

Cómo Implantar Exitosamente un Sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) en su Empresa

Por: C.P. Miguel Angel García Huidobro, Gerente de Consultoría en Administración de Costos de PricewaterhouseCoopers oficina en México.

I. ABC y su empresa

Introducción

Para poder competir en el ambiente de negocios de hoy, las empresas requieren contar con información sobre los costos y la rentabilidad total del negocio que les permita tomar decisiones estratégicas y operativas en forma acertada. Contar con este tipo de información de manera precisa y oportuna sirve de base a la alta dirección y la gerencia de una empresa para buscar maximizar el rendimiento del negocio.

Existen empresas que han obtenido beneficios importantes derivados de una adecuada implantación de un sistema ABC; sin embargo, también existen compañías que debido a una mala administración del proyecto no han logrado reducir sus costos, incrementar sus utilidades, mejorar su desempeño o realizar cambio alguno.

Para que una empresa que va a desarrollar un proyecto de implantación de un sistema ABC obtenga los mayores beneficios es muy importante que lo lleve a cabo de una manera adecuada, ya que se corre el riesgo de realizar inversiones importantes de recursos y tiempo, y al final no obtener la información y los resultados que la empresa puede estar necesitando para mantener o incrementar sus ventajas competitivas.

El objetivo de este artículo es proporcionar una guía práctica de los principales pasos a seguir, proporcionar experiencias y sugerencias que ayuden a quienes pretenden realizar en su empresa un proyecto de implantación de un sistema ABC, así como despertar el interés en los contadores que no conocen el tema o que actualmente no lo consideran importante.

En este artículo no se pretende explicar a detalle la técnica de Costeo Basado en Actividades; sin embargo, para aquellos lectores que no están familiarizados con el tema se describe brevemente qué es y cómo puede utilizarse.

Tradicionalmente los contadores y personal de las áreas financieras de la empresa han sido los principales promotores de este tipo de proyectos; sin embargo, actualmente debido a los beneficios que se pueden obtener en la empresa y el posicionamiento de liderazgo que esto genera, profesionistas

de otras disciplinas a cargo de gerencias operativas como manufactura, investigación y desarrollo, ingeniería industrial, logística, ventas y mercadotecnia también están empezando a promover proyectos de ABC.

El Contador Público tiene la formación profesional y la experiencia de negocios que le permiten tomar el liderazgo en este tipo de proyectos, ya que es un profesionalista que entiende las estrategias de la empresa y puede generar y administrar información sobre los costos, la rentabilidad y el desempeño del negocio. Es por esto que la promoción y administración de un proyecto de costos ABC es una gran oportunidad para mejorar el posicionamiento del Contador Público en los niveles directivos de la empresa.

¿Qué es costos ABC y cómo puede utilizarse?

ABC (sigla en inglés de “Activity Based Costing” que en español significa Costeo Basado en Actividades) es una metodología para asignar los costos y gastos de una empresa.

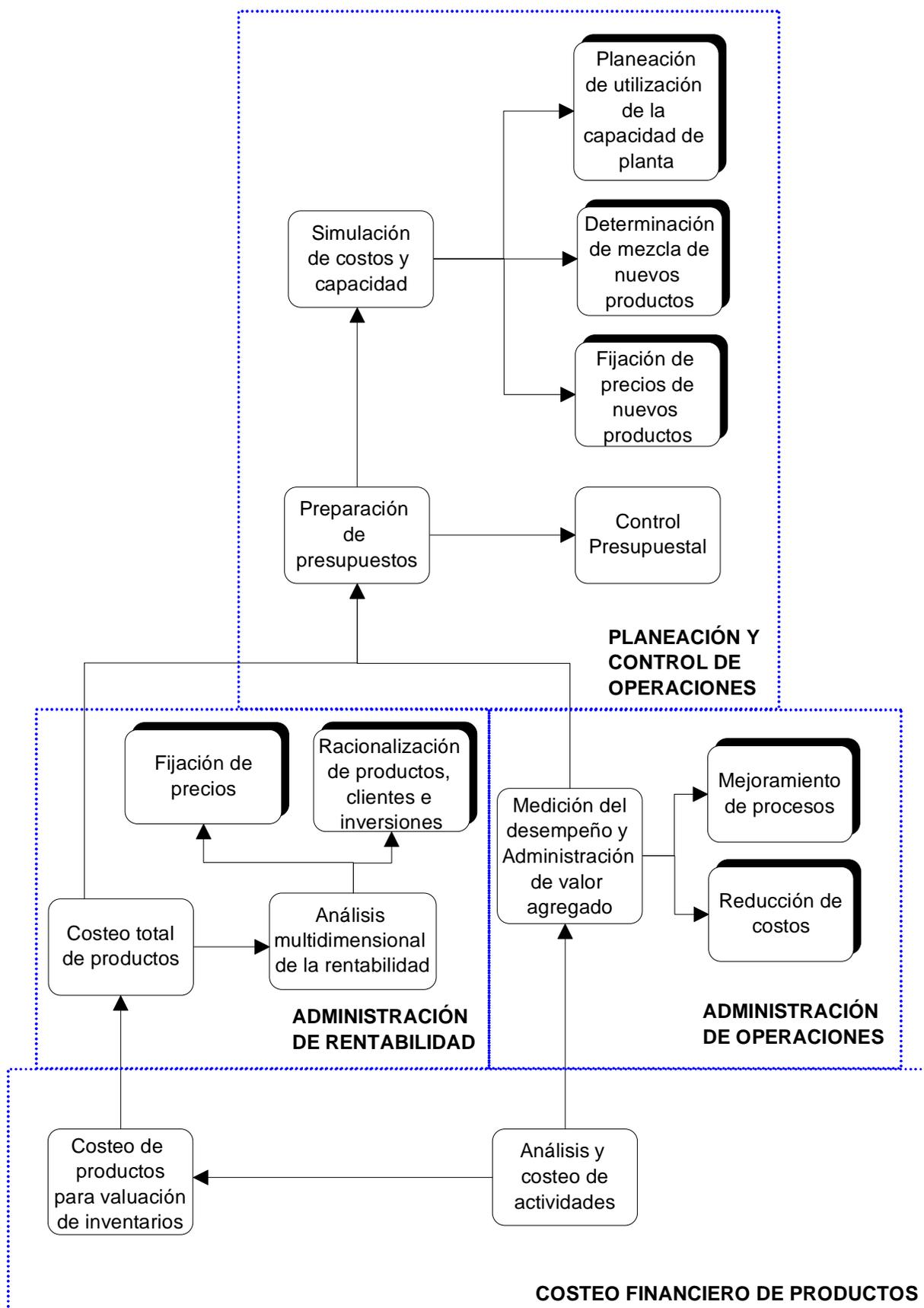
La metodología ABC se basa en el hecho de que una empresa para producir productos o servicios requiere realizar actividades las cuales consumen recursos, por lo que primero se costean las actividades y luego el costo de las actividades es asignado a los diferentes objetos de costo (productos, servicios, grupos de clientes y regiones, etc.) que demandan dichas actividades; con esto se logra una mucho mayor precisión en la determinación de los costos y la rentabilidad.

