

La gestión estratégica de costos: ABC, ABM y la necesidad de otras clasificaciones de costos para la toma de decisiones

Ana Maria Golpe (UdelaR) - anagolpe@adinet.com.uy

Resumo:

El gerenciamiento estratégico de costos (GEC) considera a los costos teniendo en cuenta los temas estratégicos en forma explícita. Está compuesto de tres análisis básicos: 1) análisis de la cadena de valor; 2) análisis del posicionamiento estratégico, y 3) análisis de las causales de costos.

La cadena de valor divide a las instituciones en actividades, por eso se entiende que la metodología ABC (Costeo Basado en Actividades, traducido del inglés) es un sistema apropiado.

El ABC alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios: ABM operativo y estratégico.

El objetivo de este trabajo es reflexionar acerca de la aplicabilidad de la GEC con el sistema ABC - ABM y si es necesario considerar, o no, algunas otras clasificaciones antes de tomar decisiones. Para ello, se toman algunas actividades de una rentadora de vehículos de la República Oriental del Uruguay.

Luego de aplicar la metodología ABC - ABM y la clasificación de los costos, de acuerdo al volumen en costos fijos o variables y considerando la existencia de capacidades ociosas, se entendió que es necesario ampliar las clasificaciones, para poder tomar una decisión de forma más racional.

La metodología aplicada consistió en una revisión bibliográfica sobre los conceptos teóricos. Luego se procedió a realizar entrevistas sobre el funcionamiento de la empresa rentadora y se obtuvieron algunos datos numéricos que finalmente se elaboraron.

Palavras-chave: *Gestión estratégica de costos. ABC. Toma de decisiones.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

La gestión estratégica de costos: ABC, ABM y la necesidad de otras clasificaciones de costos para la toma de decisiones

Resumen

El gerenciamiento estratégico de costos (GEC) considera a los costos teniendo en cuenta los temas estratégicos en forma explícita. Está compuesto de tres análisis básicos: 1) análisis de la cadena de valor; 2) análisis del posicionamiento estratégico, y 3) análisis de las causales de costos.

La cadena de valor divide a las instituciones en actividades, por eso se entiende que la metodología ABC (Costeo Basado en Actividades, traducido del inglés) es un sistema apropiado.

El ABC alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios: ABM operativo y estratégico.

El objetivo de este trabajo es reflexionar acerca de la aplicabilidad de la GEC con el sistema ABC – ABM y si es necesario considerar, o no, algunas otras clasificaciones antes de tomar decisiones. Para ello, se toman algunas actividades de una rentadora de vehículos de la República Oriental del Uruguay.

Luego de aplicar la metodología ABC – ABM y la clasificación de los costos, de acuerdo al volumen en costos fijos o variables y considerando la existencia de capacidades ociosas, se entendió que es necesario ampliar las clasificaciones, para poder tomar una decisión de forma más racional.

La metodología aplicada consistió en una revisión bibliográfica sobre los conceptos teóricos. Luego se procedió a realizar entrevistas sobre el funcionamiento de la empresa rentadora y se obtuvieron algunos datos numéricos que finalmente se elaboraron.

Palabras clave: Gestión estratégica de costos. ABC. Toma de decisiones.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

Introducción

Las herramientas administrativas son utilizadas, en general, para la toma de decisiones. Es así que la GEC, junto con los sistemas de ABC-ABM, constituirán el marco para la reflexión de este trabajo, que se aplicará a algunas actividades de una rentadora de vehículos en el Uruguay, a los efectos de considerar si se necesitan, o no, algunas otras herramientas (clasificaciones de costos distintas de estas).

Para poder llevar a cabo el mencionado análisis, el trabajo se desarrolla en seis secciones: la primera es esta; en la segunda, se da una breve explicación de la metodología aplicada; la tercera parte es el GEC; en la cuarta, se exponen algunos conocimientos sobre la metodología ABC; la quinta parte describe el caso de aplicación, y se finaliza con una reflexión en que se une todo lo anteriormente expuesto y la bibliografía correspondiente.

1 Metodología aplicada

La metodología aplicada consistió en una revisión bibliográfica sobre los conceptos teóricos. Luego se procedió a realizar entrevistas sobre el funcionamiento de una rentadora de vehículos y se obtuvieron algunos datos numéricos que finalmente se elaboraron.

2 Gestión Estratégica de Costos

Tal como lo afirman Shank y Govindarajan (Shank y Govindarajan, 1995) el GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita; los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener.

El GEC es la conjunción de tres análisis básicos:

- 1- la cadena de valor;
- 2- el posicionamiento estratégico, y
- 3- las causales de costos.

