

ADMIMISTRACIÓN, CONTABILIDAD, PRESUPUESTOS, Y COSTOS POR AREAS Y NIVELES DE RESPONSABILIDAD (ABC)

CRISTÓBAL DEL RÍO GONZÁLEZ.

Resumo:

Debido a que en el III Congreso Internacional de Costos, celebrado en Madrid, España, se le dió un extraordinario énfasis al Costo, A.B.C., subrayándolo como una "novedad", no ubicándolo en sus orígenes, no aludiendo a su desarrollo, no citando sus limitaciones y verdadera utilidad, considerándolo de tal envergadura que me dió la impresión de que dicho Congreso se debió denominar "Congreso Internacional de Costos A.B.C.", por lo que me avoqué a la investigación sobre el tema, procurando subsanar lo indicado en letras "negritas", además de exponer cómo se estructura y se lleva a cabo dicho Costo, paso por paso, independientemente de precisarlo en su lugar, en el "Universo de los Costos."

Palavras-chave:

Área temática: Custos para a competitividade global: absorção, variável ou ABC?

**ADMINISTRACIÓN, CONTABILIDAD, PRESUPUESTOS, Y COSTOS POR AREAS Y NIVELES
DE RESPONSABILIDAD.
(ABC)**

CRISTÓBAL DEL RÍO GONZÁLEZ.

ASESOR DE HONOR DE COSTOS Y PRESUPUESTOS DE LA F.C.A.
DIRECTOR DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS

RESUMEN

*Debido a que en el III Congreso Internacional de Costos, celebrado en Madrid, España, se le dió un **extraordinario énfasis al Costo, A.B.C., subrayándolo como una "novedad", no ubicándolo en sus orígenes, no aludiendo a su desarrollo, no citando sus limitaciones y verdadera utilidad, considerándolo de tal envergadura que me dió la impresión de que dicho Congreso se debió denominar "Congreso Internacional de Costos A.B.C.", por lo que me avoqué a la investigación sobre el tema, procurando subsanar lo indicado en letras "negritas", además de exponer cómo se estructura y se lleva a cabo dicho Costo, paso por paso, independientemente de precisarlo en su lugar, en el "Universo de los Costos."***

Para poder hablar del nuevo enfoque de Costos de Producción, llamado "Costos Basados en Actividades" (Activity Basic Costs) conocido en Inglés como "A.B.C., Costing Sistem", es necesario hacer aclaraciones e historia:

Este método de Costos basado en "Actividades y Niveles de Responsabilidad", es tan sólo enfocar o aplicar el Sistema de Administración por Areas 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 prorratio de Gastos Indirectos de Fabricación, exclusivamente.**

La Administración por Areas y Niveles de Responsabilidad no es algo nuevo, más bien puede decirse que poco a poco se ha ido introduciendo, dado que élla es el universo (desde luego, porque es el origen) en diferentes áreas o actividades particulares como son, en ese orden:

- Administración,
- Contabilidad,
- Presupuestos, y ahora:
- Costos de Producción.

El Dr. Peter Druker, inicia este tipo de Administración, con el nombre de M.B.O. (Management Basic Objectives) o sea la Administración por Objetivos, que más adelante se convierte en Administración por Resultados.

El Dr. Drunker propone que los objetivos sirvan como vehículo para administrar y dirigir, en su "Enfoque de Sistemas", a la Organización, con un máximo de siete niveles.

En la "Administración Tradicional", primero todo el énfasis se dedicaba a analizar y mejorar el comportamiento del "Gerente Individual", dándole metas por las cuales luchaba y recibía reconocimiento.

Después el enfoque fue hacia la Organización, en esas condiciones ya no existen individualidades y se habla ahora de una "Entidad Total": la Empresa, donde las metas se transforman en eficiencia organizacional a corto plazo.

Finalmente, la Institución se visualiza a largo plazo, además de balancear y dirigir los resultados de los gerentes individuales, para alcanzar prioridades organizacionales.

