

Capítulo 11

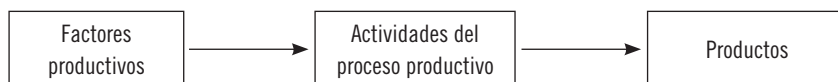
**Sistema de contabilidad
de costes. ABC**

Contenido

1. Fundamentos del modelo abc: concepto de actividad y clases
2. Los inductores de costes
3. Metodología del modelo ABC
4. El proceso de gestión de las actividades: el ABM

1. Fundamentos del modelo ABC: Concepto de actividad y clases

El modelo de costes basado en las actividades o modelo ABC (*Activity Based Cost*), se basa en la idea de que las actividades son las que consumen los factores productivos, y los productos los que consumen las actividades.



Por una parte, los productos consumen las actividades exigidas para su fabricación. Por ejemplo, las actividades incluyen la recepción de materiales adquiridos, puesta en funcionamiento de maquinaria, diseño de los productos, realización del pedido de un cliente, etc.

Y por otra parte, las actividades son las que consumen recursos o valor de los factores productivos, cuantificando esos recursos o factores productivos consumidos por las actividades, por lo que se puede deducir que son las actividades y no los productos los que generan los costes.

A partir de esta idea básica del modelo ABC, se puede considerar:

- Una **relación causa-efecto entre actividades y productos**. A mayor consumo de actividades por parte de un producto, habrá que asignarle mayores costes, y viceversa, a menor consumo de actividades, menores costes.
- La **asignación de los costes de forma más objetiva y precisa**. Calculando el coste de una actividad concreta, sus costes serán asignados a los productos en función del uso o consumo que cada uno haya realizado de la actividad.
- Una **adecuada gestión de costes** que ha de actuar sobre las actividades auténticas causantes de los mismos.

En definitiva, este modelo se orienta en la captación, medición y análisis del consumo de recursos ocasionado por el desarrollo de todas las actividades que tienen lugar en la empresa. La necesidad de relacionar las actividades con

los costes que originan, exige identificar para cada actividad concreta aquellos factores que provocan los costes.

Establecer una precisa relación entre factores, actividades y productos tiene como consecuencia la elevación del número de actividades, siendo necesario su control de forma individualizada. Su funcionamiento no constituye ninguna novedad formal en relación a los modelos orgánicos. A su vez, una adecuada división de la empresa en centros, potencia la aplicación del modelo ABC, al facilitar la tarea de identificación y clasificación de las actividades, y permitir el establecimiento de centros de responsabilidad.

En el modelo ABC, la consideración de las actividades como causantes de los costes ha supuesto la eliminación de despilfarros en la utilización de los recursos, así como la supresión de actividades que no generan valor, consiguiendo una gestión adecuada de las actividades a fin de alcanzar la mejora continuada en su ejecución, suministrando información relacionada con el cálculo de costes, constituyendo este último hecho la base del ABM (*Activity Based Management*), estudiado en los siguientes epígrafes, para mejorar la gestión de dichos costes.

1.1. Concepto de actividad

Según el modelo ABC, actividad es el conjunto de tareas que responden a una cierta homogeneidad respecto a la obtención del bien o servicio, medibles en una unidad común. Las actividades se llevan a cabo para satisfacer una demanda interna (de la propia empresa) o externa (clientes).



Definición

Actividad

En términos generales, es el conjunto de tareas o actos elementales efectuados por una persona, grupo de personas, máquina, instalaciones o combinación de todos ellos.

Los **rasgos**, desde la perspectiva de la gestión, que debe tener presente una actividad son:

- Homogeneidad entre tareas, encaminada para la obtención del *output*.
- Las tareas han de ser susceptibles de cuantificarse con la misma unidad de medida.
- Finalidad productiva, la actividad forma parte del proceso productivo realizando una parte del mismo. La actividad tiene que ver con las compras (preparar una orden de compras, inspeccionar un pedido,...), con la fabricación (tratamiento de la materia prima, preparar la maquinaria,...), con la administración (llevar la contabilidad y fiscalidad, confeccionar las nóminas, hacer facturas...), con la comercialización (enviar un pedido, preparar una ruta de reparto,...), etcétera.
- Consumo de recursos productivos, *inputs*.
- Puede expresarse de forma cuantitativa, a través de los inductores de coste, que serán estudiados en el siguiente epígrafe.
- Requieren de indicadores de calidad y tiempo con objeto de ser evaluadas.
- Engloba un grupo de tareas fundamentales. Cada una de las tareas que parecen elementales podría descomponerse en otras que se integran de alguna manera en ellas. Una diferencia significativa entre el concepto de actividad y el de tarea, es que la primera está orientada a generar un *output*, mientras que la segunda es un paso necesario para la finalización de la actividad.



