mantenimiento, capacitación, etc. a cada centro;
 - la ubicación del gasto en los centros en que tales recursos son consumidos en actividades.

Los datos contables que se usen deben adaptarse, agruparse y distribuirse de acuerdo a la metodología, pero a efectos de asegurar la calidad de los resultados deben conciliar por totales con los egresos

existentes en la contabilidad tradicional. Para ello es conveniente usar software apropiado que contribuya a lograr este resultado con mayor facilidad.

b. Experiencia suficiente en el uso de la metodología

Como en toda aplicación de técnicas el solo estudio teórico de las mismas no suele ser suficiente para asegurar el éxito de su implantación. La más alta probabilidad de éxito se produce cuando al conocimiento teórico se agrega la experiencia en la aplicación.

En este caso la experiencia es imprescindible en tres aspectos fundamentales de la metodología:

- . la definición de los elementos de costos, actividades y trazadores;
- . la conducción del proceso con participación de los distintos niveles gerenciales y operativos;
- . el análisis de la información.

En el primer caso definiciones inadecuadas pueden llevar a cálculos totalmente inmanejables, a información desagregada en exceso, a pérdida de significatividad de la información y a tiempos de estudios inconvenientes para la toma de decisiones urgentes que normalmente se requieren.

En el segundo caso la conducción inadecuada del proceso puede llevar a no lograr la participación de aquellos que conocen la empresa y cuyas percepciones pueden ayudar a producir resultados mucho más acordes a la realidad.

La realización del análisis implica el uso de información interna y externa que suele estar disponible a nivel de los niveles gerenciales. El no disponer de esa capacidad de análisis que está relacionada con el conocimiento de las características del modelo de actividades, de la realidad de la empresa y del entorno en que esta se mueve puede llevar a lograr un estudio exclusivamente para una biblioteca, sin ninguna aplicación posterior.

c. La participación de los niveles gerenciales

Lograr el compromiso de los involucrados es un factor clave para el éxito de cualquier cambio. En el costeo por actividades adquiere fundamental relevancia el compromiso de los niveles gerenciales, especialmente si el objetivo perseguido es la Administración Estratégica de Costos. Dichos niveles, además de consustanciar al resto de la empresa con estos objetivos, deberán modificar su sistema de conducción, sustentando las decisiones estratégicas en esta nueva visión de la empresa y en la información que provee la metodología de análisis por actividades.

Por otro lado, todo cambio sustancial en una organización debe ser acompañado de un cambio cultural equivalente, dado que los valores básicos de una organización, sus creencias y comportamientos pueden contribuir u obstaculizar al desempeño. En especial el costeo por actividades provee nueva información y permite emplear herramientas de análisis valiosas, pero unas y otras no son suficientes para obtener resultados. Es necesario que estos elementos se integren al proceso de administración de la empresa.

d. Formación de un equipo de trabajo que facilite la capacitación del personal en la metodología

En general este tipo de cambios se introduce en las organizaciones mediante el apoyo de profesionales externos pero, en la medida en que el costeo basado en actividades debe incorporarse al proceso de administración, un factor clave en la implementación es la transferencia de la metodología. Para lograrla adquieren especial relevancia: la capacitación a los involucrados y la participación de un equipo de personal de la empresa en todas las instancias de la ejecución inicial. Esta participación activa facilita la comprensión del proceso, y del potencial del ABC, propicia el cambio cultural y la identificación con la metodología introducida. Facilita además la realización de estudios subsiguientes o el diseño e implantación de un sistema rutinizado de costos sobre la base de actividades.

4. El diseño e implantación de sistemas rutinizados de costos basados en modelos de actividades

En nuestra opinión la oportunidad más adecuada de decidir el diseño e implantación de un sistema rutinizado de costos basado en un modelo de actividades es luego de realizar un estudio de costos como el definido en el numeral 3 anterior.

Al terminar dicho estudio se habrá definido las actividades que deben costearse, los elementos de costos a utilizar y los trazadores hacia los productos u otras visiones alternativas.

Para decidir el diseño e implantación del sistema será necesario analizar el costo de obtener la información sobre una base continua y determinar si es razonable en relación a las ventajas del uso del sistema. En la recolección de información se deberá contemplar el uso de tecnología de punta que permita capturar los datos en la forma más automática posible (relojes computarizados conectados a servidores, lectores ópticos, sensores, etc.).

