

EL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES Y SU IMPACTO EN LA ENSEÑANZA DE COSTOS:

Antonio Jarazo Sanjurjo

Contador público

Licenciado en Administración

Doctor en Ciencias Económicas

Universidad de Buenos Aires

Universidad Argentina de la Empresa

Univ. Nacional de General San Martín

REPUBLICA ARGENTINA

RESUMEN

La proliferación de publicaciones acerca del Costeo Basado en Actividades (Activity Based Costing, o A.B.C.) ha movido al suscripto a preocuparse por la ubicación que pueda tener dicho tema en el dictado de la disciplina Costos.

La actuación del suscripto en la Docencia, que incluye la Presidencia de una Comisión de Actuación Profesional en la Docencia del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal de la República Argentina, lo ha llevado a interesarse por las características del dictado de Costos, con particular dedicación a la Creatividad y al modo de encarar un mundo sometido a profundos cambios; esa orientación está recogida en los últimos trabajos presentados a Congresos del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos.

El 1er. capítulo sumaria las ideas sobre Creatividad volcadas al Congreso del I.A.P.U.C.O. de agosto en Posadas, como marco del análisis acerca de la inserción del A.B.C.

A continuación se vuelca de un modo sintético y esquemático el planteo que formulan los propulsores del A.B.C. acerca de la pérdida de relevancia de los métodos tradicionales, a los que aluden como "de las secciones homogéneas", para fundamentar su propuesta renovadora.

En cuarto término, y para dar claridad a las propuestas del suscripto, se resume la metodología del A.B.C., a partir de las expresiones de quienes son reconocidos como sus propulsores, y tal como han sido recogidas por los numerosos colegas que se han interesado en estudiar este fenómeno.

A partir del planteo antedicho, se enuncian las fortalezas y debilidades del Costeo Basado en Actividades, desde la propia revisión autocrítica de sus sostenedores, e incorporando la opinión formada del suscripto, que avanza en dirección a una propuesta superadora que reúna todos los aspectos que puedan considerarse sólidos en los métodos llamados tradicionales, junto a las virtudes del A.B.C.

En el último capítulo se ensaya la compatibilización de las ideas del suscripto acerca del enfoque creativo de la enseñanza, y el modo de encarar los cambios, con los juicios que le merecen las propuestas del A.B.C.; aquí se cuestiona tanto la inflexibilidad como la adhesión a lo nuevo por el mero hecho de serlo.

Se concluye en consecuencia proponiendo ilustrar tanto los métodos tradicionales como el A.B.C., con una evaluación crítica que reconozca las debilidades manifiestas de unos y otro, y una invitación a la investigación seria en tal sentido, en el marco de nuestra formación permanente.

I) UN PLANTEO SOBRE CREATIVIDAD EN LA ENSEÑANZA

En los últimos años han proliferado, en los diferentes países de Iberoamérica, publicaciones de trabajos acerca del Costeo Basado en Actividades. Los más diversos autores

han hecho oír su voz, para describir esta herramienta que se nos propone como novedosa, y tomando partido, ya sea a su favor o en su contra.

Antes de encarar el objetivo propuesto en el título del presente, creo oportuno aludir a aspectos del pensamiento del suscripto acerca de la enseñanza puestos de manifiesto en otro artículo preparado recientemente.

En efecto, en un trabajo elaborado para ser presentado en el Congreso del I.A.P.U.C.O. a realizarse en el mes de agosto en Posadas, titulado "La Creatividad en la Enseñanza de Costos - Experiencias y Propuestas", ha expuesto una serie de puntos de vista acerca de la enseñanza de Costos y sus modalidades.

En el capítulo I, titulado "La Docencia y el Ejercicio Profesional", se alude a la circunstancia de que, en el debate doctrinario, en la propuesta de ideas nuevas, aprende quien no "gana" la discusión, aquél que concede y reconoce las propuestas ajenas, quien así se desarrolla como profesional, y lo que es mucho más importante, como persona.

Sin embargo, los años y la experiencia, al tiempo que cultivan nuestro espíritu, lo van impregnando de la curiosa sensación de que los caminos conocidos son mejores, en tanto nuestro amor propio nos hace sentir la necesidad de justificar todos nuestros actos y pensamientos; ante dos posturas encontradas, tenemos la tendencia a defender a ultranza una de las posiciones, sin detenemos a pensar en la posibilidad de que ambas puedan ser válidas en diferentes circunstancias.

Cuando la inflexibilidad nos mueve a asimilar las diversas situaciones posibles a un patrón de conducta que nos resulte conocido, nos transformamos en defensores "dogmáticos" de posturas técnicas, cayendo en un mecanismo de autodefensa, que revela miedo a lo desconocido. Nos aferramos a los cursos de acción que han probado ser seguros; esto quizá no sucede porque no hayamos desarrollado la capacidad de abstracción, sino para no tomarnos la molestia de investigar lo nuevo.

Evitamos insertarnos en un plano de reflexión abierta y desprejuiciada sobre algo poco conocido para nosotros, para no exponernos a discutir en un plano de igual a igual con quien conceptuamos menos formado que nosotros. Defendemos nuestra postura para conservar nuestra autoridad en la materia, y no perder el reconocimiento de la exclusividad del saber. No tenemos en cuenta que, en la competencia entre dos "valores" o "verdades" diferentes, se nos escapa posiblemente, el conocimiento explícito de otro de nivel superior.