El alcance completo de ABC incluye las actividades de todos los procesos principales del negocio; sin embargo, puede iniciarse con las actividades de fábrica para obtener información para efectos financieros y luego pasar con las actividades de los demás procesos para obtener información para toma de decisiones gerenciales.

Bajo la técnica tradicional de distribución de costos indirectos se realizan los prorrateos de costos de los centros de servicios a los centros productivos; sin embargo, los costos acumulados en los centros productivos son asignados a los productos normalmente con base en las horas máquina, horas hombre o unidades producidas; pero estas bases no reflejan con precisión los recursos consumidos por los diferentes productos.

En el siguiente cuadro se muestra el modelo para la implantación de un sistema ABC en una empresa, mismo que sirve para explicar las actividades a realizar, la secuencia de avance y cómo puede utilizarse.

PROCESO EVOLUTIVO EN LA IMPLANTACION DE ABC



¿Cómo saber si su empresa requiere un sistema ABC y está en posibilidades de acceder a él?

A continuación se describen algunos aspectos importantes que deben considerarse para evaluar si se justifica en una empresa la implantación de un sistema ABC:

a) Sistemas transaccionales funcionando adecuadamente

Para que una empresa pueda implantar un sistema ABC, primero debe contar con sistemas automatizados para el procesamiento integral de sus transacciones funcionando adecuadamente, en virtud de que una gran cantidad de la información que es requerida por un sistema ABC proviene de transacciones y datos estadísticos de subsistemas operativos, tales como Compras, Almacenes, Producción, Ventas, etc., así como de subsistemas financieros como Contabilidad General, Activos Fijos, Cobranza, etc.

Si la empresa no cuenta con un sistema integral para el procesamiento de sus transacciones (incluyendo el manejo del año 2000) primeramente debe dedicar sus esfuerzos a resolver este asunto.

b) Sistema de Costeo funcionando adecuadamente

En el caso de empresas manufactureras se debe contar previamente con un costeo adecuado de los materiales y mano de obra directos, ya que si una empresa tiene problemas con la exactitud de sus listas de materiales o de sus rutas de proceso, primero debe asegurarse de corregir esta situación, debido a que la mecánica de costeo de los materiales y mano de obra directa permanece intacta al adoptar la técnica ABC. Es decir, si una empresa costea por orden o proceso, en forma estándar o histórica bajo un esquema absorbente lo seguirá haciendo de igual manera aún después de utilizar ABC. Lo único que cambiará con ABC para efectos de costeo de productos, es la asignación de los gastos indirectos de fabricación a los productos, procesos o servicios.

En una empresa de servicios no debe existir preocupación por el sistema de costeo, ya que en este sector los costos directos normalmente son mínimos y la mayor parte de los costos no se pueden asignar directamente al servicio. Adicionalmente, el sector servicios se caracteriza por no contar con sistemas de costeo apropiados, por lo que ABC aplica por "default".

c) Importancia significativa de los gastos indirectos

También en el caso de una empresa manufacturera se debe evaluar qué porcentaje del costo representan los gastos de fabricación en su estructura de costos.

Uno de los cambios importantes en el ambiente de manufactura ha sido la incorporación de maquinaria y equipo con tecnología avanzada, lo cual, en consecuencia, ha generado una reducción en los costos por mano de obra directa y que estos costos se encuentren entre un 5% y 10% del costo total, pero que los costos indirectos se hayan incrementado notablemente alcanzando niveles superiores al 20% del costo total.

