

GESTION ESTRATEGICA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES

ALEJANDRO NARVAEZ LICERAS

Master en Economía Financiera y Doctor en Ciencias Económicas Empresariales en la Universidad Autónoma de Madrid. Se desempeña como Director del Instituto Internacional de Investigaciones Económicas y Desarrollo Empresarial, IE&DE. Profesor visitante de la unidad de post grado de la Facultad de Ciencias Administrativas de UNMSM.

En los últimos tiempos, el mundo empresarial ha estado sometido a dramáticos cambios. Uno de los motores fundamentales de esta transformación ha sido el aumento de las expectativas de los clientes en cuanto a calidad, funcionalidad y precio de los productos ofertados. Pero este incremento de expectativas tiene su origen tanto en un desarrollo científico y tecnológico sin precedentes, como en la creciente internacionalización de la economía, lo que ha fomentado un aumento de la competencia hasta límites insospechados.

Las empresas que hoy en día desean competir en este entorno, están obligadas a adoptar una estrategia dirigida a alcanzar la excelencia en todos los niveles de su organización como única arma de permanencia en el mercado. Ya no basta con mantener la actual posición competitiva para sobrevivir, hay que adoptar una estrategia de mejora continua (Kaizen) en aspectos tales como la funcionalidad de los productos, la mejora de la productividad y la reducción de los costos.

En este artículo se pasa revista a cuestiones muy puntuales relacionados a los nuevos sistemas de costos y de gestión basado en activida-

des: el Activity Based Costing (ABC) y el Activity Based Management (ABM). Asimismo, se destaca la necesidad de implantar dichos sistemas en las empresas debido a las insuficiencias de los métodos tradicionales reveladas en sendos trabajos de investigación publicados principalmente en la presente década. Y, por último, se añaden algunos comentarios en torno a las diferencias y analogías existentes entre el ABC y ABM.

LOS COSTOS: UN «FACTOR CLAVE DE ÉXITO»

La actual estrategia de las empresas tiende a adaptar los sistemas de información y de control de gestión a las características del entorno, y todo ello con una filosofía competitiva basada tanto en los costos como en otros elementos que asimismo, se consideran importantes, como son: el nivel de servicio, la flexibilidad, la calidad, la duración del ciclo de producción, los canales de distribución, etc.

Por esta razón los sistemas de control de gestión se tienden a orientar, sobre todo en aquellas empresas que incorporan nuevas tecnologías, hacia un control de los «factores clave», los cuales son en todo caso expresados en términos de costos, y asociados, por lo general, a variables que pueden ser medidas y corregidas. Estos sistemas muestran como característica diferenciadora la introducción de objetivos para esos factores que se consideran clave o críticos, así como planes de actuación para el logro de los objetivos, y la medición del nivel de efectividad alcanzado en dichos planes.

Según un reciente estudio realizado por la consultora americana Andersen Consulting, las opiniones contrastadas en las empresas respecto al tipo de factor clave a controlar, se centran mayoritariamente en el costo del producto, con un 20% de las opiniones recogidas, pero con un elemento innovador: el costo vinculado a todo su ciclo de vida, esto es, incluyendo los elementos u operaciones relacionados tanto con el desarrollo como con la producción, la calidad, la distribución, etc. Inmediatamente después se sitúa el factor clave calidad del proceso, con un 14% de los encuestados, seguido con un 12% de las opiniones que consideran factores clave tanto el grado de cumplimiento del plan de venta como los niveles de stock.

En relación a los sistemas de costes tradicionales (Direct-costing y Full-costing), en el mencionado estudio, es destacable la opinión prácticamente unánime de que éstos no llegan a responder adecuadamente a las exigencias de información que la dirección precisa para la adopción de decisiones. Los sistemas tradicionales siguen empleando el volumen de producción como criterio para distribuir los costos indirectos, los cuales son debidos a las órdenes de fabricación lanzadas o al sostenimiento de las líneas de producción, provocando una infravaloración sistemática de aquellos productos que tienen un reduci-

do volumen y que originan en mayor medida los costos indirectos, mientras que sistemáticamente estarán sobrevalorando aquellos productos de alto volumen que no originan grandes cantidades de costes indirectos.

Por otra parte, los sistemas antedichos prestan su atención casi exclusivamente al área de producción, quedando fuera de su ámbito áreas tan importantes como son: investigación y desarrollo, marketing, diseño, aprovisionamiento, etc. las cuales están estrechamente relacionadas con la obtención y posterior comercialización de los productos.

