

## LA CONTABILIDAD DE GESTION Y EL ABC: ANALISIS CRITICO

**Eduardo Malles Fernández**

e-mail: efpmafee@sc.ehu.es

Departamento de Economía Financiera I  
Universidad del País Vasco

### INDICE

1. INTRODUCCIÓN....	41;	2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y SUS RESPONSABILIDADES....	43;	3. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LAS NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN....	44;	4. EL SISTEMA ABC: NACIMIENTO Y DESARROLLO....	45;	5. EL SISTEMA ABC: CONCEPTOS BÁSICOS....	46;	6. EL SISTEMA ABC: OBJETIVOS....	48;	7. CRÍTICAS E INCONVENIENTES DEL SISTEMA ABC....	49;	8. IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ABC EN LA EMPRESA....	50;	9. BIBLIOGRAFÍA....	51
---------------------	-----	---	-----	--	-----	--	-----	--	-----	----------------------------------	-----	--	-----	---	-----	---------------------	----

### 1. Introducción

No cabe duda que nuestras empresas se encuentran enclavadas en un entorno cada vez más competitivo y más si tenemos en cuenta la apertura en los últimos años del mercado comunitario. Ya no sólo se debe competir con las empresas españolas sino con otras empresas originarias de otros países de la Unión Europea e incluso de ámbitos más lejanos como Asia y Norteamérica fundamentalmente. A lo anterior podemos añadir la futura homogeneización monetaria, la cual eliminará uno de los factores más importantes en la búsqueda de la tan ansiada "libre com-

petencia", siempre perseguida pero nunca conseguida, pues de hecho es una utopía a la que, eso sí, siempre es conveniente tener como referencia, especialmente los diferentes gobiernos que diseñan las estructuras económicas en las que se van a poder desenvolver las empresas enmarcadas dentro de su ámbito competencial: liberalización de mercados, políticas fiscales, políticas laborales, etc.

Todo ello nos conduce a que las empresas deban ajustar más sus márgenes de beneficio y, consiguientemente, sus precios, para poder abrirse a nuevos mercados, e incluso simplemente, en muchos casos, poder mantenerse en la situación actual.

Esta actuación plantea a las unidades económicas de producción un nuevo reto para su continuidad, objetivo prioritario en cualquier clase de empresa, dada la versatilidad que adoptan no sólo los mercados en los que está inmersa sino también, y especialmente, las empresas competidoras. Esa situación puede materializarse en un concepto que ha ido adquiriendo en los últimos años una importancia inusitada, sobretodo por ser un recurso manido en cualquier alocución relativa al ámbito empresarial, pero que muy pocas veces se ha sabido definirlo correctamente, como es el de la "competitividad".

El término "competitividad" resume, con el riesgo que cualquier sintetización puede tener, el "leiv motiv" de cualquier empresa: debe ser capaz de producir y vender bienes y servicios atractivos a los clientes. Eso significa que la empresa debe ser capaz no sólo de producir bienes o proporcionar servicios necesarios para los potenciales consumidores sino también poder venderlos.

Si nos centramos en este segundo punto, la posible venta de nuestros productos<sup>1</sup>, diremos que el factor que más incide en aquélla suele ser el precio de venta, especialmente en las empresas que se desenvuelven en mercados cuya elasticidad de la demanda es mayor que uno, aparte lógicamente de otros factores que no dejan de tener su gran importancia como son por ejemplo: los canales de distribución y venta, la publicidad, las campañas promocionales, etc.

Nuestras empresas deben ser capaces tanto de proporcionar productos, como mínimo similares a los de la competencia en cuanto sus características, como de presentarlos en los lugares de venta a precios interesantes para el consumidor, y suele ser éste y no otro el aspecto esencial, aunque no único, del término "competitividad".

