

Tomé, Raúl

Activity based costing. ABC. Otra vuelta de tuerca

**Documento de Trabajo en Ciencias Empresariales Nro. 4
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación “Francisco Valsecchi”**

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central “San Benito Abad”. Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Tomé, R. (2015, junio). *Activity based costing ABC : otra vuelta de tuerca* [en línea] Documento de trabajo en Ciencias Empresariales No. 4 del Departamento de Investigación “Francisco Valsecchi”. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Católica Argentina. Disponible en:
<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/investigacion/activity-based-costing-tome.pdf> [Fecha de consulta: ...]



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"

**ACTIVITY BASED COSTING
• ABC • OTRA VUELTA DE
TUERCA.**

Por Prof. Ing. Raúl Tomé

Facultad de Ciencias Económicas

Departamento de Investigación
"Francisco Valsecchi"

Documento de Trabajo en Ciencias Empresariales N°4

Junio de 2015



UCA

Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

Los autores del presente artículo ceden sus derechos, en forma no exclusiva, para que se incorpore la versión digital del mismo al Repositorio Institucional de la Universidad Católica Argentina y a otras bases de datos que la Universidad considere de relevancia académica.



UCA

Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

Resumen

A ninguno de los lectores de este trabajo escapará la "impasse" a que ha llegado la discusión entre los defensores del costeo llamado directo y los del costeo integral o completo. Por ello, no obstante nos introduciremos de algún modo en los vericuetos del problema, no nos empuja el abundar sobre un tema sobre el que está todo dicho y mucho menos terciar en un debate en el que ninguna de las partes parece dispuesta a ceder.

Por el contrario, el objeto del presente trabajo es la recopilación de una serie de conceptos que se han ido desarrollando, en forma dispersa pero en grado suficiente, como para erigirse en una alternativa superadora del llamado costeo directo y presentarse, porque no, también como opción en muchos casos que llamaban al uso del enfoque integral de costos que reclama para sí la escuela estructuralista.

Activity Based Costing • ABC • Otra vuelta de tuerca

"En los últimos años, las organizaciones han reducido su dependencia de los sistemas de costeo tradicionales, por el desarrollo de sistemas ABC.

Originalmente, los gerentes buscaron en estos sistemas una forma más precisa de calcular los costos de sus productos.

Sin embargo, resultó ser una poderosa guía para la acción gerencial que se traducía directamente en mayores beneficios.

Más aún, se llegó a la conclusión de la aplicabilidad de esta metodología a un amplio espectro de funciones, que excedían el área de costeo.

El ABC es una poderosa herramienta, pero sólo si la Gerencia supera su tendencia a ver los gastos como proporcionales ó no a la unidad de producto.

Es a partir de que el ABC deja al descubierto los nexos entre el desarrollo de las actividades particulares de una función y la demanda que éstas generan sobre los recursos de la organización, que los gerentes pueden acceder a un claro cuadro de situación sobre cómo sus



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

productos, líneas, clientes, regiones, o canales de distribución pueden colaborar con los resultados.

El cuadro de información que conlleva el análisis ABC, asiste a la Gerencia a focalizar su atención y energía a aquellas actividades que tendrán el mayor impacto sobre la rentabilidad final".

Extraído de:

Harvard Business Review - Mayo / Junio de 1991.
Profit Priorities from Activity-Based Costing.
Robin Cooper y Robert Kaplan.



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

INTRODUCCIÓN

A ninguno de los lectores de este trabajo escapará la "impasse" a que ha llegado la discusión entre los defensores del costeo llamado directo y los del costeo integral o completo. Por ello, no obstante nos introduciremos de algún modo en los vericuetos del problema, no nos empuja el abundar sobre un tema sobre el que está todo dicho y mucho menos terciar en un debate en el que ninguna de las partes parece dispuesta a ceder.

