



Contaduría y Administración

ISSN: 0186-1042

revista_cya@fca.unam.mx

Universidad Nacional Autónoma de México

México

Castellanos Elías, Julio

Revisión crítica al ABC y a los "nuevos métodos de costeo"

Contaduría y Administración, núm. 209, abril-junio, 2003, pp. 47-55

Universidad Nacional Autónoma de México

Distrito Federal, México

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=39520904>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

Por lo que respecta a la situación en nuestro país, en el I Congreso Nacional de Costos que llevamos a cabo en la Facultad de Contaduría y Administración (FCA) de la UNAM, en noviembre de 1996, fue evidente la falta de trabajos sobre el sistema de costeo ABC.¹

En el IV Foro de Investigación (organizado por la División de Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración), que se llevó a cabo en octubre de 1999, presenté la aplicación completa del caso, este tema causó gran expectación y participación de varios asistentes. Recuerdo especialmente las intervenciones de dos excelentes profesores de la Facultad del área de costos;² sus argumentos se centraron principalmente en que en el ABC también existen prorrateos, principal crítica que hace este sistema de costeo al costeo tradicional, lo cual es cierto; sin embargo, dejan de reconocer que las bases de aplicación que promueve utilizar el ABC. Llamadas direccionadores (*drivers*

² Gerardo Martínez Marín y Emilio Huicochea, quienes insistieron en negar las virtudes del sistema de costeo ABC, reafirmando su adhesión al sistema de costos estándar.

trabajo de tipo descentralizado. Un sistema de producción justo a tiempo requiere de un programa de cero defectos en el cual no se permita ningún desperdicio o residuo. La administración de Barc planea adoptar la filosofía del control de calidad total. La administración planea mantener los niveles mínimos de inventarios ya que el sistema justo a tiempo es un enfoque que implica una retroactivación de la demanda.

Los trabajadores que laboran en cada celda se encuentran capacitados para desempeñar varias tareas dentro de la celda de trabajo, debido a ello el tiempo ocioso no es permitido. Este arreglo facilita la imputabilidad y la rastreabilidad de los costos hasta el producto final. Los costos de mano de obra directa generalmente se consideran costos variables bajo los sistemas tradicionales de costeo. Sin embargo, los costos de mano de obra directa se vuelven costos fijos cuando se usa ABC porque los trabajadores desempeñan una variedad de tareas dentro de una celda de trabajo específica.

Se pide:

- Prepare los cálculos del caso usando un sistema tradicional que indique si el pedido especial debería rechazarse o aceptarse.
- Prepare los cálculos del caso usando ABC y justo a tiempo para indicar si el pedido especial debería aceptarse o no.
- Determine si las actividades de costos que se describieron en el caso citado darán como resultado diferentes estimaciones de costos y márgenes de contribución. Determine qué sistema de contabilidad de costos es preferible para fijar el precio de este pedido especial.³

En este caso, la tergiversación (intencionada, desde mi punto de vista) consiste en hacer creer que como efecto de la aplicación del ABC se reducen costos, cuando lo que ocurre en realidad es que el enfoque utilizado de costeo directo o variable permite descubrir que un mayor volumen de producción absorbe más costos fijos y puede cambiar una decisión tomada con base en volúmenes menores.

También resulta erróneo decir que con la aplicación del ABC la mano de obra se vuelve costo fijo porque “Cuando se usa ABC [...] los trabajadores desempeñan una variedad de tareas dentro de una celda específica”; es decir, la base fundamental del costeo variable es la separación de los

costos en fijos y variables. Por una parte, los fijos son los que permanecen constantes ante los aumentos o disminuciones en los volúmenes de producción, generalmente, por ejemplo, el pago de la renta del local; por otra, los variables son los que se mueven en sentido directamente proporcional a dichos volúmenes, el caso típico sería el costo del material con el que se fabrican los productos. En general, la mano de obra, o sea los salarios que se les pagan a los trabajadores directos, son considerados como variables porque, *ceteris paribus*, a mayor volumen de producción se necesitarán más trabajadores y viceversa. Sin embargo, si existiera capacidad instalada no aprovechada, y no se despiden a los trabajadores para evitar costos de liquidación o de capacitación en caso de aumentos en la actividad, suele considerarse un costo semivariable, y en algunos casos como fijo; pero no es que *per se* se le considere un costo variable. Realmente, para fijar la variabilidad o fijeza de un costo cualquiera, se compara su monto con el nivel de actividad y dependiendo de los parámetros asignados se determina si es fijo o variable.

