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

Julio Castellanos Elías
Investigador de la División de Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración, UNAM

Resumen

En este artículo se presentan los resultados de los trabajos de investigación que sobre ABC se han realizado, así como la reflexión a que me condujo el encontrar algunos textos nacionales que abordan este método de costeo. El método ABC es una herramienta novedosa que permite mayor precisión al determinar costos que el método tradicional. Tiene su aplicación natural en el comercio y en los servicios, aunque también es susceptible de utilizarse en la fabricación; sin embargo, es necesario reconocer que el método plantea problemas en su implantación y en su operación, y que muchas veces han querido soslayar sus adherentes.

En el III Foro Nacional de Investigación en las Disciplinas Financiero-Administrativas, organizado por la División de Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM (1998), presenté un trabajo en el que se estableció el marco teórico para la implantación de un sistema de costos ABC en una microindustria del ramo de la impresión. En el IV Foro (1999) mi ponencia se refirió a la implantación de dicho sistema y a los logros y dificultades que esto implicó. A tres años de haber presentado estos trabajos resulta conveniente revisar si hay aportaciones nuevas o situaciones dignas de mencionarse, considerando que sigue siendo un tema de actualidad con adeptos y críticos, además de que en su momento se dejaron pendientes diversas referencias que se hicieron con respecto a este sistema de costos.

Este artículo es el producto de una profunda reflexión en los seis años que tengo de estudiar con detenimiento el ABC.

En el año de 1995 asistí al IV Congreso Internacional de Costos (CIC) en la ciudad de Campinas, Brasil, acontecimiento que me impactó sobremanera porque los trabajos que se presentaron —principalmente por los brasileños— en su mayoría abordaban el tema de las aplicaciones del ABC a casos reales. En estos trabajos se apreciaban, evidentemente, las ventajas de su aplicación, aunado al hecho de que en no pocos cuestionamientos que los asistentes hacían a los ponentes, éstos demostraban un sustento sólido de sus conocimientos. En la mayoría de las exposiciones se presentaban las experiencias de las empresas con

asesoría de académicos de la Universidad de Campinas —ingenieros que, entre sus actividades académicas, asesoran empresas. Cabe señalar que en esta Universidad no se estudian las carreras de Contaduría o Administración. En el mismo congreso, un grupo de ponentes argentinos se caracterizó, casi en su totalidad, por el rechazo al ABC, presentando trabajos de costos tradicionales. Por su parte, los españoles en el mismo rubro presentaron ponencias muy divididas temáticamente, situación que también se dio en representantes de los demás países iberoamericanos. Menciono especialmente esos tres países porque son los que presentan más del noventa por ciento de los asistentes y de las ponencias. Indudablemente, este congreso fue importante para saber qué estaba pasando en el mundo sobre costos; además, en ese evento, México, por mi conducto, obtuvo la sede para organizar el V Congreso Internacional de Costos, el cual se llevó a cabo en julio de 1997 en la ciudad de Acapulco, Gro. Por lo que respecta a los temas de las ponencias, éstos fueron similares a los abordados en Brasil; lo mismo ocurrió en cuanto al número de asistentes, aunque en éste asistieron más mexicanos; sin embargo, los brasileños junto con los argentinos y españoles hicieron gran mayoría. Los temas presentados en este congreso se enfocaron más hacia las aplicaciones de ABC, en comparación con el congreso anterior. Al revisar los trabajos publicados en las memorias del III CIC llevado a cabo en Madrid, España (1993) ya se aprecia la influencia decisiva y mayoritaria del ABC en los trabajos presentados; situación que también se repitió en el VI Congreso, celebrado en Braga, Portugal en 1999, y en el Congreso VII, en la ciudad de León, España en el 2001.

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]

Como podemos notar, en otros países existe un amplio interés por debatir acerca del sistema ABC, mientras que en México el interés parece un tanto marginal. En la actualidad es importante que en el plan de estudios de la Facultad de Contaduría y Administración se contemple la revisión de estos temas que son básicos, pues son utilizados en importantes empresas y que, además, dan respuestas, desde mi punto de vista, a temas de costos que el costeo tradicional no resuelve, entre los que destacaría principalmente costos para servicios y comercio, además del replanteamiento de las bases de distribución de los cargos indirectos.

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*

[1] En enero de 1997 impartí un curso, promovido por la Dirección General de Asuntos del Personal Académico (DGAPA), a los profesores del área de contabilidad de costos de nuestra Facultad, en el que presenté algunos de los principales casos expuestos en el Congreso Internacional de Campinas, con la finalidad de actualizar los conocimientos de los profesores, lo que se debió al próximo V Congreso que se llevaría a cabo en nuestro país (en Acapulco). La respuesta en el Congreso fue prácticamente nula por parte de nuestros académicos, sin embargo hubo presentaciones de empresas y de otras instituciones educativas nacionales que abordaron dicho tema.