Si una empresa se encuentra con niveles altos de costos indirectos, se deberá considerar seriamente la aplicación de la técnica ABC, al menos para la parte de valuación de inventarios.

d) Alta diversidad en cuanto a productos, clientes, canales de distribución y puntos de venta

Si una empresa fabrica un solo producto, lo vende a pocos clientes, con reducidos canales de distribución y puntos de venta no se justifica implantar un sistema ABC, porque la asignación de costos e ingresos es muy simple, pero existe esta interrogante ¿qué empresa en el ambiente de negocios actual se encuentra en esta situación?, la respuesta es que muy pocas empresas pueden gozar de estar en dicha situación.

A continuación se presentan algunos comentarios sobre como afecta el costeo tradicional en los casos de complejidad en las operaciones de un negocio:

Diversidad de productos

Cuando una empresa fabrica en una misma planta diversas líneas y tipos de productos, bajo la técnica tradicional de asignación de gastos indirectos normalmente se incurre en castigos y subsidios entre los diferentes productos, porque la distribución se realiza con una sola base o alguna de estas: tales como horas-hombre, horas-máquina, número de personal y costo de los materiales, entre otras, las cuales no reflejan de manera adecuada la absorción de todos los recursos de la planta que son utilizados.

Producción globalizada

Es común que empresas multinacionales con una amplia gama de líneas de productos tomen decisiones de establecer la producción mundial de sus productos en las plantas que ofrecen el menor costo de fabricación; sin embargo, tomar este tipo de decisiones con base en costos determinados con la técnica de distribución de costos indirectos tradicional puede generar decisiones equivocadas de serias repercusiones financieras.

Diversidad de clientes, canales de distribución y puntos de venta

Como resultado de la globalización, la tendencia en la mayoría de las empresas es expandir mercados, buscar nuevos clientes, contar con diferentes canales de distribución y con diversos puntos de venta.

La asignación de gastos de venta y mercadotecnia para obtener la rentabilidad por cliente, canal y punto de venta normalmente se realiza distribuyendo dichos gastos a los diferentes objetos de costo-utilidad con base en el valor de las ventas, lo cual es una base práctica; sin embargo, no refleja los recursos del negocio que se utilizan para atender a cada objeto de costo-utilidad, lo que conduce a determinar márgenes de rentabilidad equivocados.

e) Tipo de estrategia competitiva

Las empresas compiten en el mercado ya sea con base en el precio de sus productos o servicios, o bien, con base en la diferenciación.

Para las que compiten en un mercado de alta competencia en precios, es fundamental contar con información precisa sobre el costo de ventas para determinar precios de venta, justificar inversiones de capital, eliminar o abrir líneas de productos y centros de distribución, promover el desarrollo de nuevos productos y buscar reducciones de costos, entre otras actividades, que le permitan mantenerse competitivos en el mercado y que a la vez generen las utilidades objetivo para el negocio.

Para las que compiten su participación de mercado basados en la diferenciación de sus productos o servicios, también es importante conocer con precisión el costo de lograr dicha diferenciación, que puede ser por las características adicionales de lo que venden o bien por el costo de las actividades que realizan para ofrecer otros servicios a sus clientes.

En resumen podemos establecer que si una empresa tiene un sistema integral incluyendo un subsistema de costeo que estén funcionando adecuadamente y se encuentra en un ambiente de negocios con características de una importancia relativa alta en relación con los costos indirectos, así como otros gastos de operación, una alta diversidad en cuanto a productos, canales de distribución, puntos de venta y clientes, y una importancia relevante en cuanto a la necesidad de precisión respecto al costo total de fabricar y vender, usted deberá considerar la necesidad de implantar un sistema ABC en su empresa.

II. Organización del proyecto

Si bien la implantación de un sistema ABC representa una oportunidad importante para mejorar la ventaja competitiva en las empresas, este tipo de proyectos conllevan un alto grado de dificultad y riesgo. Es por esto que para asegurar que el trabajo y los recursos destinados al proyecto ABC redunden en resultados positivos, es necesario realizar en un inicio ciertas actividades importantes a nivel de la alta gerencia.

Para el desarrollo de este proceso de organización inicial es recomendable realizar las siguientes actividades preliminares:

- Designar a un grupo gerencial base del proyecto, integrado por personas de nivel gerencial con amplia experiencia en los procesos de la empresa y en el área de administración de costos. Lo ideal es nombrar un representante del área de operaciones y otro del área de finanzas, lo cual generará la credibilidad del proyecto para enfatizar que no se trata de un proyecto del área de finanzas sino de un proyecto que involucra a toda la empresa. Este grupo será el responsable de la organización inicial, planeación y administración de todo el proyecto hasta su implantación.
- Capacitar a este grupo gerencial en la técnica ABC y metodologías requeridas para la implantación. Como alternativas para esta capacitación se tienen los siguientes aspectos:
 1. Estudio de bibliografía sobre ABC, entre los principales libros se encuentran:
 - The complete guide to Activity Based Costing, Michael C. O'guin, Prentice-Hall, Inc., 1991
 - Common Cents: The ABC Performance Breakthrough (How to succeed with activity-based costing), Peter B.B. Turney, Cost Technology Hillsboro, OR, 1991
 - Activity Accounting: An activity-based costing approach, James A. Brimson, John Wiley & Sons, Inc., 1991
 - Implementing Activity-Based Cost Management, Robert S. Kaplan and Robin Cooper, Irwin Publishing, 1992
 - Activity-based Costing for Financial Institutions, Julie Maberly, Pitman Publishing, 1996
 2. Lectura de artículos sobre ABC, entre los más relevantes tenemos:
 - Nine Steps to Implementing ABC, A. Norkiewics, Management Accounting, August 1994