En el capítulo II del trabajo citado, "El Criterio Profesional en el ejercicio de las Ciencias Económicas", he insistido en mi postura conducente a tomar el modelo de las disciplinas o ramas del conocimiento humano a las que le reconoce seriedad científica en sus estudios, señalando que en la Medicina, cuando se plantea el debate entre mecanismos alternativos, no se los defiende o reprueba en abstracto, sino que para dilucidar el problema, se recurre al sano expediente de evaluar cuál de los dos tratamientos brinda una mejor calidad de vida al paciente.

En las profesiones de Ciencias Económicas, en cambio, tenemos la peligrosa tendencia a sostener una postura sin reconocerle, y ni siquiera analizar si tiene, contraindicación alguna; esta actitud tiene que ver con la menor claridad con que el ejercicio profesional y la investigación se subordinan a principios aceptados por la comunidad que la ejerce.

Concluyo dicho capítulo mencionando un valor esencial al que deberíamos proteger a capa y espada: la "verdad", que se refiere a nuestra convicción acerca de la pertinencia de la información proporcionada para la decisión que pudiera ser consecuencia de la misma.

Si los decisores no actúan todos los días ante circunstancias idénticas, debemos reconocer que no tenemos en nuestro portafolios las recetas aptas para plantear todas las soluciones a los diferentes problemas sino que debemos usar, y en consecuencia formar, nuestro criterio profesional.

En el Capítulo III del trabajo antes mencionado, "El Ejercicio de la Docencia", he planteado la necesidad de desarrollar el "criterio profesional", apto para buscar todos los días soluciones a situaciones nuevas, y la consecuente necesidad de desarrollarnos nosotros mismos en la dirección en que creemos apropiado orientar a nuestros alumnos; tal actualización permanente no es meramente técnica (nuevas recetas), sino humana (criterio para encontrar alternativas de solución para nuevos problemas).

Consecuentemente, en la medida que estemos convencidos de que cada decisión puede requerir un respaldo diferente, más aún, un concepto de costo diferente, nuestra responsabilidad es hacer preceptible ese hecho a nuestros alumnos: el profesional debe ser creativo. Formarse para la creatividad sólo puede hacerse con creatividad; para ello el docente debe, poseer esa cualidad, y ser capaz de transmitirla; debemos pensar en la forma de estimularla en los docentes.

En el Capítulo IV, "El camino de la creatividad", subrayo el hecho de que no transmitimos a nuestros alumnos lo que queremos, sino fundamentalmente lo que somos, sosteniendo que actuar creativamente frente a una clase es un buen modo para entrenarnos para ser creativos en otros ámbitos: el aula es un espacio magnífico para nuestra propia formación. Propongo para ello un estilo de mutua relación en el que ninguna de las partes arranca del supuesto de que tiene todas las soluciones, ni espera que otro participante se las proporcione.

La regla de juego elemental es que no tenemos soluciones únicas, y en consecuencia, son aceptables múltiples respuestas a cada interrogante, en tanto se comprenda su fundamento lógico, y su pertinencia para el problema planteado, en un determinado contexto, ante ciertas circunstancias; a partir de esto, sugiero caminos de investigación y respeto de las opiniones de los demás, y particularmente en la relación con los alumnos, propongo que juguemos con ellos en la búsqueda de soluciones, para gozar juntos del hallazgo.

Por otra parte, en el capítulo V del trabajo antes citado, "Las experiencias y las propuestas", el suscripto señalaba la necesidad de prepararnos adecuadamente, siendo nosotros mismos fieles a los principios enunciados, fortaleciéndonos en lo pedagógico, y cultivando la

apertura mental que requiere el desarrollo de un apropiado "criterio profesional"; sólo podremos movilizar las mentes de nuestros alumnos si les demostramos con nuestras actitudes la apertura mental que predicamos.

Para poder trabajar en la dirección propuesta se requiere - expreso en ese trabajo - que abandonemos la peregrina idea de que podemos plantear una solución "correcta" a cada caso planteado; para tenerla, en mi punto de vista, se requeriría la utopía de que la realidad fuese tan simple que pudiera ser atrapada en un enunciado típico de un ejercicio de los que caracterizan a nuestras materias.

Continúo sosteniendo que si nos proponemos desarrollar la creatividad en el pensamiento de nuestros alumnos, no podemos penalizar el uso de mecanismos alternativos al modelo ortodoxo, sino que tenemos la obligación de estimularlos; la variedad de las situaciones hace que continuamente nos enfrentemos a la necesidad de construir modelos diferentes.

El suscripto entiende que uno de los mayores desafíos para los docentes es conservar la mente abierta y receptiva para aceptar que las soluciones que otro le propone pueden ser válidas, aunque no coincidan con las que emergen del modelo conocido por nosotros. El respeto por las opiniones de los demás no pasa por el ejercicio de la caridad, sino por la convicción firme de que no somos dueños de la verdad.

En suma, el suscripto cree que se requiere una vocación por el cambio en nosotros mismos, que Dios mediante puede ser estimulada; el incentivo básico proviene de la actitud con que encaramos el ejercicio de la docencia; ésta puede servir, inteligentemente planteada, para perfeccionarnos continuamente a nosotros mismos.

Por último, en el capítulo VI, "El rumbo", subrayo la necesidad de proponernos "sistemáticamente" la promoción de la creatividad en nuestros alumnos, estimulando el pensamiento lateral y la búsqueda de ideas fuera del paradigma conocido: jugar, crear, y divertirnos con nuevos descubrimientos, junto con los alumnos.

En resumen, tras mencionar como pecados capitales a la profusa guía de trabajos prácticos, la "solución de la cátedra", la clase magistral, el libro único, la descalificación de las opiniones no coincidentes con la nuestra, y la evaluación mediante pruebas parciales solamente, refiero experiencias personales, y planteo la necesidad de trabajar con flexibilidad y apertura, actualizándonos en lo técnico y desarrollando nuestra creatividad, para lograr un mejor desempeño, no sólo de la docencia, sino también de nuestro ejercicio profesional.