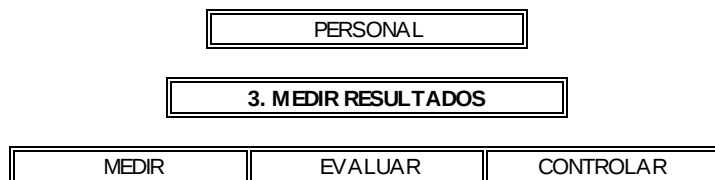
Por estas razones, a finales de los años 50's., los factores con que se evaluaba, eran en atención a **los costos, comprensión de las funciones, iniciativa, innovación, puntualidad, lealtad, cooperación, potencialidad de analizar**, y dichos factores **no estaban enfocados a la obtención de resultados específicos o metas definidas**, por lo que la gran mayoría, por no decir todos esos factores, tenían, hasta cierto punto, una intangibilidad manifiesta; ante este panorama, el Dr. Peter Druker y sus seguidores proponen lo siguiente:

Modificar la concepción tradicional de lo que es Administración: antes se decía, **"Administrar" es ver que las cosas las hagan las personas, mediante un proceso administrativo, con las siguientes fases: Planeación, Dirección, Organización, y Control (Etapas del Proceso Administrativo, faltando la Previsión).**

Ahora el Comité de la Asociación de Ingenieros, Consultores de Administración, informa: **"Administración consiste en tres pasos: establecer objetivos, dirigirlos, y medir resultados"**.

En esta nueva concepción hay que integrar tres fases, éstas a su vez se dividen en 13 elementos, todos orientados a objetivos, como a continuación se aprecia:





Esta innovación, permite además, pensar que administrar un negocio, **es hacer que las cosas ocurran**, resolviendo primero qué es lo que debe efectuarse, movilizandose enseguida todos sus recursos y acciones para que sucedan. En cambio, lo común ha sido que manejar una empresa, es estar ocupado en hacer un montón de cosas y esperar a que algo acontezca.

Además el M.B.O. requiere de un estilo gerencial equilibrado y participativo, para poder proporcionar todo al máximo grado posible, teniendo como características:

- Delegación o fondo.
- Participación máxima en los procesos de fijación de objetivos y planeación.
- Se permite cometer algunos errores.
- El cambio se fomenta y planifica.
- La existencia de políticas y reglas de procedimientos, siempre sujetas a cambios, cuando sea necesario.
- Controles rígidos, pero sólo se imponen en lo mínimo, para mantener la unidad.
- Sistema significativo de remuneraciones.
- Alto grado de autoadministración, disciplina y control, por cada gerente o mando de nivel.

Con todo esto el M.B.O. permite que los mandos o gerentes, dejen de manejar intangibles, que no podrían medirse, acabando por completo con la descripción de puestos como una lista interminable y cambiante de requerimientos al puesto y a la premisa de alto grado de autoadministración, disciplina y control, en función de objetivos trazados para el logro de resultados.

Lo expuesto da oportunidad a que cada gerente se convierta en **"presidente de su propia pequeña compañía"**, dentro de la Organización.

Como resultado de lo anterior, cambia la situación en la "Toma de Decisiones", ya que la información se prepara siguiendo el **"Principio de Responsabilidad"**, para que sean los datos adecuados en el momento oportuno, en el lugar preciso, y para quien los necesite. Tomándose desde el nivel más bajo posible, en donde existe el punto de acción y en el momento que ocurre, ya que se conoce quien debe tomar decisiones, por lo que no hay porqué aplazarlas o evitarlas.

Dando como resultado la eficacia organizacional, mediante la eficiencia del "Gerente Individual".

Concretando, se puede decir que el M.B.O., es un "Enfoque de Sistemas" para administrar una organización, si se conceptúa como Sistema una combinación de acciones o componentes que al actuar conjuntamente, hace que algo ocurra, ya que

comprende: **objetivos, planes, dirección general, acción, control** (seguimiento y retroalimentación de ellos).

Para que funcione se requiere:

1. ESTILO GERENCIAL PARTICIPATIVO, ESPECIAL.

El Dr. Druker decía que la visión de la **Administración por Objetivos**, era ante todo un **proceso para crear oportunidades, crecimiento: guiar, en una palabra.**

Por lo que al subalterno se le deja solo para que maneje su propia unidad, con un control mínimo pero eficaz, por parte del superior.