Por el contrario, el objeto del presente trabajo es la recopilación de una serie de conceptos que se han ido desarrollando, en forma dispersa pero en grado suficiente, como para erigirse en una alternativa superadora del llamado costeo directo y presentarse, porque no, también como opción en muchos casos que llamaban al uso del enfoque integral de costos que reclama para sí la escuela estructuralista.

EN BUSCA DE UN NOMBRE

Sería bueno poder asociar a esta alternativa que presentamos como tan prometedora una denominación. Pero en este caso no es fácil. Lo más apropiado sería llamarlo costeo directo, pues veremos que la pregunta esencial para decidir la inclusión o no de un concepto, y su tratamiento posterior será ¿es directo respecto de qué?. Lamentablemente este nombre en nuestro medio tiene otra acepción: la del costeo variable.

Por otra parte en costos para la toma de decisiones se ha utilizado el nombre de ABC: Activity Based Costing para reflejar el concepto esencial detrás del método que es reconocer y asociar a cada nivel de actividad sucesivo en la cadena de valor los costos que se originan y de los que depende su monto final, o lo que expresado de otro modo supone: ¿por qué forzar la aceptación de una unidad constante de producto a lo largo de toda la cadena de actividades que desarrolla la empresa o unidad productiva, cuando esta unidad esencial sólo es relevante para determinados conceptos de costo?.

Por lo expuesto nos permitiremos utilizar a partir de aquí esta última denominación, que presenta varias ventajas: mnemotécnicas (ABC), de asociación (Activity Based o related) y la principal: está en inglés y eso prácticamente garantiza su éxito.

EL ABC Y EL COSTEO "DIRECTO"

Hemos adelantado en que el sistema ABC representaba una alternativa superadora del llamado costeo "directo". Cabe responder entonces acerca de sus diferencias y similitudes.

En primer lugar, difieren en que el costeo directo sólo reconoce los costos proporcionales a la unidad de actividad elegida, lo que lo transforma en un costeo variable. En contraposición el sistema ABC reconoce como relevantes todos los costos directos, proporcionales o no



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

(variables o fijos en otras palabras) que origina el producto. Es decir el ABC contiene al costo variable.

La segunda diferencia relevante es que el costo directo define como única y permanente a la unidad elegida, mientras que en relación al producto el sistema ABC no requiere de esta uniformidad y más aún, cambia de unidad de referencia cada vez que la morfología (con el contenido matemático de la acepción) del problema lo exige. Pero más aún, ni siquiera estamos obligados por la metodología a restringirnos al seguimiento del producto, porque toda vez que la pregunta ¿es directo respecto de qué? admite respuestas muy amplias podemos hablar de costos directos de departamentos (productivos o no), líneas de producto, segmentos de clientes, canales de comercialización, etc..

Finalmente, ¿en qué se parecen ambas metodologías?. En un aspecto muy importante (y aquí ya prevengo la reserva de los integralistas) y es en que no está prevista (ni admitida, ay!) la apropiación o distribución de gastos indirectos.

Pues bien, no hemos aún presentado nuestro sistema (aunque como buenos vendedores hemos declamado acerca de sus ventajas y méritos) y ya nos hemos ganado la enemistad de variabilistas e integralistas. Por ello, sólo si Ud., amigo lector, está entre los atípicos casos en que, ya perteneciendo a una u otra escuela, adscribiendo a uno u otro bando, a visto flaquear su seguridad en la aplicación panteísta de "su" método en las variopintas ocasiones que la actividad profesional o empresaria le ha puesto delante, entonces a Ud. le pedimos la paciencia e interés necesario para 'echarse al cuerpo' la presentación del sistema ABC que abordamos seguidamente.

A los demás les decimos: si "su" método les da resultado no lo cambien, porque no es de sabios tentar a Murphy.

NUESTRO ENFOQUE CONCEPTUAL

La inclusión del presente capítulo tiende a explicitar un trasfondo que ha de aplicarse toda vez que no se especifique lo contrario.