II) EL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES (A.B.C.) FRENTE A LA RELEVANCIA PERDIDA POR LOS SISTEMAS TRADICIONALES

¿ COMO APARECE EL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES ?

Si atendemos a cómo nos lo plantean sus propulsores, el Costeo Basado en Actividades aparece como reacción ante la inacción de los que fueron responsables de la enseñanza de Costos frente a cambios en el contexto al que debían aplicarse sus métodos.

Quienes nos presentan esta metodología, aluden a la pérdida de relevancia producida en los Sistemas de Costos tradicionales por cinco circunstancias diferentes: su fundamentación teórica, sus limitaciones para un control operativo eficaz, el excesivo énfasis en la gestión a corto plazo, el proceso de costeo de los productos, y la departamentalización.

PERDIDA DE RELEVANCIA POR SU FUNDAMENTACION TEÓRICA

Los propulsores del A.B.C. analizan el pasaje de la monoproducción a la integración vertical, operado a lo largo de la historia en la industria, y el impacto que éste ha tenido sobre la determinación de los costos. Señalan al respecto el siguiente fenómeno:

- Se ha ido haciendo cada vez más importante la distinción entre costos directos e indirectos, por el crecimiento de las empresas, y el consecuente incremento en la proporción de los costos de servicios comunes, respecto del total.

Eso significa, al mismo tiempo, que cada vez son menos los costos susceptibles de ser asignados directamente a los productos, y crece la dosis de los que, bajo los mecanismos de costeo tradicionales, deben ser prorrateados entre los centros de costos productivos, para recaer sobre los productos a través de estos últimos.

Los propulsores del A.B.C. denominan "método de las secciones homogéneas" al enfoque tradicional, aludiendo al Costeo por Procesos, con la distribución de los costos de los "departamentos de servicios" a los "departamentos productivos"; en su análisis describen que implica los siguientes supuestos:

- Existen costos "directos" susceptibles de asignación directa.
- Se realizan luego "distribuciones" de los costos indirectos acumulados e en los centros de costos denominados "de servicios", entre sí y por último hacia los denominados "productivos", por lo que finalmente todos los costos, directos e indirectos, llegan a ser imputados a los productos a través del uso de "unidades de obra" propias de los departamentos productivos (lo que usualmente se denomina "unidades de medida de la actividad").
- La apropiación de los costos en función de unidades de medida de la actividad implica, para los propulsores del A.B.C., el supuesto de que existe una relación causal entre volumen de producción y costos.
- Los pasos anteriores conducen a una "subvención" del producto mecanizado por el manufacturado, pues en la medida en que costos originados por los equipos sean asignados en función de la Mano de Obra, unidad predominantemente utilizada, el

producto manufacturado soporta una dosis de Mantenimiento que no le corresponde. Si en cambio, los costos de los recursos consumidos en función de la Mano de Obra, acaban por ser asignados al producto en base a Horas de Máquina, los productos mecanizados reciben un cargo excesivo.

En realidad, el problema de la injusta asignación de los costos proviene del uso de una unidad de medida única, a partir del supuesto inadecuado de homogeneidad del centro de costos productivo.

PERDIDA DE RELEVANCIA POR SUS LIMITACIONES PARA UN CONTROL OPERATIVO EFICAZ

Un primer factor señalado por los propulsores del Costeo Basado en Actividades como defecto de los mecanismos de costeo tradicionales, proviene de la demora en procesar las transacciones del período y emitir información; ellos atribuyen esta circunstancia a lo engorroso de los procedimientos de distribuciones sucesivas.

Cuestionan asimismo la excesiva agregación, que se traduce en la emisión de informes sobre desviaciones a nivel departamental, en lugar de asignarlas a los productos o lotes que las originan.

Lo antedicho ha conducido a sistemas más centrados en la presentación de resultados agregados que en las actividades que favorecieron su obtención; esto resta utilidad a los referidos documentos.

Por otra parte, contar con informes plagados de imputaciones de costos indirectos no permite asignar responsabilidades.

Por último, la emisión de informes con valores afectados por lo sucedido en períodos anteriores, no permite un adecuado análisis de las variaciones en capacidad ociosa, en precios de compra y en la eficiencia de la mano de obra y del uso de equipos.

PERDIDA DE RELEVANCIA POR EL EXCESIVO ENFASIS EN LA GESTIÓN A CORTO PLAZO

Tradicionalmente, los informes contables se conciben solo para evaluar la riqueza generada; como consecuencia de ello, por prudencia, se trata como gastos del período en que se incurre en ellos a: Investigación y Desarrollo, Gestión de la información, Diseño, Marketing o Formación. Los propulsores del A.B.C. plantean la necesidad de reconocer ese tipo de costos a lo largo de toda la vida útil de los productos.

El énfasis puesto sobre el resultado neto de la empresa, influenciado por las normas contables de exposición, lleva, según su punto de vista, a sacrificar desarrollos necesarios para la competitividad de la empresa: se decide en función del mejoramiento de los resultados a corto plazo, aunque las acciones adoptadas resulten contraproducentes para el crecimiento futuro de la compañía.

Los sistemas contables utilizados no permiten realizar una medición adecuada de los resultados de los distintos segmentos estratégicos, ya que se basan en normas tendientes a la determinación de los resultados globales, por diferencia entre los Patrimonios del cierre y el inicio, y apropian los costos a través de numerosos prorrateos, lo que desnaturaliza los resultados del cálculo.

