

OTRA VISIÓN SOBRE EL ABC

Amaro Yardin

Resumo:

*Si tuviéramos que decir qué es el ABC, ensayaríamos la siguiente definición: El Activity Based Costing configura un formidable fenómeno de marketing impulsado originalmente por las consultoras norteamericanas y actualmente por las de casi todo el mundo, con el objeto de ofrecer una imagen de modernidad a los análisis y las informaciones sobre costos, que intenta superar las formulaciones obsoletas e inútiles para la adopción de decisiones. Comenzamos con esta vehemente afirmación un trabajo que intentará ofrecer nuestra particular visión sobre un tema tan polémico, porque entendemos que el respeto al lector nos obliga a desnudar, desde las primeras líneas, nuestra toma de posición, con el propósito del que el mismo se adentre en su lectura con la tranquilidad que suministra el previo conocimiento del posible sesgo que puede impregnar a nuestra argumentaciones. Este llamado nuevo sistema de costeo, reconoce su origen, en el ámbito teórico, en una obra titulada en castellano *La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la Contabilidad de Gestión*, de los autores H.Thomas Johnson y Robert S. Kaplan, traducción del trabajo original *Relevance Lost*, escrito en 1986. La obra señalada, quizás muy importante para la literatura especializada norteamericana, es, en buena parte, una repetición de las observaciones y reflexiones sobre el retraso de los sistemas contables, que en la Argentina se conocieron desde muchos años antes y que fueron brillantemente sistematizados en *Replanteo de la técnica contable*, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, publicado por Ediciones Macchi en 1980. Trataremos de exponer nuestras reflexiones sobre el tema en dos capítulos: El primero contendrá una serie de comentarios críticos sobre las afirmaciones y propuestas formuladas por Johnson y Kaplan en la obra citada, así como por Robin Cooper y otros defensores del ABC. El segundo estará dirigido a evaluar los supuestos avances que proporciona el ABC en la teoría de los costos y en su aplicación práctica.*

Palavras-chave:

Área temática: *Tendências no ensino da contabilidade de custos e da gestão de custos.*

OTRA VISIÓN SOBRE EL ABC

Dr. Amaro Yardin
universidad Nacional del Litoral
República Argentina

Si tuviéramos que decir qué es el ABC, ensayaríamos la siguiente definición:

“El Activity Based Costing configura un formidable fenómeno de marketing impulsado originalmente por las consultoras norteamericanas y actualmente por las de casi todo el mundo, con el objeto de ofrecer una imagen de modernidad a los análisis y las informaciones sobre costos, que intenta superar las formulaciones obsoletas e inútiles para la adopción de decisiones”.

Comenzamos con esta vehemente afirmación un trabajo que intentará ofrecer nuestra particular visión sobre un tema tan polémico, porque entendemos que el respeto al lector nos obliga a desnudar, desde las primeras líneas, nuestra toma de posición, con el propósito del que el mismo se adentre en su lectura con la tranquilidad que suministra el previo conocimiento del posible sesgo que puede impregnar a nuestra argumentaciones.

Este llamado “nuevo sistema de costeo”, reconoce su origen, en el ámbito teórico, en una obra titulada en castellano “La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la Contabilidad de Gestión”, de los autores H.Thomas Johnson y Robert S. Kaplan, traducción del trabajo original “Relevance Lost”, escrito en 1986.

La obra señalada, quizás muy importante para la literatura especializada norteamericana, es, en buena parte, una repetición de las observaciones y reflexiones sobre el retraso de los sistemas contables, que en la Argentina se conocieron desde muchos años antes y que fueron brillantemente sistematizados en “Replanteo de la técnica contable”, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, publicado por Ediciones Macchi en 1980.¹

Trataremos de exponer nuestras reflexiones sobre el tema en dos capítulos: El primero contendrá una serie de comentarios críticos sobre las afirmaciones y propuestas formuladas por Johnson y Kaplan en la obra citada, así como por Robin Cooper y otros defensores del ABC. El segundo estará dirigido a evaluar los supuestos avances que proporciona el ABC en la teoría de los costos y en su aplicación práctica.