Al respecto entendemos que no se puede hablar de "el costo" sin una referencia explícita de para qué ha de ser utilizado. Es decir los costos relevantes a incluir en una estructura dependen de la decisión que ha de sustentarse con esa estructura. No existe, en éste (y quizás en ningún sentido) el costo aséptico ni una estructura adecuada inmune al tiempo y a los cambios en el entorno/mercado.

Como consecuencia inmediata, todo sistema debe incluir una estimación de alcance y reservas acerca de la aplicación de sus resultados e incluir mecanismos de auto-disparo que adviertan sobre la necesidad de revisar (no ya actualizar por cambio de precios relativos) las estructuras.

En otro orden de cosas, nuestro concepto evita en lo posible toda apropiación de gastos por arbitraria, (más allá de las bondades de las bases alternativas de asignación), postulando la



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

conveniencia del enfoque directo en oposición al de completo cuando incluye valores no relacionados por el nivel de actividad de la explotación.

Asimismo entendemos preciso la segregación de los conceptos de costo marginal (el de la próxima unidad de producción o actividad) y de costo promedio (el cociente entre el costo de los recursos totales empleados y el volumen de output de un período de tiempo).

En algunas actividades (como la industria de refino de petróleo por poner sólo un caso), surgen problemas conceptuales en el reconocimiento de costos de productos y subproductos, al provenir tanto uno como otros de un único input de costo conjunto (crudo en este caso) que puede ser conveniente considerar con las herramientas matemáticas adecuadas.

En lo que respecta a la partición del costo para su análisis consideramos conveniente su apertura según etapas consecutivas de valor añadido, utilizando para su segregación y transferencia a etapas de valor superior en lo posible referencias de mercado.

Por último entendemos que costo no son sólo los emergentes de la valuación de los recursos corrientes utilizados en la obtención de una unidad de producto sino también de los recursos financieros o materiales inmovilizados para esa producción, netos de la financiación espontánea obtenida por la habitual práctica comercial en cada tipo de mercado o sector (si no onerosa).

Para la valuación de los recursos utilizados en cada caso nos inclinamos por el llamado costo de oportunidad, en oposición a los históricos ajustados o reposición (aunque a veces coincidan) por ser representativo del sacrificio en que se incurre por la asignación del recurso a esta aplicación en particular, renunciando a su mejor utilización alternativa.

Habiendo despejado las cuestiones semánticas o insuficientemente detalladas mediante una exposición de principios que les de marco adecuado, pasamos a referir las características conceptuales del sistema.

EL SISTEMA ABC: PRINCIPIOS EN LOS QUE SE BASA

Como hemos adelantado la pregunta central es ¿el concepto de costo es directo respecto de qué? La acepción de directo es: si no existiera el producto/departamento/canal/máquina/ etc. no existiría el costo, luego el costo es directo respecto del producto/departamento/canal/máquina/ etc.

Así contestaríamos que la carga por sueldo anual complementario es costo directo de la mano de obra (y proporcional a los salarios), la ropa de trabajo también directo (pero proporcional al número de operarios), los gastos de comedor también directos (pero semiproportionales al número de operarios) y así en forma subsecuente.

La aceptación de este concepto nos llevaría a incorporar en la tarifa de la mano de obra directa (directa del producto) todos los conceptos directos (de la mano de obra) así identificados y transfiriendo el cargo al producto, departamento, línea de negocio, etc. por la cantidad

