

Activity Based Costing vs Métodos tradicionales de costeo

Carmelo Capasso
Fernando Granda
Alejandro Smolje

Tercer Congreso Internacional de Costos

Madrid-1993

Este material se utiliza con fines
exclusivamente didácticos

ACTIVITY BASED COSTING vs MÉTODOS TRADICIONALES DE COSTEO

1. INTRODUCCIÓN

A principios de la década del noventa, todos los profesionales argentinos vinculados con la generación de información utilizable en la toma de decisiones de índole empresaria, se han sentido atraídos por la numerosa cantidad de artículos publicados acerca de la existencia de un nuevo, método de costeo basado en actividades, denominado originalmente Activity Based Cost (ABC). Los directivos de las empresas, en especial aquellos vinculados con decisiones de carácter estratégico y operativo, requerían ansiosamente mayor información sobre ese sistema que, a priori, se presentó como una solución a los problemas que, en materia de determinación y utilización de costos, tenían las compañías.

La bibliografía existente se compone de numerosos trabajos escritos por diversos profesionales, quienes efectuaron diferentes interpretaciones y propusieron criterios de aplicación, muchas veces no coincidentes, acerca de los postulados del ABC. Todos ellos encuentran una base común en los primeros trabajos de los profesores ROBERT KAPLAN y ROBIN COOPER, impulsores de los conceptos del Activity-Based Cost.

A lo largo del presente análisis intentaremos estudiar el ABC como método de costeo y proveedor de información para el "management" "empresario". A tal fin, creemos necesario en primera instancia describir brevemente los conceptos básicos y la metodología del ABC, de acuerdo con las propias definiciones de los autores que presentaron el tema, para pasar luego al análisis crítico del mismo, aspecto que constituye nuestro objetivo central.

2. DESCRIPCIÓN DEL ABC

En este punto desarrollaremos las características esenciales del ABC, recopilando y ordenando los conceptos expresados por sus propulsores a través de los diferentes trabajos conocidos.

2.1. ESQUEMA GENERAL

La filosofía del modelo Activity-Based Cost consiste en que las actividades de la organización deben ser el centro del análisis y el control: las actividades son las que consumen recursos y los productos utilizan a las actividades. Por lo tanto, el cálculo del costo unitario, el proceso de control y toma de decisiones, la elaboración de la Información y su presentación deben seguir dicho proceso real de ocurrencia fáctica.

El ABC establece una relación concreta entre los costos indirectos y los productos, de manera tal de poder representar, por ejemplo, qué porcentaje de la superficie de la planta empleó un producto, y en consecuencia, asignarle esa misma porción de los costos derivados de dicha planta a su costo unitario. El resultado de todo ello es una equitativa asignación de costos.

Para cumplir esos objetivos, la metodología del costeo basado en las actividades propone un proceso de cálculo que se podría sintetizar de la siguiente forma:

2.1.1. Identificación de las actividades de la organización

Se puede definir a una actividad como un conjunto de tareas coordinadas y combinadas cuyo fin es agregar valor a un objeto mediante la aplicación de recursos durante la ejecución de sus procesos.

Ejemplos de actividades son: el mantenimiento, la preparación de un pedido, el almacenaje, la recepción de materia prima, la preparación de facturas de clientes, etc. Estas serán las verdaderas unidades de Interés del modelo ABC.

Se establecen en esta etapa las actividades relevantes, a las que se prestará atención central como objetos de medición y evaluación.

2.1.2. Asignación de los costos de los recursos a las actividades

Luego de identificar las actividades, se debe asignar a ellas los costos de todos los insumos o recursos que se emplean para lograr sus fines. Esta aplicación de los "costos" "indirectos o generales" de la empresa puede hacerse de manera precisa, midiendo el efectivo uso de los recursos que hace cada actividad. Siempre es preferible esta atribución directa, pero en el caso de costos indirectos a las actividades, donde ello no es posible, corresponde emplear alguna base de distribución.

2.1.3. Identificación de las unidades de costeo

Se deben establecer cuáles son los objetos de los que se desea conocer el costo, que conforman el "resultado o producto" de las diferentes actividades, tales como artículos para la venta, clientes, proyectos, servicios, unidades de negocio, etc. También se los llama "salidas".

