



**FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y EDUCACION
ESCUELA PROFESIONAL DE CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS**

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

**“LOS COSTOS ABC QUE PERMITAN MAYOR EXACTITUD
EN LA ASIGNACION DE LOS COSTOS POR ACTIVIDAD DE
LA EMPRESA PESCA ATUNERA. S.A.”**

PARA OPTAR EL TITULO PROFESIONAL DE CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR:

JULLY ROCIO, YOPLAC CABRERA

ASESOR

Dr. CPC. CARLOS ALBERTO, RIOS VASQUEZ

Lima - Enero - 2021

Dedicatoria

El presente trabajo de investigación se lo dedico a mis padres quienes me inculcaron por el camino de superación y poder alcanzar mis objetivos profesionales.

La Autora

Agradecimiento

A la Universidad Alas Peruanas, Facultad de Ciencias Empresariales, y Educación, Escuela Profesional de Ciencias Contables y Financieras, por darme la oportunidad de alcanzar mis conocimientos a las autoridades y profesores por ser la fuente de motivación en mi carrera profesional.

La Autora

INDICE

Carátula	1
Dedicatoria	2
Agradecimiento	3
Introducción	7
Resumen	8

CAPÍTULO I

Los Costos ABC

1.1. Los Costos ABC	9
1.1.1. Definición Método ABC	9
1.2. Los objetivos del costeo ABC	10
1.3. Metodología	
1.4. Establecimiento del método ABC	12
1.5. Aplicaciones del ABC	12
1.6. Toma de decisiones en ABC	13
1.7. Los Beneficios	14
1.8. ¿QUÉ ES ABC?	17
1.9. ¿Qué es y qué objetivos persigue el ABC/M ?	18
1.10. Desglose del ABC/M por función	19
1.11. Medidas de Actividad (COST DRIVERS).	22
1.12. ABM: Sistema de Costo por Actividad– (ABC COSTING).	23

CAPÍTULO II

Sistema de Costos ABC

2.1 Sistema de Costos <ABC	25
----------------------------	----

2.2.	Etapas para la asignación	28
2.2.1.	Primera etapa	28
2.3.	Aspectos Conceptuales básicos	31
2.4.	ABC y su interrelación con la Gerencia Estratégica de Costos.	34
2.5.	Consideraciones Finales	36
2.6.	Los sistemas Fase II	37
2.7.	Decisiones sobre clientes	39
2.8.	Clientes rentables	39
2.9.	Decisiones sobre productos	40
2.10.	Decisiones de racionalización de actividades	40
2.11.	Decisiones de rediseño de procesos	41
2.12	Decisiones relacionadas con proveedores	41

CAPÍTULO III

Cadena de Valor en el Sistema ABM

3.1.	Sistema Gerencial ABM	42
3.2.	ABM. La Fortaleza de la Competitividad	42
3.3.	Toma de decisiones de ABM	44
3.4.	Análisis de la Cadena de Valor en el Sistema Gerencial ABM	45
3.5.	¿Qué es una Cadena de Valor?	46
3.6.	El Análisis de la Cadena de Valor como herramienta Gerencial	49
3.7.	El Diagnostico de las Capacidades Competitivas	50
3.8.	Que Determina el Costo de las Actividades en una Cadena de Valor	52

CAPITULO IV

Toma de Decisiones Gerenciales

4.1.	Descripción del Proceso	54
4.2.	Tipos de Problemas	56
4.2.1.	Problemas no Estructuradas	56
4.2.2.	Problemas Estructuradas	57
4.2.3.	Problemas Semiestructuradas	57
4.3.	Componentes del Proceso	57
4.3.1.	Información	48
4.3.2.	Conocimientos	48
4.3.3.	Experiencia	48
4.3.4.	Juicio	49
4.3.5.	Análisis	49
4.4.	Etapas del Proceso de Toma de Decisiones	61
4.5.	De la Información al Conocimiento	62
4.6.	¿Por qué hacer un costeo ABC?	71
4.7.	Empresas que han optado el costeo por actividades	73
4.8.	Técnica de Costeo	80
	Conclusión	82
	Bibliografía	83

INTRODUCCION

En los últimos años y con bastante aceptación, se ha tenido en cuenta un nuevo método para la definición de los costos de los productos y servicios, el cual se basa en la cuantificación de las actividades productivas, operativas y administrativas necesarias en la elaboración y venta de los mismos, representando por ello una alternativa aplicable a operaciones no solamente productivas sino de índole administrativa o de apoyo. Bajo esta nueva metodología, las bases de asignación utilizadas en la fijación de los costos indirectos y algunos gastos administrativos son unidades de medida determinadas por las actividades operativas más significativas realizadas durante el proceso productivo, como serían número de montajes de partes, horas de preparación de insumo.

Las bases de asignación utilizadas en la metodología de Costeo Basado en Actividades, para la distribución de los costos y gastos de los procesos de apoyo a las actividades productivas y operativas, se denominan generadoras de costos o DRIVER.

La calidad y razonabilidad del Costeo Basado en Actividades radican en la definición de una base de asignación adecuada para cada proceso de apoyo o administrativo; las actividades de estos procesos pueden depender de la cantidad de lotes o servicios producidos, como los de planeación de producción, alistamiento de máquinas y movimientos de inventarios, los cuales son costos variables a largo plazo y dependen del número de actividades;

RESUMEN

Aunque para muchos el ABC es considerado como un sistema, se trata de un método de costeo de la producción basando en las actividades realizadas en su elaboración.

El método es diseñado para las empresas de manufactura, sin embargo gracias a los buenos resultados en el manejo del mismo su aplicación se extiende a las empresas de servicios.

Puede simpatizar con los sistemas tradicionales. La información que proporciona se usa para corregir deficiencias, al comparar los recursos consumidos con los productos finales, más que para emplazar acciones o decisiones que conduzcan a un mejoramiento de ganancias y actuación operacional.

En inglés es llamado A.B.C Costing System. Este método de Costos Basados en "Actividades y, (debe agregarse), Niveles de Responsabilidad", es tan sólo enfocar o ampliar el Sistema de Administración por Áreas y Niveles de Responsabilidad (conocido como "Administración por Objetivos", desde 1954), al área de Costos de Producción y cambiar o dar otro enfoque y estructura al prorrateo de Gastos Indirectos de Fabricación, exclusivamente.

CAPÍTULO I

Los Costos ABC

1.1. Los Costos ABC

El ABC es una filosofía actual pero se utilizaba desde hace varios años en numerosas empresas sin asignarle un nombre las actividades desarrolladas en la producción como se hace ahora, simplemente se llevaban a cabo.

1.1.1. Definición Método ABC

"El Método de "Costos basado en actividades" (ABC) mide el costo y desempeño de las actividades, fundamentando en el uso de recursos, así como organizando las relaciones de los responsables de los Centros de Costos, de las diferentes actividades"

"Es un proceso gerencial que ayuda en la administración de actividades y procesos del negocio, en y durante la toma de decisiones estratégicas y operacionales". (Cárdenas Nápoles Raúl, 1995).

"Sistema que primero acumula los costos indirectos de cada una de las actividades de una organización y después asigna los costos de actividades a productos, servicios u otros objetos de costo que causaron esa actividad".

1.2. Los objetivos del costeo ABC

Medir los costos de los recursos utilizados al desarrollar las actividades en un negocio o entidad.

Describir y aplicar su desarrollo conceptual mostrando sus alcances en la contabilidad gerencial. Ser una medida de desempeño, que permita mejorar los objetivos de satisfacción y eliminar el desperdicio en actividades operativas. Proporcionar herramientas para la planeación del negocio, determinación de utilidades, control y reducción de costos y toma de decisiones estratégicas.

Es la asignación de costos en forma más racional para mejorar la integridad del costo de los productos o servicios. Prevé un enfrentamiento más cercano o igualación de costos y sus beneficios, combinando la teoría del costo absorbente con la del costeo variable, ofreciendo algo más innovador.

1.3. Metodología

Su metodología se basa en el tratamiento que se les da a los Gastos Indirectos de Producción (GIP) no fácilmente identificables como beneficios.

Muchos costos indirectos son fijos en el corto plazo, ABC toma la perspectiva de largo plazo, reconociendo que en algún momento determinado estos costos indirectos pueden ser modificados por lo tanto relevantes para la toma de decisiones.

Las actividades también reciben el nombre de "transacciones", los conductores de costos (cost drivers) son medidas del número de transacciones envueltas o involucradas en una actividad en particular.

Los productos de bajo volumen usualmente causan más transacciones por unidad de producción, que los productos de alto volumen, de igual manera los procesos de manufactura altamente complejos tienen más transacciones que los procesos más simples.

Entonces si los costos son causados por el número de transacciones, las asignaciones basadas en volumen, asignarán demasiados costos a productos de alto volumen y bajos costos a productos de poca complejidad.

Anteriormente en la mayoría de los centros de costos el único factor de medida para asignar los costos a los productos era usando factores en base a las horas máquina u horas hombre, que pueden reflejar mejor las causas de los costos en su ambiente específico.

El costo ABC utiliza tanto la asignación (cost drivers) basada en unidades, como los usados por otras bases, tratando de producir una mayor precisión en el costo de los productos.

1.4. Establecimiento del método ABC

Definir objetos de costo, actividades clave, recursos y causantes de costo relacionados. Definir actividades que apoyan beneficios (out puts) como causa de esas actividades.

Desarrollar un diagrama basado en procesos que represente el flujo de actividades, los recursos y la relación entre ellos. Definir la vinculación entre actividades y beneficios (out puts)

Recopilar datos pertinentes que se refieren a costos y flujo físico de las unidades del causante de costo entre recursos y actividades. Desarrollar los costos de las actividades.

Calcular e interpretar la nueva información basada en actividades. La administración ahora dispone de información de costos más exacta para la planeación y la toma de decisiones.

En el proceso analítico de definir actividades y sus vínculos, los gerentes se ayudan a evaluar y reducir los costos de las estrategias.

1.5. Aplicaciones del ABC

Involucrarse en el análisis de actividades, identificarlas y describirlas, determinando como se realizan y como se llevan a cabo, cuanto tiempo y que recursos son requeridos, así como, que datos operacionales reflejan su mejor actuación y qué valor tiene la actividad para la organización.

El proceso de asignación de costos de las actividades a cada objeto de costos usando "cost drivers" apropiados que se puedan medir cuantitativamente.

Los costos por una actividad se convierten en "pool" de costos y el "cost driver" es usado para asignar los costos a los productos o servicios.

1.6. Toma de decisiones en ABC

Los gerentes de producción muchas veces se ven en la necesidad solicitar investigaciones especiales sobre los costos sobre todo cuando se quieren conocer las causas de las variaciones en los costos.

ABC se desarrolla para asignar costos, corrigiendo deficiencias al comparar los recursos consumidos con los productos finales, sin embargo se requiere como refinamiento conservar la separación de costos fijos y variables, permitiendo a la gerencia hacer decisiones racionales entre alternativas económicas.

