

Fundamentos del Costo Basado en las Actividades. Una propuesta para la Empresa Estatal Cubana.

Foundations of Cost Based on Activities. A proposal for the Cuban state enterprise.

Autores: *MSc. Publio Rodríguez Correa, **Lic. Yuneisy Peña Arias, ***Lic. José Miguel Pérez Trejo.

*Profesor Auxiliar. Facultad de Ciencias Económicas. Centro Universitario de Guantánamo.

** Consultora del Centro de Información y Gestión Tecnológica, CITMA.

*** Especialista de Telemática del Centro de Información y Gestión Tecnológica, CITMA.

Resumen.

Uno de los problemas centrales de las empresas es ser eficiente en el contexto del cálculo, registro, planificación, control y análisis de la actividad de costo. Los sistemas tradicionales de costo no pueden enfrentar la estructura actual de este indicador, dado que las características de los productos y servicios ha cambiado, lo que provoca un proceso de reconversión del costo.

Uno de los aspectos más novedosos en el contexto actual es no cargar los costos a los productos, sino a las actividades, ya que son estas últimas las que consumen los recursos que posteriormente se prorratarán a los productos. Este procedimiento se ha dado a conocer como Costo Basado en las Actividades, ABC y constituye una necesidad para las empresas cubanas en aras de hacer eficiente su proceso productivo.

Palabras clave: Costo, empresas, actividades

Summary.

One of the central problems of the companies is to be efficient in the context of the calculation, registration, planning, control and analysis of the cost activity. The traditional systems of cost cannot face the current structure of this indicator, since the characteristics of the products and services have changed, what causes a process of reconversión of the cost.

One of the most novel aspects in the current context is not to load the costs to the products, but to the activities, since they are these last ones those that consume the resources that later on will be averaged to the products.

This procedure has been given to know as Based Cost in the Activities, ABC and it constitutes a necessity for the Cuban companies for the sake of making efficient its productive process.

Key Words: Cost, enterprise, activities

Introducción.

Acorde con los cambios y modernización que se han venido realizando en las empresas a nivel mundial en los últimos años, se hace necesario perfeccionar los sistemas contables y de costeos, ya que los sistemas de costos tradicionales no resuelven la problemática de medir la eficiencia de la actividad, sustentados en varios factores, destacándose.

Necesidad de un sistema de costos acorde a los cambios ocurridos en el mundo empresarial.

Innovaciones tecnológicas las cuales han revolucionado la utilización de la información

financiera y no financiera de la Empresa.

Por otro lado las críticas que en la literatura actual se les hacen a los métodos de costeo tradicionales al no poder adaptarse a los cambios del mundo empresarial a fines de siglo.

Hoy en día constituye un problema a resolver por los profesionales vinculados a las ciencias económicas, alcanzar niveles de costos mínimos y competitivos en la fabricación de productos o en la prestación de servicios con la correspondiente calidad requerida y un nivel adecuado de consumo de recursos humanos, materiales y financieros en correspondencia con el desarrollo y tecnologías existentes. En Cuba se ha abordado esta temática, tratando de que se disminuyan los costos en la búsqueda de una mayor eficiencia económica.

Antecedentes de los sistemas de gestión de costos.

Desde su origen los sistemas tradicionales de la contabilidad de gestión de costos han querido -abarcar tres objetivos:

Auxiliar a la contabilidad financiera en los cálculos del resultado de los períodos a través de la valoración de los productos o servicios. Si por una parte los principios contables de la contabilidad financiera exigen valorar los productos por el total de los costos "FULL COSTING" que incorporan en los procesos de fabricación, por otra parte se pudiera estar interesados en valorarlos por otros métodos con el objetivo de obtener otro tipo de información sobre la valoración de los productos o servicios.

Controlar los procesos productivos para dar información que facilite la toma de decisiones a corto plazo (definición de precios de productos o servicios, niveles de rentabilidad por clientes o mercados, definición en la oferta de productos a fabricar, decisión sobre la fabricación o compra de productos, etc.) y a largo plazo (definición de la estrategia de cartera de productos o clientes, procesos productivos a incorporar, etc.)

Proporcionar datos relevantes para evaluar la actuación de los agentes integrantes de la organización y para la planificación de actividades futuras.

Por otra parte, estos sistemas tradicionales se fundamentan en los siguientes principios:

Sustentaban que los mecanismos o conocimientos operativos eran estables en el tiempo. De otra manera, se pudiera decir que los cambios que se producían en las estructuras organizativas o en los procesos productivos no tenían un impacto relevante sobre los procesos de fabricación.