2.1.4. Aplicación del costo de las actividades a las salidas

Esta imputación puede realizarse también en forma directa o mediante bases de asignación llamadas "cost-drivers", o "inductores de costos", que son unidades de medición del nivel de operación de cada actividad identificada previamente, estableciendo una cuota por unidad de "cost-driver", que luego se aplica a cada unidad de salida. Dentro de esta etapa se incluye el cálculo del costo unitario de los productos a los que se les cargan los materiales y materias primas en forma directa sin necesidad de pasar previamente por las actividades.

Son ejemplos de "cost-drivers", unidades producidas, horas máquina, horas de mano de obra directa, número de órdenes procesadas, número de transferencias del depósito, horas de ingeniería, superficie ocupada de planta, etc.

2.2. CARACTERÍSTICAS

2.2.1. Integralidad

El ABC fue diseñado para el estudio de los costos de la organización completa, incluyendo las áreas de producción, comercialización y administración, con el fin de analizar todas las actividades y obtener costos totales de los productos. En la práctica, no existe aún conocimiento de organizaciones que lo hayan podido implementar de manera integral, pero se estaría avanzando hacia ello.

2.2.2. Aspectos contables

"El sistema ABC puede complementar y coexistir con los tradicionales sistemas de contabilidad financiera", según expresiones de los profesores COOPER, KAPLAN y otros¹.

Momentáneamente, los estudios realizados hacen referencia al ABC como un modelo de información para la toma de decisiones, prescindente del sistema contable.

2.2.3. Costos ex-post

Inicialmente los modelos ABC se basaron en costos históricos extraídos de los registros contables, con lo cual proveyeron información para medir hechos ya acaecidos. Los impulsores del método apuntan, en el futuro, a emplear costos proyectados y presupuestos.

2.2.4. Frecuencias y rutinas de información

El modelo fue concebido teóricamente como dinámico y permanente, brindando datos en forma periódica y rutinaria sobre los costos por actividad y por productos. Sería conveniente aguardar su desarrollo en las empresas donde ya fue implementado, para emitir una opinión sobre la validez de esta aseveración.

2.3. MARCO DE LA APLICACIÓN

¹ COOPER, R.; KAPLAN, R.; MAISEL, L.; MORRISSEY, E.; OEHM, R.: "Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from analysis to action". Institute of Management Accountants, 1992.

La metodología del costeo basado en las actividades es la primera etapa de un proceso de management para decisiones estratégicas, y operativas. Dentro del proceso global, ABC es el capítulo que elabora la información sobre el trabajo que se realiza en toda la organización (actividades) y sus resultados (productos). Exhibe la vinculación de los costos de todos los recursos empleados por las actividades con las salidas de las mismas que utilizan o se benefician de todas esas actividades.

La segunda parte del proceso es verdaderamente vital: emplear la información provista por ABC para mejorar el negocio mediante acertadas decisiones sobre los productos y las actividades que los generan, incluyendo fijación de precios, determinación de niveles de producción y ventas, introducción y discontinuación de líneas de artículos, eficientización de los procesos, eliminación de actividades que no agregan valor, reducción de costos, etc.

3. LA RELACIÓN ENTRE EL ABC Y LOS SISTEMAS TRADICIONALES DE COSTEO

El proceso de management que constituye el marco de referencia del ABC, que comenzó a ser llamado ABM o "Activity Based Management",² no será discutido, ya que no es nuestra intención opinar sobre los mecanismos de toma de decisiones, sino que focalizaremos la tarea en el análisis del sistema que elabora la información para el mismo.

3.1. CRITICANDO LAS CRÍTICAS A LOS MÉTODOS "TRADICIONALES"

La revisión de una gran parte del material existente, permitió concluir que el método es presentado como respuesta a las supuestas falencias que tendrían implícitos los esquemas de costos conocidos hasta el momento, referidos como "tradicionales" probablemente por ser preexistentes al ABC.

