

*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



**UN APOORTE HACIA LA INTEGRACIÓN DEL A.B.C.
Y LA TEOR[G1]ÍA GENERAL DEL COSTO**

Dr. Jarazo Sanjurjo, Antonio

Contador Público, Licenciado en Administración y Doctor en Ciencias Económicas
Universidad de San Andrés, Universidad Nacional de Buenos Aires, Universidad Argentina
de la Empresa, y Universidad Nacional de General San Martín

Miembro de la Comisión de Costos, y Presidente de la Comisión de Actuación Profesional
en la Docencia, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma
de Buenos Aires

La Pampa 5380 – C.P. 1431 – Buenos Aires

REPÚBLICA ARGENTINA

E-mail: ajarazo@szinfonet.com.ar

Resumen

En este trabajo se plantea al necesidad de investigar acerca de la vinculación existente entre los postulados y desarrollos de la Teoría General del Costo, y las propuestas del Costeo Basado en Actividades; a lo largo del desarrollo se trata de determinar si existe o no compatibilidad entre ambos. Para cumplir el propósito enunciado, se van abordando de manera sintética varios puntos propios del desarrollo de la Teoría, y se analiza el tanto el planteo inicial de los propulsores del Costeo Basado en Actividades, que intentaba innovar respecto de todo lo existente, como el acercamiento que permite la evolución posterior de sus ideas, manifestada en el libro "Cost & Effect". Se encuentra una amplia compatibilidad en la medida en que se reconoce al A.B.C. como un caso particular de Costeo Completo, con ciertas características, positivas para el autor del presente trabajo, en cuanto al tratamiento de los llamados "costos indirectos", tanto del "área de Producción" como de las áreas administrativas y comerciales.

Palabras clave: Costeo Basado en Actividades



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introducción:

El suscripto, en su ejercicio de la docencia, ha compartido durante muchos años la pertenencia a la cátedra de Oscar Osorio en la Universidad de Buenos Aires con colegas como Enrique Cartier, quienes fueron dando los primeros pasos en dirección al desarrollo de una Teoría General del Costo: dicho concepto fue tomando cuerpo en sucesivos Congresos de la materia, y en publicaciones de distintas cátedras.

En mi actuación en otras Universidades (Argentina de la Empresa, Nacional de General San Martín, y de San Andrés) he seguido trabajando en la misma dirección, lo cual se ha visto reflejado en los programas y en la bibliografía de las materias a mi cargo. El presente trabajo intenta ser un aporte en pos del objetivo compartido de contar con un cuerpo teórico doctrinario que le dé mayor entidad a nuestra disciplina.

En los últimos años ha ganado espacio el A.B.C. ("Activity Based Costing" o Costeo Basado en Actividades), a partir de un profundo cuestionamiento por parte de sus propulsores hacia lo que ellos denominan "métodos de Costeo tradicionales"; las reacciones de nuestros colegas "expertos" en Costos ha sido diversa: desde el rechazo absoluto hasta la adhesión ferviente, pasando por posturas intermedias que trataron de compatibilizar lo bueno de cada una de las metodologías de asignación de costos conocidas.

En ese marco, el suscripto ya ha presentado dos trabajos referidos al A.B.C. en Congresos internacionales, en los que procuró tomar distancia de las posturas extremistas, para asumir una posición crítica y proponer el uso de cada herramienta para aquello para lo cual es idónea, en función de las decisiones a tomar, las características del ente en el cual se está trabajando, y la información disponible. Se trata, como en todo el ámbito de las Ciencias Económicas, de aplicar una ecuación de costo-beneficio, balanceando la precisión, cantidad y calidad de los datos, y el costo de obtenerlos, con el beneficio esperado de su conocimiento y uso.

Es así como en el Congreso realizado en Portugal en 1999, he expuesto mi postura sobre la compatibilidad en el uso del Costeo Basado en Actividades y la metodología de Costos Estándar, lo cual no es una mera compatibilización, sino la potenciación de dos herramientas a través de su aplicación simultánea: las virtudes de una se suman a las cualidades de la otra.

En una teleconferencia realizada por Robert Kaplan, he tenido oportunidad de compartir con él el punto de vista acerca de la utilidad de la aplicación simultánea de distintos instrumentos de la Gestión, en concreto: Presupuesto (detractado por alguno de sus discípulos), Costos Estándar y Costeo Basado en Actividades. Sin embargo, frente al desarrollo del libro "Cost & Effect", me he permitido respetuosamente tomar distancia y proponer un curso de acción diferente para progresar en la disciplina, sin retroceder en el uso de las técnicas experimentadas y probadas para iniciar el camino hacia el A.B.C., y evolucionando, en cambio, hacia la aplicación simultánea.

