

Activity-Based Costing (ABC)
Activity-Based Management (ABM)

María Alejandra Lavolpe
mlavolpe@consejo.org.ar

Resumen: *Activity-Based Costing* o ABC es un modelo de costeo centrado en las actividades, donde el costo unitario de los productos o servicios se calcula incluyendo los costos de todas las funciones de la compañía. Es decir que forman parte del costo unitario los costos de producción, comercialización, administración, financieros y de investigación y desarrollo. El propósito central de la información de costos es la toma de decisiones. El proceso para la determinación de los costos unitarios se basa en la identificación de las actividades de una organización, la asignación de los costos a cada una de ellas y la aplicación de los costos acumulados por actividad a los productos o servicios mediante *cost-drivers*. Una de las principales ventajas que ofrece ABC es la identificación de una nueva unidad de costeo: la actividad, y la posibilidad de evaluar actividades para definir si agregan valor o no sobre la base de su apreciación por parte de los clientes. Sus impulsores dedicaron innumerables críticas a los mecanismos de costeo denominados “tradicionales”.

Activity-Based Management o ABM es una técnica de gestión dedicada a buscar la reducción de los costos a través de la eficiencia en las operaciones. La esencia de ABM es gestionar todas las actividades de la compañía utilizando como información la provista por ABC, cuyo objetivo es la mejora continua.

Palabras clave: ABC, ABM, actividades, costos directos, costos indirectos, *cost-drivers*, gerenciamiento, métodos, sistemas de costeo.

ACTIVITY-BASED COSTING (ABC)
ACTIVITY-BASED MANAGEMENT (ABM)

Introducción

A fines de la década de los 80 y principios de los 90, los autores Robert Kaplan y Robin Cooper de la Universidad de Harvard, lideraron una verdadera revolución en el mundo académico y posteriormente en el empresario, en lo concerniente al cálculo de los costos. Dicha revolución consistió en la creación de un nuevo método de determinación de los costos de producción, comerciales y de servicio que denominaron *Activity-Based Costing* (costeo basado en las actividades) o ABC, centralizándose en las actividades como unidad de costeo fundamental en el proceso de asignación y determinación de costos unitarios. A partir de las publicaciones de los mencionados autores se verificó en los años sucesivos un verdadero aluvión de trabajos sobre el tema de muy diversa calidad técnica, los que, a pesar de ser mayoritariamente teóricos, tuvieron una gran difusión.

En los sistemas anteriores al ABC (denominados por sus impulsores “métodos tradicionales”) el foco del análisis se ubica en las “funciones” - departamentos, centros o sectores-. Los directivos o gerentes utilizaban este esquema para la planificación y el control de las operaciones. Las empresas eran divididas conceptualmente en **centros de costos**. Ya sea a través de sistemas de costeo, o de observaciones personales y otros sistemas de información (incluyendo la contabilidad), estas “subempresas” permitían a los ejecutivos analizar el negocio y profundizar así el control y la toma de decisiones. Este enfoque - subproducto de la denominada **contabilidad por áreas de responsabilidad** - tenía ínsito un concepto básico que es el **presupuesto por áreas de responsabilidad**. Surge entonces clara la idea de confrontar lo presupuestado por **área** o **centro de costos** con lo realmente utilizado en materia de recursos en éstos, por lo que ambas técnicas se complementan en forma recíproca.

De esta manera se obtienen los costos totales por área o centro de costos en un determinado período. Claro está que lo descrito es sólo el aspecto contable del tema que es el **registro** de los costos, y no el **sistema de costos propiamente dicho**. Este último se basa en la determinación de los costos de las unidades producidas o de la actividad cumplida en cada una de esas funciones (áreas o centros de costos). El costo unitario de cada producto elaborado (o unidad de actividad realizada) en cada uno de ellos se obtiene (en los modernos sistemas de costos predeterminados) con especificaciones técnicas de los costos directos asignables a cada unidad, y utilizando bases de aplicación (jornales directos, horas hombre, horas máquinas) para la asignación de los costos indirectos.

Completando esta apretadísima síntesis sobre el funcionamiento de los sistemas de costos anteriores al ABC, cabe señalar lo siguiente:

- la existencia de los mismos era habitual en los establecimientos fabriles y el énfasis estaba en lograr obtener el **costo de producción** para, entre otros objetivos, valorizar contablemente las unidades producidas y no vendidas.
- existían serias fallas de implementación habida cuenta de la poca importancia que se le asignaba a esta disciplina en la jerarquía interna de las empresas.
- entre las fallas más importantes se destaca la incorrecta utilización de bases o módulos de aplicación para asignar costos o servicios a unidades de costeo.
- estas falencias se agravaban por la poca relevancia que se daba a los **costos de los servicios** y a los **gastos comerciales**, por lo que la información que recibía la gerencia era pobre y, lo que es más grave, podía inducir a errores en la toma de decisiones.