Sin embargo, tal como lo expresan COOPER, KAPLAN y otros "... los sistemas ABC se describen, con mayor precisión, como sistemas de planeamiento gerencial o presupuestación y control, más que como sistemas de costeo. A pesar de ello, la fácil aceptación y reconocimiento del nombre activity based cost o ABC, dificulta contemplar la posibilidad de renombrar el concepto en forma más precisa."³

Pues bien, si no se trate de un sistema de costeo, mal puede presentarse como alternativa a los sistemas tradicionales. Por otra parte, la mayoría de las falencias atribuidas a éstos no son tales; en realidad estaríamos en presencia de una mala utilización de los mismos. Un buen sistema de costos mal utilizado se convierte en un mal sistema de costos. De ahí los comentarios como: "los tradicionales sistemas de costos sólo sirven para valorar inventarios"; "existe una profunda disconformidad por parte de los gerentes con los sistemas de costos vigentes"; ... los costos de ventas, administración y generales, en el costeo tradicional son asignados como un porcentaje adicionado al costo de producción o sobre el precio de venta la mayoría de las industrias norteamericanas no están satisfechas con sus sistemas de contabilidad de costos y los gerentes de producción se niegan a usarlos para la toma de decisiones ...". Pero todos ellos constituyen opiniones o apreciaciones de los responsables de los artículos, y desde ningún punto de vista representan la realidad sobre los sistemas tradicionales. Si fuese cierto que la información que arroja un sistema de costos standard sólo sirve para valorar inventarios, ¿de quién es la responsabilidad? ¿del sistema, que fue creado para medir eficiencia?. Todos conocemos cómo se deben asignar los costos de ventas a los artículos; sin embargo, alguien sostiene que se asignan como porcentaje calculado sobre el precio de venta, como si todos los responsables de determinar costos desconocieran la existencia de los costos fijos y de los costos proporcionales a las unidades vendidas, un ejemplo más para ratificar nuestra posición: desde el ABC se critican los "distorsionados" costos unitarios obtenidos por los "mecanismos tradicionales de costos" al emplear la mano de obra directa como base para asignar los costos indirectos de fabricación a los productos aplicando el siguiente razonamiento: "... entre dos productos, el más moderno es el que utiliza, en general, la menor cantidad de mano de obra, pero asimismo entendemos que éste debe soportar la mayor parte de las cargas indirectas como consecuencia de las máquinas y la tecnología sofisticada que se ha utilizado para su obtención. Pues bien, si se aplica como unidad de obra las horas o el costo de la mano de obra directa para repartir los costos indirectos de producción, paradójicamente, el producto que ha empleado mayor proporción del proceso automatizado es el que soportará menos costos de esta "naturaleza"⁴. Frente a esto, simplemente nos limitaremos a decir que no es un problema inherente al sistema de costeo, sino que quien resuelva así

² TURNEY, P.: "Activity-Based Management". Management Accounting, Febrero 1992.

³ Ídem 1.

⁴ CASTELLO TALIANI, E.: "El sistema de costos de las actividades". Comunicación presentada a la Jornada de Contabilidad de Gestión: Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual.

una situación como la descrita, habrá obviado los dos pasos fundamentales que hubiese debido aplicar al calcular el costo unitario: dividir los centros productivos en sus operaciones, procesos o actividades homogéneas, aplicando a cada una de las divisiones resultantes todos los costos que lo corresponden, para luego asignar dichos costos entre los productos que se procesan en cada una de ellas, a través de un módulo razonable, como lo sería, en este caso, las "horas máquina" consumidas por ambos productos.

Si un sistema de costos no es válido para alcanzar los objetivos para los cuales fue diseñado, es incorrecto pensar simplemente en fallas del sistema, ya que puede haber infinidad de factores responsables del fracaso. A modo de ejemplo pensemos en:

- a) Mala elección del sistema de costos.
- b) Errónea implementación del mismo.
- c) Falta de capacidad técnica de quienes operan el sistema.
- d) Equívoca utilización de la información que se genera.

Peter Drucker, en un artículo publicado en "The Wall Street Journal", sostiene que: "... El sistema de análisis del costo tradicional en el sector productivo no registra los costos de la no producción, tales como una producción con fallas de calidad, o de una máquina que no funciona, o de repuestos que no están disponibles". Realmente cuesta entender cómo, existiendo abundante bibliografía que ha tratado este tema, marcando claramente la forma de determinar y operar con costos de inactividad⁵ y habiendo innumerable cantidad de profesionales que han aplicado estas enseñanzas con éxito en un gran número de empresas, aún se sostiene que los sistemas de costos tradicionales no registran los costos de la no producción.

