

Costeo basado en las actividades

Tema de la clase: Dentro del marco de las nuevas técnicas de gestión analizar el costeo basado en las actividades

Objetivos de la clase

- Conocer los elementos fundamentales del método de costeo ABC
- Identificar las principales diferencias con el método tradicional
- Ponderar sus beneficios para la toma de decisiones empresariales

- Introducción

Hoy nos toca estudiar el Costeo Basado en las Actividades-Activity Based Costing- o como se lo denomina comúnmente Costeo ABC. Esta modalidad de calcular costos surgió en los Estados Unidos a principios de la década del 90, y si bien irrumpió en el ámbito empresarial con gran ímpetu como una alternativa superadora de los sistemas de costos denominados tradicionales, en la actualidad se la considera como una forma de costeo que complementa a las conocidas.

Desarrollo

El fundamento en el cual se apoya la metodología del Costeo Basado en Actividades (Activity Based Cost) es que, ante un nivel de complejidad y competencia importante en el mundo de los negocios se hace necesario contar con información para la gestión. El Costeo Tradicional brinda información pero no logra informar sobre los costos de las actividades que crean valor para el cliente. El soporte teórico debe buscarse esencialmente, en dos autores:

- Porter: En cuanto a cadena de valor y la necesidad de identificar los creadores de valor para el cliente

- Kaplan y otros: En cuanto a la medición de los costos de aquellas actividades que crean valor para el cliente, identificando también aquellas que no lo hacen a fin de eliminarlas

A través del ABC es posible, según sus defensores, asignar los costos indirectos en relación a las actividades realizadas conociendo, de esta forma, el origen del costo de la actividad analizada y relacionarlo con las líneas de productos, los segmentos de mercado y la opinión del cliente que es quién, en última instancia, define si una actividad es o no generadora de valor.

Ventajas postuladas por sus defensores

- Contar con costos más exactos que permiten la toma de decisiones con mayor racionalidad
- Un mayor conocimiento de la empresa ya que, mediante el trazado del mapa de actividades y la asociación de los costos a las mismas, es posible concentrarse en la gestión de las actividades que generan valor eliminando aquellas que no lo hacen. Esto conlleva a un mejoramiento de la eficiencia.

Los defensores del ABC plantean que a través del mismo se puede:

- Conocer la rentabilidad de cada producto y de cada cliente con mayor precisión que en la metodología tradicional.
- La fijación de precios, las definiciones sobre mix de productos, la elección de mercado a atender, etc. pueden realizarse con información que solo provee el ABC.

Es decir que la ventaja principal que se esgrime es la posibilidad de utilizar información de costos para el planeamiento y el control empresarial.

Tradicional vs. ABC: Algunas consideraciones¹

Costeo Tradicional

Cómputo de la Carga Fabril

Generalmente, al momento de calcular el costo unitario de un producto, los problemas no se presentan ni con la Materia Prima ni con la Mano de Obra

¹ Análisis realizado de acuerdo a un material preparado por el Dr. Carlos Gimenez

Directa. Esto es así ya que, al ser elementos del costo de fácil asimilación a cada producto son asignables con sencillez a la unidad de costeo u objeto de costeo. En el caso de la Carga Fabril esta relación desaparece y comienzan a utilizarse ciertos artificios buscando establecer costos más exactos y razonables. En la metodología tradicional pueden utilizarse para la asignación de las Cargas Fabriles a las unidades de costeo distintas alternativas:

- a) Utilizar una cuota de CF de aplicación única por planta;
- b) Utilizar una cuota de CF de aplicación por departamento o centro de costo.
- c) Utilizar cuotas múltiples de aplicación.

Una vez acumulado el costo de acuerdo a la base elegida, comienza la tarea de distribución existiendo distintas bases:

- Relacionadas con la mano de obra: Número de operarios; Número de empleados; horas de mano de obra.
- Relacionadas con el equipamiento: horas máquina; valor del equipamiento; número de máquinas cuando son similares.
- Relacionadas con la utilización de edificios: cantidad de espacio ocupado como metros cuadrados y a veces metros cúbicos.
- Relacionadas con los servicios prestados: cantidades físicas; volumen, peso, valor de materiales, horas de prestación de servicios.

