



ISSN 1029-3450



## **Origen del sistema de gestión y costos basado en actividades (ABC/ABM)**

### **Origin of the system of administration and based costs in activities (ABC/ABM)**

Dr.C. Osmany Pérez Barral  
Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos"  
Cuba

**Email:** [osmany.perez@umcc.cu](mailto:osmany.perez@umcc.cu)

Lic. Yaquelin Tápanes Fundora  
Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos"  
Cuba

**Email:** [conta2.rocio@var.palmares.cu](mailto:conta2.rocio@var.palmares.cu)

#### **RESUMEN:**

El desafío que supone trabajar con eficiencia y lograr la excelencia empresarial en las condiciones actuales, exige a nuestras empresas utilizar las herramientas necesarias para enfrentar con éxito la inestabilidad de un entorno cada vez más turbulento.

En el presente trabajo se propone el procedimiento ABC/ABM, que proporciona mayor exactitud y facilita la toma de decisiones, asimismo, plantea que las diversas actividades desarrolladas en la empresa generan costos y que los diferentes productos consumen y utilizan estas actividades. En el procedimiento se procura establecer la relación que existe entre actividades y productos, utilizándose el concepto de generador de costo.

Como resultado general se puede plantear que el procedimiento de costeo basado en actividades forma parte de las herramientas más novedosas de la gestión empresarial y está encaminado a elevar los niveles de eficiencia.

**Palabras Claves:** Costos, Gestión

#### **ABSTRACT:**

The challenge that supposes to work with efficiency and to achieve the managerial excellence under the current conditions, demands to our companies to use the necessary tools to face with success the uncertainty of a more and more turbulent environment.

Presently work intends the procedure ABC/ABM that provides bigger accuracy



ISSN 1029-3450



and it facilitates the taking of decisions, also, it outlines that the diverse activities developed in the company generate costs and that the different products consume and they use these activities. In the procedure he/she tries to settle down the relationship that exists between activities and products, being used the concept of cost generator.

As a result general it can think about that the procedure of I finance based on activities it is part of the most novel tools in the managerial administration and it is guided to elevate the levels of efficiency.

**Key words:** costs , administration

## INTRODUCCIÓN

La Política Económica en Cuba inicia una nueva etapa, que debe abarcar aspectos estructurales de la economía como la diversificación, crecimiento y dinamización de las exportaciones, el desarrollo de la base alimentaria, y la eficiencia económica en sus aspectos energéticos, materiales y financieros, y comprende asimismo la coordinación de políticas específicas y la utilización de instrumentos económicos y jurídicos más complejos y eficaces.

La eficiencia es el objetivo central de la Política Económica, pues constituye una de las mayores potencialidades con que cuenta el país. Hacer un mejor uso de los recursos, elevar la productividad del trabajo, alcanzar mejores resultados con menos costos tendrán un efecto positivo en el balance financiero, facilitando la participación en el comercio internacional y en el acceso a los mercados de capital e inversiones.

Lograr un propósito de esa envergadura obliga a profundizar en algunos aspectos conceptuales y en las prácticas del funcionamiento de la economía que permitan sostener la recuperación económica.

La situación y el manejo de los recursos financieros por las empresas estarán sometidos a las tensiones pronosticadas para el conjunto de la economía, por lo que la fluidez y oportunidad de los ingresos deberán ser tareas de primer orden para todos los dirigentes y ejecutivos.

La Planificación desempeña el papel fundamental en la conducción de la economía. El proceso de perfeccionamiento de esta tendrá como eje central el logro de eficiencia en las nuevas condiciones de la economía y deberá buscar la integralidad del plan entre los aspectos del corto, mediano y largo plazo; en su expresión financiera, apoyará el avance hacia relaciones monetarias estables entre las empresas.

En la medida en que la economía se va recuperando y se amplíen las relaciones interempresariales, se hace más compleja la existencia de una doble circulación monetaria y se dificultan el establecimiento de precios correctos, las evaluaciones económicas, la medición de la eficiencia, la contabilidad y el control.



ISSN 1029-3450



A partir de 1990 la actividad turística cubana ha logrado desempeñarse como una alternativa importante en medio de la contracción económica sufrida por el país. Con la apertura y aprobación de la Ley 77 para la Inversión Extranjera, el turismo se convirtió en el más dinámico de los sectores, hacia donde se dirigió el mayor número de inversiones.

El turismo conlleva a la necesidad de desarrollar ofertas atractivas, además de preparar a quienes toman decisiones administrativas para ayudarles a la planeación y al control de sus actividades.

El análisis de los costos conforma la principal fuente de información. El propósito fundamental del análisis de los costos es contribuir y facilitar el trabajo a quienes toman decisiones en la evolución de la situación financiera, la rentabilidad y las perspectivas futuras de un negocio.

## **DESARROLLO**

### **Surgimiento y evolución de la Contabilidad de Costos**

La Contabilidad tiene una historia que va aparejada a la de la civilización misma. La implementación de los sistemas de costos en un comienzo se basó únicamente en función de las erogaciones hechas por las personas. Se cree que en la antigüedad civilizaciones del medio oriente dan los primeros pasos en el manejo de los costos.

En las primeras industrias conocidas como la producción en viñedos, impresión de libros y las acerías se aplicaron procedimientos que se asemejaban a un sistema de costos y que medía en parte la utilización de recursos para la producción de bienes.

En algunas industrias de diversos países europeos entre los años 1485 y 1509 se comenzaron a utilizar sistemas de costos rudimentarios que revisten alguna similitud con los sistemas de costos actuales. Según estudios (Pérez Barral, 2008), se llevaban algunos libros donde se registraban los costos para el tratamiento de los productos, estos libros recopilaban las memorias de la producción y se podrían considerar como los actuales manuales de costos.

En Italia se piensa surgió la "teneduría de libros" por el método de partida doble, ya que por ser esta una región con mucha influencia mercantil, así los primeros textos de contabilidad eran escritos para los comerciantes ya que el proceso de fabricación estaba en manos de unos pocos artesanos vinculados a asociaciones y por lo tanto sometidos a las reglas de sus gremios.

Con la producción artesanal, tomó auge la contabilidad debido al crecimiento de los empresarios capitalistas y el aumento de tierras privadas, lo cual hizo surgir la necesidad de disponer de control sobre las materias primas asignadas al mismo.



ISSN 1029-3450



Con el crecimiento del mercado y las formas de producción se iba haciendo más necesario el uso de la contabilidad como método de medir las ganancias de comerciantes, productores, fabricantes y todos los que tuvieran que ver con el mercantilismo, por ejemplo en Inglaterra se hacia indispensable el cálculo de los costos, por la competencia existente entre los productores de lana de las ciudades y las aldeas a finales del siglo XIV.

