

Beneficios y limitaciones del modelo ABC: análisis de un caso del sector logístico mexicano

ABC's benefits and limitations: a case study from the mexican logistics sector

María Begoña Prieto Moreno¹ y Halia M. Valladares Montemayor²

¹ Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Burgos, España.
begop@ubu.es

² Bissett School of Business, Mount Royal University, Canadá.
hvalladares@mtroyal.ca

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es conocer los beneficios y las limitaciones del modelo de costos basado en actividades (ABC) y su aplicación en el sector logístico mexicano. Se revisaron estudios precedentes sobre ventajas e inconvenientes de dicho modelo, para contrastar los resultados en un estudio de caso. Se concluyó que el éxito del ABC está positivamente relacionado con el apoyo de la alta gerencia y su empeño por implicar a los miembros de la organización, lo que constituye el principal factor crítico de éxito del ABC; otro es la participación y el soporte del personal de sistemas de información; así como que se necesita la utilización paralela de otras herramientas estratégicas de mejora de procesos.

PALABRAS CLAVE: ABC, beneficios y limitaciones, estudio de caso.

ABSTRACT

This paper is aimed at identifying and describing benefits and limitations of the cost model based on ABC activities, and its application in the Mexican logistic sector. In order to prove the result of the study case, previous literature on model's advantages and inconveniences was consulted. As a result, it was demonstrated that ABC's success is positively linked with the support coming from high level administration, and its commitment to involve the members of the organization –such is the main fact for ABC success– as well as the participation and support of information system's staff; also, it was confirmed that ABC model's need the parallel use of other process improvement strategic tools.

KEYWORDS: ABC, benefits and limitations, study case.

RECIBIDO: 21/10/2012

ACEPTADO: 7/12/2012

CLASIFICACIÓN JEL: J32

Introducción

El sector logístico enfocado al comercio internacional es uno de los más importantes e influyentes en México, hasta el punto que se considera que el

gobierno federal surgido de cualquier partido político deberá incluir en su agenda el trazado de la dirección logística, ya que este es el eje medular del éxito o el fracaso de los negocios en el país

(Frías, 2005). A pesar de ello, México se encuentra a la zaga en el mundo en cuanto a la gestión de costos logísticos (Morales Navarrete, 2009). La implantación de herramientas de gestión que faciliten la consecución de ventajas competitivas resulta un imperativo para las empresas mexicanas del sector.

Numerosos trabajos, tanto teóricos como empíricos, confirman la utilidad del modelo ABC como soporte para alcanzar ciertos objetivos operativos relacionados con la obtención de información a corto plazo, así como otros estratégicos, relacionados con la generación de valor. El modelo ABC, a diferencia de otros modelos también orientados al cálculo de los costos, dispone de una metodología en la que se integran un conjunto de medidas monetarias y no monetarias capaces de ofrecer una visión transversal e integradora de la empresa, orientada a un cálculo de costos menos incierto y a un mejor aprovechamiento de los recursos. El ABC proporciona a los gerentes una herramienta útil para aumentar la rentabilidad, ya que provee información basada en la asignación real de los recursos. Dicha información mejora las decisiones estratégicas, las operacionales o de productividad y el cálculo de los precios. Su especificidad para vincular las actividades al rendimiento, con el fin de reducir los recursos asignados e incrementar su productividad, lo hace especialmente valioso.

Estudios previos han analizado estas cuestiones, así como el grado de implantación y la descripción de las razones de su aceptación y/o rechazo en el sector logístico (Pohlen y La Londe, 1994; Walton, 1996; Goldsby y Closs, 2000). Estos han confirmado el *gap* existente entre las necesidades detectadas por las empresas del sector logístico mexicano, en cuanto a la implantación del ABC como herramienta de gestión capaz de otorgar ventajas competitivas y su grado real de implantación (Prieto Moreno, Santidrián y Valladares, 2007).

El objetivo de la fase de estudio en la que se inserta este artículo es realizar un análisis de campo que permita profundizar en las causas que conducen al éxito o al fracaso en el proceso de implantación de este procedimiento de gestión empresarial en el sector logístico mexicano y

detectar las variables a considerar. Mediante el método del caso se pretende profundizar en la forma de implantar estas prácticas actuales de gestión contable, con el objetivo de detectar las barreras en su aplicación y las vías que faciliten su consecución.

Este trabajo tiene como objetivo determinar las causas de por qué algunas empresas obtienen mejores resultados derivados de la implantación del ABC, cuándo resulta conveniente, cómo lo implementan, qué problemas pueden surgir, entre otros. La ausencia de investigaciones en este sentido, dentro de las empresas mexicanas en general y en el sector logístico en particular, añade alicientes a su realización.

Beneficios de la aplicación del ABC

La meta de la función logística es lograr que el producto correcto sea entregado al cliente que le corresponde, en el lugar indicado, en perfectas condiciones, en el tiempo establecido y al menor costo posible (Lambert, Stock y Ellram, 1998; Lin, Collins y Su, 2001). Asimismo, una de las principales tareas de un gerente de logística es reducir los costos sin afectar la calidad del servicio y, por consiguiente, maximizar los resultados tanto de la empresa donde labora como de su cliente. El ABC genera el beneficio de aprender a optimizar actividades dentro de la cadena de valor de las empresas, con un enfoque de procesos en vez de en áreas funcionales.

Otro de los beneficios de aplicar un sistema de gestión como el ABC a la logística es que la información que se obtiene es puntual y pormenorizada. Obtener el costo unitario de las actividades en la logística es muy importante, pues esta información da soporte a la preparación de cotizaciones, apoya la negociación de servicios con nuevos clientes y es de vital importancia para las compañías que ofrecen el servicio de subcontratación de servicios logísticos o 3PL (Third Party Logistic Services); ya que estas trabajan con bodegas y operaciones de distribución compartidas (Themido, Fernández y Guedes, 2000), y requieren de tal información para establecer los precios de sus servicios adecuadamente.