Nota

La actividad relacionada con la selección de personal, que es el *output* que genera valor en la empresa, está compuesta por tareas como:

- Análisis del puesto de trabajo necesario a cubrir.
 - Publicación de la oferta de empleo.
 - Recibir y analizar documentación de los candidatos.
 - Realización de pruebas y entrevistas, etc.
-

1.2. Clases de actividades

La actividad puede ser observada desde distintas perspectivas, atendiendo a los intereses particulares que se pretendan alcanzar. Pueden clasificarse según diversos criterios.

Actividades según su nivel de actuación con respecto al producto

Éstas pueden ser:

A nivel de unidad

Son las actividades que se ejecutan necesariamente cada vez que se produce una unidad de producto. Ejemplo: barnizar una puerta, etiquetar un producto, corte necesario de la materia prima, etc.

Se considera que el consumo de factores tiene lugar en proporción directa al número de unidades producidas o volumen de producción, es decir, el consumo varía al cambiar el volumen.



Ejemplo

Si se barnizan dos puertas, se consumirá normalmente el doble de barniz, dos veces más de tiempo de mano de obra o de trabajo de máquina, etc.

A nivel de lote

Son aquellas actividades que se realizan cada vez que se ha de fabricar un lote de un determinado producto.



Ejemplo

Se puede emplear parte del día a la elaboración de masa de hojaldre, para luego pasar al horneado de la misma.



Definición

Lote

Conjunto de unidades de producto que se fabrican a la vez.

Estas actividades van referidas a las necesarias para la puesta en funcionamiento de la máquina, para programar la producción, etc.

Los factores se aplican en proporción directa al número de lotes, siendo independientes del número de unidades que integran cada lote.



Ejemplo

Cada vez que se prepare la maquinaria para elaborar la masa de hojaldre, se incurrirá en unos costes, pero preparados para fabricar el lote, el coste incurrido será el mismo se elaboren más o menos cantidad de hojaldres.

A nivel de línea

Son las actividades ejecutadas para hacer posible el buen funcionamiento de cualquier línea del proceso productivo. La línea de producción es aquella parte de las instalaciones que actúa con independencia para realizar cierta tarea.



Ejemplo

En una parte de las instalaciones de una empresa, una cámara frigorífica la cual tendrá un personal ocupado cuando esté funcionando.

Estas actividades permiten que los diferentes productos sean elaborados y vendidos adecuadamente, siendo los costes consumidos independientes de las unidades producidas y de los lotes procesados. Ejemplo: verduras, pizzas, carne, marisco, helado en una empresa de productos congelados; televisiones, planchas, lavadoras, frigoríficos en una empresa de electrodomésticos; barra de labios, sombras, tintes, esmaltes, maquillaje en una empresa de cosméticos.

A nivel de empresa

Son aquellas actividades que actúan como sustento general de la organización y para el funcionamiento general y sostenimiento de la empresa. Este nivel de actuación no se asigna al producto, dado que son actividades comunes para los diferentes productos que se traten en la empresa. Ejemplo: actividades de contabilidad, facturación, financiación, declaración de impuestos, seguridad, mantenimiento, limpieza, etc.

Esta estructura tradicional de las actividades según su nivel de actuación con respecto al producto, ha ido evolucionando, sin afectar al nivel de unidad de producto ni al lote, pero sí se han diferenciado distintos niveles

atendiendo al producto o al cliente, elementos que cobran cada vez más importancia. Dicha clasificación sirve de referencia según las necesidades de cada empresa.

Estructura tradicional	Estructura evolucionada
- A nivel de unidad	- A nivel de unidad
- A nivel de lote	- A nivel de lote
- A nivel de línea	- Sostenimiento de productos
	- Sostenimiento de clientes
- A nivel de empresa	- Sostenimiento de planta

Dentro de las actividades de sostenimiento de productos y de sostenimiento de clientes se contemplan las siguientes actividades:

DE SOSTENIMIENTO DE PRODUCTOS	DE SOSTENIMIENTO DE CLIENTES
Actividades de apoyo al producto individual	Actividades relacionadas con los pedidos
Actividades de apoyo a una línea de productos	Actividades de apoyo al cliente
Actividades de apoyo a la marca	Actividades de apoyo al canal

Actividades de sostenimiento de productos

Se dividen en:

Actividades de apoyo al producto individual

Son aquellas referidas al desarrollo de un producto concreto para contribuir a su desarrollo y producción. Estas actividades derivan de la presencia en la empresa de diferentes productos, debido a la diversidad y complejidad que pueden presentar los productos tratados en una empresa. Ejemplo: galletas de fibra de la marca “X”, leche rica en calcio y vitamina D de la marca “J”, etc.

Actividades de apoyo a una línea de productos

Son aquellas encaminadas al desarrollo de un grupo de productos. Ejemplo: toda la gama de galletas de la marca “X”, toda la gama de leches de la marca “J”, etc.

Actividades de apoyo a la marca

Se refieren al lanzamiento de publicidad de todos los productos que utilizan una misma marca en el mercado. Ejemplo: todos los productos comercializados con la marca “J” (leche, mantequilla, yogur, queso para untar, etc.).

