

COSTEO ABC - GESTION ABM

CARLOS FERNANDO CUEVAS VILLEGAS

M.B.A. Universidad del Valle - Economista Universidad del Valle. Director Programa
Administración de Empresas Nocturno del ICESI.
Profesor titular Univalle. Profesor ICESI-Autor.

El presente artículo pretende mostrar en forma práctica la problemática de los sistemas actuales de costeo y plantear la alternativa conocida como costeo ABC, sus fundamentos, dificultades y utilidad. Así mismo se enfatiza el uso de la llamada Gerencia ABM, como complemento del costeo ABC.

LAS LIMITACIONES DEL COSTEO CONVENCIONAL DE PRODUCTOS

Son numerosos los síntomas que señalan problemas con los sistemas de costeo tradicionales en las compañías. Por ejemplo, los precios de los artículos de la empresa con alto volumen de ventas, son significativamente mayores que los de la competencia. Más aún, precios agresivos en muchas ofertas, deben reducirse para poder competir. Por otra parte, los productos de bajo volumen de ventas, parecen mostrar márgenes de utilidad mayores que los previstos, la

competencia ni siquiera ataca estos últimos, por extraño que pueda parecer. Los clientes, la mayoría de las veces, no presentan reparos a los incrementos en precios de las líneas de bajo volumen.

Además, el sistema contable no explica las diferencias en la rentabilidad de los productos de bajo volumen y los de alto volumen.

La rentabilidad general declina, no obstante que la mezcla de productos se está moviendo de los productos que aparentemente tienen más bajos márgenes, hacia los artículos que en apariencia tienen más altos márgenes.

Estos síntomas y otros de un obsoleto e impreciso sistema de costeo son mencionados en el **Cuadro No. 1**, siguiendo las pautas presentadas por Robin Cooper.¹

Cuadro No. 1

Síntomas de un anticuado sistema de costeo

1. Los resultados de las licitaciones son difíciles de explicar.
2. Los precios de los competidores en productos de alto volumen de ventas, nos parecen excesivamente bajos.
3. Los productos difíciles de producir muestran altas utilidades.
4. Los gerentes operacionales quieren dejar productos que aparentemente son rentables.
5. Los márgenes de utilidad son difíciles de explicar.
6. La compañía tiene, sólo para ella, nichos altamente rentables.
7. Los clientes no se quejan de incrementos en precios para las líneas de bajo volumen de ventas.
8. El departamento de contabilidad gasta poco tiempo en los productos especiales.
9. Algunos departamentos están usando su propio sistema contable.

LA ASIGNACION DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN-CIF: LA CAUSA DEL PROBLEMA

La mayoría de las empresas, infortunadamente, están tratando de operar en un medio altamente competido, con un sistema de costeo tradicional, que evidentemente no está produciendo la información que necesita la gerencia para tomar importantes decisiones. Además, con el tiempo se han ido agregando líneas nuevas lo que dificulta más la asignación de los costos y la determinación precisa de los costos unitarios. Por ejemplo, si los costos unitarios de los productos de alto volumen de ventas, están sobreestimados, los precios de venta de estos productos serían excesivos frente a las mismas líneas de competidores no sólo internacionales, sino locales. Similarmente, si los productos de bajo volumen están subcosteados, esto explicaría su aparente rentabilidad.

Si los costos de los productos están distorsionados, debe haber una razón. Si se usa un sistema de costeo tradicional, tal como el de órdenes de trabajo,

el de procesos o alguna mezcla de los dos, ¿cuál sería la falla, para determinar exactamente los costos del producto?

Es muy probable que el problema no radique en la asignación de los costos directos de mano de obra y materiales directos. Estos costos primos son asignados a cada producto sin mayor dificultad, y los sistemas de costeo tradicionales están diseñados para realizar correctamente esta tarea. La asignación de los CIF a los productos individuales es sin embargo otra cosa. Al usar los métodos convencionales, basados en volumen para su distribución se originan las distorsiones.