2.1 La cadena de valor de la empresa

En una primera aproximación, podemos decir que el análisis de la cadena de valor es un enfoque externo a la empresa que intenta identificar las actividades que crean valor.

La cadena de valor divide a la empresa en sus actividades estratégicas más relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existentes y potenciales. Las actividades de valor pueden dividirse en dos grandes tipos:

- actividades primarias y
- actividades de apoyo.

Cuadro Nro. 1. La cadena de producción de valor. Actividades primarias y de apoyo. La tecnología.

Actividades auxiliares	Infraestructura de la empresa	Modelos de planificación				
	Gestión de los recursos humanos	Programación automática de la mano de obra				
	Desarrollo de tecnologías	Diseño asistido por ordenador	Investigación electrónica de mercados			
	Compras	Compra «en línea» de piezas				
	Automatización de almacenes	Producción flexible	Tratamiento automático de pedidos	Telemarketing Terminales externos para vendedores	Servicio a distancia Programación por ordenador de las rutas de servicio	Margen
	Logística interna	Producción	Logística externa	Márketing y ventas	Servicio posventa	
	Actividades primarias					

Fuente: Ser competitivo, Editorial Deusto. (PORTER, 1999).

Una vez determinadas las actividades principales y de apoyo, se les calcularán los ingresos y los costos asociados con cada una de ellas, permitiendo así ver si contribuyen o no con los objetivos prefijados.

2.2 Posicionamiento estratégico de la empresa

La causa fundamental para efectuar un análisis de costos es la toma de decisiones; pero, a medida que evoluciona el pensamiento sobre la formulación de estrategias y el proceso de implementación, el análisis de costos debe tener en cuenta más integralmente el posicionamiento estratégico.

Este punto posee gran importancia dentro del análisis del GEC, ya que el enfoque de este es diferente según la estrategia a la cual la empresa esté enfocada.

2.3 Causales de costos para la empresa

Tradicionalmente, las empresas se centran en evaluar el comportamiento de los costos para realizar futuras proyecciones y tomar decisiones.

Cuando estamos dentro del GEC, el análisis de las causales de costos debe estar destinado a reforzar y completar la visión estratégica de la empresa; así como para evaluar la oportunidad estratégica es necesario examinar los factores de costos y efectuar el seguimiento de la estrategia seleccionada.

Al analizar los costos, el punto de partida debe surgir de las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles son las formas de explicar el comportamiento de costos?
- ¿Cuáles son las causales de costos?
- ¿Qué elección de opciones está impulsando el costo?

Riley (Riley, 1987) expone una lista un poco más elaborada donde clasifica las causales de costos en dos grandes grupos estructurales y de ejecución.

3 Costeo Basado en Actividades (ABC)

Los directivos necesitan información más focalizada hacia las actividades para medir, gestionar y controlar los costos en forma independiente de los lugares o centros donde estas se realicen. Así surge la metodología del ABC (*Activity Based Costing*, en inglés) ya que es sustancialmente más precisa en la asignación del costo total real a los productos que ocasionan el costo. Desde el punto de vista de la competitividad, este tipo de información resulta especialmente útil para identificar las actividades que el cliente es capaz de reconocer y, en consecuencia, de valorar. Esta información centrada en las actividades permite tener una perspectiva estratégica de los costos, esto es, orientada hacia una estimación de la rentabilidad a largo plazo, tomando datos relacionados con las actividades y permitiendo evaluar si son eficientes o no.

El ABM (*Activity Based Management*, en inglés), definido por Robert Kaplan como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, correspondiente al coste de las actividades (Kaplan, Cooper, 1998), tiene una dimensión más genérica que el ABC, dado que el primero está orientado hacia la gestión de la empresa en general y tiene el objetivo de conseguir la excelencia empresarial.

El ABC alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios dentro del ABM: operativo y estratégico.

El ABM operativo se refiere a todo el conjunto de acciones que pueden realizarse. Engloba las acciones que incrementan la eficiencia, reducen costos y optimizan la utilización de los activos; también reducen el tiempo de parada de máquinas, perfeccionando las actividades o procesos defectuosos y aumentando la eficiencia de los recursos de la empresa; lo que lleva a su vez a obtener costos reducidos e ingresos mayores y menos costosos.

El ABM estratégico intenta alterar la demanda de actividades para incrementar la rentabilidad, asumiendo que la eficiencia de la actividad sigue siendo constante. Engloba el cambio de mix de la demanda a efectos de dirigirse a las actividades rentables.