De esta manera los sistemas y procesos originales prevalecieron estables durante un largo período de tiempo y por tanto las modificaciones en los procesos y productos eran mínimas.

La segunda de las características de los sistemas de gestión tradicionales es que se fundamentaban en una disponibilidad de la información perfecta. Dada la simplicidad de los procesos productivos, la localización de los mercados y las necesidades creadas a los clientes, el empresario o gerente de la organización disponía de toda la información para hacer frente a las decisiones. Este punto quiere hacer resaltar la idea de que las organizaciones tradicionales se asentaban sobre unas estructuras jerárquicas verticales en donde el gerente del área apenas tenía un poder de influencia

en el resto de áreas que no eran de su responsabilidad, pero a cambio tenía un dominio y poder absoluto sobre el control de los recursos que él gestionaba.

Una tercera característica venía definida porque el objetivo era minimizar los costos de los recursos consumidos. Los recursos consumidos eran principalmente costos directos de materias primas y mano de obra directa. Los costos indirectos asociados al producto tenían una cantidad menor y por lo tanto, cualquier acción encaminada a una maximización de los beneficios tenía un impacto directo en los costos directos de los productos consumidos.

Problemas que plantean los sistemas de gestión de costos tradicionales.

Proporcionan una información errónea sobre los márgenes y rentabilidades de los productos.

Distorsionan el costo de los productos individualmente, ya que están orientados a establecer valoraciones contables-financieras, bien sean externas - por obligaciones fiscales - o internas - para dar satisfacción a requisitos emitidos por un ente de la organización de nivel superior.

No permiten hacer comparaciones de forma coherente y homogénea porque se desconoce la composición de los costos que se incorporan a los procesos y por lo tanto cualquier decisión basada en la comparación de datos, puede dar lugar a una toma de decisión errónea.

No proporcionan datos "claves" de carácter no financiero, tales como niveles de productividad, número de errores, número de facturas procesadas, etc.

Generalmente asignan los costos proporcionalmente utilizando tasas de reparto basadas en volúmenes como el número de unidades producidas y/o vendidas, horas de mano de obra directa, horas máquina etc., para asignar los costos indirectos, lo que provoca distorsión en el costo de los procesos y por lo tanto valoraciones erróneas, habida cuenta que no todos los factores involucrados en el proceso dependen del volumen.

No proporcionan información suficiente a los gerentes sobre las causas y comportamiento de los costos indirectos. Por lo tanto no tienen criterios objetivos para definir las acciones correctas para reducir gastos no necesarios porque desconocen las causas que los originan.

¿Cuáles han sido los factores que provocan cambios en los actuales sistemas de gestión?

Un primer factor ha sido la evolución tecnológica que ha impactado distintos aspectos como reducción del ciclo de vida de los productos, dinamizar los procesos productivos y diseño de nuevos productos. Por otra parte la incorporación de la robotización en determinadas tareas que eran manuales, ha incrementado la productividad de las fábricas haciendo que la mano de obra (que antes tenía una importancia relevante) se convierta en un puro elemento de control o apoyo a los equipos. En este punto también se hace referencia a otros procesos no productivos que se están viendo afectados por la tecnología de los nuevos sistemas de información, los más recientes son la implantación de los Sistemas Informáticos que abarcan todos los procesos operativos y administrativo-financiero que permiten a la organización una centralización de todos los servicios de apoyo a la cadena de valor.

Un segundo factor ha sido la globalización de los mercados. Desde mediados del siglo XIX hasta los tiempos actuales, el porcentaje de intercambio de bienes y servicios entre los países se ha incrementado de forma considerable y teniendo en cuenta la tendencia hacia la globalización de mercados, donde las organizaciones económicas supranacionales tales como la UE, MERCOSUR ó NAFTA - por citar algunos de ellos- apoyan este tipo de comercio, este porcentaje puede hacerse mayor. Así pues, los clientes son únicos y pueden ser atendidos en zonas geográficas muy diversas y por tanto a la organización se le exige estar cerca de ellos.

Un tercer y último aspecto que cabe resaltar es la diferenciación en las políticas de calidad y precios que los clientes han plasmado en el mercado, se habla de la satisfacción de los clientes. Hoy el cliente es el que exige productos y el fabricante ha de "ingeniárselas" para servir ese producto con garantías de calidad y servicio.
Método de costeo basado en las actividades.