Es importante que la base de asignación de costos (cost drivers), sean beneficios (out puts) valiosos y en beneficio del cliente, entonces se provee una base para asignar costos unitarios a los usuarios y si no, ABC, elimina conductores (drivers) que no son beneficios (out puts) con valor.

ABC asigna a cada producto los costos de todas las actividades que son usadas en su manufactura y si se separan adecuadamente los

costos fijos y variables, los gerentes podrán aplicar las técnicas apropiadas para reducir el desperdicio, administrando aspectos como: la capacidad de la producción, diseño de procesos y métodos y prácticas de producción que se encuentran dentro de su campo de decisiones.

ABC pretende la simplificación del costo del producto, al ir acumulando los costos de realizar cada actividad para generar el producto.

1.7. Los Beneficios

Claramente visualizar, los logros sobre los costos de los productos y descubrir las fallas en las asignaciones de recursos, por lo tanto, de costos.

Precisar la manera de valorar o no las actividades

La información confiable para soportar decisiones estratégicas.

Alienta el trabajo en equipo en las áreas de Producción y Contabilidad, ya que sin ello, no se puede tener la idea clara de Ingeniería de Producción y la diversidad de Costos, surgiendo la interacción de áreas.

Identifica y precisa los costos de cada actividad.

Para lograr el punto anterior, se necesita una revisión de estructura, en cuanto a "Áreas y Niveles de Responsabilidad", de la Organización.

Importancia del sistema de costeo gerencial ABC

Es un modelo gerencial y no un modelo contable.

Los recursos son consumidos por las actividades y estos a su vez son consumidos por los objetos de costos(resultados).

Considera todos los costos y gastos como recursos.

Muestra la empresa como conjunto de actividades y/o procesos más que como una jerarquía departamental.

Es una metodología que asigna costos a los productos o servicios con base en el consumo de actividades.

Los pasos a seguir para lograr el ABC, son:

Analizar e identificar las actividades de apoyo, a la fabricación que aportan los "Departamentos de Servicio" (a los productivos y los generales) denominados por los autores "Departamentos Indirectos".

Formar grupos de costos homogéneos (costos de cada grupo, referido a una actividad) valuándolas, las actividades, separadamente.

Localizar las "Medidas de Actividad", identificándolas en "Unidades de Actividad", que mejor apliquen el origen y la variación de los gastos de referencia. Estas medidas, en el Idioma Inglés se conocen como "Cost Drivers", que en castellano podrían ser "Gene-ra-dores del Costo" u "Origen del Costo".

Un argumento clásico en el que se basan los autores del ABC, es que dicen que: "no son los productos sino las actividades, quienes causan los costos , y son los artículos fabricados quienes absorben las actividades. Contradiendo la primera parte con la segunda, pues los

productos originan las actividades, por lo que es lógico que aquellos absorban sus costos, de acuerdo con el "Principio de Origen y Beneficio", que es inobjetable.

Procede ahora obtener el "Costo Unitario de Proveer cada Actividad al Proceso de Fabricación", dividiendo el costo total de cada actividad entre el "NÚMERO DE UNIDADES DE ACTIVIDAD CONSUMIDAS" de la "Medida de Actividad Identificada".

Identificar el "Número de Unidades de Actividad", consumidas por cada producto.

Aplicación de los Gastos Indirectos de Fabricación a los artículos elaborados, multiplicando el "Costo Unitario de Proveer Cada Actividad", por el número de "Unidades de Actividad" ocupadas para cada producto.

La asignación de costos por este método se da en dos etapas donde la primera consiste en acumular los CIF por centros de costos con la diferencia que no solamente se utilizan más centros que en los métodos tradicionales sino que estos toman otro nombre: se denominan ACTIVIDADES.

En la segunda etapa los costos se asignan a los trabajos de acuerdo con el número de actividades que se requieren para ser completados.

El método para la obtención de costos ABC sólo se refiere a un elemento del Costo de Producción, o sea, a los Gastos Indirectos de

Fabricación. El costo de operación interviene importantemente en la obtención de utilidades o en originar pérdidas.

Uno de los objetivos del ABC es concientizar a la Organización, y en particular a la Alta Gerencia , lo importantes que son los Departamentos de "Servicio Indirecto", cuestión que siempre se ha sabido, pues si fueran innecesarios, se hubieran desaparecido o minimizado, como acontece con los inventarios utilizando "Justo a Tiempo", aunque siempre puede aplicarse.

Con ABC se obtienen "costos unitarios de productos mucho más precisos y útiles".

El Método ABC no es útil si se ocupa sólo él para la obtención de los Costos, porque queda corto en las más importantes tomas de decisiones, así como Dirección y Planeación Estratégicas, que repercuten en la vida de la Empresa, puesto que ABC dista mucho de alcanzar el Costo Total, o su aproximación: Costo Integral-Conjunto.

El Método usa algo que se le ha criticado duramente al Costo Tradicional: los prorrateos.

1.8. ¿QUÉ ES ABC?

El ABC (siglas en inglés de "Activity Based Costing" o "Costo Basado en Actividades") se desarrolló como herramienta práctica para resolver un problema que se le presenta a la mayoría de las empresas actuales.

Los sistemas de contabilidad de costos tradicionales se desarrollaron principalmente para cumplir la función de valoración de inventarios (para satisfacer las normas de "objetividad, verificabilidad y materialidad"), para incidencias externas tales como acreedores e inversionistas. Sin embargo, estos sistemas tradicionales tienen muchos defectos, especialmente cuando se les utiliza con fines de gestión interna.

El modelo de costo ABC es un modelo que se basa en la agrupación en centros de costos que conforman una secuencia de valor de los productos y servicios de la actividad productiva de la empresa. Centra sus esfuerzos en el razonamiento de gerencial en forma adecuada las actividades que causan costos y que se relacionan a través de su consumo con el costo de los productos.

Lo más importante es conocer la generación de los costos para obtener el mayor beneficio posible de ellos, minimizando todos los factores que no añadan valor.

1.9. ¿Qué es y qué objetivos persigue el ABC/M ?

Se podría afirmar que es un sistema de gestión "integral" que nos permite conocer el flujo de las actividades realizadas en la organización que están consumiendo los recursos disponibles y por lo tanto incorporando o imputando costos a los procesos.

Las características que definen este sistema son:

Es un sistema de gestión "integral", donde se puede obtener información de medidas financieras y no financieras que permiten una gestión óptima de la estructura de costos.

Permite conocer el flujo de las actividades, de tal manera que se pueda evaluar cada una por separado y valorar la necesidad de su incorporación al proceso, con una visión de conjunto.

Proporciona herramientas de valoración objetivas de imputación de costos.

1.10. Desglose del ABC/M por función

Las actividades se relacionan en conjuntos que forman el total de los procesos productivos, los que son ordenados de forma secuencial y simultánea, para así obtener los diferentes estados de costo que se acumulan en la producción y el valor que agregan a cada proceso (ABM).

Los procesos se definen como "Toda la organización racional de instalaciones, maquinaria, mano de obra, materia prima, energía y procedimientos para conseguir el resultado final". En los estudios que se hacen sobre el ABC/M se separan o se describen las actividades y los procesos, a continuación se relacionan las más comunes:

Actividades	Procesos
Homologar productos.	Compras.
Clasificar proveedores.	Ventas.

Negociar precios. Recepcionar materiales. Planificar la producción. Expedir pedidos. Facturar. Cobrar. Diseñar nuevos productos, etc.	Finanzas. Personal. Planeación. Investigación y desarrollo, etc.
--	--

Procesos

Las actividades y los procesos para ser operativos desde del punto de vista de eficiencia, necesitan ser homogéneos para medirlos en funciones operativas de los productos.

ABM Identificación de Actividades

En el proceso de identificación dentro del modelo ABM se debe en primer lugar ubicar las actividades de forma adecuada en los procesos productivos que agregan valor, para que en el momento que se inicien operaciones, la organización tenga la capacidad de responder con eficiencia y eficacia a las exigencias que el mercado le imponga.

Después que se hayan especificado las actividades en la empresa y se agrupen en los procesos adecuados, es necesario establecer las unidades de trabajo, los transmisores de costos y la relación de transformación de los factores para medir con ello la productividad de los inputs y para transmitir racionalmente el costo de los inputs sobre el costo de los outputs.

Un estudio de la secuencia de actividades y procesos, unido a sus costos asociados, podrá ofrecer a las directivas de la organización una visión de los puntos críticos de la cadena de valor, así como la información relativa para realizar una mejora continua que puede aplicarse en el proceso creador de valor.

Al conocer los factores causales que accionan las actividades, es fácil aplicar los inductores de eficiencia que son aquellos factores que influyen decisivamente en el perfeccionamiento de algún atributo de eficiencia de la actividad cuyo afinamiento contribuirá a completar la armonía de la combinación productiva.

Estos inductores suelen enfocarse hacia la mejora de la calidad o características de los procesos y productos, a conseguir reducir los plazos, a mejorar el camino crítico de las actividades centrales y a reducir costos.

Por último es necesario establecer un sistema de indicadores de control que muestren continuamente como va el funcionamiento de las actividades y procesos y el progreso de los inductores de eficiencia.

Este control consiste en la comparación de el estado real de la acción frente al objetivo propuesto, estableciendo los correctores adecuados para llevarlos a la cadena de valor propuesta.

1.11. Medidas de Actividad (COST DRIVERS).

Segùn Kaplan (1980). Son medidas competitivas que sirven como conexión entre las actividades y sus gastos indirectos de fabricación respectivos y que pueden relacionar también con el producto terminado. Cada "medida de actividad" debe estar definida en unidades de actividad perfectamente identificables.

Las medidas de actividad son conocidas como "**COST DRIVERS**", término cuya traducción en castellano aproximada sería la de "origen del costo" porque son precisamente los "cost drivers" los que causan que los gastos indirectos de fabricación varíen; es decir, mientras más unidades de actividad del "cost driver" específico identificado para una actividad dada se consuman, entonces mayores serán los costos indirectos asociados con esa actividad.

Como ejemplo de cost drivers se pueden mencionar"

Número de proveedores

Número de órdenes de producción hechas

Número de entregas de material efectuadas.

De esta manera, se les asigna un costo mayor a aquellos productos que hayan demandado más recursos organizacionales, y dejarán de existir distorsiones en el costo de los productos causados por los efectos de promediación de un sistema tradicional de asignación de costos que falla en estudiar las verdaderas causas del comportamiento de los gastos indirectos de fabricación y que, por ello, los prorratea utilizando bases de asignación arbitrarias como las horas de mano de obra directa.

El sistema tradicional no identificó, ni estudió, ni analizó las causas de fondo del origen y variaciones de los gastos indirectos de fabricación.

El método ABM sostiene que cada renglón de los gastos indirectos de fabricación está ligado a un tipo de actividad específica y es explicado por lo tanto por una "Medida de Actividad" diferente. dicho de otro modo, lo que explica el comportamiento de los costos de los departamentos indirectos (considerados la mayoría de ellos como fijos según el pensamiento contable tradicional), son las distintas transacciones o actividades que consumen de ellos los productos terminados en su elaboración.