Estas acciones deberían permitir a los directivos mejorar su rentabilidad, especialmente en sectores en que los competidores no conocen la importancia de la relación con el cliente.

Cuadro Nro. 2. Utilización del ABM para mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas (Kaplan).



Fuente: Robert S. Kaplan y Robin Cooper, Coste y Efecto, como usar ABC, ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad, Ed. Gestión 2000, 2da. Edición, página 17.

3.1 Definición de actividad

De acuerdo con Castelló y Lizcano, citado por Álvarez López (1995), podemos definirla como un conjunto de actuaciones o de tareas que tienen como objetivo la atribución, al menos a corto plazo, de un valor añadido a un objeto (producto o proceso), o al menos permitir añadir este valor, bajo la perspectiva del cliente o usuario del mismo.

3.2 Clasificación de las actividades

Siguiendo a Álvarez (1995), podemos realizar la siguiente clasificación de las actividades:

- por funciones: compras, producción, ventas, etc.;
- por su naturaleza: fundamentales o discrecionales;
- por su relación con el objetivo de costo: por volumen de producción, relacionadas con los procesos productivos, de sostenimiento o de infraestructura;
- por su aportación a la generación de valor: con valor añadido o sin valor añadido.

3.3 Pasos de la metodología ABC

Los sistemas ABC se desarrollan a través de cuatro pasos secuenciales:

- desarrollar el diccionario de actividades;
- determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades;
- identificar los productos, servicios y clientes;
- seleccionar los inductores de costes de las actividades que vinculan los costos de las actividades con los productos, servicios y clientes.

3.4 La necesidad de gestionar las actividades

Siguiente a Álvarez (1995), el objetivo continúa siendo siempre el mismo: la mejora continua de los procesos y de las actividades que nos hará asumir en forma eficaz y eficiente la atención de las necesidades de los clientes.

La gestión de las actividades podría sistematizarse en un proceso integrado por las etapas que se detallan a continuación:

- identificar los orígenes del valor para los clientes en diversas actividades y suprimir o reducir al máximo cualquier actividad que no contribuya a aportar valor al cliente;
- identificar los retrasos, excesos e irregularidades de las actividades;
- efectuar un seguimiento de los indicadores del despilfarro;
- diseñar el flujo de actividades de toda la organización. Esto permitirá establecer una lista de las causas que motivan la aparición de retrasos, excesos e irregularidades en las actividades, etc. La eliminación de estas actividades bajará el despilfarro.

La gestión de las actividades puede instrumentarse a través de actuaciones sustantivas, tales como las siguientes:

- reducción del tiempo y el esfuerzo en la ejecución de una actividad;
- eliminación de las actividades innecesarias, porque no agregan valor o no son necesarias;
- selección de las actividades menos costosas entre las alternativas posibles;
- participación o segmentación de las actividades, que permitan atender las necesidades únicas o singulares de los clientes;

- reencauzamiento de los recursos desempleados, que implica que los gestores deben destinar a otras actividades o ahorrarlos a nivel de la empresa.

3.5 Análisis causal de las actividades

Siguiendo a Álvarez (1995), el análisis de la ejecución de las actividades supone buscar las causas, es decir, el conjunto de factores que influyen en la ejecución (plazo, costo, calidad, etc.) de dichas actividades es lo que se conoce con el nombre de inductores de ejecución (drivers). Constituyen la base en la que se fundamentan los planes de mejora continua, además de servir de referencia para los indicadores de pilotaje o de seguimiento.

Los inductores de una actividad se clasifican, según los factores que los influyen, en: inductores de costos, inductores de calidad o inductores de plazos.

Los inductores representan las verdaderas causas e impiden equivocarnos al determinar una actuación.

Cada actividad deberá responder a las siguientes preguntas:

- ¿Por qué se lleva a cabo una actividad o un conjunto de actividades?
- ¿Puede mejorarse la ejecución de la actividad?
- ¿Puede suprimirse la actividad?

3.6 El ABC y la resolución de problemas

Permite desarrollar cuatro aptitudes para la identificación y resolución de problemas en la empresa (extraído del Artículo: El costeo Basado en actividades Autores: Walter Rossi y Liliana Santos):

Una mejor comprensión de los costos y de su comportamiento a través de:

- a. habilidad para la toma de decisiones;
- b. administración de procesos;
- c. administración de la *performance*.

Elementos con los que el uso de esta técnica de costeo es una herramienta para la administración estratégica de costos, permitiendo analizar aspectos como:

- a. la definición de la estrategia de comercialización: en cuanto a precios, formas de efectuar la distribución del producto, clientes etc.;
- b. la decisión de comprar o elaborar un producto (en el área de producción);
- c. la identificación de problemas a solucionar.