Por lo expuesto anteriormente y por mis conocimientos sobre el ABC, podemos señalar tres partes sustanciales:

- a) Las aportaciones de Charles T. Horngren en el III Congreso Internacional de Costos celebrado en Madrid siguen siendo, desde mi punto de vista, la mejor síntesis de la problemática sobre el tema porque expone con especial claridad, conocimiento y profundidad, las ventajas y desventajas de este nuevo método de costeó. Al

³ Letricia Gayle Raybrun, *Contabilidad y administración de costos*, trad. Jaime Gómez Mont, sexta edición, McGraw-Hill, México, 1999, pp. 167-168.

rai de la School of Business de la Senshu University en Japón realizó una investigación en la que describe cómo la mayoría de las empresas de los Estados Unidos de Norteamérica y de Europa estaban trabajando o implantando sistemas ABC y que en Asia casi el 30% se inclinaron hacia este método de costeo, pues predomina el costo objetivo (*Target Costing*, en inglés) y el costeo Kaizen; sin embargo hay una enorme utilización de la Administración basada en actividades (ABM, por sus siglas en inglés), como una derivación del ABC.

2. “El ABC es el intento más desarrollado y caro realizado hasta ahora para identificar y correlacionar causas (generadores de costos) y efectos (cambios en los costos). Amplía la literatura de costos que durante tanto tiempo ha advertido de cómo pueden confundir los promedios amplios.”

La primera aseveración es una opinión muy importante de un experto en el tema, aunque ignoro si esté sustentada en alguna investigación. Por lo que respecta a la segunda, efectivamente existen muchos autores (véanse las críticas puntuales que hace el *Manual de Contabilidad de Costos* de Mc Graw Hill al respecto) que han planteado que en nuestra área solemos determinar costos promedios de artículos ante la dificultad de encontrar bases de distribución que aseguren precisión en el costeo.

3. “El ABC nos pide que elijamos bases de asignación de costos con más cuidado. En particular, debemos estar alerta en el sentido de que los

- ⁴ Véase “Sistemas de costos ABC en una microindustria del ramo de la impresión”, en *Memorias del IV Foro Nacional de Investigación en las Disciplinas Financiero-Administrativas*, Universidad Nacional Autónoma de México-Facultad de Contaduría y Administración, octubre 1999, pp. 65-68.

● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● Revista Contaduría y Administración, No. 209, abril-junio 2003 ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ●

6. “El ABC ha recalcado que los costos de producción se ven afectados por todas las funciones de la cadena de valor, no solamente por la fabricación. Los costos del inventario son medidas incompletas de los costos de producción a la hora de adoptar decisiones.”

Lo anterior resulta muy significativo dentro las virtudes del ABC, pues se relaciona con la idea de cadena de valor, que algunos libros la abordan como un método diferente de costeo. Es decir, el costo debe contemplar las inversiones necesarias para su fabricación, desde la idea del producto hasta que está en manos del consumidor. Vale la pena reflexionar que aunque esta idea ya se manejaba como otro tipo de costos, la concepción integradora resulta digna de reconocimiento.

7. “El ABC ha alertado a los directivos de la existencia de subvenciones cruzadas entre los costos de producción cuando hay una amplia gama de actividades operativas y una amplia gama de productos. Es decir, los estudios de casos han demostrado que los sistemas de costos existentes que utilizan amplios promedios cargan con frecuencia costos indirectos demasiado bajos a productos de poco volumen y demasiado altos a productos de gran volumen.”

8. “Los partidarios del ABC han empezado a admitir que debe satisfacerse la prueba de costos-beneficios y que las complejidades de un sistema ABC pueden inhibir su uso como sistema de contabilidad de costos.”

- ## Influencias perjudiciales del ABC

1. "Ataque excesivo a los sistemas anteriores y excesivas reivindicaciones con respecto a lo que es nuevo. Apenas se duda en hablar sobre los problemas de la contabilidad de costos antigua, pero existe renuencia a hablar sobre los problemas de la nueva. Con frecuencia se tien-

de a decir que en la nueva contabilidad de costos todo es bueno, y en la antigua todo es malo. Sin embargo, en una y en otra existen muchas buenas ideas.”

Efectivamente, los defensores del método de costos tradicional han insistido en que lo dicho por el ABC ya ha sido abordado anteriormente por varios autores y que existen administraciones inteligentes que utilizan bases de aplicación de cargos indirectos que responden de inmejorable manera a la actividad generadora del costo, lo cual es cierto; igualmente, una adecuada dirección no necesita de la Administración Basada en Actividades para tener una evaluación precisa de cada área funcional y a través de ella aplicar los recursos requeridos.

2. “Muchos eruditos y consultores nunca han tenido ni tiempo ni inclinación para explorar la historia del pensamiento. Sin embargo, si lo hacen, deben evitar inclinarse hacia sus versiones de la historia. Si no lo hacen, deben tener especial cuidado para evitar proclamar que sus ideas son nuevas.”

Como ya mencioné en la nota anterior, existen aplicaciones de costos y de administración por actividades que no se llamaban ABC desde la década de los cincuenta.

3. "Reivindicaciones monstruosas. Entre estas exageraciones se encuentran declaraciones tales como que todos los costos son variables o que todos son fijos. Considérese igualmente la afirmación de que la mano de obra directa ya no es una categoría de utilidad."