JOHN BRAUSCH, también utiliza la estrategia de dar cabida al ABC a partir de supuestas falencias de los sistemas tradicionales. Entre los comentarios más representativos se puede leer⁶:

"... la presunción básica es que los empresarios no conocen sus costos en la actualidad, pero los deberán conocer en el futuro ..."

"... en la última década la contabilidad de costos se ha visto envuelta en un creciente escrutinio y una constante crítica. Los tradicionales acercamientos a la contabilidad de costos usualmente fracasan en la satisfacción de las necesidades de los gerentes en cuanto a objetivos de análisis de costos y medición de desempeño ..."

"... la renuencia de la contabilidad de costos a seguir el ritmo de los cambios en la producción ha dado paso a una honda desconfianza en la contabilidad de costos por el personal de la producción".

De la lectura de todas las críticas detalladas, fundamentalmente de las que mencionan problemas específicos, se puede concluir que la responsabilidad de la decadencia de los sistemas de costos tradicionales es exclusivamente imputable a los contadores de costos y los gerentes, quienes no efectúan una adecuada utilización de los mismos, tal como lo enseña la sana doctrina. Estamos en presencia de problemas de implementación práctica y no de cuestiones de concepción filosófica.

En síntesis, sostenemos, con el mayor énfasis, que los sistemas de costos "tradicionales", correctamente concebidos y respaldados por la enorme bibliografía existente, adecuados a las características de la empresa y operados con criterio técnico, cumplen satisfactoriamente sus objetivos, como lo han venido haciendo desde los inicios de la contabilidad industrial, con las sucesivas modernizaciones e innovaciones que el devenir de los tiempos le han ido exigiendo. A lo largo de ese proceso, se han enriquecido y fortalecido por los elementos incorporados a partir de los nuevos enfoques y desarrollos técnicos, tal como el costeo variable en su momento, y el método ABC en la actualidad.

3.2. ELEMENTOS BÁSICOS DE UN BUEN SISTEMA DE COSTOS

Los argentinos, sin perjuicio de la excelente bibliografía extranjera, contamos con corrientes doctrinarias, como la del profesor JUAN CARLOS VÁZQUEZ⁷, que hace más de cuarenta años es difundida en medios universitarios, académicos y empresariales, aportando las formas de operar con costos en forma correcta y sin el riesgo de soportar los "graves problemas" que se le imputan a los sistemas de costos. Quienes somos discípulos de esta corriente tenemos perfectamente claro, desde hace ya bastante tiempo, que un sistema de costos puede dar respuesta a distintos objetivos en la medida en que se sustente en:

⁵ OSORIO, O. : "La capacidad de producción y los costos". Ed. Macchi, Buenos Aires, 1991; VÁZQUEZ J.C.: "Costos" . Ed. Aguilar, Buenos Aires, 1988; LAVOLPE A. : "Los Sistemas de Costos denominados Históricos y la Contabilidad de los Costos", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Volumen XVII, Nº 57, Madrid, España 1908. (*)

⁶ BRAUSCH, J.: "Selling ABC". *Management Accounting*, Febrero 1992.

⁷ VÁZQUEZ, J.C.: "Costos". Ed. Aguilar, Buenos Aires, 1988.

- a) Una correcta centralización* de las áreas productivas, de servicios y comerciales, suficientemente amplia para no afectar la precisión de los costos.
- b) La confección de un plan de cuentas analítico, inserto en la contabilidad general y representativo de las distintas funciones, sectores y actividades identificadas.
- c) una eficiente clasificación de los desembolsos por función, naturaleza y variabilidad.
- d) La definición de un volumen normal de actividad, para cada sector de la empresa, ese operativo o de servicio como elemento base de todo costo normalizado.
- e) Determinación de las distintas unidades u objetos de costeo (p.ej. centros, sectores, actividades, clientes, proyectos, etc.), así como de adecuadas bases de asignación de costos a ellas, en los casos en que los mismos no puedan atribuírselos en forma directa.
- f) El correcto manejo de la Información generada, a efectos de que las conclusiones y decisiones sean tomadas en un marco confiable y oportuno.