3.7 Limitaciones del costeo ABC como sistema formal de contabilidad de costos

- a. Visión estática frente a una visión dinámica del costo.
- b. Adhesión a la distinción obsoleta entre producto y costos por períodos.
- c. El costo de productos a lo largo de la cadena actual de actividades supone el uso de la estrategia actual.

3.8 ABC y las aplicaciones operativas

Las oportunidades para la transformación, reingeniería y mejoras continuas de los procesos pueden ser rápidamente identificadas y cuantificadas por la metodología ABC.

La metodología es sumamente sencilla: comienza por la codificación de las actividades en un modelo parcial, luego se vinculan los costos de los recursos con las actividades, se identifican las posibles oportunidades para esta clase de iniciativas de mejora y se fijan las prioridades para atacar las actividades más ineficientes y que añaden poco o nada de valor. En este caso, muchos inductores pueden ser definidos por el personal directo para la mejora progresiva y continua de los procesos.

A continuación se darán algunos datos de una rentadora de vehículos, a los efectos de entender su aplicación:

4 Caso: Rentadora de vehículos

La rentadora de autos presenta, para simplificar, tres líneas de vehículos. En el Anexo A se puede ver el estado de resultados para un mes de actividad.

Una vez analizadas todas las actividades, la información recabada permitió elaborar el siguiente cuadro:

Cuadro Nro. 3. Datos de actividades, inductores y su cuantificación.

	DEPARTAMENTOS	ACTIVIDADES	IMPORTE	INDUCTOR	CANTIDAD				
					Categoría A	Categoría B	Categoría C	Total	
COSTOS DE PRODUCCIÓN	Depto. De Recepción de Vehículos								
		Programación de entregas / devoluciones	59.054	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290	
		Realización de entregas /devoluciones	39.368	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290	
	Depto. De Administración de Flota	Reclamos de clientes x entregas / devoluciones	24.605	Numero de clientes	300	150	50	500	
		Recibo y entrega de datos a Recepción	19.684	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290	
		Asignación de Vehiculos	14.763	Ordenes de entrega-devolucion	170	70	50	290	
	Depto. De Mantenimiento de Flota	Administración del Garage	4.921	Numero de vehiculos	120	50	30	200	
		Lavado - Nafta - Chequeos	4.921	Numero de vehiculos	120	50	30	200	
		Mantenimiento de los vehiculos	14.763	Numero de vehiculos	120	50	30	200	
		Administración de reparaciones	4.921	Numero de vehiculos	120	50	30	200	
		187.000							
COSTOS DE ADM. Y VTAS.	Depto. De Contabilidad	Administrar clientes	10.702	Numero de clientes	300	150	50	500	
		Hacer facturas	7.135	Numero de facturas	180	60	80	320	
		Hacer contabilidad	24.970	Numero de asientos	820	240	190	1250	
		Gestionar cobros y pagos	10.702	Numero de transacciones	80	80	40	200	
	Depto. De Recursos Humanos	Seleccionar empleados	7.135	Numero de empleados seleccionados	4	5	11	20	
		Evaluar empleados	14.270	Numero de empleados	10	20	15	45	
		Gestionar las nóminas y seguros sociales	14.270	Numero de empleados	10	20	15	45	
	Depto. Comercial	Confeccionar catálogos	14.439	Numero de productos	1	1	1	3	
		Visitar clientes	32.107	Numero de clientes visitados	15	20	15	50	
		Servicio post-venta	14.270	Numero de clientes con servicio post-va.	15	15	20	50	
		150.000							

Fuente: elaboración propia.

Luego de aplicar la metodología de ABC, el resultado se expone en el cuadro siguiente:

Cuadro Nro. 4. Utilidades y costos por categoría de vehículo.