Los pioneros del ABC

Ya en los años sesenta y setenta algunas empresas comenzaron a apreciar las antes citadas limitaciones de los sistemas de costos tradicionales. Quizá se puede afirmar que General Electric fue una de las primeras compañías (si no la primera) que incorporó el análisis de las actividades, a finales de los años 1960, para identificar las oportunidades de mejora en su estructura de costos. En la década de los setenta diversas firmas de consultoría de América y Europa comenzaron a adoptar similares instrumentos de gestión mediante actividades, cuya información permitía a las empresas descubrir oportunidades para mejorar la productividad, una información que no se podía conseguir bajo los parámetros de los sistemas tradicionales. Sin embargo, hasta la década de los ochenta no comienza realmente a emplearse el modelo de las actividades como instrumento de control y de gestión de los costos.

Es en esa pasada década de los ochenta cuando se inicia el desarrollo de las investigaciones en esta área, y cuando un conjunto de empresas norteamericanas, de entre las más grandes y modernas, se reagruparon en el proyecto de investigación CAM-I¹, que ha desarrollado substancialmente con la ayuda del mundo universitario, los conceptos inherentes a la gestión y a los cos-

¹ Proyecto Internacional de Fabricación asistida por Ordenador (Computern Aided Manufacturing International, CAM-I Project 1986), patrocinado por compañías tales como General Dynamics, Mc Donnell Douglas, Westinghouse, General Motors, etc. Actualmente, el CAM-I ha desarrollado un nuevo proyecto llamado Advanced Management Vision and Framework (AMVF) project. Véase sobre este punto el trabajo de Michel Levas (1997): «Cost, Profitability and Productivity», HEC. France.

tos por actividades. Por su parte, académicos como Robert Kaplan y Thomas Johnson, en este mismo período comenzaron a cuestionar la relevancia de las prácticas tradicionales de la Contabilidad de Costos². No obstante, es justo señalar que los conceptos primigenios fueron formulados por Staubus³ en una obra suya que data de los años setenta. En aquel entonces fue una técnica que no tuvo ningún tipo de repercusión doctrinal, puesto que ni el entorno económico, ni las necesidades informativas de la empresa, y mucho menos los sistemas de información, favorecieron su desarrollo.

Un nuevo enfoque

Un nuevo enfoque para la Contabilidad de Costos debe tener su fundamento sobre la «información relativa a las actividades». Esta información se refiere a la tarea (o actividad) que consume recursos y genera valor en una empresa. El personal al consumir recursos en su trabajo, finalmente origina costos y al mismo tiempo genera el valor por el que pagan los clientes⁴.

En cualquier caso, se pueden buscar importantes precedentes de este enfoque en los trabajos de Porter⁵ sobre la cadena de valor, y que supone un análisis del proceso o secuencia de acciones que permiten suministrar un producto o un servicio a un cliente confiriéndolo progresivamente un creciente valor añadido desde el punto de vista del consumidor final.

Mientras que los sistemas tradicionales miden los recursos que se han consumido en proporción el número de unidades producidas para un determinado producto, la lógica de las actividades incide en que algunos recursos de la empresa existen como consecuencia de acometer actividades y transacciones que en modo alguno están relacionadas con el volumen físico de uni-

dades producidas. En los sistemas de costos tradicionales, por tanto, los costos indirectos son asignados a los productos en función de unidades de medida tales como la mano de obra, los materiales, el tiempo de proceso o incluso las unidades producidas, lo que puede dar lugar a importantes distorsiones en el costo del producto (servicio), habida cuenta de que todos los factores implicados en el proceso dependen del volumen de producción.

Estas posibles distorsiones serán más acentuadas en organizaciones que ofrezcan una diversificada combinación de productos, así, a medida que se incrementa la diversidad de los productos, la cantidad de recursos que se precisan para llevar a cabo actividades operativas (o primarias) y de apoyo se incrementan sensiblemente, por lo que la distorsión introducida por los sistemas antiguos de costos en el proceso de cálculo aumentará sensiblemente. Ello viene a justificar la necesidad imperiosa de cambiar el sistema de costos que estaban empleando, sobre todo cuando fabrican una diversidad de productos, y los costos indirectos representan un porcentaje bastante elevado en relación con la estructura global de costos.

Bajo una concepción más amplia se puede afirmar que la lógica de las actividades trata de subsanar ciertas limitaciones que presentan los viejos sistemas como, por ejemplo, el hecho de que en dichos sistemas suelen ignorarse las interdependencias funcionales, o que los presupuestos se consideran como elementos fijos, cuya misión es la de definir el límite del gasto. Además, se trata de potenciar que los sistemas de costos estén orientados hacia los propios elementos de los costos y recursos utilizados, más que hacia sus resultados, y que los costos fijos sean controlados, y no meramente distribuidos.