Debido a ello, este tipo de administración impone lo siguiente:

- Aceptar la responsabilidad de su unidad, por los resultados.
- Planear para su unidad.
- Aceptar y ejercer autoridad.
- Hacer recomendaciones relativas a la operación de su unidad.
- Tomar decisiones de acuerdo con su autoridad.
- Tomar iniciativa en la solución de problemas para su unidad.

2. CLARIDAD ORGANIZACIONAL.

Requiere pues, en concordancia con el punto anterior, la autoridad suficiente, para que cumpla el encargado con los resultados que se esperan de él, ya que cualquier vacío entre responsabilidad y autoridad, dará como resultado el fracaso.

3. RETROALIMENTACIÓN

Sobre desempeño para tomar decisiones y no utilizarse para buscar errores pasados, sino dirigiéndose hacia el futuro, como herramienta para el mejoramiento de los gerentes y no para justificarse.

Como se puede observar, es una **actividad mental** que se definiría como el **método de hacer**, implicando recopilación de todos los hechos, analizando en qué dirección parecen señalar éstos para tener el valor de seguir el camino indicado, aún cuando sea desconocido, esta concepción permite que nunca se satisfaga con las cosas como están.

Partiendo de esa concepción de Administración, es necesario adecuar la Contabilidad para que siga sirviendo como herramienta para la Administración.

Ya que la **Administración por Areas y Niveles de Responsabilidad y la de Objetivos**, requieren de una información que **no tolere exceso de papeleo, rutinas innecesarias, y datos sin elaborar; exige un mínimo de información de calidad, orientada a la acción organizada;** por lo tanto, la Contabilidad debía evolucionar de Tradicional Administrativa a por Areas y Niveles de Responsabilidad.

Con base en lo expuesto, el cambio debe ser:

La Contabilidad que sólo se preocupa por sistematización, valuación, procesamiento, información, y evaluación, se conformaba con ser General y Tradicional, ahora es necesario que se preocupe por tener visión económico-financiera, pensando en predeterminar y no sólo en historia, además de proporcionar herramientas necesarias

para medir la actuación de los funcionarios de las divisiones, circunstancias que exige la Administración por Areas y Niveles de Responsabilidad.

Esta nueva Contabilidad se convierte en la base para medir la actuación de los funcionarios responsables de las áreas, puesto que como se mencionó, ahora se miden resultados tangibles.

Por lo tanto los reportes identifican a quién incurre en el gasto y porqué, además reconoce méritos por ingresos o ahorros, en forma individual, pero también descubre fallas personales, no con el fin de crítica, sino para corrección y desde luego, progreso responsable.

Con lo anterior, se debe capacitar, de antemano, a la gente que se va a emplear, con sueldos superiores a los normales y "venderles" la idea de responsabilidad individual, superación constante, criterio, etc., (todo lo asentado) para poder desarrollarse adecuadamente en la Administración por Areas y Niveles de Responsabilidad.

II. CONTABILIDAD Y PRESUPUESTOS POR AREAS Y NIVELES DE RESPONSABILIDAD.

Teniendo la nueva concepción de la Administración y de la Contabilidad plasmadas, el paso siguiente, por consecuencia, es El Presupuesto por Areas y Niveles de Responsabilidad, debido a que los resultados y las responsabilidades se van a cuantificar, ya no con intangibles, sino con realidades, que con El Presupuesto sólo se lograrán cuando existan las áreas funcionales convertidas a rubros cuantificables, que a su vez sean también por niveles.

Todo lo expuesto suena bien, pero es preciso aclarar que ni la Contabilidad, ni El Presupuesto por Areas y Niveles de Responsabilidad, organizan a la Institución, sino que para su implantación, la Empresa necesita estar organizada bajo la filosofía citada, por lo que es necesario explicar que, en primer lugar, debe existir una división funcional, con un responsable, de acuerdo a las funciones y con autoridad precisa e individual, basado en los principios de: **"División del Trabajo"** y **"Unidad de Mando"**, ya que las áreas y niveles, delinean y delimitan funciones, autoridad, y responsabilidad para lograr el o los objetivos. (Ver las láminas 1 y 2).

Una vez que se tiene la estructura administrativa, organizacional, y contable, se procede a diseñar El Presupuesto en base a la doctrina plasmada.