Actividades de sometimiento de clientes

Estas actividades son:

Actividades relacionadas con los pedidos

Pueden ser actividades de verificación del crédito de un cliente, facturación, así como, todas las operaciones relacionadas con la cumplimentación de cada pedido independientemente de su volumen.

Actividades de apoyo al cliente

Consisten en actividades dirigidas a visitas periódicas al cliente, servicio de atención al cliente, envío de catálogos y muestras, así como todas las actividades que faciliten la venta al cliente o grupo de ellos, independientemente del volumen y combinación de productos.

Actividades de apoyo al canal

Incluyen actividades en relación con el mantenimiento de naves de almacenamiento, control del transporte, procesamiento de pedidos, realización de promoción de un canal de distribución, etc., donde los costes pueden asignarse difícilmente a los productos, clientes o pedidos individuales.

Actividades según su participación en el proceso formativo del coste del producto

Pueden ser:

Actividades primarias

Contribuyen directamente a la obtención del *output* y su posterior comercialización en el mercado. Se caracterizan por estar vinculadas directamente con los productos o servicios, y son las destinatarias inmediatas, o a través de otras actividades secundarias, de su *output* y sus costes.

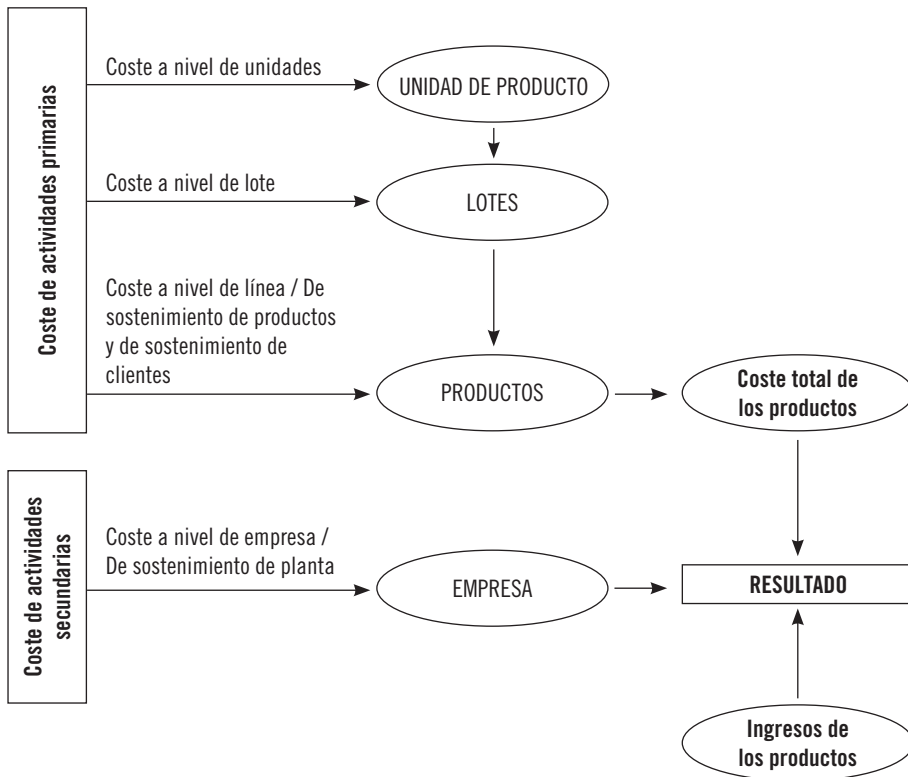
Actividades secundarias

Poseen la característica de servir de apoyo a las actividades primarias.

Combinando esta clasificación con la anterior, son actividades primarias las de nivel unitario, de lote y de línea (según la clasificación tradicional) o las de nivel unitario, de lote y de sostenimiento de clientes y de productos (clasificación evolucionada) por contribuir directamente a la consecución del *output* que se comercializará en el mercado. Y las actividades secundarias son denominadas las de nivel de empresa (clasificación tradicional) o las de sostenimiento de planta (clasificación evolucionada).

Análisis y reducción de costes

En relación al tratamiento de los costes de las diferentes actividades en la formación del coste del producto, los costes generados por las actividades primarias repercuten sobre el coste de los productos. En cambio, los costes de las actividades secundarias son tratados como costes del periodo en el cual se realiza esta actividad, sin que afecten al coste de los productos. Esquemáticamente, se puede resumir:



Actividades según la frecuencia de su ejecución

Se destacan las siguientes:

Actividades repetitivas

Se realizan de forma sistemática y continuada en la empresa. Están caracterizadas por tener prefijado un consumo de recursos estandarizado cuando se ejecutan las actividades, así como un objetivo establecido. Se consideran en este tipo de actividades las actividades de nivel de unidad, de lote y de empresa.

Actividades no repetitivas

Se realizan con carácter esporádico, o incluso se pueden dar una sola vez. Deben considerarse en un horizonte temporal a corto plazo, debido a que en un plazo mayor pueden pasar a ser actividades repetitivas. Se consideran en este tipo las actividades a nivel de línea.