- Let's Reengineer Cost Accounting, D. P. Keegan and R. G. Eiler, Management Accounting, August 1994
- Tapping the Full Potential of ABC, J. A. Ness and T. G. Cucuzza, Harvard Business Review, July-August 1995
- Projects, models, and Systems - Where is ABM headed, James M. Reeve, Journal of Cost Management, Summer 1996
- Implementing Activity-Based Costing Systems Successfully, Michael D. Shields and Michael A. McEwen, Journal of Cost Management, Winter 1996
- 1997 Survey on cost management methods and ABC "Tips and challenges for implementing ABC", Kip R. Krumwiede and Win G. Jordan, Cost Management Update, March 1998
- The promise - and peril - of integrated cost systems, Robin Cooper and Robert S. Kaplan, Harvard Business Review, July-August 1998

3. Capacitación en cursos y seminarios de ABC/ABM, entre los principales se encuentran:

- How to Put ABM to Work in a Manufacturing & Service Environment, American Management Association
- Activity Based Concepts, ABC Technologies, Inc.
- The ABCs of ABM, ABC Technologies, Inc.
- ABC model case studies, ABC Technologies, Inc.
- Activity Based Costing, California Institute of Technology
- The next generation of ABM, Armstrong Laing, Inc.
- Implementing ABM, Advanced Financial Training
- ABM using the model approach, Sapling Corporation
- Building Effective Cost Models, Institute for International Research
- Understanding and implementing ABM, University of Michigan Business School
- Activity Based Planning and Budgeting (Manufacturing & Service Industry), American Management Association
- Activity-Based Management for continuous improvement, American Management Association

Esta lista no significa que se deben tomar todos estos cursos/ seminarios. Para cada caso se deberán revisar los contenidos y seleccionar una cadena de cursos apropiada.

4. Capacitación para la administración del proyecto y manejo del cambio

- Successful Project Management, American Management Association
- Leadership: The people challenge, American Management Association

5. Entrenamiento en los principales sistemas computarizados de ABC:
 - Oros, ABC Technologies Inc.
 - ACTIVA, Oralce Corporation
 - HyperABC, Armstrong Laing, Inc.
 - NetProphet, Sapling Corporation

Cabe destacar que aunque al inicio del proyecto no se cuente con la decisión sobre que software se utilizará, o bien le empresa ya cuente con un sistema Enterprise Resource Planning (ERP) que tenga integrado el módulo de ABC como SAP, Oracle Financials o People Soft con el entrenamiento en algunos de estos sistemas se ganará experiencia en las principales capacidades y mejores prácticas existentes.

6. Realizar visitas a empresas con implantaciones exitosas de ABC para conocer sus principales experiencias.

Se puede contar con experiencia externa para apoyar la iniciación del proyecto; sin embargo, si de manera interna en la empresa no se entiende el concepto, como puede éste aplicarse y los beneficios que se pueden obtener, será muy difícil contar con el apoyo de la organización para el proyecto ABC.

Una vez que se cuente con el grupo gerencial base adecuadamente capacitado para el desarrollo del proyecto ABC, será responsabilidad de éste, como punto de partida para promover el proyecto ante la dirección y áreas operativas, realizar una serie de talleres y cubrir los siguientes temas:

- En qué ambiente de negocios es útil implantar un sistema ABC
- Generalidades sobre la técnica de costeo ABC
- Diferentes alcances que se puede dar al proyecto
- Objetivos de la implantación de un sistema ABC y sus ligas con las necesidades estratégicas y operativas de la empresa
- Información gerencial que proporciona y beneficios que se pueden obtener
- Ligas del proyecto con otras iniciativas de mejora de la empresa tales como: Planeación Estratégica, Planeación de Recursos Materiales (MRP II), Respuesta Eficiente al Consumo (ECR), Administración de la Cadena de Abastecimiento (SCM), Medición del desempeño (PM) y Reingeniería de procesos (BPR), entre otras
- Referencias de empresas competidoras, clientes, proveedoras y otras del sector industrial que están usando ABC
- En que etapas se desarrolla el proyecto y estimaciones de cuánto tiempo toma la implantación
- Recursos requeridos para un proyecto de este tipo
- Manejo del cambio requerido en los proyectos ABC

Este proceso de aceptación interna del proyecto seguramente tomará más tiempo que una sola sesión; sin embargo, no se debe continuar con la iniciativa si no logra despertar el interés y obtener el involucramiento decidido de este grupo, ya que de lo contrario el proyecto está destinado al fracaso.

