

LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS: ABC- ABM Y LA NECESIDAD DE OTROS MODELOS DE COSTOS PARA LA TOMA DE DECISIONES

Ana María Golpe Cervelo

Investigadora. Universidad de la República (Uruguay)

RESUMEN

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) considera a los costos incluyendo los temas estratégicos en forma explícita y está compuesto por tres análisis básicos: 1) La cadena de valor, 2) El posicionamiento estratégico y 3) Las causales de costos. La cadena de valor divide a las instituciones en actividades, por eso se entiende que la metodología del Costeo Basado en Actividades (CBA —o ABC, de su acrónimo en inglés *Activity Based Costing*—) es un sistema apropiado.

El objetivo de este trabajo es reflexionar sobre la aplicabilidad de la GEC con el sistema ABC y si es necesario considerar, o no, algunas otras clasificaciones para la toma de decisiones. Para ello se realiza un estudio de caso con algunas actividades de una rentadora de vehículos de Uruguay. La metodología aplicada consistió en una revisión bibliográfica sobre los conceptos teóricos. También se procedió a realizar entrevistas sobre el funcionamiento de la empresa y se obtuvieron algunos datos numéricos que luego se procesaron.

Después de aplicar la metodología de la GEC y ABC-ABM, se entendió que es necesario aplicar otras herramientas para poder tomar una decisión en forma más racional: la clasificación de los costos de acuerdo al volumen en costos fijos o variables y la consideración de la existencia de capacidades ociosas.

PALABRAS CLAVE: Gestión Estratégica de Costos; ABC; ABM; Toma de Decisiones; Clasificaciones de costos.

ABSTRACT

Strategic Cost Management (SCM) considers costs explicitly including strategic issues and is composed of three basic analyzes: 1) The Value Chain; 2) The Strategic Positioning and 3) The Costs Causes. The Value Chain divides the institutions into activities, which is why it is understood that the Activity Based Costing (ABC) methodology is an appropriate system.

The objective of this paper is to reflect on the applicability of the GEC with the ABC system and, if it is necessary to consider, or not, some other classifications, for decision making. For this, a case study is carried out with some activities of a vehicle rental company in Uruguay. The applied methodology consisted in a bibliographic revision on the theoretical concepts. We also proceeded to conduct interviews with the company and some numerical data were obtained, which were then processed.

After applying the methodology of the GEC and ABC-ABM, it was understood that it is necessary to apply other tools in order to make a decision in a more rational way: the classification of costs according to the volume in fixed or variable costs and the consideration of the Idle Capacity stock.

KEY WORDS: Strategic Cost Management; Activity Basic Cost; ABM; Decision; Classification of cost.

1. INTRODUCCIÓN

Muchas herramientas administrativas son utilizadas para la toma de decisiones. Es así que se seleccionó la gestión estratégica de costos, junto con los sistemas de ABC-ABM, para el marco de reflexión de este trabajo. El marco conceptual se aplicará a una rentadora de vehículos de Uruguay. Además, para un mejor análisis, se reflexionará sobre la necesidad de complementarlas con el apoyo de otros instrumentos, como las clasificaciones de costos.

Para llevar a cabo el mencionado análisis el trabajo se desarrolla en varias secciones: la primera sección es ésta; en la segunda se aporta una breve explicación de la metodología aplicada; en la tercera se exponen brevemente los conceptos de la gestión estratégica de costos; en la cuarta se presenta rápidamente la metodología ABC-ABM; la quinta incluye una descripción de la clasificación de los costos considerando el volumen, en fijos y variable, continuando con los conceptos implicados en las diferentes capacidades involucradas. Luego, se describe y desarrolla el caso de aplicación. Se culmina, finalmente, con una reflexión, uniendo todo lo expuesto y la bibliografía correspondiente.

2. METODOLOGÍA APLICADA

La metodología aplicada consistió en una revisión bibliográfica sobre los principales conceptos teóricos abarcados: la gestión estratégica de costos, la metodología ABC-ABM y las clasificaciones de los costos considerando el volumen y las diferentes capacidades. Asimismo, se procedió a realizar entrevistas en una empresa rentadora de vehículos en Uruguay y se obtuvieron algunos datos que posteriormente se procesaron y analizaron.

3. GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS (GEC)

El enfoque tradicional de la gestión contable ha dejado al descubierto los conflictos existentes entre los procesos de la gestión estratégica, el control de gestión y el control operativo, como afirma Anthony (1993). Johnson y Kaplan (1987), por su parte, explican que la coordinación de estos procesos es difícil de alcanzar.

A partir de la década del 80, aumenta el interés por la gestión estratégica. La gestión estratégica de costos es una dimensión de la contabilidad estratégica de gestión que relaciona, precisamente, la gestión de costos y las estrategias. Muchos autores han mencionado los beneficios de la gestión estratégica de costos (Shank y Govindarajan, 1989; 1992; Freeman, 1998; Cooper y Slagmulder, 2003; Anderson, 2007) y se aproximan a través de tres enfoques:

1. Enfoque amplio: la gestión de costos debe ser interactiva, considerando la situación estratégica y el entorno, eligiendo los instrumentos que los vuelvan interactivos, articulándolos con la estrategia y con los procesos operacionales e identificando nuevas oportunidades estratégicas.
2. Enfoque restringido: con un enfoque ex post, donde la gestión de costos considere las opciones de estrategia y su control.
3. Enfoque intermedio: la gestión de costos valida las hipótesis estratégicas. Es un enfoque dinámico, que requiere un análisis detallado de las estrategias. Existen indicadores claves del aumento de valor de las compañías; para Shank y Govindarajan esas claves son los indicadores de costos y que el sistema ABC nos permite visualizar los puntos relevantes.