Por otro lado, el ABC permite mayor visibilidad de los costos indirectos y los costos indirectos de fabricación (Pohlen y La Londe, 1994). Al imple-

mentarse el ABC en una compañía logística¹ se comprobó que los costos indirectos de fabricación son una parte importante de todas las actividades. En un sistema de costos tradicional no se aplican los costos indirectos de fabricación al transporte, ya que este no utiliza materiales directos o mano de obra; sin embargo, en el estudio se logró comprobar que el transporte utilizaba entre un 16 y un 73 % (en dependencia del área geográfica) de estos recursos (Themido, Fernández y Guedes, 2000). En otro estudio similar, se estimaron los costos de distribución física en un rango del 7,93 % al 30,0 % de las ventas (Pohlen y La Londe, 1994).

De este modo, el ABC genera control y reducción de los costos indirectos mediante la eliminación y la reorganización de las actividades. Por ejemplo, en un centro de distribución el manejo de paquetes pequeños requiere más trabajo; es decir, mayores costos de mano de obra y más códigos de barras que en una tarima o palé. Si se conocen los costos exactos de realizar la actividad de manejo por producto, una compañía en esta situación puede concentrar todos sus paquetes pequeños en un centro de distribución y automatizar el proceso para reducir los costos (Richardson, 2000).

El ABC, según Smith, «puede crear una base informativa que facilite la implantación de un proceso de gestión de calidad total» (citado por Garbey, 2003, p. 4), ya que permite identificar y cuantificar las causas y los causantes de las discalidades o costos de no calidad; de esta manera, facilita la toma de decisiones y la aplicación de medidas correctoras para incrementar la calidad de los productos y los servicios (Harrington, 1995; Cataldo, 1998; Tummala, Chin y Leung, 2002).

La detección, reducción o suspensión de actividades superfluas y que no agregan valor (Cataldo, 1998; Amat y Soldevila, citados por Garbey, 2003; Stapleton *et al.*, 2004) no solo es un elemento de optimización de recursos y funciones logísticas, sino también un gran aliciente para las personas que

las realizan. La identificación de las distintas actividades que se efectúan o por las que pasa un producto en el proceso logístico permite la eficaz utilización de los recursos, internos o externos, ya que los coloca en aquellas actividades críticas para el éxito de la organización. El ABC puede ayudar a las compañías a identificar y decidir si una actividad debe realizarse internamente o subcontratarla.² Una vez que la compañía logre conocer sus verdaderos costos en la actividad del transporte y/o la distribución, puede proceder a evaluar, mediante el ABC, si le conviene realizar la actividad internamente, ser dueño de los activos, rentar los activos o subcontratar la actividad del transporte y/o la distribución a un tercero (Harrington, 1996).

Igualmente, el ABC permite identificar clientes, productos o servicios u otros objetos de costo no rentables (Pohlen y La Londe, 1994). También provee información de cómo unos pocos clientes están subsidiando a muchos otros y qué se puede hacer al respecto (Sharman, 1996a). Por ejemplo, en una compañía llamada VLSI Technology se realizó un análisis simple de rentabilidad por cliente y los resultados mostraron que el 11 % de los clientes estaba generando el 86 % de los ingresos de la empresa (Gebert, Goldenberg y Peters, 1996).

El ABC es útil como herramienta para justificar las políticas de reducción de gastos. Por ejemplo, es posible que la actividad de clasificación de material esté resultando excesivamente costosa, y entonces el ABC facilita la justificación de establecer un sistema automatizado de clasificación (Harrington, 1995).

Asimismo, el ABC facilita la total adaptación de la organización a los cambios de mercado. En definitiva, unifica la cadena de actividades en función de un objetivo: el servicio al cliente. Sin embargo, puede igualmente ser utilizado para realizar análisis de rentabilidad del cliente, es decir, analizar si a la compañía le conviene ofrecer un servicio especializado requerido por un determinado cliente y aun obtener ganancias. En la actualidad, cada vez más clientes solicitan servicios hechos a la medida. Algunas veces, los proveedores logísticos se podrán dar cuenta –mediante el ABC– que el servicio que se

¹ SPC, Serviço de Contentores, S.A. –por su nombre en portugués–. Proveedor de servicios logísticos terciarios o 3PL, integrante de la organización SAPEC (European Industrial Group), establecida en Portugal. El estudio fue realizado bajo un contrato de investigación sustentado por la Fundación de Ciencia y Tecnología de Portugal y la EEC (Themido, Fernández y Guedes, 2000).

² Término mejor conocido como *outsourcing*, cuya definición en castellano es subcontratación de servicios a terceros.

le está ofreciendo a un cliente no es rentable³ y tendrán que renegociar ese servicio y, en algunos casos, dejar de ofrecerlo (Sharman, 1996a; Richardson, 2000; Stapleton *et al.*, 2004).

El ABC contribuye significativamente al proceso de planificación estratégica de la empresa. Puede utilizarse para el control presupuestario, que se conoce como Activity Based Budgeting (ABB) o presupuesto basado en actividades (Sharman, 1996b; Smith, citado por Garbey, 2003).

Limitaciones del ABC

A pesar de los beneficios teóricos resultantes de la utilización del ABC, paradójicamente, es cuestionable si este método proporciona beneficios reales para la gestión de las empresas. Entonces, ¿por qué los estudios empíricos no presentan tasas de utilización o adopción más elevadas? (Vieira Machado, 2008). La evidencia empírica basada en encuestas sugiere que la tasa de adopción ha sido baja (Pholen y La Londe, 1994; Morton, 1997; Al-Omiri y Drury, 2007; Maelah e Ibrahim, 2007). La respuesta o las respuestas a dicha paradoja se encuentran en los párrafos siguientes.

Son las debilidades o limitaciones del ABC las que frenan a las empresas a utilizarlo o adoptarlo, incluso a rechazarlo después de haberle «coqueteado» por algún periodo de tiempo. Según Barrett (2004), «la respuesta es porque el ABC es verdaderamente trabajo duro»⁴ (p. 71).

Una de las debilidades más importantes en la implementación del ABC es que precisa del total apoyo y compromiso de la alta gerencia; si esta pierde el interés inicial, pone en riesgo la permanencia del ABC en la corporación. El interés de la alta gerencia da soporte a dicho modelo porque los gerentes con experiencia pueden enfocar recursos a las actividades que ellos crean que tienen valor (Al-Omiri y Drury, 2007). El proyecto

debe tener un líder fuerte o un equipo de implementación fuerte, con un buen entrenamiento. Una de las razones principales encontradas como restricción del éxito en su implementación es que es visto como un proyecto de IT (Informatic Technology), es decir, del departamento de sistemas o informática. Según Hicks (2005), entre aproximadamente 200 empresas que él ha asistido en la adopción del ABC, las que lograron los mejores rendimientos financieros en la adopción fueron aquellas en las que los tomadores de decisiones eran los principales motores de dicha iniciativa.