En 1557, los fabricantes de vinos empezaron a usar algo que llamaron "Costos de producción", entendiendo como tales lo que hoy serían materiales y mano de obra. El editor francés Cristóbal Plantin establecido en Amberes en el siglo XVI, utilizaba diferentes cuentas para las diversas clases

de papeles importados y otras para la impresión de libros. Se afirma también que sus registros contables incluían una cuenta para cada libro en impresión hasta el traslado de los costos a otra cuenta de existencias para la venta.

El objetivo de la Contabilidad en esa época era rendir un informe de cuentas sin diferenciar entre ingresos y costos, sin contribuir a la fijación de precios de venta, ni determinar el resultado neto de operaciones.

Durante el siglo XVI y hasta la mitad del siglo XVII, la Contabilidad de Costos experimentó un serio receso, pues desde el punto de vista de la ciencia no se avanzaba con respecto a la tecnología existente, trayendo consigo que la contabilidad fuera ineficiente.

En 1776, el surgimiento de la Revolución Industrial trajo las grandes fábricas. Se pasó de la producción artesanal a una industrial, creando la necesidad de ejercer un mayor control sobre los materiales y la mano de obra, y sobre el nuevo elemento del costo que las máquinas y equipos originaban. El "maquinismo" de la revolución industrial originó el desplazamiento de la mano de obra y la desaparición de los pequeños artesanos. El crecimiento anterior creó un ambiente propicio para un nuevo desarrollo de la contabilidad de costos.

En 1777, se hizo una primera descripción de los costos de producción por procesos con base en una empresa fabricante de medias de hilo de lino. Mostraba como el costo del producto terminado se puede calcular mediante una serie de cuentas por partida doble que llevaba en cantidades y valores para cada etapa del proceso productivo.

Francia se preocupó más en un principio por impulsar la contabilidad de costos. En este sentido, en el año 1778, se empezaron a emplear los libros auxiliares en todos los elementos que tuvieran incidencia en el costo de los productos, como salarios, materiales de trabajo y fechas de entrega. Fruto del desarrollo de la industria química es la aparición del concepto Costo Conjunto en 1800, aunque la Revolución Industrial o Tecnológica se originó en Inglaterra.

"Una muestra la dió Payen (1800), quién fue el primero en incorporar por primera vez los conceptos depreciación, el alquiler y los intereses en un sistema de costos".



ISSN 1029-3450



Un francés fabricante de vidrios Gordard, publicó en 1827 un Tratado de Contabilidad Industrial en el que resalta la necesidad de determinar el precio de las materias primas compradas a precios diferentes. En las últimas tres décadas del siglo XIX, Inglaterra fue el país que se ocupó mayoritariamente de teorizar sobre los costos. Así fue como, entre 1828 y 1839 Babbge publicó un

libro en el que resalta la necesidad de que las fábricas establezcan un departamento de contabilidad que se encargue del control del cumplimiento de los horarios de trabajo. A finales del siglo XIX, el autor Metcalfe publicó su primer libro que denominó Costos de Manufactura.

El mayor desarrollo de la Contabilidad de Costos tuvo lugar entre 1890 y 1915, en este lapso de tiempo se diseñó la estructura básica de la contabilidad de costos y se integraron los registros de los costos a las cuentas generales en países como Inglaterra y Estados Unidos y se aportaron conceptos tales como: establecimientos de procedimientos de distribución de los costos indirectos de fabricación, adaptación de los informes y registros para los usuarios internos y externos, valuación de los inventarios, y estimación de costos de materiales y mano de obra.

Hasta el momento la Contabilidad de Costos ejercía control sobre los costos de producción y registraba su información con base en datos históricos pero al integrarse la Contabilidad General o Financiera y la Contabilidad de Costos entre 1900 y 1910, este llega a depender de la primera.

Pero la Contabilidad se comenzaba a entender como una herramienta de planeación lo cual demandaba la necesidad de crear formas para anticiparse a los simples hechos económicos históricos, fruto de esto el surgimiento de los costos predeterminados entre 1920 y 1930 cuando el norteamericano Taylor empezó a experimentar los costos estándar en la empresa de acero *Bethlehem Steel, Company*.

Hay evidencias que permiten afirmar que los costos predeterminados fueron empleados en 1928 por la empresa americana *Westinghouse* antes de difundirse por las grandes empresas de la unión americana. Estos costos permitían disponer de datos antes de iniciar la producción luego viene la depresión de los años 30 época durante la cual los países industrializados tuvieron que realizar considerables esfuerzos para proteger su capital.

Posterior a la gran depresión se comienza a dar gran preponderancia a diferentes sistemas de costos y a los presupuestos como herramienta clave en la dirección de las organizaciones.

Entre las razones que evidenciaban el nuevo auge de la Contabilidad de Costos, figuraban:

- El desarrollo de los ferrocarriles.
- El valor de los activos fijos utilizados por las empresas que hicieron aparecer la necesidad de controlar los costos indirectos.



ISSN 1029-3450



- El tamaño y la complejidad de las empresas y por consiguiente las dificultades administrativas a las que se enfrentaban.
- La necesidad de disponer de una herramienta confiable que les permitiera fijar los precios de venta.

Antes de 1980, las empresas industriales consideraban que sus procedimientos de acumulación de costos constituían secretos industriales, pues el sistema de información financiera no incluía las bases de datos y archivos de la Contabilidad de Costos. Indiscutiblemente, esto se tradujo en estancamiento para la misma con relación a otras ramas de la Contabilidad, hasta que se comprobó que su aplicación producía beneficios.

Así fue como en 1981 el norteamericano Jonhson, resaltó la importancia de la Contabilidad de Costos y los sistemas como herramienta clave para brindar la información a la gerencia sobre la producción, lo cual implicaba existencia de archivos de costos útiles por la fijación de precios adecuados en mercados competitivos. De esta manera, surgió la Contabilidad de Costo de la Contabilidad General o Financiera.<sup>1</sup>

### **Evolución de la Contabilidad de Costos y de Gestión en Cuba**

En los umbrales del Tercer Milenio Cuba se encuentra en pleno proceso de perfeccionamiento de su regulación contable, con el objetivo de aportarle una mayor flexibilidad en su diseño, tratando de lograr un fortalecimiento en el rol de la información contable como herramienta real para la transformación sistemática de la información en acción por parte de la gerencia empresarial y cubriendo simultáneamente las exigencias crecientes de los usuarios externos.

