

Principales Elementos del Sistema de Costeo ABC e Introducción al ABM

Miguel Renjifo

Estudiante de octavo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. Miembro del área de Emprendimiento de la Revista Lidera.
a20131208@pucp.pe

INTRODUCCIÓN

Es curioso cuán problemático puede ser distribuir los costos indirectos de fabricación. En sí, es tan grande el dilema que, un cálculo errado puede generar que un producto esté sobre costado o sub costado. ¿Qué significa esto? Esto quiere decir que muy aparte del uso de materia prima y de la mano de obra directa, existen gastos comunes que no están definidos particularmente para un producto. Por ejemplo, para producir pan, independientemente del tipo, necesitas insumos esenciales, como la levadura o mantequilla, y una persona que se encargue de su elaboración. Ambas se pueden medir por separado y adjudicarse como parte del costo. Sin embargo, el uso compartido de hornos y el combustible consumido por estos puede que complique el proceso de costeo. Estos elementos son los que denomino como gastos comunes y, ante esto, se ha optado por diversos métodos para encontrar una distribución que sea razonable y justa, puesto que, si se asigna erróneamente los costos, la contabilidad no reflejaría adecuadamente qué recursos se usaron, realmente, para producirlos. ¿Acaso eso podría significar que, a pesar de todos los esfuerzos, siempre atribuiremos mayor o menor costo a lo que se está produciendo? La respuesta se irá moldeando a medida se desenvuelva este artículo.

A continuación, se describirá el funcionamiento de los sistemas de distribuciones tradicionales y su evolución sostenida a partir de la década de los noventa con la entrada de la nueva tecnología. De esa forma, se integran el sistema de costos basados en actividades (ABC) y basados en la gestión (ABM).

Nociones de costo

Por consenso, se ha definido a los costos como “la medida, en términos monetarios de recursos sacrificados para conseguir un objetivo determinado” (Pereira 2011: 257). De la misma manera, Samuelson añade que un “[c]osto es la suma de erogaciones

en que incurre una persona física o moral para la adquisición de un bien o de un servicio con la intención de que genere ingresos en el futuro” (1996: 117).

Se entiende, por esto, que el costo está representado por ese importe intercambiado para obtener un bien o servicio que tiene, como fin, generar frutos futuros.

Hasta este punto, este tema no parece nada dificultoso, pero se irá complicando a medida que se concrete la teoría en la realidad. Para esto, se presentarán algunas clasificaciones del costo que procuran reflejar lo que en verdad sucede en las empresas:

Costo histórico vs. costo esperado

¿Cuál es mejor? En realidad, ninguno. Los dos son útiles dependiendo del uso que se quiera dar. Tal como lo concluye Fernando Pereira, el esperado es más útil para tomar decisiones, ya que se basa en lo que se va a incurrir a futuro mientras que lo histórico es mejor para evaluar situaciones o resultados pasados (2011: 258). Como se puede notar, ambos costos tienen naturalezas diferentes. Por un lado, el costo esperado está basado en aspectos especulativos y, por otro, el costo histórico en realidad.

Con el propósito de distinguir entre las clases de costos existentes, notamos que hay cuatro principales: costos directos, indirectos, fijos y variables.

*El costo está **representado** por ese **importe intercambiado** para obtener un bien o servicio que tiene, como fin, **generar frutos futuros**.*

Costos directos e indirectos

Es sencillo definir a los costos directos, como aquellos costos o gastos generados o causados directamente por el objeto de costo. “Sin embargo, ¿Qué se entiende por objeto de costo?” Es aquel artículo que **precisa** de medición separada. Esto sucede si se atribuyen fácilmente al objeto de costos y se identifican plenamente o, fácilmente, con una actividad, departamento y/o producto. En cambio, los costos indirectos son aquellos que no son generados directamente por este objeto. Sin embargo, esta clasificación depende, en suma medida, de la unidad de referencia tomada. Es decir, si la referencia es un producto, los costos directos serán los que se relacionen con ese producto. Igualmente, si el objeto del costo es un servicio, todo costo generado para su realización, será directo. Es así que, citando de nuevo a Pereira, “... un coste, en sí, no es directo o indirecto, sino solamente en relación a una determinada unidad de referencia.” (2011: 259).

Costo variable y fijo

Por otra parte, de acuerdo con Polimeni (1998: 72), los costos variables son “aquellos que cambian proporcionalmente con la producción o con las ventas”. Por otro lado, los fijos son “aquellos en los que el costo permanece constante dentro de un rango relevante de producción, se vende o no el producto igual la empresa debe asumirlo permanentemente”. Lo notorio de esta clasificación es que mantiene una dependencia con la cantidad prefijada del producto. Esto es entendido por Pereira como la hipótesis implícita de los costos variables (2011: 261). Aquellos casos especiales, como el semivariable o el semifijo, serán tratados como componentes separados de la parte fija y variable.

