IESE
Universidad de Navarra
Barcelona-Madrid

0-192-025
CN-182

Abstract for promotional use only. Full version available at www.iesepublishing.com

Do Not Copy or Post

SISTEMAS DE COSTES BASADOS EN LA ACTIVIDAD (*)

Un propósito de todo sistema de costes es llegar a estimar el coste unitario de los productos. Por coste unitario se entiende la suma de los costes directos de los productos –costes identificables sin duda con ellos–, más una *adecuada proporción* de los costes indirectos o comunes de todos ellos. El problema radica precisamente en lo que cabe entender por una proporción adecuada de los costes comunes. Los métodos y procedimientos para llegar a asignar esos costes comunes a los productos se han ajustado durante años a lo que hemos venido a llamar «sistema tradicional» que, con diversas variantes, han utilizado y siguen utilizando la mayoría de empresas industriales.

En los últimos años, un nuevo sistema ha hecho su aparición *–el sistema de costes basados en la actividad–*, contándose ya con bastantes aplicaciones prácticas en empresas. Su virtualidad para poder realizar análisis estratégicos parece comprobada.

A continuación, se presentan ambos sistemas para destacar sus similitudes y sus diferencias.

El sistema tradicional

El *sistema tradicional* es un proceso en dos pasos.

Inicialmente divide la empresa en centros de costes. Estos centros, en la práctica, se han identificado con unidades operativas y, excepcionalmente, con otro tipo de entidades. Por ejemplo, «ocupación», donde se recogen los costes relacionados con el inmueble de la empresa, alquiler, seguros, impuestos sobre la propiedad... puede ser un centro de costes que no se identifica con ninguna unidad operativa.

(*) Nota técnica de la División de Investigación del IESE.
Preparada por los profesores Antonio Dávila y Alberto Fernández, bajo la supervisión del profesor Manuel Velilla. Octubre de 1991.

Copyright © 1991, IESE.
Prohibida la reproducción, total o parcial, sin autorización escrita del IESE.

Ultima edición: 2/97

Es importante señalar que el modelo tradicional en ningún caso obliga a utilizar unidades operativas, y es admisible que, por ejemplo, haya actividades que sean consideradas centros de costes.

Los centros de costes así definidos se dividen en *centros de producción,* donde se agrupan aquellos que manejan directamente los productos, y *centros de servicios,* donde se llevan a cabo tareas «de apoyo» (véase Anexo 1).

Los costes que se originan se agrupan en los centros definidos.

Como el objetivo del sistema de *costes tradicional* es:

«Aproximar cuál sería el coste del producto como si éste fuera el único de la empresa», deben asignarse los costes desde los centros de productos.

El *primer paso* en el sistema tradicional reparte los costes acumulados en los centros de servicios a los centros de producción. El supuesto en el que se apoya este primer paso es que la demanda de servicios se genera en los centros de producción, es decir, son estos centros los que definen el consumo de servicios.

Para repercutir los costes de los centros de servicios se utilizan las *bases de reparto,* que son las variables que más «justamente» reflejan el consumo de un determinado servicio. Así, por ejemplo, en el centro que definimos como «ocupación», una base de reparto usual es el metro cuadrado, ya que cuanto más superficie ocupa un centro, más recurso «ocupación» parece que está consumiendo.

Este primer paso acumula todos los costes en los centros de producción. En éstos, una vez hecho el reparto, se distinguen los *costes directos* al centro de producción concreto y los *costes comunes* (indirectos) que le hayan sido repartidos desde los centros de servicios.

Antes de acabar con este primer paso, señalemos que pueden existir costes que se repercutan desde un centro de servicios a otro: por ejemplo, control de calidad usa metros cuadrados y, por tanto, le serán atribuidos una porción de los costes de «ocupación».

El *segundo paso* repercute los costes desde los centros de producción a los productos. Para ello se utiliza un *índice de actividad* que es la variable que mejor se correlaciona con el «output» de cada centro de producción. Usualmente, este índice de actividad es una medida del potencial recurso escaso del centro.

Si sólo se fabricase un producto, no sería necesario utilizar un índice de actividad, ya que todos los recursos son consumidos por este único producto y, sabiendo el número de unidades producidas, podríamos obtener fácilmente el coste unitario.

Con estos dos pasos se llega al objetivo del sistema de costes anteriormente mencionado, pero ¿por qué queremos saber el coste completo de un producto? Porque, a largo plazo, parece que los precios deberían cubrir ese coste completo. El que esto no ocurra a corto plazo, supone una señal de alarma que merece profundizar en el diagnóstico.

En el sistema de costes tradicional, como en cualquier otro, los costes por producto dependen de las opciones concretas que se tomen a la hora de configurarlo. Estas opciones dependen de:

Abstract for promotional use only. Full version available at www.iesepublishing.com

Do Not Copy or Post

Qué centros de costes (producción y servicio) se definan.
Cuáles sean las bases de reparto.
Cuál sea el sistema de reparto.
Qué índices de actividad se utilicen.
Qué nivel de actividad se defina.

Dos contables igualmente competentes pueden llegar a resultados distintos por diferir en alguna de las opciones anteriores.

Abstract for promotional use only. Full version available at www.iesepublishing.com

Do Not Copy or Post

El sistema ABC

El *sistema de costes ABC* es un proceso en un solo paso.

Para ello, trata lo que en el sistema tradicional eran centros de servicio como si fueran también centros de producción. A través de un concepto paralelo al de índice de actividad –los inductores de costes (1)–, repercute los costes acumulados en los centros de servicio directamente a los productos, sin pasar por los centros de producción, como se hace en el sistema tradicional. (En el Anexo 2 se muestra un esquema útil para seguir la explicación.)

La diferencia conceptual es básica: mientras en el sistema tradicional se considera que la demanda de recursos de servicios es generada por los centros de producción, en el sistema ABC lo es directamente por los productos, con lo cual los costes de servicios que antes se consideraban indirectos o comunes se tratan como si fueran directos a los productos.

En el *sistema tradicional*, el centro de servicio era un ente que en la práctica se había identificado con una unidad organizativa. En el *sistema ABC*, se especifica que este ente debe ser una actividad, de manera análoga a lo que en el sistema tradicional son los centros de producción.

Los *inductores de costes* son *aquellas variables de las que parece que depende que una determinada actividad pueda tener una u otra dimensión en el futuro.* Un inductor de costes de una actividad será, pues, el factor que al variar influya decisivamente, aunque sea a medio o largo plazo, en la variación de la dimensión y recursos asociados a la misma.

Las bases de reparto definidas en el *sistema tradicional* deben ser «justas», de forma que lo que resulte del reparto sea «equitativo» respecto al consumo de servicios de cada centro de producción. El objetivo es, pues, repartir hoy los costes de hoy. En el *sistema ABC*, el objetivo es disponer de una aproximación contable de los costes –entonces todos variables– a largo plazo. Por ejemplo, los gastos de almacén, en el sistema tradicional ,se reparten usualmente por metros cuadrados o metros cúbicos, pudiendo ser cualquiera de éstas unas bases justas de reparto. Sin embargo, la mayor o menor dimensión de ese recurso llamado «almacén», a largo plazo, dependerá de cualquier inductor de costes asociado al volumen –por ejemplo, las ventas–, pero en absoluto de los metros cuadrados de que hoy se dispone.

(1) Se ha considerado que «inductor de coste» es la mejor traducción del término inglés «cost driver».