Ejemplo

Cortar la materia prima, secado del producto, preparar la maquinaria, etc., son actividades repetitivas. En cambio, son actividades no repetitivas, el lanzamiento de una campaña de publicidad, actividades realizadas para introducir modificaciones en el envase y etiquetado del producto, etc.

Actividades según la capacidad para añadir valor al producto

Desde una perspectiva interna en relación al coste estrictamente necesario para la fabricación del producto, pueden distinguirse:

Actividades que añaden valor al producto

Se refieren a las actividades que son estrictamente necesarias para la obtención del producto.

Actividades que no añaden valor al producto

Son actividades cuya eliminación no conlleva ningún problema para la obtención del producto.



Ejemplo

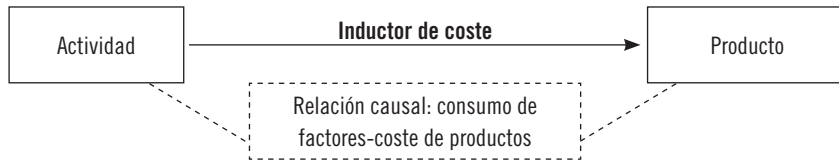
Son actividades que añaden valor al producto la puesta a punto de la maquinaria, la expedición de un pedido, corte y montaje de la materia prima, etc. Sin embargo, son actividades que no añaden valor al producto la inspección y almacenamiento de materiales, reparar un producto defectuoso, devolución de materia prima, etc.

2. Los inductores de costes

Mediante el modelo ABC se pretende dar respuesta a la subjetividad de la asignación de los costes indirectos y, a través del denominado modelo ABM (instrumento de análisis, medida y control), conseguir una gestión eficaz de los costes a través de las actividades.

A fin de llevar a cabo la formación del coste del producto y su gestión, es importante encontrar las bases de asignación y unidades de medida y control apropiadas. Por ello surgen los inductores de costes, *cost-driver* o generadores de costes, los cuales son una variable útil para medir el consumo que de la actividad se haga por parte de los objetivos de coste, es decir, lo necesario para una medición independiente de cada coste.

Los inductores de costes son capaces de establecer relaciones causales más exactas entre el consumo de factores en la actividad y el coste de los productos. Éstos no están tan relacionados con el volumen de producción, sino que en ocasiones, puede ser interesante analizar el comportamiento de la actividad, así como los costes que recaen sobre ella.



Para la determinación de los inductores de costes se distinguen dos etapas:

1. Seleccionar las unidades de medida que razonadamente presentan unas características de significación y facilidad de control para representar la actividad.
2. Análisis y estudio, a lo largo de una serie de periodos, de las relaciones existentes entre los costes de la actividad y las unidades de medida.



Importante

Hay que tener en cuenta el cumplimiento del principio de proporcionalidad, donde el coste del producto debe guardar proporción al consumo de factores, es decir, a mayor consumo de factores, mayor coste.

2.1. Tipos de inductores de costes

Pueden darse tres tipos de inductores de costes, del más simple al más complejo, éstos son:

- **Inductor de transacción.** Cuantifica la actividad en función del número de veces que la misma se ejecuta o repite. Ejemplo: En la actividad de inspección (número de inspecciones), en las actividades de programación de la producción (número de órdenes de fabricación), etc.
- **Inductor de duración.** Se utiliza cuando el consumo de factores requerido es distinto cada vez que se ejecuta o repite una actividad. Ejemplo: en la actividad de inspección (horas que ha durado la inspección), en la programación de la producción (tiempo requerido para cada orden de fabricación), etc. Generalmente está expresado en tiempo, pero pueden surgir los que miden la distancia. En la actividad de transporte interno de materiales (metros recorridos).
- **Inductor de intensidad.** Es una medida de los recursos aplicados para el desarrollo de la actividad. Surge cuando es complejo el trabajo que se desarrolla para realizar una actividad y requiere la utilización de equipos especiales. Hay que acudir directamente a los recursos aplicados, es la alternativa más compleja y costosa.



Ejemplo

Algunos ejemplos de inductores de costes en determinadas actividades, pueden ser:

ACTIVIDADES	INDUCTORES DE COSTES
Departamento de aprovisionamiento:	
- Elección de proveedores	- Número de proveedores
- Gestión de compras	- Número de pedidos
- Pago del pedido	- Número de pedidos
Departamento de almacén:	
- Recepción de materias primas	- Número de elementos
- Transporte de materiales	- Número de transportes
- Almacenaje	- Número de productos
- Logística	- Número de productos

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

ACTIVIDADES	INDUCTORES DE COSTES
Departamento de fabricación:	
- Programación del proceso productivo	- Número de órdenes de fabricación
- Mantenimiento de la maquinaria	- Número de maquinaria
- Preparación de órdenes de fabricación	- Número de órdenes de fabricación
Departamento comercial:	
- Programación visitas a clientes	- Número de clientes
- Elaboración de catálogos	- Número de productos