Por otra parte, la necesidad de la evolución de la Contabilidad en Cuba se encuentra condicionada en gran medida por la conveniencia de homogenización con la práctica contable mas difundida y aplicada en el mundo globalizado de hoy, elemento imprescindible para la integración económica del país al universo de la Comunidad Internacional.

En tal sentido, con el sistema económico existente, la regulación contable posee un carácter totalmente público. La normalización de la contabilidad cubana se fundamenta en disposiciones legales dictadas por diversos órganos del Estado y su Administración Central, a través de leyes, decretos-leyes,

decretos y otras disposiciones de la Asamblea Nacional del Poder Popular, el Consejo de Estado y el Consejo de Ministros; Resoluciones e Instrucciones del Ministerio de Finanzas y Precios; Resoluciones e Instrucciones de los Ministerios Ramales para cumplimiento de las empresas y dependencias subordinadas o patrocinadas, así como, disposiciones complementarias de la Banca Cubana.

<sup>1</sup> [Giovanny E. Gómez](http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/histocosto.htm). Una aproximación a la historia de los costos en contabilidad. <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/histocosto.htm>. Consultado el 10/11/2007.



ISSN 1029-3450



La práctica contable cubana posee una rica historia iniciada a finales del siglo XIX, consolidándose en el año 1927 con el inicio de los Estudios Superiores de Contabilidad en la Universidad de La Habana, logrando alcanzar su máximo esplendor en la década de los años 50, coincidiendo con el surgimiento de la Contabilidad de Gestión.

En el período anterior a 1959, la normalización contable cubana estuvo muy influenciada por la práctica contable norteamericana, puede decirse que a partir de 1959, los cambios ocurridos en la vida nacional fueron debilitando la influencia norteamericana, en la década del 60, por la primacía de concepciones reconocidas posteriormente como erróneas, desaparecen las relaciones monetarias-mercantiles entre las empresas y virtualmente con ellas la Contabilidad, la cual se ve limitada al control económico.

La práctica contable vuelve a renacer en 1975, pero ahora encontrándose muy influenciada por las concepciones contables que prevalecían en los antiguos países socialistas de Europa del Este, al formar parte Cuba de los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME). A partir de ese momento comienzan sucesivos cambios en la Contabilidad cubana, que se pueden enmarcar en tres etapas de perfeccionamiento:

1era etapa (1977-1986): Establecimiento de un sistema de Contabilidad instrumentado mediante un documento contentivo del contenido económico de las cuentas a utilizar y los aspectos por los cuales se debitaba y acreditaba; Sistema Informativo; Normas y Procedimientos; y ejemplos ilustrativos.

La aplicación práctica dio lugar a múltiples adiciones y modificaciones que trajeron efectos negativos como: exceso de modelos informativos, se priorizó el registro contable en función de las necesidades informativas de los niveles superiores, se frena la iniciativa de los contadores en aras del cumplimiento de la gestión, los planes de estudio en las universidades en materia de Contabilidad de Gestión se ven muy influenciados por los países miembros del CAME y adolecen de un conjunto de herramientas enfocadas a la toma de decisiones gerenciales.

2da etapa (1987-1992): Ocurren transformaciones dirigidas a la simplificación del Sistema Nacional de Contabilidad, se suprimen cuentas y subcuentas, se descentralizan funciones y se racionalizan modelos y anexos del Sistema Informativo. Sin embargo, el lenguaje era no homologable con el que se trataba a nivel internacional, dado la herencia de la participación de Cuba en el CAME, lo que entraba en franca contraposición con los cambios en el contexto mundial y la proyección inmediata y futura de la economía cubana.

3era etapa (1993-actualidad): Gran flexibilidad de la práctica contable cubana, comunicación con socios extranjeros al adoptar terminología homologable con la práctica contable internacional, se inicia el proceso de Perfeccionamiento Empresarial en el cual las diversas ramas de la Contabilidad desempeñan un importante papel. Puede decirse que el Modelo Contable General de Cuba no representa todavía un resultado, sino un proceso de evolución en pleno apogeo.



ISSN 1029-3450



El Perfeccionamiento Empresarial es un proceso de mejora continua de la gestión interna de la empresa, que posibilita lograr, de forma sistemática un alto desempeño para producir bienes o prestar servicios competitivos, teniendo como objetivo fundamental lograr la competitividad de la empresa, incrementando la eficiencia y la eficacia, sobre la base de otorgarle las facultades y establecer las políticas, principios y procedimientos que propicien el desarrollo de iniciativas, la creatividad y la responsabilidad individual y colectiva.

Anteriormente se ha tratado de sintetizar el desarrollo histórico de la Contabilidad cubana en general, necesario para conocer la evolución de la Contabilidad de Gestión en Cuba. Hoy en día, los especialistas de Contabilidad de Gestión de Cuba se encuentran muy vinculados a los nuevos requerimientos del actual entorno productivo donde la globalización e internacionalización de los mercados, la creciente incertidumbre y turbulencia del entorno y otras características del entorno empresarial se adentran en la Gestión de la Calidad Total, utilizando el costo de calidad como herramienta básica de gestión, se estudian los enfoques de las escuelas teóricas de Juran, Deming, Crosby y el enfoque japonés; tratando de adaptar estas a las características concretas de la economía cubana, igual que como ocurre con la filosofía *Just-in-Time (JIT)*, para el control de los inventarios y de la producción, surgida en Japón en los años 70.

Las empresas cubanas, están asimilando los cambios de la contabilidad de costos tradicionales, por nuevos métodos de gestión, apoyados por las universidades y la Asociación Nacional de Contadores y Economistas, hoy no solo se utilizan disciplinas como probabilidad y estadística, para calcular el costo de un producto y elaborar información útil en la toma de decisiones de planificación y control, sino además, se apoyan en la utilización de la lógica borrosa, aplicando esta herramienta a la gestión de la empresa para atenuar la incertidumbre del mundo empresarial, se estudia el capital intelectual, tratando

de crear un modelo para calcular y gestionar los activos intangibles que tienen su origen en los conocimientos, habilidades y actitudes de las personas que forman parte del núcleo de la institución. En los años 80, otros estudios en Cuba se centran en la filosofía del valor, adentrándose en el análisis de la cadena de valor, en vinculación con la utilización del Presupuesto Basado en Actividades (ABB), el Costeo Basado en Actividades (ABC) y la Administración Basada en Actividades (ABM).

Aún cuando a partir de los 80, se ha incrementado los estudios y análisis teóricos del los Sistemas con filosofías de actividades, su estado en la práctica no muestra el mismo desarrollo, no utilizándose todas las potencialidades de la Contabilidad de Gestión dentro de la gestión empresarial, aún cuando es lo que se regula en el Perfeccionamiento Empresarial Cubano.