PERDIDA DE RELEVANCIA POR EL IMPERFECTO PROCESO DE COSTEO DE LOS PRODUCTOS

Los propulsores del A.B.C., que aluden a los mecanismos de costeo tradicionales como "método de las secciones homogéneas" (en razón de los criterios que aplica), señalan como defecto, o contradicción interna, la falta de homogeneidad de los departamentos; ésta se produce por varios factores:

- coexistencia de diversas tecnologías en el mismo Departamento
- actividades con distinto grado de automatización en el mismo
- consecuentemente, cálculos basados en el costo promedio

Los costos departamentales, en el proceso de costeo, son incrementados por distribuciones previas, de modo no equitativo:

- por la distribución en cascada de los costos de estructura.
- por la falta de diferenciación en el consumo de un mismo servicio
- por los distintos productos o las distintas órdenes de producción.

Como observación del medio en que actúan (Estados Unidos de Norteamérica), señalan que existe una marcada tendencia a establecer como "unidad de obra" a las "horas hombre" o, en todo caso, en algunas ocasiones, "horas máquina"; en uno u otro caso, de cualquier manera, se trata de unidades vinculadas al volumen de producción (y no a la dosis de actividad relacionada con cada uno de los costos que se atribuyen con ese criterio).

PERDIDA DE RELEVANCIA POR LA ESTRUCTURA BASADA EN CENTROS DE RESPONSABILIDAD:

La distribución de costos entre los departamentos impide, según los propulsores del Costeo A.B.C., una evaluación adecuada de las acciones realizadas por sus respectivos responsables; se produce el llamado "efecto Pilatos" por el cual, por ejemplo, ni el responsable de Mantenimiento, ni el del sector receptor del servicio se hacen cargo de explicar las desviaciones: uno, por no tener control de los servicios que le piden, y el otro, por no tener control de su costo.

- Para contrarrestar este efecto se requieren indicadores físicos adecuados de la gestión.

La optimización en el uso de los recursos depende tanto de los planificadores como de quienes producen. A su vez, la falta de calidad o ineficiencia de un nivel afecta a otros.

- Se requiere, en consecuencia, identificar las interrelaciones entre centros de responsabilidad.

CARACTERISTICAS DEL MARCO ECONOMICO

En los años recientes se ha producido una globalización de mercados, con el consecuente incremento de la Competencia. Correlativamente, se pone un mayor énfasis en una gestión eficaz, al tiempo que se trabaja en pro de un mejoramiento de la calidad de los productos, y una maximización del valor para los clientes.

Los avances tecnológicos y la rapidez con que se producen los cambios en nuestra sociedad, hacen que los productos tengan un ciclo de vida cada vez más reducido.

Vivimos, en suma, la era de la automatización, la producción "Just in Time", la cultura de la "Calidad Total", y una realidad en que se observa cada vez un mayor peso relativo de los Costos de Investigación y Desarrollo.

En cuanto a la variabilidad de los costos, la dinámica de la actividad de las empresas nos coloca frente a la tendencia a que en el largo Plazo todos los costos se comporten como variables, en tanto que, en el corto plazo, casi todos actúen como fijos respecto del nivel de actividad (volumen de operación).

TENDENCIAS ACTUALES EN AL CONTROL DE GESTION

Se observa, en general, una adaptación de los sistemas de información a las características del contexto. Al mismo tiempo se pone el acento en el control de los "factores clave", para lo cual se procura la obtención de información relevante, comprensible y actual sobre los factores considerados como tales. Al respecto, es importante destacar que los propulsores del Costeo A.B.C., al hacer referencia a "factores clave", no dirigen su atención solamente a la Fábrica sino que se refieren también a conceptos como calidad del proceso, cumplimiento de planes de venta, niveles de inventario y distribución.

III) CARACTERISTICAS DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

PRINCIPIOS DEL "ACTIVITY BASED COSTING"

Deben detectarse las actividades que no agregan valor al cliente; para ello se requieren datos acerca de este tipo de trabajos, e información para posibilitar su supresión. Es preciso identificar y suprimir el trabajo superfluo: exceso de producción, esperas, transporte en los procesos, stocks y movimientos innecesarios, demoras, excesos, irregularidades, etc.

Tiempos de preparación más reducidos, lotes más pequeños, enlaces más estrechos entre procesos, reducción de los niveles de inventarios, y menores plazos de espera, aumentan la calidad y flexibilidad, y eliminan trabajo innecesario.

FRACASO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN TRADICIONAL:

Obedece, según los propulsores del A.B.C., a varios hechos:

- La falta de distinción entre la información para la planificación y la destinada al control.
- Sólo se logra beneficios si se llevan a cabo operaciones competitivas.
- Competitividad: se alcanza eliminando trabajos superfluos; son claves para ello la capacidad de respuesta y la flexibilidad.
- Información de control: debe partir de las actividades, y no de los estados financieros.
- Los estados financieros exponen las consecuencias de las acciones, y no las causas de los resultados.
- Las distribuciones de costos indirectos en función de la mano de obra resta credibilidad a los costos y a los resultados obtenidos.

ACTIVIDAD

En la acepción del Costeo Basado en Actividades, es "el conjunto de tareas que tienen por objetivo la aplicación, al menos en el corto plazo, de un valor agregado a un objeto".

Son características de las Actividades:

- Tener una finalidad, o sea una "producción".
- Consumir factores productivos.
- Tener un sistema de conducción que las vincule.

Son ejemplos de Actividades: orden de compra, recepción, control de calidad, almacenaje, mantenimiento, puesta a punto de equipos, producción, toma de pedido, preparación, facturación, y despacho.