En este escenario irrumpe entonces el ABC.

Conceptos básicos del ABC

Así como en los “métodos tradicionales” de costeo dividir las funciones de la empresa en áreas de responsabilidad o centros de costos ayuda al estudio y análisis de las operaciones y sus costos, una apertura todavía mayor, identificando, separando e individualizando **todas las actividades** que la organización cumple puede ser todavía más útil. Los costos se acumulan por **actividad** y luego se aplican a los productos de acuerdo con la utilización de las actividades que cada uno de ellos realice. El costo de los productos surge ahora como la sumatoria de los costos aplicados a lo largo de la cadena de actividades que dicho producto atraviesa, asignados todos ellos de acuerdo con bases específicas que brindan una distribución justa y equitativa según el consumo de recursos que cada uno genera, medido a través de lo que se denomina *cost-drivers* (inductores de costos). En definitiva, en los “métodos tradicionales” se llega al costo del producto a través de las **funciones**; con ABC se llega a través de las **actividades**. Ahora bien: en una organización existe un gran número de actividades de diversa magnitud, y muchas de ellas “atraviesan” funciones. Uno de los primeros problemas que tuvieron y tienen las empresas que quieren emplear ABC es determinar la cantidad de **actividades** a costear. Las respuestas iniciales de sus propulsores fueron “todas, no interesa el número”. Con posterioridad advirtieron que ello era una locura y hoy día se agrupan las actividades homogéneas de manera de minimizar la relación costo-beneficio de su costeo.

¿Qué sucedió en la práctica con la aplicación del ABC en las empresas?

A continuación, algunas de las conclusiones y las correspondientes reflexiones, que surgen de la aplicación concreta del ABC en las empresas.

- En los primeros años, desde el plano académico hubo un fuerte rechazo, no tanto al método en sí, sino a las críticas que los impulsores del ABC efectuaron a los métodos tradicionales ya que, como queda dicho, se basaban en verdaderos “horrores” de implementación y manejo, y demostrando que, con una correcta aplicación de las “reglas del buen arte”, los costos obtenidos mediante aquellos procedimientos son igualmente correctos.
- De todos modos, unos y otros coinciden con que ABC, al “descubrir” una nueva unidad de costeo (la actividad) ha influido de manera importantísima en la mejora en el *management* de las empresas no sólo en la colaboración para el cálculo de los costos, sino también en el gerenciamiento mismo de las empresas. En los mismos años de aparición y auge del ABC, se producen cambios importantísimos en la estructura misma de los negocios: la globalización y el desarrollo tecnológico hacen que las empresas de servicios ocupen un rol cada vez más significativo; aparecen técnicas nuevas como el *kaizen*, el *outsourcing* y el *benchmarking* que se vinculan de manera sorprendente con el ABC. Por otra parte como el concepto “actividad” atraviesa las áreas de administración, producción, *marketing*, ventas y post-ventas en las empresas de producción, permite obtener costos unitarios “completos”.

Activity-Based Management o ABM

Como consecuencia de ello, en forma casi inmediata, se comenzó a hablar de *Activity Based Management* o Gerenciamiento basado en la Actividad. El ABM busca estrategias de negocio para enfrentar la competencia y mejorar los resultados operativos. El ABC aporta información de costos por actividades y el

ABM la utiliza con el objetivo de la mejora continua, cuya meta central es la reducción de costos, **eliminando, reemplazando o agregando** actividades.

ABM apunta a dos objetivos: mejorar los valores recibidos de los clientes y mejorar las utilidades y su gerenciamiento. Para ello es fundamental un análisis de las actividades para luego tomar decisiones. Los pasos para dicha evaluación son:

- Identificar actividades no esenciales o que no agregan valor (para eliminarlas, rediseñarlas o al menos reducir fuertemente sus costos)
- Analizar actividades relevantes y que agregan valor (en ellas hay que focalizarse)
- Comparar actividades (*benchmarking* para hacerlas más eficientes)
- Examinar las relaciones entre actividades (generar cadenas de valor)

En los últimos 25 años numerosas organizaciones implementaron modelos de gerenciamiento basados en las actividades. Muchas consultoras, esencialmente en U.S.A., han trabajado fuertemente en la implantación de modelos ABC/ABM en empresas de los más diversos rubros, generando un mercado para el desarrollo de herramientas de procesamiento electrónico de datos como elemento de soporte esencial para la implementación de estos modelos, sobre todo en grandes empresas.

