



COMPETITIVIDAD Y EFICIENCIA EN EL MARCO DEL COSTO BASADO EN LAS ACTIVIDADES (ABC).

Autores: MSc Publio Rodríguez Correa.

Máster en Administración de Negocios.
Vice Decano. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Guantánamo. Cuba.

Lic David Rodríguez Gamboa.

Licenciado en Contabilidad y Finanzas.
Especialista Contador Unidad Presupuestada de Salud. Baracoa.

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Publio Rodríguez Correa y David Rodríguez Gamboa (2017): "Competitividad y eficiencia en el marco del costo basado en las actividades (ABC).", Revista Caribeña de Ciencias Sociales (noviembre 2017). En línea:
<http://www.eumed.net/rev/caribe/2017/11/competitividad-actividadesabc.html>

RESUMEN.

Lograr la competitividad y la eficiencia, constituye un aspecto de vital importancia para las empresas hoy en día, reducir los costos de producción o de prestación de un servicio constituye la base de este propósito.

Los sistemas y procedimientos actuales para el cálculo, registro y análisis de los costos presentan limitaciones que impiden el logro de este objetivo. El Costo Basado en las Actividades (ABC), constituye una herramienta fundamental, partiendo de que no son los productos o servicios los que consumen recursos, si no las actividades, permitiendo esto un mejor proceso de asignación de costos en función de hacer más eficiente y competitivas las empresas.

Para las empresas, esta herramienta juega un papel determinante, pues las características de los flujos de informaciones del proceso productivo, se sustentan en diferentes actividades que se realizan para garantizar un producto o servicio de calidad, de ahí la importancia de aplicar el Costo Basado en las Actividades en función de la competitividad y la eficiencia.

Palabras claves: Costo, Actividades, Competitividad y Eficiencia.

ABSTRACT

Achieving competitiveness and efficiency, is a vitally important aspect for companies today, reducing production costs or providing a service is the basis of this purpose.

Current systems and procedures for cost calculation, recording and analysis have limitations that prevent the achievement of this objective. Activity Based Costing (ABC) is a fundamental tool, based on the fact that it is not the products or services that consume resources, but the activities, allowing this a better process of cost allocation in order to make more efficient and competitive enterprises.

For companies, this tool plays a determining role, because the characteristics of the information flows of the production process are based on different activities that are performed to guarantee a quality product or service, hence the importance of applying the Activity Based Costing in terms of competitiveness and efficiency.

Key words: Cost, Activities, Competitiveness and Efficiency.

INTRODUCCIÓN.

Hoy en día constituye un problema a resolver por los profesionales vinculados a las ciencias económicas, alcanzar niveles de costos mínimos y competitivos en la fabricación de productos o en la prestación de servicios con la correspondiente calidad requerida y un nivel adecuado de consumo de recursos humanos, materiales y financieros en correspondencia con el desarrollo y tecnologías existente y con la meta final de que disminuyan los costos en la búsqueda de una mayor eficiencia económica.

En los principios y bases de la economía se plantea...."La eficiencia es por tanto, el objetivo central de la política económica, pues constituye una de las mayores potencialidades con que cuenta el país. Hacer un mejor uso de los recursos, elevar la productividad del trabajo, alcanzar mejores resultados con menos costos, tendría un efecto positivo en nuestro balance financiero, facilitando la participación en el comercio internacional y en el acceso a los mercados de capital e inversiones".

El presente artículo, parte de la esencia e importancia del logro de la eficiencia económica, como vía para elevar la competitividad empresarial, enmarcado en el Costo Baso en las Actividades (ABC) y motivada por múltiples factores:

1. Necesidad de un sistema de costos acorde a los cambios ocurridos en el mundo empresarial.

2. Innovaciones tecnológicas las cuales han revolucionado la utilización de la información financiera y no financiera de la empresa.
3. Por otro lado las críticas que en la literatura actual se les hacen a los métodos de costeo tradicionales al no poder adaptarse a los cambios del mundo empresarial a fines de siglo.