No obstante para poder poner precios sugerentes se debe tener en cuenta los precios de los competidores y sobre todo los costes de los productos. Con esos dos pun-

---

1. En adelante por simplificación nos centraremos en esta clase de empresa.

tos de referencia, a menudo límites del marco de actuación de la empresa<sup>2</sup>, los directivos deberán establecer su política de precios, teniendo en cuenta otros condicionantes como: política de beneficios, mercado al que va dirigido, posibles promociones, etc.

Una vez más nos encontramos con uno de los problemas más graves con los que se encuentra la empresa, ¿Cómo saber cuál es el coste de cada producto que fabrica?, ¿Qué método o métodos se deben utilizar para poder calcularlo?, ¿Es posible que se imputen más costes a nuestros productos que los meramente necesarios para su fabricación y venta?, etc. Estas y otras preguntas semejantes se suelen realizar en las empresas los responsables de esa determinación, manejándose las diferentes herramientas que proporciona la Contabilidad de Gestión para poder resolverlas.

## 2. La Contabilidad de Gestión y sus responsables

No cabe duda que uno de los objetivos básicos de la Contabilidad de Gestión ha sido, es y será el cálculo del coste de los productos, aunque no deben olvidarse otros objetivos no menos importantes como son, por ejemplo: estudio de los diferentes elementos de coste, cálculo del rendimiento de cada producto, sección, etc., confección de planes y presupuestos y su posterior control, cálculo de estándares y comparación ulterior con los datos reales, análisis de productividad, cálculos y análisis del Umbral de Rentabilidad, estudio de las diferentes alternativas de decisión que pueden adoptarse en la empresa: eliminación o no de un producto, lanzamiento o no de un nuevo producto, aceptación o no de un nuevo pedido, comprar una máquina u otra o adquirir una de ellas por leasing, cerrar o no una sección determinada, etc.

No cabe duda que a pesar de la importancia que adquieren cada uno de los apartados anteriormente expuestos sin embargo, y al contrario de la Contabilidad Externa, al no ser esta disciplina obligatoria no existe normalización acerca de los diferentes modelos contables internos a aplicar para poder contestar a cada una de las situaciones anteriores que pueden darse en las empresas. Si a esto añadimos la dependencia habida de la Contabilidad de Gestión con respecto a la Contabilidad General o Externa hasta bien entrado el presente siglo (década de los 30), nos encontramos con que la posible solución a estos problemas va a depender fundamentalmente del entendimiento y capacidad de trabajo que tenga el responsable de estos temas en cada empresa; ni que decir tiene que en muchos casos se asigna esta responsabilidad a personas cuyos conocimientos de esta materia, aunque sean expertos contables, no son muy amplios, provocándose situaciones lamentables al desconocer conceptos y modelos básicos de posible aplicación.

---

2. A un precio inferior que el coste de los productos la empresa pierde dinero, y a un precio superior a la competencia es muy probable que nuestras ventas se resientan si no existen cualidades distintas de nuestro producto diferentes a las del resto.

La versatilidad de nuestra disciplina es tal que podemos decir que un modelo determinado no suele servir para resolver todos nuestros problemas, habrá que estudiar en cada caso, dependiendo de la clase de información que se necesite, que método es el más adecuado e incluso si es preciso crear uno nuevo; además un modelo que ha servido para solucionar ciertos problemas en un momento concreto no tiene porqué servir para solucionar esos mismos problemas en otro momento.

La persona responsable deberá no sólo tener unos amplios conocimientos de lo que abarca esta materia sino que además deberá conocer intensamente la empresa en todas y cada una de las áreas funcionales en las que está dividida, cada empresa es un mundo y deberá aplicarse métodos de trabajo específicos en cada caso, lo que vale para una empresa no tiene por qué servir para el resto, aunque pueda en ciertos casos servirle como referencia. Sin duda alguna si la experiencia del directivo es un factor añadido que siempre hay que tener en cuenta, en este caso adquiere un rango de especial importancia.