1.12. ABM: Activity Based Management (Sistema de Costo por Actividad – ABC Costing).

Recursos: Genera Información sobre como administra los procesos.

Actividades y procesos: Asume que los procesos y actividades consumen desusos. Los productos son resultado de una serie determinada de procesos.

Productos y Servicios: Los costos indirectos son asignados a los procesos según su consumo real y son absorbidos por cada producto según el uso que haga de los procesos.

Una vez el ABM detecta los procesos donde se concentra el gasto, los optimiza y se redimensionan los recursos (humano, técnicos y físicos) que se requieren para mantener la calidad y eficiencia del

proceso. Así, la racionalización del gasto obedece más a un análisis sistemático que a una acertada miopía gerencial.

CAPÍTULO II

Sistema de Costos ABC

2.1. Sistema de Costos ABC

El modelo de costos tradicionalmente aplicado a las empresas en los últimos tiempos ha perdido validez, ya que la eficiencia productiva no se remite únicamente a la maximización de la producción y a la minimización de los costos.

El mundo, la sociedad, las organizaciones, los individuos y el entorno tienden a cambiar rápidamente, es por ello que todas las cosas que rodean estos sistemas tienen que acoplarse al ritmo de sustitución de las normas que rigen el nuevo orden social y para el caso que compete a este artículo, el productivo y empresarial.

El modelo de cálculo de los costos para las empresas es de suma importancia, ya que estos son los que determinan la viabilidad del negocio, los que determinan mayoritariamente el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos, por eso un modelo de costos no puede basarse solamente en asignar los costos sobre un factor determinado, que para el orden empresarial puede ser insignificante o poco representativo de lo que en realidad simboliza.

A continuación se presentará una explicación clara del fundamento y los componentes del sistema de costos basado en las actividades (Activity based costing). Contexto Teórico **A=ACTIVITY B=BASED C= COSTING.**

Las actividades son todo el conjunto de labores y tareas elementales cuya realización determina los productos finales de la producción.

EL ABC DE LOS COSTOS

Las empresas no pueden seguir realizando tareas que no le generen valor, deben eliminarse todas aquellas tareas que entorpezcan o no ayuden al desempeño eficaz de los factores productivos, porque este valor es lo que le da el posicionamiento privilegiado o menospreciado que se tenga el mercado, medido esto por la calidad de sus productos, la eficacia de los servicios, los precios bajos, crédito remanente, etc.

El modelo de costos debe aplicarse a la formación de la cadena de valor de la empresa, distribuyendo los costos de la manera menos arbitraria posible.

El sistema de costos basado en las actividades pretende establecer el conjunto de acciones que tienen por objetivo la creación de valor empresarial, por medio del consumo de recursos alternativos, que encuentren en esta conexión su relación causal de imputación.

La contabilidad de costos por actividades plantea no sólo un modelo de cálculo de costos por actividades empresariales, siendo el cálculo de los productos un subproducto material, pero no principal, de este enfoque, sino que constituye un instrumento fundamental del análisis y reflexión estratégica tanto de la organización empresarial como del lanzamiento y explotación de nuevos productos, por lo que su campo de actuación se extiende desde la concepción y diseño de cada producto hasta su explotación definitiva”.

Fases para implementar el ABC El modelo de costeo ABC es un modelo que se basa en la agrupación en centros de costos que conforman una secuencia de valor de los productos y servicios de la actividad productiva de la empresa.

Centra sus esfuerzos en el razonamiento de gerenciar en forma adecuada las actividades que causan costos y que se relacionan a través de su consumo con el costo de los productos. Lo más importante es conocer la generación de los costos para obtener el mayor beneficio posible de ellos, minimizando todos los factores que no añadan valor.

Las actividades se relacionan en conjuntos que forman el total de los procesos productivos, los que son ordenados de forma secuencial y simultánea, para así obtener los diferentes estados de costo que se acumulan en la producción y el valor que agregan a cada proceso.

Los procesos se definen como “Toda la organización racional de instalaciones, maquinaria, mano de obra, materia prima, energía y procedimientos para conseguir el resultado final”.

En los estudios que se hacen sobre el ABC se separan o se describen las actividades y los procesos, a continuación se relacionan las más comunes: Actividades Homologar productos Negociar precios Clasificar proveedores Recepcionar materiales Planificar la producción Expedir pedidos Facturar Cobrar Diseñar nuevos productos, etc. Procesos Compras Ventas Finanzas Personal Planeación Investigación y desarrollo, etc.

2.2. Etapas para la asignación

2.2.1. Primera etapa:

En esta etapa, los costos se clasifican en un conjunto de costos generales o pool para los cuales las variaciones pueden explicarse mediante un solo cost-driver.

Segunda etapa: En esta etapa, el costo por unidad de cada pool es asignado a los productos. Se hace utilizando el ratio de pool calculado en la primera etapa y la medida del montante de recursos consumidos por cada producto.

El cálculo de los costos asignados desde cada pool de costo a cada producto es: $\text{Costos generales aplicados} = \text{Ratios de pool} * \text{Unidades utilizadas de cost- driver}$ El total de costos generales asignados de esta forma se divide por el número de unidades producidas.

El resultado es el costo unitario de costos generales de producción. Añadiendo este coste al unitario por materiales y por mano de obra directa, se obtiene el costo unitario de producción. Factores de asignación Los factores de asignación, están relacionados con las etapas frente a su diseño y operatividad de forma directa.

Estos factores son la elección de pools de costos, la selección de medios de distribución de los costos generales a los pools de costos y la elección de un cost-drivers para cada pool de costo. Estos factores representan el mecanismo básico de un sistema ABC.

Finalidad del modelo ABC Los estudiosos de este sistema tienen variadas teorías sobre la finalidad del modelo, dentro de las más utilitarias se pueden extractar: Producir información útil para establecer el costo por producto. Obtención de información sobre los costos por líneas de producción.

Análisis ex-post de la rentabilidad. Utilizar la información obtenida para establecer políticas de toma de decisiones de la dirección. Producir información que ayude en la gestión de los procesos productivos. Instauración un sistema de costeo ABC en la empresa.

Beneficios Facilita el costeo justo por línea de producción, particularmente donde son significativos los costos generales no relacionados con el volumen.

Analiza otros objetos del costo además de los productos. Indica inequívocamente los costos variables a largo plazo del producto. Produce medidas financieras y no financieras, que sirven para la gestión de costos y para la evaluación del rendimiento operacional. Ayuda a la identificación y comportamiento de costos y de esta forma tiene el potencial para mejorar la estimación de costos.

Limitaciones Existe poca evidencia que su implementación mejore la rentabilidad corporativa. No se conocen consecuencias en cuanto al comportamiento humano y organizacional. La información obtenida es histórica. La selección de cost-drivers y costos comunes a varias actividades no se encuentran satisfactoriamente resueltos.

El ABC no es un sistema de finalidad genérica cuyos outputs son adecuados sin juicios cualitativos.

En las áreas de control y medida, sus implicaciones todavía son inciertas. Como conclusión final se debe tener en cuenta que el sistema de costos basado en las actividades se instaura como una filosofía de gestión empresarial, en la cual deben participar todos los individuos que conformen la empresa, desde los obreros y trabajadores de la planta, hasta los más altos directivos, ya que al tener cubiertos todos los sectores productivos, se lleva a la empresa a conseguir ventajas competitivas y comparativas frente a las entidades que ejercen su misma actividad.

Este artículo persigue como objetivo ofrecer un análisis que sintetice y sistematice el marco teórico del costeo basado en la actividad, a través del estudio de sus principales conceptos y antecedentes e identificando sus ventajas y limitaciones, de manera que ello permita determinar las posibilidades de este método para su introducción en la actividad hotelera.

Lo planteado emana del hecho de que cada vez más la determinación de los costos se erige en una ventaja competitiva en el ámbito de la gestión empresarial que se encarga de la búsqueda de niveles de eficiencia óptima para su adecuada inserción en la economía internacional.

2.3. Aspectos Conceptuales básicos

Para el lector no familiarizado con la temática, es conveniente aclarar que el término costeo basado en la actividad proviene de su homólogo en inglés Activity Based Costing, el cual se identifica en la literatura sobre el tema a modo de simplificación como ABC.

Básicamente el ABC esta actividad está asociado a productos o servicios que se obtienen como consecuencia de actividades sucesivas, que exigen del consumo de recursos o factores humanos, técnicos y financieros.

De lo que se deriva que los costos que soporta una empresa son resultado de la realización de determinadas actividades, las cuales, a su vez, son consecuencia de la obtención de productos o servicios que vende la empresa.

El objetivo de la aplicación del ABC, no es obtener información más exacta o una apropiación más correcta de los costos. La diferencia básica entre el método ABC y el tradicional, es que el primero considera los costos desde el punto de vista de las actividades, mientras que el tradicional los hace desde el punto de vista de las funciones. Esta diferencia se debe al tipo de información requerida por los niveles superiores.

El ABC, precisamente, deriva de un requerimiento efectuado por el gerenciamiento basado en las actividades (Activity Based Management - ABM). Dentro de este enfoque de gerenciamiento lo

que interesa es controlar y analizar las actividades para poder decidir acerca de una correcta disposición de los recursos disponibles.

Una vez determinado su costo podrá decidirse acerca de si conviene modificar la actividad, contratarla a terceros, o eliminarla. Deberemos modificar aquellas actividades de las cuales tengamos expectativas ciertas de mejoras.

Deberemos derivar una actividad a un tercero que, en función de su estructura operativa (menores costos fijos con mayor grado de especialización en la tarea o servicio) nos brinde un costo de actividad mucho más bajo que el nuestro o un nivel de satisfacción muy superior al nuestro.

El último escalón a considerar, estimo que debería ser la eliminación de la actividad. Para tal consideración dicha actividad no debería agregar ningún valor al producto o servicio que estemos considerando.

La filosofía ABC se basa en el principio de que la actividad, es la causa que determina la incurrencia en costos y de que los productos o servicios consumen actividades.

Una actividad se puede definir, como el conjunto de tareas que generan costos y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de la organización.

Las actividades, son acciones o conjunto de acciones necesarias para alcanzar las metas y objetivos de una función. Entendemos por actividad, “el conjunto de tareas establecidas de tal forma que los costos respecto a ellas se puedan determinar de la manera más directa posible y, a la vez, que permitan encontrar un generador de costo que posibilite trasladar al producto el consumo que de esa actividad hace, en la medida en que ello sea factible”.

Las actividades suelen clasificarse según diversos criterios: - Según las funciones de la empresa en las que se incluyen (investigación y desarrollo, logística, producción, comercialización, administración y dirección).

Según su relación con los productos o servicios que produce o comercializa la empresa: en este sentido existen las actividades principales (relacionadas directamente con los productos o servicios) y las actividades auxiliares (apoyan a las actividades principales).

Para identificar las actividades es necesario un diagnóstico previo, así como un profundo conocimiento de la empresa, sus características y procesos aplicados. Si se seleccionan muchas actividades se puede complicar y encarecer el proceso de cálculo de costos.