Obviamente el cambio también es al Catálogo de Cuentas, como consecuencia de:

- Se definieron los objetivos institucionales y organizacionales a corto y largo plazos.
- Se hizo "El Estudio del Trabajo" (Estudio de Métodos y Medida del Trabajo) que permite cubrir necesidades funcionales, en base a la "División del Trabajo".
- Se delimitó autoridad con base en el inciso anterior.
- Por consecuencia se designan responsabilidades, definiendo obligaciones.

Así, ya con medición de resultados y actuación, El Presupuesto, utilizando además de previsión, planeación, organización, coordinación o integración, dirección, y básicamente, en especial en este tipo de presupuesto, "de control", se convierte en algo sumamente válido para lograr todo lo que se propone la "Administración por

Resultados", además de cumplir con los principios de "División del Trabajo" y "Unidad de Mando", entonces sus áreas y niveles, delinean y delimitan funciones, autoridad, y responsabilidad para lograr los objetivos.

Ya que se hace referencia a niveles y áreas, es conveniente citar que el Dr. Peter Druker menciona siete niveles, máximo, por lo que en el Organigrama de las láminas 1, 2, y 4, que sirven de ejemplo, aparecen cuatro niveles y seis áreas funcionales, que en la práctica son generalmente las adecuadas.

Se necesitará que el Departamento de Contabilidad prepare un catálogo adaptado, en el nivel de subcuenta, para que establezca un control de las funciones en las que se divida la Empresa, esto es, enfocado básicamente a Costos, mismos que deben ser clasificados en cuentas iguales, presupuestales, para que puedan ser comparables en áreas y niveles, tanto de datos reales cuanto de presupuestos. (Ver la lámina No.3)

Una vez que se tienen las estructuras administrativa y contable, se procede a diseñar El Presupuesto en base a esa filosofía.

Pero no sólo es el cambio de Catálogo de Cuentas, sino que ésto es consecuencia de que:

- Se definieron los objetivos institucionales organizacionales a corto y a largo plazos.
- Se hizo un Estudio del Trabajo que permita cubrir necesidades funcionales, en base a la División del Trabajo.
- Se delimitó autoridad en base a lo indicado en el inciso anterior.
- Por consecuencia, se designan responsabilidades, definiendo obligaciones.

Ya con medición de resultados y actuación, El Presupuesto, como herramienta de control, se convierte en algo sumamente valioso para lograr lo que se propone la Administración por Resultados:

- Motivar a los empleados para que participen en la fijación de objetivos, haciéndolos reducir costos, incrementar productividad, así como subsanar anomalías funcionales y organizacionales.
- Ejercer control y comunicación entre los empleados.
- Identificar los ingresos y las erogaciones con las personas que los realizan.
- Elaborar los presupuestos con quienes los van a ejecutar, para hacerlos jueces de sus propias decisiones.
- Retroalimentar e informar acerca de la actuación de los responsables de área, evitando que los objetivos funcionales sean manipulados, además de consolidar la estructura organizacional.

Así, El Presupuesto, como herramienta auxiliar de medición, permitirá controlar:

- A los individuos responsables de área, según su nivel.
- Los costos, operaciones, y eficiencia que generan y desempeñan los individuos responsables, de acuerdo a las actividades de su área.
- Los objetivos institucionales, evitando que se conviertan sólo en personales, sino que existan ambos (institucionales y personales).
- La coordinación, para que las áreas interactúen igual que los niveles.
- Y prevenir problemas que puedan surgir entre funciones, al igual que sus efectos.
- Que los rendimientos sean mayores o que los déficits sean mínimos, y el Capital de Trabajo resulte el adecuado, todo con productividad óptima.
- Que la información sea veraz y a tiempo para tomar decisiones.

- Para tener una medida real y no subjetiva, en el desempeño de cada nivel y área de responsabilidad.

Para lograr lo expuesto, hay que subrayar lo referente a la autoridad y a la responsabilidad de cada nivel, a saber:

1er. NIVEL: **Gerencia General.**- Responsable de todas las operaciones de los demás niveles y áreas, así como de la suya, independientemente de coordinarlas para alcanzar los objetivos institucionales y los resultados propuestos.

2º NIVEL: **Gerentes Funcionales.**- Responsables de las actividades de su área, para lograr objetivos divisionales.

3er. NIVEL: **Jefes Departamentales.**- Cumplirán con los objetivos de cada uno de sus departamentos, así como coordinar su actividad.

