

FASES DE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO DE A.B.C./A.B.M.

Javier González-Soria

Moreno de la Santa

Resumo:

La implementación del ABC es un proceso que requiere una cuidadosa planificación y que exige prestar atención a los detalles técnicos. De este modo, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos, en el orden en el que son expuestos: - La Dirección debe estar convencida de que el ABC ha de ser introducido en la compañía. - Es necesario desarrollar una estrategia, y por ende un plan, para aprovechar al máximo el potencial del ABC. - Los datos precisos han de ser recogidos. - El modelo de ABC debe ser diseñado. - Se debe gestionar cuidadosamente el uso de la información que proporciona el ABC en el proceso de mejora. De este modo, en el presente trabajo se realiza un somera explicación de cómo se deben llevar a cabo la implementación de un modelo de ABC/ABM, diferenciando cinco fases distintas, que son analizadas desde un punto de vista eminentemente práctico: 1ª.- Convencer a la Dirección de la compañía para que realice un cambio desde un sistema convencional de coste al ABC/ABM: Generación de interés por el ABC, eliminación de barreras y obtención de la aprobación de la Dirección. 2ª.- Desarrollar el Plan de Implementación del ABC: Formulación de los objetivos del Proyecto, selección de los beneficios tangibles que se persiguen, fijación del ámbito de aplicación del Proyecto, delimitación de la estructura organizativa del Proyecto, selección de los miembros del Equipo de Proyecto, determinación de los requerimientos de formación, preparación del calendario del Proyecto y estimación de los costes de implementación del Proyecto. 3ª.- Recopilar los datos necesarios; 4ª.- Diseñar el modelo de ABC: Identificación de las actividades, creación de Centros de Actividades, definición de los resource drivers, determinación de los atributos y selección de los activity drivers. 5ª.- Elaborar un Plan de Utilización de la información que proporciona el modelo de ABC: Actualización del modelo de ABC, mejora de los sistemas de apoyo, accesibilidad de la información del ABC al conjunto de la Organización, formación de los usuarios del ABC y gestión del proceso de cambio.

Palavras-chave:

Área temática: Custos para a competitividade global: absorção, variável ou ABC?

FASES DE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO DE A.B.C./A.B.M.

Javier González-Soria y Moreno de la Santa

Director de Desarrollo y Control del Grupo Mundicolor

Profesor de la Universidad Pontificia de Salamanca

Miembro de A.C.O.D.I.

Calle Sor Angela de la Cruz 6, 10º, Madrid 28020, España

RESUMEN

La implementación del ABC es un proceso que requiere una cuidadosa planificación y que exige prestar atención a los detalles técnicos. De este modo, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos, en el orden en el que son expuestos: - La Dirección debe estar convencida de que el ABC ha de ser introducido en la compañía. - Es necesario desarrollar una estrategia, y por ende un plan, para aprovechar al máximo el potencial del ABC. - Los datos precisos han de ser recogidos. - El modelo de ABC debe ser diseñado. - Se debe gestionar cuidadosamente el uso de la información que proporciona el ABC en el proceso de mejora. De este modo, en el presente trabajo se realiza una somera explicación de cómo se deben llevar a cabo la implementación de un modelo de ABC/ABM, diferenciando cinco fases distintas, que son analizadas desde un punto de vista eminentemente práctico: 1ª.- Convencer a la Dirección de la compañía para que realice un cambio desde un sistema convencional de coste al ABC/ABM: Generación de interés por el ABC, eliminación de barreras y obtención de la aprobación de la Dirección. 2ª.- Desarrollar el Plan de Implementación del ABC: Formulación de los objetivos del Proyecto, selección de los beneficios tangibles que se persiguen, fijación del ámbito de aplicación del Proyecto, delimitación de la estructura organizativa del Proyecto, selección de los miembros del Equipo de Proyecto, determinación de los requerimientos de formación, preparación del calendario del Proyecto y estimación de los costes de implementación del Proyecto. 3ª.- Recopilar los datos necesarios: 4ª.- Diseñar el modelo de ABC: Identificación de las actividades, creación de Centros de Actividades, definición de los resource drivers, determinación de los atributos y selección de los activity drivers. 5ª.- Elaborar un Plan de Utilización de la información que proporciona el modelo de ABC: Actualización del modelo de ABC, mejora de los sistemas de apoyo, accesibilidad de la información del ABC al conjunto de la Organización, formación de los usuarios del ABC y gestión del proceso de cambio.

La implementación del ABC es un proceso que requiere una cuidadosa planificación y que exige prestar atención a los detalles técnicos. De este modo, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos, en el orden en el que son expuestos

- La Dirección debe estar convencida de que el ABC ha de ser introducido en la compañía.
- Es necesario desarrollar una estrategia, y por ende un plan, para aprovechar al máximo el potencial del ABC.
- Los datos precisos han de ser recogidos.
- El modelo de ABC debe ser diseñado.

- Se debe gestionar cuidadosamente el uso de la información que proporciona el ABC en el proceso de mejora.

Vamos ahora a analizar en detalle la forma en la que se deben llevar a cabo cada una de las etapas citadas.

¿ CÓMO CONVENCER A LA DIRECCIÓN PARA EL CAMBIO ?

El éxito en un proceso de cambio al ABC pasa necesariamente por la premisa de que la Dirección de la empresa crea firmemente en el citado sistema, y esté deseosa de asignar los esfuerzos y recursos necesarios para su implementación. Sin embargo, no es extraño encontrarse con actitudes de rechazo al ABC por parte de los cuerpos directivos de las empresas, bien por no estar preparados para aceptar la información que el ABC revela, bien por haberse diseñado un modelo de ABC, que por su excesiva simplicidad o complejidad, no se adapte a las necesidades de la Organización en la que debe prestar servicio.

Es por ello que sea preciso asegurarse el apoyo de la Dirección de la compañía en la introducción del ABC, para lo que es aconsejable seguir el método que a continuación exponemos, que se basa en tres pasos cruciales:

Generación de interés por el ABC.

Es muy importante contar con defensores del ABC en todos los niveles de la compañía (*ABC champions*), incluyendo especialmente a la Alta Dirección de ésta, así como a los Departamentos de Fabricación, Ingeniería, Financiero y de Marketing¹.

Para convencer a la Alta Dirección es preciso mostrarle qué es lo que el ABC puede hacer por la compañía, y cuanto costará, con el fin de que el ABC sea percibido como una herramienta estratégica altamente rentable, que proporciona ventajas competitivas.

Con respecto al Departamento de Marketing, es posible encontrar reticencias en el mismo, puesto que la información que el ABC les va a proporcionar alterará sensiblemente su visión de la situación comercial de la empresa, provocando en algunos casos una reacción defensiva de incredulidad ante la información proporcionada por el ABC. Por contra, los Departamentos de Fabricación y de Ingeniería serán normalmente grandes defensores del ABC, puesto que encontrarán en el mismo respuesta a muchas preguntas que los sistemas convencionales de costes eran incapaces de contestar razonablemente.