Igualmente, su implantación suele ser muy complicada y costosa debido a que en ocasiones la selección de las actividades y de los inductores de costos es muy difícil, más si se seleccionan muchas actividades. Se puede decir que los cálculos que exige el sistema ABC son difíciles de entender (Saez, citado por Garbey, 2003; Stapleton *et al.*, 2004; Vieira Machado, 2008). El tiempo que exige su implantación también es un gran inconveniente, así como los costos correspondientes y la complejidad que se pueden generar si las actividades e inductores no se simplifican (Robles-Paramio, 2004; Dosch y Wilson, 2007). Un ABC requiere más tiempo y recursos en su etapa de implementación y mantenimiento que el sistema tradicional de costos (Goddard y Ooi, 1998; Uribe Ibarra, 2002).

Según Gutiérrez Ponce, la limitación más importante es «que existe un gran desconocimiento sobre las consecuencias económicas y organizativas tras su adopción» (citado por Garbey, 2003, p. 5). Es decir, existe poca evidencia de que su implementación mejore la rentabilidad corporativa y no se conocen consecuencias en el comportamiento humano y organizacional porque no se han documentado. Además, la tasa de éxito de su implementación ha sido mucho más baja que la esperada (Cokins, 1996).

Incluso, existe el riesgo de un efecto negativo en las políticas internas de la organización. Es decir, la información que arroja el sistema ABC puede no siempre ser bien recibida por los trabajadores (Cokins, 1996; Morton, 1997). Los empleados pueden llegar a actuar con miedo a perder su empleo si esta información indica que la actividad o las actividades que ellos realizan deben ser eliminadas, o si estas requieren cambios

³ Algunas compañías se dan cuenta que están perdiendo dinero al ofrecer un servicio porque mediante el sistema tradicional de costos ese servicio era rentable, pero al aplicar el ABC aparece como no rentable (Cokins, 1997).

⁴ Sin embargo, el artículo explica que esas excusas de trabajo duro –o *hard work*, en inglés– ya no son válidas hoy en día, debido al desarrollo de nuevas tecnologías basadas en la web (Barrett, 2004).

dramáticos, ya que existe personal adverso a la innovación. Además, la contabilidad de costos es un tema que generalmente está fuera de la zona de confort de las personas (Cokins, 1996; Lin, Collins y Su, 2001; Neumann y Cauvin, 2007). El ABC puede causar malas relaciones laborales si los empleados no están dispuestos a asumir la idea y no están dispuestos a romper el *statu quo* (Stapleton *et al.*, 2004). La efectiva implementación del ABC normalmente está vinculada al comportamiento y no a factores técnicos. Se ha visto que los empleados pueden resistirse o pueden sabotear el sistema, ya que pudieran percibir el ABC como una amenaza a su autonomía y a la seguridad de su empleo (Major y Hopper, 2005; Vieira Machado, 2008).

Según Smith, «un sistema ABC es todavía esencialmente un sistema de costos históricos. En ciertas circunstancias su utilidad es dudosa, especialmente si hay aspectos de costos futuros que cobren mayor importancia» (citado por Garbey, 2003, p. 5). Kaplan (1992) expone que el análisis de los costos pasados revela por qué ciertas actividades se tornaron inesperadamente costosas, por qué ciertos productos y ciertos clientes son rentables y otros no, en virtud a que los patrones se repiten. Una clara imagen de las operaciones pasadas estimula las acciones presentes.

Otra importante limitación radica en el hecho de que si se seleccionan muchas actividades, se puede complicar y encarecer el sistema de cálculo de costos (Smith, citado por Garbey, 2003), este puede hacerse más complejo y consumir una gran cantidad de tiempo; así se eclipsarían los beneficios que con esta metodología se pudieran alcanzar (Goddard y Ooi, 1998). Además, una de las causas identificadas como fracasos de implementación del sistema ABC es que se diseña con exagerado detalle. En realidad el ABC debe diseñarse tomando como referencia la ley de Pareto. Hay que tomar en cuenta la famosa observación de Robert Kaplan: «Es mejor ser aproximadamente correcto que exactamente incorrecto» (Cokins, 1996, p. 201; Cokins, 1997; Huicochea, 2003). Incluso, aunque sea difícil de creer, el ABC funciona mejor con menos detalle y con figuras estimadas de costos (Kaplan,

1992).⁵ Quienes han implementado exitosamente el ABC dicen que, cuando se recolectan datos, el acercarse u obtener un dato aproximado no solo es suficiente, sino que es la clave del éxito del sistema (Cokins, 1999; Stapleton *et al.*, 2004).

Un riesgo extremadamente importante para la logística es que al implementar el ABC se pierda el enfoque al cliente. Existe una tendencia gerencial a olvidar el servicio al cliente cuando se analizan estrictamente los costos. Como ya se expresó anteriormente, la finalidad de la función logística es el servicio al cliente; la información que arroje el ABC debe ser utilizada para mejorar la rentabilidad potencial con ellos, pero sin afectar el servicio.

La gran debilidad del ABC detectada en los años de aplicación ha sido su dificultad de adopción (Sharman, 2008) por requerir un gran número de personas para continuar y mantener las actividades y los datos al día, lo que le ha hecho perder aplicabilidad (Wilson, 2005; Kaplan y Anderson, 2007a). El Costo Basado en Actividades resultó no ser tan simple como A-B-C y desde su origen las empresas esperaban un modelo más simple (Kaplan y Anderson, 2007b).

Para finalizar este apartado, se puede concluir que ninguna información financiera por sí sola, ni siquiera la gerencial basada en costos por actividades, ahora Time-Drive ABC (Kaplan y Anderson, 2007a; 2007b), conducirá a las compañías a alcanzar excelencia competitiva, ya que no es la solución a todos los problemas.

