

# EL PORQUE Y EL COMO DEL ABC (Un enfoque Práctico y Concreto)

**Gregorio R. Coronel Troncoso**

## **Resumo:**

*En el presente trabajo es mi intención tratar de dar satisfactoria respuesta a los dos parámetros expuestos en su título: o sean el PORQUE y sobre todo el COMO de la implantación del sistema ABC para medir los Costos en las empresas, pero abordado desde una perspectiva absolutamente PRACTICA Y CONCRETA ; es decir no insistiendo tanto en los aspectos estrictamente académicos -que no se soslayan de ninguna manera - sino proponiendo acciones precisas (que no necesariamente significa correctas , ya que caben las observaciones que puedan aportar otros profesionales idóneos al respecto) para encarar la temática en cada oportunidad que nos sea requerida frente a un caso de la realidad o, como asesores o docentes, advirtamos la procedencia de su utilización y la aconsejemos o enseñemos. Es también la necesidad de volcar en términos más simples la respuesta al interrogante de: ¿Qué hago cuando me solicitan o entiendo que debo analizar ADECUADAMENTE Y CON UN CRITERIO MODERNO los sacrificios económicos que una empresa aplica en las actividades desplegadas para la consecución de los objetivos?. Cierto es que existe abundante y muy calificada bibliografía sobre el particular, razón por la cual me serviré de lo extraído de ella para efectuar la sugerencia del tema. Pero es igualmente cierto que no aparece delineado en esa bibliografía lo que sería una bajada de línea (con licencia de la expresión ) que permita a los profesionales que sirven a las medianas y pequeñas empresas, especialmente del ámbito de los servicios, implementar los pasos destinados a lograr -utilizando como herramienta el ABC -un mejoramiento de la calidad en uno de sus aspectos mas importantes cual es la disminución de los costos. Al mismo tiempo he creído pertinente exponer el marco o ámbito al que responde o dentro del cual se inscribe el ABC, razón suficiente para desarrollar mi opinión sobre el porque de la existencia de este mecanismo. Puedo afirmar que el ABC tiene un PORQUE basado en un contexto más amplio que la discusión parcial sobre si es o no un nuevo sistema de Costos,cuestión esta última sobre la que me he posicionado claramente.Y en consecuencia,su COMO debe responder a las acciones y tareas propias de aquel entorno,relativas a la necesidad de permanentes adecuaciones de la actividad(y sus Costos) de las empresas a las cambiantes situaciones del mercado,proceso dentro del cual la metodología para asignar los sacrificios económicos valorizados monetariamente es aceptable,aunque formando parte de un sistema informativo acorde con el concepto de Contabilidad de Gestión.Adicionalmente,he destacado la situación nueva que esta forma de razonamiento implica,al incorporar como elemento de la gestión el seguimiento a unidades de costo EXTERNAS a la empresa.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** ABC/ABM/CMS no Contexto da Gestão Estratégica de Custos

## RESUMEN

En el presente trabajo es mi intención tratar de dar satisfactoria respuesta a los dos parámetros expuestos en su título: o sean el PORQUE y sobre todo el COMO de la implantación del sistema ABC para medir los Costos en las empresas, pero abordado desde una perspectiva absolutamente PRACTICA Y CONCRETA ; es decir no insistiendo tanto en los aspectos estrictamente académicos -que no se soslayan de ninguna manera - sino proponiendo acciones precisas (que no necesariamente significa correctas , ya que caben las observaciones que puedan aportar otros profesionales idóneos al respecto) para encarar la temática en cada oportunidad que nos sea requerida frente a un caso de la realidad o, como asesores o docentes, advirtamos la procedencia de su utilización y la aconsejemos o enseñemos.

Es también la necesidad de volcar en términos más simples la respuesta al interrogante de: ¿Qué hago cuando me solicitan o entiendo que debo analizar ADECUADAMENTE Y CON UN CRITERIO MODERNO los sacrificios económicos que una empresa aplica en las actividades desplegadas para la consecución de los objetivos?.Cierto es que existe abundante y muy calificada bibliografía sobre el particular, razón por la cual me serviré de lo extraído de ella para efectuar la sugerencia del tema.

Pero es igualmente cierto que no aparece delineado en esa bibliografía lo que sería una “bajada de línea “ (con licencia de la expresión ) que permita a los profesionales que sirven a las medianas y pequeñas empresas, especialmente del ámbito de los servicios, implementar los pasos destinados a lograr -utilizando como herramienta el ABC -un mejoramiento de la calidad en uno de sus aspectos mas importantes cual es la disminución de los costos.