COSTEO DE LOS CIF - MARCO PARA UN SOLO PRODUCTO

La precisión en la asignación de los costos indirectos de fabricación sobre bases unitarias de volumen, llega a ser un problema solamente cuando múltiples productos son fabricados en las mismas instalaciones. Si un solo producto es fabricado, todos los costos in-

directos son causados por él y asignados lógicamente a él. El costo de los CIF por unidad es simplemente el total de los CIF para el período dividido por el número de unidades producidas en el mismo período. La exactitud no es ningún problema. La oportunidad del cálculo sí puede serlo, por esto, una tasa CIF, predeterminada es frecuentemente usada. El cálculo del costo en el marco de un solo artículo es ilustrado en el **Cuadro No. 2**. Ciertamente no dudáramos de que el costo de fabricación del producto es de \$525 por unidad. Todos los costos de fábrica fueron incurridos específicamente para elaborar este producto. Así, una forma de asegurar la

exactitud en el costo del producto es centrarse en producir un solo producto. Por esta razón, algunas firmas multiproductoras han escogido dedicar una planta a cada tipo de artículo.

Tal enfoque puede ser la razón por la cual pequeños productores pueden ser exitosos al competir con grandes firmas. Al centrarse en sólo un producto o unos pocos similares, los pequeños fabricantes, pueden calcular los costos de manufactura de sus productos (aquellos que compiten con los productos de alto volumen de las grandes empresas más precisamente) y manejar más efectivamente sus precios.

Cuadro No. 2
Cálculo del costo unitario: Un solo producto

	Costos de manufactura	Unidades producidas	Costo unitario
Materiales directos	\$1.500.000	10.000	\$150
Mano de obra directa	250.000	10.000	25
Costos indirectos de Fn.	3.500.000	10.000	350
Total	<u>\$5.250.000</u>	10.000	<u>\$525</u>

COSTEO DE LOS CIF - MARCO PARA MULTIPRODUCTOS CON BASES DE VOLUMEN

En compañías con múltiples productos, los CIF, son causados conjuntamente por todos los productos. El problema ahora es identificar la cantidad de carga fabril que causa y consume cada uno. El costeo convencional, normalmente, ha asumido que los CIF están altamente correlacionados con el número de unidades producidas, medidas en términos de horas mano de obra directa, horas máquina, o costos de los

materiales. Estas bases de volumen se han aplicado indistintamente a todo tipo de CIF, varíen o no con el volumen, ocasionando todo tipo de distorsiones.

POR QUE FALLAN LAS BASES DE VOLUMEN

Hay dos factores básicos que impiden asignar los CIF de manera precisa: (1) La proporción de los CIF no relacionados con bases de volumen al total y (2) El grado de diversidad de los productos².

- Hay actividades como la vigilancia y los costos de alistamiento que no responden al número de unidades producidas. Los costos de alistamiento por ejemplo, son función del número de corridas de producción. Así estos costos no pueden asignarse exactamente con las bases de volumen, y el usar sólo bases de volumen crea distorsiones. La severidad de la restricción dependerá de qué proporción de los CIF totales no responden a bases de volumen.
- Cuando los productos consumen CIF en diferentes proporciones, se dice que hay diversidad de productos. Hay varias razones para que esto ocurra. Por ejemplo, diferencias en el tamaño del producto, complejidad del artículo, tiempos de alistamiento, tamaño de los lotes, todo lo cual implica consumo de CIF a diferentes tasas.

COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES - ABC. CONCEPTOS BÁSICOS

El Costeo basado en la actividad - ABC- es una metodología que mide el costo y el desempeño de actividades, recursos y objetos de costo. Los recursos son primeramente asignados a las actividades, luego las actividades son asignadas a los objetos de costo según su uso³.