¹ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS, Replanteo de la técnica contable, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1980.

CAPÍTULO I

Comentarios críticos sobre el ABC.

1) Dicen Johnson y Kaplan que “La afirmación contable de la gestión empresarial... está demasiado agregada y distorsionada y llega demasiado tarde para ser relevante en las decisiones directivas de planificación y control”.²

Esta afirmación es trivial para cualquier especialista en costos de la Argentina, Brasil, Chile, Méjico y otros países latinoamericanos que manejaban cotidianamente estos conceptos cuando “conmueve al mundo” la audaz reflexión de los norteamericanos.

2) En otro pasaje, los mismos autores manifiestan: “La contabilidad de la gestión tampoco proporciona costes de producto ajustados. Los costos se asignan a los productos con criterios arbitrarios y simplistas, en general basados en la mano de obra directa, que no representa la cantidad de recursos empresariales que demanda cada producto”³

En la mayoría de las universidades argentinas se enseña, desde comienzos de la segunda mitad de este siglo, que las bases de prorratio o criterios de reparto de los costos indirectos no se basan necesariamente sobre la mano de obra directa, sino sobre los elementos que, para cada caso, se muestren como más idóneos (es decir, más estrechamente vinculados con cada tipo de costo). Las horas máquina, los kilovatios instalados ponderados por hora de uso, el valor o la cantidad de materiales, etc. son empleados ordinariamente como bases de distribución de los costos indirectos.

3) Acerca del retraso relativo de la contabilidad, Johnson y Kaplan sostienen: “En parte, este estancamiento puede ser atribuido al dominio de los estados financieros externos durante el siglo XX. Auditores y legisladores, conscientes de su responsabilidad hacia los destinatarios de los estados financieros, prefirieron usar prácticas contables conservadoras, basadas en transacciones financieras objetivas, verificables y realizadas. Al medir el costo de los productos vendidos y valorar el inventario, los auditores insistieron en costes de productos basados en las transacciones históricas registradas en las cuentas del libro mayor de la compañía”.⁴

Los informes de Gestión en los países latinoamericanos, se alejaron de las normas contables legales y profesionales, debido con toda seguridad al sensible deterioro de la utilidad de los Estados Contables tradicionales como consecuencia de los altos niveles de inflación. Este alejamiento de las normas corrió paralelo con un acercamiento a la Economía, es decir, prevaleció la preocupación por un análisis de la verdadera naturaleza de los hechos económicos sobre la defensa de los intereses de los terceros respecto de la empresa. Ello dio lugar a la confección de los informes sobre costos más ajustados a la realidad y, por consiguiente, más útiles para la adopción de decisiones. Cualquier interesado medianamente cuidadoso encontrará abundante bibliografía fechada bastante tiempo antes de la aparición del exageradamente célebre “Rlevance Lost”.

² JOHNSON, H. Thomas Y KAPLAN, Robert S., La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión, Plaza y Janes Editores, Barcelona, 1988, pág. 19.

³ Ibidem, pág. 20.

⁴ Ibidem, pág. 29.

4) La obra de los autores que estamos comentando sostiene que: “Sesenta años de literatura emergieron para defender la separación de los costes en componentes fijos y variables, como receta para tomar buenas decisiones sobre el producto y controlar los costes” incurriendo seguidamente en la ignorancia de afirmar: “Esta literatura, muy persuasiva cuando se ilustra en los escenarios simples de un solo producto usados por economistas académicos y contables, nunca se planteó el origen de los costos fijos y la forma en que debían ser cubiertos por cada producto de la cartera de la empresa”⁵

Los artículos sobre costeo variable (llamado entonces costeo directo) del mejicano Armando Ortega⁶ de 1962, ya hacía alusión a los problemas de producción múltiple. El desarrollo de temas vinculados con la multiproducción ya fue embrionariamente esbozado por el autor de este artículo en el capítulo XII de la obra “Tratado de Contabilidad de Costos”, aparecido en 1979-⁷. Desde hace alrededor de veinte años las cátedras de Costos de la Universidad Nacional del Litoral (Argentina) desarrollan complejos problemas de producción múltiple a través del análisis marginal. El profesor de la Universidad de San Pablo (Brasil), Eliseu Martins, en su libro Contabilidad de Custos⁸, escrito en 1985, ya alude con interesantes reflexiones al tema de multiproducción.