Costeo Basado en Actividades (ABC)

El ABC siempre se encuentra formando parte de un nuevo sistema de administrar que es la Administración Basada en las Actividades (ABM – Activity Based Management) y supone un proceso de dos etapas para la asignación de la Carga Fabril a las unidades u objetos de costeo:

1º: Identificar las actividades núcleo y asignar las Cargas Fabriles de acuerdo al consumo de recursos que cada actividad realiza. El conjunto de CF asignada a una actividad se convertirá en un Centro de acumulación de Costos por Actividad.

2º: Determinar los conceptos que producen el consumo o utilización de las actividades por parte de las unidades u objetos de costeo para poder asignar los costos de la 1º etapa a cada una de ellas.

Síntesis:

El ABC es una metodología que asigna primero los costos a las actividades y luego a otras actividades y a los objetos de costeo mediante el cálculo del consumo que de las actividades hacen cada unidad o el objeto de costeo.

¿ Qué debe conocer la empresa que se dice competitiva?

- 1) las actividades que se deben ejecutar para producir el artículo o proveer el servicio. Es tarea conjunta de Diseño, Ingeniería, Producción, Comercialización, Administración y Dirección General. El personal debe concentrarse en las actividades, por mínimas que estas sean, para poder analizarlas, reestructurarlas y finalmente agruparlas por su importancia.
- 2) el costo de los recursos consumidos por las actividades y las actividades consumidas por los objetos de costeo. Se parte de la primitiva asignación de desembolsos por centro de costo que es más detallada que por departamento, que a su vez es más precisa que la asignación por planta.
- 3) Cuántas actividades conforman el estándar de consumo y, si hubiere exceso, la posible modificación a introducir. Qué induce o genera el costo y qué base (inductor o propulsor) lo sustenta. Como la asignación de recursos se hace a través de estos generadores, se agruparán las actividades por el concepto que mueve sus costos. De esta manera se logra la homogeneización.
- 4) Los análisis a realizar y las técnicas a emplear dependerán de la información disponible y las restricciones existentes para su validación. Esencialmente consistirán en:
 - a) una descripción de las actividades;
 - b) una observación en el terreno para registrar inclusive las tareas que conforman tales actividades;
 - c) un registro de tiempos generando o utilizando los ya existentes para la medición de los mismos. Un mejoramiento en los tiempos de ejecución de la actividad hace disminuir los costos de producción o incrementar la eficiencia;
 - d) la utilización de cuestionarios para que el personal indique por escrito la característica de la actividad que realiza;
 - e) la entrevista final con los responsables de ejecutar tareas y actividades para verificar el nivel de credibilidad de la información.

Pasos necesarios para aplicar el ABC:

Paso 1) Identificar las actividades que se desarrollan en la empresa y que consumen recursos. El beneficio de utilizar costos detallados debe exceder el costo de obtener la información. Recordar que los costos son una función tanto del volumen como de la automatización y complejidad de las operaciones.

Paso 2) Identificar los inductores asociados con cada actividad. Los criterios que conllevan esa identificación pueden ser:

- a) relación de correlación: buscando una relación de causa-efecto entre el costo incurrido y el factor desencadenante o impulsor del consumo

(horas voladas por las aeronaves; factor de ocupación de habitaciones de hotel).

- b) beneficios recibidos: se aplica cuando no resulta fácil la correlación. Un ejemplo: la disminución de unidades defectuosas con motivo de un mejor control de calidad o aumento en la confiabilidad de los productos medidos por la menor cantidad de reclamos o devoluciones de clientes.
- c) Razonabilidad: cuando no resulta posible encontrar relaciones de causa-efecto o beneficios recibidos. Un ejemplo: los costos vinculados con espacios utilizados de un edificio que se aplican en función de los metros cuadrados utilizados por actividad.

Es importante recordar que el ABC busca determinar conceptos generadores de costo para agrupar las actividades en función de ello mientras que la metodología tradicional busca distribuir el conjunto de costos a los centros de costo.