Es común que muchas empresas candidatas para utilizar un sistema ABC aún no lo hayan implantado debido a que la alta dirección y la gerencia no han entendido su importancia y otorgan mayor prioridad a otros proyectos como incrementar la capacidad instalada en ciertas líneas de producción, abrir nuevas plantas y nuevos centros de distribución, invertir en el desarrollo de nuevos productos, entre otros. Lo que desconocen es que al no contar con la información correcta que proporciona ABC pueden estar invirtiendo en productos, clientes o canales de distribución no rentables y al mismo tiempo afectando el desarrollo de negocios con productos, clientes y mercados rentables.

III. Definición del alcance y enfoque del proyecto

Una vez obtenido el apoyo e involucramiento de la alta dirección y las gerencias operativas el siguiente paso consiste en tener una sesión de trabajo con ellos para establecer el alcance y enfoque del proyecto ABC.

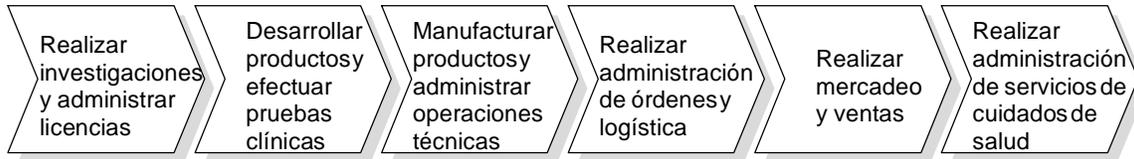
I. Alcance

1. Procesos de negocio

En primer lugar se debe establecer qué procesos del negocio se van incluir y cuál es la secuencia que conviene seguir. Para este proceso es recomendable utilizar el enfoque de "Análisis de Cadenas de Valor para crear y mantener ventaja competitiva" desarrollado por el profesor Michael Porter de la Escuela de Negocios de Harvard. Bajo este enfoque los procesos de la Cadena de Valor son los que impactan directamente el producto o servicio que se ofrece al cliente y los procesos de apoyo brindan servicios en forma indirecta a los procesos de la Cadena de Valor o bien son actividades que se requieren para operar la empresa.

Si bien este concepto es común para las empresas en general, cada tipo de industria tiene una Cadena de Valor particular, a continuación se presenta a manera de ejemplo la Cadena de Valor para las empresas farmacéuticas.

Procesos de la Cadena de Valor del negocio



Procesos de apoyo al negocio

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">•Desarrollar nuevos negocios•Administrar relaciones externas•Administrar servicios corporativos e instalaciones•Administrar asuntos financieros•Administrar recursos humanos•Proveer servicios legales | <ul style="list-style-type: none">•Planear y administrar•Realizar adquisiciones•Realizar validación•Administrar asuntos del medio ambiente y de regulaciones•Desarrollar y mantener sistemas y tecnología |
|---|---|

Con base en el enfoque de Cadena de Valor, la definición del alcance en un proyecto ABC debe considerar de manera inicial abarcar los procesos de la Cadena de Valor del negocio.

Procesos de la Cadena de Valor del negocio

La secuencia típica para empresas manufactureras es iniciar con los procesos de producción en virtud de que son los gastos que de acuerdo con los principios contables, pueden ser distribuidos al costo de los productos para efectos de la valuación de inventarios.

Como siguiente paso podrían considerarse los procesos de logística, ventas y mercadotecnia, y finalmente, dentro de los procesos de la Cadena de Valor del negocio, podrían incluirse los procesos de desarrollo de nuevos productos y servicio al cliente.

Procesos de apoyo

La última fase podría continuarse con los procesos de apoyo tales como administración de recursos humanos, administración financiera, servicios legales, administración de sistemas y tecnología, administración de relaciones externas y administración corporativa, entre otros.

El alcance completo de ABC comprende todos los procesos de la empresa, por lo que es común caer en la tentación de querer abarcar desde un inicio todos los procesos del negocio; sin embargo, con objeto de obtener resultados cuantificables del proyecto en forma secuencial, es recomendable iniciar con uno de los procesos de la Cadena de Valor del negocio e ir avanzando paulatinamente con cada uno de éstos.

La selección dependerá de las necesidades y prioridades de la empresa en cuanto a información para la toma de decisiones estratégicas y los resultados que se espera obtener con el sistema.

Una crítica que ha recibido la técnica de costeo ABC es que no cumple con los principios contables; sin embargo, esto es falso ya que un sistema ABC puede manejar, para efectos de valuación de inventarios, un modelo que considere la distribución de gastos indirectos a los productos para cumplir con las normas financieras y en paralelo otro modelo que considere además la distribución de los otros gastos de operación, gastos de venta, mercadotecnia, investigación y desarrollo e inclusive gastos financieros a los productos y otros objetos de costo, tales como canales de distribución, mercados, regiones, grupos de clientes, etc., para efectos de análisis de rentabilidad y administración de las operaciones.

Con esto se cumple con las normas financieras y, por otra parte, se obtiene información sobre los costos y rentabilidad total, la cual es útil para la toma de decisiones gerenciales.

2. Productos y localidades

La definición del alcance del proyecto también deberá considerar que productos y localidades se quieren incluir.

Es común que se pretenda incluir en un inicio todos los productos y localidades; sin embargo, de igual manera que en los procesos de negocio es recomendable definir una estrategia de avance progresivo, ya que si se desea un enfoque global se requerirán demasiados recursos y el tiempo en el que se empiecen a recibir beneficios será mayor.