Por último, decir que el Departamento Financiero y de Contabilidad es el que debe ser tratado con más "mano izquierda", puesto que al ser el responsable del existente sistema de costes, puede percibir la implantación del ABC como una amenaza a su experiencia y conocimiento. Sin embargo, en el caso de que se comprometa con el mismo, será una fuente de apoyo y asesoría técnica de incalculable valor.

Esta labor de generación de interés por el ABC en la compañía se basa fundamentalmente en explicar en qué consiste y por qué es muy superior a los sistemas

¹ La estructura Departamental citada es característica de una empresa industrial, por ser de este tipo la compañía seleccionada para el estudio de la implementación real del ABC. Sin embargo, queremos afirmar rotundamente que el ABC es igualmente una herramienta valiosísima en las empresas de servicios, con tal sólo realizar una adaptación de su diseño a sus especiales características organizativas y operativas.

convencionales de costes. Para ello, es muy útil valerse de los siguientes medios: Circular materiales, y *Benchmarks*.

Eliminación de las barreras.

El ABC puede generar una serie de comentarios negativos, que se derivan de lo que se ha dado en llamar "mitos" del ABC, que deben ser reconocidos dentro de la empresa para poder superar las barreras que suponen. Los citados "mitos" son los siguientes:

- El ABC es demasiado difícil y caro de implementar y usar: Con respecto al coste del ABC y a su complejidad de manejo, afirmar que éste es un mito nacido a partir de los sistemas tradicionales de costes, puesto que la experiencia práctica de la compañías que han implementado modelos de ABC nos permite afirmar que su coste es sorprendentemente modesto y que es mucho más fácil de entender por el personal al ser coherente con la realidad económica de la empresa. Un camino utilizado con frecuencia para demostrar la simplicidad y efectividad del ABC es el desarrollo de un pequeño proyecto piloto que abarque un par de productos o algún Departamento.
- Una mejora del actual sistema de costes será suficiente: Una buena forma de destruir este mito es buscar aquellos productos que se encuentren infravalorados y que no podrían ser reconocidos por el sistema actual de costes, a pesar de que se introdujeran mejoras en el mismo. Otra opción es enfatizar otros beneficios que reporta el ABC, como la información que proporciona acerca de las actividades y los clientes.
- No es necesario conocer con una mayor razonabilidad (*accuracy*) el coste de los productos: Un sistema habitualmente utilizado para combatir este mito es la preparación de casos prácticos en los que se llegue a las conclusiones expuestas.
- Los sistemas de coste juegan un papel limitado en el Proceso de Mejora: Con el fin de dejar a un lado este mito, es frecuente realizar una Análisis de Valor Añadido en alguno de los Departamentos de la empresa en el que se espere detectar una mala gestión de los costes, con el objeto de reducir los costes de una forma drástica.

Obtención de la aprobación de la Dirección.

Después de haber generado interés por el ABC y haber llevado a cabo una concienciación acerca de su utilidad y coste, el siguiente paso es conseguir la aprobación de la Dirección para el proyecto, que dependerá en gran medida de la contestación que reciben estas dos preguntas: ¿ Es nuestra compañía el tipo de empresa que puede beneficiarse del ABC ?; ¿ Hay alguna evidencia que sugiera que el sistema de costes actual no funciona adecuadamente ?

Con respecto a la primera pregunta, podemos afirmar que como norma general cualquier tipo de empresa puede aprovecharse de las ventajas que proporciona el ABC, si bien es cierto que las que más se beneficiarán del mismo serán aquellas en las que concurren separada o conjuntamente alguna de las siguientes características:

- Los gastos generales representan un alto porcentaje de los costes totales.
- Existe una gran diversidad de productos dentro de la compañía.
- El volumen de producción de los distintos productos es muy diferente.
- Existe un alto nivel de competitividad en el sector.

Pasando ahora a contestar la segunda pregunta, señalar que su solución pasa por localizar dentro de la empresa una serie de síntomas que nos indiquen que el sistema de costes existente no está realizando su trabajo. De entre éstos, podemos citar los siguientes:

- La Dirección no tiene confianza en los informes de costes.
- Los Departamentos de Marketing y Ventas no utilizan la existente información de coste para fijar el precio de los productos, para decidir la entrada en nuevos mercados o para tomar decisiones acerca de la cartera de productos.
- Los beneficios decrecen a pesar de que las ventas aumentan.
- Existe un sistema de costes extraoficial en algún Departamento o División de la compañía.
- La tasa de gastos generales es enormemente alta.
- La Mano de Obra Directa representa una pequeña proporción de los costes de producción.
- Un previsión de reducción de costes es seguida por un incremento de los costes generales.

En definitiva, podemos afirmar que la detección de los síntomas que muestran el mal funcionamiento del sistema de costes existente y la demostración de las ventajas que reportaría el ABC para la compañía, traen aparejado inevitablemente la aprobación del proyecto por parte de la Dirección, aunque en algunos casos se pueda tardar más tiempo en lograr su *commitment*.

DESARROLLO DEL PLAN DE IMPLEMENTACIÓN DEL ABC.

El éxito de la implementación del ABC está íntimamente ligado a una adecuada planificación² de la misma, siendo plenamente aplicable a este caso la regla de las 7 P's³.

A la hora de desarrollar el citado Plan, entendemos que con independencia del tipo de empresa de que se trate, se deben seguir los ocho pasos siguientes, que a continuación pasamos a analizar en detalle:

² En nuestra opinión, la citada planificación ha de ser desarrollada por la propia empresa y no por una Consultoría externa, puesto que de esta forma se obtienen las siguientes ventajas: - Se incrementan las posibilidades de una implementación coronada por el éxito, puesto que al tratarse de personal de la propia empresa, es el mejor conocedor de los recursos que pueden ser asignados a la implementación del ABC, y por otro, se encuentra estrechamente familiarizado con el Plan de implementación, por lo que se encuentra en condiciones de monitorizar y facilitar el proceso. - El know-how adquirido en la planificación y diseño del modelo de ABC permanece en la empresa, convirtiéndose en una importantísima base para la toma de decisiones estratégicas y de reducción de costes. - El modelo de ABC pertenece a la compañía, aumentando sensiblemente ese sentido de propiedad las posibilidades de que el ABC sea aceptado y utilizado.

³ *Proper Prior Planning Positively Prevents Poor Performance*, que podríamos traducir diciendo que una adecuada y previa planificación evita con seguridad una mala realización.

Formular los Objetivos del Proyecto.

Un modelo de ABC puede ser diseñado para cumplir muy distintos objetivos, dependiendo su configuración de los que hayan sido seleccionados. Por ello es fundamental que se realice un análisis de las necesidades de la compañía y se identifiquen aquellas áreas o puntos en los que el ABC pueda ser de mayor utilidad.

Seleccionar los beneficios tangibles que se persiguen (*deliverables*)

Después de haber determinado los objetivos del modelo de ABC, es preciso establecer cual va a ser la información mejorada que va a dar soporte a cada de los objetivos.