Metodología

Con el objetivo de abordar de forma adecuada la investigación empírica se ha optado por el método de contrastación conocido como estudio de caso o método de caso. Los propósitos de la investigación se relacionan con saber el cómo y el por qué⁶ del éxito o el fracaso en la

⁵ Kaplan se refiere a que se ha encontrado que los estimados basados en entrevistas, juicios de los empleados y otros datos operativos disponibles son suficientemente precisos para ser usados como datos en un modelo ABC.

⁶ Según Yin (2003) el estudio de caso puede ser utilizado para investigaciones explicativas, porque responde a las preguntas de por qué y cómo. El estudio de caso se basa en eventos contemporáneos.

implementación del costo basado en actividades en una empresa del sector logístico mexicano. Se ha buscado conocer en profundidad las características de dicha compañía, sus objetivos de implementación, las limitaciones a las que se enfrentó para su adopción y la utilidad financiera obtenida, entre otros.

El uso del método de caso está sustentado en la idea de que el conocimiento válido o confiable se adquiere a través del contacto directo, la proximidad, el detalle y la singularidad; por lo tanto, el conocimiento adquirido es más profundo y más perceptivo que cuando se utiliza la encuesta (Langley y Royer, 2006). El método de caso se caracteriza por el examen intenso de una entidad singular y proporciona una rica descripción de la situación. Se ha optado, entre los posibles, por el diseño de un caso explicativo. Diferentes trabajos apoyan esta metodología (Azofra Palenzuela, Prieto Moreno y Santidrián, 2004). La formulación de proposiciones sustentadas en teorías previas permite entender y explicar las observaciones realizadas para el caso específico, donde se validan las teorías en la medida en que proporcionen explicaciones convincentes o, en caso contrario, se rechazan (Scapens, 1990).

Formulación de proposiciones

El ABC y el apoyo de la alta gerencia

En diversos estudios empíricos de ABC se han identificado factores relacionados con el éxito de implementación de dicha metodología. Uno de los factores más mencionados es que se requiere del total apoyo de la gerencia (Norkiewicz, 1994; Cokins, 1996; Huicochea, 2003; Barrett, 2004; Bertrand y Mevellec, 2004; Chauvey y Naro, 2004; Hicks, 2005; Al-Omiri y Drury, 2007). Pero, ¿qué significa el total apoyo de la gerencia? Lo que realmente significa es que «si el jefe dice que va a suceder, sucede» (Barrett, 2004, p. 72). Sin embargo, si el ejecutivo o gerente se aleja del proyecto o deja de trabajar para la organización, el ABC flaquea. Estos elementos se concretan y completan en la siguiente proposición:

- Proposición n.º 1: el éxito del modelo ABC está positivamente relacionado con el apoyo

de la alta gerencia y su empeño por implicar a todos los miembros de la organización.

El ABC utilizado paralelamente a otras herramientas de mejora de procesos

En una investigación realizada en la década del noventa, por Shields (citado por Al-Omiri y Drury, 2007) en los Estados Unidos, el autor identificó diecisiete factores relacionados con el éxito del ABC; uno de ellos fue que la percepción del éxito se encuentra relacionada con la integración del ABC con estrategias competitivas tales como Total Quality Management (TQM) y Just in Time (JIT). Otro factor analizado fue la vinculación del ABC con medidas de desempeño, donde se puede evaluar y retribuir el esfuerzo de los empleados, es decir, se les ofrece un incentivo por su esfuerzo en la contribución al éxito del ABC. En relación con este planteamiento se realiza la siguiente proposición:

- Proposición n.º 2: el éxito del modelo ABC está positivamente relacionado con la utilización paralela de otras herramientas estratégicas de mejora de procesos, la gestión de la calidad o Balanced Scorecard.

El ABC para control del comportamiento

Los sistemas de información para la gestión, como el costo basado en actividades, proveen información al principal sobre las acciones que realiza el agente, por lo cual es posible que disminuya el oportunismo, ya que el agente se da cuenta de que no puede engañar al principal (Sharman, 1996a; Haedicke y Cohen, 1998; Cokins, 2002). En relación con este planteamiento se realizan las siguientes proposiciones:

- Proposición n.º 3: cuando el principal posee información para verificar el comportamiento del agente, este es más propenso a comportarse según los intereses del principal.
- Proposición n.º 4: la continuidad del ABC está positivamente relacionada con la existencia de un sistema de incentivos y con la utilidad que este tiene para regularlo; de este modo puede dirigirse el comportamiento de los agentes.

Diseño del ABC

Una importante limitación encontrada en el ABC es que si se selecciona un número considerable de actividades se complica y encarece el sistema de cálculo de costos, como ya se explicó en el epígrafe de las debilidades (Smith, 1995; Cokins, 1996a, 1996b, 1997, 1999; Huicochea, 2003). Se formula, entonces, la siguiente proposición:

- Proposición n.º 5: el fracaso del ABC está positiva y proporcionalmente relacionado con el diseño de un sistema que requiera una detallada recopilación de información desvinculada de la asignación de responsabilidades y derechos de decisión.

Estudio de caso: ALESA Presentación de la empresa

El caso de estudio corresponde a la compañía Almacenedora Logística Empresarial, S.A. Organización Auxiliar del Crédito, también conocida como ALESA. Dicha compañía es un almacén general de depósito que cuenta con más de sesenta años de experiencia en servicios de almacenamiento, logística e intermediación financiera. La compañía opera en toda la república mexicana y recibe mercancías en depósito nacional, bajo el régimen de depósito fiscal en instalaciones propias o habilitadas; esto significa que, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con patente, es un almacén certificado por la Autoridad Aduanera para depósito de mercancías, previo pago de impuestos al comercio exterior. Dentro de sus operaciones y servicios ALESA está facultada para expedir certificados de depósito y bonos de prenda, utilizados por instituciones financieras para el descuento de créditos prendarios.

La empresa se constituyó como sociedad el 10 de agosto de 1948, pero desde del 10 de diciembre de 2003, al desincorporarse del Grupo Financiero BITAL, se denominó Almacenedora Logística Empresarial, S.A. Organización Auxiliar del Crédito (ALESA). El organigrama actual de la compañía se encuentra integrado por un consejo, dos subdirecciones, tres gerencias, dos jefaturas y auxiliares. La empresa se encuentra totalmente centralizada.