Comportamiento de costos

Según Mowen, el “comportamiento de costos es el término general para describir si un costo es fijo o variable en relación con los cambios en los niveles de *actividad*.”. (1996: 70). Para esto, separa dos elementos que influyen en el comportamiento del costo: el horizonte de tiempo y la capacidad de obtención y uso de recursos debido a la actividad.

El primero connota que la clase variable o directa variará según el plazo establecido. En otras palabras, a largo plazo, la incertidumbre que se tiene sobre el futuro convierte a la mayoría de los costes en variables. Por el contrario, en corto plazo, habrá algunos costes que no se verán altamente afectados cuando haya mucha o poca producción, de modo que se mantienen fijos durante ese lapso. Sin embargo, con fines pragmáticos, se evidencia que los materiales directos son variables a largo plazo, a pesar que, si acortamos el horizonte de tiempo a unos cuantos minutos, estos mismos materiales serán fijos. Muy diferente a la depreciación, amortización y otros gastos indirectos que pueden dilatarse por más de un año y, claramente, estos mismos elementos, serán considerados como fijos.

*Cualquier error o **mala elección** de la base reparto representa un **costo distorsionado** para el productor.*

El segundo tiene sus bases en la capacidad de la entidad para desarrollar las actividades. En palabras de Mowen (1996: 71), se distingue dos conceptos y situaciones donde se observa este fenómeno: “el gasto de los recursos” es el costo de adquirir la capacidad para desarrollar una actividad y el **consumo de los recursos** es el monto de la capacidad empleada... equivale al consumo de la actividad”. Es así que la diferencia de estos dos resulta la capacidad no utilizada. Lo eficiente es que se consuma todo el gasto realizado, pero, en realidad, no es de esta manera. Por tanto, se generan dos situaciones en la obtención de recursos. La primera se produce a medida se usa y la segunda, antes de su uso. La idea es clara, pues a medida que se obtienen los recursos, también se usan. Esta situación no genera capacidad ociosa, ya que solo se pide lo que se necesita, muy similar al método *Just in time*, que mantiene estas mismas características.

No obstante, es más complejo cuando tratamos recursos obtenidos antes de su consumo, ya que podemos dividirlos en dos categorías: **gastos fijos, comprometidos y discrecionales**. Según Mowen (1996, 71), los primeros se establecen por medio de un contrato explícito que intercambia recursos por pagos periódicos. En este punto, el gasto es independiente del uso real. En contraste, el segundo está establecido por medio de contratos implícitos. En este, el gasto usado es independiente de la cantidad utilizada. Es decir, se pueden usar con cautela y, a medida que se va consumiendo, se va amortizando dicho contrato.

Sistema de costos tradicionales

El enfoque principal de este texto es tratar los sistemas de distribución contemporáneos; sin embargo, es relevante considerar las bases tradicionales antes de entrar de lleno al costeo ABC. Así mismo, debo aclarar que no se harán explicaciones exhaustivas, sino que se considerarán sus características generales que se han identificado en estos sistemas que son esenciales en esta y que, a su vez, ponen las principales limitantes para su aplicación actual. Del mismo modo, se va a resaltar el impacto del desarrollo tecnológico en estos sistemas.

Cuando abordamos los costos indirectos, incluimos a todos aquellos desembolsos, variables o fijos, que son compartidos por los elementos de la producción y, por esta misma razón, se debe implantar métodos para calcular cuánto, del monto total, debe atribuirse a cada producto. Para esto, en un principio, se inclinó por adoptar criterios de distribución que,

simultáneamente, tomaban bases de reparto para hallar una tasa o factor para cargar el gasto indirecto a la producción del producto. Pereira (2011: 272) aclara que tales bases debían expresar una relación causa-efecto y, generalmente, se trata del inductor del costo. Adicionalmente, detalla que las bases más usadas, y clásicas, son las siguientes:

- Horas de personal directo y horas-máquina
- Metros cuadrados de espacio
- Kilovatios de potencia instalada
- Número de orden de fabricación
- Valor contable de inmovilizado y de existencias
- Costos directos totales.

De esta forma, los costos indirectos se basaban en cierta tasa de reparto para integrar la parte del costo que le corresponde a cada producto. Debido a esta situación, surgen dos problemas importantes: la primera ligada a las graves consecuencias de una elección inadecuada de base de reparto y la segunda, concerniente al notable progreso tecnológico y su impacto en los métodos de producción.