No obstante lo expresado más arriba acerca del costo-beneficio de la aplicación de técnicas tradicionales de asignación de Costos - particularmente los llamados "indirectos" - o del Costeo Basado en Actividades, en la mente del suscripto ha ido madurando la idea de que, más allá de la conveniencia relativa de usar uno u otro instrumento (A.B.C. o técnicas tradicionales), no podemos evitar, como profesionales y académicos de la disciplina, indagar en profundidad en el fundamento teórico de cada uno de ellos.

Independiente de que nuestra disciplina tenga o no carácter científico, o bien forme parte o no de otra materia mas amplia, es trascendente que hagamos esfuerzos por dotarla de un respaldo teórico que le brinde confiabilidad y utilidad. Por esa razón, el suscripto se ha propuesto, en el presente trabajo, aportar algunas ideas en dirección al desarrollo de la Teoría General, tomando en consideración los planteos hechos por los propulsores del A.B.C.

Por lo tanto, la propuesta del presente trabajo consiste en analizar el modo en que una Teoría General puede ser suficientemente abarcativa para incluir las diferentes modalidades de asignación de los "costos indirectos de fabricación" a los productos, y de tal manera formular enunciaciones que las abarquen por igual a todas ellas; a menos que en el camino de la investigación se refutara alguna de ellas por no guardar las condiciones de consistencia y adecuación que se les requieren.

La propuesta consiste en someter a los planteos y definiciones propios de la Teoría General del Costo a refutación o confirmación, según la postura que se adopte acerca de la investigación científica, Este trabajo no es más que un bosquejo de tal investigación, y pretende, en consecuencia, motivar y movilizar en dirección a la construcción de una teoría consistente y fundada.

Se reconoce como antecedente, en la dirección que sigue la presente comunicación,, el trabajo "El Costeo Basado en Actividades y la Teoría del Costo", presentado por Enrique Cartier en el III Congreso Internacional de Costos, celebrado en Madrid, España, en 1993, y publicado en la revista "Costos y Gestión", del IAPUCO (Instituto Argentino de profesores Universitarios de Costos).

2. Relación entre Factores Productivos y Proceso Productivo:

El planteo básico de la Teoría General del Costo parte de la existencia de relaciones funcionales entre recursos productivos y resultados productivos, a partir de la imposibilidad de determinar una "secuencia incontrovertible" entre las acciones productivas, que conduzca a concretar inevitablemente el resultado productivo. Esto es estrictamente válido si analizamos al proceso en su conjunto.

Los propulsores del Costeo Basado en Actividades nos proponen una visión distinta de lo que llaman "métodos tradicionales de costeo" respecto del proceso productivo, al sugerir que no existe una relación directa entre recursos y objetivos (resultados productivos, en el lenguaje de la Teoría General), sino una conexión entre recursos y actividades, y otro vínculo entre las actividades y los productos u objetivos a alcanzar.

Así, desde el A.B.C., se afirma que se restablece la noción de causalidad, ya que las actividades son consecuencia de los productos, y el consumo de recursos (y sus costos) son consecuencia de las actividades; en otras palabras, el cumplimiento del objetivo es causa de las actividades, y las actividades son causa de los costos (de los recursos utilizados).

Si nos proponemos analizar si existen verdaderas relaciones de causalidad entre productos y actividades, y entre éstas y los recursos, nos encontramos con que, en realidad, dicha causalidad estaría condicionada a dos circunstancias:

1. que no existan actividades estériles, con lo cual todas las actividades realizadas "agregan valor" al producto,
2. que no se consuman recursos innecesarios para el cumplimiento de las actividades

La primera de las circunstancias supone que se hayan identificado y suprimido todas las actividades estériles; en la dinámica de las organizaciones, donde actúan seres humanos, enfrentados a un contexto en permanente cambio, resulta al menos dudoso poder afirmar que, en cualquier momento en el tiempo, no exista ninguna de tal naturaleza, ni se haya tornado estéril alguna que, hasta ayer, no lo era. Deberíamos estar en permanente revisión, para cortar inmediatamente todo atisbo de realización de acciones que no agreguen valor.

La segunda condición, que no se consuman en momento alguno recursos innecesarios, supone también una revisión permanente, para detectar excesos o improproductividades. Decir que existe una relación causal entre recursos consumidos y el cumplimiento de una determinada actividad, implica conocer de manera certera qué recursos son estrictamente necesarios, y medirlos permanentemente.