Por otro lado, no hay que obviar que los inductores de costes también serán de distinta naturaleza **según el tipo de actividad** por su comportamiento respecto del producto, con lo cual cuando:

- La actividad es a **nivel de unidad de producto**, se realiza cada vez que se elabora una unidad. La elección del inductor de coste se tomará en referencia al volumen de producción, directamente con el número de unidades producidas, o de forma indirecta a través de alguna otra variable relacionada, como el número de horas-máquina, horas-trabajador.
- La actividad es a **nivel de lote**, se ejecuta para un lote completo de productos independientemente del número de unidades que éste contenga, el inductor de esa actividad debe estar relacionado con el lote completo, pueden concretarse en el número de lotes tratados, tiempos por lotes, etc.
- La actividad es a **nivel de línea**, al estar relacionada con la línea de fabricación en general, el inductor de coste estará en función de las modificaciones introducidas en los procesos de producción, y no con el volumen de producción ni lotes tratados. Encontrar inductores de costes para este tipo de actividades es un poco más completo que para los anteriores. Ejemplo: actividades realizadas para introducir modificaciones en el diseño de los productos o de la etiqueta, o para organizar más eficientemente la mano de obra, etc.
- La actividad es a **nivel de empresa**, actividades que actúan de soporte general de toda la empresa, como son actividades comunes para los diferentes productos que se traten en la empresa, no es posible la defi-

nición de inductores de coste que permitan relacionar directamente el coste de las actividades con los productos.



Ejemplo

Una empresa que produce cuatro tipos de productos, A, B, C y D, los cuales se venden en diferentes cantidades cada uno, cuenta con un departamento de publicidad y *marketing* que realiza las siguientes actividades:

- Estudio del mercado y de los competidores de cada producto.
- Confección del plan de *marketing* de cada producto.

La empresa calcula unos costes anuales en el departamento de publicidad y *marketing* de 640.000 €, y vende en total 80.000 unidades de productos (18.000 del producto A, 20.000 del producto B, 36.000 del producto C y 6.000 del producto D). ¿Cuál será el coste de publicidad y *marketing* por producto siguiendo el modelo ABC?

Siguiendo el modelo ABC se puede considerar que el inductor de los costes del departamento de publicidad y *marketing* es el número de productos. Por tanto, el coste de publicidad y *marketing* por tipo producto será de:

$$\frac{640.000 \text{ €}}{4 \text{ Tipos de productos}} = 160.000 \text{ €/tipo de producto}$$

Siendo el coste por unidad de producto muy distinto para cada uno de los tipos de productos:

Productos	Unidades vendidas	Coste por unidad de producto vendido
Producto A	18.000	8,9 €
Producto B	20.000	8 €
Producto C	36.000	4,4 €
Producto D	6.000	26,7 €

3. Metodología del modelo ABC

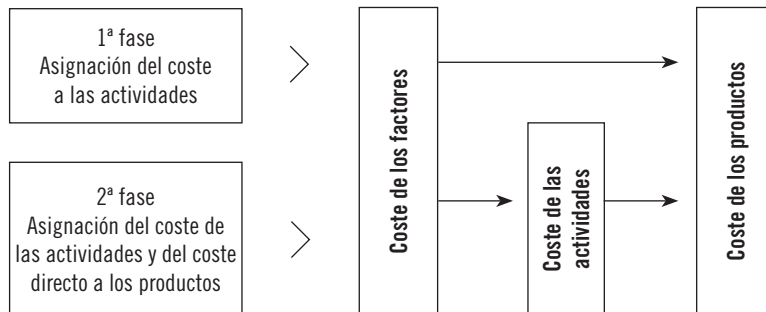
Una vez examinados los fundamentos del modelo ABC, visto en el primer epígrafe de esta unidad, ahora se analizará el proceso de asignación de costes. En este proceso se distinguen dos fases:

- En la primera fase, se asignan los costes a las actividades que pertenecen a diferentes centros.
- En la segunda fase, se asignan a los productos los costes de las actividades, y a las actividades los costes directos correspondientes.



Nota

En el proceso de asignación del modelo ABC, se hablará tanto de costes directos como de costes indirectos respecto del producto.



La formación del coste del producto sigue un proceso en el que pueden diferenciarse ocho etapas, englobadas en las dos fases expuestas anteriormente, como muestra el siguiente cuadro:

FASES	ETAPAS
CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES DE CADA CENTRO	1ª Asignación de los costes indirectos a los centros
	2ª Identificación de las actividades por centros
	3ª Reparto de los costes del centro entre las actividades
	4ª Elección de los generadores de costes de las actividades
	5ª Cálculo del coste unitario del generador de costes
	6ª Reclasificación de las actividades
CÁLCULO DEL COSTE DE LOS PRODUCTOS	7ª Asignación de los costes de las actividades a los productos
	8ª Asignación de los costes directos a los productos

A continuación, se examinarán cada una de las etapas del proceso de formación del coste.