El sistema de costos rutinizado deberá además contemplar las necesidades de la información financiera logrando la valuación de los productos al nivel de producción de forma de contemplar las exigencias de normas contables vigentes y eventualmente de las normas fiscales aplicables.

El estudio de costos realizado anteriormente habrá permitido formarse opinión sobre las adaptaciones que será necesario realizar al sistema vigente o a la contabilidad financiera para diseñar el nuevo sistema.

Dada las características de un sistema de costos basados en actividades y la incidencia que los cambios en las formas de producción, la tecnología y las formas de distribución y administración pueden tener sobre el mismo es altamente recomendable el diseño de un sistema computacional sumamente flexible que permita afrontar las necesidades del futuro.

Las necesidades de diseñar sistemas seguros y confiables, de mantener los sistemas actuales durante la implantación de los nuevos y el acostumbamiento a nuevas formas de recolección de datos ubican el proceso de desarrollo e implantación en lapsos en general superiores al año, alcanzando en ocasiones a los dos o tres años.

El mantenimiento actualizado del sistema obligará a realizar periódicamente relevamientos y encuestas para incorporar o eliminar actividades y cambiar los trazadores utilizados.

En la medida que el sistema rutinizado servirá para proporcionar información no solo a los fines estratégicos sino también a los operativos será necesario dar más énfasis a aspectos que la información estratégica puede considerar más globalmente. Ellos se refieren al control más afinado de la materia prima y materiales, a la diferenciación de costos fijos y variables y a la información sobre los resultados financieros e impuestos.

a. Materia prima, las variaciones en su consumo

El sistema de costeo basado en actividades, determina el costo de las actividades excluyendo la materia prima. Por su parte el costo de los productos se integra identificando la materia prima y las actividades necesarias para elaborarlo.

Por lo tanto, en estudios del tipo del explicado en el numeral 3 es necesario obtener los montos de materia prima consumida por cada línea de productos en forma externa al proceso ABC. Para ello se utilizan, en general, las fórmulas de producción costeadas. En caso de no estar disponibles pueden sustituirse, por la información del consumo real por tipo de producto, recogida a partir de informes de producción y del sistema de costos rutinizado vigente.

El tratamiento que este enfoque realiza del costo de la materia prima es por naturaleza diferente al que realiza el costeo tradicional. Este sistema se centra en el análisis de costos por actividades y no en el control de costos unitarios.

Pero si queremos utilizar un sistema rutinizado, que sustituya el sistema de costos preexistente, habrá que analizar formas de control de la materia prima utilizada, que proporcionen información respecto a las cantidades consumidas y los desvíos en relación a las fórmulas predefinidas.

b. Diferenciación de costos fijos y variables

En estudios a efectos estratégicos la diferenciación de gastos en fijos y variables pierde algo de relevancia dado que, como se analiza aún la posibilidad de cambios de estructura, no existen prácticamente gastos fijos. Son gastos fijos exclusivamente aquellos que no hemos podido variabilizar o eliminar.

Cuando estamos frente a una información a efectos operativos la diferenciación de gastos fijos en relación a la estructura existente es fundamental pues permite analizar en forma discriminada aquellos gastos factibles de reducción por mejoras en los procedimientos y métodos, de aquellos en los que se incurrirá de cualquier forma si se mantiene la capacidad operativa actual, y por ende escapan al ámbito de las decisiones operativas.

Adicionalmente la información con fines estratégicos, suele cubrir períodos más extensos que la información operativa. Los costos fijos derivados de una capacidad ociosa oscilante en cada mes, tienden a netear sus efectos si consideramos un período representativo; pero en períodos más breves, tales costos de capacidad ociosa oscilante no deben ser asignados al producto pues implicaría trasladarles tal oscilación: el mismo artículo elaborado de idéntica forma tendría diferente costo según el mes en que se produzca. Por lo tanto a efectos operativos, frente a situaciones de subutilización de capacidad operativa, tan comunes en algunos países de la región, es necesario aislar el componente fijo y variabilizarlo antes de ser considerado para la fijación de precios y el análisis de rentabilidad.