La visión de ALESA es lograr que sus clientes la reconozcan como una almacenadora eficiente en servicios integrales de almacenamiento, logística e intermediación financiera, con respuestas de la más alta calidad. Dentro de su filosofía está el satisfacer las necesidades de almacenamiento de sus clientes y ofrecer servicios que apoyen su expansión y crecimiento para hacer realidad sus planes de desarrollo.

ALESA ofrece servicios integrales que permiten a sus clientes contar con un *outsourcing* que resuelva sus necesidades de acondicionamiento de mercancías, cruce de andén (también conocido como *cross-dock*), sorteo de mercancía o *picking*, logística y distribución. Asimismo, ofrece servicios de almacén fiscal a sus clientes, con lo que estos obtienen ahorros financieros al diferir el pago de los impuestos al comercio exterior; brinda asesoría en trámites aduanales y los productos dentro del almacén fiscal pueden ser objeto de exhibición, toma de muestras, etiquetado y marbeteo. También apoya la realización de traslados o traspasos de la mercancía; el cliente obtiene acceso en línea a sus inventarios fiscales las 24 horas del día durante todo el año. ALESA además proporciona el servicio de almacén nacional donde el cliente se ahorra los gastos fijos de la renta de la bodega, el equipo de bodega, la mano de obra y la vigilancia, entre otros.

Esta empresa cuenta con certificación por parte de Oil Test International Canada Group México, S.A. de C.V. (OTI). Del mismo modo, está regulada por la comisión de crédito y bancaria que dicta las bases contables.

El costo basado en actividades en ALESA: obtención de la evidencia

El costo basado en actividades en ALESA se adoptó antes de 1998; pero debido a cambios organizacionales, se abandonó en el año 2003. La compañía ALESA perteneció al Grupo Financiero Bital hasta diciembre de 2003. Al dejar el grupo, se realizaron cambios gerenciales y le fue solicitado al departamento contable que se eliminaran los centros de costo y se realizara contabilidad plana, es decir, sin divisiones de centros de costo y sin aplicar un proceso de descentralización de las decisiones. Sin embargo, a finales de 2008,

nuevamente se decidió adoptar el ABC, ya que anteriormente había dado resultados positivos que en ese momento no se estaban consiguiendo.

Al gerente contable le cuestionó su subdirector el porqué utilizar el ABC. Aun así, el gerente mantuvo –y mantiene– su opinión de conveniencia, ya que no le parece correcto englobar costos totales y dividirlos entre todos los clientes. En su opinión, se debe observar el beneficio de cada unidad, porque no cuesta lo mismo manejar un contenedor con porcelana china, que un contenedor con motos Yamaha; la conservación y manejo de los productos implica diferentes costos. En ALESA hay mayor cantidad de costos indirectos que directos.

Dentro de los objetivos que la empresa persigue y por los que decidió adoptar de nuevo el ABC se encuentran: conocer la rentabilidad por la unidad de negocio, determinar el manejo de la mercancía del cliente, realizar presupuestos por unidad de negocio y conocer cuáles de sus clientes son rentables y cuáles no lo son. El gerente contable consideró que con el ABC la contabilidad se lleva de una manera más real.

Sobre cómo implementaron el ABC y teniendo en cuenta que la compañía ya lo había utilizado, el gerente mencionó que él estaba contratado en la empresa desde 1998 y tuvo que utilizarlo con anterioridad, y que además conocía muy bien el costo basado en actividades por haber sido auditor anteriormente, por lo que su implementación no fue complicada; la selección de los inductores de costo no presentó dificultad. Asimismo, no se perdió la forma y manejo de la información del anterior ABC.

El entrevistado consideró que no hay costo de inversión con la nueva implantación o readopción del ABC, ya que el personal del departamento de contabilidad que está a cargo de la adopción cuenta con más de tres años de experiencia en contabilidad. Por ello, no fue necesario capacitarlo en ABC, ya que eran expertos. Asimismo, mencionó que el sistema se desarrolló de forma interna, no se tuvo que contratar consultores ni pagar un *software* externo. El departamento de contabilidad le expuso al departamento de sistemas lo que requería y se desarrolló un ABC interno. En total, 7 personas colaboraron con la implementación

del ABC: 4 formaban parte del departamento de contabilidad y 3 del de sistemas.

En cuanto al uso del ABC en conjunto con otras herramientas de gestión, ALESA utiliza un sistema de contabilidad integral COI⁷ por centros de costo; todo se diseña en su departamento de sistemas. Para la gestión de inventarios se utiliza WERP,⁸ que sirve de ayuda porque arroja los reportes de costos. Respecto al uso del ABC con herramientas de gestión de la calidad, ALESA cuenta con certificación OTI; pero no está certificada en ISO 9000.

Sobre los problemas de implementación se mencionó que existía personal nuevo en la empresa y que el ABC creó confusión, pero no hubo demasiada resistencia al cambio. La confusión se presentó y se resolvió con formación en el área operativa.

En cuanto a las ventajas percibidas con la adopción del ABC se señalaron: la mayor comprensión y utilidad de la información; y la correcta asignación de responsabilidades a los departamentos para decidir la asignación de sus costos –hasta el material de oficina– donde cada cual es responsable de lo que consume. Se consideró que la información proporcionada por el sistema ABC ha mejorado los comportamientos que conducen a una asignación más eficiente de los recursos de cuantos intervienen en las actividades analizadas. Esta afirmación se encuentra en sintonía con el propósito fundamental de la información contable interna señalado por Azofra Palenzuela y Prieto Moreno (1996): influir en la conducta de los agentes de la organización para producir mejores resultados.

El ABC se considera útil por área de negocio, ya que se puede saber en realidad con qué unidad de negocio se obtienen ganancias y con cuál o cuáles, pérdidas. Asimismo, les permite cerrar o deshabilitar las bodegas no rentables; ayuda a una toma de decisiones adecuada, basada en números reales, en resultados. Dicho modelo ha servido como vínculo

⁷ COI es un sistema de contabilidad integral desarrollado por la compañía Aspel que procesa, integra y mantiene actualizada la información contable y fiscal de la empresa (Campos *et al.*, 2006).