4º NIVEL: **Supervisores.**- Se encargarán de actividades específicas, para que se desarrollen con la mayor eficiencia posible.

Como todo se va a medir, se harán "Informes de Actividades", que se clasifican en:

Ingresos - responsabilidad y/o Costos-responsabilidad, los cuales deberán ser:

- Exclusivos de un área.
- Sencillos de entender.
- Elaborados en forma periódica y oportuna.
- Compatibles con lo real o histórico.
- En términos comparables con otras áreas y niveles, en base a agrupación de subcuentas.
- Informes de partidas no controlables por el responsable.

Dado que El Presupuesto se auxilia enormemente de los Costos, por lógica ambos deben ser vistos con el mismo enfoque.

III. COSTOS POR AREAS Y NIVELES DE RESPONSABILIDAD.

1. TEORÍA.

Una vez definidos los esquemas de Administración, Contabilidad, y Presupuesto por Areas y Niveles de Responsabilidad, ahora el enfoque es hacia el Costo, dentro de la modalidad a que se está haciendo referencia, pero la parte correspondiente, en especial a Gastos Indirectos de Producción, cómo proratearlos, que es donde está el verdadero problema de los costos unitarios confiables, dado el caso de que es inquietud de algunos contadores, que el prorrateo no se efectúa sobre bases sólidas, justas, o reales; por lo tanto, el método A.B.C., (Activity Basic Costing Sistem, o sea Sistema de Costos Basados en Actividades) propone una nueva observancia o alternativa.

En efecto, tratando de proporcionar una introducción al mal llamado "Sistema", cuando en realidad es un "Método", es bueno recordar, retomando muchos de los conceptos de los enfoques por "Areas y Niveles de Responsabilidad", principiando por afirmar que los Costos son uno de los pilares para la "Toma de Decisiones", sobre todo en un mundo donde existe competencia a nivel mundial, explosión tecnológica, así como los ciclos de vida de los productos y servicios, que quizá son tremendamente cortos en algunos casos.

En el entorno citado, las empresas tienen que solucionar problemas, tales como proporcionar artículos o servicios con alta satisfacción para el consumidor, precios bajos, para lo cual es necesario abatir los costos, agudizándose el problema si también se requieren altos márgenes de utilidad, así como acaparar grandes porciones de los

mercados, lo cual requiere de información de alta calidad, oportuna, y veraz, para que sea útil para la "Toma de Decisiones".

Este es el panorama, a grandes rasgos, que necesitan las entidades lucrativas para sobrevivir, desde luego, además de tener implantada la Técnica de Costos Históricos, que es indispensable, pero acompañada con Técnica Predeterminada en cualquiera de sus fases (Estimada y Estándar) pues sola la Técnica Histórica, normalmente no da la información a tiempo, lo que es nefasto, por lo que, debido a sus adelantos, alto nivel y demás características, la aplicación de la modalidad por Areas y Niveles de Responsabilidad, cuando menos obliga a tener las Técnicas de Costos Estimados y de Presupuestos, obviamente la de Históricos, teniendo en mente implantar "Calidad Total", dando todo, como resultado:

- Hacer que se realicen las cosas lo mejor posible y no esperar a que sucedan.
- Los planes se comunican de nivel a nivel, coordinando así las áreas donde las acciones deben ser efectuadas.
- Hace cambios para que la gente realice y tome decisiones, porque la filosofía de "Actividades", es manejar el negocio mediante **acciones**.
- Determina con exactitud el costo de los productos nuevos, ya que con todo el pensamiento de la Administración por Objetivos y/o Resultados, se anticipa a lo que ocurrirá.
- Permite que las actividades sean entendibles fácilmente, porque se agrupan por funciones; por ejemplo: los departamentos de Ingeniería, Personal, y Contabilidad.
- Proporciona agrupar rubros de los gastos, en unidades funcionales; la medición de desempeño y comparación entre las diferentes divisiones de una entidad.