Algunos inductores generalmente aplicados:

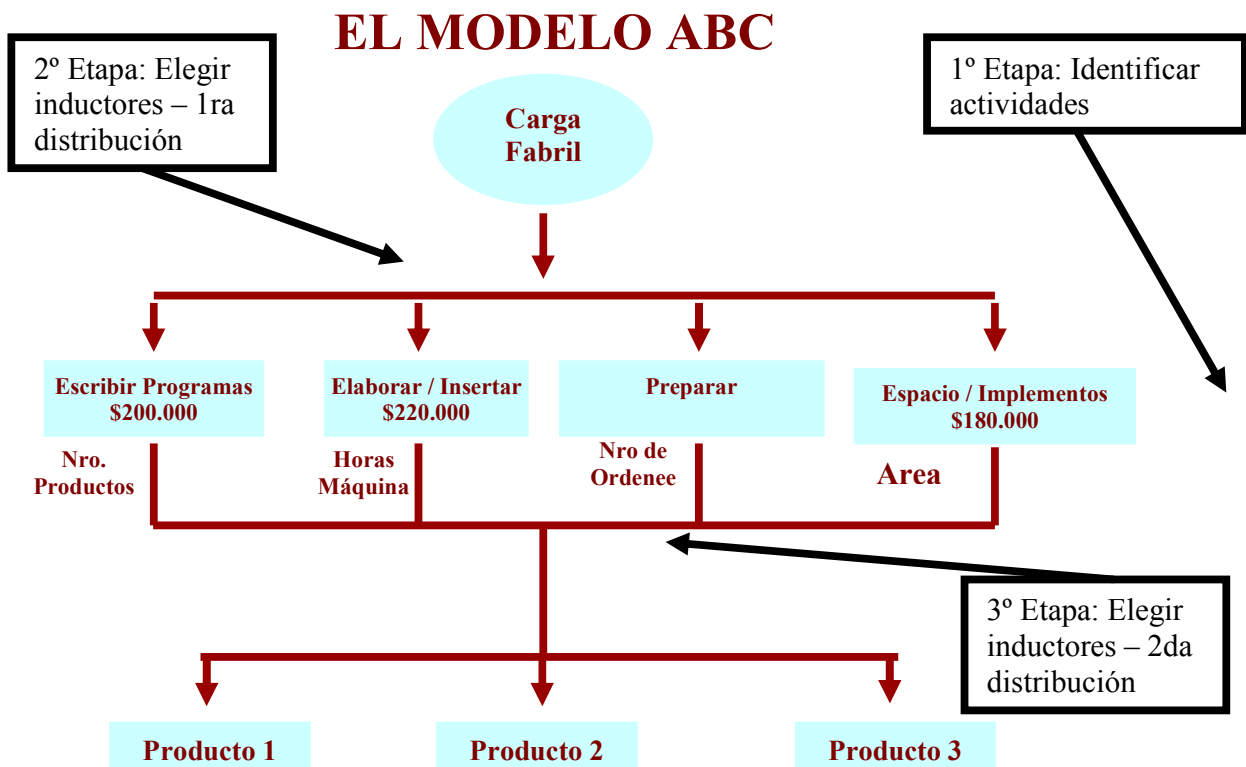
- Horas máquina;
- Horas hombre;
- Cantidad de materiales componentes movidos;
- Número de hojas impresas;
- Cantidad de puestas en marcha de máquinas determinadas;
- Número de órdenes de inspección;
- Horas de apoyo ingeniería;
- Horas de mantenimiento presupuestadas;
- Cantidad de órdenes de compra emitidas y cumplidas;
- Número de piezas seleccionadas o montadas.
- Kilómetros recorridos; kilómetros pasajero.
- Cantidad de productos elaborados o numero de servicios prestados;
- Clientes atendidos. Número de quejas resueltas.
- Cantidad de facturas a procesar para pago a proveedores;
- Cantidad de horas de vuelo;
- Número de cirugías realizadas;
- Días paciente; días cama;
- Horas de atención médica por especialidad;
- Número de consultas específicas.

Paso 3) Calcula una cuota de aplicación de costos en función del inductor por unidad o por operación. Para poder realizar el cálculo se debe considerar *el Centro de Actividad que es la unidad de la organización donde se llevan a cabo actividades que tienen inductores de costos similares.* Por ejemplo, el centro

que pone en marcha las maquinarias acumula los costos relacionados con la actividad. Entonces, la cuota predeterminada surgirá de dividir:

Cargas Fabriles Presupuestas/ Volumen presupuestado de actividad a ejecutar en el período.