Es obvio que el aludido conocimiento de los autores norteamericanos es justificable desde el momento en que raramente leen literatura escrita en lengua no inglesa. Carece de prestigio, en ese medio, todo lo que se publica en Hispanoamérica.

5) Sostienen Johnson y Kaplan: “Pero la contabilidad de costes no pretendía rastrear el consumo de recursos que correspondía a cada producto, sino valorar inventarios para la realización de informes financieros. La demanda de informes financieros se desarrolló después de 1918 dadas las nuevas presiones ejercidas sobre las corporaciones por los mercados de capital, las autoridades fiscales y los cuerpos legales. De todas las demandas posteriores al 1900, la demanda de informes financieros auditados por contables independientes fue, probablemente, la que tuvo una influencia más profunda y duradera en la contabilidad de costes de gestión”⁹.

Nótese la sorprendente similitud de ideas con el siguiente párrafo, escrito casi simultáneamente en la Argentina: “Resulta ocioso demostrar que necesariamente el Estado Contable Unico, por mayor que resulte el esfuerzo de respetar el principio de equidad en su elaboración desde el punto de vista de su utilidad, satisface la necesidad de algunos operadores y deja insatisfechos a muchos.

Es notorio que el grupo más perjudicado fue el de los propios responsables de la conducción de las empresas. Tan ineficiente se volvió la contabilidad apoyada en el concepto de Estado Contable Unico, que dio lugar a la aparición de la llamada Contabilidad Gerencial como un

⁵ Ibidem, pág. 30.

⁶ ORTEGA, Armando, El costeo directo en relación con los estados financieros, Revista Selección Contable, Buenos Aires, agosto de 1962.

⁷ YARDIN, Amaro, El punto de equilibrio, capítulo XII del Tratado de Contabilidad de Costos, de Carlos M. Giménez y colaboradores. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1979, págs. 503/57.

⁸ MARTINS, Eliseu Contabilidad de Custos, Editora Atlas, San Pablo, 1985.

⁹ JOHNSON, H. Thomas y KAPLAN, Robert S., op. cit., pág. 131.

sistema de información que cubriera el deamparo en que la contabilidad sumió a los empresarios”.

Lamentablemente, esto no es reconocido por la mayor parte de la profesión. Por el contrario, alentada por el poderoso grupo profesional de los Auditores, no sin cierta dosis de ingenuidad, supone que el Estado Contable Unico contempla las necesidades de información de todo el ámbito económico.¹⁰

6) En el capítulo 5 de “El diseño de sistemas de costos gerenciales”, de Robin Cooper y Robert Kaplan¹¹, se señala: “No es cierto que los productos consumen los recursos de soporte en proporción a las unidades fabricadas”.

Esta no es una afirmación novedosa. Desde hace más de medio siglo, el costeo variable niega entidad a la figura del costo fijo unitario. Lo que los autores quizás quisieron manifestar es que el criterio del costeo por absorción supone que los costos fijos (o recursos de soporte) son proporcionales a la cantidad de unidades fabricadas. Pero la figura del costeo por absorción está, desde mucho tiempo atrás, severamente cuestionada como herramienta para la toma de decisiones.

7) En la misma obra, se sostiene: “Para computar la ganancia operativa de la fabrica podríamos sumar los márgenes operativos de todas las líneas de producto y restr los costos de nivel de apoyo.”.

Los modelos de exposición del costeo variable en su versión avanzada ya venían procediendo de esta manera mucho antes de 1986.