El costeo tradicional también involucra dos etapas, pero en la primera los costos son asignados, no a las actividades sino a unidades de la organización como la planta o los departamentos. Tanto en el tradicional como en el ABC, la segunda etapa asigna los costos a los productos. La principal diferencia entre los dos métodos se relaciona con la naturaleza y número de las guías de costo usadas. El ABC usa tanto bases de vo-

lumen como bases no fundamentadas en el volumen, por lo tanto el número de bases usualmente es mayor en el ABC. Como resultado, el método ABC, incrementa la exactitud en los cálculos. Veamos en detalle las dos etapas ya mencionadas.

NIVELES DE COSTOS Y GUÍAS DE ASIGNACIÓN

En ABC, las bases usadas para distribuir los CIF son llamadas guías de asignación. Una guía de recursos es una base usada para repartir los costos de un recurso a las distintas actividades que usan este recurso. Una guía de actividades es una base usada para destinar los costos de una actividad a los productos, a los clientes, o a cualquier otro objeto final del costo (la palabra final se refiere al último paso en la distribución de los costos). La naturaleza y variedad, repetimos, de las guías de actividad es lo que distingue al costeo ABC del costeo tradicional.

El costeo ABC reconoce actividades, costos de las actividades y guías de asignación de estas actividades a diferentes niveles de agregación, dentro del medio productivo. Los cuatro niveles son la actividad, el lote, el producto y la planta. El **Cuadro No. 3** proporciona ejemplos de actividades de costos y de guías de actividad a cada uno de estos niveles. Los diferentes niveles son sencillamente distintos grados de agregación de los datos. Un lote, es la suma o agregación de las unidades. Un producto es la suma de muchos lotes. Una planta puede considerarse como la suma de todos sus productos.

Nivel unitario. Los costos del nivel unitario son los costos que inevitablemente aumentan si una nueva unidad es producida. Son los únicos costos que siempre pueden ser asignados exactamente a las unidades en proporción al

Cuadro No. 3
Niveles y ejemplos de actividades. Costos y guías de asignación
NIVEL

Unitario	Lote	Producto	Planta
Ejemplos de actividades			
Corte	Planeación	Diseño	Calefacción
Soldadura	Mezclas	Desarrollo	Alumbrado
Pintura	Movilización	Prototipos	Seguridad
Ensamble	Promoción	Propaganda	
Empaque		Bodegaje	
Ejemplos de costos			
Porciones de electricidad y de material indirecto.	Salarios del personal de programación, personal de alistamiento o manejo de materiales.	Salarios de Programadores y diseñadores. Pagos de publicidad, costos de patentes.	Depreciación, seguros, impuestos prediales.
Ejemplos de guías de actividad			
Unidades o libras de producto	Número de lotes, alistamientos,	Número de productos, cambios en diseño, horas de diseño.	Metros cuadrados de espacio ocupado.
Horas mano de obra directa, Horas máquina	material movilizado u órdenes de producción.		

volumen. Ejemplos de costos a nivel unitario incluyen los costos de la electricidad si una máquina eléctrica es usada para producir cada unidad y las tareas de revisión de cada unidad de producto requieren de esta revisión. Estos costos son exclusivamente variables y en teoría pueden ser tratados, incluso como costos directos, mas usualmente son contabilizados como costos indirectos. Las guías de asignación del nivel unitario son medidas de actividades que varían con el número de unidades producidas y vendidas. Todas las guías del nivel unitario son proporcionales a los volúmenes de producción. (Las guías en todos los otros niveles no son proporcionales al volumen). Ejemplos de estas guías de nivel unitario son las horas de mano de obra directa, costos de la mano de obra directa, las horas máquina, el peso de los materiales directos, el costo del material directo, las piezas de material directo, y las unidades producidas.