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

en inglés), conducen a tener un costo más preciso; tampoco se reconoce el cambio conceptual, muy creativo, por cierto, de que los costos son "consumidos" por las actividades y no por los productos. De igual manera, tampoco reconocen la aplicabilidad del ABC a los sectores económicos del comercio y de los servicios, a los que el costeo tradicional siempre forzó su aplicación basándose en el fundamento fabril de los elementos del costo, a saber: materiales, mano de obra y gastos indirectos de fabricación. En esta misma exposición algunas personas afirmaron que el ABC era un método que resolvía todos los problemas de cualquier organización, por lo que era importante incorporarlo en las compañías, pues cambiaba sustancialmente su situación financiera. Posteriormente, en el mismo congreso Luis Ramón González Torres, dictó una conferencia sobre ABC, la cual se caracterizó por su posición totalmente acrítica y mercantilista.

En el VI Foro de la División de Investigación (octubre del 2001), la conferencia magistral a cargo de Eric Noreen, además de las muchas cuestiones elementales que presentó sobre ABC (no recuerdo alguna novedad), se refirió principalmente a que la labor de los académicos debe orientarse a buscar aplicaciones de este nuevo método y a hacer críticas al sistema; esto venía a afirmar lo que yo había presentado, un día antes, en este mismo sentido.

Por lo que respecta a la forma en la que se abordan los costos ABC en algunos libros, me parece que éste es en ocasiones incorrecto. Como argumento de lo anterior, a continuación ejemplificaré con un caso que aparece en el libro *Contabilidad y administración de costos* de Letricia Gayle Raybrun, que comúnmente se emplea en nuestra Facultad. Transcribo el caso:

P5-12 Sistemas justo a tiempo y rentabilidad de las órdenes especiales

Barc Inc. ha experimentado una intensa competencia de precios en la manufactura de un modelo especial de calculadora. Barc Inc. ha producido un promedio de 600 000 calculadoras por año a lo largo de los tres años anteriores. La empresa está muy orgullosa de la alta calidad de su producto y ha encontrado que la introducción de ventas tecnológicas es la estrategia de mercadotecnia más prometedora. La administración se ha percatado de que su programa de comercialización es muy importante puesto que actualmente la planta opera al 75% de su capacidad de producción. El producto se vende a un precio de $300 en el mercado.

Los costos estimados de producción de una calculadora son tal y como se describen a continuación:

Materiales directos	$ 50
Mano de obra directa	30
Costos indirectos variables	55
Costos indirectos asignados	47
Total costos de producción	$182

En un intento por mejorar el costeo de sus productos, la administración está considerando la adopción de un sistema de costeo basado en actividades (ABC) y la introducción de un sistema justo a tiempo dentro del sistema de producción. Los contadores de Barc han reconocido que muchos costos indirectos de productos comunes que resultan del uso de un sistema tradicional de contabilidad se convierten en costos directos identificables para los productos cuando se usa ABC que incorpore la filosofía de los sistemas justo a tiempo.

En fechas recientes, Barc recibió un pedido especial de uno de sus distribuidores por 150,000 calculadoras con base en una oferta de precio unitario de $ 180. Barc tiene cierto margen de capacidad ociosa, por lo cual no se presentaría ningún incremento en los costos fijos para surtir el pedido especial. Para comparar mejor el sistema convencional de costeo con ABC, se determinaron los siguientes costos de producción usando un sistema justo a tiempo y asignando los costos indirectos de producción sobre la base de ABC.

Materiales directos	$ 50
Mano de obra directa	35
Costos indirectos variables	60
Costos indirectos fijos	30
Total costo de producción	**$175**

En lugar de usar las tasas departamentales de costos indirectos, ABC aplica los costos indirectos de fábrica a los productos con base en los generadores de costos. El personal del área de producción ha reconocido que esto puede requerir de un cambio en la distribución física de los equipos de la fábrica y del desarrollo de celdas de

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:

a) *Prepare los cálculos del caso usando un sistema tradicional que indique si el pedido especial debería rechazarse o aceptarse.*
b) *Prepare los cálculos del caso usando ABC y justo a tiempo para indicar si el pedido especial debería aceptarse o no.*
c) *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 despide a los trabajadores para evitar costos de liquidación o de recapacitación 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 costeo. Al

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

presentar cada uno de estos puntos más adelante, expondré los argumentos necesarios que refuercen lo aquí dicho.

b) En México se le ha dado una gran difusión al libro de Alfredo Romero Ceceña titulado *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo* que, por un lado, obedece a la poca atención que se ha puesto sobre su verdadera aportación y, por otro, tiene errores conceptuales elementales, tal y como lo señalaré más adelante; además, es un texto representativo de lo que Horngren llama fanáticos.

c) Los descubrimientos que hice al implantar el ABC en una empresa del ramo de la impresión[4], los cuales considero son una crítica de trascendencia y que refuerzan de manera nítida las aportaciones realizadas por Horngren.

En el primer trabajo que presenté en el III Foro concluí con las influencias del ABC que expuso Charles T. Horngren en el III Congreso Internacional de Costos llevado a cabo en Madrid, España en 1993, las cuales hay que retomar por la vigencia de su crítica y por lo poco difundido y comprendido que ha resultado hasta la fecha. A continuación iré transcribiendo cada una de las influencias beneficiosas y de las influencias perjudiciales encontradas por Horngren (ocho y cinco puntos, respectivamente) seguidas de mis comentarios.

