

Nuevas Tendencias en Gestión de Costos: Contabilidad del Consumo de Recursos – RCA

Anton van der Merwe y David E Keys (1)

JOURNAL OF COST MANAGEMENT – Julio-Agosto de 2001

Traducido y Editado por: Manuel H Ramirez

Los administradores empresariales han estado buscando soluciones a problemas complejos desde antes que George Danzig desarrollara el algoritmo simplex para programación lineal hace más de un siglo. El Dr. Eli Goldratt, el genio detrás de la Teoría de Restricciones (Theory of Constraints–TOC) puso su mira en maximizar el throughput (2) y al mismo tiempo contener o aun reducir los costos y los niveles de inventario. Los Drs. Robert S. Kaplan y Robin Cooper, en muchos artículos publicados entre 1990-1995, establecieron las bases para medir y gestionar las actividades que consumen los recursos de una organización (ABC/M) y en 1998 presentaron su modelo de consumo de recursos, capacidad y medición del desempeño en su libro *Cost and Effect* (Harvard Business School Press).

Numerosos investigadores han contribuido de igual manera a explorar las interrelaciones entre recursos, capacidad y rentabilidad. Se destacan entre estos Anton van der Merwe y David Keys. En uno de sus primeros artículos los autores presentaron un método de modelación para analizar "el lado de los recursos del ABC/M". Este trabajo resalta los errores más frecuentes en la aplicación del ABC/M y abrió las puertas a un nuevo método, complementario al ABC/M, conocido como Contabilidad del Consumo de Recursos – RCA por sus siglas en inglés (Resource Consumption Accounting) que está siendo utilizado de manera exitosa en muchas empresa alemanas y norteamericanas.

A mediados de 1980, comenzó a sobresalir el método ABC, un cambio de paradigma en la manera como se analizaban los costos y su comportamiento. Los procesos (actividades) comenzaron a ser los principales drivers del costo. Se decía que la organización funcional sería reemplazada por organizaciones totalmente orientadas a procesos. Se vieron en esa época algunos intentos para incorporar la gestión de capacidad en el ABC. Los recursos que antes eran vistos como los elementos del gasto del Libro Mayor, fueron entonces proyectados de una manera diferente – a la luz de los procesos.

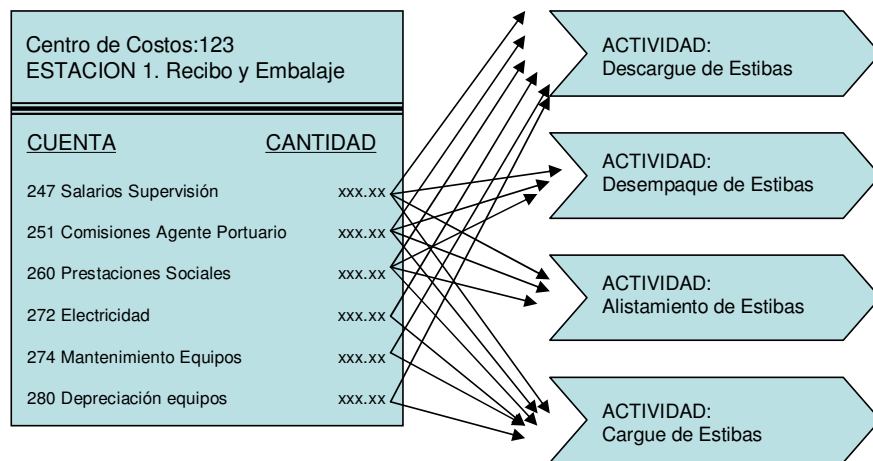
Quince años después sin embargo, la organización funcional está viva y goza de buena salud y la opinión general es que el ABC ha tenido poco éxito en el mercado. Las razones aún no están claras y se hacen esfuerzos para lograr un mayor nivel de penetración (3). Los problemas podrían imputarse a la filosofía misma del método o a la forma como fue aplicado. Otras deficiencias pueden atribuirse al enfoque que ABC le dio a los recursos. Algunas compañías sumergieron sus cabezas en una espiral mortal de costos fijos utilizando información de ABC.



La vista de recursos en ABC

La Gráfica No. 1 muestra la forma cómo el método ABC relaciona los recursos (cuentas de costos y gastos) a las actividades.

Gráfico No. 1: Vista de recursos en ABC y su flujo de costos



La Estación No. 1 de un Centro de Costos de Distribución, recibe de las plantas embarques en estibas y las desempaca para almacenamiento. Con base en la demanda de la región, se alistan estibas más pequeñas y se despachan a los puntos de venta al detal. Todas las actividades utilizan Mano de Obra. Para el Cargue y Descargue de las estibas se utilizan grúas-puente eléctricas. Por esta razón las cuentas 272, 274 y 280 solo se asignan a las actividades de Cargue y Descargue.