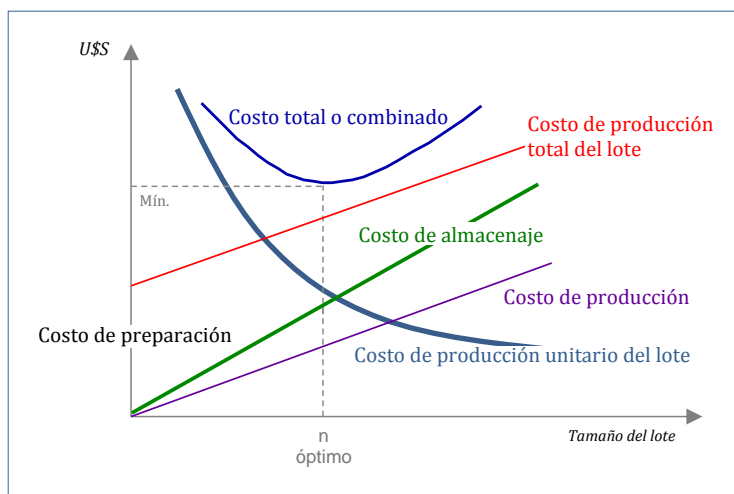
de horas consumidas. Cuando decimos consumidas aceptamos el concepto en forma amplia: a consumir según standard o reales consumidas.

En el caso del costo de mano de obra de mantenimiento nos llevaría a construir la tarifa de modo análogo y a cargar los gastos a la línea de producción, departamento, etc. que ha consumido las horas de mantenimiento. Es notable que los gastos llamados indirectos (que suelen serlo de los productos, no indirectos en forma absoluta) son apropiados por las técnicas de costeo por absorción habitualmente por las horas de mano de obra directa contenida en el producto independientemente de su naturaleza. Esto conlleva a que una línea proporcionalmente menos automatizada (más mano de obra intensiva) se le carguen más gastos de mantenimiento (indirectos respecto del producto) que a una línea automática (consumo de MOD tendiendo a cero) cuando en la práctica esta última requiere mayor atención y servicios. Los gastos de mantenimiento, indirectos del producto, son directos (aunque no proporcionales) de máquinas, líneas, obras, departamentos, etc..

Ya tenemos uno de los conceptos desarrollado, el que nos proponemos mostrar en acción mediante un ejemplo más adelante.

El siguiente concepto que pretendemos introducir es el que de algún modo señalamos más arriba: la proporcionalidad respecto de la unidad de producto que está implícita en el costeo 'directo' o variable, es una restricción fuerte e innecesaria. La proporcionalidad de determinados gastos se mantiene pero no necesariamente respecto de la unidad de producto.

Las tareas de preparación para el lanzamiento de un lote de producción tienen un costo habitualmente proporcional al número de lotes, pero no necesariamente proporcional al tamaño del mismo. El costo de cambio en la altura de picos de una máquina llenadora de botellas de agua mineral para pasar del envasado en envase de un litro al de medio litro no depende de la cantidad de horas que habrá de operar con el tamaño de envase en cuestión.



La consideración de este tipo de gastos ha permitido desarrollar los conceptos de lote óptimo, que permiten calcular el tamaño del batch que hace mínimo el costo conjunto de preparación / producción / almacenaje.

Una de las más espectaculares consecuencias que la segregación y análisis de este tipo de gastos ha tenido en las técnicas de producción japonesas modernas ha sido el de que una minimización de los costos por batch, mediante la aplicación de la ingeniería industrial y la inversión en la automatización de cambios de matrices entre otras, ha llevado al lote óptimo



unitario, lo que permite pensar en la 'personalización' de cada unidad producida, que a pesar de provenir de líneas altamente automatizadas permite obtener miles de unidades incluso distintas. Las terminales de TOYOTA sacan de las 'líneas' de montaje autos distintos (en términos de opcionales, caja automática o no, sistemas de frenos ABS o standard, colores, tapizados, etc.) uno tras otro sin sacrificar economías de escala.

En el cuadro siguiente, que se refiere a costos de carácter industrial, hemos reconocido distintas jerarquías de costo según el nivel de actividad del que resultan directos y/o proporcionales.