PRODUCCION	Categoría A	Categoría B	Categoría C
Programación de entregas / devoluciones	34.618	14.254	10.181
Realización de entregas /devoluciones	23.078	9.503	6.788
Reclamos de clientes por entregas / devoluciones	14.763	7.382	2.461
Recibo y entrega de datos a recepción	11.539	4.751	3.394
Asignación de vehículos	8.654	3.563	2.545
Administración del Garaje	2.953	1.230	738
Lavado - Nafta – Chequeos	2.953	1.230	738
Mantenimiento de los vehículos	8.858	3.691	2.214
Administración de reparaciones	2.953	1.230	738
	110.369	46.834	29.797
ADMINISTRACION Y VENTAS	Categoría A	Categoría B	Categoría C
Administrar clientes	6.421	3.211	1.070
Hacer facturas	4.013	1.338	1.784
Hacer contabilidad	16.380	4.794	3.796
Gestionar cobros y pagos	4.281	4.281	2.140
Seleccionar empleados	1.427	1.784	3.924
Evaluar empleados	3.171	6.342	4.757
Gestionar las nóminas y seguros sociales	3.171	6.342	4.757
Confeccionar catálogos	4.813	4.813	4.813
Visitar clientes	9.632	12.843	9.632
Servicio post-venta	4.281	4.281	5.708
Facturas del exterior	12.500	9.375	3.125
	70.090	59.404	45.506
Ingresos	500.000	100.000	150.000
Costos directos	-69.541	-43.762	-34.697
Sub total 1	430.459	56.238	115.303
Costos indirectos de producción	-110.369	-46.834	-29.797
Sub total 2	320.090	9.404	85.506
Costos indirectos de administración y ventas	-70.090	-59.404	-45.506
Resultado	250.000	-50.000	40.000

Fuente: elaboración propia.

Se presenta, además, la siguiente información:

Departamento de producción:

Recepción de vehículos: incluye las actividades de programación de entregas/devoluciones (1/2 hora por vehículo) y realización de entregas/devoluciones (1 hora por vehículo).

La empresa planifica utilizar el 80% de su capacidad.

La empresa es de tipo zafral, teniendo que abonar horas extras en los meses de mayor demanda (6 meses en el año).

Se analizarán las actividades:

1) Programación de entregas/devoluciones.

La tarea desarrollada por una persona del área de administración de la producción de la empresa. La tarea consiste en analizar la disponibilidad de los vehículos, coordinando con lo solicitado por el cliente, y la asignación del mismo. También se programan los chequeos, el acondicionamiento correspondiente y la entrega (asignación de personal). La tarea es desarrollada únicamente por una persona, que cobra mensualmente (\$ 59.053) y trabaja 44 horas semanales.

Suponiendo que el mes tenga 4 semanas, tendríamos un total de 44×4 semanas = 176 horas mensuales (Capacidad Práctica Máxima), lo que implica el poder atender $176 \text{ hs} / 0,5 \text{ hs} = 352$ vehículos. Durante el mes de análisis se realizaron 290 entregas y devoluciones.

La empresa planifica tener una Capacidad Ociosa Anticipada del 20% (Capacidad Máxima Práctica – Capacidad Presupuestada), o sea de $352 * 20\% = 70$ vehículos o $176 * 20\% = 35$ horas.

Podemos concluir que existió una Capacidad Ociosa Operativa (Capacidad Presupuestada – Capacidad Real) de $(176 * 0,8 = 141 \text{ horas} - 290/0,5 = 145)$; lo que da 4 horas de COO, o de 8 vehículos.

Atendiendo a la clasificación de los costos en fijos o variables, de acuerdo al volumen de producción, estamos frente a un costo fijo.

2) Realización de entregas/devoluciones.

La tarea es desarrollada por dos personas, indistintamente, del área de producción de la empresa. Se va a buscar el vehículo (al garaje, para la entrega) o donde lo entregue el cliente. Se realizan todos los controles y se dejan registrados en las planillas de cada vehículo. En caso de entrega, se procede a completar el contrato para su firma y la adjudicación de la garantía correspondiente. Para el caso de la recepción, se completa el formulario del control y se procede a completar el contrato para su liquidación. El personal cobra mensualmente y trabaja 44 horas semanales. En caso de que la actividad sea realizada fuera del horario de oficina, existe otra persona que se encuentra de guardia los 365 días del año (24 horas al día), quien cobra por entrega y por devolución realizada (\$ 300 por vehículo).

El cliente tiene la opción de recibir y entregar el vehículo en cualquier horario, en las oficinas, en el aeropuerto o en el puerto.

Suponiendo que el mes tenga 4 semanas, tendríamos un total de 44×4 semanas $\times 2$ personas = 352 horas mensuales (Capacidad Práctica Máxima), lo que implica el poder atender $352 \text{ hs} / 1 \text{ hs} = 352$ vehículos. Durante el mes de análisis se realizaron 250 entregas y devoluciones en la oficina.

La empresa planifica tener una Capacidad Ociosa Anticipada del 20% (Capacidad Máxima Práctica – Capacidad Presupuestada), o sea de $352 * 20\% = 70$ vehículos o $352 * 20\% = 70$ horas.