Para cada actividad hay acciones en las que se consumen factores; éstas constituyen la causa esencial y principal de los costos; no se trata de vincular a los costos con un centro de responsabilidad, sino de considerarlos directos a una actividad, que consume factores.

CAUSALIDAD:

Según los propulsores del A.B.C.:

- Los costos son consecuencia de la realización de ciertas actividades.
- Las actividades son consecuencia de la obtención de productos o servicios.
- Es importante detectar las causas de la existencia de costos para poder suprimir los que estén relacionados con actividades estériles.
- El costo calculado por el tradicional método de secciones homogéneas es irreplicable pues depende del volumen de operaciones.
- No se trata de gestionar los costos, sino de gestionar adecuadamente las actividades.

IV) METODOLOGIA DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

CALCULO DEL COSTO DE LOS PRODUCTOS O SERVICIOS

Se requiere para:

- Valuar las existencias.
- Establecer un precio de venta mínimo.

El costeo por actividades se suele identificar como un "Costo Completo". La clasificación de costos en variables y fijos respecto de una actividad requiere la individualización del "generador" de la actividad, que en general, no será el volumen de producción.

El costeo "completo" o "integral" establece una aproximación a largo plazo y debería calcularse sobre la base del ciclo de vida del producto. En general, el costeo completo, no es una información útil para la mayoría de las decisiones de corto plazo.

CALCULO DEL COSTO DE LOS PRODUCTOS O SERVICIOS EN BASE AL COSTEO A.B.C.

Etapas 1)

- Los costos directos de un producto se incorporan a éste.
- Los costos indirectos se asignan a una actividad.
- Se cargan a cada departamento los costos de las actividades que lo integran funcionalmente, y se las especifica.

Etapas 2)

- Se reagrupan las actividades transfuncionales (aquellas en las que intervienen diferentes departamentos).

Etapas 3)

- Debe definirse una "unidad de obra" por actividad, que se reconocerá como "inductor" de costos para poder vincular el costo de cada una de las actividades con los productos o servicios beneficiados por las mismas.

COSTEO DE LOS PRODUCTOS - METODOLOGÍA

- Se comienza por la configuración de las actividades que se desarrollan en cada centro de responsabilidad.
- Se prosigue con la definición de los inductores de costos o unidades de obra para medir los costos vinculados a cada actividad.
- A continuación se procede a la agrupación de las actividades homogéneas que se desarrollan en diversos centros de responsabilidad y determinación del costo unitario del "inductor de costos" o "unidad de obra".
- Se determina el costo del producto final a través de la agregación de los costos asignados a los diversos componentes intermedios que integran el producto.

ANÁLISIS DE LAS ACTIVIDADES

Consiste en relevar el detalle del proceso de fabricación, delimitando las actividades utilizadas por los productos y los centros de responsabilidad en que se llevan a cabo, e identificando los portadores o conductores de costo. Consta de los siguientes pasos:

1. Análisis de los factores con mayor precio.
2. Énfasis en los recursos que varían significativamente:
 - . de un período a otro, y
 - . según el modelo de los productos,
3. Especificación del costo de factores cuya variación no depende de las claves de distribución tradicionales.

DEFINICIÓN DE LOS INDUCTORES DE COSTOS

Algunas actividades pueden identificarse con los productos, en tanto que otras tienen menor vinculación con aquéllos, y se requiere fijar una unidad de obra para medir sus costos. Para ello debemos establecer la relación entre el consumo de recursos, y la producción o "output" de cada actividad.

El método que los propulsores del A.B.C., o Costeo Basado en Actividades, denominan como "de las secciones homogéneas", sólo tenía en consideración un único nivel de causalidad: el volumen; en cambio, en el marco del A.B.C. se distinguirán todos los niveles de causalidad útiles.

VINCULACION CAUSAL DE LAS ACTIVIDADES

Puede establecerse con relación a diversos factores:

- Al volumen de producción o de comercialización: es el caso de la mano de obra directa, consumo de materiales, energía, y mantenimiento.
- A la forma de organización de la producción o la logística comercial: colocación de órdenes de compra, controles de calidad, transporte de productos a los clientes, etc.
- A la existencia misma del producto, como el caso de métodos, y desarrollo de productos.
- A la existencia de una capacidad de producción, como es el caso de la gestión de talleres, calefacción, o electricidad.

INDUCTORES DE COSTOS POR TIPO DE ACTIVIDADES

Son ejemplos de actividades a las que se deben definir distintos inductores de costos:

- las derivadas del mantenimiento de un producto:
 - . Ingeniería

- . Especificaciones del producto
- . Mejoras del producto
- las relacionadas con los pedidos o lotes:
 - . Movimiento de materiales
 - . Ordenes de Compra
 - . Control de Calidad
- las relacionadas con las unidades:
 - . Mano de Obra Directa
 - . Materiales
 - . Horas Máquina
 - . Energía

REAGRUPAMIENTO DE ACTIVIDADES

Pueden existir actividades cumplidas en distintos centros de responsabilidad que respondan a un inductor de costo común; en tal caso, deberemos proceder al agrupamiento de los costos cuya variación esta motivada por la misma unidad de obra, para poder determinar el costo unitario del inductor de costos.

CARACTERÍSTICAS DISTINTIVAS DEL A.B.C.