### 3. La Contabilidad de Gestión y las nuevas técnicas de Gestión

Los responsables de la Contabilidad de Gestión se encontraron a principios de la década de los 80 con que los modelos clásicos que se habían utilizado hasta entonces para el estudio y análisis de los diferentes objetivos internos quedaban en parte obsoletos con los nuevos sistemas de producción y los avances tecnológicos existentes, de ahí que se dijese que la Contabilidad de Gestión estaba en crisis; los parámetros sobre los que se sustentaba habían variado ostensiblemente y era el momento de adaptarse a los nuevos cambios y por lo tanto adaptar los sistemas contables internos. Como muy bien señalan los profesores Johnson y Kaplan<sup>3</sup>: "La obsolescencia de los sistemas contables de gestión contemporáneos ha creado probablemente problemas significativos para los directivos de las grandes empresas actuales".

No obstante, sin renunciar a los modelos clásicos, que en muchos caso siguen sirviendo, la Contabilidad de Gestión como cualquier otra disciplina dinámica que se precie ha ido adaptándose a esos cambios introduciendo nuevas herramientas, que complementan a las anteriores, siendo en muchos casos innovadoras y en otros casos originarias de otras disciplinas, de ahí la aplicación de técnicas como: PERT, tablas input-output, JIT (Just In Time), Kanban, Target Costing, MRP, Calidad Total, Presupuesto Base Cero, ABC, etc.

Muchas de las técnicas anteriores, algunas de las cuales tienen interconexiones, han surgido en los últimos años y su aplicación en algunos casos no está

---

3. JOHNSON, H. THOMAS y KAPLAN, ROBERT S.: *La Contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*. Plaza & Janés editores, Barcelona 1988, págs. 199 y 200.

muy extendida; la labor del responsable de la Contabilidad de Gestión en las empresas será pues conocer éstas y otras técnicas que van surgiendo y analizar la posibilidad de su aplicación en sus caso particular; sin duda es una labor compleja, de continuo aprendizaje y estudio, pero altamente gratificante para los que estamos inmersos en este mundo.

Como muy bien indican los autores anteriores: "las empresas innovadoras están hoy desarrollando y experimentando con nuevos enfoques para medir y controlar los costes y para evaluar el rendimiento de los directivos"<sup>4</sup>. ; no podemos por lo tanto quedarnos atrás y debemos buscar todos los medios a nuestro alcance para estar al día de las novedades que surjan y de su posible aplicación a nuestras empresas, no debemos olvidar, que hoy más que nunca, "información es poder", y quien sabe con qué productos cuenta, cuales son sus costes y sus beneficios, etc. puede adoptar decisiones encaminadas a una mejora continua de la empresa, quien desconozca la situación de sus productos malamente puede tomar decisiones relacionadas con ellos con un mínimo grado de garantía.

#### 4. El sistema ABC: Nacimiento y desarrollo

Entre las técnicas que han surgido últimamente hemos citado el ABC, es hora pues, dada su importancia, creciente que nos centremos en ella.

Este sistema nació en EE.UU. en 1985 a través del profesor Kaplan, ya citado anteriormente, en donde empezaron a realizarse los primeros planteamientos teóricos, para más adelante empezar a aplicarse a diferentes empresas norteamericanas. Es a finales de los ochenta y principios de los 90 cuando comienza a introducirse en Europa y en las empresas europeas, en España hace escasamente cinco años que ha empezado a discutirse su idoneidad en diferentes foros y su posible aplicación empresarial, siendo algunas de las grandes empresas las pioneras en su introducción.

Dado los pocos años de vigencia de este sistema no existen muchos datos relativos a los posibles resultados de su implantación en las empresas, aunque los escasos estudios con los que se cuenta parecen indicar que es una herramienta muy útil para las empresas que las han incorporado a sus sistemas contables internos<sup>5</sup>.

---

4. *Ibíd*em, pág. 219.