Podemos concluir que existió una Capacidad Ociosa Operativa (Capacidad Presupuestada – Capacidad Real) de $(352 * 0,8 = 282 \text{ horas} - 250/1 = 250)$; lo que da 32 horas de COO, o de 32 vehículos.

Atendiendo a la clasificación de los costos en fijos o variables, de acuerdo al volumen de producción, estamos frente a un costo fijo.

Respecto de los vehículos que fueron entregados fuera del horario de oficina, tenemos un total de $290 - 250 = 40$ vehículos.

Cada uno implica un costo de $\$ 300 * 40 = \$ 12.000.-$

Atendiendo a la clasificación de los costos en fijos o variables, de acuerdo al volumen de producción, estamos frente a un costo variable.

5 Reflexiones

El GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener. Dicho estudio se apoya en tres análisis básicos: 1) la cadena de valor, 2) el posicionamiento estratégico y 3) las causales de costos.

La cadena de valor divide a la empresa en sus actividades estratégicas más relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existente y potenciales. Es por ello que la metodología resulta muy adecuada para dicho análisis de costeo basada en actividades.

Cuando se aplica la metodología ABC, a nivel global, se obtiene el siguiente cuadro (en forma de resumen, derivado del Cuadro Nro. 4):

Cuadro Nro. 5. Resumen de la aplicación del sistema ABC.

	Categoría A	Categoría B	Categoría C
Ingresos	500.000	100.000	150.000
Costos directos	-69.541	-43.762	-34.697
Sub total 1	430.459	56.238	115.303
Costos indirectos de producción	-110.369	-46.834	-29.797
Sub total 2	320.090	9.404	85.506
Costos indirectos de administración y ventas	-70.090	-59.404	-45.506
Resultado	250.000	-50.000	40.000

Fuente: elaboración propia.

Analizando este cuadro, se puede ver que la categoría “B” de vehículos finaliza con una rentabilidad negativa, que se genera en las actividades indirectas de administración y ventas. Considerando el detalle del Cuadro 4, para la categoría “B” hay una actividad de visitas a clientes con un importe de \$ 12.843 (el importe más alto). Al investigar sobre esta actividad mediante entrevistas, surge que esta situación está relacionada principalmente con futuros clientes. Por lo que no está directamente relacionado con los ingresos expuestos, sino con ingresos futuros. A nivel de gestión puede quitarse, pero no así a nivel contable. La misma profundización puede realizarse con todas las actividades para resolver que decisiones tomar para mejorar la situación de esa categoría.

A los efectos de ir profundizando en la metodología de ABC se seleccionaron dos actividades; dentro del departamento de producción: programación de entregas/devoluciones y ejecución de entregas/devoluciones. La selección se hizo considerando la importancia de las actividades y la extensión del presente trabajo.

Para seleccionar dichas actividades, se plantearon las siguientes preguntas:

- ¿Por qué se lleva a cabo la actividad de planificación de entregas/devoluciones? (A los efectos de ordenar la utilización de los recursos y poder tomar las mejores decisiones; entre otras).

- ¿Puede mejorarse la ejecución de la actividad de planificación de entregas/devoluciones? (Acerca de esto se profundizará en este trabajo).
- ¿Puede suprimirse la actividad de planificación de entregas/devoluciones? (Se entiende que no, ya que es una actividad principal para la empresa).

De la misma manera se plantearon las preguntas para la realización de entregas/devoluciones. Se obtuvieron las mismas respuestas.

Además, atendiendo a la clasificación por funciones, se trata de actividades de producción; considerando su naturaleza, son actividades fundamentales; en relación con el objetivo de costos, están relacionadas con el proceso productivo y se entiende que aportan un valor añadido.

La necesidad de gestionar las actividades puede realizarse en forma sistematizada. Siempre teniendo como objetivo una mejora continua, se trató de:

- identificar los excesos de las actividades a través del análisis de las distintas capacidades.
- efectuar un seguimiento de los indicadores del despilfarro considerando los niveles mínimos de personal.

Propuestas que pueden instrumentarse a través de actuaciones sustantivas tales como las siguientes:

- reducir el tiempo y el esfuerzo en la ejecución de una actividad, considerando los tiempos eficientes.
- reencauzar los recursos desempleados; esto implica que los gestores deben destinar a otras actividades o ahorrarlos a nivel de la empresa.

Dentro de la aplicación del ABM operativo, nos centraremos en los costos y la utilización de los recursos.