Este enfoque de relacionamiento, no obstante que es intrínsecamente válido para asignación de costos, adolece de fallas para ser considerado el método definitivo de costeo de recursos. Destacamos siete deficiencias del enfoque:

- 1.- No incorpora una medida homogénea de capacidad
- 2.- No muestra la relación directa entre recursos
- 3.- No refleja la naturaleza inherente del costo (i.e. las características fijas y proporcionales de los costos dada la capacidad, habilidad y tecnología de los recursos)
- 4.- No registra de manera apropiada la capacidad excesiva u ociosa
- 5.- No refleja la naturaleza dinámica del costo (i.e. cómo cambia la naturaleza del costo a través de las relaciones de consumo)
- 6.- No se muestran los costos de los recursos totalmente utilizados

7.- Solo provee una mínima información para una gestión efectiva de recursos

Este artículo se refiere a las tres primeras deficiencias y propone la Contabilidad del Consumo de Recursos (RCA) no como reemplazo del ABC sino como un método complementario. La solución a las tres primeras deficiencias aparece en la vista de Recursos del RCA. En este enfoque los recursos van más allá de los elementos de costos y gastos del Libro Mayor.

LA SOLUCION RCA

La solución propuesta se ilustra mejor por medio del proceso de planeación estratégica/organizacional en particular cuando se trata de una nueva organización o un nuevo plan de negocios. La Visión, Misión y Objetivos se traducen en inversiones en recursos en la cantidad, habilidades, calidad tecnología deseadas. Este proceso se aplica de manera similar a una empresa existente. Toda estrategia requiere la asignación de recursos para lograr sus objetivos y metas. Desde una perspectiva de gestión de costos, tal asignación implica lo siguiente:

- Se tiene una capacidad disponible.
- Se han determinado la tecnología, habilidades, nivel de entrenamiento y características operativas de los recursos, que a su vez son los determinantes de:
 - Interrelaciones entre los recursos (i.e. costos de electricidad y horas de grúa en la Estación 1)
 - La naturaleza inherente inicial de los costos para los recursos
 - La interdependencia de las grupos de recursos y como cambia la naturaleza al momento del consumo.

Existe un supuesto general con respecto al proceso de planeación: Nadie planifica para fallar. El plan es tan sólido como puede ser dado el conocimiento y la información disponible en el momento de la planeación. Ajustes al plan son inevitables; estos serán incrementales a menos que el plan, la estrategia o el negocio sean abandonados. Hasta que se produzca el abandono, las fortalezas, debilidades, ventajas, limitaciones y características de los recursos base deben ser aprovechadas para lograr los objetivos estratégicos.

DE QUE MANERA RCA RESUELVE LAS DEFICIENCIAS

Algunos sistemas basado en actividades y de costeo tradicional plantean la creación de "grupos de recursos" (resource pools). De igual manera, RCA propone un marco particular para ver los recursos. Los recursos y los elementos relacionados se agrupan primero en grupos genéricos de recursos utilizando los siguientes criterios (4)

- Los recursos deben ser de tecnología similar. En el Gráfico No 2, la Mano de Obra de la Estación 1 aparece en un Grupo en tanto que en un Grupo separado se muestran los elementos relacionados con las Grúas Puente.
- Los resultados de los Grupos de recursos y/o sus relaciones con los "consumidores" (los que consumen recursos) pueden cuantificarse y planificarse.
- Los datos reales de costo y cantidad, de cada Grupo de Recursos se pueden obtener y asignar.

El concepto de grupo de recursos resuelve las tres primeras deficiencias anotadas, como se explica en los párrafos siguientes:

Deficiencia 1.- FALTA DE UNA MEDIDA HOMOGENEA DE CAPACIDAD (5) Para resolver esta deficiencia, se debe asignar una medida de resultado a cada grupo de recursos, la cual sirve como una medida consistente de resultado para administrar la capacidad. Esta medida provee información sobre la utilización de los recursos, de manera independiente de la mezcla de actividades ejecutadas por los recursos. Aunque las medidas de resultado de recursos también son utilizadas en ABC y otros métodos, la insistencia de RCA en cuanto a una mayor atención a la naturaleza y relaciones de los recursos provee información adicional para una selección más apropiada de medidas de resultado que reflejen de una mejor manera las diferencias y similitudes entre los diferentes tipos de capacidad.