- No se distingue entre Centros Productivos y Centros de Servicios, a efectos de la apropiación de los costos.
- No se realizan Distribuciones Secundarias, aplicando los costos de los departamentos usualmente llamados "de servicios" del mismo modo que en el caso de los productivos.
- En relación con el Producto Terminado se abandona la unicidad de lógica consistente en decir que tal producto requiere tales costos, sin que necesariamente se cumpla la recíproca.
- Se retorna a la noción de causalidad fuerte, consistente en decir que a tales actividades se cumplen "si y sólo si" se aplican tales recursos, y que determinado producto surge como consecuencia necesaria de la realización de tales actividades.

CALCULO DEL COSTO DEL PRODUCTO FINAL:

Una vez especificados los inductores de costos, y cuantificados los costos de éstos, debe asignarse los costos a los productos a través de dichos inductores.

La filosofía implícita en dicho tratamiento es que "las actividades consumen recursos", en tanto que "los productos consumen actividades".

La metodología resultante, en consecuencia, incluye:

- * Identificación de cargos directos a los productos.
- * Asignación de costos de actividades a través de los inductores.
- * Distribución de cualquier costo adicional que no haya sido posible aplicar mediante los pasos anteriores.

ANÁLISIS DE LAS ACTIVIDADES - MEDICION DE SU ACTUACIÓN

- Un primer paso es la determinación de las actividades realizadas en cada Centro de Responsabilidad.
- Se continúa con la medición del costo por actividad.
- Sigue la evaluación de la rentabilidad de cada actividad.

El inductor de costos es uno de los indicadores de ejecución, al cual se selecciona para permitir proceder al cálculo del costo por producto.

VALOR AGREGADO DE LAS ACTIVIDADES

Es el aumento del interés del cliente hacia nuestro producto o servicio; la mayoría de las actividades de producción tienen valor agregado hasta cierto punto, en el que se plantean problemas de sobrevalidez o dificultades de abastecimiento.

Una actividad sin valor agregado es inútil, y debe ser suprimida; se trata de eliminar actividades sin valor agregado pero con costo, lo que supone un tiempo de readaptación.

Este análisis reviste una naturaleza estratégica, que nos habrá de conducir a un modelo diferente de funcionamiento de la empresa.

DISTINCIÓN ENTRE ACTIVIDADES PRINCIPALES Y SECUNDARIAS

Entre las que tienen valor agregado, distinguimos:

- Principales: son las que contribuyen de manera sustancial al objetivo de la empresa; no cabe pensar en la eliminación de su control directo.
- Secundarias: son aquellas que, si bien generan valor agregado desde el punto de vista del cliente, resultan demasiado onerosas para ser realizadas por la empresa, por lo que debe evaluarse la conveniencia de su subcontratación.

EVALUACIÓN DE LAS ACTIVIDADES

Hay una cantidad de cuestiones básicas que deben ser establecidas para encarar reducciones de costos:

- * El nivel de servicio que queremos obtener con cada actividad.
- * El inductor de costos que mejor la describe.
- * La posibilidad de establecer comparaciones: al trabajar con "actividades" podemos compararnos con empresas que no actúen en el mismo ramo de operación, ni ofrecen productos de naturaleza similar.
- * La medición o evaluación de la tendencia, que en el marco del "A.B.C." puede asimismo realizarse no sólo contra la propia empresa, sino también contra todos aquéllos que desarrollan las mismas actividades.
- * El proceso de realización de las actividades, a los efectos de evaluar la posible supresión de tareas, la reducción de los medios usados, y el acortamiento del período de desarrollo de la actividad, el mejoramiento de la calidad, etc.

LAS ACTIVIDADES Y LA TOMA DE DECISIONES

Cabe señalar diversos tipos de decisiones posibles, a partir de los elementos que nos brinda el Costeo Basado en Actividades:

- Simplificación de la actividad, apoyada en el análisis de Valor de cada tarea, y la mejora de la comunicación entre los servicios.
- Reducción de costos; es el resultado más saliente de la aplicación del Costeo basado en las Actividades, y debe particularmente evaluar la permanencia de los costos más allá del ciclo de vida del producto.
- Eliminación de una actividad: si no agrega Valor, o aún si lo agrega, pero su costo de adquisición es menor que el de ejecución.

V) FORTALEZAS Y DEBILIDADES DEL COSTEO A.B.C.

FORTALEZAS

Según sus propulsores lo expresan, son las siguientes:

- * Supera a los mecanismos de costeo tradicionales en la calidad de la exposición de la información al usuario. A éste, evidentemente, le resulta más útil conocer los costos asociados a cada una de las etapas de producción, comercialización y administración del producto, que saber la dosis de Materias Primas, de Mano de Obra Directa, y de

Carga Fabril, más un total de todos los demás rubros; máxime si la Carga Fabril aparece como una masa informe surgida de un proceso de costeo plagado de prorrateos.

- * A partir de la asociación que propone entre costos y actividades, y entre estas últimas y productos, restablece una relación de causalidad fuerte en los costos como instrumento de la gestión. Dicha relación se daba de manera débil en los mecanismos de costeo tradicionales, a partir del intento de vincular directamente a los costos de los recursos consumidos con los productos: para llegar al producto se requiere necesariamente consumir ciertos recursos pero el consumo de los recursos no conduce necesariamente al logro de los los productos esperados u objetivos perseguidos.
- * Facilita una mejor evaluación de cada actividad en función de los objetivos organizacionales.
- * Promueve la asignación de todos los costos a los productos a través de las actividades.