El método de costeo ABC tiene singular importancia, dada la necesidad de que las empresas se actualicen en técnicas novedosas en materia de cálculos, control y análisis de los costos existentes en el mundo, con vista a insertarse en el competitivo mercado internacional.

DESARROLLO.

Desde su origen los sistemas tradicionales de la contabilidad de gestión de costos han querido abarcar tres objetivos fundamentales **(Polimeni, 2005:1)**

1. Auxiliar a la contabilidad financiera en los cálculos del resultado de los períodos a través de la valoración de los productos o servicios. Si por una parte los principios contables de la contabilidad financiera exigen valorar los productos por el total de los costos "FULL COSTING" que incorporan en los procesos de fabricación, por otra parte se pudiera estar interesados en valorarlos por otros métodos con el objetivo de obtener otro tipo de información sobre la valoración de los productos o servicios.
2. Controlar los procesos productivos para dar información que facilite la toma de decisiones a corto plazo (definición de precios de productos o servicios, niveles de rentabilidad por clientes o mercados, definición en la oferta de productos a fabricar, decisión sobre la fabricación o compra de productos, etc.) y a largo plazo (definición de la estrategia de cartera de productos o clientes, procesos productivos a incorporar, etc.).
3. Proporcionar datos relevantes para evaluar la actuación de los agentes integrantes de la organización y para la planificación de actividades futuras.

No obstante a estos objetivos, los sistemas de gestión de costos tradicionales, han presentado problemas en el proceso de cálculo, análisis y control de los recursos que se emplean en proceso determinado, afectando, por consiguiente, el logro de la eficiencia e impidiendo que las empresas eleven su nivel de competitividad, destacándose dentro de estas limitantes **(Horngren, 1999.138)**

1. Proporcionan una información errónea sobre los márgenes y rentabilidades de los productos.
2. Distorsionan el costo de los productos individualmente, ya que están orientados a establecer valoraciones contables-financieras, bien sean externas - por obligaciones fiscales - o internas - para dar satisfacción a requisitos emitidos por un ente de la organización de nivel superior.

3. No permiten hacer comparaciones de forma coherente y homogénea porque se desconoce la composición de los costos que se incorporan a los procesos y por lo tanto cualquier decisión basada en la comparación de datos, puede dar lugar a una toma de decisión errónea.
4. No proporcionan datos "claves" de carácter no financiero, tales como niveles de productividad, número de errores, número de facturas procesadas, etc.
5. Generalmente asignan los costos proporcionalmente utilizando tasas de reparto basadas en volúmenes como el número de unidades producidas y/o vendidas, horas de mano de obra directa, horas máquinas, etc., para asignar los costos indirectos, lo que provoca distorsión en el costo de los procesos y por lo tanto valoraciones erróneas, habida cuenta que no todos los factores involucrados en el proceso dependen del volumen.
6. No proporcionan información suficiente a los gerentes sobre las causas y comportamiento de los costos indirectos. Por lo tanto no tienen criterios objetivos para definir las acciones correctas para reducir gastos no necesarios porque desconocen las causas que los originan.

Todo esto ha determinado un desarrollo acelerado a nivel internacional, destacándose la evolución tecnológica que ha impactado en distintos aspectos como: reducción del ciclo de vida de los productos, dinamizar los procesos productivos y diseño de nuevos productos. Por otra parte la incorporación de la robotización en determinadas tareas que eran manuales, ha incrementado la productividad de las fábricas haciendo que la mano de obra (que antes tenía una importancia relevante) se convierta en un puro elemento de control o apoyo a los equipos, la globalización de los mercados y la diferenciación en las políticas de calidad y precios que los clientes han plasmado en el mercado, hablándose de la satisfacción de los clientes. Hoy el cliente es el que exige productos y el fabricante ha de "ingeniárselas" para servir ese producto con garantías de calidad y servicio.