Antes de continuar, se debe precisar qué se entiende por **actividades**: son las acciones que indican qué y cómo hacer para lograr los objetivos, que permitan llegar a los métodos a los resultados fijados; por lo tanto, mejorar el soporte para tomar decisiones, puesto que ello proporciona una "fotografía" realista del impacto de la variedad de decisiones que se puedan tomar, como por ejemplo:

- Determinar si se hace, se compra o se manda a maquilar.
- Mezcla de líneas de fabricación o de productos.
- Determinar correctamente el Costo Unitario por producto.
- Uso de nueva tecnología.
- Desarrollo de nuevos productos.
- Planeación y control de inventarios.

Pero además el costo derivado de una "Contabilidad Administrativa", debe tener esa misma concepción, que se puede definir como una manera sistemática para mejorar la Toma de Decisiones basadas en proyectos, combinando Contabilidad, Finanzas, e información de las operaciones, en el análisis del proceso, lo cual proporciona, al Administrador, al Contador, y al Contralor, una visión de planeación estratégica, habilidad en el campo de producción y continuidad en el mismo, para captar todos los costos, soportando decisiones a corto plazo, porque además obliga a utilizar los costos como herramienta para adiestramiento y poder medir resultados de los objetivos trazados.

Como es sabido, en los "Costos Tradicionales" se tienen recursos o elementos del Costo, que se dividen en directos (materiales y salarios) e indirectos, éstos se suman y se asignan a los productos, con el problema de que los Gastos Indirectos de

Fabricación, se prorratan quizá con bases lógicas, científicas, o simplemente aplicando porcentajes.

En cambio en los "Costos Basados en Actividades", se asignan al producto, de acuerdo a los centros de actividades que intervienen en su fabricación y que los soportan.

Para mayor claridad, es conveniente precisar:

- **Actividad.-** Es el trabajo desempeñado dentro de una organización.
- **Actividad Atribuible.-** Característica de la actividad en forma individual, ejemplo: tiempo.
- **Actividad del Grupo de Costos.-** Agrupación de todos los costos que se asocian a una actividad.
- **Lista de Actividad.-** Enunciación de las mismas y su asociación con los costos de los recursos consumidos o utilizados en un producto o servicio.
- **Actividades Adicionales Valuadas.-** Son aquellas lo suficientemente importantes para contribuir al valor del Costo Unitario.

Es necesario hacer hincapié, como se hizo en la parte de Presupuestos, que para lograr los costos, es necesario que la Empresa esté organizada y operando con toda la base filosófica de la Administración por Areas y Niveles de Responsabilidad, sólo adecuando los conceptos tradicionales, haciendo uso de los nuevos, para poder llegar a lo siguiente:

El método de "Costos Basados en Actividades" (A.B.C.) mide el costo y desempeño de la actividades, basado en el uso de recursos, así como organizando las relaciones de los responsables de los Centros de Costos de la diferentes actividades.

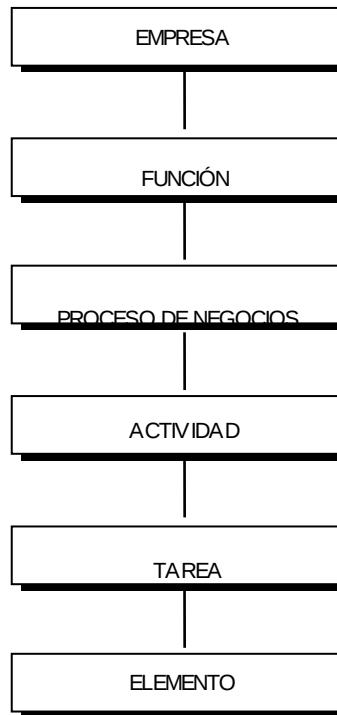
Con la anterior concepción, los beneficios son:

- 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 al trabajo en equipo en las areas 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 actividad.
- Para lograr el punto anterior, es precisa una revisión de estructura, en cuanto a Areas y Niveles de Responsabilidad", de la Organización.

Por otro lado recordando que existen:

- Area de Utilidad, en la que se generan ingresos y costos.
- Area de Costos, en la que sólo se originan los costos.

Por lo cual, las mismas deben ser analizadas con sus responsabilidades, para definir actividades que se realicen en sus "Areas Funcionales", dentro del siguiente esquema, que las jerarquiza:



Con lo anterior es posible determinar actividades en función de los objetivos que persigue la Entidad, para asignar los recursos y proceder a la administración de los mismos.