Al mismo tiempo he creído pertinente exponer el marco o ámbito al que responde o dentro del cual se inscribe el ABC, razón suficiente para desarrollar mi opinión sobre el porque de la existencia de este mecanismo.

Puedo afirmar que el ABC tiene un PORQUE basado en un contexto más amplio que la discusión parcial sobre si es o no un nuevo sistema de Costos,cuestión esta última sobre la que me he posicionado claramente.Y en consecuencia,su COMO debe responder a las acciones y tareas propias de aquel entorno,relativas a la necesidad de permanentes adecuaciones de la actividad(y sus Costos) de las empresas a las cambiantes situaciones del mercado,proceso dentro del cual la metodología para asignar los sacrificios económicos valorizados monetariamente es aceptable,aunque formando parte de un sistema informativo acorde con el concepto de Contabilidad de Gestión.Adicionalmente,he destacado la situación nueva que esta forma de razonamiento implica,al incorporar como elemento de la gestión el seguimiento a unidades de costo EXTERNAS a la empresa.

**AUTOR:** Gregorio R. Coronel Troncoso.  
(Universidad Nacional de Entre Ríos)  
**DIRECCION:** Paraguay N°188.  
**TELEFAX:** (043) 316077.  
**LOCALIDAD:** Paraná-Entre Ríos-República Argentina.  
**CODIGO POSTAL:** (3100).

## I) INTRODUCCION:

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1996  
En el presente trabajo es mi intención tratar de dar satisfactoria respuesta a los dos parámetros expuestos en su título: o sean el PORQUE y sobre todo el COMO de la implantación del sistema ABC para medir los Costos en las empresas, pero abordado desde una perspectiva absolutamente PRACTICA Y CONCRETA ; es decir no insistiendo tanto en los aspectos estrictamente académicos -que no se soslayan de ninguna manera - sino proponiendo acciones precisas (que no necesariamente significa correctas , ya que caben las observaciones que puedan aportar otros profesionales idóneos al respecto) para encarar la temática en cada oportunidad que nos sea requerida frente a un caso de la realidad o, como asesores o docentes, advirtamos la procedencia de su utilización y la aconsejemos o enseñemos.

Es también la necesidad de volcar en términos más simples la respuesta al interrogante de: ¿Qué hago cuando me solicitan o entiendo que debo analizar ADECUADAMENTE Y CON UN CRITERIO MODERNO los sacrificios económicos que una empresa aplica en las actividades desplegadas para la consecución de los objetivos?.Cierto es que existe abundante y muy calificada bibliografía sobre el particular, razón por la cual me serviré de lo extraído de ella para efectuar la sugerencia del tema.

Pero es igualmente cierto que no aparece delineado en esa bibliografía lo que sería una “bajada de línea “ (con licencia de la expresión ) que permita a los profesionales que sirven a las medianas y pequeñas empresas, especialmente del ámbito de los servicios, implementar los pasos destinados a lograr -utilizando como herramienta el ABC -un mejoramiento de la calidad en uno de sus aspectos mas importantes cual es la disminución de los costos.

Al mismo tiempo he creído pertinente exponer el marco o ámbito al que responde o dentro del cual se inscribe el ABC, razón suficiente para desarrollar mi opinión sobre el porque de la existencia de este mecanismo.

## II) EL PORQUE DEL ABC

Mucho se ha escrito manifestando que el ABC es un nuevo sistema de Costos.Otro tanto se ha hecho para afirmar que ello no es así, sino que esa técnica era ya conocida en los tiempos de los “clasicos”de Costos. Ante esa divergencia ha surgido, necesariamente, una corriente que trata de acercar las posiciones indicando que, si bien el ABC no es del todo novedoso, resulta sumamente útil en los actuales modelos de gestión empresarial, sector al que adhiero por los fundamentos que expondré seguidamente.

Consecuentemente, afirmo que el ABC es una HERRAMIENTA MUY UTIL para la gestión en el contexto actual que no altera, de todos modos las bases sustantivas de los sistemas de Costos conocidos.Por lo tanto, NO ES UN NUEVO SISTEMA pero TAMPOCO DEBE DESECHARSE.

Y digo que ello es así porque con el ABC no se modifican cuestiones vigorosas de los sistemas de Costos Absorbente Normalizado y Variable o Directo.Así:

a) No ha cambiado el concepto de variabilidad de los Costos, elemento imprescindible al momento de la toma de decisiones y que constituyó la diferenciación más potente entre los tradicionales sistemas de Costos .Una actividad puede ser fija o variable, medida con el mismo criterio que hoy se analiza igual situación en otras unidades de Costos.

b) Tampoco se mudó el criterio con que se razona al momento de afirmar si un Costo es Directo o Indirecto respecto de una determinada unidad afectada, que también cambió significativamente con la aparición de Costeo Variable , al dejar de lado la generalizada

expresión de “ Costos Indirectos de Fabricación “ como abarcativos de cualquier otro recurso que no fueran Materias Primas o Costos Laborales Directos.