⁸ Sistema de gestión que permite interpretar en tiempo real el modelo de procesos de negocio definido libremente para cada función y sector dentro de la organización (Unisolutions, 2009).

entre la alta gerencia y el consejo de administración, el cual está formado por diez socios.

El gerente de contabilidad mencionó que consideró útil el ABC para *outsourcing*. En el pasado, se decidió contratar empleados de esta manera debido a un análisis realizado por el ABC. También indicó que el ABC permite ofrecer un mejor servicio al cliente. Anteriormente, el costo de tiempo extra era muy alto; ahora, al tener control de insumos, se controla dónde está la mercancía y las horas extras tienen que justificarse en tiempo, se carga al cliente por medio del ABC y solo a aquellos que consuman horas extras.

Con la implementación del ABC en ALESA se ha logrado conocer que hay clientes sumamente rentables; sin embargo, en esos casos no se ha podido bajar el precio en forma notoria, por temor a que los competidores les acusen de competencia desleal. Se ha utilizado el ABC para determinar precios para cada cliente, porque este tiene características especiales, cuya determinación es el objetivo del costo.

El ABC sí se utiliza para la realización de presupuestos por unidad de negocio, por tanto se aplica el ABB. Se proyecta para el año siguiente, en cada unidad de negocio, saber en qué bodega poner a qué cliente con el fin de mantener o subir la rentabilidad por centro y compensar a los clientes. ALESA busca con el ABC realizar una selección de clientes que generen utilidad alta, pues ya ocurrió que con un cliente manejaban alto volumen de mercancía, pero el costo operativo rebasaba el margen de utilidad. El ABC ayudó a identificar dicha situación.

El gerente consideró que para que el ABC funcionara era necesario poseer una visión efectiva de la alta dirección. Si se analiza cada costo y gasto más detalladamente, se verá si se está controlando el costo. La alta dirección revisa que no haya fuga de capital o desperdicios de material. Se llega a controlar hasta los consumos mínimos, como, por ejemplo, cuánto dura un rollo de plástico; con el ABC, incluso esto puede conocerse.

Al preguntar sobre cómo se motiva a los empleados para que colaboren con la operación cotidiana de dicho modelo, se hizo patente que la empresa no cuenta con un programa de incentivos para el personal. Sin embargo, se consideró que

en un futuro es conveniente generar un sistema de incentivos para el personal operativo. El único ejemplo abordado sobre el tema fue el siguiente: un operario le dijo al gerente que había muchos residuos de cartón y plástico y le preguntó si los podía vender; se analizó la situación y se consideró una idea de mejora, ya que, al permitir al empleado vender dichos residuos en sus horas libres, este obtuvo un beneficio económico personal, es decir, un incentivo, y la empresa se encontró más limpia.

Análisis de la evidencia

Se puede concluir que los cambios observados en los sistemas de información contable internos obedecían, en buena medida, a los profundos cambios estructurales que habían ocurrido durante los últimos años, y que posteriormente surgieron debido a la necesidad de adaptarse a un entorno cada vez más competitivo.

Este estudio de caso proporciona evidencia reiterada sobre la proposición n.º 1: el éxito del costo basado en actividades está positivamente relacionado con el apoyo de la alta gerencia y su empeño por implicar a todos los miembros de la organización. En ALESA se observó el éxito en la implementación del ABC por más de cinco años consecutivos, pero debido a un cambio gerencial se abandonó la metodología. Años después, a uno de los miembros de la alta gerencia le surgió la duda de cómo conocer la rentabilidad de cada bodega y fue cuando el gerente de contabilidad le mencionó la metodología ABC y se decidió adoptarla de nuevo. Se observó con claridad que el éxito de ABC dependía del compromiso total de la alta gerencia, de su apoyo decidido y del buen hacer en el proceso de descentralización, el cual ha supuesto implicar adecuadamente a los miembros de la organización, a quienes se les capacitó y, según el gerente contable, no ofrecieron gran resistencia al cambio.

Sobre la importancia de vincular el ABC a otros sistemas de administración o de calidad, se corroboró en alguna medida la proposición n.º 2, la cual indicó que el éxito del ABC está positivamente relacionado con la utilización paralela de otras herramientas de mejora de procesos, gestión, calidad e incentivos; puesto que en ALESA se utiliza el COI y el WERP con el

ABC y se cuenta con una certificación de calidad en químicos, pero aún no hay un programa de incentivos implementado. Además, el tiempo de la reimplementación es todavía muy breve como para decir que el ABC se encuentra exitosamente implantado, ya que la empresa está en la etapa de implementación.

Según comentó el gerente contable, la información proporcionada por el sistema ABC en ALESA ha propiciado una asignación más eficiente de los recursos, un mejor manejo de la información, de los costos y las responsabilidades asignadas a los departamentos, respecto a lo que consume. Se crearon centros de responsabilidad, los cuales mejoraron el sentido de trabajo en grupo, puesto que se determinaron las funciones y los objetivos; y se estableció la relación con otros centros de responsabilidad. Por tanto, se corroboró la proposición n.º 3, que establece que cuando el principal posee información para verificar el comportamiento del agente, en este caso, por medio del ABC, el agente es más propenso a comportarse según los intereses del principal.

El uso de incentivos en estudios precedentes (Shields, citado por McGowan y Klammer, 1997; Major y Hopper, 2005; Al-Omiri y Drury, 2007) se ha considerado un factor crítico. En ALESA se mencionó un ejemplo de incentivo hacia los empleados –el que el empleado vendiera el excedente de empaque– y se reconoció que es importante en un futuro establecer un programa al respecto. Se corroboró la proposición n.º 4: la continuidad del ABC está positivamente relacionada con la existencia de un sistema de incentivos y con la utilidad para regularlo, de este modo puede dirigirse el comportamiento de los agentes.

La proposición n.º 5 señalaba que el fracaso del modelo ABC está positivamente relacionado con diseñar un sistema muy grande y que requiera demasiado detalle. En el caso de ALESA el sistema se diseñó en el interior de la empresa, solo con los datos que requirió la compañía, sin pagar a un consultor ni complicar o detallar en extremo. Se aplicó la premisa de Kaplan, la cual establece que es mejor ser aproximadamente correcto –que exactamente correcto–, por lo que dicha proposición se corroboró, de alguna forma, en sentido inverso. El éxito del ABC se relaciona

con el diseño de un sistema simple, sin exagerar en detalles, de forma interna, con un personal conocedor de la empresa y donde el usuario pueda intervenir en los parámetros y asigne responsabilidades y derechos de decisión.