A modo de introducción en la temática, se considera oportuno explicar cómo se llega a la terminología ABC, la cual proviene de las palabras en inglés Activity Based Costing que en español significa Costeo Basado en las Actividades.

La utilización de un sistema de gestión de costos por actividades resulta novedoso y relevante en el marco de la situación de desarrollo de los directivos empresariales a finales del siglo XX, en el que los mismos necesitaban información para la toma de decisiones en cuanto a la dinámica de los procesos industriales y tecnológicos relacionados con la rentabilidad de la organización a escala global, es por ello que a finales de los años 80 este sistema pasa a un plano distintivo y polémico para la contabilidad gerencial.

Los sistemas ABC conllevan una nueva manera de pensar². Tradicionalmente los sistemas de costos (Fase II) eran la respuesta a la pregunta: ¿Cómo puede la organización imputar costos para poder realizar los informes financieros y para el control de costos de los departamentos? Los sistemas ABC llevan consigo un conjunto de preguntas completamente diferentes.

¿Que actividades se realizan en la organización?

¿Cuanto cuesta realizar las actividades?

¿Por qué necesita la organización realizar actividades y procesos empresariales?

¿Qué parte o cantidad de cada actividad requieren los productos, servicios y clientes?

Un modelo ABC adecuadamente construido proporciona las respuestas a estas preguntas. Un modelo ABC es un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización en base a las actividades. Puede que sea posible el referirse a él como un mapa económico basado en las actividades en lugar de cómo un sistema de costos, lo cual aclare su propósito. ¿Se puede conducir de un lugar a otro sin mapa? ¿Se puede construir una casa sin un conjunto de planos arquitectónicos? Está claro que sí. Si un directivo está trabajando en un territorio que le es familiar (ya sea un recorrido que ya hemos hecho o una casa que haya construido cientos de veces antes), el directivo puede fiarse de la experiencia y del buen juicio para lograr un resultado. Pero cuando el territorio es nuevo y las condiciones han cambiado de forma importante respecto a la experiencia previa, entonces es cuando un sistema de información como un buen mapa se convierte en imprescindible.

Para las empresas que están produciendo nuevos productos, introduciendo nuevos procesos, llegando a nuevos clientes y satisfaciendo muchas más necesidades de los clientes, el sistema ABC proporciona un mapa económico de sus operaciones que pone de relieve el costo existente y el previsto en las actividades y procesos empresariales, lo que a su vez conduce al conocimiento del coste y la rentabilidad de productos, servicios, clientes y unidades productivas.

² KAPLAN S. ROBERT y COOPER ROBIN. "Coste y Efecto". Gestión 2000. Segunda Edición. Barcelona. España. 1999.

Dos importantes autores – Robin Cooper y Robert S. Kaplan, este último, coautor con H. Thomas Johnson del libro *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, (Pérdidas relevantes, surgimiento y fallos de la administración contable) - señalaron que la técnica de apropiar los costos indirectos fabriles a través de las clásicas etapas conocidas, pareciera tener necesidad de urgente revisión. Para ello se propuso perfeccionar la distribución secundaria y aun la terciaria, apropiando los costos, a las que denominaron transacciones, que bien pueden llamarse operaciones o tareas.

¿Cuál es el enfoque que proporciona el ABC / ABM? (Activity Based Costing / Activity Based Management). (Costo Basado en Actividades / Administración Basada en Actividades).

Como se puede apreciar los cambios puestos de manifiesto en el punto anterior han afectado con mucha fuerza a todos los procesos de las organizaciones productivas y no productivas. Ante este nuevo panorama cabe hacerse unas preguntas:

¿Han quedado afectados los procesos logísticos, comerciales y administrativos como consecuencia de estos cambios externos en las organizaciones?

¿Cuáles han tenido o tienen una mayor presión para cambiar y adaptarse a los nuevos tiempos?

¿Cómo las organizaciones han modificado sus estructuras para adaptarse al cambio?

¿Cómo los nuevos sistemas de información y gestión reflejan estos cambios para una correcta toma de decisiones?

¿Han valorado correctamente las organizaciones los efectos de estos cambios?

¿Hasta qué punto las organizaciones tienen control sobre sus costos y cómo pueden gestionarlos?

Estos nuevos sistemas de gestión proporcionan un mayor poder de análisis, ya que pueden incorporar otra serie de medidas de gran valor cualitativo en la toma de decisiones. Con el nuevo enfoque por actividades se puede llegar a controlar cualquier aspecto organizativo, llegando a valorar cualquier acción antes de que una decisión sobre la estructura de costos pudiera adoptarse.