Paso 4) Aplicar los costos a los productos multiplicando la cuota por el volumen de unidades del inductor que deben -según el estándar- ser consumidos por el producto o servicio.



Conceptos básicos del ABC

Recurso: Elemento económico que es aplicado o utilizado para realizar actividades. Se encuentran básicamente en el sistema contable. (Ej.: Sueldos y salarios, depreciación de vehículos, depreciación de equipos, materiales, etc.)

Actividad: Una actividad es una tarea o conjunto de tareas, trabajo o conjunto de trabajos que a través de su ejecución dentro de cualquier tipo de

organización con fines de lucro o sin ella, origina el consumo de recursos económicos. Representa *qué se hace* (descargar un camión, extender un cheque, confeccionar un presupuesto) para producir, distribuir, comercializar, cobrar el precio pactado, desarrollar ideas, financiar, administrar. El costeo basado en las actividades se fundamenta en el concepto de que los productos consumen actividades en tanto que las actividades consumen recursos.

Asignación de costos: Procedimiento mediante el cual se apropian los costos a cada actividad por medio de la utilización de impulsores, generadores o inductores denominados de "recursos".

También es el camino para atribuir el costo de las actividades entre objetos de costeo como productos, departamentos, procesos, clientes, segmento de mercado, proyecto, por medio de impulsores o generadores denominados de "actividad". Implica el dividir el costo que deseamos asignar por alguna cantidad física.

Cadena de valor: Conjunto de actividades necesarias para diseñar, obtener los recursos, comprar los elementos necesarios, producir o generar un servicio, comercializar, distribuir, cobrar y dar servicio de postventa al adquirente del bien respectivo.

Implica la relación integral Proveedor->Empresa->Cliente.

Centro de actividad: Los costos de los recursos económicos se acumularán en centros de actividad donde se comparten funciones o servicios comunes. Existen tres categorías de centros: a) **de operación** que comprende tres niveles: 1) unitario que comprende el costo operativo del uso de máquinas para elaborar el producto o generar un servicio comercializable; 2) de lote correspondiente a los recursos consumidos para realizar las tareas de preparación del trabajo previo a la elaboración; 3) a nivel producto se refiere a los recursos consumidos en forma extraordinaria y que representan un sobre costo (incentivos e improductividades, horas extras, materiales estropeados); b) servicios **de apoyo** de la producción que se refiere a aquellos consumos de recursos para mantener la capacidad productiva de la planta e instalaciones y el apoyo logístico de aprovisionamiento de materiales y suministros. Finalmente c) **administrativos** que comprende el consumo de recursos para la prestación de actividades de la gestión de apoyo no productivas. Los centros de actividad deben ser homogéneos, vale decir que cada componente del costo será consumido en la misma forma por los diversos productos o servicios. Un centro de actividad homogéneo puede ser apropiado por un solo inductor de costos que tenga una mayor representatividad o peso o proporción equivalente de uso de tiempos.

Generadores, Inductores o Impulsores de costos: Los costos siempre son generados por alguna actividad a excepción de los costos fijos de capacidad o estructura que lo son en tanto se trata de lograr las condiciones de base para desarrollar una actividad.

Los generadores o impulsores de costos corresponden a eventos, circunstancias o condiciones que obligan a que un costo se incurra o que se modifique provocando la necesidad de la actividad y por lo tanto los insumos que de ella se derivan. Es una variable que demuestra la relación de causa-efecto entre la utilización de los recursos económicos, la realización de las actividades y el costo final de los objetos de costeo. Según Castello y Lizcano *"es un conjunto de actuaciones o de tareas que tienen como objetivo la atribución, al menos a corto plazo, de un valor añadido a un objeto (producto o proceso) o al menos permitir añadir este valor, desde la perspectiva del cliente o del usuario del mismo"* Existen dos tipos de inductores, los de "recursos" para medir y aplicar consumos de recursos por parte de las actividades y los de "actividades" que hace lo propio con otras actividades componentes de la cadena de valor pero esencialmente con productos y servicios.

Julio Daniel Carson