

ARTÍCULO ORIGINAL

El costeo basado en actividades: una tendencia actual

Activity-based costing: a current trend

Aurora Rodríguez Acosta

Universidad de La Habana, Cuba.

Resumen

El sistema de costeo basado en actividades (ABC por sus siglas en inglés) se concibe como una importante herramienta para la toma de decisiones. En tal sentido, su empleo resulta de gran utilidad si se persigue el logro de una gestión integrada de los procesos y niveles de análisis más precisos y certeros para la cuantificación de los costos de un producto o servicio. El presente trabajo expone elementos teóricos y conceptuales que sustentan este tipo de modelo y lo vincula a otras categorías afines, con el propósito de que las empresas puedan comprenderlo y utilizarlo para el logro de sus objetivos.

Palabras clave: administración basada en actividades, costeo basado en actividades, costos de calidad.

Abstract

The activity-based costing system (ABC) is conceived as an important tool for decision making. Its use is very useful to pursue the achievement of an integrated management of the processes and more precise and accurate levels of analysis for the quantification of the costs of a product or service. The present work exposes theoretical and conceptual elements that support this type of model and associates it to other related categories, so that companies can understand and use it in a way that contributes to the achievement of its objectives.

Keywords: activity-based management, activity-based costing, quality costs.

Introducción

En el entorno empresarial actual, las organizaciones enfrentan un alto grado de competencia y de compromiso con la sociedad, particularidad condicionada por varios factores que, a lo largo de los años, coexisten en el accionar diario y exigen soluciones más efectivas que se correspondan con las nuevas tendencias: el desarrollo de las tecnologías, la globalización como fenómeno expansivo y vigente, las crecientes demandas de los mercados internacionales, la existencia de clientes cada vez más exigentes, el alto nivel de integración industrial, las múltiples líneas de productos y canales de distribución, entre otras. Todo ello se traduce en un alto nivel de complejidad de las operaciones en sentido general, peculiaridad que conlleva el diseño de sistemas informativos cada vez más integrales, de modo que los de costos y las técnicas de costeo deben jugar un papel fundamental y activo en todo este proceso.

1. Surgimiento y desarrollo del sistema de costos ABC

Los orígenes del sistema de costo basado en actividades (ABC por sus siglas en inglés) pueden ubicarse en la década de los 60, cuando algunos contadores de gestión en el mundo académico, especialmente Gordon Shillinglaw en Columbia y George Stabus en Berkeley, esbozaron el concepto de análisis basados en las actividades. También se considera que su desarrollo comienza en la *General Electric Company* en Estados Unidos, donde las personas de finanzas y control de gestión buscaban mejor información para controlar los costos indirectos. Se cree que pueden haber sido las primeras en utilizar la palabra «actividad» para describir una tarea generadora de costos. Asimismo, se hace referencia a trabajos realizados por consultores de esa misma compañía en la década del 70, dirigidos a la mejora de la calidad de la información en la contabilidad de costos.

El término «sistema de costo» aparece por primera vez en los años 80. Sus promotores fueron los profesores Robin Cooper y Robert Kaplan, ambos pertenecientes a la Universidad de Harvard. Los autores determinaron que el costo de los productos debe comprender el de las actividades necesarias para

fabricarlos y venderlos y el de las materias primas. Además, identificaron tres aspectos independientes pero simultáneos, como las razones principales que justifican la necesidad y la práctica del ABC:

- El proceso de estructura de costos había cambiado de manera notable. A principios de siglo, la mano de obra directa representaba, aproximadamente, el 50 % de los costos totales del producto, los materiales un 35 % y los gastos generales el 15 %. En la actualidad, los gastos generales ascienden a un 60 % del costo del producto, los materiales al 30 % y la mano de obra directa tan solo a un 10 %. Por tanto, es evidente que el empleo de las horas de mano de obra directa como base de asignación tenía sentido hace 90 años, pero no tiene validez dentro de la estructura de costos vigente.
- El nivel de competencia que enfrenta la mayoría de las firmas ha aumentado notablemente. El entorno competitivo mundial y cambiante es una realidad perturbadora para muchas entidades, de modo que el conocimiento de los costos reales de los productos es esencial para sobrevivir en esta nueva situación competitiva.
- El costo de la medición ha disminuido a medida que mejora la tecnología de procesamiento de la información. Incluso hace 20 años, el costo de acumular, procesar y analizar los datos necesarios para ejecutar un sistema ABC habría sido prohibitivo. Hoy, sin embargo, los sistemas de medición de actividades no solo son financieramente accesibles, sino que una gran parte de los datos ya existe, de alguna forma, dentro de la organización. Por tanto, el sistema ABC puede resultar valioso para una organización, ya que proporciona información sobre el alcance, costo y consumo de las actividades operativas (Lefcovich, 2006).