	Ejemplos	Tipo de costos	Características
ACTIVIDADES DE SOPORTE DE NIVEL PLANTA	Espacio productivo Calefacción e iluminación Almacenaje Mantenimiento e ingeniería Amortizaciones equipos	Técnico Técnico Técnico Discrecional Discrecional	Fijo Fijo Semifijo Semifijo Fijo
ACTIVIDADES DE SOPORTE DE NIVEL PRODUCTO	Ingeniería producto Ingeniería proceso Matricería / equipo Desarrollo de producto	Discrecional Discrecional Técnico Discrecional	Fijo Fijo Fijo Fijo
ACTIVIDADES DE SOPORTE DE NIVEL BATCH O LOTE	Preparación / regulación Cambios de sabores / modelos / tamaños Compra de aprovisionamientos Control de calidad Movimiento de materiales	Técnico Discrecional Discrecional Técnico Técnico	Variable por batch Semifijo por batch Variable por batch Variable por batch Variable por batch
ACTIVIDADES DE SOPORTE DE NIVEL UNIDAD DE PRODUCTO	Materias primas	Técnico	Variable por unidad

Pero no sólo a nivel industrial podemos apreciar las ventajas de entender los "costs drivers" (o variables independientes) que conforman y determinan el costo de una actividad.

En el cuadro siguiente hemos desarrollado la "pirámide de costos" para las actividades comerciales y un esfuerzo similar puede realizarse para la fase administrativa y financiera y otras actividades de soporte.



	Ejemplos	Tipo de costos	Características
INFRAESTRUCTURA	Vendedores	Discrecional	Fijo
	Espacio depósito	Técnico	Semifijo
	Gs. Financieros stock	Discrecional	Semifijo
	Espacio oficinas comerciales	Técnico	Fijo
ACTIVIDADES DE SOPORTE DE NIVEL PRODUCTO	Publicidad	Discrecional	Fijo
	Promoción	Discrecional	Fijo
	"Rappels"	Discrecional	Variable por volumen
	Gerente de producto	Discrecional	Fijo
	Desarrollo de gama	Discrecional	Fijo
ACTIVIDADES A NIVEL BATCH O LOTE	Preparación de pedidos	Técnico	Variable por batch
	Reempaques	Técnico	Variable por batch
	Distribución	Técnico	Variable por batch
	Facturación	Técnico	Variable por batch
	Cobranza	Técnico	Variable por batch
ACTIVIDADES DE NIVEL UNIDAD DE PRODUCTO	Precio de adquisición o transferencia	Técnico	Variable por volumen
	Bonificaciones y descuentos	Técnico	Variable por volumen
	Comisiones	Técnico	Variable por volumen
	Gastos financieros de cobranza	Técnico	Variable por volumen
	Impuestos	Técnico	Variable por volumen

EL SISTEMA ABC EN ACCIÓN

PRIMER ÁMBITO DE INTERÉS: EL COSTEO PARA LA TOMA DE DECISIONES:

Tradicionalmente ha sido este ámbito de aplicación el que ha mostrado mayor predilección por la utilización del costeo directo, y paralelamente el que más críticas ha desatado (algunas francamente ingeniosas y descriptivas) acerca de las limitaciones del costeo por absorción como técnica alternativa.

Tal como hemos adelantado, el ABC contiene al costeo variable por lo que no abundaremos en las ventajas de su aplicación en este plano de interés. A continuación hemos desarrollado dos ejemplos:



Ejemplo industrial

DEPARTAMENTO: XXX		MES:		
	Producto A	Producto B	Producto N	Total
Unidad	kg.	kg.	mil unid.	
Nivel de actividad				
• Unidades	1.200	7.300	11.900	
Precio medio de mercado o transferencia	62,05	121,30	24,73	
"Ingresos" netos	74.460	885.490	294.287	1.625.844
Costos directos				
<i>Variables</i>				
• Materia prima	15,05	45,23	0,63	
• Materiales empaque	26,23	25,14	5,32	
• Mano de obra ¹	1,23	12,50	3,65	
• ...				
<i>Subtotal variable</i>	49.344	606.995	215.747	1.156.892
1º Contribución	25.116	278.495	78.540	468.952
<i>Fijos</i>				
Nivel 1 = batch				
• Movimiento de materiales	1.260	56.242	12.023	
• Setup				
Nivel 2 = producto				
• Supervisión productos ²	1.523	3.062	1.523	
• Depreciación matricería	256	1.589	4.820	
• ...				
Nivel 3 = infraestructura				
• Amortización equipo	1.256	25.478	25.600	
• Gtos. de mantenimiento ³	458	14.578	14.362	
• ...				
<i>Subtotal fijo</i>	23.568	126.548	112.158	356.254
2º contribución	1.548	151.947	-33.618	112.698
Costos fijos Departamentales				
Remuneraciones ³				
• Jefe departamento				25.632
• Secretaria				8.956
Teléfono (líneas directas)				2.156
Otros directos del departamento no asignados a producto				...
<i>Subtotal Departamentos</i>				46.526
Resultado Operativo Departamento				66.172

(1) Incluye salarios, cargas sociales, gastos directos (comedor, ropa de trabajo, servicio médico...) en la tarifa.

(2) Incluye materiales consumidos según vale de almacenes Además salarios y otros análogo (1) absorbidos según par diario del sector En el standard según programa

(3) Incluye gastos personales, movilidad, representación y otros directos del pues

COMENTARIOS A NUESTRO EJEMPLO:

Ya el formato de nuestra planilla de acumulación de gastos demuestra bastante los criterios que guían nuestro accionar, a saber:

- A pesar de estar frente a un departamento productivo, lo que habitualmente constituiría un centro de (acumulación de) costos, tenemos ingresos. En este caso se tratará de ingresos ficticios representativos de precios de transferencia con base mercado.

La idea es alimentar decisiones como las siguientes:

- Comprar / hacer.
- Subsidio transitorio a líneas en crecimiento o introducción.
- Comparar el valor económico añadido por etapa del proceso de negocio.

- Idem per cápita.
- Todos los costos y gastos directos respecto de cada producto se reconocen en su respectivo nivel de proporcionalidad: nivel unitario (variables), nivel batch, nivel línea de producto, o nivel departamento.

Se trata de reunir la información necesaria para alimentar decisiones tales como:

- Abandonar la producción de líneas de producto.
- Mantener por reventa.
- Automatizar.
- Punto de equilibrio por línea de producto. (Aunque parezca extraño solo con un nivel de análisis como el provisto por esta metodología estamos en condiciones de calcular seriamente un punto de equilibrio).
- Ningún costo o gasto indirecto se apropia. La idea es seguir reconociendo los costos incrementales en el nivel de ocurrencia de que son directos (que es el único nivel en que puedo tomar decisiones sobre su monto, reducción o eliminación). Los costos de nivel departamento no son directos de los productos sino del departamento. Apropiarlos a los productos no aumenta el nivel de información para ninguna decisión relevante.

Las decisiones típicas a facilitar son del tipo:

- Mantenimiento de la actual departamentalización o apertura / fusión de secciones.
- Explicitación de los costos de superestructura para su reducción.
- Comparación de los costos indirectos entre explotaciones, con competidores, etc..



UCA

Pontificia Universidad Católica Argentina
 "Santa María de los Buenos Aires"
 Facultad de Ciencias Económicas
 Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