Por el contrario, si se seleccionan pocas actividades se reducen las posibilidades de análisis. Por lo tanto se debe seleccionar el número óptimo de actividades que posibilite el funcionamiento adecuado del sistema. Es importante diferenciar las actividades de las tareas.

En principio una actividad está integrada por un conjunto de tareas y para hacer operativo el sistema de costos, es imprescindible seleccionar actividades que aglutinen un conjunto de tareas.

Una diferencia significativa entre actividad y tarea es que la primera está orientada a generar un output, mientras que la segunda es un paso necesario para la finalización de la actividad.

2.4. ABC y su interrelación con la Gerencia Estratégica de Costos.

Hasta aquí, básicamente se sitúan las características esenciales que definen el costeo basado en la actividad, sin embargo, todavía queda por esclarecer su nivel de interrelación con el enfoque de la Gerencia Estratégica de Costos (GEC), el cual ha pasado a ocupar un lugar recurrente en los análisis que se realizan de la década del 90', a partir del hecho de que se tienden a declarar obsoletos los sistemas de costos utilizados por las grandes compañías.

Entre sus principales difusores se encuentran J. Shank y V. Govindarajan con su obra Gerencia Estratégica de Costos (1993), en ésta los autores demuestran que la GEC es el primer esquema analítico en relacionar la información apropiada con la estrategia de la empresa.

Para responder al supuesto que explique la interrelación del (ABC) y la **GEC**, es necesario situar el concepto de **GEC**, éste consiste en la utilización que la gerencia hace de la información de costos en una o más de las cuatro etapas de la gerencia estratégica, la que se

concreta en la gerencia de los negocios, concebida como un proceso cíclico continuo de:

- 1) Formulación de estrategias,
- 2) Comunicaciones de estas estrategias a la organización,
- 3) Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias,
- 4) Desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de implementación y, en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos.

La aparición de la **GEC** resulta de la combinación de tres temas fundamentales, cada uno de ellos tomado de las publicaciones de gerencia estratégica: análisis de la cadena de valor, análisis de posicionamiento estratégico y análisis de causales de costos.

2.5. Consideraciones Finales

Un sistema basado en las actividades puede facilitar, un marco más claro y conveniente para obtener una relación mucho más precisa causa-efecto entre las bases de absorción y los costos.

Estas diferencias pueden ser sustantivas, de tal forma que, en muchos casos, la implantación del **ABC** puede proporcionar unos costos por líneas de productos sensiblemente diferentes que los mostrados por un sistema de costo tradicional.

Puede decirse que el método de las actividades determina una innovación en cuanto a la precisión y la flexibilidad con que se puede llevar a cabo el análisis de costos.

Se delimita la idea de precisión no por el nivel de detalle, sino por la calidad de la representación del funcionamiento de la empresa, y la consiguiente pertenencia de esta representación para la adopción de decisiones.

La bondad de un sistema de costos estriba en su capacidad para medir la utilización de los recursos productivos en todo el proceso; por ello no tiene sentido, en principio, rechazar o aceptar un sistema si antes no se hace un análisis detallado de sus ventajas y limitaciones.

La Implantación del ABC permite una mejor asignación de los costos indirectos a los productos y/o servicios, además de posibilitar un mejor control y reducción de éstos, aporta más información sobre las actividades que realiza la empresa, permitiendo conocer cuáles aportan valor añadido y cuáles no, dando la posibilidad de reducir o eliminar estas últimas, permite relacionar los costos con sus causas, lo cuál es de gran ayuda para gestionar mejor los costos dando origen a las técnicas de ABM y ABB, el ABC es muy útil en la etapa de planeación, pues suministra abundante información que sirve de guía para varias decisiones estratégicas tales como, fijación de precios, introducción de productos, entre otras.

Entre las principales limitaciones del ABC esta el hecho de que puede provocar que se descarte lo adecuado de los sistemas de costos tradicionales, con un sistema ABC se corre el peligro de aumentar las imputaciones arbitrarias, si no se precisan criterios de decisión

respecto a la combinación y reparto de estructuras comunes a las distintas actividades, a través de diversos fondos de costos y de inductores comunes de costos.

Su implantación suele ser muy complicada y costosa debido a que en ocasiones la selección de las actividades y de los inductores de costos es muy difícil, máximo si se seleccionan muchas actividades. Sistemas de costos basados en actividades (ABC).

2.6. Los sistemas Fase II

Eran la respuesta a la pregunta: ¿Cómo puede la organización imputar costos para poder realizar los informes financieros y para el control de costos de los sectores?.

En cambio los sistemas **ABC** llevan consigo preguntas diferentes: ¿Qué actividades se realizan en la organización?, ¿Cuánto cuesta realizar las actividades?, ¿Por qué necesita la organización realizar actividades y procesos empresariales?, ¿Qué parte o cantidad de cada actividad requieren los productos, servicios y clientes?.

Un modelo ABC es un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización en base a las actividades. Los sistemas tradicionales no contemplan los cambios en la estructura de costos de las empresas. Los costos operativos tienen cada vez más relevancia, al mismo tiempo que existe una mayor dificultad en su asignación, debido a la existencia de un mayor número de productos, mayor número de clientes y más canales de distribución.

Esto implica que se deba adoptar un sistema de costos que acompañe esta evolución. Los sistemas de costos tradicionales indican donde se produce el gasto, mientras que los sistemas ABC indican en que actividades se gasta y que genera las actividades (disparadores de costos).

El ABC es un enfoque de costos que toma la información financiera y operacional disponible y la visualiza a través de un Modelo de Actividades, permitiendo analizar múltiples visiones del negocio, según las decisiones que la empresa debe tomar. Mediante un proceso de trazado de dos etapas se asignan los costos totales de los departamentos a las actividades, y luego a los objetos de costos (Productos, Clientes, etc.).

¿Qué podemos hacer con la información resultante de un sistema ABC?

La obtención de información útil para la gestión no hace a las empresas exitosas, es la toma de decisiones a partir de esa información la que genera la diferencia.

En este sentido las decisiones pueden tomarse en relación a múltiples aspectos, a continuación presentamos algunos sobre los cuales creemos que los efectos pueden ser los más significativos.

2.7. Decisiones sobre clientes

En este caso son válidas las mismas consideraciones que para los productos, pudiendo obtener la rentabilidad de cada tipo de cliente. El ABC ayuda a comprender la fuente de pérdida, el análisis de las

actividades revela la naturaleza del problema con cada cliente y la oportunidad de realizar acciones para solucionarlo.

En el análisis de clientes debemos tener especial cuidado, dado que son el objeto principal de la existencia de la empresa, de esta forma podemos clasificarlos en:

2.8. Clientes rentables

El núcleo de nuestro negocio y nuestro primer objetivo de retención.

Clientes estratégicos:

No son muy rentables, pero tienen alto potencial de crecimiento. Más que retenerlo, el énfasis está en que realmente crezcan, por ejemplo usando cross-selling. Clientes no rentables (bajo cero):

Clientes que probablemente nunca generarán suficientes ganancias para justificar invertir en servirlos.

2.9. Decisiones sobre productos

Con un sistema ABC se puede obtener la rentabilidad por producto individual y de esa forma identificar los productos con los cuales la empresa gana, y aquellos en los que el precio de venta no llega a cubrir los costos de elaboración y comercialización.

A diferencia de los sistemas tradicionales el costeo por actividades permite una adecuada asignación de los costos indirectos a los

productos y clientes, identificando productos con operativas más complejas.

Un elemento adicional es que conocemos perfectamente como se compone el costo de los productos (por actividades), convirtiendo este análisis en otro elemento importante para focalizar los esfuerzos de reducción de costos.

2.10. Decisiones de racionalización de actividades

La utilización de un sistema ABC permite identificar las actividades que consumen más recursos dentro de la organización (por lo general el 20% de las actividades consume más del 80% de los recursos). A su vez, se pueden clasificar las actividades mediante la utilización de atributos como pueden ser: actividades percibidas por el cliente y no percibidas por el cliente, subcontratables, si es realizada para prevenir, detectar o corregir problemas de calidad, etc. Estos análisis permiten focalizar los esfuerzos de reducción de costos

2.11. Decisiones de rediseño de procesos

El costeo de los procesos del negocio permite identificar oportunidades de reingeniería de procesos, así como realizar un benchmarking interno para identificar las mejores prácticas dentro de la organización.

2.12 Decisiones relacionadas con proveedores

Los departamentos de compra son evaluados por el precio que obtienen por los insumos a adquirir sin importar los costos de las actividades relacionadas con esa compra.

Sin embargo, los mejores proveedores son los que pueden entregar con el costo más bajo, no el precio más bajo, el precio de compra es únicamente un componente del costo total de adquisición de materiales. Sólo un sistema ABC permite a la empresa determinar los costos totales de trabajar con un proveedor individual.

CAPÍTULO III

Cadena de Valor en el Sistema ABM

3.1. Sistema Gerencial ABM

El **ABM** permite que las actividades relacionadas con el cliente sean aplicadas a cada flujo cliente/producto. Actividades tales como el procesamiento de pedidos, embarque, preparación de lotes, cobertura de inventarios y rotación de existencias pueden aplicadas a varios grupos de clientes y productos con el fin de determinar sus costos reales. El usar estas aplicaciones puede generar un estado de perdidas y ganancias real para resaltar la rentabilidad relativa de varios grupos de clientes y de canales de distribución.

El resultado es claro indicativo del costo de servir a varios clientes. El análisis ABM ayuda a proporcionar mejor información sobre la relación entre el precio neto del cliente y el costo del servicio asociado.

ABM: La Racionalización del Gasto

El ABM concentra sus esfuerzos en identificar las ineficiencias de los procesos y actividades, administrando y optimizando aquello donde realmente se concentre el costo de los recursos.

3.2. ABM. La Fortaleza de la Competitividad

El concepto de ABM permite detectar cuales son las actividades y procesos que generan valor a sus clientes y a emprender estrategias que incrementen la aceptación de sus productos y servicios en el mercado, generando ventajas competitivas en condiciones cada vez más exigentes.

El secreto del ABM consiste en administrar estratégicamente todas las actividades relacionadas con la prestar el servicio o venta del producto: estos son los momentos de verdad con su cliente: El los recordará a través de la información de ABM usted podrá generar – conocimiento el costo real de sus procesos y servicios- estrategias de:

Fijación de precios

Políticas de créditos.

Sistemas de compensación salarial de los canales de distribución y red de servicios en la empresa.

Descuentos de volumen y pronto pago.

Incremento del valor agregado de productos y servicios, manteniendo la rentabilidad.

ABM es un sistema de información gerencial basado en identificación de los costos reales de procesos, productos y servicios que permite a las empresas emprender proyectos de productividad y racionalización del gasto, incrementando los márgenes de rentabilidad del negocio.

Racionalización del gasto: Costo del valor agregado e insuficiencias.

Competitividad: Costo de oportunidad y de estrategias de estrategias de precios.

Rentabilidad: rentabilidad clientes, productos servicios canales de distribución y puntos de venta.

Productividad: Costo de utilización de recursos.

ABM: cambio a la Rentabilidad.