Caso práctico de aplicación de ABC

Veamos el ejemplo de una empresa que fabrica dos tipos de lámparas, y el resultado producto de pasar de un sistema de costeo tradicional con base unitaria a uno de costeo basado en actividades.

Para valorar el efecto del cambio, se han reunido los siguientes datos en un solo proceso correspondientes a la función productiva (no se incluyen otras funciones): De acuerdo con el sistema actual, los costos del equipo de operación, manejo de

materiales y montajes a las lámparas, se distribuye sobre la base de horas máquina.

El detalle de las actividades es:

Proceso Productivo (PP): ambos productos se elaboran en máquinas de iguales características siendo necesario 1.000 horas máquina para elaborar las **4.000 lámparas clásicas (LC)** y 250 horas máquina para elaborar **1.000 lámparas modernas (LM)**. Los costos asignados a esta actividad ascienden a \$ 5.000.

Movimientos de Materiales MM): fabricar el volumen de lámparas mencionado implica el manejo de 3.000 piezas correspondiendo 2.000 a las lámparas clásicas y 1.000 a las modernas. La realización de esta actividad implica costos por \$ 8.500.

Montajes (MMq): son necesarios 10 montajes de máquina para las 4.000 lámparas clásicas y 5 montajes para las 1.000 lámparas modernas. Costos totales: \$ 6.500.

La Materia Prima (MP) y la Mano de Obra Directa (MOD) son idénticas en ambos métodos.

Costos obtenidos con el método tradicional

Módulo de aplicación Horas Máquina

| | |
|-----------------------------------|--------------------|
| Presupuesto de Carga Fabril (CF): | 20.000,00 \$ |
| Volumen Normal: | |
| Lámpara clásica | 1.000,00 HM |
| Lámpara moderna | <u>250,00 HM</u> |
| | <u>1.250,00 HM</u> |
| Cuota de Aplicación: | 16,00 \$/HM |

Costo Unitario Método Tradicional:

| LC | LM |
|--|---|
| MP-MOD: $8000\$/4000u =$ 2,00 \$/u | MP-MOD: $1500\$/1000u =$ 1,50 \$/u |
| CF: $1000 HM/4000 u \times 16\$/HM =$ <u>4,00 \$/u</u> | CF: $250 HM/1000 u \times 16\$/HM =$ <u>4,00 \$/u</u> |
| <u>6,00 \$/u</u> | <u>5,50 \$/u</u> |

Costos obtenidos con el método ABC

Inductor de Costos (cost-drivers)

| Actividad | Costo Total (\$) | Inductor de Costos (cost-drivers) | | | | |
|-------------------------------|------------------|-----------------------------------|----------------------|----------|--------------|------------|
| | | Tipo | Volumen del Inductor | | Costo/unidad | |
| Proceso Productivo (PP) | 5.000,00 | HM | 1.250,00 | HM | 4,00 | \$/HM |
| Movimiento de Materiales (MM) | 8.500,00 | Q piezas | 3.000,00 | piezas | 2,83 | \$/pieza |
| Montajes (MMq) | 6.500,00 | Q Montajes | 15,00 | montajes | 433,33 | \$/montaje |
| | 20.000,00 | | | | | |

Costo Unitario Método ABC:

| LC | | LM | |
|--|------------------|--|------------------|
| MP-MOD: 8000\$/4000u = | 2,00 \$/u | MP-MOD: 1500\$/1000u = | 1,50 \$/u |
| PP: 1000 HM/4000 u x 4 \$HM = | 1,00 \$/u | PP: 250 HM/1000 u x 4 \$HM = | 1,00 \$/u |
| MM: 2000 p/4000 u x 2,83 \$/p = | 1,42 \$/u | MM: 1000 p/1000 u x 2,83 \$/p = | 2,83 \$/u |
| MMq: 10 m/4000 u x 433,33\$/m = | 1,08 \$/u | MMq: 5 m/1000 u x 433,33\$/m = | 2,17 \$/u |
| | <u>5,50 \$/u</u> | | <u>7,50 \$/u</u> |

Resultados en la aplicación de ABC/ABM

La aplicación de ABC en nuestro país, conocida ya sea por la experiencia profesional propiamente dicha o la escuchada por los responsables del Área de Costos y Gestión del CPCECABA¹, así como a través de las exposiciones en los congresos de IAPUCo², indica lo siguiente:

- en líneas generales, las empresas industriales (sobre todos las PYMES y las medianas) mantienen un esquema de cálculo de los costos basado en las “funciones” y no en las actividades. Debe señalarse que dicho cálculo es,

¹ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

² Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos

muchas veces, extracontable³ y, cuando es de base contable, trabaja fundamentalmente con costos reales.