En las actividades seleccionadas, se profundizó en las clasificaciones que consideran las distintas capacidades: Capacidad Práctica Máxima, Capacidad Ociosa, Capacidad Operativa. Tanto en horas de mano de obra, como en valores y porcentajes, se obtuvo el siguiente cuadro:

Cuadro Nro. 6.- Análisis de las diferentes capacidades.

ACTIVIDADES	Total	CPM	C Ptada	COA	COO	C Real	C Ptada	COA	COO	C Ptada	COA	COO
Programación de entregas / devoluciones	59053	352	282	70	8	290	\$ 47.243	\$ 11.811	\$ 1.342	80%	20%	2%
Realización de entregas /devoluciones	27368	352	282	70	32	250	\$ 21.895	\$ 5.474	\$ 2.457	80%	20%	9%
Realización de entregas /devoluciones	12000					40						

Fuente: Elaboración propia.

Analizando el cuadro anterior, se pueden ver las distintas capacidades y su utilización. Se puede observar que hay una estimación de pérdida de unos \$ 17.285 (a causa de la suma de las capacidades ociosas anticipadas), que, aunque posteriormente tiene una variación de unos \$ 3.799, es una cifra importante dados los importes planteados por la empresa. Se continuó profundizando con entrevistas.

De las entrevistas realizadas, surge el siguiente cuadro. En él aparece el personal asignado y el personal mínimo para la realización de dicha tarea. También se realiza la clasificación de costos de acuerdo al volumen:

Cuadro Nro. 7. Personal asignado y personal mínimo. Clasificación de costos.

ACTIVIDADES	Personal asignado	Personal mínimo	Comportamiento costo
Programación de entregas / devoluciones	1	1	Fijo
Realización de entregas /devoluciones	2	1	Fijo
Realización de entregas /devoluciones	1	1	Variable

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con el cuadro anterior, solo se puede reducir personal en la actividad de realización de entregas/devoluciones de la oficina. Al realizar las entrevistas, surge que aunque una única persona, dado el volumen, puede realizar efectivamente dicha tarea, existen momentos, horarios picos, en los que los clientes se verían afectados. Dado que es un servicio que se brinda a un público de los sectores medio y alto de la población, tener estos tiempos de demora afecta la calidad del servicio y la visión por parte de los clientes de la empresa.

Cuadro Nro. 8. Clasificación de costos de acuerdo al volumen.

ACTIVIDADES	Comportamiento costo
Programación de entregas / devoluciones	Fijo
Realización de entregas /devoluciones	Fijo
Realización de entregas /devoluciones	Variable

Fuente: elaboración propia.

Como se puede ver, se necesitan varias herramientas antes de poder decidir sobre cuál es la mejor decisión para lograr la eficiencia y eficacia de las actividades. No todas ellas serán de corte cuantitativo, sino también de corte cualitativo (como la baja de la calidad del servicio brindado por la empresa).

Surge una reflexión respecto del comportamiento de los costos: cuando estos son de tipo fijo, su modificación es mucho más compleja. Aunque las actividades puedan realizarse en forma cada vez más eficiente, llega una instancia (límite) en que el costo no disminuye. Podemos decir que estamos con la posibilidad de realizar las actividades en forma eficiente hasta la Estructura Mínima. A modo de ejemplo: aunque la persona que realiza la actividad de programación de entregas y devoluciones la realice en forma totalmente eficiente, siempre será necesario tener una persona y únicamente se generaran ociosidades. Dependiendo de cuáles sean las tareas, podrán agregarse, o no, otras. En el caso de las actividades de comportamiento variable, su modificación parece ser más sencilla de realizar. Es decir, la aplicación de la metodología de ABC -complementada por otras clasificaciones de costos- parece ser más efectiva para la toma de decisiones.

También es importante recordar que el sistema de costeo ABC tiene una visión estática, mientras que hoy en día los cambios son continuos; por lo tanto, es necesario realizar estos análisis de forma periódica, o, por lo menos, cada vez que sucede una modificación.

