

UN APOORTE CLARIFICADOR A LA POLEMICA "METODO TRADICIONAL VERSUS ABC"

Antonio Lavolpe
Alejandro Smolje

Resumo:

1. Las críticas que se efectúan habitualmente desde el ABC a los métodos tradicionales de costeo se basan más en errores de implementación que propios de éstos. 2. ABC no busca establecer costos unitarios de los artículos como fin principal, ni le interesa el registro contable de los costos de cada actividad; aporta esencialmente información para gestión. 3. Un método tradicional bien concebido, correctamente implementado y mejor gestionado, puede enriquecerse con el aporte del ABC en el énfasis que le da a una nueva unidad de costeo: la actividad. 4. El conocimiento de los costos por actividad es importante para objetivos gerenciales como: "outsourcing"; cierre de secciones; eliminación de actividades y sobre todo, reducción de costos. 5. Las conclusiones del trabajo son: 1. No criticar más a los métodos tradicionales mal implementados imputándoles fallas de "concepción". 2. "Redescubrir" la riqueza de la información para gestión que tienen los métodos tradicionales bien concebidos, correctamente implementados y mejor gestionados. 3. No asumir que ABC es un método de costeo que reemplaza a los métodos tradicionales, y "por arte de magia" subsana sus "errores". 4. Asumir el costeo por actividad como un aporte significativo de ABC a la información para la gestión, conformando un producto más de un "método tradicional" adecuadamente diseñado, plasmado y operado, y por lo tanto generador de información útil.

Palavras-chave:

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

UN APORTE CLARIFICADOR A LA POLEMICA "METODO TRADICIONAL VERSUS ABC"

Antonio LAVOLPE

Alejandro SMOLJE

Universidad Católica Argentina - Buenos Aires - Argentina

Universidad de Buenos Aires - Buenos Aires - Argentina

Cerrito 1136 - 9º piso (1010) Capital Federal - Argentina

Fax: 054-1-812-2911

RESUMEN

1. *Las críticas que se efectúan habitualmente desde el ABC a los métodos tradicionales de costeo se basan más en errores de implementación que propios de éstos.*
2. *ABC no busca establecer costos unitarios de los artículos como fin principal, ni le interesa el registro contable de los costos de cada actividad; aporta esencialmente información para gestión.*
3. *Un método tradicional bien concebido, correctamente implementado y mejor gestionado, puede enriquecerse con el aporte del ABC en el énfasis que le da a una nueva unidad de costeo: la actividad.*
4. *El conocimiento de los costos por actividad es importante para objetivos gerenciales como: "outsourcing"; cierre de secciones; eliminación de actividades y sobre todo, reducción de costos.*
5. *Las conclusiones del trabajo son:*
 1. *No criticar más a los métodos tradicionales mal implementados imputándoles fallas de "concepción".*
 2. *"Redescubrir" la riqueza de la información para gestión que tienen los métodos tradicionales bien concebidos, correctamente implementados y mejor gestionados.*
 3. *No asumir que ABC es un método de costeo que reemplaza a los métodos tradicionales, y "por arte de magia" subsana sus "errores".*
 4. *Asumir el costeo por actividad como un aporte significativo de ABC a la información para la gestión, conformando un producto más de un "método tradicional" adecuadamente diseñado, plasmado y operado, y por lo tanto generador de información útil*

EL CONTEXTO DE LA GESTION EN LA ACTUALIDAD

La llegada de la década del 80 ha implicado un nuevo contexto para la gestión empresarial, ya que a partir de mediados de la misma, han surgido significativos cambios con respecto a las "antiguas" modalidades de conducción de las organizaciones. Durante los últimos años se han popularizado en forma creciente y vertiginosa una serie de técnicas, métodos y "filosofías" de gestión que han pretendido revolucionar los modelos pasados, impulsando mecanismos proactivos, de anticipación, búsqueda de eficiencia, reducciones de costos, mayor competitividad, mayor calidad desde el punto de vista del cliente, y captación de consumidores a través del logro de la satisfacción de sus

necesidades, todo con la finalidad central de aumentar ventas, participaciones de mercado y obtener, en definitiva, mayor rentabilidad de la inversión de los accionistas.