8) En otro pasaje de la obra, afirman los autores: “Cuando analizamos costos para saber si son variables o fijos recomendamos usar la “Regla del uno”: Si una sola persona (o una máquina) existe en un departamento, puede considerarse un costo fijo. Pero cuando más de una unidad de recurso es necesario en un departamento, puede tratarse de un costo variable”.

Las personas, las máquinas o cualquier otro recurso puede dar lugar a costos variables o fijos. Los autores confunden el concepto de “costo variable” con el de “costo directo”. Si una sola persona o una sola máquina es empleada para fabricar más de una clase de producto, estamos en presencia de un costo indirecto. Pero este costo indirecto puede ser fijo o variable. El consumo de energía de la máquina es, por ejemplo, un costo variable, mientras que su amortización (si su pérdida de valor es función del tiempo y no del uso) es un costo fijo. Es verdad que en el largo plazo, todos los costos son variables, pues superando un cierto nivel de actividad, se vuelve necesario aumentar hasta los costos de estructura más rígidos. Pero ello no otorga ninguna validez a la llamada “Regla del uno”.

9) Con respecto al comportamiento del costo de mano de obra, señalan: “La mayoría de los sistemas tradicionales consideran a la mano de obra que se paga por hora o por semana, como variable. Pero los trabajadores que trabajan de esta forma no siempre pueden ser tratados

¹⁰ CARTIER, Enrique, y YARDIN, Amaro, Juicio a la contabilidad de costos, en Revista Española de Financiación y Contabilidad, Nro.57, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1988, pág. 613.

¹¹ COOPER, Robin, y KAPLAN, Robert, El diseño de sistemas de costos gerenciales, Editorial Prentice-Hall, 1991, capítulo 5.

como un costo variable porque la manera en que les es liquidado el salario hace que se les abonen las horas tanto productivas como improductivas”.

Tampoco esa reflexión agrega algo a los conceptos que los expertos en costos de América Latina vienen empleando desde hace muchos años. El tratamiento de la mano de obra como costo fijo es un valor entendido y raramente discutido en las jornadas técnicas de los institutos de costos de Argentina y Brasil, por ejemplo. Como muestra, remitimos al lector al capítulo VI del Tratado de Contabilidad de Costos, publicado en 1979.¹²

10) En “Auge y caída de la Contabilidad de Gestión”, Johnson y Kaplan manifiestan: “...para muchos departamentos las demandas asociadas a la producción de 100.000 unidades del mismo producto son distintas a las asociadas a la producción de 10 unidades de 10.000 modelos distintos. Esta segunda situación, aunque no presente diferencias en cuanto a volumen de producción, requiere más programación, puesta a punto, inventario a pedir, inspeccionar, almacenar, vigilar y mover, y más pedidos a entregar”.

Esta idea ya está contenida en el trabajo “Los costos en el transporte urbano de pasajeros”, publicado hace 15 años. Allí se dijo: “El análisis de las causas de devengamiento de los costos - tan importante y tan frecuentemente olvidado en los estudios de costos - es el eje rector de nuestra propuesta técnica”¹³.

La asignación de todos los costos indirectos sobre la base de una única clave de reparto (la mano de obra directa, para los autores que estamos comentando) lleva inevitablemente a serios errores en la determinación del costo unitario en supuestos tan disímiles como fabricar 100.000 unidades iguales o 10 unidades de 10.000 clases diferentes.

En nuestro trabajo citado¹⁴ planteamos claramente esta situación, cuando sostenemos que no todos los costos del transporte están vinculados con la unidad “pasajero/kilómetro”. No tiene los mismos costos una empresa que cuente con un solo vehículo que recorra 10.000 km. transportando a 10 pasajeros (100.000 pasajeros/kilómetro), que otra empresa que alcance la misma cantidad de pasajeros/kilómetro mediante el empleo de 10 vehículos que recorran 1.000 kilómetros cada uno transportando 10 pasajeros.

Creemos que las precedentes consideraciones, aunque son sólo unas pocas sobre todas las que apoyan el nacimiento del ABC, son suficientes para demostrar que las preocupaciones y los interrogantes que los norteamericanos se planteaban a fines de la década de los ochenta, ya eran lugar común en los estudios y debates de los especialistas en Contabilidad de Gestión y Costos latinoamericanos.