3.1. Asignación de los costes indirectos a los centros

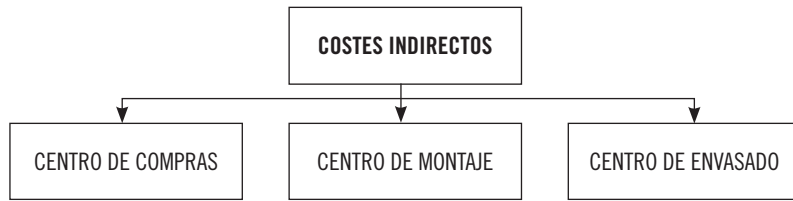
Esta etapa trata de localizar los costes indirectos respecto del producto en cada uno de los centros de los que está compuesta la empresa. Esta localización se centra en situar los costes en el centro donde se realiza la actividad.



Ejemplo

Suponga que una empresa consta de tres centros: compras, montaje y envasado, y fabrica dos productos: X e Y, utilizando dos primeras materias A y B.

Esta fase conlleva la separación de los costes indirectos entre los centros, como se puede apreciar en el siguiente esquema:

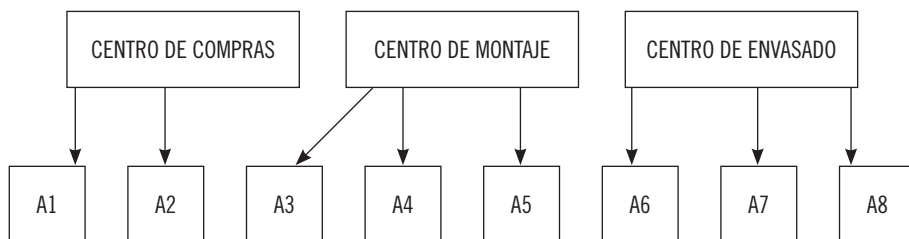


3.2. Identificación de las actividades por centros

Cada centro realiza diferentes actividades, en esta etapa se identifican y clasifican cada una de las actividades que ejecuta cada centro.

El proceso de identificación de las actividades que tienen lugar en los diferentes centros constituye unas de las etapas más importantes del proceso de asignación en el modelo ABC.

Este procedimiento utiliza el diálogo entre las personas que integran los centros. Lo importante es el conocimiento de todas las actividades desarrolladas en la empresa, estas actividades se pueden representar, tal y como muestra el siguiente esquema:



Las actividades sólo reciben los costes que originan, por tanto, todos los costes de los centros han de estar repartidos entre todas las actividades que en el centro se han identificado.

3.3. Reparto de los costes del centro entre las actividades

Reconocidas y definidas cada una de las actividades de los centros, el proceso continúa con el reparto de los costes localizados en los centros de las distintas actividades. Este reparto es sencillo, ya que en la mayoría de las ocasiones se pueden identificar de manera clara los costes originados por las distintas actividades dentro de cada centro.

No obstante, si existen repartos difíciles de realizar se necesitará disponer de suficiente información para que el reparto se lleve a cabo de forma objetiva.



Ejemplo

Para el caso del centro de compras es parcialmente sencillo determinar los recursos consumidos, por un lado se encuentran las órdenes de compras, y por el otro, el transporte interno de los materiales.

3.4. Elección de los generadores de coste de las actividades

Esta es una etapa decisiva en el proceso de asignación del modelo ABC. Dentro de cada actividad se debe elegir aquel inductor de coste, que mejor respete la relación entre el consumo de recursos, actividad y producto. Y una vez elegido el inductor de coste, elegir aquel que sea más fácil de medir o identificar.

Tiene una gran relevancia la clasificación de las actividades por niveles o grados, distinguir entre actividades a nivel unitario, a nivel de lote, a nivel de línea y a nivel de empresa.

En el siguiente cuadro se muestran los posibles generadores de costes relacionados con cada una de las actividades de los diferentes niveles:

Actividades	Generadores de costes
A nivel unitario	Primera materia consumida Mano de obra directa Horas-máquina
A nivel de lote	Número de puesta a punto de la maquinaria Orden de compra Transporte interno de materiales Orden de venta
A nivel de línea	Número de cambios requeridos para cada producto Particularidades requeridas por producto

El listado de generadores de coste sin una alusión a ninguna actividad concreta con la que se relacione puede ser algo indeterminado.



Ejemplo

Se seleccionan los generadores de costes para cada una de las actividades como muestra el cuadro siguiente. Dichas actividades pasan a situarse en los distintos centros:

CENTROS	ACTIVIDAD	TIPO DE ACTIVIDAD	GENERADORES DE COSTES
Compras	Transmisión de órdenes de compra	Nivel de lote	Número de órdenes tramitadas
	Transporte interno	Nivel de lote	Número de transportes
Montaje	Montaje de las partes	Nivel unitario	Horas maquinaria
	Puesta a punto maquinaria	Nivel de lote	Número de puestas a punto
	Transporte interno	Nivel de lote	Número de transportes
Envasado	Puesta a punto maquinaria	Nivel de lote	Número de puestas a punto
	Cambios de ingeniería	Nivel de línea	Tiempos empleados
	Transporte interno	Nivel de lote	Número de transportes

En el centro de compras pueden realizarse dos actividades, una de ellas es el transporte interno, que tiene como generadores de coste el número de transportes efectuados dentro del centro.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

En el centro de montaje, la actividad de transporte sigue utilizando el mismo generador de coste, también aparece la actividad de puesta a punto de la maquinaria, que se relaciona con el generador de número de puestas a punto realizadas. Aparece como actividad exclusiva el montaje de las partes, tiene como generadores de coste las horas-máquina.