Todo esto ha determinado la aparición de nuevas técnicas y herramientas que permitan ser eficientes y competitivos, destacándose entre ellas el costeo ABC. Esta terminología ABC, proviene del término anglosajón **Activity Based Costing** que en español significa **Costeo Basado en las Actividades**.

La utilización de un sistema de gestión de costos por actividades resulta novedoso y relevante en el marco de la situación de desarrollo de los directivos empresariales a finales del siglo XX, en el que los mismos necesitaban información para la toma de decisiones en cuanto a la dinámica de los procesos industriales y tecnológicos relacionados con la rentabilidad de la organización a escala global, es por ello que a finales de los años 80 este sistema pasa a un plano distintivo y polémico para la contabilidad gerencial.

Los sistemas ABC conllevan una nueva manera de pensar. Tradicionalmente los sistemas de costos 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 departamentos? Los sistemas ABC llevan consigo un conjunto de preguntas completamente diferentes.

- 1 ¿Qué actividades se realizan en la organización?
- 2 ¿Cuánto cuesta realizar las actividades?
- 3 ¿Por qué necesita la organización realizar actividades y procesos empresariales?
- 4 ¿Qué parte o cantidad de cada actividad requieren los productos, servicios y clientes?

Un modelo ABC adecuadamente construido proporciona las respuestas a estas preguntas. Un modelo ABC es un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización en base a las actividades. Puede que sea posible el referirse a él como un mapa económico basado en las actividades en lugar de cómo un sistema de costos, lo cual aclare su propósito. ¿Se puede conducir de un lugar a otro sin mapa? ¿Se puede construir una casa sin un conjunto de planos arquitectónicos? Está claro que sí. Si un directivo está trabajando en un territorio que le es familiar (ya sea un recorrido que ya hemos hecho o una casa que haya construido cientos de veces antes), el directivo puede fiarse de la experiencia y del buen juicio para lograr un resultado. Pero cuando el territorio es nuevo y las condiciones han cambiado de forma importante respecto a la experiencia previa, entonces es cuando un sistema de información como un buen mapa se convierte en imprescindible.

Dos importantes autores – Robin Cooper y Robert S. Kaplan, este último, coautor con H. Thomas Johnson del libro *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, (Pérdidas relevantes, surgimiento y fallos de la administración contable) (**Cooper y Kaplan, 1995: 45**) - señalaron algunos aspectos importantes que persigue la implantación de un sistema de gestión de costos, pudiéndose citar:

1. Visión estratégica de los recursos consumidos en los procesos.
2. Valoración de las tareas que se están realizando dentro de la organización.
3. Valoración y análisis de las tareas de alto costo.
4. Eliminación o reducción mediante automatización de tareas que agregan poco valor al cliente.
5. Potenciar las tareas que aportan alto valor al cliente (interno o externo) y que no se les presta la atención que merecen.

Igualmente destacaron cuándo se debe implantar un sistema de gestión de costos por actividades

1. Cuando el porcentaje de costos indirectos sobre el total de costos de la compañía tenga un peso significativo, si bien es cierto que no tendría sentido su implantación si la compañía fabricase un sólo producto para un cliente único.
2. Un segundo caso de aplicación del ABC es en compañías donde estén sometidas a fuertes presiones de precios en el mercado y deseen conocer exactamente la composición del costo de los productos ya que los sistemas tradicionales de gestión suelen incorporar los costos indirectos de fabricación en función de volúmenes de unidades producidas o vendidas y por lo tanto algunos de los productos pueden estar subvencionando el costo de otros y en definitiva se pueden estar definiendo precios incorrectamente.

3. Un tercer caso en donde se pudiese aconsejar la implantación del ABC es en compañías que posean una alta gama de productos con procesos de fabricación diferentes y en donde es muy difícil conocer la parte proporcional de gastos indirectos afectada a cada producto.
4. Por último incluso se podría llegar a plantear la recomendación de implantación del ABC en compañías con altos niveles de gastos estructurales y sometidas a grandes cambios estratégicos -organizativos.