En este trabajo se tomará la concepción de la gestión estratégica de costos definida por Shank y Govindarajan. Como lo afirman los autores (1995), la GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita; los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener.

El GEC es la conjunción de tres análisis básicos:

- El análisis de la cadena de valor.
- El análisis del posicionamiento estratégico, y
- El análisis de las causales de costos.

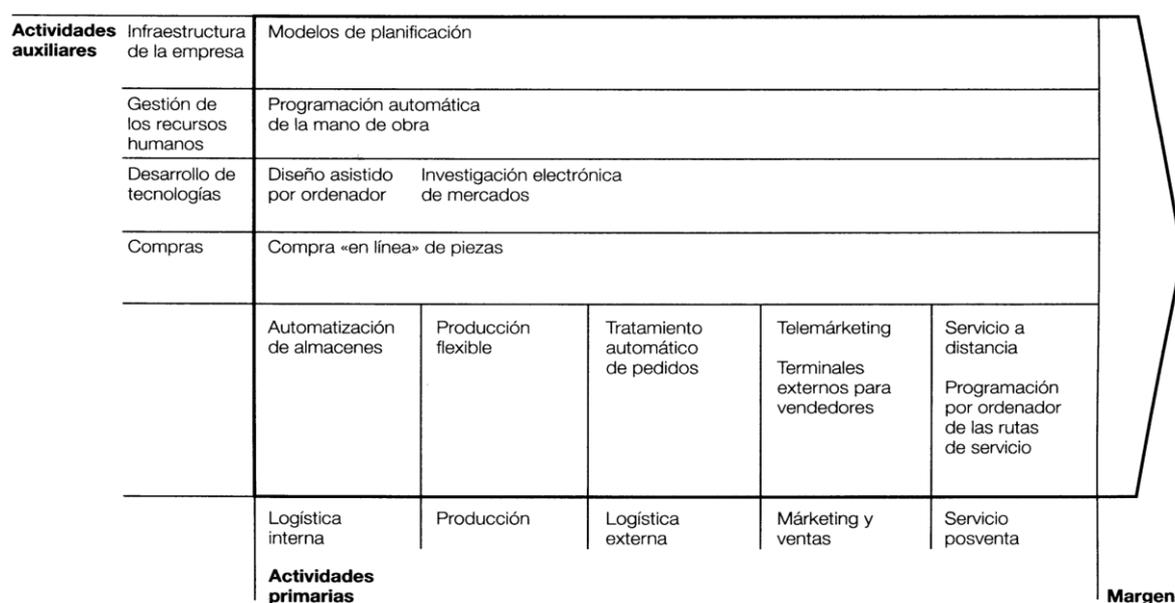
3.1. La cadena de valor de la empresa

En una primera aproximación podemos decir que el análisis de la cadena de valor es un enfoque externo a la empresa, tratando de identificar las actividades que crean valor.

La cadena de valor divide a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciaciones existentes y potenciales. Las actividades de valor pueden dividirse en dos grandes tipos:

- Actividades primarias y
- Actividades de apoyo.

Figura 1. La cadena de producción de valor. Actividades primarias y de apoyo. La tecnología.



Fuente: Porter, M. E. (1999). *Ser Competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones*. Ediciones Deusto.

Una vez determinadas las actividades principales y de apoyo, se calcularán los ingresos y los costos asociados con cada una de ellas, permitiendo así ver si contribuyen o no con los objetivos prefijados. Como los costos y los ingresos se encuentran en función de las actividades, la metodología ABC resulta apropiada.

3.2. Posicionamiento estratégico de la empresa

La causa fundamental para efectuar un análisis de costos es la toma de decisiones, pero a medida que evoluciona el pensamiento sobre la formulación de estrategias y el proceso de implementación, el análisis de costos debe tener en cuenta más integralmente el posicionamiento estratégico.

Este punto posee gran importancia dentro del análisis de la gerencia estratégica de costos, ya que el enfoque del mismo es diferente según la estrategia a la cual la empresa esté enfocada.

3.3. Causales de costos para la empresa

Tradicionalmente, las empresas se centran en evaluar el comportamiento de los costos para realizar futuras proyecciones y tomar decisiones.

Cuando estamos dentro del GEC el análisis de las causales de costos debe estar destinado a reforzar y completar la visión estratégica de la empresa, y para evaluar la oportunidad estratégica se deben examinar los factores de costos y efectuar el seguimiento de la estrategia seleccionada.

Al analizar los costos, el punto de partida de este análisis debe surgir de las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles son las formas de explicar el comportamiento de costos?
- ¿Cuáles son las causales de costos?
- ¿Qué elección de opciones está impulsando el costo?

Riley (1987) expone una lista un poco más elaborada donde clasifica las causales de costos en dos grandes grupos: estructurales y de ejecución.

4. COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES (CBA)

El sistema ABC (de su acrónimo en inglés *Activity Based Costing*) es un sistema que permite manejar estratégicamente los costos.

Los directivos necesitan información, más focalizada hacia las actividades, para medir, gestionar y controlar los costos en forma independiente de los lugares o centros donde se realicen las mismas. Así surge la metodología del ABC, ya que es sustancialmente más preciso en la asignación del costo total real a los productos que ocasionan el costo. Desde el punto de vista de la competitividad, este tipo de información resulta especialmente útil para identificar las actividades que el cliente es capaz de reconocer y, en consecuencia, de valorar. Esta información, centrada en las actividades, permite tener una perspectiva estratégica de los costos, esto es, una perspectiva orientada hacia una estimación de la rentabilidad a largo plazo, considerando datos relacionados con las actividades y evaluando si son eficientes o no.