En el centro de envasado aparece una nueva actividad exclusiva de este centro, se trata de los cambios de ingeniería requeridos para cada tipo de producto envasado, tiene como generador de coste el tiempo empleado en ello. Las demás actividades que aparecen reflejadas en este centro se han visto anteriormente en los otros centros.

3.5. Cálculo del coste unitario del generador de costes

Una vez conocidos los costes de las actividades, y definidos los inductores del coste para cada una de las actividades, en esta quinta etapa se determinará el coste unitario dividiendo los costes totales de cada actividad entre el número de generadores de costes.

El coste unitario representa la medida de consumo de recursos que cada inductor necesita, o dicho de otra manera, el coste que cada inductor genera dentro de una actividad concreta.



Ejemplo

En los modelos tradicionales, cuando se dice que el coste de una unidad de obra hora-máquina es igual a 2.000 u.m., quiere decir que cada unidad de actividad llevada a cabo en el centro ha supuesto ese importe.

En el modelo ABC cuando se dice que el coste del transporte de materiales es igual a 2.000 u.m. implica que la operación <movimiento de materiales> consume recursos por ese importe.

3.6. Reclasificación de las actividades

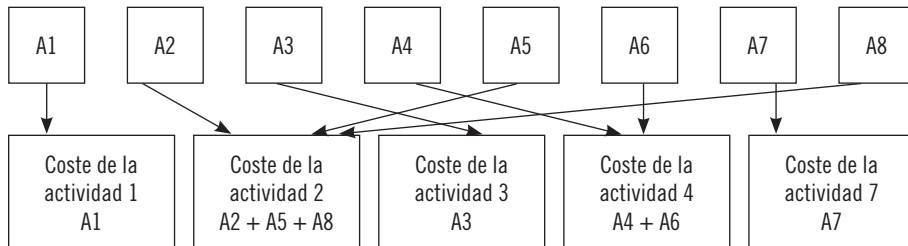
Mientras que en la segunda etapa, identificación de las actividades por centros, mediante la descomposición de los centros en las diferentes actividades, se posibilitaba un seguimiento exhaustivo de cada centro para obtener un análisis de las actividades que en él se realizan, esta sexta etapa lo que pretende es agrupar esas actividades.

Como se ha visto anteriormente, dentro de los diferentes centros pueden existir actividades muy parecidas o incluso idénticas. Ahora se agruparán esas actividades para simplificar el proceso de asignación del modelo ABC. Las agrupaciones se realizarán de las actividades que tengan idéntica finalidad e idéntico generador de costes.



Ejemplo

Continuando con el ejemplo que se viene exponiendo a lo largo de este epígrafe, la agrupación de las actividades quedaría como representa el siguiente esquema:



El coste de la actividad 2 agrupa todas aquellas actividades que realizan transportes internos de materias, y cuyo generador común es el número de transportes realizados.

El coste de la actividad 4 agrupa las actividades realizadas en los distintos centros para la puesta a punto de las maquinarias, siendo el portador de coste común el número de puestas a punto.

Las demás actividades no se pueden agrupar, cada una de ellas genera su propio coste.

3.7. Asignación de los costes de las actividades a los productos

Esta séptima etapa es muy significativa en el modelo ABC. Los productos consumen actividades y las actividades consumen recursos, siendo los inductores del coste o generadores los que relacionan a unos y a otros.

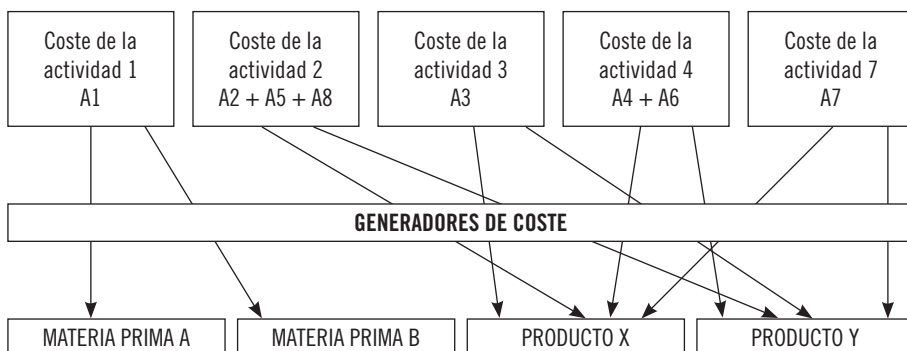
Llegado este momento del proceso de asignación, son conocidos los costes producidos por cada inductor de coste y el consumo que cada producto ha tenido de la actividad. El consumo realizado de cada actividad viene expresado por los inductores o generadores consumidos en los diferentes niveles del proceso productivo.