Empecemos con las bases de reparto. En la primera parte de este proceso, se agrupan todos los gastos indirectos en un grupo que pertenece a toda la planta. En esta primera fase, se toma en cuenta, en general, a la macroactividad de la producción. Una vez acumulados, se procede a la distribución con una tasa individual a cada departamento o producto. Como se ha mencionado antes, esta tasa está basada en factores individuales como las horas de mano de obra directa o las horas máquina, debido a que están correlacionados con razones causales a las bases de reparto. Es así que cuando se multiplica el total con su tasa relacionada, cualquier error o mala elección de la base reparto representa un costo distorsionado para el productor. En otros términos, puedes estar perdiendo rentabilidad por cada producto que vendes o perder la oportunidad de establecer tu producto con un precio competitivo en el mercado. ¿Te imaginas las múltiples opciones perdidas? La importancia de la distribución de los costos indirectos radica en esta situación presentada. Cualquier obstáculo puede restringir el acceso de una industria, al arrollador mundo empresarial de hoy.

Transición a los sistemas modernos

En un inicio, la información tanto interna como externa se archivaba en grandes compartimientos. Esto implicaba un gran problema financiero y de ineficiencia, debido a que se necesitaba grandes lotes donde almacenar los fardos de operaciones e intentar localizar uno en específico se asemejaba a buscar una aguja en un pajar. Con la expansión del uso de los ordenadores, en la década de los noventa, las complicaciones se fueron resolviendo, en su mayoría, con la aplicación de la *Material Resource Planning* (MRP).

Para Nuñez Burgos, este sistema facilitaba la gestión y planeamiento de inventarios por medio de la recaudación de información sobre las necesidades

para la producción y otros datos necesarios (2016: 6). La evolución del MRP originó la expansión del mismo sistema de información hacia otras áreas como las finanzas, capital humano, entre otras. Esta integración se denominó *Enterprise Resource Planning* (ERP), el cual se compone de módulos que interactúan entre sí. Su objetivo no solo es recaudar información, sino también procesarla para que pueda ser útil para la toma de decisiones. Este sistema ha promovido un mayor uso de información y, gracias a ello, fue propicio el desarrollo de sistemas que consumen una cantidad mayor de datos. Este es el caso del ABC, que se explicará a continuación.

DESARROLLO

Sistema de costos ABC

Robert Kaplan y David Norton (1996: 37) introdujeron este concepto en la Universidad de Harvard. Este propone una solución frente a la problemática de la determinación de los costos comunes entre sus objetos del costo. ¿Cómo? Cuervo Tafur (2014: 31) señala que la propuesta cambia el enfoque tradicional de los objetos del costo. Es decir, un producto o servicio pasa de consumir recursos a consumir 'actividades' y este fenómeno es el que fue base de las Actividades Basada en la Gestión - *Activities Based Management* (ABM).

Definición y fundamentos (6 fundamentos)

Se usará el enfoque de Cuervo (2014: 36) para describir los pasos a seguir para fundamentar este sistema.

En primera instancia, este sistema se desliga de la contabilidad y adquiere características más administrativas. Esto implica que la optimización de la distribución de costos indirectos ya no analiza solo el comportamiento de los recursos, sino que también su desempeño de las actividades utilizadas.

En segunda instancia, se profundizará, con un ejemplo, el cambio de visión propuesta por el sistema ABC. A cada producción de pan, ya no se le añade un costo por la depreciación del horno utilizado ni del uso de la electricidad consumida, sino que estos recursos se integran en la actividad 'hornear', solo asignada para aquellos productos que lo consumen.

En tercera instancia, con relación al desligue que hay con la contabilidad, el sistema ABC no distingue entre

*Ya no es conclusivo evitar despilfarrar los recursos y tener procesos eficaces, sino que el próximo nivel es **gestionar adecuadamente** estos procesos y formular **estrategias retroalimentarías**.*

costo o gasto. Si bien en contabilidad hay una clara diferencia entre ambas, este sistema no la aplica. Para el ABC, el recurso es todo esfuerzo para producir un bien o prestar un servicio, independientemente, si sea necesario para producirlo o venderlo.

En cuarta instancia, se refleja la relación causal entre los recursos, actividades y el producto final. A diferencia de las bases de reparto, en este caso, sí hay una consecuencia por cada producción, ya que el proceso consume ciertas actividades, y, a su vez, estas consumen los recursos necesarios.