El argumento del crecimiento relativo de los costos indirectos sobre los directos utilizado por el ABC para cuestionar los sistemas tradicionales de Costeo no es del todo contundente y mucho menos coherente con la tendencia actual que busca la forma de asignar los Costos -en una proporción cada vez mayor - con carácter de Directos, a fines de lograr la mayor exactitud posible en la determinación del Costo final.

c) :No se ha modificado sustantivamente el proceso de asignación de los Costos Indirectos.Si bien es cierto que está cuestionada la tradicional “ cascada “ (más bien emparentada con el costeo absorbente que con el variable), la crítica está más dirigida a la forma de aplicación , que al método en sí mismo . En efecto, que el módulo casi excluyente para correlacionar costos indirectos con unidades sea el Costo Laboral Directo causa los problemas de indebida apropiación de esfuerzos a productos.Pero en el ABC, si bien los costos que no sean materiales o costos laborales directos son asignados a las actividades, originariamente son concentrados en los Centros de Actividad ( o Secciones Homogéneas) , a partir de los cuales son derivados a las actividades.Y éstas a su vez deben clasificarse en principales y secundarias. Las últimas son apropiadas a las unidades de costo finales por aproximación cuando no existe un módulo que mida su gravitación en forma razonablemente exacta. Y éso es propio del actual sistema de asignación , salvedad hecha del módulo utilizado para la apropiación.

Por lo demás , la asignación de los Costos Directos (Materiales y Costos Laborales) no han cambiado en nada.

d): Siguen vigentes las Unidades de Medida de Esfuerzo o Unidades de Obra, sólo que en vez de servir para medir el servicio proveniente de un Centro de Actividad , lo es para medir el servicio de cada actividad.

e):Sin embargo COMPLEJIZA algunos aspectos de la gestión empresarial, tales como:

-El análisis de la gestión, ya que introduce algunos “ruidos” en la organización formal al propiciar su apertura en actividades, salvo que se asuma decisivamente que se establecerán responsables por actividad, lo cual no siempre puede compatibilizar con la funcionalidad de la firma.

-No está del todo claro el concepto de “actividad”.No aparecen nítidos los lineamientos que - sin mayores dudas - nos indiquen sus particularidades.Existe confusión respecto del grado de detalle al que deben llegar las mismas para no correr el peligro de confundirla con la tarea.

-Provoca un mayor trabajo administrativo que, en el caso de las PYMES, puede resultar de suma dificultad afrontarlo.

f):Me pregunto si no puede asimilarse la actividad a un SUBCENTRO DE COSTO O ACTIVIDAD y la respuesta es afirmativa, generando otra vez la falta de novedad potente que le adjudico al ABC.

Sin embargo, como lo expresé anteriormente, NO DEBE DESECHARSE porque:

g):Forma parte vital, como método de trabajo , del proceso de RECONVERSION al que deben necesariamente someterse las unidades económicas, sobre todo las PYMES, en el actual modelo económico con preeminencia mundial.

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1996  
h):El análisis de la CADENA DE VALOR , o lo que se denomina similarmente el AVP ( Análisis de la Valoración del Proceso) , exige la observación y estudio continuo de los estamentos más profundos posibles dentro de cada unidad económica , para calificar -precisamente a las ACTIVIDADES - como generadoras o no de valor- y por ello surge espontáneamente la atribución de los costos a las mismas para contraponerlos al posible mayor valor que pueda generar su ocurrencia. Forma parte del objetivo de la CALIDAD TOTAL y responde al ABM (Management Basado en las Actividades).

i):Lo IMPORTANTE es que nada obsta a la convivencia de un sistema de Costos tradicional ( en mi opinión preferentemente el Costo Directo o Variable ) con el análisis que deriva del ABC para mejorar la calidad de la información destinada a la toma de decisiones. En todo caso, las PYMES podrían adoptar procesos informáticos relacionados, que le brinden datos sistemáticos de costos a la manera tradicional - aunque con el concepto de Contabilidad de Gestión - en períodos de tiempos más regulares que la verificación del comportamiento de las actividades con relación a las unidades de costo tomadas como objetivos.