- no sucede lo mismo con las grandes empresas (siempre industriales), sobre todo cuando son filiales de grupos empresarios del exterior. En ambos casos se advierte una suerte de convivencia entre los “métodos tradicionales” con el ABC, pudiendo advertirse que incorporan ambos métodos en el plan de cuentas, o utilizando uno en forma contable y el otro en forma extracontable.
- donde el ABC está teniendo más aceptación es en las empresas de servicios (empresas de telecomunicaciones, aerolíneas, hotelería, gastronomía, bancos) Al autor de este ensayo le consta que lo usan en Telecom Argentina y en algunos bancos. En OSDE⁴ se estuvo trabajando en la implementación de un sistema de costos “mixto” aprovechando la implementación integral de SAP⁵, pero desafortunadamente el trabajo quedó inconcluso luego de la “departamentalización” y se ignora su desarrollo ulterior. Similar circunstancia se dio en el Correo Argentino antes de su estatización.
- cabe señalar que una de las dificultades curiosamente más comunes en la implantación de ABC es la “elección” de las actividades. En efecto: los centros de costos (departamentos, funciones) están vinculados de alguna manera al organigrama y a las áreas gerenciales, secciones, etcétera, por lo que la divisionalización o departamentalización de la empresa no ofrece, en principio, tantos inconvenientes. La “actividad” en cambio, requiere un análisis diferente y mucho más complejo en algunos casos. En el caso de

³ no proveniente de registros contables formales

⁴ Organización de Servicios Directos Empresarios. OSDE, es una red de servicios médicos asistenciales de Argentina.

⁵ El sistema SAP es un sistema informático integrado de gestión empresarial diseñado para modelar y automatizar las diferentes áreas de la empresa y la administración de sus recursos.

Telecom Argentina uno de los gerentes decía que les resultó difícil al principio pero luego menos complejo, establecer “cuál era el costo de instalación de un teléfono fijo” que capturara todos los costos: desde los

- vinculados a la captación del abonado, su solicitud, los trámites internos hasta concluir con los propios de la instalación.
- el ABC ayudó a resolver algunos de los problemas que generó la diversificación de sus servicios, y la necesidad de arancelarlos, ya que la técnica ABC es ideal para su costeo. Sólo a título de ejemplo se cita algunas de esas actividades: depósito de cheques; resúmenes de cuenta; certificación de firmas; servicio de atención al cliente las 24 horas (personalizada o automática); tarjetas de débito; tarjetas de crédito; pago de servicios; etcétera.
- es interesante destacar en este tema, un comentario que es a su vez un reconocimiento a un precursor en materia de Costos que pasó por las aulas de la Universidad Católica Argentina y de la Universidad de Buenos Aires: el maestro Juan Carlos Vázquez. En su primer Tratado (año 1970) Vázquez, sin denominarlas como lo fue 30 años después, habla de la necesidad de identificar las “actividades internas” de los sectores de servicios con el objeto de calcular costos más precisos (fundamentalmente para poder “cobrar” los mismos a los sectores servidos). Así, por ejemplo, para el caso de los “Almacenes” o “Depósitos de Materiales” destaca que no es lo mismo “cobrarle” a los sectores servidos por **cantidad** de vales de los insumos, que por el **valor** de esos vales o por el **espacio ocupado** en el depósito por esos insumos. ¿Por qué? Por la sencilla razón de que la “actividad” (actividades) del almacén consiste en **recibir** los insumos; **mantenerlos custodiados** y **entregarlos** en tiempo y forma. Y para cumplir estas tres actividades incurre en costos. Y no son los mismos los costos “a cobrarle” a un sector que tiene insumos de fuerte y continua rotación (por lo que la base adecuada será

cantidad de vales), que aquél que tiene insumos de alto valor con fuerte incidencia en costos de seguro y vigilancia (siendo lógica la base **valor de los vales**) o aquél que ocupa un amplio sector de un “Depósito” con fuerte

incidencia de los costos propios del edificio, si es propio, o de los alquileres, si no lo es (**espacio ocupado**, entonces, será la base a utilizar).