El Objetivo fundamental del ABM es cuantificar el costo real y la rentabilidad de:

Productos

Servicios

Sucursales

Clientes

Canales de Distribución

Puntos de venta

3.3. Toma de decisiones de ABM

Conformación real de costos donde se puede tomar decisiones estratégicas sobre el negocio

TOMA DE DECISIONES DE ABM
Segmentación de mercado. Cierre o reacondicionamiento de puntos de venta o sucursales. Redefinición del portafolio de servicios. Definición del perfil del cliente rentable. Optimización de canales de distribución. Evaluación de alternativas de realización de actividades internas vs contrataciones externas. Diseño de campañas publicitarias y estrategias de mercadeo, orientas a soportar estrategias rentable.

3.4. Análisis de la Cadena de Valor en el Sistema Gerencial ABM

En 1985 el Profesor Michael E. Porter de la Escuela de Negocios de Harvard, introdujo el concepto del análisis de la cadena de valor en su libro Competitive Advantage (Ventaja Competitiva).

Al presentar sus ideas, Porter le dió crédito al trabajo que Mckinsey & Co. había hecho al comienzo de la década del los 80's sobre el concepto de los "sistemas empresariales". Mckinsey consideraba que una empresa era una serie de funciones (mercadeo, producción, recursos humanos, investigación y desarrollo, etc.) y que la manera de entenderla era analizando el desempeño de cada una de esas funciones con relación a las ejecutadas por la competencia.

Con relación al trabajo de Mckinsey, la sugerencia de Porter fue que había que ir más allá del análisis de un nivel funcional tan amplio y que era necesario descomponer cada función en las actividades

individuales que la constituirían, como paso clave para distinguir entre los diferentes tipos de actividades y sus relaciones entre si.

El punto de partida del concepto del análisis de la cadena de valor de Porter lo encontramos en su primer libro *Competitive Strategy* (Estrategia Competitiva) publicado en 1980, donde identificaba dos fuentes separadas y fundamentales de ventaja competitiva: el liderazgo en costo bajo y la diferenciación. Porter enfocó su nuevo concepto, argumentando que el liderazgo en costo bajo o la diferenciación dependía de todas aquellas actividades discretas que desarrolla una empresa y que separándolas en grupos estratégicamente relevantes la gerencia podría estar en capacidad de comprender el comportamiento de los costos, así como también identificar fuentes existentes o potenciales de diferenciación.

3.5. ¿Qué es una Cadena de Valor?

Porter define el valor como la suma de los beneficios percibidos que el cliente recibe menos los costos percibidos por él al adquirir y usar un producto o servicio.

La cadena de valor es esencialmente una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual descomponemos una empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor.

Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales.

Por consiguiente la cadena de valor de una empresa está conformada por todas sus actividades generadoras de valor agregado y por los márgenes que éstas aportan.

El análisis de la cadena de valor comienza con el reconocimiento de que cada empresa o unidad de negocios, es "una serie de actividades que se llevan a cabo para diseñar, producir, comercializar, entregar y apoyar su producto".

Al analizar cada actividad de valor separadamente, los administradores pueden juzgar el valor que tiene cada actividad, con el fin de hallar una ventaja competitiva sostenible para la empresa.

Una cadena de valor genérica está constituida por tres elementos básicos:

Las Actividades Primarias o Principales: Que son aquellas que tienen que ver con el desarrollo del producto, su producción, la de logística y comercialización y los servicios de post-venta.

La logística interna, operaciones, logística externa, marketing, y el servicio. Esta serie de actividades las podemos imaginar cómo una corriente de actividades relacionadas, empezando desde la llegada y el almacenamiento de las materias primas o insumos para los

procesos de producción, su transformación en productos finales que se expiden, las actividades de comercialización y venta para identificar, alcanza y motivar a los clientes o grupos de clientes y las actividades de servicio para prestar apoyo al cliente y/o al producto después de la compra.

Las Actividades de Soporte o de Apoyo: a las actividades primarias, como son las administración de los recursos humanos, las de compras de bienes y servicios, las de desarrollo tecnológico (telecomunicaciones, automatización, desarrollo de procesos e ingeniería, investigación), las de infraestructura empresarial (finanzas, contabilidad, gerencia de la calidad, relaciones públicas, asesoría legal, gerencia general).

Como su nombre lo indica prestan un respaldo general y especializado a las actividades primarias. Estas son la administración, de compras, de recursos humanos, el desarrollo tecnológico, y la infraestructura.

El Margen, que es la diferencia entre el valor total y los costos totales incurridos por la empresa para desempeñar las actividades generadoras de valor.

Debemos considerar a estas como funciones empresariales ya que sin ellas no existiría una organización y juntamente con el grado de vinculación con las principales, conforman lo que se denomina el análisis de la cadena de valor, que como herramienta en la formulación de estrategias, exige que los administradores no solo analicen por separado cada actividad de valor con todo detalle, sino

que también examine las vinculaciones críticas entre las actividades internas.

Al referirnos al tema costos este enfoque es diferente al desarrollado por la contabilidad tradicional, la cual se basa en el concepto de valor agregado, el que supone maximizar la diferencia entre las compras y las ventas.

Es decir que el valor agregado fija su atención en las funciones internas de la Empresa, comienza con las compras a los proveedores y termina con los costos pagados por los clientes (ventas).

3.6. El Análisis de la Cadena de Valor como herramienta Gerencial

El Análisis de la Cadena de Valor es una herramienta gerencial para identificar fuentes de Ventaja Competitiva. El propósito de analizar la cadena de valor es identificar aquellas actividades de la empresa que pudieran aportarle una ventaja competitiva potencial.

Poder aprovechar esas oportunidades dependerá de la capacidad de la empresa para desarrollar a lo largo de la cadena de valor y mejor que sus competidores, aquellas actividades competitivas cruciales.

Porter resalta tres tipos diferentes de actividad:

Las Actividades Directas, que son aquellas directamente comprometidas en la creación de valor para el comprador. Son muy variadas, dependen del tipo de empresa y son por ejemplo las operaciones de la fuerza de ventas, el diseño de productos, la publicidad, el ensamblaje de piezas, etc.

Las Actividades Indirectas, que son aquellas que le permiten funcionar de manera continua a las actividades directas, como podrían ser el mantenimiento y la contabilidad.

El Aseguramiento de la Calidad, en el desempeño de todas las actividades de la empresa.

Porter fue más allá del concepto de la cadena de valor, extendiéndolo al sistema de valor, el cual considera que la empresa esta inmersa en un conjunto complejo de actividades ejecutadas por un gran número de actores diferentes. Este punto de vista nos lleva a considerar al menos tres cadenas de valor adicionales a la que describimos como genérica:

Las Cadenas de Valor de los Proveedores, las cuales crean y le aportan los abastecimientos esenciales a la propia cadena de valor de la empresa. Los proveedores incurren en costos al producir y despachar los suministros que requiere la cadena de valor de la empresa. El costo y la calidad de esos suministros influyen en los costos de la empresa y/o en sus capacidades de diferenciación.

Las Cadenas de Valor de los Canales, que son los mecanismos de entrega de los productos de la empresa al usuario final o al cliente.

Los costos y los márgenes de los distribuidores son parte del precio que paga el usuario final.

Las actividades desarrolladas por los distribuidores de los productos o servicios de la empresa afectan la satisfacción del usuario final.

Las Cadenas de Valor de los Compradores, que son la fuente de diferenciación por excelencia, puesto que en ellas la función del producto determina las necesidades del cliente.

3.7. El Diagnostico de las Capacidades Competitivas

Lo anterior está indicando al gerente que:

Debe construir una cadena de valor con las actividades de su empresa.

Examinar las conexiones que hay entre las actividades internas desarrolladas por la empresa y las cadenas de valor de clientes, canales y proveedores.

Identificar aquellas actividades y capacidades claves para llevarle satisfacción a los clientes y ser exitoso en el mercado.

Utilizar un benchmarking para hacer las comparaciones internas y externas que le permitan:

Evaluar que tan bien está la empresa desarrollando sus actividades.

Comparar la estructura de costos de la empresa con la de sus rivales.

Evaluar cómo encaja la cadena de valor de la empresa dentro del sistema de valor de su industria.

Ajustar y mejorar su cadena de valor para reaccionar a los movimientos estratégicos y tácticos de sus competidores en sus cadenas de valor.

Deberá entonces ser claro para el gerente que las cadenas de valor de las otras empresas de su industria dependerán de la trayectoria de éstas, de sus estrategias, de sus habilidades y que la ventaja competitiva no surge solamente del interior de su empresa, sino también fuera de ésta.

3.8. Que Determina el Costo de las Actividades en una Cadena de Valor

El costo de desarrollar cada una de las actividades de una cadena de valor puede fluir desde atrás o hacia adelante en la cadena, dependiendo de dos tipos de factores:

Los Conductores de Costos Estructurales
Las economías de escala.
Los efectos de la curva de experiencia.
Las exigencias tecnológicas.
La intensidad de capital.
La complejidad de la línea de producción.
Los Conductores de Costos Realizables
El compromiso de la fuerza de ventas con el mejoramiento continuó.
Las actitudes y las capacidades con respecto a la calidad.
El ciclo de tiempo para lanzar nuevos productos al mercado.
La eficiencia para diseñar y ejecutar los procesos empresariales internos.

La eficiencia de la empresa en trabajar con proveedores, distribuidores y/o con clientes en la reducción de costos.

Que implica la obtención de información para el análisis estratégico de costos. La obtención de información para éste propósito es una tarea formidable, pues requiere descomponer la información de la contabilidad de costos departamentales en el costo de ejecución de:

Actividades específicas.

Adoptar el sistema de Costo Basado en Actividades (ABC).

(Lo que pretendemos al adoptar el costo ABC es poder "rastrear" y no asignar como en el sistema contable tradicional, los costos de tareas específicas y de las actividades de la cadena de valor).

Algunos usos de la Cadena de Valor

CAPITULO IV

Toma de Decisiones Gerenciales

4.1. Descripción del Proceso

El proceso de toma de decisiones se refiere a todas las actividades necesarias desde identificar un problema hasta finalmente resolverlo poniendo en práctica la alternativa seleccionada; por lo tanto, está enmarcado en la solución de problemas donde se debe encontrar alternativas de solución.

Cuando se habla sólo de toma de decisiones se refiere a una etapa dentro del proceso y debe existir a lo menos más de una alternativa de solución, de lo contrario la decisión se reduciría a llevar o no a cabo la acción correspondiente.

El proceso de toma de decisiones presentado aquí debe tener una premisa, debe ser efectuado en forma racional o "como debería hacerse" lo que deriva en un modelo normativo o modelo prescriptivo para tomar decisiones que sirva como una guía objetiva para resolver un problema de la forma más óptima.

Esta racionalidad en concordancia con un modelo normativo significa tomar las decisiones de acuerdo al criterio de coste y beneficio.

Es decir, realizar la actividad únicamente cuando los beneficios esperados son superiores a los costos asociados, de esta forma se lleva a cabo aquella actividad que ofrece la mayor *utilidad*.

