

# Costeo Basado en Actividades

---

## I. INTRODUCCIÓN

### 1. Antecedentes

1.1. Algunos autores citan a Keith Williams y Nick Vintila, que en 1985 debieron enfrentarse a problemas derivados del sistema de Costos Estándar en la fábrica de tractores de John Deere, en EEUU.

El estudio de Williams y Vintila concluía que el reparto de los gastos generales industriales podría distribuirse en función de siete (7) actividades:

- CIF en  $f$  (mano de obra)
- CIF en  $f$  (operaciones de máquinas)
- CIF en  $f$  (horas de preparación)
- CIF en  $f$  (órdenes de producción)
- CIF en  $f$  (manejo de materiales)
- CIF en  $f$  (administración)
- CIF en  $f$  (horas máquinas)

1.2. Posteriormente el ABC y su derivado el ABM, recibieron un fuerte impulso de divulgación en el libro de Johnson y Kaplan "La relevancia perdida. Auge y caída de la Contabilidad de Gestión", 1987 (Escuela de Negocios de Harvard).

1.3. A partir de 1987 Robin Cooper ha difundido insistentemente, solo o en colaboración con Kaplan, el ABC, en la que critica fuertemente la arbitraria distribución de los Costos Indirectos, según el sistema de Costeo Completo, Full Costing o Costeo por Absorción.

La crítica más fuerte se basa en el hecho de que la reducción muy importante de la MOD en el costo total de producción y la enorme preponderancia de los costos de instalaciones, investigación y desarrollo, tecnología y comercialización, hacen

inadecuada e insegura la distribución de los CIF tomando como base el módulo \$ MOD u HMOD.

## 2. Principios en que se basa el ABC

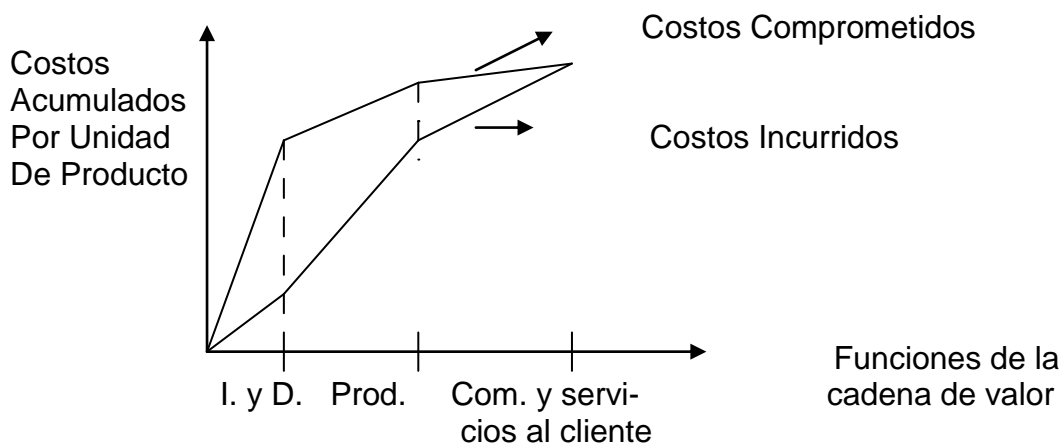
Los Costos deben ser distribuidos en función de las causas que los generan.

Las causas se identifican con las actividades necesarias para la fabricación o elaboración y comercialización de los productos.

Las principales actividades se encuentran en:

### 1) Diseño del producto o servicio (investigación y desarrollo):

- Costos incurridos
- Costos comprometidos



### 2) Ingeniería (programación, control)

### 3) Fabricación

### 4) Comercialización

### 5) Administración

### 6) Servicios al cliente (pos-venta)

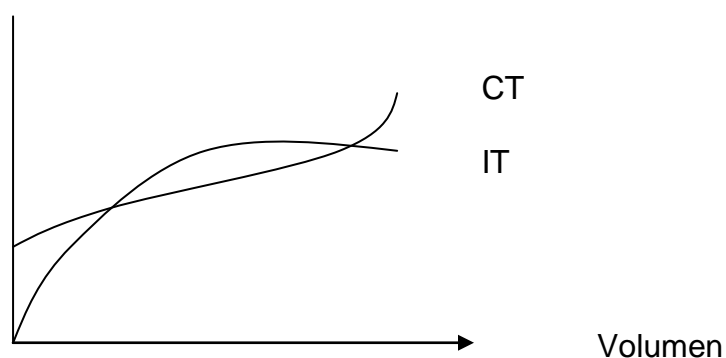
Los costos de las actividades se trasladan o se asignan a los productos o servicios a través de los **inductores** (o cost drivers).