Ejemplo Comercial

DEPARTAMENTO: Gerencial Comercial		MES:		
Unidad	Mayor. Mil unid.	Cientes esp. Mil unid.	Hotelería Mil unid.	Total
Nivel de actividad				
• Unidades	16.500	2.700	4.100	28.800
Precio medio de mercado o transferencia	235.135	46.710	46.740	394.560
Precio medio	14,25	17,30	11,40	13,71
- Descuentos comerciales	35.270	0	0	35.270
"Ingresos" netos	199.865	46.710	46.740	359.290
Costos directos				
<i>Variables</i>				
• Valor transferencia	8,23	10,00	9,00	243.600
• Comisiones	0,21	0,00	0,29	4.697
• Impuestos	0,36	0,52	0,34	10.778
• ...				
<i>Subtotal variable</i>	<i>148.801</i>	<i>29.808</i>	<i>39.472</i>	<i>263.974</i>
1° Contribución	51.064	16.902	7.268	95.316
<i>Fijos</i>				
Nivel 1 = batch				
• Preparación pedidos ²	7.995	1.681	1.610	12.738
• Entregas	2.998	835	911	5.218
• ...				
• ...				
Nivel 2 = línea				
• Publicidad específica	0	1.034	0	1.034
• Promoción canal	0	2.135	2.400	4.785
• ...				
Nivel 3 = infraestructura				
• Vendedores ¹	600	2.000	400	9.400
• Depósitos	270	200	50	635
• Gastos financieros stocks	4.200	5.840	475	12.350
• ...				
<i>Subtotal fijo</i>	<i>33.461</i>	<i>16.840</i>	<i>5.357</i>	<i>62.552</i>
2° contribución	17.603	62	1.911	32.764
Costos fijos Departamentales				
Remuneraciones ¹				
• Gerente				14.850
• Secretaria				3.100
Teléfono (líneas directas)				
Otros directos del departamento no asignados a producto				
<i>Subtotal Departamentos</i>				
				<i>18.915</i>
Resultado Operativo Departamento				13.849

(1) Incluye gastos personales, movilidad, representación y otros directos del puesto

(2) Incluye salarios, cargas soc., gtos. directos (comedor, ropa de trabajo, servicio médico, ...) en la tarifa

EJEMPLO COMERCIAL: COMENTARIOS A NUESTRO EJEMPLO

Nos hemos atendido a una apertura que segrega los gastos de una gerencia comercial entre distintos tipos de clientes. Nuevamente tenemos el reconocimiento de los gastos directos respecto de la apertura de nuestro interés. Los costos variables de los productos comercializados (o a comercializar en el standard) en este caso son las unidades comercializadas valuados a los precios de transferencia de los departamentos "corriente arriba" en el proceso

de negocio. Los costos de la fuerza de venta asignada a cada segmento de mercado, tienen incorporados todos los gastos directos respecto de dicha fuerza de venta (gastos de movilidad, provisión de vehículo por la empresa, otros 'fringe benefits', etc.).

El tipo de decisiones que tenemos en mente es el siguiente:

- Abandono de segmentos de mercado por inviables.
- Pasar de fuerza de venta propia a representantes independientes.
- Operar depósitos por terceros.
- Integrarse hacia adelante en la cadena de comercialización.
- Abandonar el fraccionamiento de productos en depósitos comerciales.
- Reconocimiento de los recursos asociados a cada segmento de manera de estimar el volumen de recursos adicionales a incorporar si el volumen de actividad crece un x%.
- Nivel de subsidio necesario para líneas en etapas de introducción o crecimiento.
- Puntos de equilibrio en términos de volumen de negocio por segmento.

SEGUNDO ÁMBITO DE INTERÉS: LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO

Tradicionalmente los integralistas han sostenido el principio de incorporar al valor de las existencias la parte proporcional de todos los gastos incurridos para su obtención, hasta el límite del valor neto de realización de estos bienes. Siendo la empresa una entidad intermedia creadora de riqueza y bajo el principio de empresa en marcha no parece objetable esta interpretación. No obstante, esto ponía en cuestión el principio de prudencia, en tanto un aumento de las existencias no proporcional al nivel de actividad económica empresarial lleva a reconocer anticipadamente resultados no líquidos ni realizados.

La aceptación de esta premisa ha llevado al desarrollo del costeo por absorción como una herramienta insoslayable de la valuación de existencias y con ello de determinación del resultado.