Nivel de lote. El siguiente nivel con mayor agregación es el lote. Los costos a nivel de lote son los causados por el número de lotes producidos y vendidos. Ejemplos de costos a nivel de lote incluyen los costos de alistamiento de la línea de producción y la mayoría de costos relacionados con el manejo de los materiales. Si los materiales son solicitados a un proveedor para un lote particular, entonces parte de sus costos de obtención, recibo y revisión son costos a nivel de lote. Si la primera unidad producida en cada lote es revisada, estos costos de revisión son costos a nivel de lote. Costos significativos a nivel de lote también pueden existir fuera de la función de producción. Por ejemplo, si un producto no se tiene en stock, sino que se produce el lote cada vez que se recibe un pedido del cliente, entonces los costos a nivel de lote incluyen algunos costos de mercadeo y administración. Ejemplos de estos costos son los cos-

tos de mercadeo incurridos en obtener y procesar los pedidos y los costos administrativos de contabilidad y de cobro. **Las guías a nivel de lote,** son medidas de actividades que varían con el número de lotes producidos y vendidos. Ejemplos de guías a nivel de lote son los procesos de alistamiento, horas de alistamiento, órdenes de producción, órdenes de trabajo y requisiciones de materiales.

Nivel de producto. El siguiente nivel es el producto. Los costos a nivel de producto son los costos incurridos para soportar el número de los diferentes productos elaborados. Ellos no necesariamente están influidos por la producción y la venta de uno o más lotes, o de una o más unidades. Algunos ejemplos de costos a nivel de producto son los costos de diseño del producto, desarrollo, prototipos e ingeniería de producción. Si los trabajadores necesitan entrenamiento adicional antes de fabricar un artículo particular, entonces los costos de este entrenamiento son costos a nivel de producto. Un ejemplo de este tipo de costo a nivel de un negocio de servicios es una asesoría contratada para adquirir un nuevo software y proporcionar una nueva clase de servicio a los clientes. Las guías a nivel de producto son medidas de actividades que varían con el número de diferentes productos manufacturados. Ejemplos de guías a nivel de producto son los cambios en el diseño, horas de diseño y el número de diferentes clases de partes necesarias.

Nivel de planta. Varios niveles de costos y de guías pueden existir sobre el nivel de producto. Estos incluyen el nivel de línea de producto, el nivel de proceso, y el nivel de planta. La mayoría de las aplicaciones de ABC, reconocen solamente uno de estos, el nivel de planta. Los costos a nivel de planta son los costos de mantener un nivel de capacidad dado. Ejemplos de estos costos in-

cluyen el alquiler, la depreciación, los impuestos a la propiedad y los seguros de fábrica. El espacio ocupado es con frecuencia la guía a nivel de planta. Aun en el sistema ABC, es frecuente asignar estos costos usando medidas de nivel unitario, independientemente del hecho de que los costos a este nivel son muy diferentes de los costos del nivel unitario.

Comparación entre el ABC y el costeo tradicional. Independientemente del número de diferentes departamentos, de los grupos de costos y de las guías usadas, los sistemas tradicionales de costeo se caracterizan por el uso exclusivo de medidas de nivel unitario como bases para asignar los CIF al producto. Por esto, los sistemas tradicionales son también llamados sistemas de base unitaria.

Nótese cómo cualquier sistema ABC, necesita usar múltiples grupos de costos, y bases de asignación. ABC requiere calcular las actividades de cada grupo de costos e identificar sus guías de asignación.⁴

El siguiente ejemplo compara el costeo ABC con el costeo tradicional y demuestra las distorsiones en el costeo del producto que pueden ocurrir en los sistemas tradicionales. La *Compañía Quiroga* manufactura dos productos, a los que por claridad llamaremos, Común y Especial. El **Cuadro No. 4** muestra los costos y otros datos para la *Compañía Quiroga* para su último año de operaciones. Los detalles sobre los CIF a nivel de lote y de producto usualmente no son disponibles en un sistema tradicional de costeo.