El ABM (*Activity Based Management*), definido por Robert Kaplan (1998) como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las actividades, tiene una dimensión más genérica que el ABC, dado que el primero está orientado hacia la gestión de la empresa en general, con el objetivo de conseguir la excelencia empresarial.

El ABC alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios: el ABM operativo y el ABM estratégico.

El ABM operativo se refiere a todo el conjunto de acciones que pueden realizarse con el fin de obtener costos reducidos, ingresos mayores y menos costosos. Engloba las acciones que incrementan la eficiencia, reducen costos y optimizan la utilización de los activos, disminuyendo el tiempo de parada de máquinas, perfeccionando las actividades o procesos defectuosos y aumentando la eficiencia de los recursos de la empresa.

El ABM estratégico intenta alterar la demanda de actividades para incrementar la rentabilidad, asumiendo que la eficiencia de la actividad sigue siendo constante. Abarca el cambio de mix de la demanda a efectos de dirigirse a las actividades rentables.

Estas acciones deberían permitir a los directivos mejorar su rentabilidad, especialmente en los sectores en que los competidores no conocen la importancia de la relación con el cliente.

Figura 2. Utilización del ABM para mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas (Kaplan)



Fuente: Kaplan, Robert S.; Cooper, Robin. (2007). *Coste y Efecto, cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Ed. Gestión 2000, 2da. Edición.

4.1. Definición de actividades

Laporta R. (2019) define la actividad como: «la realización de una acción o conjunto de acciones y tareas coordinadas y dirigidas a añadir valor, es decir, a poder incrementar el valor de un producto o servicio» (p. 168).

4.2. Clasificación de las actividades

Continuando con el autor anteriormente mencionado, se puede realizar la siguiente clasificación de las actividades:

- Por funciones: compras, producción, ventas, etc.
- Por su naturaleza: fundamentales o discrecionales.
- Por su relación con el objetivo de costo: por volumen de producción, relacionadas con los procesos productivos, de sostenimiento o de infraestructura.
- Por su aportación a la generación de valor: con valor añadido o sin valor añadido.

4.3. Pasos de la metodología ABC

Los sistemas ABC se desarrollan a través de cuatro pasos secuenciales:

- Desarrollar el diccionario de actividades.
- Determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades.
- Identificar los productos, servicios y clientes.
- Seleccionar los inductores de costes de las actividades que vinculan los costos de las actividades con los productos, servicios y clientes.

4.4. La necesidad de gestionar las actividades

El objetivo es una mejora continua de los procesos y de las actividades que nos ayuden a atender, en forma eficaz y eficiente, las necesidades de los clientes.

La gestión de las actividades podría sistematizarse en un proceso integrado por las etapas que se detallan a continuación:

- Identificar los orígenes del valor para los clientes en diversas actividades y suprimir o reducir al máximo cualquier actividad que no contribuya a aportar valor al cliente.
- Identificar los retrasos, excesos e irregularidades de las actividades.
- Efectuar un seguimiento de los indicadores del despilfarro.
- Diseñar el flujo de actividades de toda la organización. Esto permitirá establecer una lista de las causas que motivan la aparición de retrasos, excesos e irregularidades en las actividades, entre otros. La eliminación de estas actividades bajará el despilfarro.

La gestión de las actividades puede instrumentarse a través de actuaciones sustantivas, tales como las siguientes:

- Reducción del tiempo y el esfuerzo en la ejecución de una actividad.
- Eliminación de actividades innecesarias, ya que no agregan valor o no son necesarias.
- Selección de las actividades menos costosas, entre las alternativas posibles.
- Participación o segmentación de las actividades, que permitan atender las necesidades únicas o singulares de los clientes.
- Reencauzamiento de los recursos desempleados, implica que los gestores deben destinarlos a otras actividades o ahorrarlos a nivel de empresa.

4.5. Análisis causal de las actividades

Álvarez (1995) considera que el análisis de la ejecución de las actividades supone buscar las causas, es decir, el conjunto de factores que influyen en la ejecución de dichas actividades (plazo, costo, calidad, etc.). Es lo que se conoce con el nombre de inductores de ejecución (*drivers*). Estos constituyen la base en la que se fundamentan los planes de mejora continua, además de servir de referencia para los indicadores de pilotaje o de seguimiento.

Según los factores que los influyen, los inductores de una actividad se clasifican en: inductores de costos, inductores de calidad o inductores de plazos.

Los inductores representan las verdaderas causas y, así, evitan que fallemos al determinar una actuación.

Cada actividad deberá responder a las siguientes preguntas:

- ¿Por qué se lleva a cabo una actividad o conjunto de actividades?
- ¿Puede mejorarse la ejecución de la actividad?

- ¿Puede suprimirse la actividad?

4.6. El ABC y la resolución de problemas

De acuerdo con el artículo «El costeo basado en actividades», de Walter Rossi y Liliana Santos, la metodología ABC permite desarrollar cuatro aptitudes para la identificación y la resolución de problemas en la empresa:

- Mejor comprensión de los costos y de su comportamiento.
- Habilidad para la toma de decisiones.
- Administración de los procesos.
- Administración de la *performance*.