A pesar de introducir cambios importantes, en las estructuras y funcionamiento de las empresas para adecuarlas más a la práctica contable internacional, no se utilizan las nuevas técnicas que han tomado auge en el mercado mundial, por ejemplo, los sistemas de costeo por objetivos, presupuestación y administración basados en las





ISSN 1029-3450



actividades, la técnica *Just-in-time*, los costos de Marketing, Costos Medioambientales, Capital Intelectual y Gestión del Conocimiento. La aplicación de estas técnicas se ven limitadas fundamentalmente por la tecnología de las entidades y el funcionamiento del mercado en Cuba que es insuficiente y poco competitivo desde el punto de vista interno.<sup>2</sup>

La Contabilidad de Costos, también llamada Contabilidad Analítica, es una de las partes de la Contabilidad de Gestión, y se centra en el cálculo de costos de los servicios o productos que ofrece la empresa.

Los objetivos específicos de la Contabilidad Analítica, destaca la obtención de información con una perspectiva a corto plazo para: a) calcular los costos de las diferentes partes de la empresa y de los productos que se obtienen; b) conocer qué cuesta cada etapa del proceso productivo que añaden valor al producto o servicio; c) valoración de las existencias; d) análisis del proceso de generación del resultado contable; e) contribuir al control y a la reducción de los costos y, f) tomar decisiones estratégicas: eliminar un producto o potenciarlo, subcontratar un servicio o una etapa del proceso productivo, fijar precios de ventas y descuentos.<sup>3</sup>

En tal sentido, los contables de las empresas deben buscar el máximo de eficiencia en la información, por tanto deben quedar correctamente los conceptos que manejará en función de la toma de decisiones. El concepto de costo debe ampliarse más allá de los postulados contables para definitivamente incluir también conceptos y criterios económicos.

El concepto de gasto es más amplio, refleja el consumo de cualquier recurso durante un período de tiempo que dura el proceso productivo, con independencia de su destino dentro de la empresa.

La Contabilidad Patrimonial tiene dos objetivos fundamentales:

1. Informar acerca de la situación del ente (Balance) y evaluar los cambios que se producen en el capital como resultado de las actividades (Estado de Resultados).
2. Los informes relativos al costo afectan a ambos, ya que el costo de los productos no vendidos se refleja en el primero y el de los vendidos en el segundo. Por tanto el sistema de contabilidad de costos no es independiente de las cuentas patrimoniales.

---

<sup>2</sup> Introducción a la contabilidad de costo. [http://html.rincondelvago.com/contabilidad-de-costos\\_2.html](http://html.rincondelvago.com/contabilidad-de-costos_2.html). Consultado el 10/11/2007.

<sup>3</sup> Oriol Amat, Pilar Soldevila. Contabilidad y Gestión de Costos. Segunda Edición. Gestión 2000.



ISSN 1029-3450



La Contabilidad de Costos se ocupa de la clasificación, acumulación, [control](#) y asignación de costos. Los costos pueden acumularse por [cuentas](#), trabajos, [procesos](#), [productos](#) u otros segmentos del negocio.

El sistema formal de la Contabilidad de Costos generalmente ofrece información de costos e informes para la realización de los dos primeros [objetivos](#). Sin embargo, para los fines de [planeación](#) y [toma de decisiones](#) de [la administración](#), esta información generalmente debe reclasificarse, reorganizarse y complementarse con otros informes económicos y comerciales pertinentes tomados de [fuentes](#) ajenas al sistema normal de contabilidad de costos.

Una [función](#) importante de la Contabilidad de costos es la de asignar costos a los productos fabricados y comparar estos costos con el ingreso resultante de su [venta](#).

Las [características](#) de la Contabilidad de Costos son las siguientes: a) es analítica, puesto que se planea sobre segmentos de una [empresa](#), y no sobre su total; b) predice el futuro, a la vez que registra los hechos ocurridos; c) los movimientos de las cuentas principales son en unidades; d) sólo registra operaciones internas; e) refleja la unión de una serie de elementos: [materia prima](#), mano de obra directa y cargas fabriles; f) determina el costo de los [materiales](#) usados por los distintos sectores, el costo de la mercancía vendida y el de las existencias; g) sus períodos son mensuales y no anuales como los de la contabilidad general y, h) su idea implícita es la minimización de los costos.

La Contabilidad de Costos como bien se ha dicho anteriormente, es una rama de la contabilidad general que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación.<sup>4</sup>

### **Aspectos teóricos del Sistema de Costos Basado en Actividades (ABC)**

La Contabilidad de Gestión, pretende aportar información relevante, histórica o provisional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, sobre la circulación interna de la empresa para la toma de decisiones, asimismo permite realizar análisis cuantitativos y cualitativos de la información para la toma de decisiones.

El mundo, la sociedad, las organizaciones, los individuos y el entorno tienden a cambiar rápidamente, es por ello que todas las cosas que rodean estos sistemas tienen que acoplarse al ritmo de las normas que rigen el nuevo orden social, el productivo y empresarial.

---

<sup>4</sup> Marina Ivinsky. Introducción a la teoría de los costos-Monografías. [www.monografias.com/trabajos4/costos/costos.shtml](http://www.monografias.com/trabajos4/costos/costos.shtml). Consultado el 12/11/2007.



ISSN 1029-3450



La asignación de costos a los diferentes objetivos de costo, especialmente al objetivo final que son los productos terminados, es sin lugar a dudas el problema más importante a resolver de cualquier sistema de costos. Además, es un problema ineludible pues la organización necesita tener información confiable, oportuna y lo más exacta posible sobre el costo de sus productos, para una correcta toma de decisiones.

El modelo de cálculo de los costos para las empresas es de suma importancia, ya que estos son los que determinan la viabilidad del negocio, los que determinan mayoritariamente el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos, por eso un modelo de costos no puede basarse solamente en asignar los costos sobre un factor determinado, que para el orden empresarial puede ser insignificante o poco representativo de lo que en realidad simboliza.

### **Antecedentes de los Costos ABC**

El nacimiento del Costeo Basado en Actividades (ABC), “se debe a la necesidad de resolver el problema acerca de la asignación de los gastos indirectos de fabricación a los productos”. Siguiendo a Backer, el ABC fue desarrollado por los profesores Kaplan y Cooper de la Universidad de *Harvard*, a finales de la década de los 80 con el propósito de obtener información estratégica que permitiera determinar de una manera más exacta la adecuada mezcla de productos y establecer los precios de venta basados tanto en el costo como en la disponibilidad de pago de los clientes. Para lograr un sistema con tal exactitud se tuvieron que agregar más factores de asignación de costos, que midieran adecuadamente los recursos que empleaba cada producto.