5. En un trabajo empírico realizado en empresas anglosajonas: Canadá, Reino Unido y USA, en 1993, más de la mitad de las empresas no consideraron (por desconocimiento del sistema o por no tener interés) el sistema ABC (67% de las empresas en Canadá, 52% en el Reino Unido y 70% en USA), y de las empresas que lo han estudiado la totalidad de ellas lo han implantado en USA, un 78% lo han implantado en Canadá y sólo un 40% en el Reino Unido. Datos extraídos del artículo de PAUL A. SHARMAN: "Costeo basado en la actividad ABC: una práctica creciente", *Revista Costos y Gestión* n° 10, Buenos Aires (Argentina), págs. 163 y 164.

## 5. El sistema ABC: Conceptos básicos

No está en nuestro ánimo el convertir ese artículo en un manual del ABC pues no es el medio adecuado, y para ello existen libros dedicados parcialmente o en su totalidad a este sistema, haciéndose análisis de todos y cada uno de sus aspectos, sin embargo y desde un estricto sentido práctico sí queremos por un lado enmarcar brevemente este sistema y posteriormente analizar su posible implantación en las empresas.

El término ABC representa las iniciales de las siguientes palabras Activity Based Costing o Coste Basado en las Actividades y la dirección sustentada en este sistema recibe la denominación de ABM (Activity Based Management o Dirección Basada en las Actividades). Este sistema se sustenta en las actividades siendo éstas las que originan los costes y por lo tanto consumen éstos, mientras que son los productos los que consumen las actividades, y no los costes, cambian por lo tanto las relaciones causa-efecto. Se pasa pues de un sistema sustentado en los siguientes pasos: clases de costes, departamentos o secciones, productos, resultados a otro sistema cuyas fases son: clases de costes, actividades, productos, resultados. De las cuatro fases del Proceso General de la Contabilidad de Gestión es la fase de localización la que varía con respecto a la versión tradicional, los costes que antes se localizaban en los departamentos o secciones para posteriormente repartirlos entre los productos ahora son hallados en las diferentes actividades.

Sin más preámbulos debemos definir ya lo que se entiende por Actividad; aunque resulta sumamente compleja dar una sola definición válida, sí podemos decir que Actividad es todo aquello que puede realizarse en una empresa, o por decirlo de otra forma, la operación o conjunto de operaciones o tareas asignables a una o varias personas, a una o varias máquinas y relacionadas con un ámbito determinado de la empresa, lógicamente estas operaciones tienen características similares y están enfocadas a un mismo fin. Como vemos este término guarda muchas similitudes con el de Secciones Homogéneas o incluso con el de Centro de Análisis propugnados, respectivamente, por el antiguo Plan Contable francés (1957) o por el nuevo (1982); es por ello, en parte, que desde este país han surgido las mayores críticas a este nuevo sistema. Desde nuestro punto de vista esas críticas son en parte correctas pues no hay que olvidar que las empresas norteamericanas fundamentalmente siempre habían trabajado con Departamentos a la hora de descentralizar sus costes, mientras que las empresas francesas siguiendo las directrices emanadas de sus diferentes planes habían realizado un análisis más exhaustivo en esa fase siendo a ese respecto bastante similar a la concepción de Actividad surgida últimamente. Ni que decir tiene que los países influenciados por la normativa contable francesa, como es nuestro caso, también sus empresas realizaban sus estudios, en muchos casos, a semejanza de las empresas vecinas.

El hecho de esta mayor descentralización de los costes no significa obligatoriamente la desaparición del sistema orgánico tradicional, por departamentos, secciones, talleres, etc., sino todo lo contrario pudiendo ser ambos complementarios, aunque eso sí una misma actividad puede originarse en diferentes departamentos, como por ejemplo: mantenimiento de máquinas, transporte de materiales, control de calidad, etc.