Entre todas las técnicas surgidas en estos últimos años podemos destacar las siguientes (como meros ejemplos):

- * Just-in-Time
- * Modelos matemáticos de movimientos logísticos, tales como carga y descarga de materiales y programación de la producción.
- * Círculos de calidad
- * Programas de cero defecto en la producción.
- * Calidad total
- * Flexibilización de tareas y especialidades
- * "Outsourcing" y "partnering"
- * Eliminación de actividades que no crean valor
- * ABM : management basado en las actividades

Como consecuencia de todo este proceso se pasó a un enfoque distinto para la medición de gestión y el control de las funciones desarrolladas en la propia empresa.

El control por áreas de responsabilidad entró en crisis en forma paulatina, diluyéndose la distinción entre costos controlables y no controlables, y perdió importancia la división entre costo de producción y de comercialización a efectos decisorios, distinción que hoy simplemente guarda interés para fines contables.

El resultado de estas modificaciones en el "estilo de gestión" es que los directivos de las organizaciones comienzan a requerir que la información que sobre ella poseen exhiba dichas variaciones. ¿Por qué? Para apreciar los beneficios que reportan a los gerentes esas nuevas "acciones" que ellos están tomando en su "guerra" cotidiana, y para mostrar a sus "generales" (los dueños de las compañías) cómo ellos han logrado ventajas en dicha lucha, con su correlato inmediato : mayores utilidades y más rentabilidad (y más medallas para los directivos).

LOS PRODUCTOS DE LOS SISTEMAS DE INFORMACION PARA GESTION

Frente a esta realidad los gerentes buscaron en su arsenal qué armas y herramientas poseían: ¿y qué encontraron? A riesgo de ser simplistas, dos "grandes" sistemas de información:

- * los llamados "sistemas o métodos tradicionales" de costeo (así los denominaremos para continuar la tónica que iniciaron los partidarios del ABC).
- * los sistemas contables "puros", que registran los hechos pasados que deben ser reflejados en la contabilidad para cumplir disposiciones legales vigentes.

¿Qué resultados brindan esos mecanismos?

Al decir de los usuarios de los mismos, poco o ninguno. Tal es así que ellos se han explayado contundentemente sobre el tema, exaltando el profundo escepticismo que le provocaban esas "armas", aspecto que se encargaron de exhibir fervientemente los

múltiples trabajos que ponderan las bondades de las propuestas de los "sistemas" nuevos como el ABC (Activity-based cost).

La verdad es que los métodos tradicionales en muchos casos estaban mal aplicados por impericia de los profesionales que los implementaron u operaron, y en otros recibían escasa **(1)** o nula atención de parte de la gerencia, ya que todo lo que tiene que ver con costos resultaba para los directivos algo anodino, rutinario y poco relevante, tal como muchos de los profesionales hemos comprobado con amargura a lo largo de los años. Como conclusión de todo ello, los "métodos tradicionales" no aparecían como idóneos a los fines de resolver los aspectos que mencionamos en la primera parte del trabajo.

CONCEPTOS Y MECANISMO BASICO DE ABC

Esta situación generó el campo propicio para la aparición de nuevas metodologías de costeo, tales el sistema ABC, método de costeo de gran divulgación en la actualidad, merced a los numerosos trabajos que se le han dedicado en los últimos años, entre los cuales vale destacar los de los profesores Robert Kaplan y Robin Cooper, de la Universidad de Harvard, Estados Unidos de Norteamérica, (2) entre los muchos y diversos existentes.