Asentados sobre estos pilares, los sistemas de costos serán válidos para:

- 1) Determinar costos unitarios de producción, de comercialización, de financiación y totales.
- 2) Determinar costos por áreas de responsabilidad.
- 3) Medir la eficiencia operativa de cada uno de los sectores productivos, comerciales o de servicios.
- 4) Calcular costos de paralización de actividades, de reprocesos de productos, de puesta en marcha y preparación de máquinas, etc.
- 5) Valorar inventarios y medir adecuadamente los resultados de la compañía.
- 6) Medir el rendimiento del Capital invertido por líneas de producción
- 7) Operar con distintos tipos de decisiones tales como, a título ejemplificativo:
 - Sugerir al sector comercial precios orientativos de venta.
 - Decidir si conviene realizar en la propia planta ciertas actividades, o resulta preferible encargarlas a terceros.
 - Colocar volúmenes adicionales, si se opera a capacidad restringida.
 - Analizar la conveniencia económica de suprimir líneas de productos.
 - Seleccionar los artículos cuya venta conviene impulsar, así como la mezcla óptima de ventas, etc.

Entendemos, hasta aquí, que la metodología ABC no implica la obsolescencia o necesidad de reemplazo de los métodos tradicionales de costeo integral, ya que comprobamos que las críticas que se le formulan deben ser absorbidas por los implementadores de estos últimos, sin destruir ninguno de sus principios conceptuales. Aceptando al ABC como un nuevo enfoque, en el punto siguiente lo analizaremos críticamente, para desentrañar sus virtudes y limitaciones, a los fines de enriquecer aún más los sistemas de información para la gestión organizacional.

4. ANÁLISIS CRÍTICO DEL ABC

Hemos procurado sortear la tentación, tantas veces utilizada hace algunos años con el método de costeo integral o "tradicional" por parte de los defensores del costeo variable, y, más recientemente, por algunos propulsores del ABC, de analizar críticamente esta metodología desde la comodidad de cuestionar lo evidentemente incorrecto, aunque estos errores no se encuentren en las teorías y fundamentos esenciales, sino en la aplicación de las mismas. Es así que vamos a procurar aportar nuestro punto de vista sobre el método que nos ocupa, pero tal como lo presentamos en 2., es decir, ya depurado, a nuestro juicio, de los vicios y deficiencias que a veces pueden llegar a incorporarle sus implementadores y presentadores.

4.1. Riquezas del método

4.1.1. Exposición de la información al usuario

* Término utilizado por el profesor JUAN CARLOS VÁZQUEZ para señalar con mayor precisión lo que en la doctrina se conoce como departamentalización.

Indudablemente una de las virtudes más generalmente reconocidas al ABC es la de ser un método atractivo para los usuarios (empresarios, gerentes y demás beneficiarios de la información generada para la gestión). Un método que se sitúa desde el interés de ellos, lee actividades, y exhibe la vinculación entre los costos de éstas y las salidas de las mismas (productos, servicios, clientes y proyectos) tiende a ser bien receptado y tenido en cuenta.

Este valor, que aparece como casi "estético", reviste, sin embargo, gran importancia práctica desde dos ángulos de análisis:

- a) el de los recursos a asignarlo: dado que un método más "vendedor" tiene más oportunidad de ser tomada en cuenta por los decididores de las erogaciones a la hora de asignarle recursos (siempre escasos) para su diseño, implementación y ejecución rutinaria; y
- b) el de los usos de la información a obtener: atento a que una información centrada en las actividades, unidades de gestión y de control bajo la responsabilidad de los gerentes, tiene grandes posibilidades de impactar a estos y promover decisiones que tienden a corregir ineficiencias y, por consiguiente, a reducir costos. Y esto es vital, ya que tal como afirman COOPER, KAPLAN y otros⁸: "nunca una organización hizo más dinero simplemente por tener un conocimiento más exacto de su situación económica. Sólo cuando el conocimiento se traduce en acción se desata y desencadena el potencial de mejoras".