3. Aplicaciones de la metodología ABC

La metodología ABC también ha sido llamada Activity Based Management (ABM) cuando se utiliza la información que brinda el sistema para administrar la empresa y tomar acciones con el fin de mejorar el rendimiento del negocio.

La principales aplicaciones que se pueden tener con un sistema ABC/ABM son:

- Costeo de actividades
- Costeo de productos
- Reducción de costos
- Mejoramiento de procesos
- Análisis de rentabilidad multidimensional
- Administración del desempeño
- Presupuesto basado en actividades
- Análisis de capacidad utilizada
- Modelos de precios

Como en las otras dimensiones del alcance del proyecto, es normal que se quieran aplicar todos estos conceptos a la vez; sin embargo, lo recomendable es establecer una secuencia de avance realista, de acuerdo con las prioridades de la empresa y los resultados que busca obtener e ir avanzando paulatinamente hasta contar con toda la funcionalidad que se requiera. La ventaja de avanzar en forma gradual es que esto permitirá a la empresa asimilar y dar pasos firmes en la implantación del concepto ABC/ABM.

II. Enfoque

La definición del enfoque de un proyecto ABC consiste en establecer la forma en la que se pretende llevar a cabo la implantación del sistema en términos del grado de integración, la periodicidad y amplitud de uso que hace con la información.

Las características de las tres opciones de implantación del concepto ABC/ABM se describen a continuación:

1. Proyecto Piloto

Bajo este enfoque se realiza la implantación del sistema con un alcance limitado, el objetivo es ganar experiencia y comprobar que se pueden obtener beneficios para la empresa. El modelo es desarrollado en un paquete para PC monousuario con funciones básicas de costeo de actividades y productos. El sistema ABC no tiene interfaces automatizadas con los sistemas Enterprise Resource Planing (ERP) de la empresa. La información del estudio es estática y distribuida en forma limitada.

2. Implantación permanente

En esta opción de implantación se contemplan, al menos, los principales procesos de la Cadena de Valor. Se utiliza un sistema más sofisticado para plataforma cliente servidor multiusuario que ya incluye otras aplicaciones de ABM, tales como Análisis de Rentabilidad, Presupuesto Basado en Actividades, Análisis de Capacidad Utilizada y Simulaciones, entre otras. El sistema ya cuenta con interfaces automatizadas con los sistemas ERP y la información es actualizada mensualmente y se distribuye a algunos de los administradores operativos y financieros.

3. Implantación totalmente integrada

Bajo esta opción de implantación se contemplan todos los procesos de la empresa. Se usa un sistema sofisticado que cubre las aplicaciones de ABM y además está ligado con aplicaciones como Value Based Management (VBM), que en español significa Administración Basada en Valor. El sistema está integrado en línea con los sistemas ERP y la información es utilizada diariamente en las mayoría de las áreas de la empresa.

¿Cuál de las tres opciones anteriores es la más conveniente?

Lo ideal es pasar por cada una de estas fases en orden progresivo, esto permitirá a la empresa ir aprendiendo el concepto ABM y conseguir beneficios concretos en el corto plazo. Este enfoque también facilita el cambio en la cultura administrativa de la empresa, ya que la implantación de la metodología ABM representa un cambio en la forma tradicional de administración por centro de costos a una administración basada en actividades que no es fácil de incorporar.

Claro está que también existe la opción de entrar de lleno a la fase de implantación permanente, o bien hasta la fase de implantación totalmente integrada; sin embargo, en estos casos es mayor el riesgo de fracaso, por lo que para llevarlas a cabo se requiere un alto grado de destreza en el manejo de proyectos ABC/ABM.

IV. Diseño e implantación del sistema

Una vez que la alta dirección y las gerencias operativas ya definieron el enfoque y alcance del proyecto ABC, se deben organizar los equipos de trabajo, capacitar al personal de la empresa, diseñar el modelo ABC, desarrollar y probar el sistema automatizado y por último implantar el sistema.

Organización de equipos

Para el adecuado desarrollo de un proyecto ABC/ABM se requiere contar con la participación de los individuos y con los roles que se describen a continuación:

Comité Directivo

Formado por los directores a cargo de los procesos incluidos en el alcance, así como los directores a cargo de los procesos conexos, su rol consistirá en proporcionar la dirección estratégica al proyecto, revisar el estatus y aprobar los resultados en cada fase del mismo.

Para asegurar el compromiso con el proyecto es fundamental que este grupo comunique al personal la importancia de esta iniciativa en la empresa y que asegure la disponibilidad del personal requerido para su desarrollo.

Administrador del proyecto

Para este puesto se requiere un individuo de nivel gerencial que sea reconocido y respetado en la empresa, su rol consistirá en llevar el liderazgo del proyecto, planeando las actividades y controlando los resultados, y llevando a cabo un programa de difusión del proyecto.

Dueños de los procesos

Este grupo deberá estar formado por los gerentes a cargo de los procesos incluidos en el alcance, su participación consistirá en asistir a los cursos básicos de ABC para manejar los conceptos, validar las definiciones de actividades, “drivers”, objetos de costos y reportes; asimismo, será responsable de proporcionar apoyo en implantación y promover el uso de la información del nuevo sistema.