Metodología del ABC

La esencia del ABC es que las actividades deben ser el objeto central de costeo, ya que son ellas quienes consumen los recursos, y luego los productos se "sirven" de ellas. Dada esta relación causa-efecto, y debido a que los sistemas de costeo no deben hacer otra cosa que reflejarla, ABC estipula una serie de pasos, que trataremos de sintetizar a continuación, para adentrarnos en la metodología y las propiedades del ABC, ambas expresadas en los conceptos de sus propios impulsores:

- Establecer las actividades a costear, cuya apertura deberá ser lo más analítica posible, para obtener una buena información final, incluyendo todas las funciones de la empresa (producción, ventas, administración).
- Asignar a cada actividad los costos que le corresponden, tarea que resulta sencilla en el caso de los costos directos e identificables nítidamente con cada una, pero que requiere el empleo de mecanismos apropiados de aplicación para aquéllos costos que sean indirectos a las actividades elegidas en el punto 1) como objeto de costeo. De todos modos, este proceso minimizaría las distorsiones de las distribuciones de costos indirectos, en la medida que la cantidad de actividades sea muy amplia y cada unidad de análisis resulte muy pequeña, pudiendo atribuírsele la mayoría de los costos de manera directa.
- Determinar para cada actividad cost-drivers o inductores de costos adecuados, que representen una medida justa y equitativa de la actividad de que se trata, a efectos de constituir un medio para medirla y para aplicar luego sus costos a los artículos, según veremos en el punto que sigue. Son ejemplos de cost-drivers : horas máquina, horas de ensamble manual, cantidad de facturas emitidas, cantidad de pedidos entregados por expedición, cantidad de reparaciones efectuadas por mantenimiento, etc.
- Asignar a los productos los costos de cada una de las actividades que ellos atraviesen, a través de cost-drivers o inductores de costos, con el objeto de obtener el costo unitario de cada uno, adicionando al costo de materia prima y mano de obra directa (que por definición tanto para ABC como para los métodos tradicionales -MT-son de asignación directa a los productos) el resultado obtenido mediante este proceso de costeo por actividad.

El "output" de toda esta mecánica, según los partidarios del ABC, permitirá obtener costos unitarios más precisos que los que se logran aplicando los "métodos tradicionales de costeo" **(3)**, dado que allí:

- * se suele emplear una única tasa de aplicación de cargas fabriles para toda la empresa
- * se usa el módulo costo de mano de obra directa aún en procesos mecanizados
- * se utilizan escasas bases de distribución de costos a centros y de centros de servicios a centros productivos
- * se mide usualmente el nivel de actividad en base a lo que se programa producir según los planes de ventas, desechando la consideración de las capacidades de producción teóricas o prácticas.
- * es frecuente el empleo de bases de aplicación de costos de "tipo financiero" (costo de materia prima, costo de mano de obra directa) que están medidas en términos monetarios y no físicos (serían más representativas de la relación causa-efecto de los costos).

Propiedades del ABC

ABC es impulsado así como un sistema de costos con las siguientes características:

- * integral, o si se prefiere "por absorción"
- * que permite obtener correctos costos unitarios, evitando las distorsiones propias de los mecanismos tradicionales
- * que brinda información útil para la toma de decisiones y la gestión
- * que obtiene información a partir de los registros contables históricos de la compañía
- * que presenta datos analíticos y relevantes para todos los niveles de decisión, desde un supervisor de una tarea o sector hasta el directivo máximo de la compañía
- * que abarca todas las áreas de la organización, ya sean productivas, comerciales o administrativas.

La pregunta que cabe formularse a esta altura del desarrollo es esencialmente conceptual: ¿la validez y vigencia de ABC implican una alternativa frente a los mecanismos tradicionales? ¿estos últimos deben ser descartados por no proveer toda la rica información arriba expuesta y que sí brinda ABC? ¿Es cierto que se obtienen costos unitarios "mejores" que los obtenidos por un "método tradicional" (MT)?

Existen muchos artículos y trabajos que tratan de responder estos interrogantes y toman posición en uno u otro sentido, siendo los más aquéllos que adhieren a las "bondades" del ABC. Ya hemos dicho en este trabajo y en otros **(1)**, que no se debe endilgar a los MT defectos que no les son propios, sino que son imputables a su mala implementación. Una lectura objetiva del glosario de "fallas" de los MT descriptas al final del punto 3.1. del presente trabajo, avalada por años de docencia y consultoría en costos, nos permite aseverar lo siguiente:

- * Un método tradicional bien concebido y mejor implementado permite obtener costos unitarios correctos y aptos para la gestión y toma de decisiones.