Después de analizados estos elementos del costeo ABC, se expresarán un conjunto de pasos que permitan implementar esta herramienta y que contribuyan al logro de la eficiencia y competitividad empresarial.

1. Determinación de la cadena de valor de la empresa.
2. Definición de las actividades principales y de apoyo.
3. Definición del mapa de actividades.
4. Presupuestación por actividades.

A partir de estos elementos se propone que en la empresa objeto de estudio, se desarrollen los siguientes pasos:

1. Analizar la estructura organizativa de la empresa, con el fin de dividirla por áreas con el objetivo de individualizar su gestión.
2. Determinar hacia dónde va dirigido el cálculo del costo (centro, área, o producto).
3. Determinar las acciones que realizan en cada área para cumplir su objetivo.
4. Determinar el conjunto de acciones que constituyen la actividad.
5. Elaborar su cadena de valor.

En la elaboración de la cadena de la empresa, se asumirá el criterio de "Porter" de identificar las actividades en principales y de apoyo.

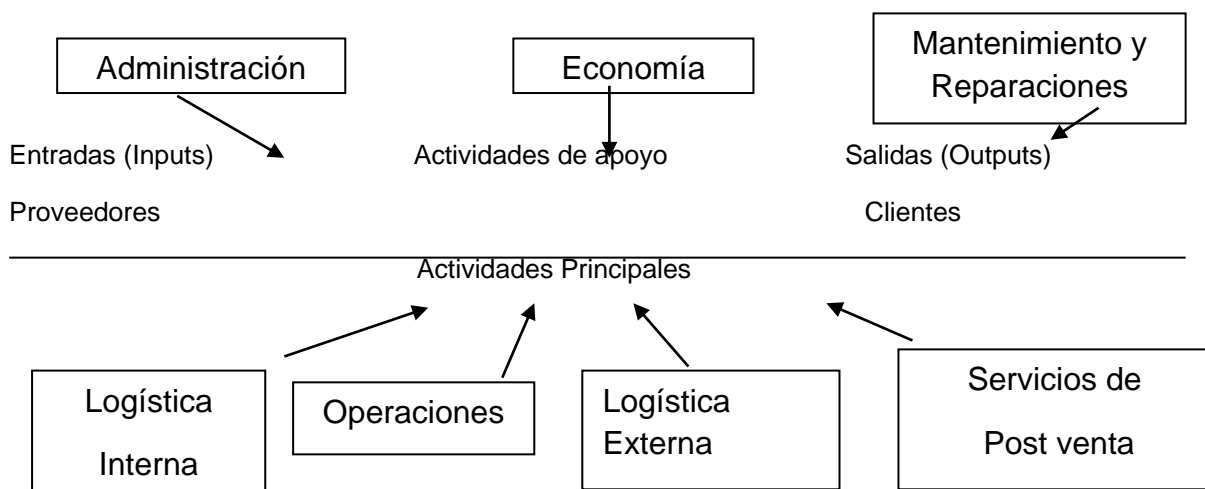


Figura No 1: Clasificación de las actividades.

Fuente: Idea de los autores.

La figura anterior expone de forma clara la participación interna y externa de eslabón de la cadena, así como la relación existente entre las actividades de apoyo y principales.

Igualmente se muestra una propuesta de cadena de valor, como ejemplo ilustrativo de su importancia en el costo ABC.