Pero aún la información para administración estratégica de costos puede requerir la apertura de gastos en estas dos categorías, si bien no para la determinación del costo del período, sí para analizar el impacto de decisiones de redimensionamiento y de utilización de la capacidad instalada.

c. Resultados financieros

Dado que este sistema de costeo, se sustenta en el concepto de actividades, hay resultados que por no responder a tal concepto, no integran el análisis del costo. Es el caso de los resultados financieros o el impuesto al patrimonio.

Estos resultados no se originan en actividades concretas, sino en el mantenimiento de ciertos activos y pasivos. Por lo tanto no son asignables a una actividad. A su vez, dado que no son originados directamente por un producto, tampoco son asignables a estos, en un costeo basado en actividades.

Si la empresa posee importantes resultados basados en el mantenimiento de activos y pasivos, el análisis de rentabilidad individual de sus productos no resulta suficiente para entender la rentabilidad de la empresa. En tales casos la información que se proporciona debe ser complementada con información sobre dichos resultados que permitan toma de decisiones estratégicas y operativas. A tal efecto, el análisis puede enriquecerse con un estudio de los requerimientos, que cada línea de la visión supone, en materia de mantenimiento de activos y pasivos.

V RESUMEN

El costeo basado en actividades (ABC) es una técnica sobre las que existen publicaciones desde comienzos de la década del 70, aunque sus aplicaciones a nivel de los países desarrollados, especialmente EEUU, aparecen a mediados de los 80, siendo en los países del Cono Sur conocida y aplicada con una mayor generalidad a partir del comienzo de esta década.

En resumen, la técnica tiene tres partes esenciales:

- a) la identificación de Elementos de Costo, agrupaciones de rubros contables que reflejan el empleo de un recurso común;
- b) la asignación de dichos costos a Actividades, lo que se realiza con habitualidad y tiene un objetivo en sí mismo;
- c) la asignación de las Actividades a distintas acumulaciones de costos que pueden ser productos, canales de distribución, clientes, procesos o áreas funcionales.

Ambas asignaciones se realizan a través de Trazadores, criterios que buscan medir el empleo de recursos por parte de las actividades, y el de estas últimas por parte de los productos, clientes, mercados, etc.

En relación a los sistemas de costos tradicionales esta técnica da mucha mayor importancia a la asignación más precisa de costos indirectos de producción, e incluye en la asignación los gastos de ventas y administración, proporcionando así una mejor información para tomar decisiones estratégicas u operativas.

La idea motivadora del ABC es la identificación de los factores originadores de costo y su empleo para una determinación más precisa del mismo, utilizando para ello la visión de actividades como eje de la determinación y del análisis de costos. El modelo de actividades facilita el conocimiento de los costos de la empresa y la comprensión de su comportamiento.

Esta idea ya existía a mediados de siglo, a nivel de los modelos académicos: en la identificación de la medida del gasto y el empleo de índices para evaluar la gestión de los negocios. Pero estos modelos difícilmente fueron aplicados. Su complejidad y las posibilidades informáticas existentes, muy limitadas, los hacían demasiado costosos para el empleo que se realizaba de tal información. Por lo tanto, los sistemas en aplicación recurrieron en general a importantes simplificaciones.

Indudablemente la nueva técnica de costeo implica mayores costos de preparación de la información pues, si bien los elementos de costos no suelen ser en número mucho mayores que los conceptos de costos actuales, las actividades son en general mucho mayores que los centros de costos que suelen utilizarse en la contabilidad de costos tradicional y el criterio para distribuir los costos (trazadores) entre los productos, canales de distribución, etc. son más variados que los que se utilizan tradicionalmente. Sin embargo el avance actual en las tecnologías para recoger y procesar información permiten que estos esfuerzos sean viables.

Adicionalmente, en la actualidad, el entorno de las empresas se encuentra en un proceso de cambio con grandes exigencias: la inserción en mercados regionales, la apertura y globalización de la economía, generan un mercado con grandes oportunidades, pero a la vez introducen una competitividad mucho más fuerte. Esto hace necesario el mejoramiento de la gestión, el aumento de la eficiencia, y la diferenciación en el mercado. En este marco la mejor información de costos juega un papel clave para lograr una adecuada toma de decisiones.