Después de revisar la estructura de este nuevo costeo, se pudo ver que el sistema podía ofrecer información de mayor calidad y uso de la que se había planeado en un principio ya que incluía información sobre las operaciones realizadas en los procesos internos, los recursos empleados y los objetivos hacia los cuales se dirigían.

El ABC tradicional (60), tenía un problema: sólo estaba diseñado para determinar el costo de los productos y no para proyectos de mejora en los procesos internos, lo cual limitaba los niveles de gestión que se podía alcanzar con el mismo.

Existieron ciertas limitaciones en su primera etapa de desarrollo, su limitación primordial fue la ausencia de información directa sobre las actividades, sobre todo porque estas no estaban definidas por sí mismas y como resultado de esto los costos no se asignaban a cada actividad.

Lo anterior condujo a una segunda versión del costeo ABC, la cual estaba compuesta ahora por dos distintos enfoques; el primero referido a la gestión y asignación de los costos y el segundo a los procesos internos. Con todo esto se empezó a generar información acerca del desempeño de las actividades y así poder elaborar medidas de desempeño de las actividades con lo que se buscó una calidad tanto interna como externa, dando como resultado una elaboración estructural para el costeo ABC.



ISSN 1029-3450



La creación de este tipo de costeo, vino a revolucionar por completo el concepto que se tenía de los costos ya que este sistema no sólo proporciona información sobre los costos de los productos sino también genera información para mejorar los procesos internos y externos de la empresa.<sup>5</sup>

La importancia del sistema de costo gerencial ABC se resumen en:

- a) es un modelo gerencial y no un modelo contable;
- b) los recursos son consumidos por las actividades y estos a su vez son consumidos por los objetos de costos (resultados);
- c) considera todos los costos y gastos como recursos;
- d) muestra la empresa como conjunto de actividades y/o procesos más que como una jerarquía departamental y,
- e) es una metodología que asigna costos a los productos o servicios con base en el consumo de actividades.

¿Qué es ABC?, es una pregunta que diversos empresarios se hacen con el objetivo de conocer acerca del sistema ABC/ABM.

Las actividades son todo el conjunto de labores y tareas elementales cuya realización determina los productos finales de la producción. Con esta definición coinciden Castelló (1994), Lizcano (1994); Ripoll y Tamarit (2002).

Pérez Barral (2008), define las actividades como el conjunto de acciones que se realizan para garantizar un servicio, las mismas responden a los procesos y se ejecutan y clasifican según su nivel jerárquico.

El ABC se desarrolló como herramienta práctica para resolver un problema que se le presenta a la mayoría de las empresas actuales. Los sistemas de Contabilidad de Costo Tradicionales, se desarrollaron principalmente para cumplir la función de valoración de inventarios (para satisfacer las normas de "objetividad, verificabilidad y materialidad"), para incidencias externas tales como acreedores e inversionistas. Sin embargo, estos sistemas tradicionales tienen muchos defectos, especialmente cuando se les utiliza con fines de gestión interna.

El Sistema de costo ABC, se basa en la agrupación en centros de costos que conforman una secuencia de valor de los productos y servicios de la actividad productiva de la empresa. Centra sus esfuerzos en el razonamiento gerencial en forma adecuada de las actividades que originan costos y que se relacionan a través de su consumo con el costo final.

Asimismo, es importante conocer la generación de los costos para obtener el mayor beneficio posible de ellos, minimizando todos los factores que no añaden valor.

---

<sup>5</sup> COSTEO ABC. [http://html.rincondelvago.com/contabilidad-de-costos\\_6.html#](http://html.rincondelvago.com/contabilidad-de-costos_6.html#). Consultado el 14/11/2007.



ISSN 1029-3450



El ABC pretende establecer un conjunto de acciones que tienen por objetivo la creación de valor empresarial, por medio del consumo de recursos alternativos, que encuentran en esta conexión su relación causal de imputación.

La Contabilidad de Costos por Actividades, plantea no sólo un modelo de cálculo de costos por actividades empresariales, siendo el cálculo de los productos un subproducto material, pero no principal de este enfoque, sino que constituye un instrumento fundamental del análisis y reflexión estratégica tanto de la organización empresarial como del lanzamiento y explotación de nuevos productos, por lo que su campo de actuación se extiende desde la concepción y diseño de cada producto hasta su explotación definitiva.<sup>6</sup>

En tal sentido, debe responderse la interrogante: ¿Por qué de los nuevos sistemas de costo en lugar de los tradicionales?

Desde el punto de vista del costo tradicional, estos asignan los costos indirectos utilizando generalmente como base los productos a producir y lo hacen considerando solamente el volumen de producción, a diferencia el ABC identifica que los costos indirectos son asignables no a los productos, sino a las actividades que se ejecutan para satisfacer determinado servicio.

Según la experiencia práctica de los autores consultados, el ABC permite mayor exactitud en la asignación de los costos de las empresas y permite obtener una mayor visión de estos por actividad, entendiéndose por actividad según definición dada por Solano (1998): "Es lo que hace una empresa, la forma en que los tiempos se consume y las salidas de los procesos, es decir transformar recursos (materiales, mano de obra, tecnología) en salidas".

O sea, señalan a la actividad como: La actuación o conjunto de actuaciones que se realizan en la empresa para la obtención de un bien o servicio. Son el núcleo de acumulación de los costos.

Las actividades están conformadas por determinadas tareas. Esto quiere decir que los sistemas de información de hoy deben tener no solamente los objetivos tradicionales de reportar información, sino facilitar el análisis a todos los niveles de la organización con el objeto de lograr las metas de eficiencia, análisis de actividades indirectas consumidas por los productos en su elaboración para corregir y mejorar las distorsiones que se presenten, resaltando a largo plazo todos los costos variables.

El modelo utiliza un concepto de actividad más agregado, es decir, agrupando dentro de cada actividad diferentes tareas, siempre que se cumplan dos condiciones:

- Que exista homogeneidad entre las tareas encaminadas a la obtención directa de un bien o servicio o ayuden a obtenerlo.
- Que sean susceptibles de cuantificarse, empleando una misma unidad de medida.

---

<sup>6</sup> Alexander G. Lic. en Administración. Venezuela. Costos ABC Monografías. [www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml](http://www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml). [www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml](http://www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml). Consultado el 11/10/2007.



ISSN 1029-3450



- El modelo ABC prevé que se identifique un conjunto de actividades, tales que eliminen la posibilidad de que existan costos indirectos respecto a ellas, eliminándose; de esta forma, la necesidad de realizar repartos secundarios entre actividades.