Al suscripto le ha parecido, en todo momento, que la "causalidad" a que se refieren los propulsores del A.B.C., tiene un carácter voluntarista, pues depende de determinadas condiciones, cuyo perfecto conocimiento y cumplimiento, no resultan fácilmente imaginables: suponer que no existe en nuestra empresa ninguna actividad estéril, y que todos los recursos utilizados son estrictamente necesarios y suficientes para el cumplimiento de las actividades.

Cabe hacer notar que bastaría que una de las dos relaciones no fuese causal, para que, por carácter transitivo, no existiese una relación de causalidad entre recursos y objetivos. Desde el punto de vista del suscripto, parecería que la relación entre actividades y recursos no es plenamente causal, pues no podemos afirmar que, en todo momento y

lugar, en una organización, la totalidad de los recursos consumidos son condición necesaria y suficiente de las actividades cumplidas.

La relación entre objetivos y actividades parece mas sólida, pero cuesta aceptar en plenitud que se trate de una relación de causalidad; el A.B.C. propone que, en cuanto una actividad sea detectada como inconducente al logro de los objetivos, y por lo tanto reconocida como estéril, debe ser suprimida. Pero puede tratarse de un proceso de carácter continuo, de prueba y error, ya que sería presuntuoso afirmar la perfección de nuestra organización para definir sus objetivos, diagramar las actividades necesarias y suficientes para lograrlos, y actuar de manera inmediata y continua en tal sentido.

Sin embargo, uno podría reflexionar sobre el hecho de que en muchas leyes científicas (pensemos por ejemplo en la de gravedad, en la Física), la relación de causalidad se verifica aislando el efecto de factores que atenten contra la misma (por ejemplo, el viento), aplicando, como en la Economía, cláusulas "ceteris paribus"; sin embargo, es cierto que, bajo el supuesto que no existen interferencias, la ley se cumple. En el vínculo entre objetivos y actividades, el suscripto no estaría tan propenso a aceptar que de modo seguro, si no hubiese interferencias, a tal actividad sucede tal resultado (puedo cerrar la tijera y no cortar por múltiples razones): una tal "ley" sería válida sólo en precisas condiciones de eficiencia, que ni siquiera son siempre conocidas, y además, con la evolución tecnológica, pueden cambiar todos los días.

Si no existe una plena relación causal entre actividades y recursos, ni una causalidad indubitable entre objetivos y actividades, difícilmente pueda afirmarse de modo certero que existe causalidad entre objetivos y recursos consumidos, por carácter transitivo. Por otra parte, no es claro cómo una manera distinta de vincular productos y recursos pueda "restablecer" una relación de causalidad (lo que afirman los propulsores del A.B.C. como un progreso por sobre los "métodos de costeo tradicionales").

Sin embargo, teniendo en cuenta que Costos es parte de la Gestión de las organizaciones, debemos pensar fundamentalmente en la utilidad de los instrumentos aplicados: en esa dirección, el suscripto se preguntaría si el vínculo establecido entre objetivos y actividades, y entre éstas y los recursos, resulta útil para establecer relaciones más sólidas que la conexión directa entre productos y recursos, aunque se trate de un vínculo meramente funcional. La respuesta es claramente positiva; es válido aplicar el A.B.C. en cuanto tiende a identificar caminos para hacer más sólida la detección de actividades estériles y recursos improductivos.

Lo expresado no conduce, sin embargo, a creer que, en todo sentido, nuestra acción sea perfectamente exitosa, y, por lo tanto, exista una plena relación de causalidad. Ya se señaló más arriba que no se entiende bien el modo en que se puede "restablecer" una relación de causalidad a través de la observación del fenómeno de manera diferente. En todo caso, sí cabe concebir como mecanismo eficiente de gestión uno que, en la búsqueda de la utopía de la causalidad, tienda a eliminar las actividades estériles y los recursos improductivos.

A esta altura, vale decir que, si nos hemos conformado con la detección de "relaciones funcionales" entre resultados productivos y recursos, no tenemos por qué exigirle a una metodología como el A.B.C. que los vínculos que sugiere tener en cuenta sean relaciones causales; lo que acontece es que sus propulsores han enfatizado ese hecho, como una realidad científica, cuando en realidad es sólo un objetivo válida y legítimamente perseguido por el Gerenciamiento Basado en Actividades.

Por ello, el suscripto cree que puede hoy adherir a los postulados del A.B.C. en cuanto al modo de asignar los costos indirectos, mas allá de que una relación de causalidad esté o no perfectamente "restablecida"; basta con que la asignación siga un camino que procure acercarse a una relación, sea causal o funcional, mejor que otros. No hay por qué pretender que algo sea perfecto para reconocerle que es mejor que otra cosa. Pero tampoco existen razones, vale decirlo, para dejar de investigar para acercarnos a la verdad, como en toda disciplina científica.