Como anteriormente señalé con relación al caso del libro de Gayle, los panegíricos del ABC dicen que todos los costos son fijos porque se incluyen en “celdas” de trabajo y, por ello, tienen un carácter constante en su aplicación. De igual manera, debe

reconocerse que la mano de obra en muchas empresas (maquiladoras, por ejemplo) sigue siendo la predisposición por considerar los costos de producción como principal factor de la base principal de actividad de muchas organizaciones.

4. "Influencia en las decisiones relativas a la fijación de precios, diversificación de productos y venta y fabricación de los mismos. Tal simplificación ignora otras fuentes de información, otros factores con influencia en la fijación de precios y numerosas interdependencias y puntos comunes entre productos y costos."

He sido un defensor sistemático de la teoría económica, que tiene principal influencia en los costos, en cuanto a que el precio de venta lo fija el mercado, lo cual tiene una fuerte sustentación teórica; Horgren defiende esta misma teoría, pues reconoce cierta influencia de los costos en la determinación de los precios. Por su parte, el ABC considera que el costo tiene una influencia decisiva en el precio.

5. “La proclividad a predicar una cosa y hacer otra.”⁵

Los creadores y seguidores del ABC sostienen que el defecto del sistema tradicional son los prorrateos, que estos costos también hacen.

Indudablemente, en los últimos ensayos, artículos, congresos y libros sobre el tema parece soslayarse la postura de Letricia Gayle Raybrun y que yo refrendé con la experiencia que tuve en la implantación del ABC expuesta en mi ponencia de 1999.

⁵ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, III Congreso Internacional de Costos, Madrid, España, 1993.

Como ejemplo tenemos el libro: *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo* de Alfredo Romero Ceceña⁶ que cae en todos los errores que señala Horngren, pues le atribuye características que no posee el ABC y lo muestra como una panacea, cuando sólo es *un instrumento* más que facilita las labores de dirección sin resolver todos los problemas ni ser la gran innovación que sus panegíricos le adjudican. Al mismo tiempo algunos estudiosos hacen caso omiso de las dificultades que presenta dicho método, que no son ni pocas ni sencillas de resolver.

Resulta, pues, ineludible referirse al desconcierto que provoca el hecho de que un libro con tal incomprensión de lo que son los costos haya tenido la difusión que ha logrado. Por ejemplo, llega a sostener que los métodos tradicionales “lo único que hacen es arrojar información distorsionada, tardía y errónea que no sirve para la toma de decisiones”. Continúa diciendo este autor, “De hecho, si la alta gerencia no se percata de su obsolescencia, entonces corre el gran riesgo de tomar decisiones equivocadas y seguir estrategias de productos erróneos que pueden ser de fatales consecuencias”.⁷ Además, este libro tiene diversas fallas de conceptualización en cuanto a lo que es un método, verbigracia, pretende presentar el *back-flush accounting* como un método de costos cuando en realidad el cambio que representa respecto al método tradicional *sólo* consiste en la eliminación del cargo que normalmente se hace a producción en proceso de la mano de obra y de los cargos indirectos.

Lo mismo sucede en el caso del *throughput accounting* en el que sólo la materia prima es considerada como costo, y la mano de obra y los cargos indirectos como costos fijos que se llevan a resultados. Aparte de lo ya señalado en la nota anterior, este cambio con respecto al método tradicional *no* implica hablar de un método *nuevo*. Por otro lado, también resulta discutible que la mano de obra sea

considerada siempre como un costo fijo, pues hay organizaciones en que todavía es el elemento fundamental de la fabricación y, por lo tanto, es claramente variable, el caso típico serían las maquiladoras. Por lo que se refiere al modelo matemático, inventado por el autor del texto, se trata sólo de una sugerencia para reducir costos, lo cual no implica, tampoco, que sea un método de costos.

En lo concerniente a los conceptos *Cadena de valor* y *Ciclo de vida del producto*, aunque son temas interesantes para incluir en los métodos de costeo, no deberían considerarse como tales, pues no implican *per se* el cambio en asignaciones o en nuevas bases de aplicación, ni que haya elementos del costo diferente, etcétera, características que sí contempla el ABC. Resulta de importancia dilucidar este asunto porque en la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM algunos profesores han adoptado las propuestas de Romero Ceceña (con relación a lo señalado anteriormente, que se considera como métodos de costeo).

Otro grave error del libro *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo* consiste en creer que el ABC tiene su óptima aplicación en la manufactura, cuando desde mi punto de vista su medio “natural” es el costeo a los servicios y al comercio, áreas económicas en las que el costeo tradicional siempre se enfrentó a problemas, ya que se pretendía ajustar la determinación del costo con los tres elementos propios de la fabricación: materia prima, mano de obra y cargos indirectos; asunto que el ABC resolvió muy adecuadamente. Por otro lado,

⁶ Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que tiene ya cuatro ediciones, la última de 1999.

⁷ *Ibidem*, p. 145.