En este contexto la utilidad como diferencia de los beneficios y los costos se asocia a una medida de *bienestar o mejora* lo que implica cuantificar siempre las opciones.

Según el pensamiento económico en todas las decisiones hay, en mayor o en menor grado, un problema de *escasez relativa* con relación a las necesidades o deseos, no siendo el dinero el más crucial.

El tiempo, por ejemplo, es un recurso escaso en el que sólo se puede seleccionar algunas actividades a llevar a cabo. Por ende, la racionalidad implica formular las decisiones de acuerdo a los beneficios y los costos tanto explícitos como implícitos tratando de expresar y cuantificar las alternativas de solución en términos monetarios, aún en situaciones que no involucra el desembolso o ingreso de dinero. De esta forma se pueden comparar las alternativas y escoger aquella que ofrece un valor de utilidad mayor.

Cuando recoger información es costosa y la capacidad cognoscitiva para asimilarla es limitada, es irracional estar totalmente informado. En este sentido, aplicando el concepto de racionalidad acotada nuevamente, la toma de *decisiones con información incompleta* ha sido preponderante, justificada principalmente cuando los beneficios adicionales esperados son inferiores a los costos de aplicar métodos más racionales con mayor información.

Para Chris Argyris (1974), las decisiones son tomadas de acuerdo a *modelos mentales* que representan nuestra percepción del entorno "*abstracciones de la realidad*" (*teoría en uso*) y no por la teoría explícita (*teoría en acción*) que sólo se utiliza para justificar a otros.

De esta forma la situación real es percibida distinta por las personas de acuerdo a su experiencia y el uso de sus sentidos. La teoría de las comunicaciones además señala que existen ruidos externos donde los distintos mensajes en el mundo externo hacen difícil recibir los mensajes relevantes.

4.2. Tipos de Problemas

En el mundo real pueden existir diferentes tipos de problemas que determinan los criterios y la forma como son tomadas las decisiones, éstas pueden ser clasificadas en: no estructuradas, estructuras y semiestructuradas (Simon, 1977).

4.2.1. Problemas no Estructuradas

En este tipo de decisiones, quien toma la decisión debe establecer los puntos de vista para la definición del problema y los criterios de evaluación.

Estas decisiones no cuentan con un procedimiento definido para tomarlas, por lo tanto no existe una receta de solución.

4.2.2 .Problemas Estructuradas

Son repetitivas, rutinarias y cuentan con un procedimiento definido para tomarlas, de esta forma cada vez que se presentan no se manejan como si fueran nuevas.

4.2.3. Problemas Semiestructuradas

En este tipo de decisiones sólo parte del problema tiene una respuesta ya definida proporcionada por un procedimiento que es aceptado.

En el caso del proceso de toma de decisiones en la administración, éste es mayoritariamente no estructurado en los niveles gerenciales, debe plantearse y resolver el problema sobre la base de criterios y variables identificadas en el mismo momento tanto internas como del

entorno. Estas decisiones están presentes desde el momento de planificación y en menor grado hasta en el control como decisiones de carácter correctivo. A medida que se desciende en los niveles organizacionales los problemas van siendo más estructurados y repetitivos.

4.3. Componentes del Proceso

El tomar decisiones considera aspectos externos y propios a la persona que debe decidir, está basado en cinco componentes básicos:

4.3.1. Información

Estas se recogen tanto para los aspectos que están a favor como en contra del problema, con el fin de definir sus limitaciones. Sin embargo, si la información no puede obtenerse, la decisión entonces debe basarse en los datos disponibles, los cuales caen en la categoría de información general. La información es externa a la persona y por lo tanto debe ser recolectada de algún lugar. Es el componente que puede tener elementos objetivos como subjetivo. Sin embargo, como se verá más adelante, para que sea relevante dependerá de las cualidades cognitivas del decidor.

4.3.2. Conocimientos

Si quien toma la decisión tiene conocimientos, ya sea de las circunstancias que rodean el problema o de una situación similar, entonces estos pueden utilizarse para seleccionar un curso de acción favorable. En caso de carecer de conocimientos, es necesario buscar consejo en quienes están informados. El conocimiento de genera a

través del proceso y a su vez sirve para éste. Peter Drucker ha destacado al conocimiento como el único recurso económico de importancia en una sociedad post-capitalista o sociedad del conocimiento.

4.3.3. Experiencia

Cuando un individuo soluciona un problema en forma particular, ya sea con resultados buenos o malos, esta experiencia le proporciona información para la solución de un próximo problema similar. Si ha encontrado una solución aceptable, con mayor razón tenderá a repetirla cuando surja un problema parecido.

La experiencia además es una forma de adquirir conocimiento aludiendo al método inductivo. Si carecemos de experiencia entonces tendremos que experimentar; pero sólo en el caso en que las consecuencias de un mal experimento no sean desastrosas (Validación Empírica).

En consecuencia los problemas más importantes de índole social como la administración no pueden solucionarse con experimentos (Validación Lógica).

4.3.4. Juicio

El juicio o criterio es necesario para combinar la información, los conocimientos, la experiencia y el análisis, con el fin de seleccionar el curso de acción apropiado. No existen substitutos para el buen juicio, es propio del individuo y lo hace distintivo.

4.3.5. Análisis

Es la forma de aunar los componentes anteriores. No puede hablarse de un método en particular para analizar un problema, debe existir un complemento, pero no un reemplazo de los otros ingredientes.

En ausencia de un método para analizar matemáticamente un problema es posible estudiarlo con otros métodos diferentes. Si estos otros métodos también fallan, entonces debe confiarse en la intuición.

Thomas L. Saaty que contribuyó con la creación del proceso jerárquico analítico AHP para la toma de decisiones afirma que de estos componentes se debe distinguir los elementos objetivos y subjetivos en el proceso (Saaty, 1980) (Keeney, 1992). Los criterios o juicios son subjetivos y son los que finalmente respaldan y cuantifican qué opción es mejor.

Estos son independientes de las alternativas y son contrarrestadas con las alternativas. En este contexto se ocupan atributos para reflejar el criterio del decidor (información subjetiva), así como asociar cada alternativa con estos atributos (información objetiva).

Los pasos generales para el proceso son:

Identificación de componentes (Alternativas para el objetivo a lograr y criterios de selección) identificar atributos y asociarlos. (asociar a las alternativas atributos y atributos a los criterios).

Entender y expandir (entender y confrontar las preferencias)

Los pasos son cíclicos e interactivos, los objetivos derivados en las asociaciones pueden ser desglosados en objetivos más específicos, (Keeney and Raiffa, 1976).

En el modelo descriptivo de Simon del proceso, el individuo debe buscar soluciones que satisfagan los criterios para cumplir los objetivos, si existen muchas alternativas debe aumentar el número de criterios para disminuir las alternativas; Si por el contrario, son muy pocas las alternativas, se debe disminuir el número de criterios. El equilibrio entre criterios y alternativas considerando sus atributos contribuyen a la búsqueda de la opción más satisfactoria.

4.4. Etapas del Proceso de Toma de Decisiones

El proceso de toma de decisiones no ocurre de manera continua, sino que está formado por diversas actividades que ocurren en momentos diferentes y en forma cíclica, la existencia de diferentes etapas y los diferentes requisitos en cada una de ellas, indican que los sistemas deben tener capacidades internas múltiples y deben ser flexibles y fáciles de usar. Simon en 1960 estableció cuatro etapas en la toma de decisiones:

1.- Inteligencia

Los administradores identifican qué problema está ocurriendo en la organización (discrepancia de una situación real y una deseada), se efectúa un diagnóstico de la naturaleza del problema causas y consecuencias. Los SIA o MIS deben proporcionar información detallada de la organización para el análisis. Las principales

actividades son: recolección, clasificación, procesamiento y presentación de datos.

2.- Diseño

En esta etapa la persona define los objetivos y criterios, diseña las posibles alternativas de solución para un problema. En esta etapa resultan de gran colaboración los DSS, ya que operan sobre la base de modelos sencillos, pueden desarrollarse rápidamente y ser operados con información limitada. Los datos se utilizan para predecir el resultado de cada acción.

3.- Selección

Consiste en elegir una de las alternativas propuestas, para esto el administrador puede apoyarse en herramientas de información que calculen y hagan un seguimiento de las consecuencias, costos y oportunidades proporcionadas por cada una de las alternativas.

4.- Implantación

En esta etapa el administrador lleva la decisión a la acción y da su informe sobre el progreso y la de la solución. Se debe monitorear la implementación de las alternativas.

4.5. De la Información al Conocimiento

Según lo señalado anteriormente, el proceso de toma de decisiones necesita contar con la información además de las cualidades propias de quién debe tomar decisiones.

Se comenzará con una descripción de la forma en que partir de datos se puede obtener información y cómo ésta se transforma en conocimiento para contribuir al proceso de toma de decisiones.

Datos

Los *datos* son la mínima unidad semántica, corresponden a los elementos primarios de la información y que por sí solos son irrelevantes como a apoyo a la toma de decisiones. También se les define como un conjunto discreto de valores que no dice nada sobre el por qué de las cosas y no son orientativos para la acción.

Un número telefónico o un nombre de una persona, por ejemplo, son datos que por si sólo no son de mucha contribución si estos no tienen un propósito o utilidad que disminuya la incertidumbre de quien necesita tomar una decisión.

Los datos no tienen significado en el espacio ni en el tiempo, destacándose el hecho que estos no están en un contexto. (Neil Fleming, 2000)

Los datos pueden ser una colección de hechos almacenados en algún lugar físico como papel, disco magnético, en la mente de las personas, etc. En este sentido las tecnologías de información han aportado mucho a recopilación de datos.

Los datos pueden provenir de fuentes externas o internas a la organización, pudiendo ser de carácter objetivo o subjetivo, o de tipo cualitativo o cuantitativo, etc.

Información

La *información* son datos procesados que tienen un significado (relevancia y propósito) y por lo tanto son de utilidad para quién debe tomar decisiones al disminuir su incertidumbre.

Para Neil Fleming, Una colección de datos no es información. Las piezas de datos representan información de acuerdo al entendimiento de la medida de asociación existente entre ellos, lo cual permite generar discernimiento en torno a ellas. Representa el cuál, el quién, el cuándo y el dónde.

De lo anterior se deduce que una colección de datos es información de acuerdo al poder de discernimiento que tenga el receptor y que va depender de las asociaciones pasadas que haya experimentado.

Los datos se transforman en información añadiéndoles valor en varios sentidos. Hay varias formas:

Contextualizando: se sabe para qué propósito se generaron los datos.

Categorizando: se conocen las unidades de análisis de los componentes principales de los datos (clasificación).

Calculando: los datos pueden haber sido analizados matemática o estadísticamente.

Corrigiendo: los errores se han eliminado de los datos.

Condensando: los datos se han podido resumir de forma más concisa (agregación).

La información es definida como la comunicación de conocimientos o inteligencia y es capaz de cambiar la forma en que el receptor percibe algo, es capaz de impactar sobre sus juicios de valor y comportamientos.