EN DEFINITIVA: Estoy convencido que el ABC es una respuesta necesaria a la forma en que deben gestionarse las empresas actualmente. Es más , sin pretender un revisionismo preciso del tema, existen puntos de tiempo donde ha habido una estrecha relación entre las condiciones del mercado y los sistemas de costo que debieron implementarse para hacer más eficiente el posicionamiento frente al mismo, a saber:

1):Para la época anterior a la Primera Guerra Mundial, donde los mercados se mostraban muy demandados, donde primaban los criterios Taylorianos y Fayolianos relativos a la maximización de beneficios con baja de costos a su mínima expresión , el procedimiento más correspondiente fue el “full cost plus”, base del sistema de Costos Absorbente.

2):Para la época posterior a la misma, con mercados menos demandados y más competitivos , donde se manifestaron los especialistas en economía de empresas, junto a los ingenieros , los estadísticos y también los contables, el arma más relacionada fue el Costeo Directo o Variable, con el significativo aporte de la diferenciación entre Costos del Período(fijos) y del Producto (Variables).

3):Para la época contemporánea , donde se ha agudizado la competencia en un marco de bruscos avances tecnológicos , globalización de mercados e imprevistos movimientos capitales con cambios relativos en la riqueza de las Naciones y aún dentro de ellas , ha nacido el ABC como variante necesaria para profundizar la denominada Contabilidad Analítica de Explotación , hoy camino de ser remplazada por la Contabilidad de Gestión.

Resumiendo el ABC forma parte ineludible del ABM y muestra que a los fines de observar los Costos se debe, en primer lugar, profundizar el nivel de análisis (Hasta la Actividad) y en segundo término complementar la información MONETARIA con más indicadores NO MONETARIOS que adviertan sobre el comportamiento de la productividad en todos los ámbitos de la empresa.

El hecho que se haya mostrado como un nuevo sistema de Costo, creo que responde a la naturaleza misma de sus impulsores más conocidos: Cooper y Kaplan. Ellos pertenecen a la escuela americana que acostumbra , desde siempre, a expresar los Costos principalmente a través de asignaciones y registraciones, independientemente de las bondades - que seguro conocen - que brindan datos más abarcativos , o en la seguridad que ello es sólo un aspecto del sistema de información de la empresa. En cambio, para la escuela europeo-continental (a la que adhiero), no resulta tan novedoso porque desde siempre acercó más la Contabilidad a la Economía y los costos han constituido la expresión monetaria de sacrificios

económicos, pero entendidos como recursos de este tipo bajo la administración de responsables que deben rendir cuentas en los aspectos físicos y monetarios.

Queda claro entonces que la contestación al interrogante: PORQUE EL ABC?, es que constituye la respuesta adecuada brindada por la Técnica de Costos para el gerenciamiento de las empresas en mercados altamente competitivos y globalizados como el presente.

Al mismo tiempo no puede dejar de reconocerse la originalidad que implica enfatizar la relación entre los Costos y sus generadores ( puntualmente las actividades) , contra la clásica relación entre Costos y volúmen , atribuible al sistema de Costeo Directo o Variable.

### III) EL COMO DEL ABC.

Tal como dije al principio, es otro propósito de este trabajo el detallar los pasos que resultan prácticos para poner en marcha, con características pertinentes a cada tipo y/o nivel de la empresa, el costeo por actividades.

También aquí expondré el resultado de las experiencias concretas aplicadas sobre la base de lo aconsejado por la doctrina que cito en el respectivo detalle bibliográfico, con los comentarios que en cada caso merecen ,en virtud de las adaptaciones que haya correspondido efectuar.

En la implementación de Costos a través de las actividades se dan, en forma recurrente, dos etapas temporales bien identificadas: la de su implantación por primera vez (coincidente con una decisión de reconversión de la firma) y la de su mantenimiento y adaptación posterior a través de la vida de la empresa. No debe olvidarse que, al menos en mi criterio, la herramienta del ABC es pariente directo del ABM, hijo a su vez del matrimonio entre oferentes globalizados altamente competitivos y demandantes cada vez más segmentados, cambiantes y deseosos de mejor atención en menor tiempo y al menor precio. En virtud de ésto me ha parecido más intersante aludir a la primera etapa porque es la que responde al cambio cultural que inexorablemente debe darse en la dirección empresaria para acometer el cambio. La segunda es una PERMANENTE Y CONSTANTE adaptación del mismo proceso, revisado con una asiduidad que contrasta la permanencia que caracterizó los análisis de costos en tiempos pasados, de menor movilidad y volatilidad de los mercados.

Entrando en tema, todos sabemos suficientemente que uno de los aspectos importantes en el proceso de la Calidad Total es precisamente el análisis de la agregación de valor que se pueda dar a lo largo de la cadena productiva adoptada por la firma. El otro es la formación de las alianzas estratégicas. Dejo de lado las condiciones necesarias para la implementación del cambio (el liderazgo de la etapa de reconversión, el apoyo de la dirección a la misma, la creación del Comité de Coordinación y equipos de trabajo, etc.) por estar bien explicados en la bibliografía específica y no ser, ademas tema de esta labor. Corresponde por lo tanto, que sean tratados los dos temas antes comentados, de los cuales el primero lo haré en este capítulo y el segundo en el siguiente.