Fijar el ámbito de aplicación del proyecto.

Hay distintas posibilidades con respecto al ámbito de aplicación del proyecto, que dependerán en gran medida del grado de compromiso alcanzado con la Dirección de la compañía y de los objetivos del citado proyecto⁴.

Como conclusión debemos decir que, si bien en principio la realización de un proyecto piloto es positiva, a nuestro juicio debe ser concebido como la primera fase de

⁴ Las elecciones más habituales en cuanto al ámbito del proyecto, ya sea del definitivo como de un hipotético plan previo de prueba, son: - Uno o varios establecimientos de la compañía: Si bien la mayoría de las empresas comienzan experimentando el ABC en uno solo de sus establecimientos, ésto es únicamente aconsejable cuando el elegido tenga mucho en común con los restantes, puesto que de este modo la experiencia que se adquiera podrá ser generalizada. - Todos los objetos de coste o sólo algunos de ellos: En el caso de que se trate de un proyecto de prueba, es aconsejable elegir exclusivamente los objetos de coste que vayan a proporcionar los resultados más brillantes y "convincientes". Por el contrario, si se trata del proyecto definitivo, consideramos imprescindible que abarque a todos los existentes en la Organización. - Todas las actividades o sólo un conjunto de ellas: En un proyecto piloto lo habitual es seleccionar un número y rango de actividades limitado que sea necesario estudiar al centralizar la atención en una área concreta de la compañía. Por el contrario, si se trata del proyecto definitivo, consideramos imprescindible que abarque a todos las existentes en la Organización, siempre y cuando tengan la entidad y representatividad suficiente para justificar su inclusión. - Todo el período contable o tan solo una fracción del mismo: En los proyectos piloto lo más común es realizar el estudio con referencia al último período contable, si bien es cierto que en determinados casos es suficiente con los seis meses anteriores. En el caso de que se trate del modelo definitivo, nuestra opinión es que el esfuerzo, si bien ha de basarse en el último período contable, debe proyectarse hacia el futuro, puesto que las conclusiones más importantes surgirán en el primer período en el que se encuentre plenamente operativo el ABC, y no de aquel al que haya sido aplicado retrospectivamente, puesto que con casi absoluta certeza podemos afirmar que no estarán disponibles en ese lapso de tiempo datos necesarios para el juego de los *activity o resource drivers*, y aún más, para el funcionamiento de los *performance measures*. - Costes históricos o presupuestados: En el mayor número de casos se utilizan costes históricos dentro de un sistema de ABC. - Perspectiva anual o de ciclo de vida del producto: La mayoría de los proyectos piloto se centran en un único período, puesto que ésto facilita y abarata enormemente la implementación al tener ese formato todos los sistemas de costes y contabilidad existentes en las compañías. Como réplica a esta elección podríamos decir que no proporciona una imagen completa de la empresa al extenderse la vida de los productos y los esfuerzos de desarrollo durante más de un año en algunas ocasiones.

implementación del modelo global. Por ello abogamos en pro de que la única restricción que se imponga al mismo sea su localización física, centrándose en una única planta, oficina, etc..., para después ser extendido, dentro de las premisas predefinidas, al resto de establecimientos de la compañía repartidos por la geografía española o extranjera.

Detallar la estructura organizativa del Proyecto.

La experiencia en la implantación del ABC ha determinado que la estructura que mejor funciona es aquella compuesta por los siguientes tres elementos:

- Un Jefe de Proyecto.
- Un Equipo de Proyecto.
- Un Comité de Supervisión.

En la práctica, el trabajo real recae sobre el equipo de proyecto, que es dirigido por el jefe de proyecto, quien es el responsable del éxito del mismo, por lo que debe contar con dotes de mando, una sólida comprensión del ABC y un conocimiento de las actividades y productos de la Compañía. Por su parte, el jefe de proyecto reporta al Comité de Supervisión, que debe estar compuesto por la Alta Dirección de la compañía, siendo el encargado de vigilar la planificación e implementación del modelo de ABC y de asegurar que los objetivos propuestos sean cumplidos⁵.

Seleccionar los miembros del Equipo de Proyecto.

La selección del tamaño y composición del Equipo de Proyecto depende lógicamente de los objetivos, ámbito, urgencia y complejidad del Proyecto, así como de los recursos humanos disponibles, si bien consideramos imprescindible una composición interdepartamental del mismo.

⁵ Incidiendo más concretamente en las relaciones entre el equipo de proyecto y el Comité de Supervisión, nuestra experiencia en Desarrollo Organizacional y Proyectos Interdepartamentales que tengan implicaciones estratégicas, como sucede en el caso del ABC, nos aconseja alejarnos de las recomendaciones habitualmente contenidas en los libros de la materia, y abogar por lo siguiente, siempre que la estructura organizativa de la compañía sea moderna y se preste a ello: El jefe de proyecto ha de ser el Director de la Auditoría Operativa de la compañía, que depende directamente del Director General o del Consejo de Administración. Asimismo, debe estar incluido en el Comité de Supervisión, siendo el Secretario del mismo. Decir igualmente que la figura del presidente en el Comité de Supervisión es absolutamente superflua, siempre y cuando el citado Comité no se utilice como un "paraguas de poder" para el Proyecto, al ser éste desarrollado por personal de nivel jerárquico medio dentro de la Organización.

De esta forma se consigue garantizar una gran coordinación y comunicación entre el equipo de proyecto y el Comité de Supervisión, eliminando cualquier tipo de barreras formales o burocráticas. Asimismo, al ser un miembro de la Alta Dirección de la compañía el principal responsable de la implementación del ABC, aumentará de forma inmediata el grado de compromiso obligatorio de todos los empleados de la Organización, a los que si bien se les debe hacer un *buy-out* del ABC, por otro lado percibirán la importancia estratégica que tiene la implementación del ABC para la compañía al implicarse en el mismo uno de los Directivos de primer nivel, predisponiéndose de este modo para realizar un esfuerzo adicional.

Como norma general, podemos decir que la literatura científica expone que un proyecto complejo en una empresa industrial requeriría de la participación de un supervisor de producción, de un diseñador de productos, de un contable, de un analista de marketing y de un jefe de un Departamento de apoyo. Nuestra opinión es algo diferente, puesto que creemos imprescindible la participación de todos los jefes de Departamento de la compañía, aunque lógicamente de forma parcial y temporal, ajustada a las necesidades de cada uno de ellos y del Proyecto. Por ello, el peso del trabajo, y la coherencia del mismo, ha de venir dada por la incorporación en el Equipo de Proyecto de personal del Departamento de Auditoría Interna u Operativa, que se dedique a tiempo completo a esta tarea⁶.

Determinar los requerimientos de formación.

⁶ Obviamente es imposible sentar principios generales sobre este tema, puesto que depende absolutamente de la estructura y funcionamiento de cada empresa concreta. Sin embargo, si queremos declararnos firmemente defensores del máximo empowerment de los encargados de implementar el modelo de ABC, puesto que su carácter estratégico justifica plenamente que no sea tratado como un proyecto marginal.