Información = Dato + Contexto (Añadir valor) + Utilidad (Disminuir la Incertidumbre)

Para la toma de decisiones la información estima, notifica, estimula y reduce la incertidumbre, puede revelar otras alternativas en una decisión y eliminar pobres alternativas. Estimula la acción y anticipa sus consecuencias. La calidad de la información depende de la calidad de los datos.

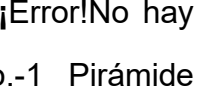
Conocimiento

Mientras que la información entrega las asociaciones necesarias para entender los datos, el *conocimiento* provee el fundamento de *cómo cambian* (en el caso que lo hagan). Esto claramente puede ser visto como patrones de comportamiento contextuados, es decir una relación de relaciones que representan el *cómo* (Neil Fleming).

En un proceso de toma de decisiones la información es la entrada y el proceso en sí utiliza y genera conocimiento para la acción. Este conocimiento junto con la experiencia, la capacidad de análisis y los propios juicios del decidor finalmente conducen a tomar una decisión.

Es decir, cuando la información es utilizada y puesta en el contexto o marco de referencia de una persona junto con su percepción personal se transforma en conocimiento. "El conocimiento es la combinación de información, contexto y experiencia" (Ponjuán G., 1998).

El conocimiento resumido, una vez validado y orientado hacia un objetivo genera *inteligencia* (sabiduría), la cual pretende ser una representación de la realidad.

Estos factores están basados por dos criterios: *Cantidad y Calidad* que forman la *pirámide informacional* (ver Ilustración  ¡Error!No hay texto con el estilo especificado en el documento.-1 Pirámide Informacional).

Los beneficios

Claramente visualizar, los logros sobre los costos de los productos y descubrir las fallas en las asignaciones de recursos, por lo tanto, de costos.

Precisar la manera de valorar o no las actividades

La información confiable para soportar decisiones estratégicas.

Alienta el trabajo en equipo en las áreas de Producción y Contabilidad, ya que sin ello, no se puede tener la idea clara de Ingeniería de Producción y la diversidad de Costos, surgiendo la interacción de áreas.

Identifica y precisa los costos de cada actividad.

Para lograr el punto anterior, se necesita una revisión de estructura, en cuanto a "Áreas y Niveles de Responsabilidad", de la Organización.

Importancia del sistema de costeo gerencial ABC

Es un modelo gerencial y no un modelo contable.

Los recursos son consumidos por las actividades y estos a su vez son consumidos por los objetos de costos(resultados).

Considera todos los costos y gastos como recursos.

Muestra la empresa como conjunto de actividades y/o procesos más que como una jerarquía departamental.

Es una metodología que asigna costos a los productos o servicios con base en el consumo de actividades.

Los pasos a seguir para lograr el ABC, son:

Analizar e identificar las actividades de apoyo, a la fabricación que aportan los "Departamentos de Servicio" (a los productivos y los generales) denominados por los autores " Departamentos Indirectos".

Formar grupos de costos homogéneos (costos de cada grupo, referido a una actividad) valuándolas, las actividades, separadamente.

Localizar las "Medidas de Actividad", identificándolas en "Unidades de Actividad", que mejor apliquen el origen y la variación de los gastos de referencia. Estas medidas, en el Idioma Inglés se conocen como "Cost Drivers", que en castellano podrían ser "Gene-ra-dores del Costo" u "Origen del Costo".

Un argumento clásico en el que se basan los autores del ABC, es que dicen que: "no son los productos sino las actividades, quienes causan los costos , y son los artículos fabricados quienes absorben las actividades. Contradiendo la primera parte con la segunda, pues los productos originan las actividades, por lo que es lógico que aquellos absorban sus costos, de acuerdo con el "Principio de Origen y Beneficio", que es inobjetable.

Procede ahora obtener el "Costo Unitario de Proveer cada Actividad al Proceso de Fabricación", dividiendo el costo total de cada actividad entre el "**NÚMERO DE UNIDADES DE ACTIVIDAD CONSUMIDAS**" de la "Medida de Actividad Identificada".

Identificar el "Número de Unidades de Actividad", consumidas por cada producto.

Aplicación de los Gastos Indirectos de Fabricación a los artículos elaborados, multiplicando el "Costo Unitario de Proveer Cada Actividad", por el número de "Unidades de Actividad" ocupadas para cada producto.

La asignación de costos por este método se da en dos etapas donde la primera consiste en acumular los CIF por centros de costos con la diferencia que no solamente se utilizan más centros que en los métodos tradicionales sino que estos toman otro nombre: se denominan **ACTIVIDADES**. En la segunda etapa los costos se

asignan a los trabajos de acuerdo con el número de actividades que se requieren para ser completados.

El método para la obtención de costos ABC sólo se refiere a un elemento del Costo de Producción, o sea, a los Gastos Indirectos de Fabricación. El costo de operación interviene importantemente en la obtención de utilidades o en originar pérdidas.

Uno de los objetivos del ABC es concientizar a la Organización, y en particular a la Alta Gerencia, lo importantes que son los Departamentos de "Servicio Indirecto", cuestión que siempre se ha sabido, pues si fueran innecesarios, se hubieran desaparecido o minimizado, como acontece con los inventarios utilizando "Justo a Tiempo", aunque siempre puede aplicarse.

Con ABC se obtienen "costos unitarios de productos mucho más precisos y útiles".

El Método ABC no es útil si se ocupa sólo él para la obtención de los Costos, porque queda corto en las más importantes tomas de decisiones, así como Dirección y Planeación Estratégicas, que repercuten en la vida de la Empresa, puesto que ABC dista mucho de alcanzar el Costo Total, o su aproximación: Costo Integral-Conjunto.

El Método usa algo que se le ha criticado duramente al Costo Tradicional: los prorrateos.

El ABC presenta un espejismo al asignar, prorratear, o identificar los Gastos Indirectos de Producción a las Actividades, pero en realidad, hacia la unidad de fabricación quizá los prorrateos hayan aumentado, para después ser aplicados en mucha mayor cantidad, pues todo lo puesto en actividades, es indirecto a la unidad elaborada, por lo que son indispensables los prorrateos, presentando menos verdad que el Costo Tradicional, respecto a la unidad.

Los orígenes del Costo, ocupados por el Método de Costos Tradicional, han sido el volumen de producción, la unidad elaborada o por hacerse, y el tiempo, en cambio, el Método ABC, reconoce o propone muchos otros "Orígenes del Costo", según las actividades, es decir, agrega el aspecto "Actividad", que explica el comportamiento desde ese punto de vista, el cual no había sido considerado en el Método Tradicional, mismo que no quiere decir que sea el correcto hacia el Costo Unitario de Fabricación, por todas las subjetivas características, o bases habidas en cada uno de los pasos, para obtener el Costo Unitario de Fabricación con el Método ABC, circunstancia que no acontece con el Método de Costo Integral-Conjunto, que además del "Origen Causa", toma en consideración el "Efecto", no pensado por el Método ABC.

El ABC ha hecho aportaciones como la necesidad de entender las causas de los Gastos Indirectos de Fabricación. Y tiene tanto Costo Administrativo, que lleva a la necesidad de hacer, hacia él, el estudio de Costo-Beneficio-Utilidad.

El Método ABC analiza, identifica, agrupa las actividades; localiza las "Medidas de Actividad", las encuentra en "Unidades de Actividad", que mejor expliquen el origen y la variación de los Gastos Indirectos de Fabricación; obtiene el "Costo Unitario" de proveer cada actividad el proceso de elaboración, al dividir el costo total de los Gastos Indirectos de Fabricación de cada actividad, entre el número de unidades de actividades consumidas, de la medida de unidad reconocida; identifica el "Número de Unidades de Actividad" consumidas por cada producto; para por último aplicar los Gastos Indirectos a los artículos elaborados, multiplicando el "Costo Unitario de Proveer cada Actividad", por el número de unidades de actividad de cada producto.

En concreto, el Método ABC, es el proceso de agrupar lógicamente las actividades, de precisar la autoridad responsable, estableciendo relaciones de trabajo, de tal forma que tanto la Entidad como el personal, alcancen sus objetivos.

4.6. ¿Por qué hacer un costeo ABC?

Los avances tecnológicos y el incremento de la competitividad provocan la necesidad de aumentar el catálogo de productos, simultáneamente con que los ciclos de vida de dichos productos sean cada vez más cortos.

Para reducir las inversiones en activos y así poder operar con menores costos financieros, existe una creciente necesidad de reducir las existencias, lo que precisa de series de producciones más cortas.

Estos avances tecnológicos también repercuten en una reducción del peso de la mano de obra directa al incrementarse los costos indirectos. Esto es así por la necesidad de que las organizaciones sean más flexibles y orientadas a la clientela, lo que provoca un mayor peso de los costos relacionados con la investigación y desarrollo, lanzamientos de series más cortas, programación de la producción, logística, administración y comercialización. Esto genera un mayor peso de los costos indirectos.

Necesidad de evitar que en los centros de costos existan actividades que no generen valor.

Estos cambios provocan la necesidad de imputar los costos indirectos a los objetivos de costos (productos, clientes, servicios, etc.) de una forma más razonable, a como se hace en los sistemas de costos convencionales. Esto es consecuencia, tanto de la necesidad de obtener información más detallada de los costos, como de la pérdida de confiabilidad de los criterios convencionales de reparto de costos.

En la metodología convencional, los costos son asignados a los productos en el ámbito de unidades; esto supone que todos los costos dependen del volumen de producción, mientras que en el ABC, aunque también se asignan costos al nivel de unidades, en muchos casos se realiza la asignación en el ámbito de lote, de productos o de infraestructura.

Ello significa establecer una diferenciación entre los distintos tipos de actividades que se han desarrollado a lo largo del proceso de fabricación e identificación de la forma en que cada producto ha consumido actividades.

4.7 Empresas que han optado el costeo por actividades

Sobre sus orígenes es posible observar diferentes versiones. Según Johnson "existen dos caminos que conducen a los actuales ideales del análisis por actividades.

Ambos caminos nacen en el mundo de los negocios y no en el académico. Algunos contadores de gestión en el mundo académico, especialmente Gordón Shillinglaw en Columbia y George Stabus en Berkeley, esbozaron los conceptos de análisis basados en las actividades a comienzo de la década del 60. Sin embargo, los conceptos de actividad que enunciaron parecen no haber influenciado el pensamiento académico (salvo en la actualidad), ni tampoco parecen haber influenciado los dos desarrollos del ABC en el mundo de los negocios.

El primer desarrollo del ABC, comienza a principio del 60 en la General Electric, donde la gente de finanzas y control de gestión buscaban mejor información para controlar los costos indirectos; los contadores de GE hace 30 años, pueden haber sido los primeros en utilizar la palabra actividad para describir una tarea que genera costos.

El otro camino que conduce al costeo basado en las actividades, parece haberse originado en forma independiente a los avances

efectuados por GE en el costeo de actividades. ABC deriva de los esfuerzos de las compañías y consultores en la década del 70 para mejorar la calidad de la información de la contabilidad de costos."