El uso de esta técnica de costeo es una herramienta para la administración estratégica de costos, permitiendo analizar aspectos como:

- Definir la estrategia de comercialización, esto es, visionar los precios, las formas de distribución del producto, los clientes, etc.
- En el Área de Producción, tomar la decisión de comprar o elaborar un producto.
- Identificar problemas a solucionar.

4.7. Limitaciones del costeo ABC como sistemas formales de contabilidad de costos

- Visión estática frente a una visión dinámica del costo.
- Adherirse a la distinción obsoleta entre producto y costos por períodos.
- El costo de productos a lo largo de la cadena actual de actividades supone el uso de la estrategia actual.

4.8. ABC y las aplicaciones operativas

Las oportunidades para la transformación, reingeniería y mejoras continuas de los procesos pueden ser rápidamente identificadas y cuantificadas por la metodología ABC.

La metodología es sumamente sencilla, comenzando por la codificación de las actividades en un modelo parcial. Luego, se vinculan los costos de los recursos con las actividades, se identifican las posibles oportunidades para esta clase de iniciativas de mejora y se fijan las prioridades para atacar las actividades más ineficientes y que añaden poco o nada de valor. En este caso, muchos inductores pueden ser definidos por el personal directo para la mejora progresiva y continua de los procesos.

A continuación se darán algunos datos de una rentadora de vehículos a los efectos de entender su aplicación:

5. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

Muchas son las clasificaciones que podemos realizar sobre costos, pero en este trabajo nos limitaremos a la clasificación que repara en la relación entre los factores considerados y el volumen de producción. De acuerdo con esta clasificación, los costos pueden ser fijos o variables, en una primera aproximación, dejando de lado los costos mixtos (con ambos componentes).

Barla et al. (2013) define a los costos variables como «aquellos que corresponden a factores cuyo consumo total cambia como consecuencia necesaria de variaciones en la cantidad producida. Desde la visión del proceso productivo, se puede decir que un costo es variable cuando a lo largo de

todo el proceso de acumulación de sus costos se verifican relaciones de productividad marginal en todo su desarrollo. La variabilidad de los costos se expresa como un índice de correlación entre dos variables aleatorias, la cuantía de producción (volúmenes de producción) y la cuantía de consumo de los factores o recursos» (p. 78).

Los costos fijos, en cambio, «son aquellos que corresponden a factores cuyo consumo total no cambia como consecuencia necesaria de variaciones en la cantidad producida. Viéndolo desde los procesos de producción, se podría decir que los costos fijos son aquellos que poseen alguna relación de productividad media a lo largo de todo el proceso de acumulación de costos» (p. 79).

6. DIFERENTES CAPACIDADES

Un concepto muy importante en el análisis es el de las capacidades instaladas, dado que para realizar el costo de los productos o servicios, cuando se consideran los costos fijos, pueden variar dependiendo de qué capacidades se considere (Izar, 2016). Por eso, el manejo de la capacidad resulta de gran importancia, a fin de costear adecuadamente los productos o servicios. Algunas empresas presentan capacidades ociosas y estas suelen representar cifras importantes, sobre todo en un mundo competitivo como en el que estamos viviendo.

Horngreen et al. (2007) exponen cuatro capacidades que suelen utilizarse en los sectores productivos:

1. Capacidad teórica: Es la máxima capacidad instalada, es decir, si se trabaja todos los días del año con todos los turnos posibles de producción por día.
2. Capacidad práctica: Es la capacidad que considera algunas interrupciones por días festivos o para dar mantenimiento a la maquinaria y al equipo, es usual establecerla como una fracción de la capacidad teórica, por ejemplo un 70%.
3. Capacidad normal: Es la capacidad requerida para satisfacer la demanda promedio de los artículos.
4. Capacidad presupuestada: Es parecida a la capacidad normal, sólo que definida para un período dado, por lo cual podría ser un poco mayor o menor a la normal, dependiendo del volumen de ventas presupuestado.

Existen otros conceptos que se desprenden a partir de estas definiciones:

Capacidad Ociosa Anticipada (COA): Capacidad Máxima Práctica – Capacidad Presupuestada. Esta capacidad surge de lo que la empresa posee como capacidad instalada y de la capacidad que planifica utilizar, es una capacidad ex-ante (planificada).

Capacidad Ociosa Operativa (COO): Capacidad Presupuestada – Capacidad Real. En este caso estamos considerando una capacidad ex-post porque se trabaja con capacidades reales, los hechos ya ocurrieron.

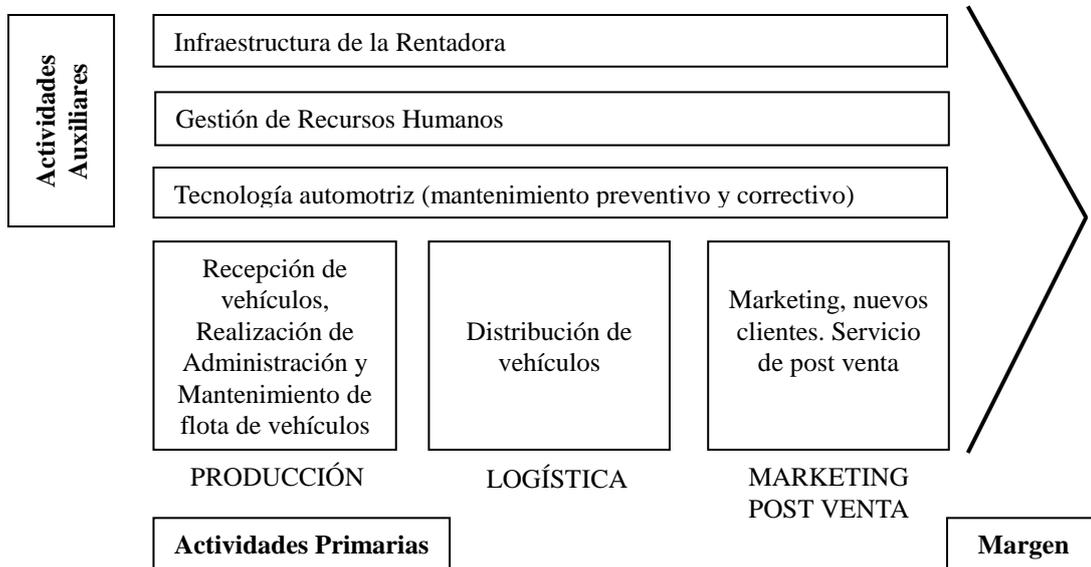
Existe una tercera fórmula, la Capacidad Ociosa Total (COT), que es la suma de la COA y la COO.