Los desarrollos conceptuales llevados adelante por los profesores de la Universidad de San Pablo (en el Brasil) y de las Universidades de Buenos Aires, del Sur y del Litoral (en la Argentina), van claramente más allá de las reflexiones formuladas por los creadores del supuesto nuevo sistema.

¹² RODRIGUEZ JAUREGUI, Hugo, La mano de obra directa, capítulo VI del Tratado de Contabilidad de Costos de Carlos M. Giménez y colaboradores, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1979.

¹³ YARDIN, Amaro, RODRIGUEZ JAUREGUI, Hugo, y CUESTA, Norberto, Los costos en el transporte urbano de pasajeros, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1981, pág. 2.

¹⁴ Ibidem, pág. 2.

CAPÍTULO II

¿Es un avance el ABC?

Los pilares que sirven de apoyo al Costeo Basado en las Actividades, son los siguientes:

- a) Los productos generan actividades y las actividades generan costos.
- b) Los costos directos pierden significación a medida que se tecnifica la producción, aumentando, por consiguiente, la importancia de los costos indirectos.
- c) La mano de obra directa no configura necesariamente un elemento adecuado para la distribución de los costos indirectos.
- d) El costo unitario completo de un producto es una magnitud determinable, e indispensable para la adopción de decisiones.
- e) La mecánica adecuada para hacer incidir los costos indirectos sobre el costo unitario de un producto es detectar la actividades "portadoras" de costos.

Analizaremos estas cinco ideas fundamentales introducidos por el Activity Based Costing, con el propósito de encontrar su compatibilidad con la realidad económica.

Primera idea: "Los productos generan actividades y las actividades generan costos".

Esta afirmación es incorrecta o, por lo menos, parcial.

Es cierto que son las actividades y no los productos las que generan costos. Pero los costos no son generados "exclusivamente" por las actividades.

Existe una importante cantidad de costos que son generados simplemente para colocar a la empresa en aptitud de producir, por lo cual su valor no cambia sensiblemente cuando se modifica la magnitud de las actividades.

Estos costos, conocidos como costos fijos de estructura son enteramente independientes de las actividades. Por consiguiente, es importante no olvidar el doble origen de los costos:

Las actividades y
El mantenimiento de la estructura.

Ambos tipos de costos deben ser claramente diferenciados en el estudio de cualquier proyecto o programación de costos, tanto de corto cuanto de largo plazo.

En la superabundante bibliografía sobre el ABC nos encontramos con una sorprendente ausencia de esta clase de análisis, lo que resta visiblemente su valor como información para la toma de decisiones.

Segunda idea: "Los costos directos pierden significación a medida que se tecnifica la producción, aumentando, por consiguiente, la importancia de los costos indirectos".

No puede negarse la validez de esta afirmación, empleada por defensores del ABC para desestimar las bondades del criterio del costeo variable, que muchos siguen llamando incorrectamente "costeo directo".

Sobre este aspecto del tema que estamos analizando, es necesario echar luz sobre lo siguiente:

No deben ser confundidos los costos directos con los costos variables y, por consiguiente, tampoco deben ser confundidos los costos indirectos con los costos fijos.

Lo que los "abecedeistas" quieren decir es, empleando correctamente la terminología técnica, que en las modernas estructuras productivas asumen creciente importancia los costos fijos (no los indirectos) frente a los costos variables (no frente a los directos).

Es cierto que las estructuras productivas modernas tienen un alto componente de costos fijos. Pero esto no significa necesariamente que todos los costos fijos sean a la vez indirectos.

La moderna técnica del punto de equilibrio permite brindar información muy útil, a través de un análisis pormenorizado de los costos fijos, separándolos en directos e indirectos, lo que torna posible asignar costos fijos a cierto tipo de producto, a determinada sección productiva, o a algún departamento de servicios o región de ventas, etc.