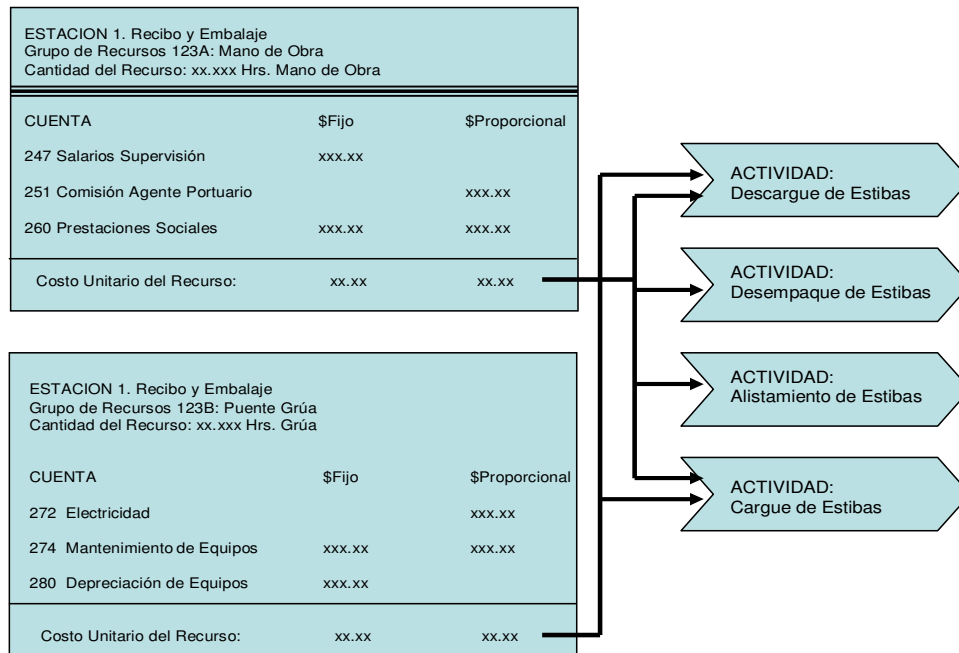
Deficiencia 2.- NO SE REFLEJA DE MANERA DIRECTA LA INTERRELACION ENTRE LOS RECURSOS (6)

En RCA los elementos de recursos se agrupan en cada Grupo de Recursos (compare los Gráficos 1 y 2). Como se muestra en el Gráfico No. 2, existen dos Grupos de recursos para la Estación 1, uno para la Mano de Obra y otro para los Equipos. El grupo de Recursos es el primer objeto de costo discreto en el modelo para la reclasificación y obtención de los datos cuantitativos y de costo. En cada Grupo de recursos existe una cantidad de salida o resultado que se asocia con el costo monetario. Adicionalmente, RCA ofrece la posibilidad de construir rutas de relación más directas entre los Grupos de recursos y las actividades, lo que hace más evidente las relaciones de costos para efectos de decisiones. Podría argumentarse que esto se puede lograr de igual manera en ABC. Esto es cierto, sin embargo, podría cometerse el error de relacionar cuentas del Libro Mayor a actividades en una relación uno-a-uno. El modelo RCA puede entonces fortalecer el método de relacionamiento utilizado en ABC.

Deficiencia 3.- NO SE REFLEJA LA NATURALEZA INHERENTE INICIAL DE LOS COSTOS (7) La asociación de los elementos de costos, bajo la sombrilla de la medida de resultado de los recursos, sirve de fundamento para reflejar la naturaleza inherente inicial del costo de los recursos. En esta etapa, los costos y gastos se categorizan en componentes fijos y proporcionales. En el Gráfico 2, Grupo 123B, la depreciación y una porción del mantenimiento son costos fijos. El mantenimiento se considera parcialmente fijo pues las Grúas deben ser atendidas aun si la utilización se reduce significativamente. Esto para asegurar su funcionamiento correcto. La electricidad y la porción restante del mantenimiento se consideran costos proporcionales. Todos estos elementos de costo reciben el nombre de costos primarios pues es aquí donde se consumen inicialmente. (8) Los costos primarios reflejan la naturaleza inherente inicial del costo de los recursos según lo establecido por la tecnología, habilidades, entrenamiento y características operativas en las cuales la empresa ha invertido.

El Gráfico No 2.- explica muy bien el concepto de Grupo de Recursos según el método RCA. La Estación 1 tiene dos Grupos de Recursos, cada uno con su propia medida de resultado y elementos primarios de costos categorizados en sus componentes fijos y proporcionales. Estos componentes de costos se dividen entre las cantidades de resultado para obtener una tasa de costo fija y una tasa de costo proporcional. Estas tasas son las que se utilizan para cargar los costos a los consumidores del recurso. (9)

Gráfico No. 2: La vista del Costo de Recursos en RCA



POR QUE ES DIFERENTE LA VISTA DE RECURSOS EN RCA.