7. ESTUDIO DE CASO: RENTADORA DE VEHÍCULOS

La empresa sobre la que se realizó la aplicación de los conceptos anteriormente expresados se encuentra ubicada en la ciudad de Montevideo, R. O. del Uruguay, teniendo un par de sucursales en algunas ciudades turísticas del país. La información que se presenta es la información consolidada de toda la empresa.

En el marco de la gestión estratégica de costos y con énfasis en el análisis de la cadena de valor, se procedió a armar la cadena de valor de la rentadora:

Figura 3. Cadena de valor de la rentadora



Fuente: Elaboración propia.

Para simplificar se seleccionaron tres líneas de vehículos. Una vez analizadas todas las actividades, con la información recabada se realizó una tabla en la que se plasmaron los costos de producción y de administración y las ventas, con sus diferentes departamentos.

Los costos de producción involucran tres departamentos y cada uno tiene sus actividades, las cuales se cuantificaron monetariamente. También, se seleccionó el inductor con su cuantificación para cada una de las líneas de vehículos seleccionada.

Dada la vastedad de lo que se puede analizar, se han seleccionado las dos primeras actividades del Área de Producción y del Departamento de Recepción de vehículos:

COSTOS DE PRODUCCIÓN:

- 1.- Departamento de Recepción de vehículos:
 - a.- Actividad 1: Programación de entregas/devoluciones.
 - b.- Actividad 2: Realización de entregas/devoluciones.
 - c.- Actividad 3: Reclamos de clientes por entregas/devoluciones.

Se darán los datos generales y, seguidamente, se profundizará sobre las Actividades 1 y 2. La tabla general se expone a continuación:

Tabla 1. Datos de actividades, inductores y su cuantificación.

	DEPARTAMENTOS	ACTIVIDADES	IMPORTE	INDUCTOR	CANTIDAD			
					Categoría A	Categoría B	Categoría C	Total
COSTOS DE PRODUCCION	Depto. De Recepción de Vehículos	Programación de entregas / devoluciones	59.054	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290
		Realización de entregas /devoluciones	39.368	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290
		Reclamos de clientes x entregas / devoluciones	24.605	Numero de clientes	300	150	50	500
	Depto. De Administración de Flota	Recibo y entrega de datos a Recepción	19.684	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290
		Asignación de Vehiculos	14.763	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290
		Administración del Garage	4.921	Numero de vehiculos	120	50	30	200
	Depto. De Mantenimiento de Flota	Lavado - Nafta - Chequeos	4.921	Numero de vehiculos	120	50	30	200
		Mantenimiento de los vehiculos	14.763	Numero de vehiculos	120	50	30	200
		Administración de reparaciones	4.921	Numero de vehiculos	120	50	30	200
				187.000				
COSTOS DE ADM. Y VTAS.	Depto. De Contabilidad	Administrar clientes	10.702	Numero de clientes	300	150	50	500
		Hacer facturas	7.135	Numero de facturas	180	60	80	320
		Hacer contabilidad	24.970	Numero de asientos	820	240	190	1250
		Gestionar cobros y pagos	10.702	Numero de transacciones	80	80	40	200
	Depto. De Recursos Humanos	Seleccionar empleados	7.135	Numero de empleados seleccionados	4	5	11	20
		Evaluar empleados	14.270	Numero de empleados	10	20	15	45
		Gestionar las nóminas y seguros sociales	14.270	Numero de empleados	10	20	15	45
	Depto. Comercial	Confeccionar catálogos	14.439	Numero de productos	1	1	1	3
		Visitar clientes	32.107	Numero de clientes visitados	15	20	15	50
		Servicio post-venta	14.270	Numero de clientes con servicio post-venta.	15	15	20	50
			150.000					

Fuente: Elaboración propia.

Luego de aplicar la metodología de ABC, y con valores ficticios —pero respetando las relaciones reales—, el resultado fue el siguiente:

Tabla 2. Utilidades y costos por categoría de vehículo.