No podemos dejar de reconocer que la evolución de la tecnología productiva tiende a hacer prevalecer la magnitud de los costos indirectos sobre los directos. Pero ello no impide el análisis de costos a través del criterio del costeo variable, pues este permite presentar la incidencia de todos los costos tal como ellos se comportan prácticamente.

En síntesis, el criterio del costeo variable (conocido también bajo denominaciones tales como "análisis marginal" o "criterio contributivo") tiende a una identificación lo más real posible de cada costo con su causa de devengamiento. Y esto es la más importante contribución que dicho criterio ha suministrado a la Contabilidad de Gestión.

Tercera idea: "La mano de obra directa no configura necesariamente un elemento adecuado para la distribución de los costos indirectos"

En el ámbito de la especialidad, en la Argentina así como en los más avanzados países latinoamericanos, nadie duda de este aserto desde hace más de cuarenta o cincuenta años.

Pero también es cierto que ningún buen especialista en costos, ni ningún profesor universitario de la disciplina, comete el error de usar exclusivamente al costo ni a las horas de mano de obra directa como criterio de reparto.

El empleo de otras bases, e inclusive el empleo de bases múltiples, es habitual en cualquier cuaderno de ejercicios elementales sobre costos.

Por ello no resulta legítimo que los creadores del ABC se autoproclamen como los descubridores de esta falencia y como los inventores de un sistema superador.

Cuarta idea: "El costo unitario completo de un producto es una magnitud determinable, e indispensable para la adopción de decisiones".

Esta afirmación vincula de manera inequívoca al ABC con el criterio del costeo completo.

Quienes conocen nuestras publicaciones, saben de nuestro decidido enrolamiento en las filas de los partidarios del costeo variable, por lo que deberán redoblar su atención para neutralizar las consecuencias de la inevitable vehemencia con que defendemos el señalado criterio.

El criterio de costeo completo se encuentra en franco retroceso como herramienta adecuada para la adopción de decisiones acertadas. Los mismos partidarios de su adopción para decisiones de largo plazo, reconocen abiertamente que es inadecuado para tomar decisiones de corto plazo.

El costeo completo no alcanza a reconocer el tipo de vinculación causal entre un costo y un producto, pues se maneja sobre la convicción de que todos los costos están relacionados con el volumen.

Solo el criterio del costeo variable logra visualizar correctamente las vinculaciones causales, separando los costos cuya causa es el volumen de actividad, de aquellos en que lo es el mero transcurso del tiempo. Sin una clara distinción de la naturaleza de ambos tipos de costos, no es posible formular modelos que ayuden a adoptar buenas decisiones.

Creemos conveniente manifestar que no estamos solos en esta línea de pensamiento. Baste citar el brillante trabajo de los profesores Castelli y Guerreiro sobre el ABC, publicado en Brasil y Argentina.¹⁵

El "costo meta" (target cost) es otro concepto motorizado paralelamente al ABC. El mismo se concreta planeando un beneficio para cada unidad de producto a través de restar su costo completo a su precio de venta.

El problema es que el costo completo (full cost), como bien lo señalan los autores citados, no constituye una entidad conceptual válida en el ámbito de los fenómenos económicos.

Considerando insoslayable una cita textual de la opinión de Castelli y Gerreiro sobre el tema:

"La cuestión central que reside en el foco del problema de la viabilización de tal concepto (el target cost), es que, simplemente, no existe beneficio por unidad de producto y, por

¹⁵ CASTELLI, Armando y GUERREIRO, Reinaldo, Un análisis del sistema ABC (Activity Based Costing) en Revista Costos y Gestión, Nro. 18, IAPUCO, Buenos Aires, 1995.

consiguiente, no existe el target cost del producto. Determinar un beneficio por unidad de producto es posible solamente sobre la base conceptual del full-cost, o sea, partiendo del precio de venta y restándole el costo (por absorción) unitario del producto, se obtiene el beneficio por unidad. Consideramos que es tan subjetivo e inadecuado, desde la óptica de la toma de decisiones, el cálculo del beneficio por unidad de producto, como lo es el cálculo del costo total por unidad de producto, especialmente cuando estos conceptos son utilizados bajo la perspectiva de objetivos de la empresa. Existen numerosas cuestiones sobre ese asunto que no tienen respuestas objetivas y convincentes: ¿Cómo fijar el beneficio unitario del producto? ¿Cómo comparar y evaluar si el beneficio que el producto generó está de acuerdo con el beneficio previsto? ¿Cómo comparar y evaluar el costo real frente al costo meta establecido?"