Por otra parte, se propone que el costeo por actividades surge, en primera instancia, ante las fallas de los sistemas tradicionales de costos en la distribución de los gastos y costos indirectos. Hoy, los sistemas implementados por algunas compañías y que han sido diseñados, principalmente, para valorizar inventarios

con el propósito de preparar los estados financieros y pagar impuestos, no están proporcionando a los gerentes la información oportuna y pertinente para introducir mejoras en la eficiencia operacional y medir los costos de los productos.

1.1. Elementos y definiciones generales

A partir de la consulta de la literatura disponible sobre el tema, se pudo constatar que existen varios criterios acerca de este tipo de costeo:

- «Es un proceso gerencial que ayuda en la administración de actividades y procesos del negocio, en y durante la toma de decisiones estratégicas y operacionales» (Nápoles, 1995, p. 26).
- Constituye un «sistema que primero acumula los costos indirectos de cada una de las actividades de una organización y después asigna los costos de actividades a productos, servicios u otros objetos de costo que causaron esa actividad» (Horngren, Sundem y Stratton, 2001, p. 36).

Analizadas estas dos opiniones, se puede constatar que el ABC es aquel sistema que asigna costos a las actividades sobre de la base de cómo estas emplean los recursos, y establece costos a los objetos de costos de acuerdo al modo en que ellos hacen uso de las actividades. Este proceso se apoya en criterios llamados *drivers* (generadores o inductores de costos), los cuales explican la relación causa-efecto entre esos elementos. Por tanto, los conceptos clave del ABC son:

- Recursos: elementos utilizados o aplicados en la realización de actividades. Se reflejan en la contabilidad de las empresas a través de conceptos de gastos y costos (sueldos, beneficios, depreciación, electricidad, publicidad, comisiones, materiales, etcétera).
- Actividades: conjunto de tareas relacionadas que poseen un sentido económico relevante para el negocio (preparar el plan anual, facturar, vender, atender clientes y demás). Saber distinguir hasta dónde se debe llegar en el detalle de las actividades es un elemento clave en un proyecto ABC y la experiencia es el principal fundamento de este proceso.

- Objetos de costos: constituyen la razón para realizar una actividad. Incluye productos/servicios, clientes, proyectos, contratos, áreas geográficas, etcétera.
- *Drivers*: factores o criterios para asignar costos. Elegir el correcto requiere comprender las relaciones entre recursos, actividades y objetos de costos. En ese sentido, existen dos tipos:
 - *Drivers* de recursos: son los criterios o bases empleadas para transferir costos de los recursos a las actividades.
 - *Drivers* de actividad o costo: son los criterios utilizados para transferir costos desde una actividad a uno o varios objetos de costos. Se seleccionan a partir del modo en que se relaciona la actividad con el objeto de costo y de la manera en que esa correspondencia se puede cuantificar.

Es preciso entender que los productos no consumen costos; son las actividades las que realmente lo hacen. En consecuencia, los costos aparecen como la expresión cuantificada de los recursos consumidos por las actividades.

De ello se deriva, en primer lugar, que la gestión de los costos se deberá centrar, principalmente, en las actividades que los originan, aspecto que conduce a que la gestión óptima de estas últimas genere la reducción de los costes que producen. En segundo lugar, debe establecerse una relación causa-efecto entre las actividades y los productos o servicios. Así, a mayor consumo de actividades, corresponde la imputación de mayores costes y viceversa. Finalmente, la objetividad en la asignación de los costos resulta del conocimiento de los recursos consumidos en cada actividad. Por tanto, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, es preciso señalar que, para implantar un sistema de costeo ABC, es preciso construir la cadena de valor de una empresa. Según diversos estudiosos, esta incluye las actividades creadoras de valor que se extienden durante todos los procesos, que van, a su vez, desde la consecución de fuentes de materias primas para proveedores de componentes, hasta la entrega

del producto terminado al consumidor. Este enfoque implica el análisis de cada actividad dentro de un proceso, en el que se deben eliminar todas aquellas que no generan valor, de manera que se contribuya a la adecuada asignación de los costos.