Los inductores realizan la conexión causal del consumo de recursos (factores productivos) para la obtención de los bienes (productos o servicios).

En el Sistema de Costeo por Absorción la causal de los costos está en el volumen. Nivel de actividad que puede medirse por unidades producidas o vendidas, \$ de producción (valor), \$ de ventas, Hmaq., HH o cualquier otra variable que exprese o sea representativa del volumen.

## II. LIMITACIONES DE LOS SISTEMAS TRADICIONALES

Los defensores del ABC opinan que los sistemas tradicionales de Costos NO han hecho hincapié o no han enfatizado sobre las causas que generan Costos, pues han resaltado como causante de Costos solamente al VOLUMEN.



La Escuela Marginalista

Sin embargo, Michel Lebas dice que, antes de la aparición del ABC, los franceses habían trabajado en asignar los costos indirectos en las secciones por medio de las unidades de obra. La unidad de obra se supone que representa una simplificación y una aproximación al proceso real de causalidad de consumo de recursos. Es más, Lebas afirma que una aplicación inteligente y adaptada del método de las secciones homogéneas permite llegar al modelo ABC.

Muchas de las comparaciones entre los sistemas tradicionales y ABC han hecho hincapié en aplicaciones muy primarias y elementales del primero de ellos, en las cuales las asignaciones se realizan con una tasa única.

Kaplan y Cooper, en su libro, "Coste y Efecto", plantean el por qué de los Sistemas ABC, presentando el tema a través de la fábricas de lapiceras de plumas. Págs. 103/105

Ambas plantas fabrican volúmenes similares y costos de materiales y MO parecidos.

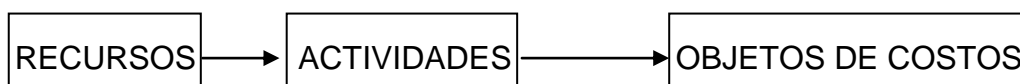
Fábrica sencilla: (plumas azules)

Fábrica compleja: (plumas de ≠ colores, tamaños y variedades)

El personal de apoyo para programar las máquinas, realizar los ajustes, trasladar los materiales, diseñar nuevos productos, negociar con los vendedores, etc. será mucho mayor.

En conclusión el volumen (HMOD – Hmaq. - \$ MOD) no es una base adecuada para asignar los CIF.

### III. DESCRIPCION GENERAL DEL SISTEMA ABC



#### 1. Desarrollar el diccionario de actividades

Al implementar un Sistema ABC las empresas se preguntan por qué están gastando dinero.

Por ello identifican las actividades que realizan sus factores productivos indirectos y de apoyo.

Las actividades se describen por medio de verbos:

- Programar la producción.
- Trasladar materiales.
- Comprar MP e insumos.
- Inspeccionar artículos y verificar o controlar la calidad.
- Responder a los clientes.

#### 2. Determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades

El Costo de los recursos utilizados por cada actividad, comprende una agrupación homogénea y diferenciada de Costos existentes.

También se puede completar con encuestas al personal, donde se haga una estimación del tiempo que invierten en cada actividad, (El caso de los “taxis de tiempo” de Juan C. Vázquez).

A continuación se realiza la clasificación de las actividades.

#### 3. Jerarquía de las actividades

##### 3.1. A nivel de unidad

Las actividades a nivel de unidad son las que se ejecutan para cada unidad de producción o servicio prestado.

Los recursos de estas actividades, a nivel de unidad, son proporcionales a los volúmenes de producción y ventas.

(Aquí se asemeja al Costeo por Absorción).

### 3.2. A nivel de lote

Son las actividades que se realizan a nivel de lote. Incluyen tareas tales como: ajustar una máquina para un nuevo lote de producción, compra de materiales, procesar el pedido de un cliente.

Los recursos necesarios para una actividad a nivel de lote son independientes del N° de unidades en el lote.

### 3.3. A nivel de apoyo al producto, a la marca o al cliente.

Los recursos que se consumen en estas actividades son independientes del volumen de producción, de ventas, de los lotes, de los pedidos de clientes.