La mayor descentralización provoca entre otras cosas que puedan identificarse mejor los costes con sus causas y elegir por ello una más correcta unidad de obra representativa del comportamiento de esos costes (esa unidad de obra se denomina en el sistema ABC: Cost drivers, cuya traducción pudiera ser la de conductor o inductor o generador de costes, aunque teniendo prácticamente las mismas prestaciones que la predicha denominación). Para poder ilustrarlo mejor vamos a ver un pequeño ejemplo en donde se vean las diferencias entre un sistema y otro; imagine una empresa en cuya sección de perforación existen costes que ascienden a 1.000.000 de ptas. durante una semana y ese importe se distribuye entre los productos que pasan por esa sección a través de las horas máquina trabajadas con cada uno de ellos, sin embargo en esa sección se ejecutan varias actividades diferentes cuyos costes no tienen, en todos los casos, porqué comportarse o medirse con la misma unidad de obra; en ese "baúl de sastre" existen diferentes utensilios que deben estudiarse independientemente; así por ejemplo, pueden darse las actividades de: transporte interno de materiales cuyo inductor de coste puede ser más adecuado el de metros recorridos, puesta a punto de la maquinaria, con generador metros recorridos, inspección y control de calidad, con número de inspecciones, perforación, con horas máquina, etc.; como vemos el hecho de que el coste más importante pueda originarse en ese centro en la actividad de perforación no indica obligatoriamente que la unidad de obra que la representa pueda ser válida para el resto de actividades que ahí se originan, un producto puede utilizar muchas horas de perforación y sin embargo muy pocas inspecciones de calidad por ser un producto ya muy consolidado en la empresa y suficientemente estudiado en épocas anteriores o tener componentes sencillos y de difícil deterioro, y por otro lado un producto nuevo que puede utilizar pocas horas de perforación sin embargo puede y debe utilizar normalmente unas mayores inspecciones por lo menos hasta tener todo su proceso convenientemente controlado, de la misma forma se puede indicar con el resto de actividades.

Con estos conseguimos una distribución más correcta de los costes a las actividades que los originan y posteriormente a los productos. Con este sistema obtenemos, por tanto, una mejor asignación de los costes a los productos evitando en gran parte, aunque no totalmente como los defensores a ultranza de este sistema propugnan, el reparto arbitrario de los costes indirectos, caballo de batalla en el estudio de los costes empresariales.

Otro aspecto que merece la pena destacar son las diferentes clasificaciones de las actividades, entre las que podemos señalar las siguientes:

- Por la función a la que están adscritas: compras y almacenes, producción, ventas y administración, especialmente.
- Con relación a su actuación con respecto al producto: actividades a nivel de unidad de productos (derivadas del volumen de producción), actividades a nivel de lote u órdenes de fabricación, actividades a nivel de línea o sostenimiento del producto y actividades a nivel de empresa o de infraestructura.
- Atendiendo a su capacidad para añadir valor al producto. Quizás sea esta clasificación la que nos indique el objetivo más importante de este sistema y por otra parte el más socorrido por las empresas que lo han implantado. Se trata de estudiar las actividades según proporcionen valor añadido o no al producto tanto desde una perspectiva interna como, y esencialmente, desde una perspectiva externa o del cliente. Ni que decir tiene que aquellas actividades que no representen valor añadido deben tratarse de eliminar.

## 6. El sistema ABC: Objetivos

Dada su trascendencia, y aunque ya han sido en parte comentados previamente, vamos a analizar los objetivos fundamentales de este sistema.

Este sistema obliga a identificar los distintos procesos empresariales, es decir deben identificarse todas las actividades que se realizan en la empresa, especialmente en la función de producción. Una vez identificadas podremos alcanzar los dos objetivos básicos:

### 1) *La Mejora Continua.*

Si dividimos a las actividades según proporcionen o no valor añadido deberemos actuar en consecuencia. Las actividades sin valor añadido deben eliminarse en la medida de lo posible o sino reducirse (simplificación de la actividad), lo cual conlleva una reducción de costes al ser utilizados menos factores económicos e incluso puede darse un reencuzamiento de los recursos desempleados. Las actividades con valor añadido deben reducir sus costes o aumentar en mayor medida su valor que el incremento de coste que puede generar ese aumento de valor. Si fuese necesario, y una vez analizados todos los pros y contras (costes evitables e inevitables, problemas personales que se pueden originar, mayor supeditación al exterior, etc.), debería plantearse la posibilidad de subcontratar alguna/s de esas actividades.