Cuadro No. 4
I Parte
COMPAÑIA QUIROGA
Resumen de producción para el último período

	Común	Especial	Total
Unidades producidas	392.000	800	
Costos del material directo			
Por unidad	\$ 40	\$ 600	
Total:	\$ 15.680.000	\$ 480.000	\$16.160.000
Mano de obra directa			
Horas por unidad	2	20	
Total horas	784.000	16.000	
Costos totales (\$25 por hora)	\$ 19.600.000	\$ 400.000	\$ 20.000.000
Alistamientos	40	40	
Cambios en el diseño	12	8	
C.I.F.: Departamento de Producción			\$ 42.000.000
Departamento de Ingeniería			27.000.000
Generales de Fábrica			21.000.000
		Total CIF:	\$ 90.000.000
Total costos de producción			\$ 126.160.000

Cuadro No. 4
II Parte
Conformación de las actividades de los grupos de costos

	Producción	Ingeniería	Generales de fábrica	Total
Total CIF:	\$42.000.000	\$27.000.000	\$21.000.000	\$90.000.000
Menos costos relativos a				
Alistamiento:	\$6.000.000	\$9.000.000	\$9.000.000	\$24.000.000
Cambios en diseño:	6.000.000	9.000.000	3.000.000	18.000.000
	<u>\$12.000.000</u>	<u>\$18.000.000</u>	<u>\$12.000.000</u>	<u>\$42.000.000</u>
Otros CIF:	<u>\$30.000.000</u>	<u>\$9.000.000</u>	<u>\$9.000.000</u>	<u>\$48.000.000</u>

Para implementar el ABC, los grupos de costos de las actividades son calculados estimando qué porción de los esfuerzos de cada centro de costeo, equipo o empleo es desarrollado por cada actividad significativa. Usando estos estimados, los costos de cada centro de costos o cualquiera otra categoría de los CIF son divididos en porciones y asignados a cada actividad. Esta es la primera etapa en la asignación ABC.

En la *Compañía Quiroga* los departamentos ya existen y los CIF son rutinariamente acumulados para cada departamento. Por conveniencia, la *Compañía Quiroga* formó los grupos de costos de las actividades reasignando los CIF de los departamentos a las actividades. La *Compañía Quiroga* usa estimativos del tiempo gastado por los empleados en cada actividad como la guía del recurso para asignar a cada departamento.

Por ejemplo, la Gerencia del Departamento de Producción, estimó que sus trabajadores gastaron un séptimo de su tiempo aprendiendo las nuevas técnicas requeridas por los mejoramientos en el diseño del producto.

Basado en este estimativo, un séptimo de los CIF del departamento de pro-

ducción, o. \$6.000.000, fueron identificados como un costo de cambios en el diseño (un costo a nivel de producto). Debido a que todos los cambios en diseño requieren aproximadamente igual cantidad de esta actividad, el número de cambios en el diseño fue escogido como la guía de actividad. Los \$6.000.000 aparecen en la columna del departamento de Producción en la II parte del **Cuadro No. 4**. De manera similar, el gerente del departamento de Ingeniería estima que un tercio de su tiempo de staff es dedicado a ayudar en el alistamiento y otro tercio es dedicado a mejorar los diseños del producto. Las asignaciones de costos de recursos fueron hechas usando estos estimativos. Primero un tercio de los CIF del departamento de Ingeniería, o \$9.000.000, fueron identificados como un costo de alistamiento (un costo a nivel de lote), debido a que todos los alistamientos requieren igual cantidad de tiempo y esfuerzo del departamento de Ingeniería, el número de alistamientos fue escogido como la guía de actividad. Segundo, otros \$9.000.000 fueron identificados como un costo de cambios en el diseño (un costo a nivel de Producto) con el número de cambios en el diseño como su guía de actividad. Estos

\$9.000.000 son encontrados en la columna del Departamento de Ingeniería en la II parte del **Cuadro No. 4**.