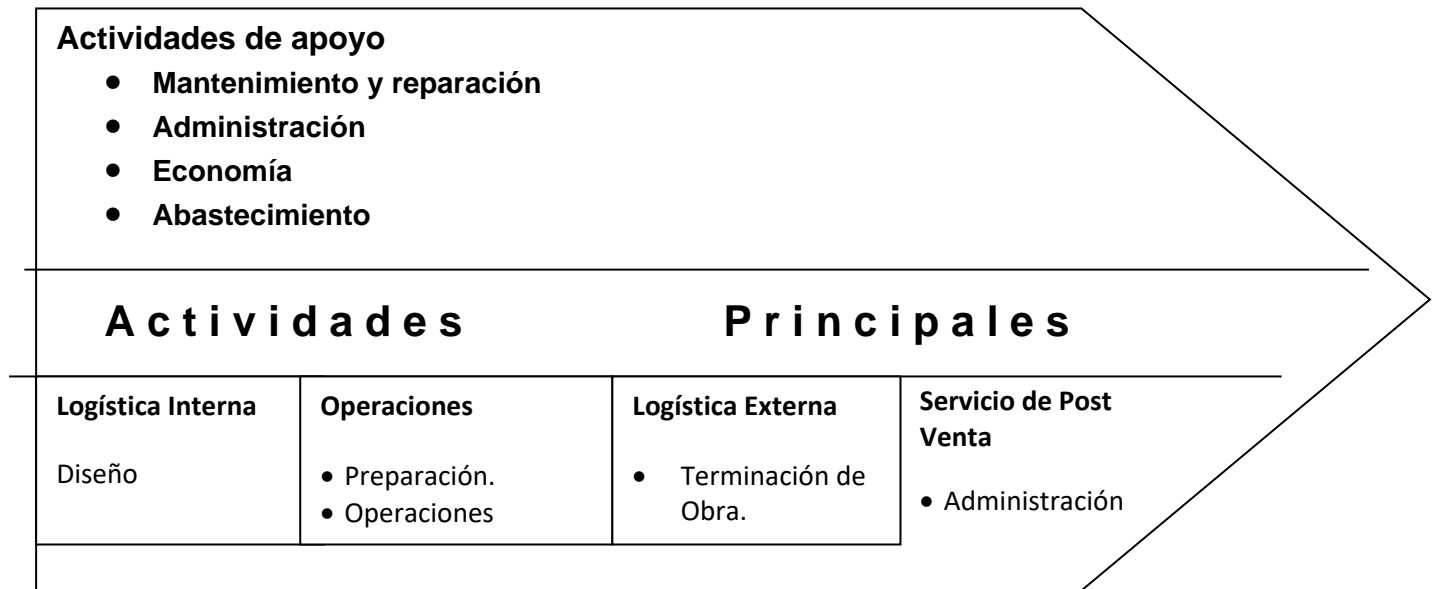


Figura No 2: Cadena de valor.

Fuente: Idea de los autores.

Para cumplimentar estos aspectos y tomando como base la información captada y presentada anteriormente, se propone emplear algunos instrumentos que permitirán evaluar los resultados alcanzados y demostrar el logro de la eficiencia y competitividad en el marco del costeo ABC.

1. Cuestionario de auto evaluación sobre la cadena de valor de los proyectos seleccionados.
2. Reevaluación de la cadena de valor incluyendo los mapas de actividades.
3. El análisis del valor añadido en los procesos productivos.
4. Bezeroen Bidez.

Como se puede apreciar en el ejemplo de cadena de valor, la propuesta del nuevo paradigma en el uso de las actividades en el costeo ABC, consiste en aportar la información relevante a la gerencia con el fin de que se pueda evaluar y enfocar los esfuerzos en el proceso de la gestión de los costos, esta gestión presupone:

- Reducción del tiempo y esfuerzo de una actividad.
- Eliminación de las actividades que no son necesarias.
- Selección de las actividades menos costosas.

- Partición o segmentación de las actividades.
- Encauzamiento de los recursos desempleados.

Para poder disponer de una visión integral del conjunto de las actividades de las empresas se elabora el mapa de actividades. el cual integra y muestra de manera coordinada las relaciones entre las funciones, los procesos y las actividades. En esta se incluye un inventario de las actividades que se realizan en la empresa.

El objetivo de la clasificación de las actividades, de forma específica y sencilla es:

1. Comprender como se genera el costo y como se lleva a cabo la ejecución de las actividades más significativas.
2. Suministrar una base para poder determinar actividades y alternativas de menor costo, identificando oportunidades de ahorro y mejoras en la eficiencia.
3. Suministrar una base para la mejora continua de los procesos mediante la realización de las actividades desarrolladas.
4. Identificar actividades con valor añadido, de forma que se facilite el proceso de mejora continua mediante la eliminación de actividades sin valor añadido.
5. Comprender como evolucionan los costos a lo largo del ciclo de vida del producto y determinar el auténtico valor del mismo.