Influencias beneficiosas del ABC

1. "El ABC ha generado un entusiasmo enorme en torno a sus ideas básicas. Es más, los investigadores están estudiando las prácticas reales de contabilidad de costos de compañías en número sin precedentes."

Como dejé dicho en el trabajo del III Foro de Investigación en 1998, el doctor Michiharu Sakurai 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.

costos son inducidos por otros muchos factores además de por el volumen de unidades producidas o vendidas."

Como lo señala Horngren, en el costeo tradicional —ante la dificultad de saber qué base de distribución se aplica en el prorrateo de costos indirectos— se opta por tomar el que se considere más representativo, que comúnmente son las horas de producción o los artículos fabricados. Por el contrario, el ABC al hacer una primera asignación de costos a las actividades constituye una base adecuada para realizar dicha asignación.

4. "El ABC ha abogado correctamente por el uso de múltiples bases de asignación de costos que sean generadores de costos apropiados. El ABC ha criticado el abuso de la mano de obra directa como base de asignación de costos, especialmente cuando se utiliza como base única para aplicar costos indirectos a los productos."

Por lo anterior, podemos afirmar que los creadores de este nuevo método de costeo han basado sus críticas al costeo tradicional diciendo que siempre se utiliza la mano de obra como base para la aplicación de prorrateos. Esto, aunque es una exageración, tiene cierta "dosis" de verdad.

5. "El ABC ha recalcado la idea de que los ejecutivos gestionen los costos supervisando actividades en vez de productos. La contabilidad de costos por actividades resalta las interdependencias entre actividades en muchos departamentos o áreas funcionales."

Resulta ilustrativa la idea de que los directivos fijen especialmente su atención en vigilar (reporte) las actividades de todos los miembros de la organización, pues a través de sus evaluaciones podrán conseguir los recursos que requieran para operar.

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; Horngren 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 Ceceña[6] 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". Continua 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 los 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.

nos parece que —aunque este método es aplicable a la producción y ayuda a buscar mejores bases de distribución de los costos indirectos y descubre que los costos son primero consumidos por las actividades que por los productos— **su principal ventaja** radica en que requiere aplicar la llamada "administración por actividades" (ABM). Para apoyar esta idea en el trabajo del III Foro hicimos hincapié en que los países asiáticos y europeos utilizan el ABM con Costo Objetivo (*Target Costing*) en vez del ABC.

Los principales problemas, asuntos fundamentales en la aplicación del ABC y que no hemos encontrado por escrito en ningún trabajo, son los siguientes:

- Los reportes de las actividades son elaborados por todos los trabajadores para asignar los costos de acuerdo con lo que los empleados quieren decir respecto a lo que han hecho. Nuestra experiencia nos ha mostrado que lo que las empleados realmente hacen en las horas de trabajo no lo comunican, puesto que parte de su tiempo lo ocupan en actividades que, desde luego, no son autorizadas por los superiores porque no corresponden a aquéllas para las que fueron contratados, por ejemplo, el tiempo para tomar café, para conversar o para comentar las situaciones cotidianas. En la gran mayoría de los casos, estos tiempos, que suelen tener una gran duración, se reportan dentro de actividades productivas y, por tanto, afectan el costo real de las actividades, produciendo necesariamente errores en la valuación de éstas.

- El ABC utiliza prorrateos, pero con diferente nombre. Lo que en la contabilidad de costos tradicional llamamos bases de aplicación en el ABC se le llaman direccionadores; algunos ejemplos de partidas fundamentales a las que tenemos que aplicar prorrateos serían las siguientes: el pago de la renta, de la energía eléctrica, de los sueldos de los directivos, etcétera.

- Algunos principales teóricos del ABC refieren erróneamente que todos los costos son variables, pero, además de la equivocación implícita en tal afirmación, de ese modo excluyen la utilización del costeo variable o directo, herramienta insustituible en las organizaciones para la toma de decisiones.

- En la experiencia que tuvimos en la implantación del procedimiento ABC hubo serios conflictos al determinar las actividades, que en total fueron 82, principalmente con los niveles jerárquicos altos (gerencia, subgerencia y supervisores) para que precisaran el tiempo que utilizaban en cada actividad y la cuantía de cada una de ellas. Esta situación la atribuimos al celo natural de poseer un "oficio propio" que los dejaría más vulnerables al revelarlo al patrón, sin pensar que la peculiaridad del trabajo realizado no es sustituible. Este hecho influyó en que las actividades y los tiempos, así como las valoraciones de las actividades tuvieran muchas fallas e imprecisiones.

En conclusión, advertimos que el "éxito" de este método, como cualquier otro, depende de la mayor o menor intervención de la subjetividad de empleados y ejecutivos, e incluso de los que lo aplican, por lo cual la efectividad de los métodos —en general— es siempre más o menos segura. CA