Para [poder](#) identificar las actividades se deben clasificar en:

De acuerdo a su actuación respecto al producto.

- Por producto (preparar un trago de bebida).

Son aquellas que se ejecutan necesariamente cada vez que se produce una unidad de producto. Los costos relacionados a esta actividad se refieren fundamentalmente a materias primas, mano de obra directa y empleo del equipo productivo.

- Por lote (mantenimiento de equipos).

Son aquellas actividades realizadas en la fabricación de un lote de determinado producto. Los costos varían en función del número de lotes procesados pero son independientes del número de unidad de cada lote.

- Por línea de producto (Organizar mano de obra).

Aquellas ejecutadas para hacer posible el buen funcionamiento de cualquier línea del proceso productivo, son independientes tanto de las unidades producidas como de los lotes procesados.

- Por [empresa](#) ([Administración](#)).

Aquellas que actúan como de soporte o sustento general de la organización. Son actividades comunes para todos los productos, para todo el proceso productivo y no están implicadas directamente a éste.

De acuerdo a la frecuencia.

- Repetitivas (preparar materiales).

Las que se realizan de una manera sistemática y continuada, tienen un objetivo concreto.

- No Repetitivas (Mejorar [Diseño](#)).

Las efectuadas de forma esporádica u ocasional, tienen importancia cualitativa que en algunos casos les brinda un carácter de fundamentales.

De acuerdo a la capacidad para añadir valor al producto.

- Que añaden [valor](#) al producto (acabado perfecto)

Desde el punto de vista interno son las estrictamente necesarias para obtener el producto y desde el externo son aquellas que aplicadas sobre el producto hacen aumentar el interés del cliente por el mismo.

- Que no añaden valor al producto (Rehacer un producto).

Internamente son aquellas que al ser eliminadas no generan problema alguno para la obtención del producto y externamente no ejercen influencia sobre el cliente en su apreciación previa.



ISSN 1029-3450



La distinción entre actividades con o sin valor añadido adquiere una gran importancia para llevar a cabo una correcta gestión de costos, por tanto, es importante:

- El análisis cuidadoso de las actividades que añaden valor puede dar la pauta a fin de conseguir que solo consuman los recursos estrictamente necesarios para brindar el servicio y en sentido paralelo para satisfacer al cliente.
- El análisis detenido de las actividades que no añaden valor ayuda aun más a la reducción de los costos, por ejemplo, verificar la calidad de la mercancía recibida, puede quedar suprimida si la dirección centra sus esfuerzos en eliminar las causas que lo provocan, exigiendo a los proveedores suministros con la calidad requerida.<sup>7</sup>

Otras de las aportaciones importantes del ABC hacen referencia precisamente a la medida de actividad. Estas actividades se miden a través de lo llamados inductores del costo que en definitiva son los causantes de los costos o los factores de variabilidad de los costos.

Se puede definir como aquel factor cuya incurrencia da lugar a un costo, este factor representa una causa principal de la actividad, por tanto pueden existir diferentes inductores en un centro de costos. También es factible definir un inductor de costo con un factor utilizado para medir cómo se incurre en un costo y/o cómo conducir a cada objeto de costo una porción de costos de cada actividad que este consume. Para la selección adecuada de un inductor debe existir una relación de causa - efecto entre el generador de costo y el consumo de éste por cada actividad y cada objeto de costo, además de ser constante dentro de un lapso de tiempo específico, ser oportuno, de fácil manejo y medición.

La década del 90, puso en crisis al Sistema ABC con determinadas limitaciones que se estaban presentando en la práctica empresarial y por tanto sus creadores Kaplan y Cooper aceptan las críticas realizadas al mismo por diverso empresarios y entonces surge un nuevo ABC denominado entonces: ABC/ABM.

### **Origen del Sistema de Gestión y Costos basado en actividades (ABC/ABM)**

Durante los primeros años de la década del 90, la investigación de los costos por actividades entró en una segunda fase, en la que se conoció como Gestión Basada en las Actividades (ABM).

La combinación del ABM/ABC es lo que denominan algunos autores (Amat, Castelló, Lizcano, Ripoll y Tamarit) Sistema de Gestión y Costes basado en

---

<sup>7</sup> Alexander G. Lic. en Administración. Venezuela. Costos ABC Monografías. [www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml](http://www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml). [www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml](http://www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml). Consultado el 11/10/2007.



ISSN 1029-3450



Actividades. En este sentido hay que señalar, que el ABM busca centrar la gestión de las actividades indirectas, en varios niveles más allá de la producción /actividad directa, para mejorar el valor recibido por el cliente y el beneficio alcanzado que proporciona este valor.

De tal manera, las organizaciones encuentran valor en la información que genera el sistema para la toma de decisiones y en consecuencia considerarlas de acuerdo a sus objetivos y estrategias.

El término ABC/ABM aparece por la necesidad de calcular y gestionar el costo de las actividades, pues todos los autores mencionados con anterioridad lo consideran un sistema integral y necesario.

En una versión inicial del ABC/ABM, Jonhson (1988) y Ostrenga (1990) argumentaron que las empresas deberían manejar actividades y no costos como tal. Los costos por si solos, no son una fuente de valor competitivo puesto que, solo las actividades tienen el poder de agregar valor. Por tanto, la gerencia debe buscar, controlar y eliminar el derroche de esfuerzos, es decir, aquellas actividades que no agregan valor. Con este sistema, el cálculo de los costos pierde relevancia para cedérselo a la gestión de las actividades.

Lo importante en el sistema ABC/ABM es la identificación de las actividades.<sup>8</sup>

## **Objetivos y características del ABC//M**

¿Qué es y qué objetivos persigue el ABC/M?

Se podría afirmar que es un sistema de gestión integral, que permite conocer el flujo de las actividades realizadas en la organización que están consumiendo los recursos disponibles a los cuales deben imputársele determinados costos a los procesos.

Las características que definen este sistema son:

- Es un sistema de gestión integral, donde se puede obtener información de medidas financieras y no financieras que permiten una gestión óptima de la estructura de costos.
- Permite conocer el flujo de las actividades, de tal manera que se pueda evaluar cada una por separado y valorar la necesidad de su incorporación al proceso, con una visión de conjunto.
- Proporciona herramientas de valoración objetivas de imputación de costos.

¿Cuándo se debe implantar un Sistema ABC/ABM?