3. Concepto de Costo:

En el marco de la Teoría General del Costo, a partir del planteo hecho acerca de la relación entre recursos productivos y resultados productivos, se define al Costo como "toda relación válida entre resultados productivos físicos y los recursos necesarios para lograrlos", concepto al que se señala como no unívoco, y contenedor de tantas alternativas como objetivos de análisis haya. Eso supone un concepto de costo "eminente instrumental y por lo tanto, relativo".

A la luz del objetivo propuesto para el presente trabajo, cabe preguntarse aquí en qué medida el planteo del Costeo Basado en Actividades afecta estas enunciaciones o se vincula con ellas; pero quizá, como paso previo, debemos encuadrar al A.B.C. en el marco de las metodologías de costeo conocidas, y reconocer su carácter.

Desde el punto de vista del suscripto, los propulsores del A.B.C. han procurado, desde sus planteos iniciales, un replanteo sustancial de la disciplina, a partir de una descalificación de las "metodologías tradicionales de costeo", aunque luego, como ya se mencionó, el propio Robert Kaplan asume y sostiene que deben integrarse los principios del A.B.C. con los métodos útiles y probados como los Costos Estándar, ni más ni menos, quizá, que el más sofisticado de los métodos de costos tradicionales.

Teniendo en cuenta estas últimas expresiones, podemos avanzar afirmando que el Costeo Basado en Actividades no pretende ya sustituir a las demás metodologías de costeo conocidas, sino que ha pasado a formar parte del cuerpo doctrinario de nuestra disciplina, sumándose a los demás instrumentos válidos; no pretende ya ser - y eso es meritorio - una teoría abarcativa, sino una herramienta más de la materia.

Evidentemente el A.B.C. trata de ser una herramienta innovadora en varias direcciones; en el capítulo anterior el suscripto ha dejado expresado su punto de vista actual

acerca de la pretensión del A.B.C. de "restablecer la noción de causalidad", lo cual no parece una verdad científica, aunque sí una meta permanentemente deseable en la conducción de las organizaciones.

El verdadero mérito que el suscripto atribuiría a la escuela del A.B.C. es el reconocimiento de la relación, (sea causal, como pretenden, o funcional, como parece más verosímil), entre costos "indirectos" y actividades de cada área de las organizaciones. Eso lleva a descartar los prorrateos indiscriminados de Costos Indirectos de las áreas denominadas "auxiliares" hacia las áreas conocidas como "productivas", y a buscar, en cambio, "cost drivers" apropiados para asignar tales costos a las actividades cumplidas por esas áreas, y desde ellas a los productos u otros objetivos de costo, en base a unidades o lotes de dichos "cost drivers".

Por lo tanto, para el objetivo perseguido por el presente trabajo, se podría extraer que vale la pena reflexionar sobre la manera de inclusión de los conceptos del A.B.C. en el marco de la "Teoría General del Costo"; hemos planteado que su principal aporte consiste en la revisión del modo de apropiación de los "costos indirectos" (tanto de fabricación como de las demás áreas de las organizaciones), y desde esa perspectiva nos proponemos analizar la inclusión referida.

Si admitimos que las relaciones entre objetivo y actividades, y entre actividades y recursos son sustancialmente funcionales (aunque causales como meta de acción), no hay contradicción en asumir que el A.B.C. conviva con la Teoría General, ya que supone un perfeccionamiento en el modo de asignación de los "costos indirectos", meta válida de cualquier metodología de costeo que se precie de seria.

No habría contradicción, entonces, entre la Teoría General del Costo y el Costeo Basado en Actividades, sino una complementación enriquecedora. Un concepto de costo "contenedor de tantas alternativas como objetivos de análisis haya" no tiene por qué ser incompatible con el A.B.C., aunque choque con alguna pretensión de sus enunciados originales. No es el A.B.C. una nueva teoría del Costo, sino un avance en el análisis de las relaciones funcionales existentes.

4. Determinación de Costos según distintos Objetivos:

Es fruto de escasa discusión entre los expertos en Costos el hecho de que no existe un Costo único, sino que según sea la decisión a tomar se requerirá la aplicación de un modelo diferente; en el marco de la Teoría General se ha subrayado la circunstancia de que un Administrador racional seleccionará distintos conceptos de costo según sean los objetivos a cumplir.

La afirmación antedicha parece indiscutible y sobradamente probada, aunque subsistan autores que, desde la vereda de una metodología de costeo, descalifican a otra, a la que suponen antagónica, sin admitir que probablemente ambas pueda ser útiles para

diferentes propósitos: es el caso del Costeo Completo versus el Costeo Variable, modelos aptos para brindar información y soportar decisiones que apunten a distintos horizontes de planeamiento, o sirvan a diferentes usuarios.