PRODUCCIÓN	Categoría A	Categoría B	Categoría C
Programación de entregas/devoluciones	34.618	14.254	10.181
Realización de entregas/devoluciones	23.078	9.503	6.788
Reclamos de clientes x entregas/ devoluciones	14.763	7.382	2.461
Recibo y entrega de datos a recepción	11.539	4.751	3.394
Asignación de vehículos	8.654	3.563	2.545
Administración del garaje	2.953	1.230	738
Lavado - nafta – chequeos	2.953	1.230	738
Mantenimiento de los vehículos	8.858	3.691	2.214
Administración de reparaciones	2.953	1.230	738
	110.369	46.834	29.797
ADMINISTRACIÓN Y VENTAS	Categoría A	Categoría B	Categoría C
Administrar clientes	6.421	3.211	1.070
Hacer facturas	4.013	1.338	1.784
Hacer contabilidad	16.380	4.794	3.796
Gestionar cobros y pagos	4.281	4.281	2.140
Seleccionar empleados	1.427	1.784	3.924
Evaluar empleados	3.171	6.342	4.757
Gestionar las nóminas y seguros sociales	3.171	6.342	4.757
Confeccionar catálogos	4.813	4.813	4.813

Visitar clientes	9.632	12.843	9.632
Servicio post-venta	4.281	4.281	5.708
Facturas del exterior	12.500	9.375	3.125
	70.090	59.404	45.506
Ingresos	500.000	100.000	150.000
Costos Directos	-69.541	-43.762	-34.697
Sub total 1	430.459	56.238	115.303
Costos Indirectos de Producción	-110.369	-46.834	-29.797
Sub total 2	320.090	9.404	85.506
Costos Indirectos de Administración y Ventas	-70.090	-59.404	-45.506
Resultado	250.000	-50.000	40.000

Fuente: Elaboración propia.

Se presenta, además, la siguiente información:

Departamento de Producción:

Recepción de vehículos: incluye las actividades de programación de entregas/devoluciones (1/2 hora por vehículo) y la realización de entregas/devoluciones (1 hora por vehículo).

La empresa planifica utilizar el 80% de su capacidad. La empresa es de tipo zafral, teniendo que abonar horas extras en los meses de mayor demanda (6 meses en el año).

Se analizarán las actividades:

- *Programación de entregas/devoluciones.*

La tarea es desarrollada por una persona del Área de Administración de la producción de la empresa. Consiste en analizar la disponibilidad de los vehículos, coordinando con lo solicitado por el cliente, y la asignación del mismo, programando también los chequeos, el acondicionamiento correspondiente y la entrega (asignación de personal). La tarea es desarrollada por una sola persona, que cobra mensualmente (\$ 59.053). Trabaja 44 horas semanales.

Suponiendo que el mes tenga 4 semanas, tendríamos un total de 44×4 semanas = 176 horas mensuales (Capacidad Práctica Máxima); lo que implica el poder atender $176 \text{ hs} / 0,5 \text{ hs} = 352$ vehículos. Durante el mes de análisis se realizaron 290 entregas y devoluciones.

La empresa planifica tener una Capacidad Ociosa Anticipada del 20% (Capacidad Máxima Práctica – Capacidad Presupuestada), o sea, de $352 * 20\% = 70$ vehículos o $176 * 20\% = 35$ horas.

Podemos concluir que existió una Capacidad Ociosa Operativa (Capacidad Presupuestada – Capacidad Real) de $(176 * 0,8 = 141 \text{ horas} - 290 / 0,5 = 145)$; lo que da 4 horas de COO, o de 8 vehículos. Atendiendo a la clasificación de los costos en fijos o variables, de acuerdo al volumen de producción, estamos frente a un costo fijo.

- *Realización de entregas/devoluciones.*

La tarea es desarrollada por dos personas, indistintamente, del Área de Producción de la empresa. Se va a buscar el vehículo (al garaje, para la entrega) o donde lo entregue el cliente. Se realizan todos los controles y se dejan registrados en las planillas de cada vehículo. En caso de entrega, se procede a completar el contrato para su firma y la adjudicación de la garantía correspondiente. Para

el caso de recepción se completa el formulario de control y se procede a completar el contrato para su liquidación. El personal cobra mensualmente y trabaja 44 horas semanales. En caso de ser fuera del horario de oficina, existe otra persona que se encuentra de guardia los 365 días del año, las 24 horas, quien cobra por entrega y por devolución realizada (\$ 300 por vehículo).

El cliente tiene la opción de recibir y entregar en cualquier horario, en las oficinas o en el aeropuerto o en el puerto.

Suponiendo que el mes tenga 4 semanas, tendríamos un total de $44 \times 4 \text{ semanas} \times 2 \text{ personas} = 352$ horas mensuales (Capacidad Práctica Máxima), lo que implica el poder atender $352 \text{ hs} / 1 \text{ hs} = 352$ vehículos. Durante el mes de análisis se realizaron 250 entregas y devoluciones en la oficina. La empresa planifica tener una Capacidad Ociosa Anticipada del 20% (Capacidad Máxima Práctica – Capacidad Presupuestada), o sea de $352 \times 20\% = 70$ vehículos o $352 \times 20\% = 70$ horas.

Podemos concluir que existió una Capacidad Ociosa Operativa (Capacidad Presupuestada – Capacidad Real) de $(352 \times 0,8 = 282 \text{ horas} - 250 / 1 = 250)$; lo que da 32 horas de COO, o de 32 vehículos.

Atendiendo a la clasificación de los costos en fijos o variables, de acuerdo al volumen de producción, estamos frente a un costo fijo.

Respecto de los vehículos que fueron entregados fuera del horario de oficina, tenemos que de un total de $290 - 250 = 40$ vehículos. Cada uno implica un costo de $\$ 300 \times 40 = \$ 12.000$. Atendiendo a la clasificación de los costos en fijos o variables, de acuerdo al volumen de producción, estamos frente a un costo variable.

8. REFLEXIONES

La GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita; los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener. Dicho estudio se apoya en tres análisis básicos: 1) el de la cadena de valor, 2) el posicionamiento estratégico y 3) las causales de costos.