---

<sup>8</sup> MSc. Osmany Pérez Barral, MSc. Pilarín Baujín Pérez. Estudios relacionados con el sistema de costos basado en actividades., [osmany.perez@umcc.cu](mailto:osmany.perez@umcc.cu), [pilarinbaujin@umcc.cu](mailto:pilarinbaujin@umcc.cu). <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/estudios.htm>. Consultado el 10/11/2007.





ISSN 1029-3450



De forma general, se debe aplicar el ABC/M, cuando el porcentaje de costos indirectos sobre el total de costos de la organización tenga un peso significativo, si bien es cierto que no tendría sentido su implantación si ésta fabricase un sólo producto para un cliente único.

Un segundo caso de aplicación del ABC/M es en organizaciones donde estén sometidas a fuertes presiones de precios en el mercado y deseen conocer exactamente la composición del costo de los productos, ya que los sistemas tradicionales de gestión suelen incorporar los costos indirectos de fabricación en función de volúmenes de unidades producidas o vendidas y por tanto, algunos de los productos pueden estar subsidiados al costo de otros, y en definitiva, se pueden estar definiendo precios incorrectamente.

Un tercer caso en donde se pudiese aconsejar la implantación del ABC/M, es en organizaciones que posean una alta gama de productos con procesos de fabricación diferentes, y en donde es muy difícil conocer la proporción de gastos indirectos de cada producto.

Por último, incluso se podría llegar a plantear la recomendación de implantación del ABC/M en organizaciones con altos niveles de gastos estructurales y sometidas a grandes cambios estratégicos / organizativos.<sup>9</sup>

La última afirmación corrobora lo planteado por Tamarit (2002), cuando expone en su Tesis doctoral que el ABC/ABM es un sistema innovador.

Siguiendo los estudios de Zaltman (1973), la innovación puede definirse como la adopción de una idea o comportamiento que es nuevo para la organización, siendo lo esencial que la idea que se adopta sea percibida como nueva por el área o grupo social, aun cuando haya existido anteriormente en otra forma o en otra área.

El Sistema ABC/ABM se trata de una innovación (Anderson, 1995; Shield, 1995; Gosselin, 1997 y 1999; Bjornenak y Mitchell, 1999; Innes, 2000; Nair, 2002; Tamarita, 2002; Kiani y Sangeladji, 2003; Stenzel y Stenzel, 2004). Algunos autores consideran el ABC/ABM como una novedad, y ven su carácter innovador tanto desde el punto de vista teórico como práctico (Cooper, 1988; Cooper y Kaplan, 1991, 1992 y 1998; Kaplan, 1992), no así otros, que reconocen solo su carácter teórico (Israelsen, 1993), o solo su carácter innovador práctico (Bjornenak, 1997; Nair, 2002; Kiani y Sangeladji, 2003).

El Sistema ABC/ABM, constituye una innovación, teórica y práctica, desarrollada dentro del ámbito de la contabilidad de gestión, y fundamentada como un sistema en constante evolución y adaptación a las nuevas tecnologías de la información, siendo susceptible a cambios para lograr mejores resultados

---

<sup>9</sup> Alexander G. Lic. en Administración. Venezuela. Costos ABC Monografías. [www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml](http://www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml). [www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml](http://www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml). Consultado el 11/10/2007.



ISSN 1029-3450



relacionados con: costos, gestión, información, toma de decisiones, y satisfacción del cliente. La propia evolución que ha tenido el SIGECA en sus cuatro generaciones, corroboran lo anteriormente expuesto.

Según las apreciaciones de Bescos y Cauvin (2000) y, Tamarit (2002), la difusión y la expansión del Sistema ABC/ABM se comporta de forma no equilibrada, pues la teoría se encuentra en un nivel de difusión bastante alto y en la práctica se asume de manera muy lenta.

Siguiendo a Bjornenak (1997), el proceso de expansión debe analizarse tanto desde el punto de vista de la oferta de la innovación, como la demanda de la misma. En el caso de los que optan por adoptar el sistema, el grado de resistencia al cambio puede afectar el tipo de decisión a tomar (adoptar o no el ABC/ABM) para la empresa. Algunos autores se han referido a la apreciación anterior, entre los que se encuentran: Kwon y Zmud, 1987; Kaplan, 1990; Staubus, 1990; Bailey, 1991; Bhimani y Piggott, 1992; Cobb, 1992; Innes y Mitchell, 1992; Anderson, 1995; Reve, 1996; Foster y Swenson, 1997; McGowan, 1998 y 1999; Anderson y Young, 1999; Innes, 2000; Sievanen y Tornberg, 2002; Tamarit, 2002; Stenzel y Stenzel, 2004).

Así pues, el cuestionamiento sobre el posible éxito o fracaso de un sistema, genera un desarrollo ascendente en la valoración del sistema y constituye de ante mano un reto para aumentar no solo su expansión sino también su real adopción en las organizaciones.

Lo anterior conduce a que el sistema puede adecuarse a las características de cualquier empresa de servicio o productiva.

## **CONCLUSIONES**

1. Según la literatura consultada, la contabilidad tradicional de costos no brinda toda la información que se necesita para la toma de decisiones.
2. Con el procedimiento ABC/ABM se logra una manera mejor de asignar los costos de estructura que cualquier sistema tradicional.
3. El empleo de los generadores de costos es importante para conocer la relación causa – efecto que se origina en la gestión y el costo de las actividades.

## **RECOMENDACIONES**

A partir de las conclusiones anteriores, se hacen las siguientes recomendaciones:

1. Reflexionar con el personal contable y no contable sobre el tema de Costos y la estrecha vinculación que tiene con la eficiencia económica, analizando la posibilidad de aplicar gradualmente el procedimiento ABC/ABM.



ISSN 1029-3450



2. Continuar investigando sobre el tema con el objetivo de tener mayor información Científico-Técnica y aplicar las alternativas más correctas, a partir de la implicación de todos los trabajadores de la empresa.
3. Preparar y capacitar al personal para que tengan mayor conocimiento sobre el procedimiento ABC/ABM y se pueda explotar con mayor eficiencia en la toma de decisiones.