Respecto del análisis de la cadena de valor, corresponde que se subdivida en dos grandes grupos de análisis: 1): El estudio de los agregados de dicha cadena, tarea que como dice Levy "... permite VER a la empresa en toda la dinámica de su proceso completo desde que los insumos ingresan hasta que los productos egresan generando el margen de beneficio". Esto referido a un ente industrial pero, con las adaptaciones lógicas, sirve como referencia para cualquier otro tipo de unidad económica. Y 2): La evaluación del agregado de valor de cada una de las etapas de la cadena, con las particularidades que esta observación genere.

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos - Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1998

En el primer punto es conveniente aludir que la doctrina es proclive a recomendar que PREVIAMENTE AL DIAGNOSTICO se establezca LA SITUACION FUTURA QUE SE DESEA ALCANZAR puntos entre los cuales se encuentra la ETAPA DE RECONVERSION. Sin desdecir lo anterior, afirmo que también es posible efectuar la tarea revirtiendo los pasos. Es decir: formular el diagnóstico donde aparecerán - casi con seguridad - las situaciones no deseadas por el propio empresario que hasta el momento las ignora y que es el mejor conocedor de las particularidades del negocio. Ello no obsta de ninguna manera, a que seguidamente se impulse lo que se conoce como LA MISION de la empresa como "...objetivo claro y apremiante que centra los esfuerzos de la gente", al decir de James Collins. Creo, sinceramente que es necesario tener un buen punto de partida.

Y cuales, entonces, son los pasos prácticos para este tramo?. Aquí ván:

1): Projete el organigrama formal de la empresa, a través de una encuesta con el empresario, de tal manera que el "dibujo" final exprese fielmente lo que es la foto actual de la misma. La experiencia me indica que la mayoría de las firmas no poseen un diagrama sistematizado de sus estructuras o el que poseen no lo han actualizado. En consecuencia, no pueden advertir las deformaciones que el transcurso del tiempo y las decisiones no coordinadas han provocado sobre el cuerpo de la organización, incluido superposiciones, yuxtaposiciones o confusiones en la cadena de mandos.

2): Adjudique los costos que correspondan a cada uno de los Centros de Actividad que ha detectado conforme al paso precedente. Le permitirá descubrir cuales son los mayores centros de concentración de esfuerzos económicos en términos monetarios, lo cual dará pautas de priorización para el trabajo de análisis. Esta es una fase que afirma el hecho que ABC no colisiona con los sistemas de Costos tradicionales, ya que la atribución sugerida se realizará necesariamente, utilizando los criterios recomendados por estos últimos cualquiera sea el que se adopte.

3): Fije una unidad de medida que sea la más fiel expresión del "producto" que debe responder a los esfuerzos que se demandan a cada centro de actividad. Además de ser ínsito del trabajo, este dato dará pautas para estudiar posibles tercerizaciones de algunos de ellos, dejando en claro que la valorización monetaria no es el único dato que define aquella decisión, ya que también intervienen aspectos estratégicos o las posibilidades de su reestructuración.

Con estos tres pasos, puede decirse que se llegó a un primer nivel de diagnóstico. Se sabe cómo es la empresa, cuanto gasta y qué "produce". Si se tratara de una unidad económica que tiene bien implementados estos elementos, de todos modos corresponderá su revisión con ánimo positivamente crítico por aquello que "cuatro ojos ven más que dos". A partir de aquí, comenzaría la investigación orientada a detectar las actividades, como apertura de esta agregación representada por el Centro de Actividad.

4): Analice los procedimientos y/o sistemas: Para verificar si la diagramación de los flujos de operación e información son los adecuados para la eficiencia que corresponda a la empresa bajo análisis. En esta fase el profesional en Ciencias de Administración o Económicas puede prestar un apoyo importante observando el fenómeno bajo los aspectos de su incumbencia, pero surge claro que se requerirá la intervención de otros especialistas (ingenieros, mercadotécnicos, comunicadores, etc). internos o externos a la organización para emitir opiniones válidas.

Será muy válida la comparación con los criterios y procedimientos adoptados por empresas de similar - y aún de mayor - envergadura, con las adaptaciones lógicas, que se entienda han procedido a su reconversión o están en ese camino.