"Consideramos que no existe ningún sentido conceptual ni práctico en la determinación del beneficio unitario del producto. A nivel de la unidad individual del producto es posible la identificación del precio de venta, del costo variable y del margen de contribución. Por otro lado, esos conceptos, empleados bajo una óptica unitaria presentan determinadas limitaciones para las decisiones gerenciales. Lo que es realmente relevante para las decisiones económicas, es el análisis del margen de contribución obtenido por la validación por el mercado, de los volúmenes de los productos fabricados."¹⁶.

Quinta idea: "La mecánica adecuada para hacer incidir los costos indirectos sobre el costo unitario de un producto es detectar las actividades "portadoras" de costos".

¿Qué son los portadores de costos?

Portadores de costos, conductores de costos, direccionadores de costos, inductores de costos, o la más sofisticada expresión "cost drivers", no son otra cosa que las causas de devengamiento de los costos.

Las causas de devengamiento -o factores de devengamiento, como los denominamos en un trabajo¹⁷ publicado en 1981- siempre fueron los elementos vinculantes de los costos con las unidades que se pretende costear.

Para determinar el costo de la energía consumida por cierta maquinaria, existen dos posibilidades:

a) Determinamos la cantidad de kilovatios consumidos por esa máquina a través de la lectura de un medidor de consumo especial para la misma (caso costo directo), o

b) Determinamos de la misma manera la cantidad de kilovatios consumidos por varias máquinas (entre las cuales se encuentra la que deseamos costear) y buscamos la causa vinculante de ese costo (consumo de energía) con cada una de dichas máquinas (caso de costo indirecto).

¹⁶ Ibidem, pág. 97.

¹⁷ YARDIN, Amaro, RODRIGUEZ JAUREGUI, Hugo, y CUESTA, Norberto, op. cit, pág. 2.

Encontramos que la causa del consumo de energía es el tiempo que las máquinas están en marcha, ponderado con la potencia del motor eléctrico de ellas y, por consiguiente, seleccionamos a las "horas/máquina por unidad de potencia", como el factor vinculante (o portador, conductor, direccionador, inductor de costos).

Esta es una vieja técnica empleada tradicionalmente en el cálculo de costos. Quizás el aporte más significativo del ABC es el de llamar la atención sobre la alarmante negligencia por parte de los profesionales, en oportunidad de la aplicación práctica, al no estudiar con el debido cuidado cada manifestación de los costos tendientes a encontrar la causa de devengamiento más adecuada para emplearla como clave de reparto de los costos indirectos.

Pero de ninguna manera puede decirse que las propuestas teóricas serias, ni la aplicación práctica responsable de tales propuestas, hayan empleado a la mano de obra directa como única clave de reparto o base de distribución de los costos indirectos.

Por otra parte, no debemos olvidar la importancia de la relación "costo / beneficio" de la información. En efecto cuando el costo de encontrar y medir la magnitud de una causa de devengamiento sea incompatible con el beneficio que se deriva de la mayor precisión con que se calcule eventualmente un cierto costo, deberán emplearse aproximaciones más groseras, aunque menos costosas.

CONCLUSIÓN

El progreso técnico de los análisis a través del costeo variable permite hoy emplearlos en ámbitos de alta complejidad, tales como en ambientes de producción múltiples con o sin condicionamiento técnico o de mercado, en tramos con magnitudes cambiantes en precios de venta, o magnitudes cambiantes en la estructura de costos fijos, o con distintas pendientes de costos variables, etc.¹⁸

Así mismo, los avances de los estudios sobre el punto de equilibrio ampliado hacia el planeamiento de los resultados, han convertido a ese concepto en una potente herramienta de formidable utilidad para la adopción de decisiones empresariales.