4.1.2. La relación de causalidad en los costos, como herramienta de gestión

Si bien la relación causal ha oído el criterio rector para la asignación de los costos a los productos en todo método de costeo adecuadamente concebido, el ABC enfatiza el análisis de dicha relación causal entre el costo y la actividad que lo requiere, y entre la actividad y salida que se sirve de ella, contribuyendo a que visualicemos a ese cost-driver ya no como un mero vehículo de asignación razonable de los costos a la unidad de producto, sino como un verdadero generador de costos y, consecuentemente, un elemento sobre el cual operar para alcanzar una efectiva reducción de costos.

Adicionalmente, y como subproducto práctico del ABC, podemos observar que, partiendo de una identificación suficientemente desagregada de las actividades a costear y un concienzudo trabajo de identificación de los cost-drivers respectivos, es alcanzarla una precisión en los costos determinados para los productos o servicios elaborados bastante superior a la generalmente alcanzada por métodos tradicionales. No obstante, justo es destacar que esto no es más que un llamado de atención a estos métodos mal ejecutados, dado que una adecuada controlización y una identificación de bases de asignación rigurosa y exenta de las groseras simplificaciones habituales, permitiría a los métodos tradicionales alcanzar similares niveles de precisión.

4.1.3. La evaluación de cada actividad en los términos de los objetivos de la organización

La necesidad de Identificar y explicitar con precisión las actividades, propia del método, sitúa al gerente en buena posición para evaluar las mismas en cuanto a su capacidad de agregar valor, a la luz de los objetivos organizacionales. Si a esta categorización se le añade la cuantificación propia del proceso de determinación de costos para cada una de ellas, el cuadro se presenta especialmente Atractivo para someter al juicio de costo-beneficio a cada una de las actividades desarrolladas. Este juicio llevará a un proceso de toma de decisiones que, citando a EMMA CASTELLO TALIANI⁹, consistirá básicamente en:

- a) la simplificación de la actividad,
- b) la reducción de los costos de la actividad, o
- c) la eliminación de la actividad."

contribuyéndose, de ese forma, a mantener una sana actitud de agresión permanente a las erogaciones, pilar fundamental de una gestión eficiente.

4.1.4. La totalidad de los costos desemboca a través de las actividades, en los productos

⁸ Ídem 1.

⁹ Ídem 4.

Si bien esta cualidad también sería asignable aun método tradicional que aplicara sus herramientas también en las funciones comercial, financiera y administrativa, justo es reconocer que ABC hace especial énfasis en dicha totalidad, considerando que todas las actividades (excepto las que no agregan valor y deben ser eliminadas) de la organización existen para "servir" a "sus majestades" los productos, y, consecuentemente, sus costos les deben ser cargados atendiendo a las relaciones causales que, en cada caso, vinculen actividades con salidas.

Esto toma particular relieve ente mercados con crecientes y siempre renovadas exigencias en relación con los productos y servicios que adquiere, y que van haciendo que cada vez existan más sectores de la economía donde los costos de producción hayan perdido su tradicional primacía relativa.

4.2. Limitaciones del método

4.2.1. Se basa en información histórica

Si bien constituye una limitación a ser superada en el tiempo, actualmente se presenta el método como alimentado de información resultante de las actividades cumplidas. Esto merece la observación común a todos los sistemas de costos resultantes: la oportunidad ideal para decidir la corrección de una situación no deseada es antes de que esto ocurra, en consecuencia, todo sistema de apoyo a la gestión que no provee su información en el momento de permitir la decisión en dicha oportunidad ideal es, al menos, inoportuno.

Desde otra visión, es posible agregar que el mero proceso de acumulación de costos resultantes no resultará necesariamente útil para el control de los mismos y la consecuencia: su reducción. Para ello será imprescindible colocar un patrón de medida con que comparar los costos acumulados, y tal patrón (llámese standard o simplemente presupuesto) no puede surgir sino de un proceso de predeterminación.