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos - Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1998

Las conclusiones a que pueda arribarse luego de ésta fase son las surgentes de procesos inconvenientes o relativamente más costosos por DEFECTOS DE SU IMPLEMENTACION, O INUTILIDAD DEL PRODUCTO QUE SE OBTIENE DEL MISMO, lo cual ya es un “nicho” para el ahorro de costos por eliminación de defectos o descarte del resultado de esas operaciones. Ejemplos clásicos de esto, para los Contadores, son la infomación producida y no leída, frente a la falta de otro tipo de infomación útil, o la generada en tiempos distintos de los requeridos para una oportuna toma de decisiones.

5): Revise las operaciones dispuestas en los diagramas: Esto, que puede tener alguna similitud con lo anterior, es sin embargo complementario ya que persigue verificar si a la posible inconveniencia de diagramación, se agregan defectos de aplicación. Esto incluye verificar si se cumplen estrictamente los pasos que científica o empíricamente se hayan previsto para cada diagrama, descartando los que se practican en forma errónea.

La revisión incluye el análisis no solo de los movimientos sino también de los tiempos para poder efectuar conclusiones comparativas en términos de productividad.

Experimentalmente he podido comprobar que habitualmente los operarios suelen “salirse del libreto” aún con la mejor de las intenciones buscando su mayor comodidad y con aplicación lógica del principio hedónico, o que los superiores no siempre son tenaces en la supervisión de labores, dando lugar a defectos que encarecen la tarea agregando costos que se suman a partir del comúnmente denominado “tipo hormiga”.

6) : Revise los métodos de decisionales: Las técnicas que usa la Dirección para decidir no siempre son las que recomienda la sana teoría administrativa o comercial y por lo tanto las consecuencias de ellas cargan de costos la operación, a veces de forma imperceptible. Tener o no tener ideas del “ Lote óptimo de compra” es una diferenciación importante, por ejemplo, (al igual que estados contables e información analítica, sistemática o regular).

7) : Determine la situación operativa, económica y financiera de la firma: En el primer aspecto se requerirá la intervención de otros especialistas, pero para lo demás será necesario el análisis de Estados Contables pasados y , de existir, los proyectados. En todos los aspectos se buscará determinar el grado de desvío de cada una de esas posiciones con relación a los mejores indicadores de productividad brindados por ese mercado, para ese sector y para ese tipo empresa o similares. Serán herramientas a utilizar los procedimientos estadísticos y de auditoría operativa seleccionando los ratios a determinar.

El mayor o menor acercamiento al ideal en término de indicadores, permitirá disminuir el “riesgo” de la empresa mejorando su preferencia fundamentalmente ante los proveedores.

Con este primer tramo ( análisis de los agregado de la cadena ) se podrán detectar buena parte de los Costos de la No Calidad ( CNC) existentes en la firma que pueden ser rápida e indiscutiblemente eliminados. Así por ejemplo, de las conclusiones de los puntos 1 a 3) podrán surgir las desapariciones de estructuras orgánicas innecesarias o improductivas. O encarar trabajos tendientes para su adecuación a parámetros más cercanos a las performances de productividad de empresas similares, vía su reestructuración, si fuera posible.

Hacia este objetivo se dirigen las acciones de los puntos 4 y 5 ya que también se advertirán cuáles procedimientos y operaciones necesitan ser readecuados o literalmente eliminados, con la consecuente disminución de costos.

Finalmente, los puntos 6) y 7) apuntan en la misma dirección, por cuanto el mejoramiento de la calidad de los instrumentos decisionales y la disminución del riesgo de la empresa también producirán resultados en términos de costos, especialmente los financieros de oportunidad y explícitos.

Terminado el tema referido al análisis de los agregados de la cadena, corresponde abordar el aspecto evaluativo de agregación de valor por parte de las distintas partes (o tramos) de esa cadena productiva. Después del trabajo anterior, han quedado lo que podríamos denominar las partes “limpias” del proceso y es el momento de relacionar costos y valor para tomar decisiones .

Aquí es donde cobra su verdadera dimensión la existencia del Costo por Actividades. No deben olvidarse mis expresiones del punto II en cuanto a las confusiones que existen para delimitar el concepto de “actividad”. Pero claro está que, convenido ello, será posible atribuirles los costos consecuentes mediante la identificación adecuada del “generador” y aplicarlos (previo reagrupamiento) a las unidades de costo elegidas conforme al “inductor” seleccionado, con lo cual se habrá completado el proceso de asignar sacrificios económicos a través de las actividades y sobre lo que no corresponde extenderme por que la bibliografía es rica en este aspecto.