² Ambos profesores escribieron ampliamente sobre la materia culminando en el libro, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston, Harvard Business School Press, 1987).

³ Véase STAUBUS, J.S.: *Activity costing and input-output accounting*; Homewood, Irwin, Illinois, 1979.

⁴ Cabría destacar que la traducción francesa de Activity-Costing ha sido la de Contabilidad de las Actividades, mientras que la traducción alemana ha sido de Contabilidad de los Procesos, que hace hincapié en la concepción original de esta metodología.

⁵ Véase PORTER, M. E.: *Competitive advantage: creating sustaining superior performance*. Free Press, Nueva York, 1985

Gestionar las actividades y no los recursos

Una de las cuestiones básicas o hipótesis de partida de la que arranca la filosofía de las actividades, es que en cada empresa existe un importante grado de actividades superfluas, o lo que es lo mismo, de derroche, lo cual viene a determinar la existencia de un importante potencial de mejora, que se podrá conseguir en la medida en que se pueden ir reduciendo o ahorrando todas esas actuaciones superfluas e innecesarias, pero siempre costosas para la firma. La condición de superflua de una actividad, la determina el hecho -según esta filosofía- de que no genera valor añadido para el output (bien o servicio) que ofrece la empresa a sus clientes, esto es, son actividades que no contribuyen a mejorar la calidad del producto de la empresa y que, por lo tanto, al no generar valor y si generar costos se han de eliminar, con el consiguiente aumento tanto de la rentabilidad como de la competitividad de la empresa.

A este respecto cabe señalar que existen estimaciones que cifran entre un 20 y un 40% los costos soportados por las empresas destinadas a actividades que no generan valor añadido, y cuya realización se puede considerar en este sentido como un derroche o elemento de ineficacia por parte de las empresas.

Un objetivo importante de la filosofía de las actividades es bajo este prisma, la orientación hacia la gestión de las actividades en lugar de la gestión de los recursos. Si se llega a generar una información adecuada y relevante, relativa a los trabajos o actividades superfluas en la empresa, se podrá conseguir una importante reducción de las actividades, que en todo caso, acarreará en mayor o menor medida una reducción de los costos.

A medida que la competencia se hace más intensa las empresas están obligadas a ser más proactivas en la gestión de sus costos. La supervivencia como objetivo genuino de toda unidad económica depende de su habilidad en desarrollar sistemas sofisticados de información que les permita controlar y reducir costos.

El ABC/ABM y la excelencia empresarial

Los cuatro conceptos sobre los que se sus-

tenta la gestión basada en actividades son la calidad, la mejora continua, las actividades sin valor añadido y la eficiencia. Esto supone sencillamente que el ABC/M, es la herramienta necesaria para ayudar a la dirección en la búsqueda de la excelencia empresarial.

El éxito de una empresa se alcanza, identificando y eliminando los despilfarros y mejorando continuamente las actividades que añaden valor (en términos de productividad, frecuencia y calidad) y esto se puede conseguir, si los sistemas de control de gestión disponibles se orientan en esta dirección.

Los despilfarros y las ineficiencias son el resultado directo de un sistema de control que no mide los factores clave o críticos y que, como consecuencia no identifica las bolsas de mejora potenciales existentes en la empresa.

Consideremos cuanto puede aumentar la productividad si no existieran:

- **Pérdidas de tiempo:** Se dijo que la mayor parte de empresas consume entre el 20 y el 40% de los costos totales en realizar actividades sin valor añadido relacionadas con errores (correcciones, reelaboraciones), documentos inútiles, políticas y procedimientos ineficaces, capacidad no utilizada o una ineficaz estructura logística/organizativa.

- **Excesiva burocracia:** Tareas de tipo burocrático y una gravosa estructura administrativa generan actividades no coherentes con las propias obligaciones, aumentando los costos (incluso en un 5 - 10% de los costos totales) y, disminuyendo el tiempo de los directivos para actividades más rentables.

- **Ineficientes actividades con valor añadido:** No solo importa conseguir que el resultado de una actividad sea satisfactorio, también hay que buscar métodos que permitan desarrollarla más eficazmente.

Para ilustrar este potencial consideremos una empresa que ha aplicado recientemente el análisis de actividades como primer paso para la implantación del ABC/M. La sociedad está implantando un sistema de gestión de costos sobre una línea de productos particular.