La *Compañía Quiroga* obtuvo similares estimativos de los gerentes de todos los departamentos. De estos estimativos, un total de \$24.000.000, de costos a nivel de lote fueron encontrados y tienen el número de alistamientos como su actividad guía. Un total de \$18.000.000 de costos a nivel de producto fueron encontrados y tienen el número de cambios en el nivel de diseño como su guía de actividad. Estas cantidades son mostradas en la última columna en la II parte del **Cuadro No. 4**.

En la práctica, el sistema ABC puede usar un gran número de centros de actividad para los costos y muchas guías diferentes. Por brevedad, en este ejemplo, la *Compañía Quiroga* usa solamente dos.

Todos los restantes CIF, de la *Compañía Quiroga* son identificados como otros CIF en la II parte del **Cuadro No. 4**. Esta categoría de "otros" incluye to-

dos los CIF a nivel unitario y a nivel de planta en este caso. Aquí también se incluyen los costos de actividades insignificantes, los costos de actividades para las cuales no se identificó una actividad guía y los costos de actividades para las cuales un estimativo razonable de su costo no está disponible. Dicho de otra forma, la categoría de otros CIF en la *Compañía Quiroga* incluye toda la carga fabril para la cual ni el alistamiento, ni los cambios en el diseño es la apropiada guía de actividades. En el diseño de su sistema ABC, la *Compañía Quiroga* escogió las horas de mano de obra directa como la base de asignación para la categoría de otros CIF.

En contraste con su tradicional sistema de costeo existente, la *Compañía Quiroga* identificó solamente el total de sus CIF y los asignó con base en las horas de mano de obra directa. El costo total y unitario de cada artículo es reportado por el sistema de costeo tradicional y mostrado en el **Cuadro No. 5** y con el sistema ABC, en el **Cuadro No. 6**.

Cuadro No. 5
COMPAÑIA QUIROGA

Costos de cada producto con el sistema de costeo tradicional

Tasa de los CIF: \$90.000.000 de CIF dividido por 800.000 horas de mano de obra directa ⇒ \$112,50 por H.M.O.D.

	Común	Especial	Total
Materiales directos	\$15.680.000	\$480.000	\$16.160.000
Mano de obra directa	19.600.000	400.000	20.000.000
→ CIF: \$112.50x784.000 H.M.O.D.	88.200.000		
\$112.50x16.000 H.M.O.D.		<u>1.800.000</u>	<u>90.000.000</u>
Costo Total:	\$123.480.000	\$2.680.000	<u>\$126.160.000</u>
Unidades producidas:	<u>392.000</u>	<u>800</u>	
Costo por unidad:	<u>\$315</u>	<u>\$3.350</u>	

Cuadro No. 6
COMPAÑIA QUIROGA
Costos de cada producto con el sistema ABC

	Común	Especial	Total
Tasas CIF:			
→ \$24.000.000 costos a nivel de lote dividido por 80 alistamientos (40+40) = \$300.000 por alistamiento.			
→ \$18.000.000 costos a nivel de producto dividido por 20 cambios en el diseño (12+8) = \$900.000 = por cambio en diseño.			
→ \$48.000.000 otros CIF dividido por 800.000 horas mano de obra directa = \$60 por H.M.O.D.			
Materiales Directos	\$15.680.000	\$480.000	\$16.160.000
Mano de obra directa	19.600.000	400.000	20.000.000
CIF: \$300.000 x 40 alistamientos:	12.000.000		
→ \$300.000 x 40 alistamientos:		12.000.000	24.000.000
→ \$900.000x12 cambios de diseño:	10.800.000		
→ \$900.000x8 cambios de diseño:		7.200.000	18.000.000
→ \$ 60x784.000 H.M.O.D.:	47.040.000		
→ \$ 60x16.000 H.M.O.D.:		960.000	48.000.000
Costo total	\$105.120.000	\$21.040.000	\$126.160.000
Unidades producidas	392.000	800	
Costo por unidad	<u>\$268.16</u>	<u>\$26.300</u>	