Todo ello, unido a las permanentes crecientes posibilidades que suministra la vertiginosa evolución de los medios electrónicos de procesamiento de datos, tornan claramente viables complicados análisis de costos, su planeamiento y control, dentro del ámbito del costeo variable.

A riesgo de incurrir en una pertinaz redundancia, insistimos que todas las herramientas conceptuales existentes antes de la aparición del Activity Based Costing, son perfectamente válidas para gestionar hábilmente las empresas, cualquiera sea su grado de complejidad.

¹⁸ YARDIN, Amaro, RODRIGUEZ JAUREGUI, Hugo, El análisis CVU con costos y precios diferentes para distintos volúmenes, Revista Administración de Empresas, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1980.

Es más, sostenemos que la aparición del ABC ha significado un sensible retroceso en el camino de un análisis de las causas del devengamiento de los costos, al retornar al criterio del full cost, cuya insuficiencia para la toma de decisiones ha quedado largamente demostrada por abundante literatura, a la que adhieren hasta sus propios sostenedores cuando se trata de problemas de corto plazo.

El ABC es un producto que sólo puede ser comprendido en el marco de un análisis histórico.

Las empresas norteamericanas estaban enfrentando, en las décadas de los años 70 y 80 serios problemas frente a la competencia internacional, especialmente japonesa.

La importante tradicional influencia de los auditores llevó a los Estados Contables de publicación a monopolizar la atención de los contadores, quienes no acertaron a formular modelos aptos para la gestión empresarial.

La confusión entre los conceptos "costos" y "valor", derivada del precepto "valuación al costo", terminó por deteriorar sensiblemente el concepto de costo para la adopción de decisiones.

Era necesario, entonces, encontrar alguna novedad que dinamizara los estudios sobre Contabilidad de Gestión, cambiándole la imagen de inutilidad que la invadía.

Este contexto histórico fue tierra fértil para la aparición de la "novedad" conocida como Activity Based Costing, especialmente en un ámbito académico y profesional soberbio y exageradamente encerrado en sí mismo, incapaz de buscar en otros lugares posibles ideas valiosas.

Sin embargo, no seríamos fieles a la necesaria objetividad científica, si no reconociéramos al ABC algunos aporte que han contribuido a mejorar ciertos aspectos desafortunados existentes en los análisis de costos.

En primer lugar, debemos admitir que introduce ciertas reflexiones interesantes en materia de observación del comportamiento de los costos fijos en el largo plazo.

Debe destacarse, asimismo, su vehemente ataque a las exageradas simplificaciones que imperan en muchos estudios sobre costos.

Desde otro enfoque, remarca la importancia de analizar, no sólo el costo del producto final, sino los costos de otros aspectos, tales como costos de proyectos o diseños, de planes de ventas, de atención de clientes, etc.

Pero quizás el mayor aporte que el ABC hace al progreso de la disciplina, es que reivindica la importancia del principio de causalidad, frecuentemente soslayado por imperio de las dificultades inherentes al análisis de las causas del devengamiento de los costos.

Nada mejor que concluir estas reflexiones citando a los señalados profesores de la Universidad de San Pablo:

"Con respecto específicamente al sistema ABC, es incomprensible, desde el punto de vista científico y aún utilitario, la excepcional difusión del sistema, no sólo en el Brasil, sino en todo el mundo. Colocándonos en la condición de usuarios de la información gerencial, no conseguimos entender como este sistema puede ayudar en forma eficaz la gestión de las empresas. No logramos identificar cuál sería el modelo decisorio del gestor a ser alimentando por la información generada por el sistema ABC. En nuestro carácter de investigadores en el área del conocimiento contable, no encontramos los fundamentos científicos que nos permitan comprenderlo y defenderlo."¹⁹.

¹⁹ CASTELLI, Armando, y GUERREIRO, Reinaldo, op.cit., pág. 97.