2. El sistema de costo ABC y su vínculo con la administración basada en actividades

La administración basada en actividades (ABM por sus siglas en inglés) se define como un método para identificar y evaluar las actividades que realiza una organización, mientras que el costeo ABC efectúa un análisis de la cadena de valor o una iniciativa de reingeniería, con el fin de mejorar las decisiones estratégicas y operativas. Así, se establecen las relaciones entre los costos y las actividades, de modo que se asignan, correctamente, los costos a los objetos de costo (productos o servicios prestados). Luego, la ABM se dedica a administrar dichas relaciones, con el propósito de que disminuyan los costos y aumente el valor para el cliente. Esta técnica de gestión, como también se reconoce, tiene aplicaciones de carácter estratégico, pues permite seleccionar proveedores, medir la rentabilidad de clientes, elegir el diseño del producto o evaluar proyectos de inversión.

La ABM establece todas las actividades que se efectúan para cerrar la venta, determinar los costos de cada una de ellas y seleccionar los generadores de costo que sean adecuados. En tal sentido, se dice que busca relaciones causa-efecto entre estos y los objetos de costo que, en este caso, son los clientes. Seguidamente, se asignan los costos de cada actividad conforme al consumo de unidades del generador de costo que haya requerido cada cliente, con lo cual, dos clientes que en principio podrían resultar igualmente atractivos bajo el costeo tradicional, en realidad son diferentes, ya que uno puede tener costos ocultos y, el otro, beneficios ocultos, lo que constituye una diferencia significativa entre ambos. La ABM se inserta en un marco de administración estratégica de costos y en los procesos de mejora continua e incorpora técnicas de análisis tales como:

- Análisis de actividades.

- Análisis de causa-efecto a través de los *drivers*.
- Análisis de las actividades que agregan y no agregan valor.
- Calidad y satisfacción de clientes.
- *Benchmarking*/mejores prácticas.

3. El costeo ABC y su incidencia en la determinación de los costos de calidad

Antes de reflejar la relación existente entre estos dos tipos de costeo (ABC y ABM), es preciso aclarar que los costos de calidad constituyen un tema polémico que ha sido abordado por varios autores a lo largo de los años.

Según Fojo (s/f), teniendo en cuenta el criterio de diversos especialistas, los costos de calidad se definen de diversos modos:

- «Constituyen los costos de no satisfacer los requerimientos del cliente, de hacer las cosas mal. En tal sentido, el costo total puede expresarse como la suma de los costos de control y los costos de fallos» (Schroeder, 1992, p. 52):
 - Costos de control: actividades que eliminan defectos en el «tren de producción». Puede realizarse de dos maneras, mediante la prevención o a través de la evaluación.
 - Costos de fallos: costos en los que se incurre, ya sea durante el proceso de producción (internos) o después que el producto se embarca (externos).
- Gutiérrez (2002) y Cuatrecasas (1999) coinciden en la distinción de dos tipos de costos al referirse a los costos totales de calidad: costos de calidad y costos de no calidad. Los primeros se pueden considerar como los producidos por la obtención de la calidad y se dividen en prevención y evaluación. Por otra parte, los segundos se derivan de la falta o ausencia de calidad, de la no conformidad, el no cumplimiento de las necesidades de los clientes o, simplemente, de la particularidad de no alcanzar los niveles

de calidad requeridos. Consecuentemente, se clasifican en fallas internas y externas.

- Según Juran y Gryna (1993) el término se refiere a la suma de los costos internos o externos. Afirman que la mayoría de las compañías los resumen en cuatro categorías:
 - Costos de prevención: en ellos se incurre al mantener los costos de valoración y de fallos al mínimo.
 - Costos de valoración: son los costos en los que se incurre para determinar el grado de conformidad con las exigencias de calidad.
 - Costos por fallos internos: costos asociados con defectos que se identifican antes de que el producto llegue a manos del cliente. Desaparecen si no presenta ningún defecto antes del embarque.
 - Costos por fallos externos: están asociados a defectos que se hallan después de que el producto es enviado al cliente. Desaparecerían si no hubiera ningún defecto.

Como se había mencionado y se pudo apreciar, los costos de calidad han sido enunciados de varias maneras. Los autores consideran que incluye costos de control y de fallos, de conformidad y de no conformidad pero, en esencia, todos coinciden en que se identifican con los costos de prevención, valoración y fallos.