- * No conocemos aplicaciones prácticas de ABC en empresas donde se determinen costos unitarios "pasando" por las actividades, con resultados más precisos que los que se hubiera logrado con un MT bien concebido y mejor implementado.
- * Lo auténticamente novedoso del ABC, y por ende su aporte para "gestión", es el "costeo por actividad".
- * Es posible obtener de un MT bien diseñado, adecuadamente implementado y eficazmente operado (incorporándole lo genuinamente novedoso de ABC) una información acorde con el contexto descrito al inicio de nuestro trabajo.

Trataremos de desarrollar este último objetivo en el punto 4. (Aportes del ABC a la información de gestión). Previamente, debemos reafirmar que el "método tradicional ideal" debe respetar ciertos principios y criterios básicos para un adecuado sistema de información sobre costos, a saber:

- * Centralización precisa: división de la empresa en centros a los que se aplican luego sus costos, para ser volcados a los artículos a través de cost-drivers racionales.
- * Medición adecuada de los niveles de actividad por centro, para repartir adecuadamente los costos no variables a efectos de contar con costos predeterminados de alta precisión
- * Cálculo de la ociosidad de cada centro, con el objeto de medir la eficiencia con que se opera, y las capacidades disponibles.
- * Todas las otras técnicas de costeo que permitan obtener costos útiles para fines de control, decisión, gestión, etc.

APORTES DEL ABC A LA INFORMACION PARA GESTION

Objetivos de la información

Existen tres objetivos globales para los que conviene obtener costos, según el enfoque tradicional:

- * Toma de decisiones
- * Control de Gestión
- * Registro contable y emisión de Estados Contables.

Los dos primeros objetivos (toma de decisiones y control de gestión) podrían subsumirse en uno solo, dado que según la teoría de la administración forman parte de un mismo proceso. Si uno encuestara a los dirigentes de empresa que están evaluando la posibilidad de implementar sistemas de costos, concluiría que tienen presente una meta esencial que hoy merece ser tratada como un objetivo individual (no por un enfoque conceptual, sino por una razón pragmática) y que ha adquirido gran peso dentro de la "gestión" de costos : LA REDUCCION DE COSTOS.

Emergen así una serie de decisiones que hoy constituyen moneda corriente en la tarea diaria de los gerentes y directivos de las organizaciones, debido al contexto competitivo y difícil del mundo de los negocios:

- * Tercerización de actividades que hoy se desarrollan en la propia empresa.

- * Eliminación lisa y llana de actividades que no agregan valor ni se justifican por sí mismas en los procesos productivos, administrativos o comerciales de las organizaciones.
- * Reducciones de costos en actividades que sí se deben llevar a cabo pero exigiendo menor nivel de erogaciones, a efectos de lograr un incremento en las utilidades y en la rentabilidad de la compañía.
- * Sugerencias de precios de venta al sector comercial para determinadas operaciones puntuales (licitaciones, exportaciones, ofrecimiento de descuentos o bonificaciones con el fin de impulsar líneas, ganar mercados, desplazar competidores, etc.), en los que se requiere identificar nítidamente el costo involucrado en la operación.
- * Conocimiento de costos de actividades o funciones que "atraviesan" horizontalmente la organización, y se pueden desarrollar en más de un "sector" o "área de responsabilidad", por ejemplo la "función calidad", que "ocurre" en distintas partes de la organización **(4)**: recepción, control de calidad propiamente dicho, producción, service post-venta, etc.

Para todas las decisiones descriptas precedentemente, se requiere contar con información adecuada en la que basar los análisis de costos e ingresos que determinarán la conveniencia económica de ejecutarlas. ¿Cuál es esa información? ¿De dónde proviene?

Origen de la información.