Se aprecia, en este punto, lo difícil que es realmente determinar las actividades organizacionales, lo que sólo se logra con comunicación que debe estar establecida en el "Esquema de Administración por Resultados", ya que se debió tener previa fijación de niveles, áreas, y tramos de autoridad, por lo cual bastará realizar entrevistas con los responsables para definir las actividades y para que se tome la jerarquización de las mismas, de la Empresa, porque ya la nueva concepción a la asignación de Costos, traerá los siguientes aprovechamientos:

- **Organizacional.-** Traducido como las utilidades de las actividades para cada nivel.
- **Funcional.-** Se refiere a las utilidades de las actividades que sirven para un propósito común de cada área.
- **De Procesos.-** Corresponde a las utilidades que reportan las actividades definidas y analizadas, en base al flujo de estas últimas, para el logro de resultados, pero incluyendo el factor tiempo.

A continuación se puede visualizar el cambio, con la siguiente comparación:

COSTO DEL DEPARTAMENTO DE INGENIERÍA			
TRADICIONAL		POR ACTIVIDADES	
Salarios.	\$ 640,000	Desarrollo Diario.	\$ 87,500
Tecnología.	80,000	Mantenimiento Diario.	177,500
Costos de Viaje.	45,000	Desarrollo de Rutas	
Herramientas.	60,000	de Producción.	43,000
Varios.	25,000	Mantenimiento de Rutas	
		de Producción.	133,000
		Órdenes Especiales.	95,000
		Entranamiento.	41,500
		Estudios Especiales.	132,500
		Diseño de Herramientas.	41,000
		Administración.	99,000
TOTAL	\$ 850,000	TOTAL	\$ 850,000

El desglose de actividades se logra gracias a entrevistas con los responsables de cada área que las define, partiendo de prorrateos o asignar los costos de acuerdo a actividades; además, permite que los mismos administradores descubran actividades no valuadas y que no merecen valuarse; estas últimas pueden ser determinadas al revisar la "Relación Producto-Actividad", grupo de niveles que implica desarrollar actividades que necesiten soportar la elaboración de cada producto y qué consideraciones hay que hacer para asignar costos; ejemplo: Ingeniería de Producción, su objetivo es la fabricación, la meta es el producto, siendo las actividades para lograrlo: proveer materiales, supervisar trabajo, desempeño y utilización de máquinas, cumplimiento de órdenes, administración de partes, etc.

Ahora continúa clasificar los grupos en:

A).- Nivel Unitario de Costos.

- Proveer material.
- Supervisar trabajo.
- Trabajo de máquinas.

Todo medido en base a "Horas Directas de Trabajo", en "Horas Directas e Indirectas", o en "Horas Máquina", según el caso.

B).- Nivel de "Costo Total de Producción", con base en el cumplimiento de órdenes, medidas por el tiempo ocupado en las mismas.

Estos dos niveles se apoyarán en el "Grupo de Costos Sustantivos", que sería: la administración de partes, medido con el número o costo de ellas.

El análisis simple, expuesto, da una idea, pero desde luego, debe hacerse un estudio para cada caso y tiempo, lo cual permitirá, al Administrador, saber qué puesto requiere un análisis minucioso, antes de eliminar productos que no dejen utilidad, requisitos de clientes especiales, procesos productivos ineficientes, etc.

Resumiendo, el A.B.C. (Costos Basados en Actividades) no es más que una manera de analizar los Costos, en especial los Gastos Indirectos de Producción, que en esta concepción se aplicarán por actividades, mismas que precisa estén delimitadas, porque la Empresa deberá estar administrada, en su totalidad, por Areas y Niveles de Responsabilidad.

Además, hay qué aclarar que es un nuevo enfoque, pero no garantiza abatir costos, sólo es una manera de asignarlos diferentemente, con otra observancia, quizá con bases lógicas, respecto a las actividades que intervienen en la producción de cada uno de los artículos, con el enfoque de medición de acciones.

2. CASO PRÁCTICO.

Para tal efecto y tener una idea al respecto, recurrir al libro del mismo autor: El PRESUPUESTO, es su Capítulo cuarto: PRESUPUESTO POR AREAS Y NIVELES DE RESPONSABILIDAD, III.- CASO PRÁCTICO.