DEBILIDADES

Sus propios propulsores reconocen las siguientes:

- * Se basa en información histórica, pues hasta aquí sus propulsores no han prestado atención a la necesidad de predeterminar costos, ni mucho menos de estandarizarlos.
- * No practica la segregación de los costos según su variabilidad; sus propulsores relativizan a tal grado la condición de fijo o variable, que olvidan reconocer que, en un cierto período, esos comportamientos existen, más allá de lo plausible de su criterio de que, en el largo plazo, todo costo varía, y en un período extremadamente corto tiende a ser fijo.
- * No toma el debido provecho del sustento de la partida doble en el afán de enfatizar la importancia de los costos para el manejo de la organización. Así desprecian, o desconocen, el valor fundamental que tiene la información emanada de la contabilidad: detrás de la inocente apariencia de la partida doble subyace el control interno contable, o sea el resguardo de que todo recurso adquirido, tarde o temprano, habrá de ser reconocido como costo; así no se da lugar a fantasías en el análisis de los costos.
- * Descuida el control de la gestión y el análisis de los costos por área de responsabilidad; lo hace como efecto secundario de enfatizar la importancia de determinar los costos por actividad, descuidando el papel que tienen los Centros de Costos o Departamentos como unidades acumuladoras de costos, y de explicación de desvíos por responsable.

Por otra parte, sus propulsores no se plantean la importancia que puede revestir, a los efectos de la asignación de costos, la cuestión de la Capacidad instalada, y, en consecuencia, no prestan atención, tampoco, a la medición de la Capacidad Ociosa.

PROPUESTA SUPERADORA

Desde el punto de vista del suscripto, no se debería caer en el error de descalificar a los métodos de costeo tradicionales a causa de quienes los han implantado y aplicado inadecuadamente, atribuyendo a los mecanismos defectos propios de las personas que no los aplican correctamente.

Parece inteligente tomar provecho de las ventajas relativas de los métodos de costeo tradicionales, y del A.B.C.. Así proceden las profesiones serias: si se conocen dos tratamientos o análisis distintos para una dolencia, un médico razonable procura sacar provecho de ambos, sin aferrarse dogmáticamente a uno de ellos.

Así es que resultaría adecuado obtener para nuestros sistemas de costeo las cualidades propias de cada uno de los mecanismos enfrentados en el planteo de los propulsores del Costeo Basado en Actividades:

- Cualidades del Costeo A.B.C.:

- * Mejor exposición de los costos, y consecuentemente, mayor calidad del sustento de la toma de decisiones.
- * Fortalecimiento de la noción de causalidad.
- * Reconocimiento de que los costos son generados por las actividades que se realizan.
- * Asignación directa de los costos a productos, eliminando los vicios propios de los prorrateos y distribuciones en cascada de los costos de los servicios a la producción, y el subsidio resultante de ello, por unos productos a favor de otros.

- Cualidades de los mecanismos de Costeo "Tradicionales":

- * Los desarrollos valiosos alcanzados en cuanto a la predeterminación, y la toma de decisiones.
- * La diferenciación de los costos en cuanto a su variabilidad para el período analizado.
- * El control contable, como resguardo de la confiabilidad de la información.
- * El valor asignado, para el manejo de la organización, al control de la gestión por áreas de responsabilidad.

De lo que se trata es, entonces, de hacer una de dos cosas:

1. Insertarle a los sistemas de costos construidos en base a los métodos de costeo "tradicionales" las ventajas del A.B.C.

2. Perfeccionar el A.B.C. rescatando todos los aspectos de los mecanismos de costeos "tradicionales" que no son debidamente considerados por los propulsores del Costeo A.B.C.

VI) LA ACTITUD FRENTE A LA ENSEÑANZA

En el humilde punto de vista del suscripto, en el planteo acerca de si incluimos o no el Costeo Basado en Actividades en los programas de enseñanza de la disciplina Costos, asoman varias posturas extremas:

- * la que rechaza lo nuevo sin prestarle la debida atención
- * la que se adhiere a todo lo novedoso como bueno
- * la que sostiene que las virtudes del nuevo método ya eran conocidas, y que si no se las aprovechaba plenamente, era por la indebida aplicación de los "buenos" métodos conocidos.
- * la que se pone en la actitud aparentemente conciliadora que consiste en decir que se trata de un método más, y que vale al respecto la idea de que cada mecanismo es aplicable en diferentes circunstancias

La última de las posturas mencionadas, resulta atractiva y tentadora, pero sin embargo, aceptarla tal como se la enuncia tiene consecuencias peligrosas:

- parecería que se está afirmando que el método de las secciones homogéneas es tan válidamente aplicable como el Costeo Basado en Actividades, de manera alternativa, y según el fin que se persiga con el análisis.
- no acepta, por lo tanto, la plena validez de ninguna de las críticas que los propulsores del A.B.C. le formulan.
- a un costo a dos prorrateos sucesivos con distintas bases (la de distribución de un departamento de servicio a los departamentos llamados productivos, y la "unidad de medida de la actividad" o "unidad de obra" de cada uno de estos últimos); esto no resiste el más elemental análisis desde el punto de vista algebraico.

El suscripto entiende que, frente a una herramienta nueva, en principio debemos procurar incorporarla a los planes de enseñanza, sin suprimir la transmisión de las anteriores, pero condicionando dicha conducta a uno de dos supuestos:

- ambas son válidas plenamente en distintas circunstancias: para el suscripto este supuesto se da en la famosa polémica "costeo variable versus costeo integral", en cuanto los dos, a mi juicio, son mecanismos válidos para diferentes propósitos. No pienso lo mismo respecto del Costeo Basado en Actividades, que, al cuestionar las distribuciones secundarias, ataca un fundamento de la metodología seguida en el

Costeo por Procesos, con argumentaciones sólidas. No cree el suscripto, en consecuencia, que se pueda sostener seriamente que los prorrateos característicos de la distribución en cascada están debidamente fundados; si entendemos la crítica formulada, tenemos que aceptarla (y renegar de la cascada) o rechazarla (y descartar la aplicación del A.B.C.).