También es necesario referir que algunos estudiosos han propuesto la matriz de costos de calidad, en la que establecen las actividades por grupos: relativos a los proveedores, a la propia empresa y a los clientes. Este método tiene el mérito de relacionar la calidad, de manera muy próxima, con las actividades empresariales.

Es preciso recordar que, si bien el ABC responde al establecimiento de una adecuada relación entre costos y actividades, a partir de la identificación y análisis de cada una de las que, a su vez, implican un estudio de la cadena de valor mediante el desecho de aquellas que no agregan valor al producto o servicio y la asignación de costos reales, estos últimos inciden en la calidad de los procesos y en la determinación de los costos de calidad. Todo esto contribuye, de manera

positiva, a la reducción o eliminación de los costos de fallas, que son los que inciden negativamente sobre estos tipos de costos.

Además, es necesario resaltar que se han realizado estudios sobre la gestión de riesgos vinculada con la implantación de sistemas ABC, a través del empleo de la metodología del «análisis de modo y efecto de falla» (Gómez Montoya, Cuervo Tafún y Duque Roldán, 2005), la cual también ha sido utilizada para la adecuada aplicación de sistemas de gestión de calidad. Estas investigaciones, aunque no son muy recientes, constituyen una evidente e importante herramienta, no solo para un apropiado ABC, sino también para una correcta determinación de los costos de calidad.

Conclusiones

El ABC constituye un valioso aporte a los sistemas de costos actuales, por cuanto, no solamente facilita una mejor asignación de los costos, sino también los concibe con una mayor integración a los procesos y actividades dentro de una organización, a partir de análisis profundos y detallados. Asociado a este sistema, si lo que se necesita es una adecuada gestión de los procesos, la ABM se destaca como la técnica de gestión correspondiente para lograr un análisis más completo y objetivo.

Por último, la determinación de los costos de calidad se enmarca en dos propósitos muy claros, cuyo cumplimiento se facilita mediante el empleo del método ABC: la satisfacción del cliente y la eliminación de todos aquellos agentes que entorpecen los procesos de las organizaciones.

Referencias bibliográficas

CUATRECASAS, L. (1999): *Gestión integral de la calidad, implantación y control*, Gestión 2000, Barcelona.

FERNÁNDEZ, A. F. (1993): «Análisis, medida y control de los costes de calidad», en Asociación de escuelas de contaduría y administración (AECA) (ed.), *Nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión: implantación en la empresa española*, Madrid, pp.50-83.

FOJO, Y. L. (s.f.): «Costos de calidad. En busca de la calidad de gestión», <www.monografía.com/trabajos75/costos-calidad-gestión> [10/4/2017].

GARCÍA VILLAR, S. y L. A. DZUL LÓPEZ (2007): «Modelo EFP de costes de calidad como herramienta de gestión en empresas constructoras: una visión actual», *Revista de Ingeniería de Construcción*, vol. 2, n.º 1, Barcelona, pp. 43-56.

GÓMEZ MONTOYA, L. F.; J. CUERVO TAFUR y M. I. DUQUE ROLDÁN (2005): «Gestión de riesgos en el costeo basado en actividades, una alternativa para su implantación exitosa», ponencia, IX Congreso Internacional de Costos, Florianópolis, Brasil.

GUTIÉRREZ, P. H. (2002): «Calidad total y producción», McGraw-Hill, Madrid.

HORNGREN, C.; G. SUNDEM y W. STRATTON (2001): «*Introducción a la Contabilidad administrativa*», Prentice Hall, México D.F.

JURÁN, J., F. GRINA y R. BINGHAM (1993): *Manual de control de calidad*, Reverté, Barcelona.

LEFCOVICH, M. (2006): «Costeo basado en actividades», <<http://www.ilustrados.com/finanzas/costeokaizen>> [10/4/2017].

NÁPOLES, R. C. (1995): «La lógica de los costos 1», Instituto mexicano de contadores públicos, Asociación Nacional de Facultades y escuelas de contaduría y administración, México D.F.

SCHROEDER, R. G. (1992): *Administración de operaciones. Toma de decisiones en la función de operaciones*, McGraw Hill, México D.F.

Recibido: 7/7/2017

Aceptado: 20/1/2018

Aurora Rodríguez Acosta, Universidad de La Habana, Cuba, Correo electrónico: aurora@fcf.uh.cu