Con todos estos elementos y consideraciones expuestas, se puede contribuir a que una empresa pueda lograr se eficiente y competitiva en el marco del costo ABC.

CONCLUSIONES.

La aplicación de una estrategia de costo orientada al mercado, buscando el liderazgo en el costo, posibilitará una mejora sistemática y sostenida de la gestión empresarial y dando respuesta al cumplimiento de su misión, respondiendo la misma a un nuevo paradigma, vinculada con el Sistema de Costo Basado en Actividades.

El análisis de la cadena de valor en la empresa constituye una herramienta eficaz para conocer cuáles son las actividades que generan valor o no y de qué forma son percibidas por los clientes.

La elaboración del mapa de actividades, en el microentorno es factible para conocer de cerca las interrelaciones que ocurren entre las diferentes funciones y las relaciones entre los procesos, permitiendo a los directivos valorar las alternativas y la toma de decisiones.

El sistema de costo ABC, asigna de mejor manera, los costos indirectos, facilita la reducción en términos generales y proporciona suficiente información que sirve de base a la planificación estratégica y centra su atención en las actividades que no agregan valor y la utilización de los inductores de costos como mecanismo de distribución de costos indirectos, contribuyendo a que las empresas logren ser eficiente y competitivas.

BIBLIOGRAFIA:

1. AECA: Glosario Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Madrid. 1999.
2. AECA: " La Contabilidad de Costos, Concepto y Metodología Básica ", Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, Madrid. 1999.
3. AECA: " El marco de la Contabilidad de Gestión " Documento # 1 de la Comisión de Contabilidad de Gestión. Madrid. España. 1992.
4. Alcoy Sapena, Pablo y Ripoll Feliú, Vicente: " El ABC como alternativa para obtener un coste de marketing estratégico ". Departamento de Contabilidad, Universidad de Valencia, España. 1994.
5. Álvarez López, José y Felipe Blanco Ibarra: Artículo del Congreso de Costo España. Contabilidad de Costes y de Gestión, Contabilidad de dirección estratégica para la gestión empresarial. Universidad del país Vasco-euskal Eriko Unibertsitatea 2001.
6. Armentero Díaz, Marta: Obsoletos los Sistemas de Costos Tradicionales, Revista Cifras. Ed. Ciencias Sociales 2000.
7. Armentero Díaz, Marta: Sistemas de Costos en Cuba. Hay que ponerse al día. Periódico: El Economista marzo- abril 2000. Habana, Cuba.
8. Artana D. J.: Artículo " Consideraciones acerca de la aplicabilidad de la Gestión basada en actividades a escala estatal ". 1998.
9. Brimson, JA: Contabilidad por actividades. Un enfoque de costos basado en actividades. Editorial Marcambo-Boixarea. Barcelona. 1995.
10. Castelló E y Lizcano, J: El sistema de gestión y de costes basada en las actividades. Instituto de Estudios Económicos, Madrid. 1994.
11. Cooper, R y Kaplan, E: El Sistema de costes basado en la actividad, Monografía, Instituto Internacional de Costos. Argentina. 1995.
12. Cogan Samuel, Galvão y Alexandre Moreira – Artículo del Congreso de Costo España 2001. Modelo simplificado de Custeio ABC x modelo convencional de ABC – um caso em uma empresa de turismo, Universidad de Brasil. 2001.
13. De Souza Freire, Fátima, Régis Hotelho, Ducineli y Mareco Nunes, Florisval Artículo del Congreso de Costo España: Contabilidad de costes y de gestión. Medidas de desempenho Gerencial: Estudo comparativo do toc x ABC Numa pequena industria. Universidad Federal do Ceará. Departamento de Contabilidad. 2001.
14. Dohr, James L. Profesor de Contabilidad de la Universidad de Colombia. México. " Contabilidad de Costos ", Editorial Labo S.A. 1954.
15. Horngren, Foster, Datar: Contabilidad de Costos un Enfoque Gerencial, Décima Edición, Editorial Pearson Educación 2002.