Cabe aquí plantearnos si la irrupción del Costeo Basado en Actividades plantea alguna variante en este concepto; si nos remontamos a su origen, encontramos que sus propulsores, desde el texto "Relevance Lost", de Cooper y Kaplan, descalificaban a todos los "métodos tradicionales", con lo que inducían a pensar en un nuevo único concepto de costo, vacío que vendría a llenar el A.B.C.

Posteriormente publicaciones de los mismos autores fueron admitiendo que no debían "sobrevenderse" los sistemas de Costos, y asumiendo, en postura autocrítica, que en ese primigenio enfoque habían dejado de lado elementos importantes, como la clasificación de costos según su variabilidad en el corto plazo, por más que se reconozca que, en el largo plazo, todos tienden a variar.

Ya se ha mencionado en capítulos anteriores la postura positiva adoptada recientemente por Robert Kaplan en cuanto a la integración del A.B.C. con otras técnicas, lo cual fue tratado por el suscripto, en particular acerca del A.B.C. y los Costos Estándar, en el trabajo presentado al Congreso celebrado en Braga en 1999. Del mismo modo, ya se mencionó la visión integradora del texto "Cost & Effect", por más que al suscripto le hayan merecido cuestionamientos los caminos propuestos.

En consecuencia, parecería haber quedado descartada ya la antinomia "A.B.C. versus Métodos de Costeo Tradicionales" para los propulsores del primero. Queda por analizar si esto es cierto también de modo pleno para el resto de los expertos de la disciplina; en este trabajo, nos hemos propuesto analizar la vinculación de la Teoría General del Costo con el Costeo Basado en Actividades.

Desde el punto de vista del suscripto, resulta claro a esta altura que lo fundamental que hace el A.B.C., en cuanto a las técnicas de determinación de costos, es promover la supresión de prorrateos de costos de departamentos auxiliares o de servicio hacia las áreas productivas, aplicando técnicas como la distribución secundaria en cascada o continua; la propuesta de asignar los costos a las actividades para que luego recaigan directamente sobre los productos, sea o no nueva, queda marcada, y su admisión resulta superadora.

Por lo tanto no existe colisión entre la Teoría General y el A.B.C. en la medida que veamos al segundo como una variante de Costeo Completo en la cual se siguen determinadas metodologías para la asignación de los costos. Tampoco provoca contradicción el hecho de que el A.B.C. sea aplicable también a los departamentos de las funciones Comercial y Administrativa, pues el marco de la Teoría General no excluye, o más bien sustenta, el tratamiento como Costos de todos los generados por las distintas áreas de la organización, y descalifica la noción de Gasto.

Oscar Osorio ya había precisado este último punto de vista en su texto "La Capacidad de Producción y los Costos", y los desarrollos acerca de la Teoría General reconocen ese antecedente.

5. Tipos de Hechos Económicos: Transacciones y Transformaciones:

La Teoría General, siguiendo la tendencia predominante entre los expertos en Costos, marca con cuidado la distinción entre transacciones con terceros, objeto de reconocimiento contable, y transformaciones a las que son sometidos los recursos adquiridos, para poner a los resultados productivos en condiciones de satisfacer las necesidades de los consumidores que sean destinatarios de los mismos.

Esa distinción es trascendente, pues es el hito que marca la línea divisoria entre la Contabilidad General o externa, y la Contabilidad de Costos o interna. Tal separación hace efectiva la distinción entre los objetivos de una y otra rama del sistema de información de la empresa, y propone un concepto de Costos como herramienta de la Gestión.

Dicho concepto no concuerda con la imagen que se transmite en las obras fundacionales del A.B.C., en las que se vuelca una imagen apocalíptica de una disciplina dedicada únicamente a servir a los auditores, y a quienes confeccionan los Estados Contables de Publicación, limitándose a valorar el Costo de la Mercadería Vendida.

No obstante, las críticas de los propulsores del A.B.C. a lo que ellos denominan "métodos tradicionales" apuntan sus dardos fundamentalmente a las simplificaciones en que se cae al realizar las llamadas "distribuciones secundarias", buscando un módulo de aplicación razonable para practicar el reparto de los costos de las áreas "auxiliares" o "de servicios", hacia los departamentos "productivos"; como contracara, el A.B.C., al proponer la asignación de los costos de las áreas auxiliares (y las comerciales y administrativas) a las actividades que ellas realizan, requiere una base de datos significativamente mayor.