Por último, queremos reseñar que en algunos casos se incorporan al equipo de proyecto consultores especializados a tiempo parcial. Nuestra opinión personal es absolutamente contraria, puesto que además de incrementar notablemente los costes y de implicar un riesgo de fuga de información reservada de la empresa, no aportan valor añadido al proyecto por las siguientes razones: - En el caso de tratarse de sectores muy específicos, el consultor carece del suficiente conocimiento del mismo, para entender las oportunidades y amenazas que se presentan para la compañía, por lo que tendrá que ser personal de ésta el que le forme en este aspecto. -El consultor desconoce por completo el funcionamiento y organización de la compañía, carece de ese know-how que tan solo adquieren los que trabajan en una empresa, en algunos casos casi de forma imperceptible. Por ello es preciso que el personal de la compañía le informe acerca de todos estos extremos y comparta con él su experiencia y conocimientos, con lo que obtendrá un conocimiento superficial pero nunca completo. - El ABC no es una religión, por lo que no hace falta un sacerdote o gurú para que "oficie" su implementación. Es simplemente una herramienta basada en el sentido común, a la que son aplicables muchas de las técnicas de gestión de proyectos, y que precisamente cuenta entre sus ventajas, al estar basado en actividades, su fácil comprensión. Queremos con ello decir que es mucho más importante contar con un conocimiento exhaustivo de la empresa y una mente abierta y flexible, que no con una dilatada experiencia en la implantación de modelos de ABC para otras compañías. - Existe una actitud muy negativa por parte de los empleados hacia los consultores externos, a los que se les acusa de no implicarse en los problemas de la compañía en la que temporalmente están desarrollando su trabajo, puesto que efectivamente no trabajan en la misma. Ello podría suponer un claro handicap para el éxito del ABC, en el caso de que fuera identificado como un "juguete" diseñado por una Consultora Externa, que vive completamente ajena a los problemas del día a día de su compañía-cliente.

En resumen, consideramos que puede ser interesante contar con consultores externos en el momento en el que se está tratando de generar interés por el ABC a fin de que se encarguen de dar formación teórica al personal. Sin embargo, nosotros somos más partidarios de solicitar la participación mediante seminarios o conferencias de responsables de compañías en las que se haya implementado el ABC, para que puedan dar la opinión del "día después", algo que tan solo puede hacer quien ha de trabajar a diario con el modelo de ABC en el desarrollo de sus labores diarias.

Evidentemente la formación es crucial para una correcta implementación, ejecución, uso y aceptación del ABC, variando en su contenido y alcance según se refiera a los Directores⁷, implementadores⁸ y usuarios⁹.

Para el desarrollo de los distintos programas de formación consideramos que se deben elegir docentes ajustados a los objetivos perseguidos y a los destinatarios de la formación. De este modo, como antes habíamos reseñado, la Dirección de la compañía ha de ser formada personalmente por el propio Director de la Auditoría Operativa, apoyado, si lo considerara necesario, por responsables de compañías en las que se haya implementado el ABC o por consultores especializados; por contra, el núcleo del Equipo de Proyecto formado por personal de la Auditoría Operativa habría de profundizar sus conocimientos de ABC, de forma conjunta y con la supervisión de su Director, a partir de la documentación científica existente sobre el tema, para así poder formar al resto de implementadores que temporalmente se vayan adscribiendo al equipo; por último, los usuarios serán formados tanto por el primer núcleo del Equipo de Proyecto citado, como por sus propios jefes de Departamento, que al haber participado temporalmente en el diseño del modelo de ABC se encontrarán en condiciones de explicar la forma de extraer ventajas del mismo, al haber contribuido a poner los medios para que éstas fueran posibles.

Preparar un calendario del Proyecto.

En el calendario del Proyecto se deben comprender las tareas que deben ser desarrolladas para completarlo, el tiempo estimado necesario para cada una de ellas y el tiempo total requerido para el conjunto del Proyecto.

Nuestro consejo es utilizar para el diseño del calendario una herramienta de software estándar de gestión de proyectos, puesto que de esta forma resultará más sencillo detectar las tareas que se pueden solapar en el tiempo, como la unión del software del ABC con el sistema de información central de la compañía, con la realización de las entrevistas. Igualmente nos permitirá llevar un control actualizado del nivel de cumplimiento y conocer las holguras del proceso de implementación dentro del camino crítico.

⁷ Se deben presentar a la Dirección de la compañía los principios del ABC para, como antes señalábamos, conseguir "venderles" el ABC.

⁸ Estos deben contar con habilidades que aseguren el éxito del diseño, por lo que han de estar versados en técnicas de diseño, en habilidades de modelización con el apoyo del software adecuado, y han de tener conocimientos de Organización de Proyectos. Es por ello que antes hayamos recomendado que en el Equipo de Proyecto se encuentre inscrito a tiempo completo personal del Departamento de Auditoría Operativa, que por el trabajo que desarrolla habitualmente cuenta ya con estas capacidades. Asimismo, queremos resaltar que el Director del Departamento de Auditoría Operativa debe asumir que el ABC es una herramienta fundamental para el desarrollo de su labor, por lo que debe implicarse personalmente de una forma decidida en el proyecto, puesto que ello va a permitir que en el diseño del modelo se sienten las bases para el desarrollo de Reingenierías de Procesos de Negocio y de acciones de Gestión de la Calidad Total.

⁹ Los usuarios del ABC debe llegar a entender cual va a ser la información que va a estar disponible en el sistema de ABC y cómo esa información ha de ser utilizada en los procesos decisionales.

Estimar los costes de la implementación del Proyecto.

Alcanzar los beneficios del ABC pasa irremediablemente por incurrir en una serie de costes internos y externos, que deben ser confrontados cuidadosamente con los *deliverables* que se pretenden conseguir.

Lógicamente el mayor coste interno es el que supone la asignación de personal a la implementación del proyecto, mientras que el principal coste externo viene motivado por la formación, si ésta ha sido proporcionada por consultores externos.

RECOPILACIÓN DE LOS DATOS NECESARIOS

Un sistema de ABC de segunda generación¹⁰ requiere información acerca de los recursos¹¹, las actividades y los objetos de coste, así como de las vinculaciones existentes entre los citados elementos.

Debemos tener en cuenta que los modelos de ABC de segunda generación son específicamente diseñados para proporcionar información necesaria para alcanzar tanto los objetivos internos como los objetivos externos de mejora. De este modo presentan dos vertientes:

1.- La vertiente de la asignación de costes (Cost Assignment View): Esta vertiente del modelo proporciona información acerca de los recursos, las actividades y los objetos de coste, partiendo de la premisa fundamental de que son los objetos de coste los que crean la necesidad de desarrollar las actividades, siendo éstas las que obligan a disponer de los recursos.

2.- La vertiente del proceso: Esta vertiente proporciona información acerca del trabajo realizado en cada actividad y acerca de la relación de este trabajo con el resto de actividades.