En cambio creo que asume mucha importancia el intento de ensayar la proposición de algunos criterios que digan concretamente CUANDO UNA ACTIVIDAD AGREGA VALOR . Por un lado tenemos el costo de cada actividad, determinado como se expresó precedentemente. Pero ahora corresponde saber si agrega valor y dimensionarlo para verificar si tiene correlación con los esfuerzos que implica.

No he podido conocer literatura que cite los elementos dirigidos a dilucidar lo del párrafo anterior. Más allá de lo conocido o sea que la actividad bajo análisis debe aumentar el valor del producto o servicio final para el cliente o para la firma. Levy se acerca cuando dice que “...para hacerlo, también son dos los caminos” y los identifica como: A NIVEL DEL NEGOCIO, que serian todas las evaluaciones propias de ingenieros, mercadotécnicos y comunicadores tendientes a un mejor posicionamiento de los productos de la firma en relación con la competencia y A NIVEL DE LA EMPRESA EN SU CONJUNTO que es donde podemos tener una participación mas activa los Contadores (ademas de determinar los Costos por Actividades ). Y en ese sentido menciono que :

-NO HAY AGREGACION DE VALOR cuando se producen informaciones inoportunas o que nadie lee o utiliza.

-NO HAY AGREGACION DE VALOR en las magnitudes inferiores a ratios probados de productividad, visto ello a nivel de Centro de actividad y/u operario, para lo cual necesariamente deben implementarse mediciones que -al menos en las empresas medianas y pequeñas- son hasta hoy inexistentes.

-NO HAY AGREGACION DE VALOR cuando no se aplican las técnicas aconsejadas y probadas al momento de decidir, tales como la medición de rotación de cobranzas, inventarios, determinación de contribuciones marginales por artículo, vendedor, zona, etc.

-NO HAY AGREGACION DE VALOR si faltan datos importantes para evaluar la marcha del negocio, sobre todo en el aspecto NO MONETARIO tales como la segmentación de la clientela y/o proveedores. No solamente en términos de montos de venta y compra unitarios y totales (reitero), sino también en número de unidades vendidas o compradas.

-HAY AGREGACION DE VALOR en la aplicación de los conceptos ante dichos aplicados con criterio inverso.

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1996  
-COMO CRITERIO GENERAL, debe tenerse presente que el “saldo a favor” entre costos y valor surgirá de la ecuación elemental resultante de comparar la contribución de cada parte del proceso (aportada por compradores, proveedores o empleados) en términos de rendimiento, con el costo fijo o instalado destinado a lograr esas contribuciones. No puede olvidarse que son fundamentalmente los costos fijos quienes condicionan fuertemente la rentabilidad de las empresas y que su aprovechamiento puede surgir del reforzamiento de la calidad productiva que permita neutralizarlos. De lo contrario, deberán ser disminuidos hasta adecuarse a las posibilidades que brinde la contribución determinada.

La experiencia me ha permitido observar que, por ejemplo, la posibilidad de abandonar cierto tipo de clientela, generó cierta resistencia en el empresario. Hasta que pudo determinarse la correlativa disminución de costos fijos que ello implicaba, superior a la contribución aportada por el segmento cuyo desinterés se propiciaba.

-HAY AGREGACION DE VALOR específicamente a través del especialista en Costos cuando se diversifican las unidades a las cuales se asignan éstos, tales como segmento de clientes, tamaño de los pedidos, segmentos o tipo de proveedores, etc.

Cumplida esta parte correspondiente al diagnóstico, con las sugerencias pertinentes, se estará en condiciones más propicias para fijar la MISION de la empresa y comenzar la etapa de la TRANSICION hacia la adecuación permanente. Será aquí donde corresponderá producir las decisiones de reingeniería empresarial con la consecuente evaluación de costos y valores, para advertir en qué medida es conveniente incurrir en unos a la espera de otros.

Queda así expresada mi visión relativa a uno de los aspectos importantes de la Calidad Total, cual es la verificación de los agregados de valor que posee una empresa.,

#### IV-LAS UNIDADES DE COSTOS EXTERNAS

El otro de los aspectos que es considerado central en el proceso de Calidad Total, es el de las alianzas estratégicas o como bien se ha mencionado, ligazón “río arriba” y “río abajo” con los proveedores y distribuidores o compradores respectivamente.

Actualmente, este concepto se ha ampliado con la aparición del denominado “Marketing Total” dentro del cual Philip Kotler expresa que: “si las empresas quieren ser exitosas, tanto en el mercado local como global, deben fortalecer los lazos con sus clientes, sus proveedores, sus empleados, el gobierno y otros actores que desempeñan un rol importante en el ambiente de las empresas”, Y agrega que todas ellas deben desarrollar una mentalidad cooperativa con criterio de largo plazo al punto que deben crear una relación de vida con ellos.