Otro estudio sobre el tema identifica cuatro momentos básicos. Un primer momento, se relaciona con los trabajos de Alexander Hamilton Church, en las primeras décadas del siglo XX; este autor hacía énfasis en el estudio de las causas generadoras de los costos indirectos, sin embargo su propuesta planteaba recopilar y almacenar una cantidad enorme de datos que requería un análisis complejo e intensivo de los mismos, algo que con la técnica entonces vigente no era posible, por lo que se presenta la dificultad de que la determinación y análisis de costos había que hacerla manualmente, lo que implicaba mayores costos; siendo ésta la causa por la cuál el modelo de Church no fué ampliamente aceptado en su tiempo.

Church entendía que los contadores cometían errores al distribuir los costos indirectos sobre una única base de actividad relacionada con los costos directos, por lo general la mano de obra directa.

Este autor planteaba que la fuente real de los costos eran los procesos subyacentes, y que estos deberían servir como base para la imputación a productos individualizados, para permitir su reducción y control, evitando así el desperdicio.

Existen otros estudios sobre el tema entre los cuales se destacan en un segundo momento el llamado Platzkosten, creado por Konrad Mellerowicz en los años 50; en un tercer momento el método de

costeo propuesto por George J. Staubus en su libro *Activity costing and input-output accounting* en 1971; y en un cuarto momento el costeo basado en las transacciones, propuesto por Jeffrey G. Miller y Thomas E. Vollmann en 1985, el cual fue divulgado posteriormente por H. Thomas Johnson y Robert S. Kaplan. En el caso de la obra de Mellerowicz esta no tuvo mayor repercusión y cayó en el olvido.

En cuanto a la obra de Staubus (1971), tuvo una mayor aceptación, tal es así que gran número de los estudiosos del tema fijan el origen del costeo basado en la actividad en las propuestas que el autor hace en esa publicación.

En el prefacio de este libro plantea la necesidad de que los Sistemas de Información Contable brindaran a los gerentes toda la información necesaria para la toma de decisiones acertadas, informa que su libro dedica especial atención a varios aspectos de la Contabilidad de Costos, entre ellos: el significado de los costos, identificación de los objetivos relevantes del costeo.

Los objetivos relevantes del costeo son actividades sobre las cuales se deben tomar decisiones. Hace algunas interrogantes que dejan entrever su enfoque hacia el análisis del costo de las actividades, entre ellas: ¿Cuál debe ser el costo de tipar una hoja de carta y enviarla dentro de los Estados Unidos? ¿Cuál es el costo anual de mantener un espacio de mil pies cuadrados para la oficina de un ejecutivo?

Finalmente la gran divulgación que tiene actualmente el costeo basado en la actividad, se debe al libro de Johnson & Kaplan " Pérdidas relevantes: surgimiento y fallos de la administración contable" publicado en 1987.

Al analizar los cambios que se venían produciendo en el proceso de producción y comercialización debido a las nuevas técnicas de programación y control que se estaban poniendo en práctica, facilita la búsqueda de nuevas técnicas de determinación y análisis de costos, a tono con el nuevo entorno en que se desarrollan los negocios.

Hay un elemento en común que presentan la totalidad de estos investigadores, y es su preocupación por optimizar el rendimiento del capital sobre la base de la reducción y control de los costos. Lo que distingue en cambio el nivel de aceptación que tienen en su época, sin duda los de mayor aceptación fueron Johnson & Kaplan.

Tipo de empresas que conviene aplicar este sistema

Aquellas en las que los costes indirectos configuran una parte importante de los costos totales. Empresas en las que se observa un crecimiento, año tras año en sus costos indirectos.

Otras empresas con alto volumen en sus costos fijos. En la que los costos indirectos se vienen imputando a los productos mediante una base arbitraria.

Empresas en las que la asignación de los costos indirectos a los productos individuales no resulta realmente proporcional respecto al volumen de producción de los productos.

Las empresas inmersas en un entorno de fuerte competencia.

Empresas en las que existen una gran variedad de productos y de procesos de producción, en las que además, los volúmenes de producción varían sensiblemente.

Empresas con mucha diversidad de las estructuras de apoyo, dada a los productos.

Empresas con un nivel alto de coincidencia de procesos o actividades entre los productos.

Empresas en la que existe un gran número de canales de distribución y de compradores que provocan la necesidad de acometer actividades de ventas muy diferenciadas.

Empresas en que se demuestre que existe insatisfacción con el sistema de costos existente.

Empresas en que se haya escogido como forma de competir el "liderazgo en costos".

Ventajas

Según Malcolm Smith, las ventajas para las empresas que implantan un sistema ABC son:

Jerarquización diferente del costo de sus productos, reflejando una corrección de los beneficios previamente atribuidos a los productos de bajo volumen.

El análisis de los beneficios, prevé una nueva perspectiva para el examen del comportamiento de los costos.

Se aumenta la credibilidad y la utilidad de la información de costeo, en la toma de decisiones.

Facilita la implantación de la calidad total

Elimina desperdicios y actividades que no agregan valor al producto.

Facilita la utilización de la Cadena de valor como herramienta de la competitividad.

Las organizaciones con múltiples productos pueden observar una ordenación totalmente distinta de los costos de sus productos; esta nueva ordenación refleja una corrección de las ventajas previamente atribuidas a los productos con menor volumen de venta.

Un mejor conocimiento de las actividades que generan los costos estructurales puede mejorar el control que se ejecute sobre los costos incurridos de esa naturaleza.

Puede crear una base informativa que facilite la implantación de un proceso de gestión de calidad total, para superar los problemas que limitan los resultados actuales.

El uso de indicadores no financieros para valorar inductores de costos, facilita medidas de gestión, además de medios para valorar los costos de producción. Estas medidas son esenciales para eliminar el despilfarro y las actividades sin valor añadido.

El análisis de inductores de costos facilita una nueva perspectiva para el examen del comportamiento de los costos y el análisis posterior que se requiere a efectos de planificación y presupuestos.

El ABC incrementa la credibilidad y utilidad de la información de costos en el proceso de toma de decisiones y hace posible la comparación de operaciones entre plantas y divisiones.

Para Amat Oriol y Soldevila Pilar las ventajas del modelo ABC son las siguientes:

Es aplicable a todo tipo de empresas.

Identifica clientes, productos, servicios u otros objetivos de costos no rentables.

Permite calcular de forma más precisa los costos, fundamentalmente determinados costos indirectos de producción, comercialización y administración.

Aporta más informaciones sobre las actividades que realiza la empresa, permitiendo conocer cuáles aportan valor añadido y cuáles no, dando la posibilidad de poder reducir o eliminar estas últimas.

Permite relacionar los costos con sus causas, lo cual es de gran ayuda para gestionar mejor los costos. La gestión de costos con la filosofía ABC, recibe la denominación de ABM (Activity Based Management) también denominada SIGECA (Sistema de Gestión de Costos Basados en la Actividad). El SIGECA se orienta hacia la reducción (mejora en la realización de determinadas actividades, eliminación y/o subcontratación de actividades, benchmarking de actividades, fijación de precios, sustitución de equipos, etc.

La filosofía ABC puede utilizarse para el control presupuestario y se denomina ABB (Activity Based Budgeting.)

Aimar Franco Osvaldo en un artículo, después de exponer los criterios de varios autores concluye que las principales ventajas del sistema ABC son:

Se logra una mejor asignación de los costos indirectos a los objetivos de costos (productos o servicios).

4.8. Técnica de Costeo

Los juicios sobre la validez de cualquier técnica de costeo, para ser objetivos, debe ser el resultado de un análisis que haya respetado esa relación "técnica – contexto".

Dicho de otro modo, una técnica correcta conceptualmente diseñada para un "contexto A" fracasará, necesariamente, si se utiliza en un "contexto B". Sin embargo, la causa de su fracaso no responde a que se trate de una técnica errónea, sino a que se aplica en un contexto erróneo (para el que no fue creada).

La polémica entre los defensores del Costeo Basado en Actividades y los defensores de las "técnicas tradicionales" se prolonga, a nuestro juicio innecesariamente, en gran medida por esa falta de observación de la relación "técnica – contexto".

En resumen el "activity based costing" (ABC), costeo basado en actividades, es el método de costeo que costea en primer lugar, las actividades para posteriormente costear los productos y otros objetos de costos.

Objetivo - Cargar a los productos y/o servicios solamente los costos y gastos que agregan valor al proceso de producción, distribución y administración desde el punto de vista del cliente. El énfasis de la gerencia se centra en los procesos responsables del aumento de los costos indirectos de fabricación, atención a las nuevas tecnologías de producción y reducción de costos de las actividades que no agregan valor.

CONCLUSIONES

1. En conclusión la tradicional contabilidad de costos mide lo que cuesta hacer una tarea, mientras que la contabilidad basada en la actividad, registra además el costo de no hacer, como el costo de período de

indisponibilidad de máquina, de espera de una herramienta, de inventario, de reprocesado, etc..

2. Por todas estas razones el sistema ABC puede considerarse el más apropiado para nuestro trabajo.este sistema proporciona la posibilidad de pasar de un presupuesto estático a uno dinámico.la mayoría de los sistemas alternativos no ofrecen la estructura adecuada para captar la información relevante del costo de calidad
4. El ABC permite obtener información estratégica adicional a través del rastreo de productos. Con el ABC se ponen de manifiesto los efectos de las fallas de calidad permitiendo a la empresa enfocar la reducción de estos costos ocultos.
3. El ABC permite mejorar la percepción en la causa de los costos. Definido el sistema de costeo: ABC, se analizaron las actividades y sus correspondientes generadores de Costos.

BIBLIOGRAFIA

1. **FOSTER, PRENTICE HALL. Contabilidad de costos. I**
<http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/actividades.htm>

2. **DEL RIO GONZALES, Cristóbal. Costos III.** Editorial Ecafsa.
Antecedentes, ventajas y limitaciones del costeo por actividades
3. **PONJUAN Dante, Gloria.** "Gestión de Información en las organizaciones: Principios, conceptos y aplicaciones", Impresos Universitaria, Chile.
4. **GALLAGHER, Charles y WATSON, Hugo.** Métodos cuantitativos para la toma de decisiones en administración. México, McGraw-Hill.
5. **ANASTASI, Maribel.** ; Control de Calidad". Editorial AGUILAR.. Lima.
6. **BAMNET, Jeanne.** "Control de la Calidad"- Editorial Fontanella.
Barcelona España
7. **BRYANT J. Cartty.** "Control de Calidad". Editorial Pax, México.
8. **CASTELLANO, Maria.** "Calidad total. Editorial La prensa Médica.
México.
9. **AGUILA SÁNCHEZ, Luis.** "Control de la Calidad" Editorial Minerva,
10. **CARDENAS Nápoles Raúl.** "La lógica de los costos 1". IMCP.
ANFECA. México.
11. **DEL RIO GONZALES, Cristóbal.** "Costos III". ECAFSA. México
12. **HORNGREN Charles T. , SUNDEM, Gary, STRATTON William,**
"Introducción a la Contabilidad Administrativa". Prentice Hall.
Undécima.