Entendemos que un proceso es una serie de actividades¹² que se encuentran vinculadas para alcanzar un objetivo específico, siendo cada actividad cliente de la

¹⁰ Los modelos de ABC de primera generación fueron diseñados exclusivamente para mejorar la razonabilidad del cálculo del coste de los productos, para que con esa nueva información pudiera ser mejorado el *product mix* y las decisiones de fijación de precios a los productos. Su máxima limitación se encontraba en el hecho de que no proporcionaban información directa sobre las actividades, puesto que los gastos generales eran divididos en grandes *pools* de costes, correspondiendo cada uno de estos *pools* a un grupo de actividades que eran consumidas por los productos de una forma similar. Así pues, al no identificarse de forma individual las actividades, era imposible imputar costes a cada una de ellas, así como tampoco era posible incluir datos operacionales acerca del *performance* de las actividades. Para superar estas limitaciones, que prácticamente suponían que el ABC tan solo fuera adecuado para empresas industriales de producción, se creó un modelo de ABC de segunda generación, que se diferencia por: - Ofrecer información acerca de las actividades más importantes, asignándoles coste a las mismas. - Haber añadido a los clientes como un objeto de coste. - Proporcionar información sobre actividades que no sean de producción. En definitiva, este modelo proporciona información detallada para la comprensión económica del trabajo que se está desarrollando en la compañía y las razones para su realización, siendo puesto en práctica cada vez con más frecuencia por las primeras empresas de servicios del mundo.

¹¹ La elección del término recursos (*resources*) viene motivada por el hecho de que abarca todos los tipos de costes, sin tener en cuenta las distinciones tradicionales ni el tipo de organización del que se trate, puesto que incluye al personal, el sistema informático, el equipamiento así como los otros factores que permiten que la actividad productiva tenga lugar y puedan ser servidos los clientes. Es importante recalcar nuestra creencia de que en las compañías actuales la distinción entre los costes indirectos (gastos generales) y los costes directos, carece de cualquier sentido, puesto que el ABC ha dejado patente que los gastos generales son costes directos con respecto a las actividades, y vía las citadas actividades, también son costes directos para los productos y las actividades.

¹² Las actividades incluidas dentro del mismo proceso se caracterizan por compartir los mismos *cost drivers* y los mismos indicadores del *performance*.

anterior, teniendo a su vez sus propios clientes. Es decir, las actividades son parte de la *customer chain*, trabajando todas conjuntamente para proporcionar valor añadido al cliente externo.

Entrando en un mayor nivel de detalle, señalar que esta vertiente del proceso aporta información acerca de los *cost drivers* y de los indicadores del *performance* de cada actividad o proceso en la *customer chain*, teniendo la citada información fundamentalmente un carácter no financiero:

- Los *cost drivers* son los factores que determinan la carga de trabajo y el esfuerzo requerido para realizar una actividad, es decir, son los que explican por qué una actividad es llevada a cabo y cuanto esfuerzo ha de ser aplicado a su desarrollo.
- Los indicadores del *performance* describen el trabajo realizado y los resultados alcanzados en la citada actividad. En resumen, expresan *how well* una actividad es desarrollada, a partir de mediciones relativas a la eficiencia de la actividad, al tiempo requerido para completarla y a la calidad del trabajo realizado.

Después de haber visto cuál es la información que requiere un modelo de ABC, debemos centrar nuestra atención en determinar cuales son las fuentes primarias de la misma, señalando que existen tres fundamentales:

- La información acerca del coste de los recursos proviene del Departamento de Contabilidad vía Libro Mayor, puesto que las cuentas del Mayor son el punto de partida para la asignación de costes a las actividades.
- La información acerca de las actividades proviene de las personas que realizan el trabajo o bien de aquellas que dentro de la Organización tienen conocimientos sobre el mismo.
- La información acerca de los objetos de coste, los *activity drivers* y algunos indicadores de *performance* se encuentra en los sistemas de información existentes en la compañía.

Siguiendo con nuestra exposición, decir que el factor decisivo para una correcta recopilación de los datos es la localización del lugar en el que se desarrolla el trabajo, puesto que será en el mismo donde se obtenga la información acerca de las actividades y donde se averigüe el lugar en el que pueden ser encontrados los datos existentes sobre los objetos de coste y los *activity drivers*. Asimismo, puesto que la información a recopilar es mucha, es muy aconsejable elaborar una *information checklist* que contemple los siguientes puntos, gracias a la cual siempre se estará en disposición de saber cuales son los datos aún no obtenidos a la hora de seguir desarrollando su proceso de búsqueda¹³.

¹³ Organigrama de la compañía, *Department Head Count*, Presupuesto del Departamento, Descripción de los puestos de trabajo, Salario por empleado, Actividades, *Cost drivers*, Indicadores de *performance*, Resource drivers, *Activity drivers*, Fuentes de los datos, etc...

Sin embargo, aunque es cierto que conocer la localización de los datos es fundamental, ello no garantiza por sí solo el éxito de la recopilación, por lo que también se debe prestar la debida atención a las herramientas de recolección de datos que se utilicen, siendo las más utilizadas la observación, los sistemas de medición de tiempos, los cuestionarios, los *storyboards* y las entrevistas.

Como conclusión a nuestra exposición acerca de la recopilación de los datos necesarios para el desarrollo de un modelo de ABC, debemos centrarnos en cómo se van a introducir los citados datos en el sistema de ABC.

Básicamente podemos decir que existen tres formas para realizar la citada introducción, que pueden ser complementarias, como son el *Downloading*¹⁴, la introducción manual¹⁵ y la introducción interactiva¹⁶.

DISEÑO DEL MODELO DE ABC

Es evidente que ésta es la etapa crucial de la implementación de un modelo de ABC, puesto que es aquella en la que se define su estructura y se le dota de los medios que van a facilitar su máximo aprovechamiento.

Por ello el trabajo de los diseñadores consiste en alcanzar los objetivos propuestos al menor coste posible y con la mínima complejidad, asegurándose al tiempo de que el sistema proporcione el "tipo de información correcta con el nivel de detalle correcto"¹⁷. En el desarrollo de esta difícil labor de diseño es muy importante seguir los siguientes seis pasos, que se han revelado a partir de la experiencia el camino más seguro hacia el éxito:

Identificación de las actividades.

La tarea de identificar las actividades debe estar dirigida por los objetivos seleccionados para el modelo de ABC. De este modo, si el objetivo es estratégico, el trabajo principal ha de centrarse en asignar razonablemente los costes a los objetos de coste; por contra, si el objetivo prioritario es mejorar los procesos, la tarea primordial será facilitar información sobre las actividades y sobre los objetos de coste.

¹⁴ Consiste en una transferencia electrónica de los datos de un sistema informático a otro, siendo el sistema ideal para incorporar datos en el sistema de ABC que ya se encuentran en formato informático.