El ABC es un sistema que pone un énfasis especial en administrar el valor de los procesos y no los costos. Esto es fácil de entender ya que el ABC es una herramienta de gestión que permite conocer el flujo de las actividades (y por lo tanto de sus costos) a lo largo de la organización. Es decir, el ABC controla todos los costos que se incorporan al producto pero no todos ellos le proporcionan un valor que el cliente pueda percibir.

El ABC / ABM un nuevo sistema de gestión

¿Qué es y qué objetivos persigue el ABC/ ABM?

Se Podría afirmar que un sistema de gestión "integral" permite conocer el flujo de las actividades realizadas en la organización que consumen los recursos disponibles y por lo tanto incorpora o imputa costos a los procesos. Se analizan las características que lo definen:

Es un sistema de gestión "integral" donde se puede obtener información de medidas financieras y no financieras que nos permiten una gestión óptima de la estructura de costos.

Permite conocer el flujo de las actividades de manera que se pueda evaluar cada una por separado y criticar la necesidad de incorporarla o no al proceso sin perder la visión de conjunto.

Proporciona herramientas de valoración objetivas de imputación de costos.

Valora los recursos consumidos por cada actividad.

Entre los objetivos que persigue la implantación de un sistema de gestión de costos se pueden citar:

Visión estratégica de los recursos consumidos en los procesos.

Valoración de las tareas que se están realizando dentro de la organización.

Valoración y análisis de las tareas de alto costo.

Eliminación o reducción mediante automatización de tareas que agregan poco valor al cliente.

Potenciar las tareas que aportan alto valor al cliente (interno o externo) y que no se les presta la atención que merecen.

¿Cuándo se debe implantar un sistema de gestión de costos por actividades?

Cuando el porcentaje de costos indirectos sobre el total de costos de la compañía tenga un peso significativo, si bien es cierto que no tendría sentido su implantación si la compañía fabricase un sólo producto para un cliente único.

Un segundo caso de aplicación del ABC es en compañías donde estén sometidas a fuertes presiones de precios en el mercado y deseen conocer exactamente la composición del costo de los productos ya que los sistemas tradicionales de gestión suelen incorporar los costos indirectos de fabricación en función de volúmenes de unidades producidas o vendidas y por lo tanto algunos de los productos pueden estar subvencionando el costo de otros y en definitiva se pueden estar definiendo precios incorrectamente.

Un tercer caso en donde se pudiese aconsejar la implantación del ABC es en compañías que posean una alta gama de productos con procesos de fabricación diferentes y en donde es muy difícil conocer la parte proporcional de gastos indirectos afectada a cada producto.

Por último incluso se podría llegar a plantear la recomendación de implantación del ABC en compañías con altos niveles de gastos estructurales y sometidas a grandes cambios estratégicos -organizativos.

No existen muchas dudas sobre el hecho de que los métodos de costeo de producto basados en volumen, constituyen una falla importante en la mayoría de los actuales sistemas de contabilidad gerencial. Los métodos que asignan amplias porciones del

costo total (costos indirectos) utilizando como base la mano de obra o la asignación de horas-máquina son imprecisos, y en ambientes complejos de líneas de productos no son utilizables estratégicamente. Tampoco hay muchas dudas en cuanto a que el enfoque ABC es sustancialmente más preciso en la asignación del costo total real a los productos que lo ocasionan.

Pero la superioridad del método ABC sobre el costeo basado en volúmenes al asignar los costos indirectos reales corrientes a los productos, no significa que el ABC sea una panacea estratégica o que los sistemas formales de contabilidad de costos deban cambiarse en masa, de las normas que rigen la asignación de costos basándose en volumen a las normas que se basan en actividad.

Si se mira el costeo basado en actividad desde la perspectiva de la gerencia estratégica de costos, el ABC se considera como una herramienta financiera muy útil de la gerencia estratégica. Pero el ABC no es necesariamente una herramienta financiera básica, ni siquiera una de las más importantes. Ciertamente, no es una panacea contable de gerencia. Además, la experiencia indica que los beneficios que proporciona el ABC en la evaluación de línea de producto y en la actividad gerencial, se pueden lograr mucho mejor si se evitan su inclusión formal como parte del sistema general de contabilidad. La probabilidad de lograr beneficios estratégicos es inversamente proporcional al grado en que el concepto se rutinice como parte de los sistemas generales de contabilidad

El método de costeo ABC y su relación con la gerencia estratégica de costos.