Equipo de trabajo

Este grupo será el principal equipo de trabajo del proyecto, formado por los representantes de los procesos involucrados y los del área de costos. Es recomendable que estos representantes tengan al menos un nivel de jefe de departamento, para contar con un equipo que conozca las operaciones, con un nivel de decisión adecuado y que sea reconocido y respetado en la empresa.

Además del personal operativo y de finanzas es importante conjuntar en este equipo una adecuada mezcla de habilidades y conocimientos, tales como sistemas informáticos, manejo de comunicaciones, administración de proyectos, administración del cambio y trabajo en equipo.

Es común encontrar que en los proyectos ABC se forman equipos sólo con personal del área de finanzas y no se involucra adecuadamente al personal de las áreas operativas, con esto no se aprovecha el amplio conocimiento de las operaciones de la empresa que tiene el personal de áreas operativas y se provoca resistencia a la adopción de esta técnica administrativa.

Una vez integrado el equipo de trabajo, deberá ser capacitado en la técnica ABC, y posteriormente desarrollar un análisis de importancia relativa de los costos, desarrollar el diseño conceptual del sistema, construir y probar el modelo, analizar la información del sistema y apoyar en la implantación.

Capacitación y entrenamiento en ABC

Para una adecuada capacitación y entrenamiento se deben realizar sesiones de capacitación y entrenamiento a los grupos de trabajo involucrados en el proyecto que cubran los siguientes aspectos:

1. Teoría sobre el concepto de ABC/ABM
2. Información que se puede obtener y cómo se puede utilizar
3. Cómo realizar el diseño del modelo
4. Entrenamiento en el uso del software seleccionado
5. El proceso de implantación del sistema

Los dos primeros temas serán talleres para todos los grupos involucrados, es decir, a los directores, gerentes y el equipo de trabajo; los puntos tres a cinco serán para el equipo de trabajo.

Análisis de importancia relativa de los costos

Antes de empezar con el diseño del modelo es fundamental realizar un análisis de los costos de los procesos involucrados, para entender cuales son los conceptos de costo y centros de costo más significativos.

En este trabajo se debe incluir el análisis de Pareto para identificar donde se encuentra el 80% de los costos. Este análisis servirá para entender la estructura de costos de las operaciones de la empresa, y con esto tener bases para focalizar el diseño del modelo en los puntos importantes.

Diseño del modelo ABC

Las principales recomendaciones para el diseño de un modelo ABC son:

I. Definición de objetos de costo

Para diseñar un modelo ABC primeramente se deben definir las dimensiones de costo y rentabilidad que debe proporcionar el sistema.

Esta definición dependerá del alcance que se quiera dar al sistema y las características de operación de la empresa. A continuación se presentan ejemplos de objetos de costos que pueden ser definidos:

- Productos y línea de productos
- Clientes o segmentos de clientes
- Canal de distribución o ruta
- Zona, región y país
- Combinaciones entre los puntos antes citados

Para estas dimensiones se deben establecer las jerarquías como se ejemplifica en el siguiente triángulo:



Estas jerarquías deben limitarse con base en su representatividad tomando como importancia principal mostrar adecuadamente las dimensiones que representen el 80%, y a un nivel agregado el 20% restante.

La definición de objetos de costo y rentabilidad es fundamental para el diseño del modelo ABC, ya que establece las dimensiones de información que debe proporcionar el modelo ABC.

II. Definición de actividades

Para la definición de actividades es recomendable considerar los siguientes aspectos:

- Utilizar el enfoque de la Cadena de Valor para definir las actividades del negocio; es común encontrar que se definen las actividades de cada centro de costos o departamento con un enfoque funcional y esto es un error, porque las actividades del negocio cruzan las áreas funcionales.
- Para efectos de lograr una adecuada precisión en el costeo de actividades es suficiente con llegar al tercer nivel en la definición de actividades. Para explicar lo anterior presento el siguiente ejemplo:

<u>Nivel</u>	<u>Actividad</u>
1 .	Proceso de negocio: Comercializar
2	Subproceso: Vender
3	Tarea: Levantar pedidos
4	Paso: Capturar datos del cliente
5	Acción: Capturar número de cliente

Todas estas representan actividades en la empresa pero a un diferente nivel. Sólo para casos de Reingeniería de procesos es necesario bajar del tercer nivel.

- El nivel de detalle también debe ser justificado con base en el costo de las actividades; es común encontrar que el 80% de los costos se encuentran en el 20% de las actividades, por lo que sólo para este 20% de actividades se justificaría llegar a un mayor nivel de profundidad en la definición de actividades y para el 80% de las actividades que representan el 20% de los costos no tiene caso bajar a más del 3er. nivel.
- Una actividad definida siempre debe tener un resultado tangible y cuantificable.
- Una regla general es que una actividad debe ser algo en lo que alguien invierte al menos 5% de su tiempo.
- Un modelo ABC para una división de negocios tiene de 50 a 250 actividades en promedio.
- Un modelo sólo debe incluir aquellas actividades que las mismas divisiones encuentren interesantes y relevantes y tratando de agrupar todas las demás.

Es frecuente que en los proyectos de ABC se quieran definir las actividades de todos los procesos al máximo nivel de detalle, sin embargo, esto es un error porque sólo agrega complejidad al modelo y no genera ningún beneficio.