Discusión

En general, la presente investigación proporcionó indicios sobre la experiencia de adopción de la metodología ABC en el sector logístico mexicano; también pueden anticiparse algunas de las razones de su adopción, así como los beneficios, las limitaciones y los problemas en la implantación de dicha metodología en un país en vías de desarrollo.

El caso analizado proporcionó evidencias sobre la relación positiva entre el éxito en la implantación del ABC con los niveles de implicación de la alta gerencia, la utilización paralela de otras herramientas estratégicas de mejora de procesos y la gestión de la calidad; también se hizo patente su capacidad para reducir la información asimétrica y aproximar los intereses de las diferentes partes, su vinculación a un sistema de incentivos y la necesidad de que este tenga un diseño interno con poca complejidad.

Las limitaciones de esta investigación de carácter explicativo pudieran señalarse en torno a las restricciones derivadas de la obtención de la información. Fue difícil obtener esta de parte de las empresas, ya que en México no resulta habitual este tipo de investigación, causa desconfianza el que una persona externa a la empresa desee explorarla en profundidad, y se teme que la información obtenida pueda usarse indebidamente y resulte perjudicial para la empresa.

Futuras investigaciones se pudieran realizar sobre el impacto de la cultura en las prácticas contables en México. Diversos estudios, como el de Joshi (2001), señalan que la cultura nacional tiene un gran impacto en ciertos aspectos de las prácticas contables, ya que la cultura afecta el comportamiento de las personas dentro de la empresa y esto se refleja en sus prácticas contables.

Igualmente, resultará de interés abordar la adopción del ABC en otras compañías de características similares, mexicanas o no, con el fin de

obtener mayor información y fortalecer el proceso de réplica.

Se puede argumentar que un caso no es evidencia concluyente de los beneficios o limitaciones del ABC en logística; sin embargo, agrega resultados a la creciente literatura sobre el tema de su implementación y permite abundar en las proposiciones teóricas planteadas e incentivar nuevas investigaciones que las pongan en riesgo o las afiancen.

La mayoría de las investigaciones precedentes solo han proporcionado evidencia de la aplicación del ABC y otras herramientas de gestión en naciones del primer mundo. El escaso número de investigaciones empíricas sobre este modelo en México y en particular en el sector logístico, así como los elevados costos logísticos en este país, motivaron la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA

- AL-OMIRI, M. y C. DRURY (2007): «Organizational and behavioral factors influencing the adoptions and success of ABC in the UK», *Cost Management*, vol. 21, n.º 6, pp. 38-48.
- AZOFRA PALENZUELA, V. y M.B. PRIETO MORENO (1996): *La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- AZOFRA PALENZUELA, V.; M.B. PRIETO MORENO y A. SANTIDRIÁN (2004): «Verificación empírica y método del caso: revisión de algunas experiencias en contabilidad de gestión a la luz de su metodología», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 4, n.º 121, pp. 349-377.
- BARRETT, R. (2004): «Why there are no longer valid excuses to avoid ABC?», *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, vol. 15, n.º 3, pp. 71-74.
- BERTRAND, T. y P. MEVELLEC (2004): «Du projet stratégique à l'action: la délicate configuration des outils ABC/ABM», *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n.º 3, pp. 5-30.
- CAMPOS, A. et al. (2006): «Nuevo COI 5.5 Sistema de Contabilidad Integral», <<http://www.alday.com.mx>> [9/4/2009].
- CATALDO, J. (1998): *Gestión del presupuesto ABC: su integración con la calidad y las normas ISO 9000*, Alfaomega Grupo Editor, México D.F.
- CHAUVEY, J. y G. NARO (2004): «Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique: les enseignements d'une recherche-intervention», *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n.º 3, pp. 63-89.
- COKINS, G. (1996): *Activity-Based Cost management, making it work*, Irwin Professional Publishing/McGraw-Hill, Boston.
- _____ (1997): «If activity based costing is the answer, what is the question?», *IIE Solutions*, vol. 29, n.º 8, pp. 38-42.
- _____ (1999): «Learning to love ABC», *Journal of Accountancy*, vol. 188, n.º 2, pp. 37-39.
- _____ (2002): «Activity Based Costing: optional or required?», *AACE International Transactions Risk*, vol. 8, n.º 3, pp. 131-136.
- COOPER, R. y R. KAPLAN (1990): «Measure costs right: make the right decision», *The CPA Journal*, vol. 60, n.º 2, pp. 38-45.
- DOSCH, J. y M. WILSON (2007): «Are you satisfied with your company's ABC system?», *Cost Management*, vol. 21, n.º 2, pp. 40-44.
- FRÍAS, A. (2005): «¿Cuál es el escenario logístico para el 2006?», *Revista de Logística y Comercio Internacional*, vol. 15, n.º 34, pp. 32-33.
- GARBAY, N. (2003): «Antecedentes, ventajas y limitaciones del costeo por actividades», *Gestiopolis*, vol. 4, n.º 12, pp. 1-10.
- GEBERT, P.; C. GOLDENBERG y D. PETERS (1996): «Managing customers through cost-to serve», *CMA Magazine*, vol. 70, n.º 7, pp. 22-24.
- GODDARD, A. y K. OOI (1998): «Activity-Based Costing and central overhead cost allocation in universities: a case study», *Public Money and Management*, vol. 4, n.º 15, pp. 31-38.
- GOLDSBY, T. y D. CLOSS (2000): «Using Activity-Based Costing to reengineer the reverse logistics channel», *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, vol. 30, n.º 6, pp. 500-521.
- HAEDICKE, J. y A. COHEN (1998): «ABC for starters», *Supermarket Business*, vol. 53, n.º 2, pp. 25-27.
- HARRINGTON, L. (1995): «It's time to rethink your logistics costing», *Transportation and Distribution*, vol. 36, n.º 7, pp. 27-30.
- _____ (1996): «Logistics assets: should you own or manage?», *Transportation and Distribution*, vol. 37, n.º 3, pp. 51-54.
- HICKS, D. (2005): «Good decisions require good models: developing activity-based solutions that work