### 3.4. Identificar las actividades que agregan valor (desde el punto de vista del cliente)

Las que no agregan valor se deben eliminar o disminuirlas. Esto tiene que ver con la reducción de Costos y con el ABM.

4. Identificar los productos, servicios y clientes y seleccionar los inductores (cost drivers) que vinculan causalmente los costos de las actividades con los productos, servicios y clientes.

<b>ACTIVIDAD</b>	<b>INDUCTORES DE COSTOS</b>
1. Hacer funcionar las máquinas	Horas – máquinas
2. Ajustar las máquinas	Horas de ajustes
3. Programar la producción	Series de producción
4. Recibir materiales	Materiales recibidos
5. Proporcionar apoyo a los productos existentes	Nº de productos
6. Introducir nuevos productos	Nº de productos nuevos
7. Realizar mantenimiento de máquinas y equipos	Horas de mantenimiento
8. Modificar las características del producto	Horas de ingeniería
9. Atender reclamos de los clientes	Horas de atención o cantidad de reclamos

## Dónde instalar Sistemas de ABC

### 1. La regla de Willie Sutton

Busque áreas con grandes Costos en recursos indirectos y de apoyo.

Si las actividades de la empresa se encuentran casi todas a nivel de unidad, es probable que los sistemas ABC y los tradicionales, proporcionen información de Costos muy similares.

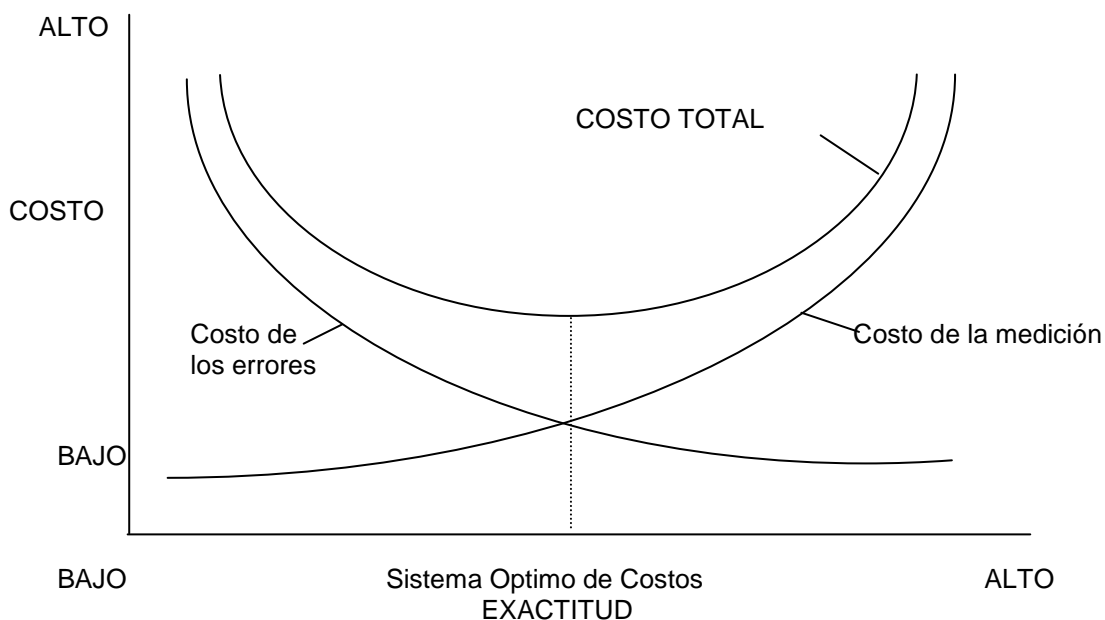
### 2. La regla de la gran diversidad

Busque una situación en la que exista una gran variedad de productos, clientes o procesos.

Por ej.: una empresa con productos cuyo ciclo de vida es la madurez, otros de reciente fabricación, otros productos standards o estándares, otros personalizados, y finalmente, algunos productos de bajo volumen, conviviendo con otros de gran volumen.

## El conflicto Exactitud / Costo

***El objetivo primordial de un Sistema de ABC no lo constituye la determinación de Costos más exactos.***



FUENTE: Robert Kaplan y Robin Cooper: "Coste y Efecto" (Ed.Gestión 2000)

## Repasemos antes de concluir

Las ideas claves de ABC son:

- 1) Los productos o servicios NO generan Costos, sino que los productos **Consumen Actividades**.
- 2) Las actividades son las que **Consumen Recursos** (o valor de los factores productivos).