Los denominados "cost drivers", son indicadores de gestión de cada una de las áreas; por lo tanto la asignación de costos por actividad implica que las organizaciones necesariamente cuenten con un tablero de comando con un caudal significativamente más amplio que los escasos datos requeridos para trabajar con distribuciones secundarias; esto es cierto en la medida en que los módulos de distribución pueden consistir en datos que midan simplemente la dosis de servicio brindada a cada área, en tanto el A.B.C. requiere conocer la dosis de cada cost driver por producto.

Los portadores de costos cumplen el rol, entonces, de medir las transformaciones de recursos que realizan todas las áreas de la organización, y su variedad supone el

requerimiento de una dosis mucho mayor de información de gestión que los mecanismos de distribuciones secundarias basados en meros prorrateos por departamento.

La Teoría General, en su planteo, no se opone al A.B.C.; sus postulados confluyen en la medida que se acepte que todas las áreas, cualquiera sea su naturaleza funcional, transforman recursos en el proceso que, desde el A.B.C., se describe como agregación de valor a los productos. Si se suprimen las actividades "estériles" y la totalidad de las que se realizan contribuyen a "agregar valor" nos encontramos en condiciones de reconocer que todos los costos de las distintas funciones deberían considerarse como costos de los productos: la totalidad de los recursos son consumidos en función del objetivo de ser transformados para que la organización esté en condiciones de satisfacer ciertas necesidades de los consumidores.

En suma, la Teoría General se plantea que los recursos son consumidos por la realización de acciones productivas, lo cual es coherente con el planteo del A.B.C., que alude a "actividades"; en tanto se sostiene desde la Teoría que las acciones de las áreas comerciales y administrativas son "productivas" como las de fabricación de los bienes o servicios, la confluencia con la propuesta del A.B.C. respecto del tratamiento de las actividades es plena, y la noción de "transformaciones" coincide.

Va de suyo que cualquier metodología de costeo asume como transacciones a la misma cosa: las que surgen de las vinculaciones con terceros (clientes, proveedores y propietarios) registradas en la Contabilidad General. Los propulsores del Costeo Basado en Actividades, en su crítica a los "métodos tradicionales de costeo", cuestionan en particular el tratamiento dado a las transformaciones, apuntando a un manejo más detallado y cuidadoso, con el que no discrepa en absoluto la Teoría General.

6. Componentes Físicos y Componentes Monetarios:

Los "académicos" de Costos a los que los propulsores del A.B.C. vituperaron en sus enunciaciones iniciales han puesto cuidado en distinguir las unidades físicas de los precios de los factores, los cuales, en el marco de la Teoría General del Costo, aparecen mencionados, respectivamente, como componentes "físicos" y monetarios".

Los portadores de costos a los cuales propone recurrir el A.B.C. para la asignación de los costos llamados "indirectos" son mediciones físicas de las transformaciones que realiza cada uno de los departamentos de la organización: esto es así ya que el A.B.C. rechaza por definición prorrateos arbitrarios, porcentuales o basados en unidades monetarias.

Por lo tanto, el A.B.C. viene a enfatizar el rol de la medición de las actividades que realizan todas y cada una de las áreas de la empresa, para que las respectivas cuantificaciones sirvan para apropiar los costos a los productos, en función de las unidades

o lotes, según el caso, de productos, y su correspondencia con cantidades físicas de los denominados "cost drivers" (portadores o conductores de costos).

En cuanto la Teoría General considera "productivas" y "costos de los productos" a todas las acciones realizadas en las diferentes áreas de la organización, no se plantea discrepancia con el A.B.C. al respecto; en todo caso, lo que hace el A.B.C. es subrayar de modo manifiesto la necesidad de que los portadores de costos sean mediciones físicas adecuadas para relacionar las actividades realizadas con cada unidad o lote de producto.

El A.B.C. descarta la utilización de indicadores monetarios para asignar costos, pues eso significaría recurrir a simplificaciones que no tienen en cuenta la actividad requerida: la distinción enfatizada por la Teoría General entre los componentes físicos y los componentes monetarios, aporta en la misma dirección, aunque su propósito exceda este marco: tiene que ver también con el adecuado tratamiento de los costos en cuanto a su variabilidad, tanto por la oscilación en los recursos físicos requeridos para diferentes "niveles de actividad" (volumen), como por la forma de retribución de los recursos.

7. Relación entre Costos y Contabilidad General:

Ya se ha hecho referencia a este tema al aludir, en un capítulo anterior, a los tipos de hechos económicos. Sólo cabe precisar, entonces, que el A.B.C., en el planteo inicial de sus propulsores, estuvo dirigido a la determinación de costos, despreocupándose por completo acerca de la Contabilidad.