En quinta instancia, se enfatiza su enfoque sistémico. Es decir, las jerarquías departamentales de una empresa no son relevantes cuando la finalidad es la ejecución de una actividad. De esta manera, se presta atención al entorno que puede lograr tal actividad, sin discriminar por división.

Por último, es necesario brindarle relevancia al ABC como base fundamental para el desarrollo del ABM. Esto implica que ya no es conclusivo evitar despilfarrar los recursos y tener procesos eficaces, sino que el próximo nivel es gestionar adecuadamente estos procesos y formular estrategias retroalimentarias.

Limitaciones

Una de sus principales limitaciones es el nivel de detalle que contiene. En ciertos casos, puede llegar a ser excesivo e innecesario albergar tantos datos en el sistema. En otros, resulta muy pobre el contenido. Ambos casos pueden dirigir la aplicación del ABC hacia su fracaso. Otra limitación se produce con relación a la selección de las actividades y del sistema contable. Cualquier percance puede distorsionar los resultados del ejercicio. Por último, en ocasiones, se aplica aisladamente de los otros modelos de gestión, a pesar de que contiene otro tipo de consideraciones

y mediciones. Por ello, es necesario mucho juicio profesional en la aplicación del sistema ABC.

Administración basada en actividades

De acuerdo con Cárdenas (2011: 63), este es un modelo gerencial que está relacionado con la contabilidad de gestión y es influenciado por nuevas técnicas del *management*.

Balanced Scorecard

Según Daft (2006: 568), “es un sistema amplio de control administrativo que equilibra las medidas financieras tradicionales con las medidas operativas relacionadas con los factores de éxito crítico de una compañía”. Esta herramienta contiene cuatro aspectos relevantes: finanzas, cliente, procesos internos y aprendizaje y crecimiento. Los cuatro engloban el funcionamiento y seguimiento de la compañía. Adicionalmente, Fernandez (2001: 181) menciona que traduce las estrategias en objetivos, los cuales podrán ser controlados por indicadores de resultado o de causa. Todo esto funciona si se tiene en cuenta la misión y visión de la compañía que la aplique.

CONCLUSIONES

Es imposible desear tener viabilidad en un proyecto de negocio, si no se toma en cuenta el control de los costos del proceso y su gestión continua para evaluar el desempeño de la misma. Como se ha observado en este texto, la evolución de la contabilidad de costos ya no se puede estancar en números y/o metodologías. En la actualidad, cada vez más empresas se ven arrastradas por el uso de la tecnología, que también afecta la manera de gestionar una entidad. Como contadores, debemos contemplar un área mucho más amplia en relación a las conexiones existentes de nuestra profesión. Esto se visualiza en el lema de esta revista al proponer redefinir la visión del contador.

Bibliografía

- CUERVO, J.
2006 *Costeo basados en Actividades ABC (Gestión basada en actividades ABM)*. Lima: Ecoe Ediciones.
- DAFT, Richard
2006 *Introducción a la administración*. Cuarta edición. México D.F.: Editorial Thomson.
- FERNANDEZ, Alberto
2001 “El *Balanced Scorecard*: ayudando a implantar la estrategia”. IESE. Revista de antiguos alumnos. México, 2001, Volumen IV, N° 31, pp. 31-41. (<http://planuba.orientaronline.com.ar/wp-content/uploads/2009/03/balanced-scorecard-iese-completo.pdf>)
- APELLIDO, Nombre o NOMBRE DEL AUTOR INSTITUCIONAL
Año “Título del artículo”. Título de la revista. Ciudad, año, volumen, número, pp. página inicial-página final.
- HANSEN, Don R. y Maryanne M. MOWEN
1996 *Contabilidad de costos: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. México, D.F.: International Thomson.
- NUÑEZ BURGOS, Roberto
2016 *Software ERP: Análisis y Consultoría de Software empresarial*. Segunda edición. Vigo, España: Createspace Independent Publishing Platform.
- PEREIRA SOLER, Fernando y otros
2011 *Contabilidad para dirección*. Vigésimo cuarto edición. Barañáin: Ediciones Universidad de Navarra.
- POLIMENI, Ralph y otros
1994 *Contabilidad de costos*. Tercera Edición. Bogotá: McGraw-Hill.
- FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES UNMSM
2012 “El dilema de los costos en empresas de servicios”. *Revista de la de Ciencias Contables*. Lima, volumen 20, N° 37, pp. 7-14. Consulta: 30 de Julio del 2017.
- SAMUELSON, Paul A. y William D. NORDHAUS
1996 *Análisis de los costes*. Madrid: Editorial McGraw-Hill.