Ejemplo

Para la actividad de puesta a punto de la maquinaria pueden conocerse las que se necesitan para fabricar el producto A y las que se necesitan para la fabricación del producto B, conocido en la etapa anterior el coste de cada puesta a punto, se puede asignar el coste de esa actividad a cada uno de los productos, utilizando el número de inductores que se han necesitado.

En el esquema que se viene desarrollando, el reparto de costes de actividades entre productos puede ser representado:



Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

En el reparto del coste de las actividades se ha supuesto que la actividad de órdenes de compra sólo es consumida por las primeras materias. Para el resto de las actividades se ha supuesto que han intervenido para fabricar ambos productos (X e Y), por eso sus costes repercuten sobre ellos.

3.8. Asignación de los costes directos a los productos

Los costes directos no han intervenido en las etapas anteriores. Conocidos los costes producidos por las compras, y repercutidos todos los costes indirectos entre los productos, el proceso de asignación finalizaría con esta etapa. En esta octava y última etapa, se realiza el traslado de los costes directos a cada uno de los productos.

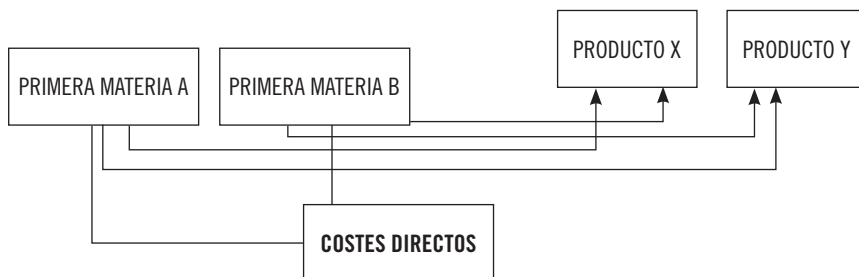
Se debe hacer un reparto de la mano de obra directa. El modelo ABC defiende la asignación de la mano de obra directa a las actividades y su reparto desde las actividades a los productos de acuerdo con el generador de costes, que en este caso es el número de horas de mano de obra consumidas para cada uno de los costes.

Los costes directos a repartir sólo harán referencia a los materiales consumidos, trasladándose éstos al coste de los productos a nivel unitario de acuerdo con las cantidades que se haya necesitado.

El proceso de asignación termina con la formación del auténtico coste de las primeras materias y su afectación a cada uno de los productos, tal y como indica el siguiente esquema.



Ejemplo



El proceso integral de formación del coste del producto, a través de las etapas descritas, sería gráficamente la unión de todos los esquemas que se han ido representando en este epígrafe. En él existen dos caminos hacia el producto, uno por los costes directos y el otro por los costes indirectos, pasando por las actividades.

4. El proceso de gestión de las actividades: el ABM

La implantación del modelo ABC en la empresa establece la base esencial para la aplicación del ABM.



Recuerde

El ABC (*Activity Based Cost*) es el sistema de cálculo de costes basado en las actividades, el ABM (*Activity Based Management*) es un sistema de gestión basado en las actividades.

El ABC abarca una doble perspectiva, por un lado, se centra en el cálculo de costes (ABC) y por el otro, utiliza esa información para la gestión del ABM.

Ambas perspectivas (ABC y ABM) no son plenamente coincidentes, mientras que el ABC observa cómo se ejecutan las actividades y el ABM se ocupa de los elementos y condiciones que determinan esa ejecución y su capacidad para crear valor en la empresa.

La adopción de decisiones va encaminada a disminuir la presencia de actividades que no añaden valor y a optimizar la realización de aquellas actividades que sí aportan valor. Esto permite que se consuman los recursos necesarios para la obtención del producto por un lado, y por el otro permite la reducción de costes al eliminar actividades que no añaden valor.



Nota

Una correcta gestión de los costes implica:

- El análisis cuidadoso de las actividades que añaden valor. Puede dar la pauta para conseguir que sólo consuman los recursos estrictamente necesarios para la terminación del producto.
 - El análisis detenido de las actividades que no añaden valor. Ayuda aún más a la reducción de costes.
-

El ABM pone de manifiesto cuáles son las oportunidades de mejora de la empresa. Existen dos tipos de ABM actualmente, que son:

- **ABM operativo.** Abarca las actuaciones que tienden al desarrollo de las actividades de la empresa, es decir, tiende a mejorar la eficiencia en la ejecución de actividades (gestión de la actividad, evaluación de la actividad, calidad total, etc.)
- **ABM estratégico.** Plantea las oportunidades de las actividades en función de las decisiones de la empresa, de forma que elige las actividades que se deben realizar prioritariamente (diseño del producto, relaciones con los proveedores y clientes, fijación de precios, canales de distribución, etc.)

Ambos tipos son subsistemas complementarios.