## BIBLIOGRAFÍA

1. AECA. "Principios de Contabilidad de Gestión. El sistema de costos basado en las actividades". Madrid, España: Ediciones Gráficas Ortega, 1997.
2. Alexander G. Costos ABC. Monografías. <http://www.monografias.com/trabajos15/abc-costos/abc-costos.shtml>, <http://www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml>
3. Amat, O. et al. "Contabilidad y Gestión de Costes". España: Editora Gestión 2000, 1997.
4. Baujín Pérez, P. "Diseño y aplicación de un Sistema de Costos basado en Actividades para instalaciones hotelera". Trabajo presentado en opción al título de Master en Gestión Turística, dirigido por el DrC. Vladimir Vega Falcón, 2001.
5. Baujín Pérez, P. y Vega Falcón, V. "Contribución al diseño del Sistema de Costos por Actividades: caso hotelero". Retos Turísticos. Cuba: Universidad de Matanzas, Vol. IV, No. 2, 2005.
6. Baujín Pérez, P. "Diseño y Validación del Procedimiento del Costeo por Actividades. Caso Hotelero". Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad de Matanzas, 2005.
7. Borrás, F. y López, M. "La Contabilidad de Gestión en Cuba". En Lizcano, J. "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica". Madrid: AECA, 1996.
8. Castelló Taliani, E. "Análisis conceptual del ABC". Partida Doble. España: /s.n./, No. 27, octubre 1992.
9. Castelló Taliani, E. "De la vieja a la nueva contabilidad de gestión". Partida Doble. España: /s.n./, No. 47, julio- agosto 1994.
10. Castelló Taliani, E. y Lizcano, J. "El sistema de gestión y de costes basado en las actividades". Institutos de Estudios Económicos, Madrid, 1994.
11. Castelló, E. y Lizcano Álvarez, J. "Características de las empresas que utilizan el sistema ABC/ABM en España: una proyección empírica". Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. No. 1, 2003.
12. Colectivo de Autores. "Efectos y Futuro del Turismo en la Economía Cubana". Tradinco S.A. Enero 2005.
13. [Giovanny E. Gómez](#) Una aproximación a la historia de los costos. Consultado el 10/11/2006. <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/histocosto.htm>
14. Innes, J. y F Mitchell. "Activity Based Costing: A Review with Case Studies". Chartered Institute of Management Accountants. /s.l./: /s.n./, 1990.



ISSN 1029-3450



15. Innes, J. y Mitchell, F. "Activity Based Costing. Problems in Practice". CIMA, Londres, 1992.
16. Innes, J. y Mitchell, F. "A Survey of Activity Based Costing in UK's Largest Companies", Management Accounting Research, nº 2, pp. 137-153, 1995.
17. Innes, J. y Mitchell, F. "A practical guide to activity-based costing", The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Londres, Inglaterra, 1998.
18. Innes, J. et al. "Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results", Management Accounting Research, vol 11, nº 3, pp. 349-362, 2000.
19. Introducción a la contabilidad de costo. [http://html.rincondelvago.com/contabilidad-de-costos\\_2.html](http://html.rincondelvago.com/contabilidad-de-costos_2.html). Consultado el 10/11/2007
20. Johnson, H. T. y R. S. Kaplan. "Relevance Lost: The rise and fall of Management Accounting". Boston: Harvard Business School Press, 1987.
21. Kaplan, R.S. "Evolución de la contabilidad de gestión". En Cambio tecnológico y contabilidad de gestión, S. Carmona, ICAC, Madrid, pp. 55-100. 1984
22. Kaplan, R. S. "The Four Stage Model of Cost System Design". Management Accounting. /s.l./: /s.n./, february 1990.
23. Kaplan, R.S. "In defense of Activity-Based Cost Management". Management Accounting 74 (5): 58-63, 1992.
24. Kaplan, R. S. y Atkinson, A. A. "Advanced Management Accounting". Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall; 1998.
25. Kaplan, R. S. y Anderson, A. "Time-driven ABC". Harvard Business Review. USA: /s.n./, noviembre 2004.
26. Lizcano Álvarez, J. et. al. "La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos". Madrid, España: Ediciones Gráficas Ortega, 1996.
27. Pérez Barral, O. et al. "Propuesta de Modelo de Costeo basado en Actividades para instalaciones hoteleras". Revista Retos Turísticos. ISSN de la Revista Retos Turísticos 1681-9713. Enero, 2002.
28. Pérez Barral, O. "Propuesta de programa BDABC". III Seminario Internacional de Turismo y Desarrollo. Universidad de Matanzas, Matanzas. Año: 2003.
29. Pérez Barral, O. "Propuestas de Herramientas de Gestión para Empresas de Servicios". IV Congreso Dominicano-Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación. La Habana, Cuba: publicado en soporte magnético en CD – ROM, 2003.
30. Pérez Barral, O. "Propuesta de Herramientas de Gestión para Empresas de Servicios. Caso GET Varadero". Tesis presentada al grado científico de Master en Administración de Negocios. Universidad de Matanzas, Matanzas. Año: 2005.
31. Pérez Barral, O. et al. "Diseño del sistema ABC para el sector hotelero". IV Encuentro Internacional de Contabilidad y Finanzas y VI Congreso dominico-Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación. Ciudad de La Habana, Cuba: publicado en soporte electrónico, abril de 2005.
32. Pérez Barral, O. et al. "Evolución Histórica de la Contabilidad de Gestión".En



ISSN 1029-3450



- <http://webmail.umcc.cu/Redirect/www.gestiopolis.com/recursos4/docs/ges/r/sistemabc.htm>
33. Pérez Barral, O. et al. “Estudios relacionados con el Sistema de Costos basados en Actividades”. En <http://webmail.umcc.cu/Redirect/www.gestiopolis.com/recursos4/docs/ges/r/sistemabc.htm>
  34. Pérez Barral, O. et al. “Diseño del Sistema ABC para el sector hotelero”. En <http://webmail.umcc.cu/Redirect/www.gestiopolis.com/recursos4/docs/ges/r/sistemabc.htm>
  35. Pérez Barral, O. et al. “Instrumento de Gestión para la Toma de Decisiones: El Cuadro de Mando Integral. Caso GET Varadero”. En <http://webmail.umcc.cu/Redirect/www.gestiopolis.com/recursos4/docs/ges/r/sistemabc.htm>
  36. Pérez Barral, O. et al. “Propuesta de Metodología ABC/ABM para empresas de Transporte del Turismo”. En <http://webmail.umcc.cu/Redirect/w3ww.gestiopolis.com/recursos4/docs/qer/sistemaabc/abm.htm>. Publicado 20 de julio del 2007.
  37. Quesada Guerra, M. “Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar “Mario Muñoz Monroy”, a partir de un estudio de variables. Tesis en opción al grado científico de Master en Administración de Negocios. Tutoreada por MSc. Osmany Pérez Barral. Matanzas, 2007
  38. Ripoll, V. et al. “Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de costes”. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
  39. Tamarit Aznar, C. “El sistema de costos y gestión basado en las actividades: variables que influyen en el diseño, implantación y control”. España: /s.n./, 3–4 febrero, 2000.

**Fecha de recepción:** 29/01/2009

**Fecha de aprobado:** 27/03/2009