Por ello, antes que priorizar la exactitud en el cálculo de Costos, ABC busca:

- a- Realizar una adecuada gestión de Costos para actuar sobre los verdaderos causantes, es decir, las actividades que los originan.
- b- Que enfocando así se puede establecer una relación causa-efecto, determinante entre actividades y productos.
- c- Finalmente, analizar las actividades de escaso o nulo valor (desde la perspectiva del cliente) para gerenciar una reducción de Costos.

## Conclusión

¿Qué podemos visualizar para adelante?

1. **Timothy Kingcott** (artículo publicado en Management Accounting, Londres, 1991) propone la contabilidad basada en oportunidades.  
Dice: *el ABC no habrá sido sobreestimado y adulado para favorecer a las consultoras? Con sus costosos seminarios y programas de entretenimiento? (1)*
2. En el mismo sentido dice → **Thomas Johnson** (h): *es tiempo de detener la sobreventa de los conceptos del “análisis por actividades” (2)*
3. **Raef A. Lawson:** más allá del ABC, los Costos basados en el proceso.  
Dice: *una organización necesita identificar los procesos claves que desarrolla en el negocio, a fin de tener una comprensión acabada de sus mercados o de sus clientes (3)*

4. **Antonio Jarazo Sanjurjo**: proponía con motivo del V Congreso Internacional de Costos, en Méjico, 1997 y en Córdoba 1998 **(4)**, *hacer una interpretación del análisis de la cadena de valor y evaluar la utilidad relativa del ABC y el Análisis Marginal.*
5. **Antonio Jarazo Sanjurjo**, dice: con relación a la compatibilidad entre ABC y el Costo Estándar: *frente a instrumentos diferentes, lo inteligente es hallar lo mejor de cada uno para aplicarlo a las situaciones en que resulte apropiado* **(5)**
6. **Alejandro Smolje** refiere en su colaboración “El nuevo ABC o Time Driving ABC” un artículo de Kaplan y Andersen publicado en noviembre /2004 en la revista Harvard Bussines Review: este nuevo ABC, Smolje lo traduce como: “ABC por tiempos de trabajo” constituye una simplificación del ABC clásico.

Para cada grupo de recursos que se hayan identificado, se necesitan solamente estimaciones para dos parámetros:

- 1- El Costo por unidad de tiempo de recurso utilizado.
- 2- La cantidad de unidades de tiempo del recurso que consume cada producto, servicio o cliente.  
Trabajar con ecuaciones de tiempos **(6)**

Alejandro Smolje en un artículo publicado en la Revista Costos y Gestión (IAPUCO), “qué pasa con las herramientas de management hoy?”, publica una encuesta donde se analiza el porcentaje de uso y el grado de satisfacción de 25 herramientas de management; en base a 960 respuestas recibidas de empresas de distintas partes del mundo, de diferentes tamaños y rubros.

Con relación a ABM, en su ranking de 25 posiciones, se ubicó en el puesto N° 17, con: 52 % de porcentaje de uso y 3.74 puntos de satisfacción sobre una escala de 5 puntos máximo (74.8 % de satisfacción) **(7)**



## Bibliografía General

- a) Hansen y Mowen: “Administración de Costos” (Internacional Thomson Editores, 1996).
- b) Mallo, Mir, Requena y Serra: “Contabilidad de Gestión” (Ariel Economía, ACODI, 1998).
- c) Kaplan y Cooper: “Coste y Efecto” (Gestión 2000, 1999).
- d) Johnson y Kaplan: “La Contabilidad de Costes” (Plaza y Janes, 1988).
- e) Revistas Costos y Gestión, del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO)
  - (1) Nº 33, año 9 (1999): autor del artículo: Timothy Kingcott
  - (2) Nº 8, año 2 (1993): autor del artículo: Johnson Thomas (h)
  - (3) Nº 18, año 5 (1995): autor del artículo: Raef Lawson
  - (4) Nº 36, año 9 (2000): autor del artículo: Antonio Jarazo Sanjurjo y Daniel Farré
  - (5) Nº 40, año 10 (2001): autor del artículo: Antonio Jarazo Sanjurjo
  - (6) Nº 54, año 13 (2004): autor del artículo: Alejandro Smolje
  - (7) Nº 56, año 14 (2005): autor del artículo: Alejandro Smolje

**Dr. Aldo Mario Sota**  
Mayo 2012