16. Jarazo Sanjurjo, Antonio. Artículo del Congreso de Costo España Contabilidad de Costes y de Gestión. Un aporte hacia la integración del ABC y la teoría general del costo Universidad de San Andrés, Universidad Nacional de Buenos Aires, Argentina. 2001.
17. Jonson, H Thomas and Robert S. Kaplan: Relevance lost: The Rise and fall of management Accounting Boston, Harvard Business Scholl Press. 1998.
18. Kaplan, Robert y Cooper, Robin: Artículo " Método ABC para la aplicación de los gastos indirectos " Harvard. Business Review. 1998.
19. Kaplan, Robert. S: En defensa de la gestión basada en el costo por actividades. Revista Económica España. Artículo # 9 septiembre 1993.
20. Rubio, M. Bases Metodológicas para el Diseño de un Sistema de Costes ABC. Monografía, Alcalá de Henares, España. 1996.
21. Silvas Fernández, Marcelo J." Contribución del ABC para la medida de la eficiencia y eficacia en la economía en los Organismos de la Administración Local ". 1998.

Anexo.

Currículo Vitae resumido.

- **Nombre y apellidos:** Publio Rodríguez Correa.
- **Número de carné identidad:** 64041210480
- **Lugar y fecha de nacimiento:** La Habana, 12 de abril de 1964
- **Dirección particular:** Calixto García % D. Mármol y V. Barona # 1078.
- **Teléfonos:** Móvil - 53071537 , Casa- 21 329560, Trabajo – 21 327299
- **Correo electrónico:** publio@cug.co.cu
- **Nivel educacional:** Universitario
- **Especialidad:** Lic. Planificación Económica.
- **Nivel Académico:** Máster en Ciencias. Administración de Negocios.
- **Idioma:** Inglés Básico- Portugués

Me desempeño como Vice Decano de la facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Guantánamo, Cuba, desarrollo la línea de investigación de la Gestión Estratégica del Costo y la Contabilidad de Gestión.

Principales cursos recibidos.

. Módulos de la maestría en Administración de Negocios: Marketing, Contabilidad de Gestión, Administración financiera, Contabilidad Financiera, Investigación de Operaciones, Normas Internacionales de Contabilidad, Gestión de proyectos, Métodos cuantitativos para la toma de decisiones, entre otros.

He impartido cursos en diplomados y maestrías. Me desempeñé como jefe de la carrera de Gestión de Empresas en la Universidad 11 de Noviembre de la República de Angola.

Eventos.

Jornadas científicas de la universidad 11 de nov.

Evento Internacional de Contabilidad, Finanzas y Auditoría.

Evento Nacional de Gestión del Desarrollo Local.

Eventos provinciales de Contabilidad, Gestión y Administración Pública.

Currículo Vitae resumido.

- **Nombre y apellidos:** David Rodríguez Gamboa.
- **Número de carné identidad:** 93120426446
- **Lugar y fecha de nacimiento:** Guantánamo, 4 de Diciembre de 1993
- **Dirección particular:** Majubabo 405. Baracoa.
- **Teléfonos:** Móvil - 53070568 ,
- **Correo electrónico:** david@cug.co.cu
- **Nivel educacional:** Universitario
- **Especialidad:** Lic. Contabilidad y Finanzas.

Se desempeña como especialista en Contabilidad y Finanzas en la Dirección Municipal de Salud de Baracoa, y desarrolla la línea de investigación de la implementación del costo ABC en la salud pública.

Recibió el curso básico de contabilidad y finanzas para nuevos talentos de la gestión empresarial.

Participó en el evento nacional de jóvenes de las Ciencias Económicas y en el taller provincial de Contabilidad y Finanzas.