- for decision makers», *Cost Management*, vol. 19, n.º 3, pp. 32-40.
- HUICOCHEA, E. (2003): *Contabilidad de costos*, Trillas, México D.F.
- JOHNSON, H. y R. KAPLAN (1987): «The rise and fall of management accounting», *Management Accounting*, vol. 68, n.º 7, pp. 22-31.
- JOSHI, P.L. (2001): «The international diffusion of new management accounting practices: the case of India», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 10, n.º 1, pp. 85-109.
- KAPLAN, R. (1992): «In defense of Activity-Based Cost management», *Management Accounting*, vol. 74, n.º 5, pp. 58-63.
- KAPLAN, R. y S. ANDERSON (2007a): «The innovation of Time-Driven Activity-Based Costing», *Cost Management*, vol. 21, n.º 2, pp. 5-25.
- _____ (2007b): «The speed-reading organization: Revving up finance with Time-Driven Activity-Based Costing», *Business Finance*, <<http://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=35660>> [5/8/2012].
- LAMBERT, D.M.; J.R. STOCK y L.M. ELLRAM (1998): *Fundamentals of logistics management*, Irwin Professional Publishing/McGraw-Hill, Boston.
- LANGLEY, A. e I. ROYER (2006): «Perspectives on doing case study research in organizations», *M@n@gement*, vol. 9, n.º 3, pp. 73-86.
- LIN, B.; J. COLLINS y R. SU (2001): «Supply chain costing: An activity-based perspective», *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, vol. 31, n.º 9/10, pp. 702-713.
- MAELAH, R. y D. IBRAHIM (2007): «Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry», *Investment Management and Financial Innovations*, vol. 4, n.º 2, pp. 113-148.
- MAJOR, M. y T. HOPPER (2005): «Manager divided: Implementing ABC in a portuguese telecommunications company», *Management Accounting Research*, vol. 16, n.º 5, pp. 205-229.
- MCGOWAN, A.S. y T.P. KLAMMER (1997) : «Satisfaction with Activity-Based Cost management implementation», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, n.º 9, pp. 217-237.
- MORALES NAVARRETE, R. (2009): «A prológycia le falla la logística», *El Economista*, 29 de enero, p. 30.
- MORTON, R. (1997): «If you can't measure it, you can't manage it», *Transportation and Distribution*, vol. 38, n.º 2, pp. 27-30.
- NEUMANN, B. y E. CAUVIN (2007): «French cost accounting methods: ABC and other structural similarities», *Cost Management*, vol. 21, n.º 3, pp. 35-41.
- NORKIEWICZ, A. (1994): «Nine steps to implementing ABC», *Management Accounting*, vol. 75, n.º 10, pp. 28-33.
- POHLEN, T. y B. LA LONDE (1994): «Implementing activity-based costing (ABC) in logistics», *Journal of Business Logistics*, vol. 15, n.º 2, pp. 1-23.
- PRIETO MORENO, M.B.; A. SANTIDRIÁN y H.M. VALLADARES (2007): «El sistema ABC en el sector logístico mexicano. Un análisis empírico», *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 5, n.º 10, pp. 18-31.
- RICHARDSON, H. (2000): «The new shape of ABC», *Transportation and Distribution*, vol. 41, n.º 5, pp. 111-116.
- ROBLES-PARAMIO, M.P. (2004): «Esquema práctico del sistema de costes basado en actividades», *Finanzas y Contabilidad*, vol. 5, n.º 38, pp. 69-76.
- SCAPENS, R.W. (1990): «Researching management accounting practice: the role of case study methods», *British Accounting Review*, vol. 12, n.º 22, pp. 259-281.
- SHARMAN, P. (1996a): «ABC and the bottom line on customers», *CMA Magazine*, vol. 70, n.º 7, pp. 20-21.
- _____ (1996b): «Activity/process budgets: a tool for change management», *CMA Magazine*, vol. 70, n.º 2, pp. 21-24.
- _____ (1998): «ABC systems architecture», *CMA Magazine*, vol. 72, n.º 4, pp. 15-18.
- _____ (2008): «Meet Bob Kaplan», *Strategic Finance*, vol. 89, n.º 9, pp. 19-20.
- SMITH, M. (1995): «Managing your ABC system», *Management Accounting*, vol. 75, n.º 10, pp. 46-47.
- STAPLETON, D.; S. PATI, E. BEACH y P. JULMANICHOTI (2004): «Activity-Based Costing for logistics and marketing», *Business Process Management Journal*, vol. 10, n.º 5, pp. 584-597.
- THEMIDO, A.; C. FERNÁNDEZ y A.P. GUEDES (2000): «Logistic cost case study: An ABC approach», *Journal of the Operational Research Society*, vol. 51, n.º 78, pp. 1148-1157.
- TUMMALA, V.W.R.; K.S. CHIN y W.K.J. LEUNG (2002): «An activity-based costing model to reduce COPQ», *The Quality Management Journal*, vol. 9, n.º 3, pp. 32-47.
- UNISOLUTIONS (2009): «Business solutions unibiz WERP», <http://www.unisolutions.com.ar/sol_unibiz_werp.asp> [9/4/2009].

- URIBE IBARRA, C. (2002): «Comparación entre los enfoques de contabilidad tradicional, sistema de Costeo Basado en Actividades y teoría de restricciones como herramientas para la toma de decisiones», Tesis de Maestría en Ciencias con Especialidad en Sistemas de Calidad y Productividad, Campus Monterrey, México.
- VIEIRA MACHADO, M.J. (2008): «Taxas de utilização do custeio baseado nas actividades. Revisão de estudos empíricos», ponencia, XIII encuentro AECA Contabilidade: Rumo ao Futuro!, Aveiro, Portugal, pp. 1-22.
- WALTON, L. (1996): «The ABC's of EDI: The role of activity-based costing (ABC) in determining EDI feasibility in logistics organizations», *Transportation Journal*, vol. 36, n.º 1, pp. 43-50.
- WILSON, R. (2005): «Costing is as simple as ABC», *INTHEBLACK*, vol. 75, n.º 6, pp. 68-69.
- YIN, R.K. (2003): *Case study research: design and methods*, Sage Publications, Thousand Oaks, California.