Sólo se ocupaban, entonces, de criticar el hecho de que la disciplina Costos, luego de nacer como un complemento de la Contabilidad General dirigido a valuar el Costo de la Mercadería Vendida, hubiese permanecido aferrada a métodos de distribución de costos inadecuados, y, en consecuencia, siguiese generando un sólo tipo de información, cuando la gama del proceso decisorio requiere tener en cuenta las actividades que se desarrollan en todas las áreas de la empresa para cumplir los objetivos.

Su cuestionamiento se centraba, por lo tanto, en el tratamiento de los costos llamados "indirectos", tanto de producción como de administración y comercialización. Nada de esto se contrapone a la Teoría General del Costo, que postula la necesidad de contar con información adicional a la que suministra el sistema contable para poder determinar los costos, y afirma que se lo debe hacer de distintas maneras, según los diferentes objetivos con que se practiquen las mediciones.

Parecería haber una discrepancia en tanto la Teoría asuma la necesidad de datos contables (además de los que no lo son), y el A.B.C., en un principio, renegase de la Contabilidad, pero luego, el propio Kaplan, en un artículo ya citado de tono autocrítico ("Dejemos de sobrevender sistemas de costos") reconoce haberse "olvidado de la partida doble", o sea, haber descuidado el hecho de que es valioso obtener datos de la Contabilidad,

y vincular, en la medida de lo posible, al sistema de Costos con la Contabilidad; esto le otorga mayor confiabilidad y control a los datos.

8. Clasificaciones de Costos:

Para a Teoría General resultan muy importantes dos clasificaciones que el Costeo Basado en Actividades, en un principio, menosprecia:

- Según su identificación con una cierta unidad predefinida: Directos / Indirectos
- Según su comportamiento ante cambios en el volumen de actividad: Variables / Fijos (Estructurales y Operativos) / Semifijos

El Costeo Basado en Actividades sostiene que todos los costos son directos respecto de las actividades que realiza quien incurre en ellos; por lo tanto tiende a dejar vacía la categoría de "indirectos". No existe en este punto discrepancia con la Teoría General del Costo, pues el hecho de que los costos seas directos o indirectos depende del objeto al cual quiera referírseles: si el objeto son las actividades, naturalmente será valioso hacer los esfuerzos necesarios para hallar la clave de vinculación ("cost driver") que conecte actividades y productos de manera directa, previo haber vinculado a los recursos con las actividades para las cuales se los consume.

El hecho de que el A.B.C. busque aplicar conexiones que son "directas" no impide que haya vinculaciones "indirectas" de los recursos con diferentes objetos de costo; el esfuerzo que hace el Costeo Basado en Actividades es válido, y la Teoría General no se opone al mismo: lo que sucede es que las conexiones "indirectas" existen pero son menos útiles para los propósitos de medición que encaramos. Nos interesa, desde siempre, identificar los costos que son "directos" respecto de la decisión que estamos tomando en cada caso.

En cuanto a la variabilidad, en el planteo inicial, los propulsores del A.B.C., como ya se dijo, se entusiasmaron con la idea de que, en el largo plazo, todos los costos varían, para olvidarse de esta clasificación. Pero, en sus escritos posteriores, con tono autocrítico, Kaplan reconoce la utilidad de distinguir (y en consecuencia acumular por separado) los costos que se comportan como variables en el corto plazo.

La razón del descuido inicial hay que buscarla en el propósito manifiesto de que el A.B.C. sea un cálculo de naturaleza estratégica, y por lo tanto, pensado para el largo plazo; la autocrítica posterior se explica por la necesidad de que el sistema sirva a la rica gama a que somete a los sistemas de costos la complejidad y diversidad del proceso decisorio. En ese estadio, la discrepancia primigenia ha desaparecido, confluyendo el A.B.C. con la Teoría General.

9. Métodos de Cálculo de Costos:

La Teoría General precisa que se construirán distintos modelos según las diferentes "relaciones funcionales existentes entre las distintas acciones que componen el proceso productivo", y que existe en consecuencia un grado de subjetividad. Cabe precisar que, en el concepto del suscripto, esta subjetividad no significa que a gusto de cada uno se elija el modelo de costeo que le plazca o parezca oportuno, sino que, subjetivamente, se discernirá con "criterio profesional" cuál es el modelo que resulta de manera objetiva aplicable a la decisión a adoptar.

Ese planteo lleva, en primer término, a definir que se considerarán los costos "necesarios" para la relación funcional seleccionada en cada caso; el término "necesario" no se opone a las ideas de no considerar costos a los innecesarios para la realización de las actividades, y suprimir las actividades estériles, entendidas por tales las que no agregan valor al producto.

En segundo término, debemos prestar atención al señalamiento de que habrá distintos métodos de cálculo según se incluya a los costos de los factores productivos cuya cuantía varía de manera proporcional con los procesos productivos (Costeo Variable) o a todos, sin importar su comportamiento (Costeo Completo); también tendremos Costeo Histórico, o Predeterminado, según estemos analizando lo resultante en un período pasado, o presupuestando el futuro.