Un análisis detallado de las actividades de producción, cuyo costo total ascendía a 10 millones de dólares, reveló la siguiente información:

Tipo de Actividad	Costo en miles de dólares
Con valor añadido	4,500
Sin valor añadido	3,000
Secundarias	2,500

Cuando estas actividades fueron analizadas desde una perspectiva de reducción de costos, se identificaron las siguientes potencialidades:

Tipo de Actividad	Inversión Necesaria (en miles)	Ahorro Anual Potencial (en miles)
Sin valor añadido	3,500	1,000
Secundarias	-	500
Con valor añadido	2,500	500
Total	6,000	2,000

En otras palabras, la empresa determinó que sería posible eliminar 2 millones de costos anuales sobre un total de 10,000 millones con una inversión de 6 millones de dólares.

Examinando atentamente las actividades de cada categoría, la empresa concluyó que se podrían eliminar casi la mitad de los costos de las actividades sin valor añadido, en un período entre 18 meses y 2 años sin inversiones especiales de capital, ya que estas reducciones de costos serían resultado simplemente, de cambios en políticas, en procedimientos y en los métodos de trabajo.

La otra mitad de los costos de las actividades sin valor añadido se relacionaban con problemas estructurales, cuya corrección requería un período de tiempo y una inversión de capital mucho más amplios, puesto que implicaban el rediseño de productos y componentes de la línea que produce la empresa.

El ahorro de costos en actividades secundarias se relacionaba de forma directa con la supresión de las actividades sin valor añadido, cambios en los procesos administrativos y simplificación de los procedimientos de control.

Los ahorros en las actividades con valor añadido se obtuvieron a través de un programa de mejora continua en el cual a cada responsable se le fijaba un objetivo de mejora que debía conseguir monitorizando la productividad, la frecuencia y la calidad de cada actividad.

Es importante señalar que el programa de reducción de costos era solo una parte de un plan a largo plazo que tenía como objetivo alcanzar el liderazgo del mercado. Otro paso muy importante en este plan fue la construcción de un sistema de medida del rendimiento (performance). Este sistema de medida tenía dos objetivos fundamentales: a) identificar las oportunidades de mejora y b) evitar que las pérdidas de tiempo e ineficiencias se instauraran en la estructura de costos.

Debemos no perder de vista que el logro de la excelencia empresarial no significa necesariamente que la empresa haya obtenido una ventaja competitiva. La ventaja competitiva es privilegio de aquellas empresas que han buscado la excelencia de manera proactiva, y no como mera reacción a un cambio en el entorno.

Para conseguir la excelencia sólo hay un camino: hacer las «cosas» mejor que los competidores

Como introducir la filosofía de las actividades y de mejora continua, es función de la Dirección que debe inculcar en la organización el afán de hacer lo que se tiene que hacer, mejor que nuestros competidores. La forma de lograrlo se basa en los siguientes principios:

- Gestionar lo que hacemos, y no lo que gastamos, o lo que es lo mismo, controlar las actividades y no los recursos.
- Se debe intentar satisfacer al máximo las necesidades de los clientes, por lo que ellos serán quienes realmente determinen qué actividades tenemos que realizar.
- Se debe analizar las actividades como partes integrantes de un proceso de negocio, y

no de forma aislada.

- Eliminar las actividades que no añaden valor a la organización, en lugar de mejorar lo que es realmente suprimible.
- Las actividades deben enmarcarse, en un plan de actuación global de la empresa.
- Respalidar, comprometer y buscar consenso de aquellos sujetos directamente implicados en la ejecución de las actividades, ya que son ellos los que realmente pueden encontrar posibilidades de mejora y diferenciación en las actividades que realizan habitualmente.
- Se debe mantener un objetivo de mejora continua en las actividades, lo que equivale a presumir que siempre existe una forma de mejorar el desempeño de las actividades.

ABC y ABM, no son lo mismo

En la literatura disponible, se distingue, por lo general, entre los términos ABC (Activity Based Costing) y ABM (Activity Based Management). Aunque ambas concepciones o filosofías son similares en principios y objetivos, no obstante, hay que precisar -tal como su denominación viene a indicar- que el sistema ABM o Gestión basada en las actividades tiene una dimensión más genérica que el sistema ABC o Sistema de costos basado en las actividades, dado que el primero tiene una proyección orientada a la gestión de la empresa en general, con el objetivo de conseguir la excelencia empresarial. Por su parte, al sistema ABC se le otorga una dimensión eminentemente contable que, en función de esta nueva filosofía, suministra una información bastante renovada respecto a los métodos tradicionales, a la vez que viene a complementar y apoyar los objetivos adscritos al ABM.