Particularmente con los proveedores, a quienes debe mirarse como verdaderos socios, a los distribuidores porque ayudan a las compañías a competir eficientemente en el mercado y, sobre todo, a los consumidores que son los destinatarios finales de esos esfuerzos.

Uno puede preguntarse cual es la relación entre estas afirmaciones y el ABC. La respuesta es que, precisamente, por ser importante esa alianza, dicha relación pasa a convertirse en una nueva ACTIVIDAD que necesita ser, al igual que las otras, evaluada en términos de costos y agregación de valor. Adicionalmente, la NOVEDAD que trae aparejada es que introduce la figura de la UNIDAD DE COSTO EXTERNA A LA EMPRESA, cuestión que no aparece específicamente como de competencia de la empresa en la doctrina tradicional de Costos, que siempre identificó unidades de Costos existentes desde la puerta de la firma hacia adentro.

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1996  
Sin embargo, existen sobrados ejemplos de lo que estamos hablando. Dejando de lado a los autopartistas que trabajan para las terminales automotrices, podemos citar a los productores avícolas que trabajan integrados con un establecimiento de faenamiento de aves, o más claramente, un centro prestador de servicios asistenciales que integra la nómina de una empresa de prepagos de salud, o una entidad financiera corresponsal de otra mayorista dentro o fuera de un mismo País.

En todos estos casos será necesario proceder a su control, fijando índices de productividad y calidad, lapsos de tiempo y estándares de sacrificios económicos (Costos) que permitan la medición del desempeño de cada uno de ellas en línea con las políticas seguidas con los Centros de Actividad que pertenecen a la empresa. En ellos también habrá que desarrollar procesos similares a los descritos en el Capítulo anterior para obtener mayor productividad y luego seguir constantemente la adaptación al mercado. Su costo podrá ser determinado, y la agregación de valor tendrá que ver con las contribuciones marginales incrementales que aporten (los proveedores por menor costo y/o mayor rendimiento de los materiales y los distribuidores por el mejor precio obtenido o la disminución de sus costos, o la ampliación del mercado, o la ampliación del volumen dentro del mismo mercado, etc.).

El consumidor final como unidad de costo es suficientemente conocido y valorado, según Pedro Larrea, por el valor actual de las ganancias futuras que el mismo pueda generar medido durante el período de tiempo que se estime dure su adhesión a la firma, y a un tipo de descuento equivalente a un costo de oportunidad de la misma.

En definitiva, la alianza estratégica genera la incorporación de una actividad cuya particularidad es que resulta ser EXTERNA a la empresa, pero que debe ser tratada en igualdad de comportamiento con las del orden interno de la misma, salvo las naturales adecuaciones que provienen del simple hecho que no se ejerce sobre ellas -por lo menos totalmente- el derecho de propiedad y autoridad que da en la empresa propia.

#### V-CONCLUSIONES.

Puedo reafirmar entonces lo sentenciado al comienzo del trabajo. El ABC tiene un PORQUE basado en un contexto más amplio que la discusión parcial sobre si es o no un nuevo sistema de Costos, cuestión esta última sobre la que me he posicionado claramente. Y en consecuencia, su COMO debe responder a las acciones y tareas propias de aquel entorno, relativas a la necesidad de permanentes adecuaciones de la actividad de las empresas (y sus Costos) a las cambiantes situaciones del mercado, proceso dentro del cual el uso de esta metodología para asignar los sacrificios económicos valorizados monetariamente es aceptable, aunque formando parte de un sistema informativo acorde con el concepto de Contabilidad de Gestión. Adicionalmente, he destacado la situación nueva que esta forma de razonamiento implica, al incorporar como elemento de la gestión el seguimiento a unidades de costo EXTERNAS a la empresa.

#### BIBLIOGRAFIA

- 1): LEVY, Alberto R. y WILENSKY, Alberto L. “CAMBIO. Estrategias para Crear Valor Económico. Editorial Tesis, Buenos Aires, Agosto de 1988.
- 2): BIASCA, Rodolfo E. “RESIZING”. Reestructurando, replanteando y recreando la empresa para lograr competitividad. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1991.
- 3): GIMENO ZUERA, Javier G. y GASCA, María del Mar. “Los nuevos enfoques de Costes y de Gestión: ABC y ABM”. Revista “Costos y Gestión”, Buenos Aires, Junio de 1995.

III Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Curitiba, PR, Brasil, 6 a 9 de outubro de 1996  
**4):KOTLER,Philip.”Marketing Total”.Revista “Noticias”.Buenos Aires,Junio de 1995.**

**5):COLLINS,James.”Buscando la Misión”.Buenos Aires,Julio de 1995.**