Con todo ello conseguiríamos una mejora de las actuaciones enmarcando este proceso en una filosofía de mejora continua.

## 2) *Coste de los productos.*

Si deseamos con este sistema ABC una mejora en el cálculo del coste de los productos deberemos profundizar algo más que con el objetivo anterior, pues será necesario clasificar las actividades en relación a su actuación con respecto a los productos, normalmente el grado de atomización es menor que en el objetivo anterior, y deberemos así mismo identificar los generadores de costes de cada una de esas actividades, aspecto éste que suele resultar bastante problemático. Con este enfoque conseguiremos acercar más el precio de los productos a su coste, punto de partida de este trabajo, pudiendo medir más correctamente la rentabilidad de cada producto.

Al coste del producto irán todos los costes de las actividades relacionadas con el área de producción; este planteamiento no va en contra de las Normas de Valoración de las Existencias establecidas en el Plan General de Contabilidad del año 1990: "el coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación", y por ello este dato puede ser recogido por la Contabilidad Externa a la hora de confeccionar las Cuentas Anuales.

## 7. Críticas e inconvenientes del sistema ABC

Las ventajas del sistema ABC ya han sido expuestas a lo largo de este artículo, no obstante, sí nos parece necesario concretar algunas de las críticas que pueden realizarse a este sistema:

- Como ya se dijo puede cuestionarse su "novedad", pues en nuestra opinión supone una rigurosa aplicación del sistema de costes convencional. La novedad es tal sobre todo en el ámbito anglosajón sin embargo los estudios específicos llevados a cabo para poner de manifiesto los avances del modelo ABC sobre los modelos europeos continentales van expresando que éstos últimos se sitúan más cerca del modelo ABC que del modelo anglosajón en muchos de sus elementos.

- Aunque se trate de obviarlo, queramos o no, siguen produciéndose asignaciones arbitrarias, aunque éstas sean bastantes menores que antes, es materialmente imposible que todos los costes de las empresas sean directos a las actividades, por mucho que algunos propugnen lo contrario, y siempre habrá costes comunes, indirectos a varias actividades que será preciso asignar con criterios más o menos arbitrarios. Si no hubiese grados de subjetividad en este sistema "estaríamos hablando

de una ciencia exacta y sería dudoso su carácter de herramienta de gestión puesto que estaríamos suponiendo un comportamiento homogéneo de todas las unidades de negocio"<sup>6</sup>.

- La dificultad en señalar un límite al desmenuzamiento de las actividades, ¿dónde parar?. En un principio suele ser recomendable realizar un análisis detallado de las actividades que tiene la empresa para posteriormente realizar las agrupaciones que se crean necesarias. El criterio que se suele tener en cuenta a la hora de seleccionar las actividades es el de la importancia de sus costes, aunque esta recomendación debe tomarse con sumo cuidado pues se pueden dar actividades que son poco importantes dentro de un servicio, pero que al repetirse en otros servicios adquiere un carácter significativo, o actividades que son actualmente poco importantes pero tienen un potencial de crecimiento considerable y merece la pena seguir-las, o actividades que tienen pocos costes pero sin embargo pueden ser transcendentales en la empresa.

- Otra dificultad añadida es la de buscar el generador de costes más idóneo en cada caso. Suele elegirse normalmente aquel que mejor se acomode a los siguientes requisitos: ser el más representativo de las relaciones causa-efecto habidas entre costes, actividades y productos, y ser fácil de medir y observar.