La fuente de datos es el sistema de costos vigente en la compañía, que perfectamente puede ser el llamado "tradicional", cuya calidad de información cumple aceptablemente todos los objetivos que se pueden perseguir en materia de datos para toma de decisiones, lo que no implica que los datos surjan en forma directa, sino que habitualmente se los debe reprocesar y adecuar al objetivo que en cada caso se intenta alcanzar. Este último "paso" es inevitable, cualquiera sea el sistema en que estemos inmersos, dado que no existe una información que permita cubrir las expectativas de todos los posibles usuarios para todas las alternativas actuales o potenciales que ellos deseen. Esta "supuesta" limitación será entonces patrimonio de cualquier sistema.

Los datos (inputs) para elaborar la información (outputs) surgirán de la Contabilidad, sistema integral de registro de hechos económicos de la empresa, que facilitará el conocimiento de costos por función, actividad, naturaleza, clase de variabilidad del costo, etc., en la medida en que se cuente con un plan de cuentas analítico a partir del cual obtener la información con el mayor grado de detalle factible.

Elaboración de la información.

Según lo expuesto más arriba la información debe ser "tratada" nuevamente, para cumplir los objetivos de servir a alguna decisión o medición específica. ¿Esto significa que la información usada para la decisión es "extracontable"? De ninguna manera. Y aquí debíamos terminar con la antinomia de información contable versus extracontable, dado que ninguna "por sí misma" alcanza, sino está referida al objetivo que pretende aquél que la utiliza.

Un caso típico de este esquema se plantearía ante el requerimiento de un directivo, deseoso de conocer el resultado neto proveniente de una cierta operación, p. ej.: una exportación; recurriendo a datos "contables" se pueden identificar y corroborar algunos aspectos de dicho negocio puntual, pero para obtener datos concretos, tales como cantidad de unidades, precios y costos unitarios, gastos comerciales y de despacho, etc, se debe consultar la documentación respaldatoria respectiva, (factura, remito, planillas de costos, liquidaciones de gastos, etc.) que fueron los elementos base para el registro contable de la operación. Dado que el sistema contable brinda información standarizada y no puede abrir todas las variantes que los directivos podrían requerir para análisis específicos, el reproceso y la reelaboración de la información resultan tareas imprescindibles.

La fuente de origen de los datos, podrá ser entonces el sistema contable, aunque luego se deberá adecuar lo allí obtenido, por lo cual la contabilidad no queda invalidada como emisora de información para gestión.

Aportes de ABC a la información.

En el punto 3.1. describíamos la filosofía y el mecanismo básico del ABC. Llega aquí la hora de remarcar lo novedoso de su aporte y las ventajas de la información que brinda, despojados ya de partidismos conceptuales que dejamos de lado a partir de nuestra respuesta del punto 3.2.: ABC no es un sistema alternativo de costos.

Del relevamiento de trabajos de campo en los que ABC se encuentra en etapas de implementación, tanto en el exterior como en la Argentina, y de lo recopilado en trabajos, artículos de revistas técnicas, libros, charlas, conferencias, etc., todo lo cual sería larguísimo simplemente de enumerar, llegamos a las siguientes consideraciones sobre lo que es, en la práctica, ABC:

- ABC no busca establecer costos unitarios de los artículos como fin principal de su razón de ser. Puede que así se lo haya pregonado (desde ámbitos incluso académicos), con la finalidad de impulsarlo y motivar su estudio y adopción; sin embargo, que aquéllo no constituye su meta medular lo prueba el hecho de que su aporte esencial lo brinda en la toma de decisiones puntuales como "tercerizar", eliminar actividades, reducir costos (proceso en el que se debe atacar el origen de las erogaciones, que tal como ABC plantea es la actividad y no el producto en sí), etc.
- ABC profundiza en el estudio de costos por actividad de toda la organización, abarcando áreas de producción, comercialización y administración, las cuales fueron relegadas muchas veces por los "sistemas tradicionales" y los profesionales que los operan, privilegiando en exceso el rubro de costos fabriles, en épocas y actividades en que las otras "funciones" pueden llegar a tener similar o mayor peso dentro de la estructura de costos total de la empresa. Aquí ABC entrega información muy rica para conocer al detalle costos de actividades fuera del sector industrial, las cuales generan altos e importantes costos, que al menos vale la pena evaluar y medir en relación al valor que agregan, o los problemas que evitan con su funcionamiento cotidiano. Sin embargo,

no conocemos todavía experiencias exitosas de implantación integral de ABC en una compañía, que empíricamente verifiquen esta aseveración por ahora conceptual y teórica.