Bibliografía

- ÁLVAREZ J. y otros, Contabilidad de Gestión Avanzada, Ed. Mc Graw Hill.1995.
- ANDERSON y DEKKER en Accounting Horizont (2009): Strategic cost management in supply chains. Part 1: structural cost management.
- BLOCHER, E. Teaching cost management: a strategic emphasis. Issues in Accounting Education. Vol. 24 Nro. 1. Febrero 2009.
- CASTELLÓ y LIZCANO, citado por Álvarez López en Contabilidad de Gestión Avanzada.
- CUERVO TAFUR, J. – OSORIO, J. – DUQUE, M. Costeo Basado en Actividades ABC. Gestión basada en actividades ABM. ECOE Ediciones. 2da edición. 2016. Colombia.
- HSU y QU (2012): Strategic Cost Management and Institutional changes in hospital, publicado en la European Accountig Review.
- KAPLAN R. , COOPER R., Coste y Efecto, 2da. Edición, 1998.
- LÓPEZ, CONDE, A. (1975). Análisis económico de la empresa y reducción de costos. Editorial Lymusa. Primera edición. Página 19. Méjico.
- PORTER M. E. (1999). Ser Competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones. Ediciones Deusto S.A.
- PORTER M. Y KRAMER M. Creating Shared Value. Harvard Business Review. Noviembre 2011.
- PORTER, M. E. Estrategia Competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. Editorial CECSA. 17ma. Reimpresión. 1993.
- PORTER, M. E. Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. Editorial CECSA. 9na. Reimpresión. 1993.
- POWERS Y BARROWS, 2006. Introduction to the hospitalality industry. Wiley. Estados Unidos.
- RILEY D. Competitive Cost based strategic for industrial company, in manufacturing use. New York: Booz, Allen y Hamilton. 1987.
- SELLANAVE, JEAN PAUL. (2002). La gerencia integral. Grupo editorial Norma. Página 134. Méjico.
- SHANK J., GOVINDARAJAN V. Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Editorial Norma SA.1995
- STRATEGOR. Estrategia, estructura, decisión, identidad. Política general de empresa. 2da edición. Ed. Biblo empresa. 1995.

Anexo A

La rentadora de autos "RENTADORA S.A." presenta el siguiente Estado de Resultados:

ESTADO DE RESULTADOS Del 1 de julio de 2017 al 31 de julio de 2017

INGRESOS OPERATIVOS		
Locales	750.000	
INGRESOS OPERATIVOS NETOS		750,000
COSTO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS		
Costos Directos Categoría A	69.541	
Costos Directos Categoría B	43.762	
Costos Directos Categoría C	34.697	
Costos Indirectos de Servicios prestados	<u>187.000</u>	<u>(335.000)</u>
RESULTADO BRUTO		415,000
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y VENTAS		<u>(150.000)</u>
RESULTADO OPERATIVO		265,000
RESULTADOS DIVERSOS		
Otros ingresos	-----	
Otros gastos	-----	
RESULTADOS FINANCIEROS		
Intereses ganados	7.500	
Diferencia de Cambio	(58.000)	
Intereses perdidos	<u>(94.500)</u>	<u>(145.000)</u>
RESULTADOS EXTRAORDINARIOS		-----
IMPUESTO A LA RENTA		<u>(36.000)</u>
RESULTADO NETO		<u>84.000</u>

Anexo B

ACTIVIDADES	DESCRIPCION DE LAS ACTIVIDADES
Programación de entregas /devoluciones	Tarea desarrollada por el personal del área de Producción de la empresa. La tarea consiste en analizar la disponibilidad de vehículos, coordinando con lo solicitado por el cliente y la asignación del mismo, programando también los chequeos, el acondicionamiento correspondiente y la entrega (asignación de personal). La tarea es desarrollada por sólo una persona, que cobra mensualmente.
Realización de entregas / devoluciones	Tarea desarrollada por el personal del área de Producción de la empresa. Se va a buscar el vehículo (al garaje para la entrega) o donde lo entregue el cliente. Se realizan todos los controles y se dejan registrados en las planillas de cada vehículo. En caso de entrega, se procede a completar el contrato para su firma y la entrega de la garantía correspondiente. Para el caso de recepción se completa el formulario del control y se procede a completar el contrato para su liquidación. El personal cobra mensualmente.
Entrevistas con Empresas	Tarea desarrollada por una empresa, que se contrata para estas tareas, especialista en marketing. El cobro se realiza por entrevista realizada.
Recibo y entrega de datos a Recepción.	Tarea desarrollada por el personal del área de Producción de la empresa. Cobro mensual.
Asignación de Vehículos	Tarea desarrollada por el personal del área de Producción de la empresa. Cobro mensual.
Administración del Garaje	Tarea desarrollada por el personal del área de Producción de la empresa. Cobro mensual.
Lavado – Nafta – Chequeos	Tarea desarrollada por personal del garaje donde se dejan los vehículos, cuyo cobro se realiza por vehículo.
Mantenimiento de los vehículos	Tarea desarrollada por personal del garaje donde se dejan los vehículos, cuyo cobro se realiza por vehículo.
Administración de reparaciones	Tarea desarrollada por personal del garaje donde se dejan los vehículos, cuyo cobro se realiza por vehículo.