¿Cómo impacta la metodología propuesta en este ámbito de aplicación de las técnicas de costeo?. Entendemos que al incorporar todos los costos directos, y solo los costos directos, la valuación de existencias por esta vía reflejará su valor objetivo tan correctamente como el costeo por absorción o con ventaja, en tanto es pasible de menos críticas en cuanto a los conceptos de valor incorporados. Toda vez que es posible (y deseable) el desarrollo de un standard ABC, la valuación de existencias por esta vía es más correcta de la que eventualmente incorporará gastos indirectos distribuidos en la valuación (no es fácil defender el valor incorporado por la Gerencia de Planta, los Departamentos staff de Planeamiento de la Producción, I+D, u otros en el valor de productos industrializados en almacenes).

Obviamente, la metodología propuesta no supera la necesidad de confirmación por el valor de mercado, ni resuelve el conflicto con el principio de prudencia ante variaciones desproporcionadas de las existencias. Tampoco nos pone a cubierto del impacto en la valuación de costos eminentemente discrecionales, como los de mantenimiento en el plano industrial.



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

En fin, el método no puede resolver los problemas que no ha resuelto el costeo por absorción en su principal aplicación: la determinación del resultado; pero lo aventaja en algunos de sus principales objeciones, atenuándolas.

A MODO DE RESUMEN

Hemos tratado de recopilar las principales ideas alrededor de esta metodología denominada Activity-Based Costing. Debe resaltarse también que no todos los contenidos hasta aquí expresados son compartidos por sus impulsores con la misma fuerza (por ej: la no distribución de indirectos es sostenida o no según la escuela de pertenencia previa). Los méritos principales de la metodología son reunir en una sola herramienta el costeo para toma de decisiones (con notables ventajas respecto del costeo variable) y el costeo para determinación de resultados (cuanto menos sin desventajas frente al costeo por absorción).

Las limitaciones propias de este sistema son comunes a otras metodologías que se imponen a sí mismas altos niveles de consistencia y rigor en la información que proveen a la Dirección: la obsolescencia de las fórmulas, relaciones, métodos y procedimientos 'modelizados' para interpretar una realidad empresarial operativa cambiante.

No hemos entrado hasta aquí en cómo se instrumenta la Contabilidad de Costos Standard con esta metodología. La principal dificultad se presenta en la exigencia de una "departamentalización" más amplia para contener no sólo departamentos en sentido estricto, sino líneas de producto, segmentos o canales comerciales, etc. como acumuladores de ingresos y costos. Pero esto sería materia para otro trabajo, si en nuestro medio se comparte el entusiasmo por estos conceptos. Consignemos, para "ir despuntando el vicio", que el tema ha sido resuelto por empresas con organización matricial (habitualmente con responsabilidades paralelas sobre segmentos de clientes y líneas de producto) y sistemas de control de gestión por área de responsabilidad. Citibank, por poner sólo un ejemplo en nuestro medio, contabiliza manteniendo la información segmentada bajo ambos "negocios": clientes / productos.



Pontificia Universidad Católica Argentina
"Santa María de los Buenos Aires"
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

Facultad de Ciencias Económicas

Departamento de Investigación "Francisco Valsecchi"

Documentos de Trabajo en Ciencias Empresariales

Nº 1: Benzrihen, Jorge, Alejandro Jacobo, Ernesto A. O'Connor, Jorge Vignale. "Sistema Tributario Argentino: Un análisis comparativo de la contribución por sectores productivos y de la equidad sectorial". Mayo de 2015.

Nº 2: Rissotto, Hernán O. La ciudad humana: sociedad, ambiente, economía. Mayo de 2015.

Nº 3: Tomé, Raúl. Productividad: ¿Tipo de Cambio o Mejora Continua? Mayo de 2015.

Nº 4: Tomé, Raúl. Activity based costing. ABC. Otra vuelta de tuerca. Junio de 2015.