- No interesa a ABC el registro contable de los costos de cada actividad, en la forma clásica de un sistema de costos, ya que si, como definiéramos más arriba, el método no busca establecer costos unitarios ni es un sistema de costos alternativo, la registración de cargos y la apertura de partidas del plan de cuentas serán las que correspondan al sistema de costos vigente (p.ej.: predeterminado, standard, estimado, presupuestado, etc.) que cumpla con los recaudos de un MT descriptos en el punto 3.2. Por otra parte ello no es posible en forma independiente, porque si se estipula la necesidad de conocer costos por actividad para ciertas decisiones, el detalle de cuentas y subcuentas contables debe ser preparado considerando la factibilidad de obtener dicha información (al menos en forma genérica), lo cual incidirá influyendo, pero no determinando como único factor, el armado específico del plan.

- ABC aporta esencialmente información para "gestionar" decisiones específicas ("outsourcing", cierre de secciones, eliminación de actividades, reducciones de costos, etc.), al igual que otras metodologías de recálculo de costos, pero a diferencia de otras formas de reexpresar información, en el caso de ABC, se puede resumir todos los conceptos en uno solo: ABC emplea una unidad de costeo distinta para realizar sus análisis de costos: la actividad.

- ABC es una metodología de cálculo, inscripta en una técnica de gestión que la cobija : ABM (Activity-based management), (5) alineada con los modelos de búsqueda de eficiencia y que analiza las actividades según el valor que agregan. La finalidad de este enfoque es "gestionar" la organización desde la óptica de los procesos y actividades, operando sobre estas últimas como medios que consumen recursos y generan productos, a través de operaciones que deben tender a ser cada vez más eficientes y cuya obligación es aportar "valor" (desde el punto de vista del cliente). ABC, en ese contexto, es un método de cálculo o de costeo de dichas operaciones, que aportará información para tomar decisiones vinculadas al proceso de "gestión" de costos: reducciones, eliminación de actividades, etc.

CONCLUSIONES

Podríamos sintetizar todo lo dicho con una frase que parece simple y redundante: ABC establece costos de la unidad "actividad". Y lo debe hacer de la misma forma en que se determinan costos de otras unidades de costeo (funciones productivas, máquinas, grupos de máquinas, sectores de servicios, etc.) en el sistema de costos "tradicional" señalado en el punto 3.2. Esto quiere significar que se usarán "métodos tradicionales" para costear actividades tal como se los emplea para otras decisiones : cerrar o ampliar una sección de fábrica, discontinuar una línea de productos, conocer la contribución marginal por unidad de factor escaso, etc.

Pero aquí yace el mérito del modelo ABC en cuanto a su utilidad para la gestión moderna; basándose en la relación causa-efecto de los costos, y al exhibir claramente que el origen de los esfuerzos y las erogaciones son las actividades, elige como unidad

de costeo (aquello de lo que se desea conocer el costo) "la actividad" ¿cuál? todas las posibles. ¿Todas las de la organización? En principio sí, como aspiración y meta teórica, pero la realidad indica que ello es imposible, dado que la pretensión de llegar al máximo grado de detalle y apertura, con la finalidad hipotética de tomar cada una de las posibles decisiones (siempre se podría, sino eliminar, al menos reducir los costos de una actividad) genera un modelo irrealizable: no se pueden costear todas las microactividades de la empresa, llevadas a la mínima unidad de análisis. Y es aquí donde la crítica de los defensores de los métodos tradicionales "falla" al "culpar" a ABC por no poder arribar a ese grado de precisión (no existe manera), y argumentar entonces que al caer en el "agrupamiento" de actividades homogéneas, el resultado será similar al de los métodos conocidos, en el que se respeten netamente los principios y criterios básicos de costeo. ¿Por qué opinar que esas críticas no estarían bien orientadas? Porque dirigen sus dardos hacia un punto que, en nuestra opinión no es vital para ABC : los costos unitarios. Por otro lado, es absolutamente cierto que los partidarios del método ABC se embanderaron detrás de consignas que herían a los sistemas tradicionales, esgrimiendo la concepción de que con el "nuevo sistema" los costos obtenidos son mucho más precisos que "antes", exponiéndose así al contragolpe de los defensores del clásico costeo integral predeterminado. ¿a qué conclusión arribamos, luego de esta "lucha" de posiciones doctrinarias, conceptuales y técnicas?