Unos pocos puntos deben ser anotados sobre las diferencias entre los dos sistemas reportados para el costeo de los productos. Primero, la dirección de la diferencia en costos es fácil de predecir: comparado con el ABC, el sistema tradicional inevitablemente reporta un mayor costo unitario para los productos de mayor volumen y un menor costo unitario para los productos de bajo volumen. Esto es debido a que el sistema tradicional asigna la totalidad de los CIF con base en el volumen. En las bases fundamentadas en volumen (nivel unitario) el producto con mayor volumen inevitablemente recibe una mayor porción de carga fabril, incluyendo naturalmente aquellos costos no relacionados con medidas de volumen. Este hecho tiene importantes repercusiones en los

precios del producto, como podemos concluir.

Segundo, podemos señalar cómo en general los productos de alto volumen aparecen sobrevalorados en sus costos de producción, al compararse con los de bajo volumen. Estos últimos son subvalorados y presentan márgenes de utilidad aparentemente altos. En realidad los productos de alto volumen subsidian a los de bajo volumen, mas el sistema contable tradicional oculta el subsidio.

GESTION BASADA EN ACTIVIDADES (ABM)

No tenemos mayores dudas sobre la realidad de que las formas de costeo de producto basadas en volumen implican una falla importante en los ac-

tuales sistemas de Contabilidad. Es igualmente claro que el costeo ABC es fundamentalmente más preciso en la asignación de los CIF a los diferentes productos.

No obstante, para que el costeo ABC llegue a ser una verdadera herramienta gerencial necesita una correcta gerencia del mismo, conocida como Gestión ABC.

Necesidad de una visión estratégica de las actividades. El ABC asigna todos los costos corrientes a los productos, sin analizar previamente si la actividad agrega valor o no al producto, dentro de la cadena de valor. Así por ejemplo, la recepción de materias primas, dentro del concepto de cadena de valor, no agrega mayor valor al producto final, pero como actividad realizada lleva costos a los productos.

En una visión gerencial -ABM- se trata de reducir e incluso eliminar estos costos que no representan valor agregado, así con un enfoque "justo a tiempo" se eliminan partes esenciales de los costos de recepción, desapareciendo costos de almacenaje, inspección, manejo de depósito y de oportunidad por dineros ociosos.

Por esto, no podemos centrarnos solamente en los costos del producto. Además de asignar las actividades corrientes a los productos, el manejo ABM revisa continuamente qué actividades agregan valor al cliente y cómo llevarlas a cabo de la manera más eficiente.

Tal como lo indican Peter Turney y Bruce Anderson en su artículo *Accounting for Continuous Improvement*⁵, se deben asignar a los productos solamente las actividades del recuadro 1. (Ver Cuadro No. 7). Debe analizarse si los recursos utilizados en las actividades del recuadro 2 pueden ser desplazados a otras actividades con valor agregado. Las actividades del recuadro 3 deben eliminarse pues son ejecutadas de ma-

nera ineficiente y no agregan ningún valor. Las actividades del recuadro 4 deben ser estudiadas en lo referente a formas de mejorar su eficiencia y desplazarlas así, al recuadro 1, dado que dan valor agregado.

Cuadro No. 7
Eficiencia y Valor Agregado en la Actividad

No	2	3
¿La actividad agrega valor?		
Si	1 ← 4	
	Sí	No

¿La actividad es ejecutada eficientemente?

Todo esto nos lleva a decir que las Organizaciones necesitan no sólo los sistemas de costeo ABC, sino también la gerencia ABM.

2. La Administración ABM, utiliza la información obtenida del Costeo ABC para lograr mejoras en la firma. Una forma inmediata de mejorar resulta de la revisión del informe de costo de los productos discutido antes. Esta mejora ocurre cuando revisados los costos ABC del producto, se pasa a cambios estratégicos en los precios. Tales cambios en los precios pueden permitir a la firma reorganizar y retener sus negocios con artículos de alto volumen, disminuyendo las presiones de la competencia. De forma similar se revisan los costos de los productos de bajo volumen, que ahora ubicamos como extremadamente costosos de producir.