Según esta dicotomía terminológica, consecuentemente, tanto en función del sistema ABC como de las decisiones técnicas dirigidas a conseguir la calidad total y a disminuir el ciclo de vida de los productos. Por tanto, el ABM se desarrolla y consigue sus objetivos a través de estos pilares, tendiendo a incrementar la competitividad de las empresas, y persiguiendo, el logro de tres objetivos claros: a) reducción de costos, b) el in-

cremento de la calidad y c) la optimización de los tiempos en la empresa.

En lo que respecta al sistema ABC, cabe señalar que la estructura de medición de los costos se proyecta sobre todos los ámbitos de la empresa, y no solamente sobre el área de producción, registrándose por otra parte, una ampliación de la perspectiva temporal, que abarca así los periodos anterior y posterior a la fabricación del producto (prestación de servicios) y recoge por tanto, dentro de estas consideraciones: los periodos de diseño, lanzamiento, seguimiento, servicio postventa, etc.

El ABC constituye por lo tanto, un sistema en cierto modo «perpendicular» a los sistemas tradicionales, y surge de la filosofía inherente a la gestión de las actividades, en lugar de la gestión de los recursos, que es la orientación adoptada por los sistemas contables tradicionales. Esta afirmación en absoluto pretende invalidar los sistemas de costos convencionales, sino que pretende mostrar que los sistemas basados en actividades ciertamente incrementan de forma muy significativa la fiabilidad de la información. Se trata con ello en definitiva, de conseguir nuevas formas en la concepción y utilización de la información empresarial, más acordes con las características externas e internas de la empresa actual.

Por tanto, la filosofía de un sistema ABM permite lograr los objetivos básicos pretendidos con los sistemas de gestión actuales, al abordar las dos dimensiones que se consideran fundamentales en toda actuación, es decir, ¿cómo se realiza una actividad? ¿qué costos acarrea a la empresa dicha actividad?, o lo que es lo mismo, un enfoque cualitativo y cuantitativo de los procesos o tareas que acomete la empresa.

En el Gráfico 1, se recoge de forma esquemática el análisis integral que el modelo de las actividades aporta a los sistemas actuales de información para la gestión. Este enfoque centra su atención en los procesos o conjuntos de actividades que deben realizarse para obtener un output; ahora bien, el análisis puede centrarse en términos de costos (análisis vertical), o bien orientarse hacia la propia ejecución de las actividades (análisis horizontal), en donde el costo pierde re-

levancia, pasando a un primer plano el concepto de gestión de actividades, que tiene como objetivo prioritario la mejora continua de las actuaciones de la empresa. Con esta perspectiva se trata de obtener información de las causas que motivan la realización de un trabajo o actividad (inductor de actividad), así como analizar la forma en la que éste se lleva a cabo (medidas de ejecución).

Sin embargo, un análisis vertical, propio de lo que aquí se está conceptualizando como ABC, pretende servir de apoyo a la adopción de decisiones

estratégicas como: fijación de la política de precios, combinación de productos, diseño de productos, margen de contribución, etc. con el fin de establecer las prioridades tendentes a optimizar o mejorar los esfuerzos, y siendo destacable el hecho de que pierde protagonismo el producto como único objetivo de costo, es donde, el ABM emerge como un sistema de gestión integral, y no como una técnica cuyo objetivo prioritario es el cálculo del costo del producto, sino que éste es realmente un objetivo secundario.

CONCLUSIONES

- El sistema de costos basado en actividades (ABC) permitirá afrontar la concepción del output (producto o servicio), como la combinación de determinadas actividades, permitiendo tomar las decisiones más adecuadas y eliminar aquellas actividades superfluas que no generan valor añadido.
- El ABC/M permiten realizar el control del valor añadido desde dos vertientes:
 - a) Eliminar aquellas actividades que no generan valor añadido
 - b) Reducir el costo de las actividades, que si bien generan valor añadido, son susceptibles de optimización en el consumo y asignación de recursos.
- Por último, dado que las filosofías ABC/ABM tienen unas coordenadas y objetivos tan claros como amplios, se hace no sólo necesaria una concepción integral de ambos, en la que se aborden de forma conjunta tanto los aspectos relativos a la gestión, y/o la racionalización de los procesos y de las actividades, como el diseño, la configuración y el control de costos.