- Otros inconvenientes suelen venir aparejados a la posible implantación del sistema, lo cual merece un último apartado.

## 8. Implantación del sistema ABC en la empresa

La posible implantación del sistema ABC se sustenta en mi opinión en dos pilares básicos: la concienciación del personal de la empresa y la obtención de la información necesaria para la viabilidad del sistema.

Es imprescindible la concienciación de los responsables de la empresa de la utilidad de la implantación del modelo y además deben ser los encargados de conducir ese proceso y de establecer, junto con su equipo, los objetivos que se pretenden alcanzar. Si los directivos asumen esa función será mucho más fácil que sea asumido por los trabajadores a los cuales se les deberá informar adecuadamente sobre las ventajas del sistema, objetivos que se pretenden, forma de implantarlo, etc.; una persona que desconoce lo que se está haciendo y para qué se está haciendo, normalmente adoptará una actitud defensiva pudiendo suscitarse fricciones persona-

---

6. VEGA GARCIA, MONTSERRAT: "La subjetividad en el sistema de costes basado en las actividades", *Boletín AECA*, julio-noviembre 1996, pág. 55.

les, que no llevan a ningún buen fin, y más si tenemos en cuenta que posteriormente se les va a solicitar su cooperación a la hora de la recogida de información. Si es preciso se organizarán reuniones de trabajo encaminadas a informar y aclarar todos aquellos aspectos que sean necesarios.

Si se pretende alcanzar el segundo objetivo visto en este sistema será necesario que la empresa disponga de unos dispositivos informáticos adecuados para poder procesar toda la información existente y poder realizar tareas de planificación y control; el volumen de datos con los que se trabaja con este sistema suele ser sustantivamente mayor que con los sistemas tradicionales de ahí la importancia que adquiere este punto. Será necesario determinar qué información se desea obtener, cuándo se va a obtener, y a partir de qué proceso se va a conseguir; a partir de ahí se delimitarán las fuentes de información con las que se piensa trabajar (papeles de trabajo esencialmente) así como los canales de recogida de información y los plazos de obtención de esa información.

En resumen, los responsables de cada empresa deberán analizar la conveniencia o no de la introducción de este sistema, pues suelen existir otros muchos aspectos que en cada caso deberán tenerse en cuenta, sin embargo por lo menos su consideración debe realizarse, sería de irresponsables el no considerar siquiera la posibilidad de su incorporación. Cuantos más costes indirectos, más actividades y más productos tenga la empresa más aconsejable suele ser la implantación de este modelo, no obstante, no quisiera terminar sin una recomendación, dadas las dificultades que se suscitan ante todo cambio sustancial que se da en la empresa y más en nuestro entorno empresarial es aconsejable, en un principio, una implantación gradual del modelo ABC, las revoluciones radicales nunca han sido buenas consejeras.

La elección del centro objeto del "experimento" suele venir dado por la mayor receptividad por parte del personal allí presente a los cambios de gestión, sirviendo de enseñanza al resto de departamentos y sobre todo a las personas más reacias a los cambios que pueden así ir asimilándolos poco a poco, y más si se les tiene adecuadamente informadas sobre la bondad del sistema, al analizar los resultados parciales que se van cosechando. Otros factores condicionantes para la elección suelen ser el gran volumen de costes indirectos existentes en ese centro o la ineficacia del sistema de información de costes allí instalado.

## 9. Bibliografía

JOHNSON, H. THOMAS y KAPLAN, ROBERT S.: La Contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión. Plaza & Janés editores, Barcelona 1988, págs. 199 y 200.

SHARMAN, PAUL A.: "Costeo basado en la actividad ABC: una práctica creciente", Revista Costos y Gestión n° 10, Buenos Aires (Argentina), págs. 163 y 164.

VEGA GARCIA, MONTSERRAT: "La subjetividad en el sistema de costes basado en las actividades", Boletín AECA, julio-noviembre 1996, pág. 55.