Si el alcance del proyecto es mayor al costeo de productos y se está pensando en contar con información para la toma de decisiones relativas a la reducción de costos y mejoramiento de los procesos, la definición de actividades deberá incluir aspectos tales como:

- Tipo de valor agregado de la actividad
- Si se considera para la valuación de inventarios
- Capacidad disponible de la actividad

III. Definición de “drivers de costos”

Para la selección de los “drivers de costos” se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Un “driver” debe ser información disponible y cuantificable por objeto de costo
- Una actividad debe tener sólo un “driver”
- Es importante distinguir entre “driver de recurso” (número de personal asignado por actividad) y “driver de actividad” (número de ordenes de venta procesadas)
- Normalmente los sistemas de las áreas operativas proporcionan información que puede ser utilizada como “driver de actividad”
- Los “cost drivers” también deben ser utilizados para evaluar el desempeño de las áreas operativas de la empresa.

IV. Diseño de reportes

Existe una amplia gama de tipos de reportes, la generación de éstos dependerá del alcance con que se diseñó y construyó el modelo. A continuación se presentan ejemplos de algunos reportes que pueden obtenerse de un sistema ABC/ABM:

Reportes ABC

Individuales:

- Costo por actividad
- Volumen por “driver de actividad”
- Cuota por “driver de actividad”
- Costo acumulado por “pool de costos”
- Importes distribuidos por “driver”
- Integración de tipo de gastos por actividad
- Integración de costo de actividades por objeto de costo
- Validación de absorción de gastos cargados del sistema contable
- Rentabilidad por producto
- Rentabilidad por cliente o segmentos de cliente

Comparativos

- Costo unitario por ABC vs costo unitario tradicional
- Margen de rentabilidad por ABC vs costo unitario tradicional

Reportes ABM

Individuales:

- Costos de los procesos y subprocesos de la Cadena de Valor
- Valor agregado por producto, actividad y cliente
- Costo de actividades y rentabilidad por cliente
- Comparación de costo por actividad contra la mejor práctica
- Capacidad utilizada por actividad
- Rentabilidad por segmentos de clientes, mercado, canal, etc.
- Rentabilidad por cliente/producto

Comparativos de mes actual contra mes anterior:

- Costo por actividad
- Cuota por actividad
- Volumen por driver de actividad
- Capacidad utilizada

Sistema computacional

En cuanto la automatización del modelo ABC existen las siguientes opciones:

- Construcción a la medida en un lenguaje de programación
- Desarrollo del modelo en hoja de cálculo
- Implantación de un paquete de ABC

Lo recomendable es utilizar un paquete disponible de software de costos ABC en lugar de realizar un proyecto de construcción de un sistema a la medida para:

- Eliminar el esfuerzo requerido para desarrollar el software
- Enfocar los esfuerzos en entender y analizar la nueva información de costos para obtener mayores beneficios

La selección del paquete deberá estar basada en la funcionalidad a largo plazo que se quiera obtener del sistema.

No es recomendable utilizar un modelo construido en hoja de cálculo debido a que se requieren altos esfuerzos para alimentar y mantener el modelo.

La organización puede no aceptar la información de un modelo basado en PC si éste no es el sistema oficial y no es usado sobre una base permanente para la medición del desempeño y la compensación.

Implantación

Los principales recomendaciones para el proceso de implantación son:

- Deben existir expectativas realistas sobre los resultados de un sistema ABC, ya que éste proporciona información muy valiosa para la toma de decisiones, pero los beneficios se obtienen siempre y cuando se lleven a cabo acciones correctivas.
- La administración funcional y de procesos debe aceptar y usar la información de costos nueva para apoyar decisiones y controlar/ reducir costos.
- Un escenario de negocio es claro basado en información de costos ABC, la administración debe estar dispuesta a tomar decisiones duras para reducir costos o aumentar utilidades al eliminar actividades, productos, servicios, clientes y canales de ventas y distribución.
- Los sistemas ABC deben estar integrados en los procesos formales de la empresa, tales como: evaluación del desempeño y la remuneración de todo el personal, y otros sistemas de la organización.
- Los gerentes deben empezar a ver a la organización como una serie de procesos integrados y administrar las actividades inherentes al proceso - usar ABC como la base de la Administración Basada en Actividades.
- ABC debe estar integrado con los procesos de reingeniería para identificar el valor dentro de la organización.
- El involucramiento de la alta dirección y la gerencia es necesario no sólo al inicio sino también a lo largo de todo el ciclo de vida del proyecto para lograr una adecuada implantación.

Conclusión

Los sistemas ABC/ABM aportan información empresarial útil para promover la ventaja competitiva en las empresas; sin embargo, no todas las empresas que emprenden un proyecto de implantación de estos sistemas logran concretar los beneficios cualitativos y cuantitativos que se pueden obtener.

La diferencia entre una implantación que no genera incrementos en la rentabilidad de la empresa y una implantación exitosa se debe a la forma en que se desarrolla el proyecto.

En este artículo se presentaron recomendaciones para el adecuado desarrollo de proyectos ABC esperando que al aplicar esta metodología cada vez más empresas mexicanas se sumen a las historias de éxito en la implantación de ABC/ABM.