- uno de los métodos es un caso particular del otro cuando se dan ciertos supuestos: así podríamos, sin avergonzarnos, decir que un prorrateo es legítimo si tenemos sólidos fundamentos para, en un cierto caso, afirmar que estamos distribuyendo algo que es realmente indirecto. Cabe recordar que, lo que el A.B.C. nos propone fundamentalmente, es dejar de lado la noción cómoda de "indirecto" y esforzarnos por detectar las causas generadoras de los costos a través de las actividades, de manera de maximizar la vinculación de los costos con los productos sin caer en prorrateos arbitrarios.

El suscripto cree, por lo tanto, que debemos reconocer las críticas provenientes de los propulsores del A.B.C. a los "métodos tradicionales", y seguir enseñándolos a todos ellos; el hecho de que esté convencido de que debemos estimular la creatividad y la noción de que existen conceptos de Costo diferentes para distintas circunstancias no nos autoriza, sin embargo, a justificar lo que es erróneo, sino que cuando aludimos al mecanismo cuestionado, es nuestra obligación intelectual decirlo, y así limitar su validez al caso en que el error sea despreciable o circunstancialmente nulo.

Por otra parte, no sería válido creer que se trata de un procedimiento apto para el caso de que deseemos conocer el costo de las actividades: los que sustentan el A.B.C. no nos lo proponen como una alternativa al costeo tradicional de los productos para el caso en que querramos profundizar en las actividades, sino como un replanteo al costeo de los productos a partir de las actividades en lugar de los prorrateos de costos departamentales que cuestionan.

Concretamente, el suscripto entiende humildemente que se debe profundizar la investigación del Costeo Basado en Actividades como herramienta, para dilucidar claramente sus pros y contras respecto del método que sus propulsores llaman de las secciones homogéneas".

Mientras tanto, y en mi percepción del tema, tengo la impresión de que deberíamos proceder del modo siguiente:

- * persistir en la enseñanza de los métodos "tradicionales"
- * transmitir el Costeo Basado en Actividades siendo fieles a lo que sus promotores expresan, incluso sus críticas a los métodos "tradicionales", y su propia autocrítica
- * evaluar críticamente las posturas alternativas
- * señalar expresamente la incongruencia implícita en la distribución de costos en cascada, descartándola como mecanismo aceptable en general

- * mencionar como aceptables las segundas distribuciones de costos sólo para asignar costos verdaderamente "indirectos", promoviendo la filosofía del A.B.C. al respecto
- * en tal caso, explicitar la oportunidad de aplicar métodos que tengan en cuenta la mutua prestación de servicios entre los departamentos, en lugar de la cascada: sistema de ecuaciones, o en todo caso, distribución continua hasta un nivel aceptable

En definitiva, el suscripto cree que no debemos cerrarnos a las novedades ni comprar sin más los "best sellers", sino que es nuestra responsabilidad persistir en una desprejuiciada y concienzuda investigación, siendo críticamente receptivos a todo lo que llegue a nuestro alcance.

La creatividad debe ser regla básica de nuestra actuación, tanto en el ejercicio profesional como en el desempeño como docentes. Actuar creativamente implica tomar conocimiento de todo lo nuevo, analizarlo seria y concienzudamente, y extraer de ello lo que pueda tener de mejoramiento respecto de lo conocido, detectando sus puntos débiles para no dejarse tampoco encandilar por todo lo nuevo por el mero hecho de serlo.

Frente a nuestros alumnos tenemos la responsabilidad ineludible de mostrarles con nuestro ejemplo el rumbo de la formación permamemente.

BIBLIOGRAFIA

BRAUSCH, J.M.: "Vendiendo nuevos sistemas de costos" - N° 7 (marzo 1993)

CARTIER, E.N.: "El costeo basado en actividades y la teoría del costo - N° 11 (marzo 1994)

CASTELLO TALIANI, E.: "El Sistema de Costes de las Actividades"; Comunicación presentada a la Jornada "Contabilidad de Gestión: Información, Control y Tecnología en el Entorno Empresarial Actual

COOPER, R.: "Usted necesita un nuevo sistema de costos cuando. N° 10 (dic. 1993)

DE ROCCHI, C.A.: "Sistema de costeo de actividades (ABC) versus mapa de localización de costos: un estudio comparativo (N° 14, dic. 1994)

Diversos trabajos presentados a Congresos, que el autor ha conocido en su condición de miembro de la Comisión Técnica del I.A.P.U.C.O.

JOHNSON, H.T. Y KAPLAN, R.: "Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting"; Harvard Bussiness School Press, Boston, Massachussets, 1991

JOHNSON, H.T.: "Relevance Regained"; The Free Press, a division of Macmillan Inc., New York, 1992

JOHNSON, T.: "Es tiempo de detener la sobreventa de los conceptos del análisis por actividades (activity based) - N° 8 (Junio de 1993)

KAPLAN, R.S.: "En defensa de la gestión basada en el costo por actividades - Nº 9 (sept. 1993)

KAPLAN, R.S.: "Measures for Manufacturing Excellence"; Harvard Business School Series in Accounting and Control, Boston, Massachusetts, 1990

O'GUIN, M.C.: "The Complete Guide to Activity Based Costing"; Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991

Publicaciones de la Revista Costos y Gestión (I.A.P.U.C.O.):

SAEZ TORRECILLA, A.: "Cuestiones polémicas del modelo ABC -Nº 12 (junio 1994)

TOME, R.: "ABC El costeo por actividades" - Nº 2 (dic.91)