4.2.2. No efectúa una segregación de costos por tipo de variabilidad

En el punto anterior destacábamos la necesidad de controlar las erogaciones indeseadas antes de que ocurran, pero un escalón todavía más alto de un proceso de toma de decisiones racional es el de proyectar estados de situación, y por consiguiente resultados, frente a diversos escenarios (volúmenes, precios y costos). Este escalón, donde se sitúa toda la gama de posibilidades que nos ofrece el análisis marginal, es basa en una adecuada clasificación de los costos por variabilidad. Descuidar este análisis de comportamiento de los costos implica limitar seriamente los valores del método y, al decir de MICHAEL WOODS¹⁰, "provoca dificultades para generar alternativas económicas".

4.2.3. Carece del respaldo que otorga la partida doble

El método es concebido fuera del sistema contable de las organizaciones. Así COOPER, KAPLAN y otros¹¹, mencionan que en los casos desarrollados "no fue necesaria la modificación de los sistemas financieros existentes y las empresas continuaron manejando todos sus sistemas paralelamente a los nuevos modelos ABC y agregan "El modelo basado en actividades fue tratado como un sistema de información para la gerencia, no como parte del sistema contable". Esta característica de concepción, a nuestro juicio también perfectible, merece las siguientes objeciones:

- a) desde la óptica del control de totalidad de las transacciones resultantes: el sistema contable ofrece, a través de su partida doble, un control de totalidad que ningún sistema de partida simple es capaz de brindar; y
- b) desde la óptica de la eficiencia en el uso de los recursos administrativos: la duplicación de tareas que implica la imputación de una misma erogación con un mismo soporte documental en dos sistemas diferentes, constituye un obvio despilfarro de recursos, que resultaría fácilmente evitable con una adecuada definición del plan de cuentas contable, que permita desagregar las funciones en actividades y éstas en naturalezas.

4.2.4. Abandona el análisis de los costos por áreas de responsabilidad

¹⁰ WOODS, M.: "Economic choices with ABC". Management Accounting, Diciembre 1992.

¹¹ Ídem (1)

De alguna manera el ABC nace y crece afirmando que analizar los costos por área de responsabilidad distrae la atención sobre las actividades origen de los costos y sus inductores, y que ésto limita la posibilidad de operar sobre aquéllos para reducirlos.

Aceptando la validez de este enfoque, es importante no descuidar el control de la gestión por área de responsabilidad, ya que, como indica un elemental principio de administración, la existencia de un único responsable de cada función es fundamental para poder producir cambios de comportamiento organizacional.

Consecuentemente, es preciso poder asignar también, en un estadio de mayor síntesis, costos por área de responsabilidad, como medio para generar las correcciones que posibiliten el control mencionado.

5. CONCLUSIONES

Unos cuantos años atrás, con la Irrupción del entonces denominado método de costeo directo (hoy diríamos variable), los especialistas en la materia se situaron de un modo poco serio:

- bien depositando toda su predilección en el nuevo método, considerándolo la única herramienta válida para el uso de la información de costos para la gestión, y denostando el método integral apoyándose, sobre todo, en el mal uno que de 61 se había hecho hasta entonces; o
- defendieron su bastión de conocimientos adquiridos del método integral, sin abrirse suficientemente a los ricos enfoques que aportaba el 'nuevo método, y continuando, en algunos casos, a no utilizar una herramienta como la contribución marginal que, curiosamente, parecía patrimonio adquirido del método variable.

Es preciso que la festejada entrada del ABC, ya no en las publicaciones especializadas sino en el herramental de gestión de las organizaciones, no nos encuentre del mismo modo.

En nuestra opinión, tal como desarrollamos anteriormente, el método denominado "tradicional" no se merece muchas de las críticas que se le efectúan desde el ABC. Los verdaderos destinatarios de tales críticas debemos ser los diseñadores, implementadores y ejecutores de esos sistemas de costos que no resultan útiles a sus usuarios.

Adicionalmente, el método ABC presenta, entre otros hallazgos, la riqueza de un enfoque atractivo al usuario, a la postre el destinatario de todos nuestros esfuerzos técnicos.