3. La información ABC proporciona nueva información sobre la eficiencia de los procesos, logrando orientar las actividades para mejorar los procesos así:

- a) Reduciendo la actividad: reduciendo el tiempo o el esfuerzo requerido para realizar la actividad.
- b) Eliminando la actividad: suprimiendo, si es del caso, una actividad completa.
- c) Selección de actividades: Escogiendo las opciones de menor costo del conjunto de actividades disponibles.
- d) Compartir actividades: Realizar cambios que permitan compartir las actividades entre diferentes productos, logrando así economías de escala.

En síntesis, el costeo ABC combinado con la gestión ABM puede constituir una herramienta muy útil en el análisis de la cadena de valor de cualquier organización. La medición del costo de las actividades corrientes es un comienzo para dedicar esfuerzos a gerenciar estas actividades de forma más eficiente desde el punto de vista del costo, y llegar incluso a suprimir aquellas actividades que no agregan valor al producto final.

CITAS

1. Cooper Robin. *You Need a New Cost System When*. Harvard Business Review (jan-feb 1989). p.p. 77-82.
2. Cooper Robin *The Rise of ABC*. Journal of Cost Management Industry, Vol. 2 No. 4 (Winter 1989). p.p. 34-46.
3. Reeve James. *Cost Management*. Seminarium and University of California, Berkeley. 1995.
4. Kaplan Robert *The Evolution of Management Accounting*. Accounting Review. LIX, 3 (julio 1984). p.p. 390-418.
5. Turney Peter, and Bruce Anderson. *Accounting for Continuous Improvement*. Sloan Management Review, 30, 2 (Winter 1989). p.p. 37-48.

BIBLIOGRAFIA

- Hammer, Carter and Usry. *Cost Accounting*. 11th Edition. South-Western Publishing Co. 1994.
- Hansen and Mowen: *Management Accounting*. Third Edition South-Western Publishing. Co. 1994.
- Shank y Govindarajan: *Gerencia Estratégica de Costos - La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Editorial Norma. 1995.

RESEÑAS BIBLIOGRAFICAS



CARLOS FERNANDO CUEVAS VILLEGAS

Análisis de Costos, Planeación y Control

Serie Publicaciones ICESI No. 24
Mayo de 1995
ISBN: 958-9279-10-4
16.5 cm. x 23.5 cm. 295 págs.

Este libro proporciona a los estudiantes, analistas de costos o ejecutivos de negocios un preciso, práctico, útil y actualizado panorama de las herramientas claves, usadas hoy en las empresas de manufactura y por quienes necesitan comprender los informes financieros, el desarrollo de las proyecciones básicas y la toma de decisiones.

Las técnicas y los cálculos son descritos con total claridad en el desarrollo de los distintos contextos, sin incurrir en inútiles abstracciones teóricas. Los ejercicios y problemas resueltos en cada capítulo proporcionan al lector la práctica necesaria para aplicar los conceptos a cualquier otra situación. Todos los materiales están orientados a la toma de correctas decisiones gerenciales, atendiendo el punto de vista de las principales partes interesadas en la actividad: gerentes, propietarios y clientes.

Como se busca dar una visión panorámica, se agrega al final una bibliografía más especializada para quienes deseen profundizar en estas ideas.

Esta edición ha sido completamente revisada, de tal forma que se presente una total integración entre todas sus partes y capítulos, constituyendo un material de estudio fundamental para estudiantes de pregrado y para cursos básicos de posgrado, así como para seminarios de desarrollo ejecutivo.

El capítulo primero define la contabilidad y sus principios; aclara las diferencias y similitudes entre contabilidad financiera de costos y administrativa. En el capítulo segundo, se presentan los conceptos básicos de la contabilidad de costos, su naturaleza, aplicaciones y presentación de los estados financieros.

El capítulo tercero analiza los llamados "modelos de comportamiento de