¹⁵ Este segundo sistema implica la introducción manual de los datos, por lo que su denominación inglesa es absolutamente ejemplificativa: *hard entry*. De este modo, este tipo de sistema puede ser utilizado exclusivamente para la introducción de información acerca de las actividades (descomposición de las funciones de la compañía, designación de los indicadores de asignación de costes, etc...), pero nunca para incorporar datos de un *activity driver*.

¹⁶ Este sistema se basa en que el modelo de ABC se encuentre integrado dentro de las aplicaciones informáticas de la compañía, produciéndose una alimentación interactiva del mismo de forma automática. Lógicamente, esta opción es más compleja y cara que la de un sistema de ABC soportado por un software independiente, puesto que obliga a realizar un rediseño de los sistemas de información existentes, pero es el mejor camino para minimizar errores y alcanzar el funcionamiento en tiempo real.

¹⁷ *The right kind of information at the right level of detail.*

No obstante estas diferencias, en ambos casos las actividades deben ser definidas, para lo que se utiliza un proceso de descomposición funcional, que comienza con el organigrama de la compañía. A partir del mismo, se descompone cada cuadro del organigrama en unidades de menor tamaño, siguiéndose este proceso de división hasta que se alcance el tamaño que cuadre con las necesidades impuestas por los objetivos seleccionados para el modelo de ABC.

Para realizar la descomposición funcional es preciso conocer las actividades, por lo que ese conocimiento ha debido ser obtenido a lo largo del proceso de recopilación de datos¹⁸.

Reconstrucción del Libro de Mayor.

Después de haber identificado las actividades, el siguiente paso es establecer los costes de las actividades, lo que se indica en el Libro Mayor, que es el punto de partida para establecer el flujo de costes del ABC, ya que en el mismo se encuentra toda la información financiera acerca de los recursos de la empresa.

Sin embargo, no debemos olvidar que el Libro Mayor no está diseñado para ofrecer información sobre los costes de las actividades, por lo que no resulta sencilla la captura de la información del mismo, ya que normalmente se encuentra organizado en base al tipo de gasto; suele contener muchos desgloses de poco interés, así como agrupaciones que deberían estar desglosadas; puede estar ajustado a períodos contables que no sean consistentes con los ciclos económicos; y por último, en su mantenimiento se siguen principios contables, que no siempre coinciden con los principio económicos.

¹⁸ Con el objeto de garantizar la correcta identificación de las actividades, aconsejamos seguir las siguientes cuatro reglas: 1.- Mantener la coherencia entre el nivel de detalle y los objetivos del modelo de ABC. Las actividades pueden ser definidas de forma extensa o reducida, por lo que siempre hay que tener presentes los objetivos del modelo de ABC a la hora de determinar el nivel de detalle al que van a ser definidas. 2.- Usar macroactividades en el caso de que existan objetivos que entren en conflicto.

En el caso de que el modelo de ABC que se está diseñando tenga objetivos tanto de mejora de procesos como estratégicos, se produce un conflicto de objetivos, puesto que la mejora de los procesos requiere una información muy detallada acerca de las actividades, que al ser incorporada dentro del sistema produce confusión a los usuarios del ABC centrados en su vertiente estratégica. Es por ello que sea preciso utilizar **macroactividades**, que no son sino agrupaciones de actividades vinculadas que necesariamente han de ser del mismo nivel, compartir el mismo *activity driver*, y tener un objetivo común. La utilización de las macroactividades permite crear dos amplitudes distintas en la definición de la actividad, respondiendo cada uno de ellas a una necesidad diferente: En su nivel más detallado, encontramos la información relativa a las actividades en las que se ha de apoyar la mejora de los procesos; y en su nivel más general, los usuarios estratégicos del ABC pueden ignorar los detalles y centrarse en el conjunto de la macroactividad. 3.- Combinar las partidas no significativas. Las actividades que sean demasiado pequeñas para que sea rentable identificarlas individualmente deben ser combinadas. Para ello el coste de las citadas actividades debe poder ser asignado a los objetos de coste utilizando el mismo *activity driver*. 4.- Describir las actividades de forma clara y consistente. La forma en la que sean descritas las actividades determinará la efectividad del sistema y la información que éste va a proveer. De este modo, es preciso que la descripción de cada actividad comunique claramente el trabajo que la misma representa, respetándose la premisa fundamental de que la misma actividad, cuando se realice en distintos Departamentos de la empresa, sea definida de la misma forma. El mejor medio de describir actividades consiste en la utilización de referencias cortas, comprensibles y descriptivas. De hecho, es muy aconsejable utilizar la forma sustantivada del verbo al que se refiera la actividad en las citadas referencias. Una vez que se hayan realizado todas las descripciones, es convenientes agrupar todas las referencias en una lista de actividades, que servirá como elemento de apoyo y guía dentro del ABC de la compañía.

Estas circunstancias, que se resumen en la afirmación de que el Libro Mayor se concibe para preparar los estados financieros y no para proporcionar información acerca de las actividades, hacen imprescindible la "reconstrucción" del citado Libro siguiendo las siguientes normas:

- Combinar las cuentas relacionadas: Un sistema de ABC no puede tener excesivas cuentas, puesto que eso aumenta enormemente su complejidad y lo hace más difícil de manejar. Por ello es preciso agrupar aquellas cuentas contables que estén relacionadas, es decir, que tengan un objetivo común y sean asignadas a las actividades de la misma forma.
- Descomponer el Libro Mayor hasta el nivel departamental: Una vez que se hayan combinado las cuentas contables relacionadas, es preciso iniciar un proceso de división dentro de las cuentas de Mayor, para bajar desde el nivel empresa hasta el nivel de cada Departamento, que es el nivel adecuado para la asignación de costes a las actividades, puesto que la mayor parte de los datos se obtienen directamente de los Departamentos.
- Ajustar los partidas que no sigan criterios económicos: Dado que el principal propósito del ABC es la mejora del negocio, nunca la información financiera, no se deben seguir criterios contables en el mismo, sino criterios económicos, por lo que es aconsejable ajustar en este sentido las partidas de Mayor que presenten este problema.

Creación de Centros de Actividades.

Un Centro de Actividades es un *cluster* de actividades, que da estructura a la información de las actividades y facilita la realización de informes acerca de actividades relacionadas.

Para su creación se han de seguir las siguientes reglas:

- Colocar en primer lugar las actividades dentro de Centros de Actividades Departamentales: El camino más sencillo de organizar las actividades es hacerlo a partir de los Departamentos, puesto que los Centros de Actividades Departamentales corren paralelos al organigrama de la empresa. Asimismo, esta opción casa perfectamente con el proceso de descomposición funcional.
- Usar los atributos para crear Centros de Actividades a petición del usuario: Los Centros de Actividades pueden ser creados a petición de los usuarios del ABC, en el caso de que deseen información acerca de diversos grupos de actividades que crucen las divisiones departamentales o bien estén interesados en una actividad específica.

De este modo, es posible configurar lo que se conoce como Centros de Actividades para Información, utilizando para ello los atributos, que son indicadores que describen el tipo de actividad, y que tienen la virtud de permitir localizar con facilidad actividades dentro de la compañía que tengan idénticas características.