En el análisis de la cadena de valor se divide a la empresa en sus actividades relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existentes y potenciales. Es así que la metodología de costeo basada en actividades se entiende como muy adecuada para dicho análisis.

Cuando se aplica la metodología ABC, a nivel global, se obtiene la siguiente tabla en forma de resumen (derivada de la Tabla 2):

Tabla 3. Resumen de la aplicación del sistema ABC.

	Categoría A	Categoría B	Categoría C
Ingresos	500.000	100.000	150.000
Costos Directos	-69.541	-43.762	-34.697
Sub total 1	430.459	56.238	115.303
Costos Indirectos de Producción	-110.369	-46.834	-29.797
Sub total 2	320.090	9.404	85.506
Costos Indirectos de Administración y Ventas	-70.090	-59.404	-45.506
Resultado	250.000	-50.000	40.000

Fuente: Elaboración propia.

Analizando el mismo, se puede ver que la categoría «B» de vehículos culmina con una rentabilidad negativa, la cual se genera en las actividades indirectas de administración y ventas. Considerando el detalle de la Tabla 1, para la categoría «B» hay una actividad de visitas a clientes con un importe de \$ 12.843 (el mayor). Al investigar sobre esta actividad (entrevistas) descubrimos que está relacionada mayoritariamente con futuros clientes, por lo que no está directamente relacionada con los ingresos expuestos, sino con ingresos futuros. A nivel de gestión puede quitarse; pero no así a nivel contable. La misma profundización puede realizarse con todas las actividades para ver qué decisiones conviene tomar para mejorar la situación de esa categoría.

A los efectos de profundizar en la metodología de ABC se seleccionaron dos actividades, dentro del Departamento de Producción: programación de entregas/devoluciones y ejecución de entregas/devoluciones. La selección se hizo considerando la importancia de las actividades y la extensión del presente trabajo.

Para seleccionar dichas actividades, se plantearon las siguientes preguntas:

- ¿Por qué se lleva a cabo la actividad de planificación de entregas/devoluciones?
 - A los efectos de ordenar la utilización de los recursos y poder tomar las mejores decisiones; entre otras.
- ¿Puede mejorarse la ejecución de la actividad de planificación de entregas/ devoluciones?
 - Es en lo que vamos a profundizar en este trabajo.
- ¿Puede suprimirse la actividad de planificación de entregas/devoluciones?
 - Se entiende que no, ya que es una actividad principal para la empresa.

De la misma manera se plantearon las preguntas para la realización de entregas/devoluciones. Con las mismas respuestas.

Además, atendiendo a la clasificación por funciones, son actividades de producción; considerando su naturaleza son actividades fundamentales; en relación con el objetivo de costos están relacionadas con el proceso productivo y se entiende que aportan valor añadido.

La necesidad de gestionar las actividades, siempre con el objetivo de la mejora continua, puede realizarse en forma sistematizada, para ello se trató de:

- Identificar los excesos de las actividades, a través del análisis de las distintas capacidades.
- Efectuar un seguimiento de los indicadores del despilfarro, considerando los niveles mínimos de personal.

Lo que puede instrumentarse a través de actuaciones sustantivas, tales como las siguientes:

- Reducir tiempo y esfuerzo en la ejecución de una actividad, considerando los tiempos eficientes.
- Reencauzar los recursos desempleados, lo que implica que los gestores deben destinarlos a otras actividades o ahorrarlos a nivel de empresa.

Dentro de la aplicación del ABM operativo, nos centraremos en los costos y en la utilización de los recursos.

En las actividades seleccionadas se profundizó en las clasificaciones que consideran las distintas capacidades: Capacidad Práctica Máxima, Capacidad Ociosa, Capacidad Operativa, tanto en horas mano de obra, como en valores y porcentajes, se obtuvo la siguiente tabla:

Tabla 4. Análisis de las diferentes capacidades en las actividades de programación y realización de entregas/devoluciones.

ACTIVIDADES	Total	CPM	C Ptada	COA	COO	C Real	C Ptada	COA	COO	C Ptada	COA	COO
Programación de entregas / devoluciones	59053	352	282	70	8	290	\$ 47.243	\$ 11.811	\$ 1.342	80%	20%	2%
Realización de entregas /devoluciones	27368	352	282	70	32	250	\$ 21.895	\$ 5.474	\$ 2.457	80%	20%	9%
Realización de entregas /devoluciones	12000					40						

Fuente: Elaboración propia.

Analizando la tabla anterior se pueden ver las distintas capacidades y su utilización. Se ve que hay una estimación de pérdida de unos \$ 17.285 (por la suma de las capacidades ociosas anticipadas); que, aunque posteriormente tiene una variación de unos \$ 3.799, es una cifra importante, dados los importes planteados de la empresa. Se continuó profundizando con entrevistas.

De las entrevistas realizadas surge la siguiente tabla, en la que tenemos el personal asignado y el personal mínimo para la realización de dicha tarea. También realizamos la clasificación de costos, de acuerdo al volumen:

Tabla 5. Personal asignado y personal mínimo. Clasificación de costos.

ACTIVIDADES	Personal asignado	Personal mínimo
Programación de entregas/ devoluciones	1	1
Realización de entregas/devoluciones	2	1
Realización de entregas/devoluciones	1	1

Fuente: Elaboración propia.