- También Vázquez señala con énfasis el frecuente error que se cometía – y se sigue cometiendo- en las empresas para la asignación de los gastos comerciales a cada una de las líneas que se comercializan. En efecto: es muy común agrupar primero todos esos gastos; establecer cuál es el porcentaje respecto al monto bruto de las ventas de todas las líneas y aplicar dicho porcentaje al monto vendido por **cada una** de ellas. De esta manera, se asume inconscientemente que **todos** los gastos del sector comercial son variables respecto al monto de lo vendido, siendo que buena parte de ellos no lo son (sueldos, almacenes, fletes sobre volumen, etcétera). Dicho en terminología de ABC: hay líneas que insumen costos generados por **actividades** que no son requeridas por las otras.

- completando estas aseveraciones de Vázquez que se anticipó a lo que vendría muchos años después, una de sus mayores inquietudes es la elección del módulo de aplicación adecuado en los sectores productivos en los que se elabora una variada cantidad de artículos. Así como la base (módulo o *cost driver*, como se denomina en ABC) errónea elegida en el ejemplo de los gastos comerciales es **monto de ventas**, de igual manera se asignaban (o se siguen asignando) los costos indirectos de los artículos de estos sectores, sobre la base **salarios directos**. Ello significa que cada artículo “se lleva” (o es responsable de) mayores o menores costos indirectos de ese centro productivo según sea su costo unitario de **salarios directos**. Este es uno de los errores más destacados por Cooper y Kaplan en sus críticas a los

“métodos tradicionales”. A todo esto, en nuestro país, Vázquez destacó con vehemencia que, para mejor asignación de los costos indirectos de un centro a los productos que en él se elaboran, conviene dividir ese departamento al

máximo (él lo llama centralizar) hasta el punto de afirmar que, si es necesario, deberá hacerse de cada máquina un **centro de costos**.

Conclusiones

Sin perjuicio de enfatizar nuevamente que uno de los errores cometidos por Cooper y Kaplan –y los consultores que se alinearon por convicción o por conveniencia a esa prédica equivocada- fue denostar a los “métodos tradicionales” haciendo hincapié en “horrores” de diseño y uso, más que en su propia filosofía (los tres últimos ejemplos explicados en el punto anterior son clara evidencia de ello) no existe ninguna duda de que los modelos ABC/ABM ya están definitivamente instalados dentro de la disciplina “Costos” y, más precisamente, en el buen gerenciamiento moderno.

En la práctica, el gran aporte que estos autores han hecho a la contabilidad de costos y a los sistemas de costos y, en consecuencia, al buen gerenciamiento, es el descubrimiento de una nueva unidad de costeo: la **actividad**. Lo que se desea enfatizar es que tal descubrimiento **no es casual**, dado que está influenciado según la opinión ya aceptada en forma coincidente en la doctrina, por otras técnicas de *management* nacidas a fines de los 80 y que tuvieron su desarrollo culminante en los 90, como ser:

- El famoso *kaizen* que destruyó, entre otros mitos, las ventajas de la especialización interna en la empresa;
- El énfasis que la ingeniería industrial puso en **el proceso**, dejando de lado el anterior basado en **el producto**;

- Las técnicas de *empowerment* que preconizan la asunción de la responsabilidad por parte de cada integrante de la organización;
- El espectacular aumento de los servicios que exigió por parte de los gerentes una información sobre costos diferente a la preparada para las empresas industriales;
- La tercerización de actividades (*outsourcing*) que, ante la imperiosa necesidad de reducir costos, completó e integró la información ya existente por áreas de responsabilidad;
- La relación **proveedor-empresa** y **empresa-cliente** que obligó a las tres partes a una relación sinérgica de mutua conveniencia que incluyó - entre otros aspectos- el conocimiento mutuo de sus costos en las actividades que, precisamente, los vinculan;
- La eliminación de aquellas actividades que **no agregan valor**.

BIBLIOGRAFIA

- KAPLAN, Robert y COOPER, Robin (1999), *Coste y Efecto*, Gestión 2000
- SMOLJE, Alejandro (2016), *Reducción de Costos: ideas, técnicas y casos*, La Ley
- SMOLJE, Alejandro (2007), *El sistema de costeo ABC y el sistema de gestión ABM*, Cuadernos Profesionales del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- SMOLJE, Alejandro (2007), *Glosario de nuevas técnicas de gestión*, Revista de Costos y Gestión N° 63 del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos.
- VAZQUEZ, Juan Carlos (1978), *Tratado de Costos*, Aguilar
- VAZQUEZ, Juan Carlos (1988), *Costos*, Aguilar