- Usar Centros de Actividades Agregados (*Nested Activity Centers*) para crear jerarquías en la información de las actividades: Los Centros de Actividades Agregados son, como de su nombre se infiere, centros de actividades en los que se incluyen otros centros de actividades¹⁹.

¹⁹ El valor de agregar centros de actividades en otro mayor radica en que de este modo se crean jerarquías en la información de las actividades. Esto permite al usuario centrar su atención fácilmente en distintos niveles de la información, puesto que comenzando desde el Centro de Actividades Agregado se inicia un camino descendente que conduce a los entresijos de la organización, pasando por las actividades que constituyen el citado Centro.

Definición de los *Resource Drivers*.

El cuarto paso en el diseño del modelo de ABC es la definición de los *resource drivers*, que son aquellos que representan el consumo de los recursos por parte de las actividades. Sin embargo, este paso no es inmediato, puesto que en muchos casos asignar costes a las actividades requiere múltiples etapas, en las que se debe utilizar un *resource driver* distinto en cada una de ellas.

Hablando metafóricamente, los costes han de ser trasladados hacia abajo o hacia los lados de forma progresiva hasta que alcancen las actividades, siguiéndose para ello las siguientes actividades:

- Asignar el coste de las actividades de apoyo a las actividades primarias: El coste de las actividades de apoyo, es decir, aquellas que benefician a otras actividades y no directamente a los objetos de coste, deben ser asignadas a las actividades primarias a las que benefician. Esto es preferible a intentar encontrar un *activity driver* para una actividad que no tiene vinculación directa con los objetos de coste.
- Usar la asignación siempre que sea posible: Los costes deben ser asignados²⁰ siempre que sea posible²¹.
- Utilizar el sentido común para determinar cómo se realiza la imputación: Partiendo del análisis del recurso de que se trate, de cómo éste es compartido por las actividades, se debe tomar la decisión de imputación que tenga más sentido, si bien nunca se podrá estar seguro de que es la correcta, por lo que se habrá de estar muy atento a los resultados.
- Separar los costes de recursos humanos del resto de costes²²: La asignación de los costes de recursos humanos (básicamente salarios y otros beneficios relacionados) utiliza como *resource driver* la estimación²³ del esfuerzo empleado en la realización de cada actividad, que es resumido en el *effort analysis worksheet*²⁴.

²⁰ En el presente trabajo distinguimos dos conceptos distintos como son asignar (*to trace*) e imputar (*to allocate*). Con el primero hacemos referencia al proceso por el que se busca la relación causa-efecto entre el coste y el objeto al que se le asigna, es decir, se "sigue la pista" al objeto del coste; por contra, con la imputación reflejamos la atribución de costes a un objeto de coste sin que se haya podido probar una relación causa-efecto entre ambos. Lógicamente la imputación es arbitraria, y por lo tanto ha de ser administrada con sumo cuidado.

²¹ Solo cabe acudir al recurso de la imputación en alguna de las siguientes tres situaciones: - Las actividades comparten los recursos: Es imposible asignar la porción de un coste incurrido conjuntamente de forma directa a una actividad, por lo que el citado coste debe ser imputado utilizando un *resource driver* adecuado. - La medición es imposible o costosa: Siempre se deben tener los pies en la tierra y no olvidar que el ABC nunca es un fin en sí mismo, sino tan solo una herramienta de ayuda al éxito de la compañía. - Falta de materialidad: La información no es lo suficientemente importante como para justificar su medición y asignación, por lo que es más inteligente su imputación.

²² Esta dicotomía de costes responde a la división que la doctrina realiza entre *effort costs* y *noneffort costs*.

²³ Esta estimación se deriva de la información obtenida de las entrevistas, los controles de tiempo, los cuestionarios y otros medios utilizados en las fases anteriores del proyecto.

²⁴ El *resource driver* más sencillo para los costes de recursos humanos, apoyándonos en la anterior hoja de trabajo, consiste en tomar la suma de cada una de las columnas (actividades), y dividir cada una de ellas entre el esfuerzo total del Departamento, con lo que hayamos un ratio que debemos multiplicar por los costes de recursos humanos totales del Departamento. Sin embargo, con este procedimiento estamos asumiendo implícitamente que todos los empleados del Departamento tienen el

Por su parte, los costes que no sean de recursos humanos (viajes, entretenimiento, formación, etc...) han de ser asignados a las actividades siempre que sea posible, siendo el problema principal para ello encontrar archivos del consumo de los citados costes, puesto que los Libros Mayores, como antes señalábamos, no registran los costes por actividades.

Como conclusión, debemos decir que no se puede olvidar que el objetivo es elegir *resource drivers* que midan razonablemente el consumo de los recursos por parte de las actividades, y que no se debe perder valioso tiempo y dinero para conseguir mejoras marginales en la razonabilidad.

Determinación de los atributos.

Como antes comentábamos, los atributos son las referencias que potencian el significado de la información dentro del modelo de ABC, y para su determinación se han de seguir las siguientes reglas:

- Dejar que los objetivos del modelo dirijan la elección de los atributos: Cada distinto objetivo de un modelo de ABC necesita unos atributos diferentes. Sin embargo, cualquiera que sea el objetivo del modelo, el uso de atributos será beneficioso.
- Dejar a los usuarios que elijan los atributos que impliquen juicios de valor: Hay determinados atributos, como por ejemplo el relativo al valor añadido, que deben ser definidos por el usuario, puesto que de hacerlo el implementador del sistema se correría el riesgo de herir suspicacias y generar rechazo. También es imprescindible la participación de los usuarios para definir aquellos atributos que no hayan podido ser previstos con anticipación o bien que sean exclusivos de un único usuario.

Seleccionar los Activity Drivers.

Los *activity drivers* muestran las demandas de actividades que realizan los objetos

de coste, siendo muy importante seleccionarlos cuidadosamente para que los productos, los clientes y el resto de objetos de coste cuenten con unos cálculos de coste razonables. Por ello, es muy conveniente seguir las siguientes pautas:

- Los activity drivers deben casar con el nivel de la actividad: No es aconsejable que el nivel de la actividad (unit; batch; product) no coincida con el nivel del *driver* elegido para la misma.
- Los activity drivers deben correlacionarse óptimamente con el actual consumo de la actividad: Con ello queremos decir que no basta con que la actividad y el *driver* sean del mismo nivel, sino que también es necesario elegir el *activity driver* que mejor se correlacione con el *performance* de la actividad, es decir, que mejor indique cómo se consume ésta.

mismo sueldo, lo que puede suponer desviaciones con respecto a la realidad. Para evitar este problema existe un método más refinado consistente en ajustar el esfuerzo estimado a los salarios de cada uno de los empleados, lo que puede realizarse ponderando el peso relativo de cada uno de ellos o efectuando asignaciones individuales. No obstante, queremos afirmar que en muchos casos este ajuste puede no valer la pena o incluso ser inviable.