Consecuentemente, nos permitimos proponer no efectuar una contraposición entre los métodos denominados tradicional y ABC, sino una adición de los mismos que permita obtener, con el nombre que nos plazca, un sistema de información para la gestión único y flexible que reúna la mayor cantidad posible de las siguientes características:

- Integral: todos los costos de todas las funciones concentrados en las actividades y los productos.
- Racional: respetando la relación causal en las asignaciones de costos a las actividades y a los productos.
- Basado en las actividades: como punto focal de interés del proceso de reducción de costos.
- Sin perder el enfoque de áreas de responsabilidad: como necesidad para producir cambios en la organización que posibiliten la reducción de costos.
- Predeterminado: privilegiando la oportunidad y como vara de medida de la gestión de cada actividad.
- Con apertura por variabilidad: para posibilitar la evaluación de situaciones futuras, contemplando el juego de los costos, los precios y los volúmenes.
- Contable: utilizando eficientemente los recursos administrativos y alcanzando un control de totalidad adecuado.
- Rutinario: produciendo información sistemática para contribuir a un estado de evaluación permanente de la gestión.

Estamos convencidos de que un sistema de información con las características descriptas resultará una herramienta confiable, completa y atractiva para la gestión organizacional y contribuirá a delinear ese management para la eficiencia que debe caracterizar a las organizaciones de nuestro tiempo.

NOTAS BIBLIOGRAFÍA

- COOPER, R.; KAPLAN, R.; MAISEL, L.; MORRISSEY, E.; OEHM, R.:** IMPLEMENTING ACTIVITY-BASED COST MANAGEMENT: MOVING FROM ANALYSIS TO ACTION". INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS, NEW JERSEY, 1992.
- KAPLAN, R.:** "UN SISTEMA DE COSTOS NO ES SUFICIENTE". HARVARD BUSINESS REVIEW, ENERO/FEBRERO 1988.
- KAPLAN, R.:** "THE FOUR-STAGE MODEL OF COST-SYSTEMS DESIGN", MANAGEMENT ACCOUNTING, FEBRERO 1990.
- BRAUSCH, J.:** "SELLING ABC" MANAGEMENT ACCOUNTING, FEBRERO 1992.
- TURNERY, P.:** "ACTIVITY-BASED MANAGEMENT", MANAGEMENT ACCOUNTING. ENERO 1992.
- CASTELLO TALIANI, E.:** "EL SISTEMA DE COSTES DE LAS ACTIVIDADES" COMUNICACIÓN PRESENTADA A LA JORNADA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: INFORMACIÓN, CONTROL Y TECNOLOGÍA EN EL ENTORNO EMPRESARIAL ACTUAL (ESPADA).
- SHARP, D.; CHRISTENSEN, L.:** "A NEW VIEW OF ACTIVITY-BASED COSTING", MANAGEMENT ACCOUNTING, SEPTIEMBRE 1991.
- WOODS, M.:** "ECONOMIC CHOICES WITH ABC, MANAGEMENT ACCOUNTING, DICIEMBRE 1992.
- VÁZQUEZ, J.C.:** "COSTOS" ED. AGUILAR, BUENOS AIRES 1988.
- OSORIO, O.:** "LA CAPACIDAD DE PRODUCCIÓN Y LOS COSTOS", ED. MACCHI, BUENOS AIRES, 1991.
- LAVOLPE, A.:** "LOS SISTEMAS DE COSTOS DENOMINADOS HISTÓRICOS Y LA CONTABILIDAD DE LOS COSTOS", REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD, VOLUMEN XVII, N° 57, MADRID, ESPAÑA 1988.
- KOEHLER, R.:** "TRIPLE-THREAT STRATEGY", MANAGEMENT ACCOUNTING, OCTUBRE 1991.
- OSTRENGA, M.:** "ACTIVITIES: THE LOCAL POINT OF TOTAL COST MANAGEMENT", MANAGEMENT ACCOUNTING, FEBRERO 1990.
- BOISCHEL, M.:** "IMPROVING PRODUCTION WITH PROCESS VALUE", JOURNAL OF ACCOUNTANCY, SEPTIEMBRE 1990.
- TOME, R.:** "ABC: EL COSTEO POR ACTIVIDADES", COSTOS Y GESTIÓN N° 2, DICIEMBRE 1991 (ARGENTINA).
- NORESE, A.:** "LOS COSTOS COMPLETOS Y EL CONTROL DE GESTIÓN EMPRESARIAL", COSTOS Y GESTIÓN N° 7, MARZO 1993 (ARGENTINA).