Por tales razones creemos que se justifica plenamente el uso de esta técnica de costeo como una herramienta para la Administración Estratégica de Costos (SCM - Strategic Cost Management). Esto permitirá analizar aspectos tales como:

- la definición de la estrategia de comercialización:
 - . mezcla de productos más conveniente,
 - . fijación de precios,
 - . formas de distribución,
 - . clientes de interés;
- en el área de producción: comprar o hacer;
- identificación de problemas a ser solucionados mediante procesos de reingeniería o reestructura.

Analizando su implantación, surge claramente una dificultad: identificar todos los elementos del modelo, logrando sistematizar sus interrelaciones, y al mismo tiempo obtener resultados rápidos que permitan enfrentar la exigencia de decisiones estratégicas en un entorno que cambia rápidamente.

Por ello, en nuestra opinión la implantación del costeo por actividades debe comenzar por un estudio específico que tienda a dar resultados rápidos (plazos menores a tres meses) donde a partir de los datos contables y extracontables existentes y el uso de software apropiado se realice un costeo por actividades orientado a un estudio estratégico que permita, junto con otras informaciones del entorno, posicionar a la

empresa respecto a los cambios que debe introducir para adaptarse a las nuevas circunstancias del mercado.

Este estudio, además de proporcionar datos concretos para la toma de decisiones, generará experiencia y definirá actividades y trazadores. Todo esto podrá usarse para intentar desarrollar un sistema rutinizable de costos que permita obtener información periódica tanto con fines estratégicos como operativos. En el desarrollo de este sistema deberá tenerse en cuenta la relación costo - beneficio de la información a la luz de la complejidad del sistema y de los medios que se dispongan para obtener la información.

Tanto en estudios específicos como en el desarrollo de sistemas rutinizados, el uso de software apropiado, la experiencia en la metodología y su transferencia al personal de la empresa, juegan un papel central en la implantación para asegurar el logro de los resultados esperados y la continuación en su uso.

En el caso que la información sea utilizada con fines operativos será importante introducir la clasificación de gastos en fijos y variables a efectos de poder analizar los efectos que la variación en los volúmenes de producción pueden tener sobre los costos totales de la empresa.

Entendemos que un sistema de este tipo puede ser compatible con la utilización del mismo con fines contables o fiscales, en la medida que se determine por separado el costo de producción de los otros costos.

BIBLIOGRAFIA

Robert S. Kaplan, "The Evolution of Management Accounting", The Accounting Review, Julio 1984, pp.390-418.

"O Sistema de Custeio por Atividade - Sistema ABC", Temática Contábil e Balanços, Febrero 1994.

María Angela Jiménez Montañés, "El ABC: Nuevo Sistema de Gestión Empresarial", SUMA, 4o. trimestre 1993, pp.5-7.

Deloitte Touche Tohmatsu International, "Strategic Cost Management, A Systematic Approach for Improving Performance", 1993.

Robin Cooper, "You Need a New Cost System When...", Harvard Business Review, Enero - Febrero 1989, pp.77-82.

Peter E. Drucker, "The Emerging Theory of Manufacturing", Harvard Business Review, Mayo - Junio 1990, pp.94-102.

James A. Brimson, "Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach", Ed. John Wiley & Sons, Inc. 1991.

James M. Reeve, "TQM and Cost Management: New Definitions for Cost Accounting", Survey of Business, Verano 1989, pp. 26-30.

Robert H. Schaffer, Harvey A. Thomson, "Successful Change Programs Begin with Results", Harvard Business Review, Enero-Febrero 1992, pp.80-89.

Robin Cooper, Robert S. Kaplan, "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", Harvard Business Review, Setiembre - Octubre 1988, pp.96-103.

Robin Cooper, Robert S. Kaplan, "Profit Priorities from Activity-Based Costing", Harvard Business Review, Mayo - Junio 1991, pp.130-135.

Ravi Venkatesan, "Strategic Sourcing: To Make or not to Make", Harvard Business Review, Noviembre - Diciembre 1992, pp.98-107.

Philippe Lorino, "El control de gestión estratégico; la gestión por actividades", Marcombo Boixareu Editores, Barcelona, 1993.

Michael D. Woods, "What's wrong with Activity-Based Costing?", APICS Consultants Forum, Abril 1994, p 61.