- Se deben reducir al máximo los *activity drivers* únicos: Puesto que el coste de medición dentro del ABC se ve directamente afectado por el número de *activity drivers* existente, es importante racionalizar su número. De hecho, en la mayoría de los casos el número óptimo se sitúa entre 10 y 30.
- Se deben seleccionar *activity drivers* que animen a mejorar el *performance*: En muchas ocasiones los *activity drivers* son utilizados como indicadores del *performance*, por lo que los diseñadores del modelo de ABC deben elegir aquellos que potencien la mejora del *performance* de la actividad. En términos generales, podemos decir que aquellos *activity drivers* más detallados son los que mejor cumplen con esta función.
- Se deben seleccionar *activity drivers* que tengan un modesto coste de medición: A la hora de elegir entre dos *drivers* que proporcionen aproximadamente la misma información, siempre se ha de elegir aquél que lleve aparejados unos coste de medición menores, aunque no sea tan completo como el despreciado.
- No se deben seleccionar *activity drivers* que obliguen a realizar nuevas mediciones: Partiendo de la base de que la mayor parte de los *activity drivers* necesarios se encuentran de hecho en los existentes sistemas de información de la compañía, no parece inteligente seleccionar *activity drivers* que impliquen la necesidad de diseñar e implementar nuevos sistemas de medición. Sin embargo, también debemos señalar que en el caso de que un *activity driver* que sea considerado fundamental en el diseño del modelo de ABC no se encuentre disponible, no por ello se debe cambiar el citado modelo, sino que será preciso solicitar la ayuda del Departamento de Sistemas de información, puesto que en ningún caso debemos olvidar el carácter estratégico del ABC para la empresa.

ELABORACIÓN DE UN PLAN DE UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN QUE PROPORCIONA EL MODELO DE ABC.

El objetivo final de la implementación de un modelo de ABC no debe ser, lógicamente, su mero diseño, sino su utilización de forma extensiva y continuada por toda la Organización para la mejora de sus procesos de negocio.

Es por ello que se deban poner todos los medios para asegurar que el ABC sea utilizado como motor de un cambio positivo, facilitando información de alta calidad a todos aquellos dentro de la empresa que puedan aprovecharla siendo la mejor forma de garantizar estas expectativas el diseño de un Plan de Utilización de la información que proporciona el modelo de ABC, que a nuestro juicio debe cubrir las siguientes etapas:

Creación de informes útiles.

Los informes, entendidos en su acepción más amplia, son una poderosa herramienta de comunicación, siempre que cumplan los siguientes requisitos: Ser comprensibles, relevantes, razonables, adecuados en el tiempo y actualizados.

Actualización del modelo de ABC.

La frecuencia de las actualizaciones de la información proveniente del modelo de ABC depende directamente del ritmo de cambio de la empresa y su sector, del tipo de información de que se trate, y del coste y facilidad asociados a la actualización.

Sin embargo, a pesar de la dificultad que ello pueda suponer, se debe establecer de un modo formal la responsabilidad de actualización del modelo de ABC, asignando concretamente la responsabilidad de controlar los procedimientos del sistema y el *feedback* que el mismo proporciona acerca de los cambios en las actividades, puesto que ésta es la única manera de asegurar la actualización continua del ABC²⁵.

²⁵ La responsabilidad con respecto a los procedimientos del sistema varía dependiendo del tipo de que se trate. Si es un sistema de ABC aislado, requerirá una actualización periódica y procesos de transferencia de nueva información desde el sistema informático central; por el contrario, si se trata de un modelo de ABC integrado, el sistema se actualizará de forma automática al tiempo que se actualiza el sistema central. La responsabilidad relativa a la obtención de *feedback* acerca de los cambios en las actividades, y por consiguiente, sobre el diseño del sistema, debe ser situada en manos de los Jefes de Departamento, habiendo éstos de proporcionar información actualizada con una periodicidad mensual. De esta forma se cuenta con tres ventajas: - Se tiene la certeza de que los usuarios de la información del ABC se impliquen en el diseño del sistema. - No se hace necesario el mantenimiento permanente del equipo de diseño original del modelo de ABC. -Se asegura que toda la información relacionada con las actividades, incluyendo los *resources drivers*, *cost drivers* e indicadores del *performance*, se mantengan actualizados.

Mejora de los sistemas de apoyo.

Hasta un cierto grado, el coste y facilidad de las actualizaciones es controlable, puesto que la introducción de mejoras en las técnicas de recopilación de datos y en el propio sistema reducen los costes y aumentan la facilidad de las actualizaciones²⁶.

Hacer accesible la información del ABC al conjunto de la Organización.

La información ha de llegar a las manos de aquellos que estén capacitados para impulsar los procesos de mejora, por lo que hay que implicar a la Organización en un verdadero proceso de *information empowerment*, basado en una distribución de la información proveniente del ABC a todos los niveles de la compañía de una forma selectiva en cuanto al acceso y presentación de la misma.

Formación de los usuarios del ABC

El nivel de aprovechamiento de la información del ABC es proporcional al nivel de formación de los usuarios en el modelo de ABC, siendo la formación un factor clave en el proceso de *information empowerment*, puesto que cuanto más descienda jerárquicamente la formación, mayor impacto tendrá el ABC, y más sencilla y ágil será su actualización.

Gestión del proceso de cambio.

Es muy importante dirigir el papel que el ABC va a jugar en el proceso de cambio de la Organización. El objetivo es crear expectativas positivas de mejora, unir el ABC con los objetivos de mejora de la empresa, definir cuáles han de ser las áreas en las que se van a producir las mejoras, facilitar a los usuarios apoyo técnico, y comunicar las conclusiones que se han obtenido en otras partes de la Organización²⁷.

²⁶ De entre las principales mejoras, podemos citar la confección del Libro Mayor en base a actividades, o bien la integración del sistema de ABC dentro del sistema central.

²⁷ Para ello es importante seguir los siguientes pasos: - Informar a la Dirección de los logros que se han ido alcanzando, señalando los beneficios de los mismos. - Identificar los objetivos de mejora, integrando el ABC dentro de un modelo más amplio de Gestión de la Calidad Total, como base muy útil para el mismo, ya que permite clasificar las actividades según generen o no valor añadido, identificar las oportunidades de mejora y priorizarlas en orden a sus ahorros de costes y a sus beneficios potenciales, y seleccionar los *targets* sobre los que se va a actuar. - Asignar responsabilidades concretas dentro del proceso de cambio a cada uno de los usuarios del ABC. - Facilitar apoyo a los usuarios, complementando su formación con ayudas puntuales acerca de cómo preparar informes que remarquen los objetivos claves, y de cómo realizar análisis *what if ?*. Proporcionar *feedback* sobre los resultados conseguidos, comunicando, a cada usuario y al conjunto de la Organización, el grado de cumplimiento de los objetivos concretos y globales, respectivamente. - Desarrollar recomendaciones para un futuro diseño y uso del sistema.