Gerencia estratégica de costos. (GEC)

Actualmente el conocimiento humano ha estado en constante desarrollo y los cambios se vislumbran como permanentes y duraderos en términos de tiempo y resultados que se desean obtener.

El sistema contable tradicional tiene como principal objetivo el estar orientado a terceros usuarios de la información contable, llámese, bancos, inversores, etc. los cuales se pueden nutrir, a partir de la información contable que surge de un balance, de una serie de datos para la toma de decisiones. Pero esta información adolece de un gran inconveniente, es relativa al pasado, lo cual en cierto sentido la inhabilita para tomar decisiones relativas al futuro.

Así el principal objetivo de la contabilidad es brindar información oportuna, veraz, confiable, pero orientada a la toma de decisiones.

Es decir, se está ante una disyuntiva, existen sistemas contables que registran el pasado los cuales, constituyen fuentes para la toma de decisiones futuras que, en el mundo actual de permanente cambio es, a criterio de los especialistas, insuficiente para cumplir con esos objetivos, criterio al cual se adhiere el autor.

Las decisiones son acciones que se tomarán en el futuro, ya sea cercano o lejano, las cuales deben estar sustentadas en información. Para ello se debe realizar la distinción entre, dato información y conocimiento. El dato es un hecho aislado que describe la realidad y/o circunstancias tiempo espaciales. La información es la sistematización de los datos en forma lógica y ordenada. El conocimiento es el trabajo que se realiza sobre esa información obteniéndose así un desarrollo posterior que lo valida como tal.

Puestas las cosas así, la toma de decisiones tanto a nivel gerencial como operacional, requiere de información obtenida de sistemas que permitan formular pautas y criterios, los que reunidos y sistematizados posibilitan orientar las acciones hacia el futuro.

A partir de esta idea macro se han desarrollado una serie de técnicas y enfoques que vienen a solucionar, en parte, la disyuntiva planteada, orientan a la obtención de información que se convierte en vital para la toma de decisiones. La gerencia estratégica de costos (GEC) es una de ellas y su enfoque es muy particular ya que sus autores han incorporado el tema estratégico dentro del ámbito de los costos, lo cual de por sí es novedoso

Conclusiones.

En el sistema de costo basado en las actividades, la relación causa – efecto se logra en forma más precisa entre las bases de absorción y los costos, estableciéndose entre ellas diferencias apreciables; en tal sentido, la implantación del ABC puede inducir costos por líneas de servicios marcadamente diferentes a los obtenidos por un sistema de costos tradicionales.

El método de las actividades introduce nuevas técnicas en cuanto a la precisión y a la flexibilidad con que se puede llevar a cabo el análisis de los costos. La precisión la da la calidad de la representación del funcionamiento de la empresa y no por el nivel de detalle y por ende, la facultad d La introducción del ABC permite lograr una mejor asignación de los costos indirectos a los productos y/o servicios, lográndose un mejor control y reducción de los mismos; aportando mayor información sobre las actividades que realiza la empresa, de tal forma que se puede conocer cuáles actividades añaden valor y cuáles no, mostrando la posibilidad de reducir o eliminar estas últimas; Por otro lado pueden relacionarse los costos con sus causas, significando una gran ayuda para gestionar mejor los costos. Por la abundante información que ofrece, el ABC es muy útil en la etapa de planeación, sirviendo de guía para decisiones estratégicas como fijación de precios, introducción de productos y/o servicios etc.

Bibliografía Básica.

Amat, Oriol. Contabilidad de Costes. Ediciones Gestión 2000. Barcelona 1999.

Amat. O, Soldevilla, P. Contabilidad y Gestión de Costes. Editorial Gestión 2000. Barcelona 2000.

Carro, Roberto. Elementos Básicos de Costos Industriales. Ediciones Macchi. Buenos Aires 1999.

Chauvet, Alain. Reduzca los Costes de sus Productos. Ediciones Gestión 2000. Barcelona 2000

Horngren, Ch; Foster, G; Datar, S. Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial. Ediciones Pearson Educación de México, SA. Prentice hall Hispanoamericana. Décima edición. 2002.

Jiménez, Carlos. Costos para empresarios. Ediciones macchi. Buenos Aires 1999.

Kaplan, R; Cooper, R. Coste y Efectos. Edición Gestión 2000. Segunda Edición. Barcelona 2000.

Mallo, C; Jiménez, M. Contabilidad de Costes. Ediciones Pirámide. Madrid 1997.

Fecha de recibido: 3 de abr. de 2008

Fecha de aprobado: 30 de may. de 2008