La primera diferencia obvia entre RCA y ABC es la asociación que ofrece RCA de elementos de recursos en un Grupo de Recursos, que sirve como objeto de costos de estos elementos para efectos de planeación, recolección de datos reales (valores y cantidades) y cálculo de variaciones. Segundo, la medida de resultado sirve además como driver del costo de recurso, que no debe confundirse con el "driver del recurso" en ABC, que tiene el único propósito de asignar los elementos de costo a las actividades/procesos. Aunque en ABC se usan también cantidades (ej. Equivalentes de tiempo completo), estas "cantidades" casi siempre dan como resultado porcentajes de asignación. En RCA, la medida de resultado (driver de costo del recurso) tiene las siguientes características:

- La cantidad de resultado y sus costos asociados (fijos y proporcionales) son inicialmente las cifras planeadas/presupuestadas(10)
- A los consumidores de recursos se les carga por las cantidades reales consumidas multiplicadas por las tarifas unitarias de costos fijos y proporcionales (se pueden utilizar tarifas reales o planificadas) (11)
- La cantidad real de resultado se utiliza para imputar los costos *autorizados* del grupo de recursos (i.e. Dado un nivel real X de resultado del recurso, cuáles deberían ser los costos de ese Grupo de Recursos ?) (12)

- Los costos *autorizados* y el nivel real de resultado del recurso, al compararse con los costos y cantidades reales, sirven de base para calcular las variaciones en el Grupo de Recursos.(13)

RESUMEN

RCA es un sistema de gestión de costos más amplio, dinámico e integrado. RCA combina los principios de la gestión de costos alemana con el costeo basado en actividades (ABC) Esta combinación implica características que ofrecen una mejora muy significativa sobre otros sistemas de gestión de costos.

RCA reconoce que los recursos son fungibles (cambiables) con respecto a las actividades y que por lo tanto la capacidad reside en los recursos y no en las actividades. RCA asume que la capacidad ociosa/en exceso debe ser atribuida a la persona o nivel responsable de controlarla

RCA es dinámico pues los cambios en el medio se reflejan en el modelo de costos de manera oportuna. RCA se integran con todos los sistemas relevantes de la organización. RCA es amplio pues aunque se enfoca en recursos, puede incorporar ABC, ABM, costeo variable, costeo por absorción, costeo real, costeo estándar, planeación basada en recursos, costos primarios, costos secundarios y muchos más enfoques.

RCA es un enfoque que facilita la integración de métodos de costeo que a menudo han sido aplicados de manera aislada. RCA usa un enfoque más amplio para el desarrollo de sistemas de información de gestión avanzada de costos. Los conceptos básicos de REC pueden implementarse como parte del esfuerzo de implementación de un sistema ERP lo cual trae como resultado un sistema de gestión de costos integrado al sistema transaccional.

Nota del Traductor/Editor:

El método RCA combina los principios de la gestión de costos alemana con el costeo basado en actividades (ABC).

El libro *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung* está considerado como el texto más importante en la Contabilidad de Costos Alemana. Su Autor, El profesor Dr. Wolfgang Kilger, influyó significativamente en el Profesor H.G.Plaut para el desarrollo de la teoría Grenzplankostenrechnung (GPK) - Planeación y Contabilidad Analítica Flexible de Costos-.

Recientemente se introdujo en Alemania el ABC como una extensión y sofisticación del GPK. En Alemania el ABC se denomina Prozesskostenrechnung (PK). Este método es considerado en la actualidad el estándar en la contabilidad de costos alemana.

Referencias

- (1) Anton van der Merwe. Alta Via Consulting. antonvdm@altavia.com
David E. Keys, Department of Accountancy, Northern Illinois University. dkeys@niu.edu
- (2) "velocidad a la cual la empresa genera dinero a través de las ventas" No existe una palabra equivalente en español. Pronúnciese "truput")
- (3) *ABM Design Framework Development Team*. Con el auspicio de CAM-I. Antecedente: Este grupo fue conformado en 1999 en vista del gran número de proyectos ABC fallidos y teniendo en cuenta que una de las principales razones de la falla es la falta de claridad en las definiciones y alcance desde el comienzo. CAM-I, Programa en Sistemas de Gestión de Costos, Agenda de reunión del Primer Trimestre del 2000.
- (4) *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*. Wolfgang Kilger, Décima Edición actualizada por Kart Vikas. Gabler, Weisbaden, Germany. Publicado inicialmente en 1961. p 304
- (5) Ibid, p305
- (6) Ibid, p341
- (7) Ibid, p494ff
- (8) Ibid, p570ff
- (9) Ibid, p518
- (10) Ibid, p494
- (11) Ibid, p528
- (12) Ibid, p580, 805ff. Los costos autorizados (denominados también costos objetivo) se refieren al cálculo basado en valor real del driver de cantidad utilizando unidades estándar para obtener cuál debería ser el presupuesto dado el nivel real de resultado. Por lo tanto, los costos autorizados reflejan un valor revisado que ha eliminado la variación de volumen.
- (13) Ibid, p595.