ABC, o para expresarnos mejor, un "método tradicional" preparado para extraer de él información válida para determinar costos por actividad, brinda información útil, claramente expuesta para usuarios no expertos, y presenta sus resultados de manera clara, sencilla y hasta transparente, por lo que resulta un modelo que "gusta" fácilmente e impacta, sobre todo en organizaciones con información muy escasa y deficiente. Pero en todas, aún las que poseen mayor nivel de información para gestión, permite fundamentarse en pautas ciertas y veraces a los decisores, particularmente para el objetivo que podemos describir como REDUCCION DE COSTOS.

Dos comentarios para dos méritos innegables del ABC, dignos de ser destacados:

- * su nombre es atractivo, simple, y trasluce algo preciso, dejando la idea de atacar lo esencial; es sin duda un acierto notable, que impulsa también gran parte de su éxito.

- * con ABC acontece un poco lo que en épocas pasadas sucedió con el "costeo variable"(CV) : si bien no era patrimonio exclusivo de este método, el CV contribuyó a divulgar las ventajas del empleo del análisis marginal (por supuesto también aplicable con el costeo integral). Hoy ABC populariza los análisis de costos específicos por actividad y despierta el interés en profundizar estudios de costos en general (lo que también lograrían los MT), lo cual finalmente redundará en beneficios para la disciplina Costos: se le reconoce trascendencia a sus "productos" (los costos en sí) y utilidad a su información para fines de "gestión" en la empresa (6)

Como corolario, si la tesis central de este trabajo es compartida, nuestra propuesta a la doctrina, a la cátedra, a los consultores y a los que gestionan es :

- No criticar más a los métodos tradicionales mal implementados imputándoles fallas de "concepción".

- "Redescubrir" la riqueza de la información para gestión que tienen los métodos tradicionales bien concebidos, correctamente implementados y mejor gestionados.
- No asumir que ABC es un método de costeo que reemplaza a los métodos tradicionales, y "por arte de magia" subsana sus "errores".
- Asumir el costeo por actividad como un aporte significativo de ABC a la información para la gestión, conformando un producto más de un "método tradicional" adecuadamente diseñado, plasmado y operado, y por lo tanto generador de información útil.

BIBLIOGRAFIA

- (1) CAPASSO, C., GRANDA, F. Y SMOLJE A. : "Los métodos tradicionales + ABC : una propuesta superadora". Trabajo presentado al III Congreso Internacinal de Costos, Madrid, España, 1993.
- LAVOLPE, ANTONIO: "El sistema de Costeo Activity Based Costing". Revista Técnica Económica - Administración y Dirección de Empresas Nº 151 Junio 1995 - Madrid
- (2) COOPER, R., KAPLAN, R., MAISEL, R., MORRISSEY, E. Y OEHM, R.: "Implementing ABC Management: moving from analysis to action", Institute of Management Accountants, New Jersey, 1992.
- (3) CASTELLÓ TALIANI, E.: "El sistema de costes de las actividades", comunicación presentada en la Jornada de Contabilidad de Gestión, Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual, España.
- (4) HORNGREN C. Y FOSTER : "Cost Accounting", 7ma. Edición, 1994.
- (5) TURNEY, P. : "Activity-Based Management", Management Accounting, enero 1992.
- (6) BRAUSCH, J. : "Selling ABC", Management Accounting, febrero 1992.