Considerando la tabla anterior, sólo se puede reducir personal en la actividad de realización de entregas/devoluciones de la oficina. Al realizar las entrevistas se revela que aunque una sola persona, dado el volumen, puede realizar dicha tarea, existen momentos/horarios picos en los cuales los clientes se verían afectados por esperas. Dado que es un servicio que se brinda a un público de los sectores medio a alto de la población, estas demoras afectan la calidad del servicio y la visión de la empresa por parte de los clientes.

Tabla 6. Clasificación de costos de acuerdo al volumen.

ACTIVIDADES	Comportamiento costo
Programación de entregas / devoluciones	Fijo
Realización de entregas /devoluciones	Fijo
Realización de entregas /devoluciones	Variable

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede ver, se necesitan varias herramientas antes de poder decidir sobre cuál es la mejor decisión para lograr la eficiencia y la eficacia de las actividades, y no todas son de corte cuantitativo, sino también de corte cualitativo (como la baja de la calidad del servicio brindado por la empresa).

Surge, entonces, una reflexión respecto del comportamiento de los costos cuando ellos son de tipo fijo: su modificación es mucho más difícil, ya que aunque se puedan realizar en forma más eficiente no siempre es posible su modificación. A modo de ejemplo: aunque la persona a cargo de la programación de entregas y devoluciones realice la actividad en forma totalmente eficiente, siempre será necesario tener a una persona y sólo se generarán ociosidades. Dependiendo de cuáles sean las

tareas podrán agregarse, o no, otras tareas. En el caso de actividades de comportamiento variable, su modificación parece ser más sencilla de realizar. O sea, la aplicación de la metodología de ABC complementada por otras clasificaciones de costos parece ser mejor para la toma de decisiones.

Es importante también recordar que el sistema de costeo ABC tiene una visión estática y que hoy en día los cambios son continuos, por lo que estos análisis son necesarios hacerlos en forma periódica o, por lo menos, cada vez que sucede una modificación.

8. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, J. y otros (1995): *Contabilidad de gestión avanzada*. Madrid: Ed. Mc Graw Hill.
- ANDERSON, S. (2007): *Managing Cost and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management*. En C. S. Champman, A. G. Hopwood y M. D. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier.
- ANTHONY, R.N. (1993): *The management accountig function*; trad.: *La fonction du contrôle de gestion*. París: Publi-Union.
- BARLA, E. y otros (2013): *Costos: de la teoría a la aplicación*. Montevideo: S.N.
- BAZRAFSHAN, S.; KARAMSHAHI, B. (2017): «Examining the Disadvantages of Activity Based Costing System and Introducing the Modern (Behavior Based Costing) System». *International Journal of Management, Accounting and Economic*.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. (1988): «Measure Costs Right: Make the Right Decisions». *Harvard Business Review*. September-October 1988.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. (2003): «Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries». *Journal of Cost Management*.
- FREEMAN, R.E. (1984): *Strategic Management: a Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- HOOZEE, S.; VERMEIRE, L. y BRUGGEMAN, W. (2012): «The Impact of Refinement of the Accuracy of Time-driven ABC». *Abacus*.
- HOFFJAN, A.; WOMPENER, A. (2006): «Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German -and English- Language General Management Accounting Textbooks». *Schmalenbach Business Review*.
- HORNGREN, C. (2012): *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. Edición 14. Libregus.
- IZAR LANDETA, J.M. (2016): *Contabilidad Administrativa*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. (1987): *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting System*. Boston: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.; COOPER, R. (1998): *Coste y Efecto, cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Gestión 2000, 2ª Edición.
- LAPORTA POMI, R. (2019): *Costos y gestión empresarial*. Editorial Zonalibro.
- LEBAS, M. (1999): «Why ABC? Accounting based on causality rather than activity based costing». *European Mangement Journal*.
- MENESES CERÓN, L. & LINZ, S. (2018): «Diseño de un sistema piloto de costeo ABC como herramienta para la toma de decisiones en una empresa de servicios, el caso de la agencia Ecoturismo Putumayo». *Apuntes Contables*, (22), 101. Recuperado de: <https://doi.org/10.18601/16577175.n22.07>
- PORTER, M.E. (1999): *Ser Competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones*. Barcelona: Ediciones Deusto S.A.
- PORTER, M.; KRAMER, M. (2011): «Creating Shared Value». *Harvard Business Review*.
- RILEY, D. (1987): *Competitive Cost Based Estrategic for Industrial Company, in Manufacturing Use*. New York: Booz, Allen y Hamilton.
- ROSSI, W.; SANTOS, L. (1999): «El costeo basado en actividades». Recuperado de: <https://es.scribd.com/doc/57321852/costeobasadoactividades>

- SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. (1995): *Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Colombia: Editorial Norma SA.
- WEGMANN, G. (2017): «A typology of cost accounting practices based on activity based costing a strategic cost management approach and a case study». Asia Pacific Management Accounting Association Conference (13th). Annual conference, nov. 2017, Shanghai, China.



Ana María Golpe Cervelo

Contador Público y Licenciado en Administración con dos especializaciones: en Finanzas de Empresas y en Costos y Gestión de Empresas; títulos obtenidos en la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración (FCEyA) de la UdelaR (Universidad de la República Oriental del Uruguay). Magister en Educación Superior Universitaria por la Facultad de Humanidades de la UdelaR. Actividades profesionales en varias empresas tanto nacionales como internacionales en la actividad privada. Docente - investigadora desde al año 1995 en la FCEyA, y desde el año 2003 en la Facultad de Ingeniería. Líneas de investigación de las áreas: Contable, Costos, Gestión Estratégica de Costos y Educación Universitaria. Socia fundadora de la Asociación Uruguaya de Costos.