Ya se señaló en capítulos anteriores que, en el planteo inicial, el Costeo Basado en Actividades, por omisión y cierto dogmatismo, entraba en colisión con estos conceptos. Pero el replanteo del propio Kaplan, explicitado en su libro "Cost & Effect", condujo a que el A.B.C. confluya en la dirección de la Teoría General, al dejar de lado la pretensión inicial, errónea, de ser el mecanismo de Costeo único que reemplazase al conjunto de los métodos de Costeo tradicionales (como si se tratase de uno sólo).

En consecuencia, el A.B.C., como ya se dijo, viene a ser un caso particular de Costeo Completo, con ciertas características en cuanto al tratamiento de los llamados "costos indirectos" tanto del "área de Producción" de bienes y servicios, como de las áreas administrativas y comerciales. Sólo existe discrepancia en la mente de quien, de manera dogmática, crea que el A.B.C. es un nuevo "costo único", o de otro que haya detenido en el pasado, creyendo que el costo calculado a partir de la Contabilidad para valuar los inventarios es el "costo único".

10. Conclusiones:

Como en cada capítulo ya se han ido haciendo diferentes planteos y extrayendo conclusiones, sólo restaría plantear los cursos de investigación que parecen requerirse para que realmente se produzca una confluencia entre la Teoría General y los elementos positivos y enriquecedores que aporta el Costeo Basado en Actividades.

Evidentemente, se hace necesario insistir en la idea de que no existe un "costo único", y difundir con amplitud las distintas relaciones funcionales que se plantean, en consecuencia; se hace preciso clarificar también la naturaleza del A.B.C. y su inclusión, como consecuencia, entre los modelos de costeo a que dan origen las distintas relaciones funcionales.

Queda pendiente también un tema que aún es ríspido: si la inclusión del A.B.C. excluye o no a algún otro modelo preexistente. Para el suscripto, claramente, costear por actividades lleva a descartar el cómputo de costos departamentales engrosados mediante distribuciones secundarias; también, la prédica de los propulsores del A.B.C. debería llevarnos a adoptar el hábito de no usar una "unidad de medida de la actividad" de las "áreas productivas" (o "unidad de obra", como dirían los propulsores del A.B.C.) única, y usar tantas como sea adecuado según la gama de recursos consumidos.

Sólo sería admisible seguir recurriendo a distribuciones cuando la magnitud de los "costos indirectos" sea tan poco significativa que, en una ecuación de costo - beneficio, resulte inadecuado crear la base datos necesaria para aplicar costeo basado en actividades.

Por supuesto que, en una organización que carezca de algún sistema de costos, será preferible arrancar de alguna manera, aún haciendo prorrateos simplificadores, para luego avanzar en el desarrollo de la base de datos necesaria para costear por actividades: pero los decisores deberán ser conscientes de las limitaciones de los elementos de cálculo en uso.

Bibliografía: ¡Error! Marcador no definido.

Kaplan, R.S. y Cooper, R.; Coste y Efecto, editorial Gestión 2000, Barcelona, 1999

Johnson, H.T. Y Kaplan, R.S.: "Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting"; Harvard Bussiness School Press, Boston, Massachussets, 1991

Johnson, H.T.: "Relevance Regained"; The Free Press, a division of Macmillan Inc., New York, 1992

Jarazo Sanjurjo, Antonio: Compatibilidad entre A.B.C. (Costeo Basado en Actividades) y Costos Estándar (trabajo presentado en el Congreso Internacional de Costos celebrado en Braga, Portugal, en 1999)

Publicaciones de la Revista Costos y Gestión (I.A.P.U.C.O.):

Tomé, R.: "ABC El costeo por actividades" - N° 2 (dic.91)

Brausch, J.M.: "Vendiendo nuevos sistemas de costos" - N° 7 (marzo 1993)

Johnson, H.T.: "Es tiempo de detener la sobreventa de los conceptos del análisis por actividades (activity based) - N° 8 (Junio de 1993)

Kaplan, R.S.: "En defensa de la gestión basada en el costo por actividades - N° 9 (sept. 1993)

Cooper, R.: "Usted necesita un nuevo sistema de costos cuando... - N° 10 (dic. 1993)

Cartier, Enrique N.: "El costeo basado en actividades y la teoría del costo - N° 11 (marzo 1994)

Diversos trabajos y comunicaciones presentados a Congresos Internacionales de Costos, y a los Congresos Nacionales de Profesores de Costos organizados por el I.A.P.U.C.O. (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos)