

**PERCEPCIÓN DE LA DIRECCIÓN SOBRE  
LOS FACTORES QUE INFLUYEN EN LA  
PUESTA EN PRÁCTICA DEL SISTEMA  
ABC/ABM: Un Estudio Cualitativo.**

**Vicente Ripoll Feliu<sup>a</sup>  
Jorge Caldera<sup>b</sup>  
Yelitza Vega Aparicio<sup>c</sup>**

<sup>a</sup>Profesor de la Universidad de  
Valencia (España)

<sup>b</sup>Profesor DAC-UCLA

<sup>c</sup>Profesora DAC-UCLA

**E**l sistema de costos y gestión basada en las actividades (ABC/ABM) ha sido objeto de atención por parte de la literatura en contabilidad de gestión, tanto desde el punto de vista teórico como práctico. Investigaciones recientes revelan que el sistema tiene carencias de tipo estratégico y de detalles durante la puesta en práctica, que en ocasiones impiden aprovechar su potencial y las ventajas que se derivan de su uso. Esto es debido a que la aplicación de este sistema genera consecuencias conductuales en toda la organización, es decir, los factores de organización y comportamiento tienen una influencia significativa sobre los sistemas de contabilidad de gestión. Mediante el estudio de caso de una empresa de productos agropecuarios, se pretende conocer la percepción que tienen los directivos sobre los factores influyentes en la puesta en práctica del sistema ABC/ABM. Los resultados indican que se puede responder de forma satisfactoria, si las expectativas que surjan se orientan y canalizan para minimizar la resistencia al cambio del personal y estimular la aceptación y uso de la información que genera el sistema.

**Palabras claves:** *Sistema de costos y gestión basado en las actividades (ABC/ABM); Factores de organización y comportamiento; Consecuencias conductuales.*

## SUMMARY

**T**he system of costs and management based in activities (ABC/ABM) has been object of attention by the literature in management accounting, as much from the theoretical point of view as from the practical. Recent investigations reveal that this system has strategic problems and some details that arise during its implementation that prevent from getting its advantages. This is because its application has behavioral consequences in the whole organization, in other words, organization and behavior factors have a significant influence on the systems of management accounting. This article shows the findings of a case study on a farming product company, designed to know the perceptions of the executives about the influential factors acting during the implementation of the ABC/ABM. Results indicate that it is possible to get a favorable respond in the organization, if the expectations are oriented and canalized to diminish the resistance to the change of the personnel and to stimulate the acceptance and use of the information that the system generates.

**Key words:** *System of costs and management based on the activities (ABC/ABM); organization and behavior factors; Behavior consequences.*

## PERCEPTIONS OF THE EXECUTIVES ON THE INFLUENTIAL FACTORS IN THE IMPLEMENTATION OF THE ABC/ABM SYSTEM : A QUALITATIVE STUDY.

**Vicente Ripoll Feliu<sup>a</sup>**  
**Jorge Caldera<sup>b</sup>**  
**Yelitza Vega Aparicio<sup>c</sup>**

<sup>a</sup>Professor Universidad de Valencia (España)

<sup>b</sup>Professor DAC-UCLA

<sup>c</sup>Professor DAC-UCLA

## INTRODUCCIÓN

**L**os aspectos organizativos y de comportamiento tienen una notable influencia sobre la puesta en práctica del sistema ABC / ABM. Las investigaciones muestran que una puesta en práctica acertada depende de muchos aspectos (Kennedy y Affleck-Graves, 2001), siendo los factores de organización y comportamiento los más representativos (Anderson, 1995; Shields, 1995; Roberts, 1997; McGowan, 1998 y Krumwiede, 1998), puesto que condicionan, estimulan y contribuyen a ofrecer orientaciones de cómo vencer la resistencia del personal para ponerlo en práctica. La literatura muestra pocas evidencias empíricas sobre los aspectos que afecten al uso de los sistemas de contabilidad de gestión (Norris, 2002).

El destino del sistema, depende de cómo se corresponde con las preferencias, objetivos, estrategias, habilidades y recursos de las coaliciones dominantes de los empleados, que surgen de las acciones emanadas por la dirección. La perspectiva adoptada es la clave de su puesta en práctica con eficacia para que sea satisfactoria (Shield, 1995; McGowan y Klammer, 1997).

Este estudio tiene como objetivo, conocer la percepción que tienen los directivos con la puesta en práctica del sistema ABC / ABM, considerando factores de comportamiento y organización, así como sus resultados.

Este objetivo se fundamenta, en primer lugar, en conocer los efectos que ocasiona la puesta en práctica y uso del sistema en la estructura organizativa de una empresa, sobre todo cuando éste lleva tiempo en marcha. En segundo lugar, para precisar cambios y detalles que perciben los usuarios de la puesta en práctica y uso del sistema, elementos vitales

para apreciar las estrategias emprendidas. Y por último, para determinar si el impacto de los factores de organización y comportamiento afectan la puesta en práctica y su uso.

Como este tipo de aspecto y su tendencia se concibe y analiza mejor dentro de su contexto organizativo, la presente investigación se realiza en una empresa con el fin de conocer la percepción de los integrantes, así como, aquellos elementos que puedan proporcionar respuestas a los planteamientos formulados. Se conoce que ciertas estrategias emprendidas y sus detalles orientan la dirección de los factores de comportamiento y de organización en su puesta en práctica. No pretendemos que este estudio muestre, de manera específica, todas las estrategias y los cambios que puedan ocurrir en una organización como consecuencia de su introducción, pero sí podrá servir como punto de referencia para investigaciones futuras.

Es más fácil constatar un cambio tecnológico dentro de las organizaciones, como por ejemplo un equipo, que percibir un cambio en el comportamiento de las personas por la introducción de un nuevo sistema como el ABC / ABM. Una razón por la que se percibe una baja innovación en los sistemas de Contabilidad de Gestión es que el potencial de beneficios aportados, en este tipo de introducciones, es menos tangible que las innovaciones técnicas (Jermias, 2001).

Revisada y analizada la literatura existente que proporciona los fundamentos para canalizar la investigación, se presenta un estudio cualitativo en la empresa Agropecuaria Agroislas, C.A., con la intención de dar respuesta a las siguientes cuestiones a investigar:

CII. La estructura organizativa de la empresa se ve afectada por la puesta en práctica

del sistema.

CI2. Los factores de comportamiento y de organización influyen en el acierto de la puesta en práctica y uso del sistema.

CI3. Son favorables las percepciones de los gerentes sobre la puesta en práctica y uso del sistema ABC / ABM.

### **ESTADO DE LA CUESTIÓN DEL ABC / ABM**

Para la AECA (1998) el sistema ABC / ABM es una herramienta centrada en la medición, cuantificación y control de las actividades o tareas que acomete una empresa para desarrollar su actividad habitual, pasando a un segundo plano el centro o departamento al que pueda estar adscrita una determinada tarea o actividad. Esta perspectiva, en la práctica, ha conducido a una nueva forma de operar las relaciones dentro de la organización y reviste vital atención. En el ámbito organizativo y jerárquico se debe seguir un orden en el cumplimiento de los canales regulares para la actuación y desempeño de las personas que conforman las unidades organizativas. Se ha encontrado que el enfoque de las actividades estimula las relaciones interdepartamentales, tanto desde el punto de vista vertical como horizontal y trasversal.

En este contexto, surge un problema sobre el sistema ABC / ABM relacionado con el grado en que las cuestiones contextuales se reconocen como una dificultad en la puesta en práctica.

### **FACTORES TÉCNICOS, ORGANIZATIVOS Y DE COMPORTAMIENTO QUE AFECTAN AL SISTEMA ABC / ABM: EVIDENCIA EMPÍRICA**

A partir de la revisión exhaustiva de estudios, que analizan las consideraciones sobre

los factores técnicos; la influencia de los factores de organización y comportamiento y las reacciones que han surgido durante la puesta en práctica del sistema, se extraen y se plantean algunas debilidades o inquietudes que consideramos deben ser indagadas, tomando en cuenta los resultados que aportan y las sugerencias señaladas por los investigadores. Estas se constituirán, en el epígrafe de la metodología, como en las proposiciones de la investigación empírica.

### **Incidencia de los factores técnicos en la puesta en práctica.**

Algunas investigaciones han puesto de manifiesto, que cuando las organizaciones no implanten un sistema ABC / ABM, se debe a que consideran que los costos asociados a su establecimiento superarían a las ventajas que se obtendrán por su utilización (Shim y Stagliano, 1997; Davies y Sweeting, 1993). Prueba de ello, es que citan factores técnicos como los honorarios de consultores, la recogida de datos, el entrenamiento, la adquisición de nuevos equipos informáticos y el diseño del software.

No obstante, investigaciones sobre adoptadores y no adoptadores potenciales del sistema (Innes *et al.*, 2000) revelan, que mientras los usuarios juzgaron que las ventajas financieras pesan más que sus costos, la preocupación era común entre los no usuarios: la complejidad y sus costos constituyen la fuerza disuasoria de su adopción. Esto confirma una investigación previa (Cobb *et al.*, 1992), que las opiniones positivas de los experimentados en el sistema sugieren que esta barrera sea más bien una expectativa y no una realidad.

La introducción del sistema en las empresas se orientan hacia la construcción y el diseño del

software, con poca atención a los factores de organización y comportamiento (Shields, 1995), los cuales sino se consideran, existe la posibilidad de que surjan efectos indeseados como resistencia o barreras que puedan provocar retraso. Existe evidencia sobre los problemas experimentados por empresas que han tratado de implantarlo (Cobb *et al.*, 1992; Cooper *et al.*, 1992; Friedman y Lyne, 1995; Malmi, 1999).

### **Incidencias de los factores organizativos y de comportamiento en la puesta en práctica.**

Los aspectos organizativos y de comportamiento tienen una notable influencia sobre la puesta en práctica del sistema (Anderson, 1995; Foster y Swenson, 1997; Krumwiede, 1998) y, en general, en todos los sistemas de contabilidad de gestión. En este sentido, Scapens y Roberts (1993) argumentan que para entender en forma correcta el cambio contable es necesario tomar en consideración la forma en que se pone en práctica el sistema. Las resistencias y las consecuencias que pueden surgir son dependientes del proceso de introducción del nuevo sistema, incidiendo diversos factores organizativos en dichos efectos, producto de la acción de los distintos agentes implicados en el cambio contable.

Es importante que una estrategia de puesta en práctica del sistema se dirija hacia factores organizativos y de comportamiento. Shields y Young (1989) elaboraron un modelo con estas premisas para la puesta en práctica acertada de los sistemas de costos, el cual trata su puesta en práctica, como una innovación administrativa en una organización en la que el éxito depende del cómo y cuando se ocupen de factores específicos de comportamiento. El postulado sostiene que el ABC / ABM no son innovaciones técnicas. Esta distinción es importante, ya que la decisión de adopción y el

éxito de su puesta en práctica son determinados más por variables particulares de comportamiento y de organización, que por consideraciones económicas y técnicas.

En los resultados de los trabajos de Drury y Tayles (1994), Innes y Mitchell (1995), Krumwiede (1998), Clarke *et al.* (1999), Innes *et al.* (2000), Dahlgren *et al.* (2001) y Schoute (2003) se observa, que el porcentaje más alto de empresas que tienden adoptarlo, se ubica en aquellas que presentan un mayor tamaño. La explicación sobre esta tendencia se deriva, además de la disponibilidad de recursos tanto económicos como de organización para acometer la innovación, en que el tamaño de las organizaciones se relaciona positivamente con la complejidad de las tareas. Las organizaciones de mayor tamaño presentan tareas más complejas que las pequeñas, lo que las lleva a una mayor especialización y diferenciación y, por ende, a presentar problemas de integración de las diferentes tareas. Los sistemas de información en contabilidad de gestión constituyen una solución a estos problemas, por lo que las empresas desarrollan sistemas cada vez más sofisticados como el ABC /ABM para solventarlos (Chenhall y Langfield-Smith, 1998).

Al respecto, surge una primera reflexión estimulada cada vez más por parte de los investigadores. Se deben examinar los efectos que la puesta en práctica del sistema ABC / ABM ocasiona sobre la estructura organizativa de las empresas, puesto que las actividades constituyen procesos que atraviesan las fronteras departamentales (Kaplan, 1992) y altera las áreas de responsabilidad (Cobb *et al.*, 1992; Innes, 1999; Drury y Tayles, 2001), sobre todo en aquellas que llevan bastante tiempo tratando de implantarlo. En consecuencia, existe la presunción de que

ocurren cambios en la estructura y son estimulados por la adopción de un sistema de esta naturaleza (Friedman y Lyne, 1995; Gosselin, 1997), conduciendo a una mayor flexibilidad de la organización.

En correspondencia con los desarrollos teóricos de Shields y Young (1989) y Argyris y Kaplan (1994), se confirma la relación entre las variables organizativas y de comportamiento y el éxito del sistema, en detrimento de variables técnicas: tipo de software empleado, integración o no con otros sistemas de contabilidad, o ayuda o no de consultores externos. En el mencionado estudio, las variables significativas y positivamente asociadas con la puesta en práctica con éxito del ABC / ABM o con la obtención de beneficios financieros fueron: Apoyo de la alta dirección a las iniciativas que surjan por su puesta en práctica, el vínculo con las estrategias competitivas y con las iniciativas de calidad, así como el entrenamiento en el diseño, puesta en práctica y su uso, el sentido de propiedad del sistema por departamentos no contables, recursos adecuados para las iniciativas determinadas por el ABC / ABM y acuerdo general sobre la claridad de sus objetivos.

Krumwiede (1998), evidencia que el acierto de su puesta en práctica está asociado con factores de organización, tales como el apoyo de la dirección superior, el entrenamiento en la puesta en práctica, unión a la evaluación de la actuación y la compensación, vínculos con iniciativas de calidad, suficiencia de recursos y la propiedad del sistema por personal no contable.

McGowan y Klammer (1997), ponen de manifiesto cómo la puesta en práctica había sido eficaz, sobre todo en tres factores identificados: el apoyo de la dirección superior, la vinculación con la evaluación de la actuación

y el adecuado entrenamiento.

Los factores que promueven la adopción y satisfacción del sistema fueron analizados en un estudio empírico por Anderson y Young (1999), los resultados muestran que, el proceso de puesta en práctica influye claramente y está directamente vinculado con los factores contextuales.

La puesta en práctica del sistema es percibida como adecuada cuando es aceptada y usada (McGowan, 1998), y provienen de las medidas que describen los usuarios ante la innovación, como actitudes y satisfacción, obteniéndose elementos apropiados para evaluar el sistema en cuestión (McGowan y Klammer, 1997).

Una segunda reflexión a considerar, iría en el sentido de la importancia del apoyo de la dirección, y presente en un comentario cualitativo sobre el ABC / ABM en Amat *et al.* (2003). Las empresas con un escaso apoyo de la dirección usarán el sistema sobre una base limitada (Krumwiede, 1998), tomar decisiones que impliquen cambios trascendentales, requiere de capacidad y habilidad, y lo más importante, de una considerable disposición de los directivos.

Kaplan (1992), hace hincapié que el ABC / ABM es un sistema de gestión y no un sistema de contabilidad, y su poder está en que sus outputs puedan ser utilizados en la gestión de costos. Es decir, la información del sistema, *per se*, no invoca acciones y decisiones que conducen a mejorar los beneficios y rendimientos operativos. La dirección debe establecer un proceso consistente de cambio organizacional y puesta en práctica, si la organización aspira recibir ventajas de las ideas mejoradas, producto de un análisis del sistema (Innes *et al.*, 2000).

Norris (1994) condujo un estudio de caso de las percepciones de los usuarios del sistema en una empresa. Sus resultados son coherentes con la conclusión relacionada que la aceptación y uso de la información del ABC / ABM dependen de dos factores: la creencia en la teoría, y el reconocimiento de la exactitud del output de esa aplicación. En consecuencia, la tercera inquietud, es la dificultad en la utilización de la información por parte de los usuarios, y que surge cuando el sistema está puesto en marcha en las organizaciones.

La aceptación y uso de la información que genera el sistema, necesariamente, debe pasar por el dominio de los gerentes. Una vez que los costos del producto han sido establecidos, el problema es cómo usar la nueva información (Cobb *et al.*, 1992). Los entrevistados, en los estudios de casos, han manifestado que “...Había una carencia de entrenamiento y ellos no entendieron el sistema” (Briers y Chua, 2001:253). Es decir, la falta de instrucción sería una razón que explica porqué algunas personas se sienten incómodas con su uso (Innes, 1999).

La participación y la comunicación podrían ser usadas para reducir o superar la resistencia al cambio (Norris, 1994), ya que la comunicación incrementa el conocimiento del receptor: los usuarios. En este contexto, el apoyo de la comunicación es proveer algunos estímulos para que su actitud y percepción hacia la propuesta de cambios sean más optimista (Jermias, 2001).

La experiencia obtenida de las investigaciones sugiere generar mayor énfasis sobre este punto y esto ocurre cuando no es comunicado por la dirección a los gerentes y el personal de la empresa (Friedman y Lyne, 1995). Estos autores, en un estudio de caso

múltiple, establecieron que un resultado satisfactorio, era la resistencia limitada al sistema ABC / ABM.

La cuarta reflexión a tomar en cuenta, parte del análisis, que por lo general, toma tiempo y es más difícil de lo que la mayoría de las empresas esperan. A veces, se presenta una carencia de tiempo para implantar el sistema y permanece como un problema que con frecuencia, la solicitud de su extensión, no logran ser sensibles a las exigencias directivas (Innes y Mitchell, 1998). Esto ocurre a menudo, puesto que los miembros del equipo de proyecto y el resto del personal no están acostumbrados a pensar en términos de las actividades que cruzan los límites de los departamentos (Cobb *et al.*, 1992).

Una práctica clave y que puede conducir a resolver esta situación, sería precisar un líder del equipo y, además, miembros a tiempo completo para la puesta en práctica (Krumwiede y Roth, 1997). Las investigaciones han reflejado ciertos fracasos en las organizaciones, debido a las personas que han dirigido el proyecto (Cobb *et al.*, 1992; Innes y Mitchell, 1993; Friedman y Lyne, 1995; Friedman y Lyne, 1999), aún cuando estaban facultados, carecían de dotes de dirección y autoridad suficiente para promover la iniciativa. Además, si no existe un líder, es improbable que el proyecto se implante (Krumwiede y Roth, 1997).

Los aspectos técnicos del sistema, según se evidencian en las investigaciones, no constituyen factores determinantes de éxito, pero se siguen presentando casos donde se pretenden superponer a los factores de comportamiento y organización: “...Sólo unos ingenieros industriales dispersados y contadores aislados siguieron creyendo que el sistema ABC /ABM podría salvarse

*simplemente enalteciendo los componentes de los equipos informáticos y las partes del software”* (Briers y Chua, 2001:266).

Un principio útil durante la fase inicial de puesta en práctica sería que los miembros que conformen el equipo tengan una visión clara y se fijen objetivos sobre el sistema (Foster y Swenson, 1997). Un sistema complicado no será usado, si proporciona información no relevante a la dirección. El alcance, rigor y sofisticación varía considerablemente (Innes y Mitchell, 1998).

Una quinta reflexión, se fundamenta, en establecer de manera clara la definición de los objetivos y el alcance del sistema (Ripoll y Tamarit, 2004), en la etapa de análisis. Esto influirá favorablemente en la utilización de la información por parte de los usuarios, constituyéndose en un factor esencial para el éxito de la puesta en práctica (Krumwiede y Roth, 1997). Al respecto, McGowan y Klammer (1997) han encontrado una correlación significativa entre la satisfacción del sistema y la claridad de los objetivos.

## METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

La investigación tiene como propósito, conocer la percepción de los gerentes sobre la puesta en práctica y uso del sistema ABC / ABM, y tratar de comprender los cambios y las estrategias que implica su adopción para acertar en su cometido, como herramienta de gestión de las organizaciones, considerando factores de comportamiento y organización.

La metodología utilizada para cumplir con dicho propósito se circunscribe dentro de la *investigación cualitativa*, puesto que proporciona el soporte teórico para la recogida, tabulación y análisis de datos no cuantitativos, y permite que la evidencia empírica de las

proposiciones a investigar, pueda validarse mediante el *método estudio del caso* (Eisenhardt, 1989; Yin, 1994). Este método, es una técnica de investigación cualitativa, basada en el trabajo de campo, adecuada cuando el conocimiento del fenómeno a investigar requiere analizarse en su contexto real sin alterar las variables a estudiar, donde la interacción es producto de múltiples factores y su descripción, y posterior explicación, requiere información procedente de diversas fuentes primarias (Yin, 1994).

El método tiene un papel emergente en la investigación en Contabilidad de Gestión, como consecuencia de la complejidad y los cambios producidos en las organizaciones (Otley y Berry, 1994), y posibilita una mayor precisión y comprensión de las influencias y procesos asociados con la modificación de los sistemas y sus prácticas (Hopwood, 1983; Scapens, 1990).

El propósito de la investigación empírica<sup>1</sup>, fundamentada en el estudio de caso, no se basa en generalizar sus resultados, sino más bien, en utilizar la capacidad explicativa para profundizar en la comprensión del fenómeno a estudiar. Plantearse cuestionamientos para deducir y contrastar, es decir, *cómo y porqué* ciertas prácticas tienen que ser implantadas (Kaplan, 1986). En nuestro caso, dar respuesta a los cuestionamientos formulados de *cómo y porqué* ciertos factores de organización y comportamiento, influyen en el acierto a la hora de implantar el sistema ABC / ABM; elementos que activan en el investigador mecanismos de búsqueda de realismo del proceso (Humphrey, 2001).

La empresa que hemos seleccionado para el caso: Agropecuaria Agroislas, C.A.<sup>2</sup>, ha sido elegida premeditadamente, considerando que desde 1999 la dirección destinó recursos para iniciar la puesta en práctica del sistema ABC /



ABM y, hasta ahora, lleva más de cuatro años de evolución. Este tiempo, según la literatura, resulta suficiente y relevante para conocer los efectos que ha causado en la organización. Por consiguiente, los aspectos que se pretenden abordar requieren de maduración, y sería adecuado indagar, durante las entrevistas a los gerentes y directores de varios niveles de la organización, como unidad de análisis, cuáles son sus percepciones acerca de la puesta en práctica, considerando los factores de comportamiento y organización.

El diseño de la investigación requiere de una planificación sistemática en la recogida y análisis de los datos (Yin, 1994), pues se asegura que los pasos lógicos a emprender corroboren; en primer lugar, que las evidencias acumuladas se correspondan con los hechos de la realidad estudiada y, en segundo lugar, que los resultados que se obtengan, proporcionen respuestas a los cuestionamientos que se han establecido en la investigación. Estos fueron enunciados al final del epígrafe 1.

A partir de las cuestiones, se procede a formular un conjunto de *proposiciones* que serán contrastadas mediante el estudio empírico. Cada propuesta presenta un carácter descriptivo o explicativo, de acuerdo con los objetivos establecidos en la investigación. Estas son:

- La puesta en práctica del sistema ABC / ABM afecta positivamente la estructura organizativa de la empresa.
- El apoyo de la alta dirección influye favorablemente en el acierto de la puesta en práctica del sistema ABC / ABM.
- El papel del líder y el patrocinador en el equipo de proyecto contribuye positivamente en la creación de un compromiso de los gerentes a usar la

información.

- La comunicación y el entrenamiento del personal influyen favorablemente en el dominio de la información por parte de los gerentes.
- El diseño de los sistemas ABC / ABM para los objetivos pretendidos influye favorablemente en la utilización de la información por parte de los usuarios.

El criterio para interpretar los resultados requiere de un esfuerzo para incrementar la validez del estudio del caso (Rodríguez *et al.*, 1999). Hemos optado, por la estrategia más apropiada en los estudios de caso de tipo explicativo y dirigida a un único caso; conocida como *la creación de explicación* (Yin, 1994), que consiste en construir un marco teórico inicial, que explique el fenómeno a estudiar y sobre el que se formulan las proposiciones teóricas. Posteriormente, se contrastan los resultados obtenidos con las proposiciones, en más de una ocasión. Este proceso de revisión será iterativo, hasta que los datos recogidos concurren en una secuencia lógica de eventos que pueda explicar los resultados arrojados del caso.

En nuestro caso para desarrollar el protocolo<sup>3</sup> se utilizaron entrevistas en profundidad, entrevistas estructuradas, revisión de registros y documentos, observación directa e intervención del propio investigador. Así, se obtienen las evidencias de diversas fuentes con la finalidad de contrastar y observar si convergen en un mismo hecho: principio de *la triangulación* (Yin, 1994). Esto permite corroborar la validez de los datos recogidos y contribuye a incrementar la fiabilidad de las apreciaciones que surjan de la unidad de análisis.

En la investigación empírica se efectuaron 16 entrevistas en profundidad, con una

duración promedio de una hora y media cada una, a tres tipos de informantes claves: la persona de la empresa que ocupa uno de los cargos gerenciales en el nivel estratégico, como es la Vicepresidencia; al personal del nivel táctico representado por las diferentes personas a cargo de las direcciones; y por último, algunas gerencias del nivel operativo, en su mayoría, relativas a la parte productiva de la organización. En cambio, las entrevistas estructuradas se aplicaron a ciertas personas de los niveles táctico y operativo, que trabajan como asistentes, y que recogen, preparan y aportan la información que proporciona el sistema ABC / ABM a la dirección.

### **RESULTADOS DEL CASO: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN**

El sistema ABC / ABM, según se observó durante la revisión de la literatura, constituye una herramienta que requiere de ciertas estrategias y enfoques para acertar en su puesta en práctica. El cambio que su introducción implica, puede generar consecuencias no deseadas, como la resistencia, al no considerar ciertas acciones conducentes a estimular su comprensión y aceptación. Así, analizando ciertas variables que conforman los factores de comportamiento y organización como el apoyo de la dirección, la estructura organizativa, el papel del líder y patrocinador del proyecto, la comunicación y el entrenamiento, y el diseño de los sistemas para los objetivos pretendidos; se pueden extraer interesantes aportes de la experiencia, así como conocer mejor ciertos detalles y su interrelación.

En este sentido, nuestra investigación empírica posee dos aplicaciones primordiales del estudio del caso (Yin, 1994), como son: describir el escenario donde se desarrolla el estudio del caso y explicar las interrelaciones causales que se producen en la realidad.

### **IDENTIFICACIÓN DE AGROPECUARIA AGROISLAS, C.A.**

El grupo Agroislas, C.A. es una corporación que agrupa 9 empresas en diversos sectores: agropecuaria, manufacturera, comercial y de servicio; destacándose entre ellas Agropecuaria Agroislas, C.A., objeto de estudio para esta investigación. Todas emplean el sistema de costos y gestión basada en las actividades (ABC / ABM) desde 2000, y en unas se encuentra más avanzada que en otras, pero el propósito del nivel estratégico del consorcio es lograr consolidar la adopción y puesta en práctica de ésta herramienta para obtener información y fundamentar la toma de decisiones.

La empresa es un complejo industrial de gran envergadura, puesto que combina la producción intensiva avícola, lechera y de cerdo con el cultivo de cebollas. La organización cuenta con una infraestructura altamente tecnificada y posee un plantel de 1.080 personas, cuyo volumen de negocios anual es de 52 millones de dólares, que representan el 46 % de los ingresos totales de la corporación. Esta se encuentra ubicada en la ciudad de Barquisimeto, Estado Lara. Su fin principal es la producción agropecuaria de calidad, en productos como huevos, leche, cerdo y cebolla.

### **ANÁLISIS DE LAS VARIABLES**

Las evaluaciones realizadas sobre cada una de las variables estudiadas en la empresa Agropecuaria Agroislas, C.A., son analizadas a partir de la percepción de los gerentes y directores ubicados en diferentes niveles, y con relación a los factores de organización y comportamiento; análisis efectuado por

medio de la información recabada en las diferentes entrevistas, acceso a documentos y mediante la observación directa. Estas estaban dirigidas a una muestra conformada por profesionales multidisciplinares. Las entrevistas pretendían conocer los detalles y efectos que se presentaron, con relación a los factores antes mencionados, durante la puesta en práctica y uso del sistema ABC / ABM. Asimismo, se presenta de manera correlacionada, breves transcripciones de las opiniones de los entrevistados de diferentes niveles de la organización que permiten afianzar los aspectos consultados.

### **Estructura organizativa**

La puesta en práctica y uso del sistema ABC / ABM implicó para la organización adaptarse a ciertos cambios, que como consecuencia de su introducción, generaron modificaciones graduales en la estructura organizativa. En su primera fase, cuando se definían los inductores de costos para los grupos homogéneos de las actividades, éstos sirvieron de base para construir los diferentes modelos de costos para cada producto que oferta la empresa a través del software. Pero, en la medida en la que se iban articulando y revisando cada uno de ellos, en virtud de que las actividades siguen el flujo del proceso de negocio, los gerentes y directivos comenzaron a actuar sobre las causas de los costos, conduciendo a una mayor interdependencia a los departamentos, no importando su ubicación en la estructura, con el objeto de buscar mejoras en su gestión.

Tal y como lo relata la gerente de control de calidad “... *nunca imaginé que mis orientaciones como coordinadora a lo largo de todo el proceso, hubiese conducido a reducir el coste de las actividades de la gerencia y tuvieran efectos inmediatos en otras.....antes*

*cumplía con mi responsabilidad y hacía observaciones, pero buscar conjuntamente con otras personas de otras áreas operativas o de apoyo, no resultaba nada fácil.... fue un trabajo arduo, interesante, pero a la final gratificador”*. Este tipo de acciones, exige la colaboración y participación de los miembros de la organización con el fin de adecuar las responsabilidades gerenciales y operativas que exigía el nuevo enfoque de trabajo, y así, adaptar la estructura a las características del mismo.

Una revisión de las pautas por parte de la empresa se pudo percibir, al cabo de año y medio con el sistema en marcha, cuando para gestionar mejor las operaciones y con el propósito de tener una mayor capacidad de respuesta (en este caso ante los clientes), se tomó la decisión de desmontar de la estructura la dirección de comercialización. Así, el personal de esa unidad fue transferido a otras unidades, entre ellas a las gerencias de producción. Se debe tener presente, que el objetivo principal no fue achatar la estructura organizativa, ni reducir el número de niveles ni de plantilla, simplemente representa una forma de redistribuirse el trabajo entre las distintas unidades y adecuarse a las exigencias del nuevo sistema, además de prestar una mejor atención a los clientes.

Este tipo de respuestas que observamos en la empresa, producto de la puesta en práctica y uso del ABC / ABM, ha afectado las relaciones, procesos y procedimientos de trabajo, tanto formales como informales entre los diversos departamentos (operacionales o de servicio), así como la actitud de la organización en su conjunto. Esto conduce a una estructura más dinámica y flexible capaz de permitir modificaciones internas para adaptarse a los cambios exigidos por el entorno, y que a su vez ofrezca la oportunidad a sus integrantes a

maximizar el uso de sus conocimientos, habilidades y destrezas necesarias para alcanzar los objetivos trazados por el nivel estratégico.

### **Apoyo de la dirección superior**

La dirección superior se ha visto involucrada en una serie de acciones que ha tenido que emprender y asumir, en vista de algunos obstáculos encontrados durante la puesta en práctica, y como producto de una serie de resultados consecuentes que ha aportado el ABC / ABM como sistema de información.

El vicepresidente de la empresa manifestó, que a los cinco meses de haber comenzado con la puesta en práctica, se tuvo que destinar más recursos de lo previsto para seguir adelante con el proyecto. Esto ocurrió, porque se trató de poner en práctica, de forma simultánea en todas las áreas de la organización. Esta situación, condujo a reducir los plazos en la recogida de datos, pues en algunas de ellas no se habían logrado obtener los soportes suficientes para montar los modelos de costos en el software diseñado para tal fin.

Por otra parte, estando el sistema en marcha, al cabo de año y medio, la gerencia de control de calidad, en vista de las continuas reducciones de costos que venía alcanzando y articuladas con otras unidades operativas de la empresa, presentó una propuesta. Esta surge debido a que se había disminuido el número de análisis físico-químicos de la unidad, llegando a representar casi un 30 % del volumen normal de sus operaciones. En consecuencia, se planteó ante la dirección superior que de conseguir unos costos unitarios inferiores en comparación con los existentes en el mercado, se le diera la oportunidad de ofrecer servicios a terceros. Además, en la zona en la que se ubica la empresa, había un mercado considerable y

cautivo. Los resultados fueron convincentes, tal como relata la persona responsable: “... *los costos que nosotros obtuvimos eran mucho menor que los precios que ofrecía el mercado, aún cuando nosotros usamos la normas COVENIN-ISO 9002<sup>4</sup> para efectuar los análisis.*” En función de esta conclusión, la dirección consideró tal planteamiento y luego de ciertos ajustes decidió activar la apertura del servicio a los productores de la zona. De esta forma, se logró recuperar más de un 90% de aquella disminución en las operaciones, reportando para la organización unos ingresos adicionales.

Aspecto similar ocurrió con la gerencia avícola. Al conocer los diferentes costos que presentaba la unidad de negocio en cada variedad de producto, estuvieron en condiciones de precisar cuanto era la rentabilidad que ofrecía cada una de ellas. En consecuencia, existía una variedad de calidad inferior, por su tamaño y peso, características éstas que determinan la cualidad del producto, que comenzaban a crearles dos tipos de problemas: baja rentabilidad y exceso de gestión para colocarlo en el mercado. Así que, alguna opción se tenía que buscar.

Como apunta el responsable: “...*siempre se nos ha sugerido en reuniones del comité directivo que tenemos que ser proactivos, buscar posibles alternativas, ser creativos y explotar el potencial que aporta la herramienta y la versatilidad que proporciona el software*”. En tal sentido, se emprendió un estudio de mercado y encontraron que los consumidores demandaban una mayor comodidad y fiabilidad en el empaquetado del producto. En consecuencia, presentaron a su proveedor habitual las características que debería contener el nuevo empaquetado y que, como estrategia, sería utilizado para aquel tipo de producto. Se elaboró el proyecto y se expuso su propósito a

la dirección superior en comité directivo. Se aprobó y se dispuso de los recursos necesarios. Esta decisión, no sólo consiguió posicionar mejor este tipo de producto en el mercado, sino que ahora tiene un margen de rentabilidad casi similar a las cuatro primeras categorías de calidad que tiene la organización. Es decir, con una inversión que no resultó ser tan significativa logró agregarle ese valor que percibe el cliente y que está dispuesto a pagar por él.

Por otra parte, existen otros resultados que se han alcanzado en la organización, de forma sistemática, como mejoras en los procesos y reducciones de costos, que junto con las acciones antes expuestas condujo a la revisión del sistema de recompensa del personal.

Antes del ABC / ABM, la asignación de incentivos al personal se fundamentaba básicamente en función de los indicadores técnicos de producción y servía, a su vez, como instrumento de control para evaluar la actuación. El uso de ellos condujo por mucho tiempo a un incremento en los niveles de producción y, por consiguiente, a un aumento en el volumen de negocios. Sin embargo, la mayoría de las veces, representó un crecimiento de los costos de producción, y resultaba mayor que el beneficio que podía percibir la empresa por aquellos logros alcanzados. Este procedimiento, como punto de referencia, no satisfacía las necesidades de la dirección, pues parecía carecer de sentido.

El ABC / ABM se aplica en función del beneficio que arroje la unidad de negocio respectiva, lo que implica que los responsables consideren, no sólo los elementos técnicos como punto de partida, sino también la necesidad de buscar la mejora continua que permita reducir costos en todo el proceso, sin abandonar la calidad, lo que redundará en

mayores ingresos para la empresa, directores y gerentes. Esto, permite a los administradores tener una visión global del negocio, cuestión que no se obtenía antes de la puesta en práctica. Con ello, se busca fomentar que las acciones individuales se adapten a los objetivos de la organización.

En resumen, el uso de la herramienta impulsó una modificación en la forma de establecer los incentivos, siendo ahora un porcentaje sobre el beneficio neto. No obstante, la evaluación de la actuación de gerentes y directores, debe partir de los indicadores técnicos de producción, pero con una variante, se incorporan unos rangos de rendimiento que deben cumplirse previamente y que lo constituyen los estudios técnicos elaborados por los especialistas de cada área, con antelación a la obtención de los productos agropecuarios. Estos elementos contribuyen a estimular la elaboración de productos, no sólo de calidad, en virtud del cuidado que tiene el personal en cada una de las fases del proceso agropecuario al seleccionar los insumos, sino también a generar productos a bajo costo. En el caso de los capataces y jefes de área, se registrarán sólo por los indicadores técnicos establecidos.

Los acontecimientos antes señalados, reflejan una muestra de la disposición de la dirección superior de asumir retos y compromisos que contribuyan al logro de los objetivos.

### **Papel del líder y el patrocinador**

Los participantes de la muestra manifiestan que, la empresa Agropecuaria, al asumir el compromiso de poner en práctica el sistema, condujo a la dirección a tomar la decisión de contratar un profesional con conocimientos sobre el tema, que se encargaría de dirigir el proyecto. Este se ubicó dentro de la dirección

de administración y finanzas. Desde esta posición estaría dotado de autoridad y responsabilidad para llevar a cabo los cambios que fueran necesarios hasta lograr implantar el sistema. Además, contaría con el apoyo del nivel estratégico, en este caso de la vicepresidencia, que era la promotora de la iniciativa.

Así pues, se creó un comité directivo integrado por el gerente de proyecto (Líder), su asistente y siete gerentes de áreas: cinco productivas y dos de servicios. A su vez, cada gerente de área integró equipos de trabajo. Se establecieron sesiones de trabajo semanales, donde se iba presentando su grado de ejecución y los resultados, éstos últimos mediante discusiones de trabajo, y se consideraba la planificación para las sesiones próximas.

Un elemento importante que se presentó durante la conformación de los equipos de trabajo fue que se agregó una persona que no tuviera ninguna vinculación con el área objeto de análisis. Tal y como lo señala el director de administración y finanzas: “... *El propósito era que sirviera como elemento catalizador a la hora de discutir sobre la elección de los inductores de costos, actividades, entre otros tipos de acciones, y que tratara de conciliar las posiciones encontradas de los integrantes del grupo.*” Una característica primordial de dicha persona era que debía haberse ganado en la organización el respeto y profesionalismo de sus compañeros. De esta manera, como asienta la misma persona “*se garantizaba un acuerdo común, se perdía menos tiempo y se tenía presente no perder de vista la visión general del proyecto*”. En este caso, se refiere, a uno de los objetivos primordiales que tenía el comité directivo del proyecto: conocer el coste de todos los productos, así como, sus procesos, actividades e inductores.

Estos equipos se encargaron de ir construyendo los diversos modelos de costos para todos los productos, orientados en todo momento hacia el proceso de negocio de la empresa, cuestión que se facilitaba, gracias al software que se diseñó para tal fin. En este se iban efectuando la carga de datos y se articulaban en cadena de forma sistemática, hasta obtener el flujo de costos completo de la organización. La obtención de dichos costos se alcanzó a los diez meses de haberse iniciado el proyecto. En consecuencia, a partir de ese lapso, se comenzó a disponer de esta información en su conjunto, así como, a emitir de forma rutinaria los reportes que genera el sistema, y que cada una de las gerencias y direcciones fundamenten sus decisiones sobre esta base. Además, se establecería como estrategia, presentar cada uno de los equipos de trabajo ante el comité directivo y la dirección de la empresa, una vez al mes, sus resultados sobre mejoras o cambios conseguidos con la aplicación de la herramienta.

La formación de los equipos ha promovido la integración para el cumplimiento de las metas y la creación de un compromiso común: los datos que se obtengan deben ser empleados por los interesados, consiguiendo la aceptación de la herramienta, objetivos que ha logrado el líder.

### **La Comunicación y el entrenamiento**

En Agropecuaria Agroislas, C.A., la comunicación de la nueva iniciativa a todo el personal, se efectuó mediante charlas y reuniones, donde se abordaron orientaciones generales de la herramienta, su enfoque, ventajas y potencialidades; y que se esperaba de los miembros que la integran, así como, escuchar sus inquietudes. En otras palabras, se pretendía minimizar la resistencia y remover barreras de aceptación. Esta primera fase,

considerada introductoria, se programó en dos semanas, utilizando unas seis sesiones por semana y estuvieron a cargo de una empresa consultora.

En una segunda fase, con los consultores como instructores, dedicaron dos meses entrenando a los gerentes líderes de los equipos que integraban el comité directivo, incluso, participaron los directores de la empresa. El contenido fue más explícito sobre los conceptos, enfoques, estructura y diseño del sistema ABC / ABM. Se plantearon supuestos y casos de empresas similares. Simultáneamente, el director de administración y finanzas, que tenía experiencia sobre el tema, preparaba a otro grupo que constituían el resto de personal que integraban los equipos de trabajo.

La próxima fase sería, reunir el comité directivo, donde el gerente del proyecto, establece las pautas y programa la recogida de datos sobre recursos, actividades, inductores, entre otros; para cada uno de los equipos que se formaron. Este paso constituyó el arranque del trabajo de campo. Los resultados de cada uno de los equipos se discutían semanalmente entre los integrantes y se trasladaban al software. Este estuvo generalmente en manos de los analistas de costos de cada gerencia, quienes recibieron un entrenamiento especial y diferente con relación al resto de los miembros. En esta fase la asesoría del consultor se limitó a la revisión de los modelos y enfoques, aportando sus orientaciones y experiencia sobre el particular.

Un aspecto relevante presentado en la fase del entrenamiento, es que algunas personas se convirtieron en instructores de los conceptos de la herramienta y colaboraban con el resto de los integrantes de los equipos, a raíz de un objetivo que se había trazado el nivel estratégico y que

no se pudo lograr para la fecha pautada, por lo arriesgado que significó su alcance. El reflejo de lo ocurrido se puede percibir en el relato del vicepresidente:

*“Nosotros, al considerar y evaluar el proyecto, fuimos ambiciosos, pues la decisión que se había tomado era comprometedor: lograr poner en práctica el ABC / ABM, al mismo tiempo, en toda la organización.....se nos advertía por experiencia de los consultores y de otras organizaciones que implicaría riesgos. No obstante, mi pregunta era ¿qué se requería para poder superar esos obstáculos?.....se manifestaba que era necesario transmitirlo a todos los miembros de la organización y lograr obtener de ellos el verdadero compromiso para lograr la aceptación y uso de la herramienta. Si eso y otras acciones se hacían fundamentales, el propósito primordial era entonces lograr internalizar y motivar al personal. Se tomaron las previsiones del caso, se planificaron y destinaron los recursos: financieros, tiempo, esfuerzo y dedicación. La tarea no era fácil, pero tenía confianza en el personal, así que apostamos por el logro de este proyecto....se ha requerido tiempo adicional, pero fuimos concientes de ello”.*

Quizás, algunas personas en ese afán de tratar de cumplir la meta, fueron capaces de internalizar y aprender rápidamente los fundamentos de la herramienta, logrando un mayor dominio.

Finalmente, una muestra de aprendizaje que ha estimulado la introducción de la herramienta, y que se percibe como un cambio significativo dentro de la organización, como un compromiso y disposición del personal a participar en los programas de reducciones de costos, se pudo constatar entre la gerencia de control de calidad y el personal operativo de la

sala de ordeño de leche. Ocurría que un turno de esta área representaba otro tipo de jornada de trabajo, considerado como horas extras o nocturno, y en el que se empleaban una o dos personas dentro de control de calidad para los respectivos análisis de la leche. No obstante, luego de acuerdos entre ambas áreas, se entrenó al personal de ordeño para que ellos mismos tuvieran la capacidad de efectuar los análisis más elementales a la leche mediante procedimientos sencillos, como fue la utilización de tiras reactivas que no implicaban un mayor conocimiento más allá que los apreciables por el sentido de la vista, es decir, por los cambios en los colores, que reflejaba una condición, pero que para efectos del control de calidad sólo interesaba apuntar el resultado obtenido.

Así pues, se perciben una serie de resultados que los entrevistados expresan, y que son producto, no sólo del dominio de la herramienta por el entrenamiento, sino por la comunicación permanente entre sus miembros, pues ahora todos hablan el mismo lenguaje.

### **Diseño de los sistemas ABC / ABM para los objetivos pretendidos.**

El punto principal para la organización era conocer el costo de cada uno de sus productos, procesos, actividades e inductores; y que hacía alusión el líder del proyecto en su oportunidad “... *no perder de vista la visión general del proyecto*”. La dirección buscaba satisfacer una necesidad de información, si se cumplía ese propósito, su utilización vendría por agregación.

La dirección fue consciente de su ambiciosa pretensión, de hecho, prácticamente se alcanzó al cabo de un año, pero no había considerado otro uso más allá que el planteado, incluso, en este aspecto, se puede decir, que fue

conservadora. Sin embargo, todo vino después cuando se logró el objetivo fundamental: la construcción de los modelos de costos, es decir, se efectuaron otros usos que proporcionarían mayor satisfacción para la empresa, en lo relativo a mejoras y reducciones de costos, pues se atendieron aquellas áreas que presentaban actividades con alto consumo de recursos, así como las causas o factores que influían en su eficiencia. Apreciación que se percibe en palabras del vicepresidente cuando señala: “... *se ha requerido tiempo adicional, pero fuimos concientes de ello. No obstante, a estas alturas, estimamos que valió la pena*”.

El cumplimiento de esta meta ha sido producto de un acuerdo, pero también de una necesidad clara percibida por todos los miembros de la organización, sobre todo de la dirección, donde las nuevas acciones que se han emprendido ha causado cambios en el comportamiento de la organización por las decisiones que se han tomado.

Lo que se persigue es que la información que genere el sistema sea la que demande la organización a través de sus usuarios, solo así podrán utilizar eficientemente la información. Un aspecto interesante que aportaron los entrevistados, es que la utilización de la información, también estaría asociada al sistema de compensación, sobre todo cuando llevan tiempo haciendo uso del ABC / ABM. Este elemento constituye un factor de motivación, y fue expresado por la gran mayoría, cuando se les requirió que otro mecanismo pudiera influir en su utilización.

### **VALORIZACION DE LAS PROPOSICIONES**

Debemos indicar que existen limitaciones propias de la investigación cualitativa, así como las que pueda presentar la información



suministrada por los entrevistados, en el análisis del resultado obtenido sobre la base de la información y valoraciones. En consecuencia, queremos destacar que los resultados obtenidos no pueden ser extrapolados, pero podrían constituirse en un punto de referencia para futuras investigaciones sobre el tema.

**RELACIÓN ENTRE LOS FACTORES DE ORGANIZACIÓN Y COMPORTAMIENTO Y LA PUESTA EN PRÁCTICA Y USO DEL SISTEMA ABC / ABM.**

El aspecto a analizar en esta investigación es conocer cómo los factores de organización y comportamiento afectan la puesta en práctica y uso del sistema ABC / ABM, así como de precisar enfoques y detalles para lograr su acierto. Nuestro análisis se fundamentó en la forma de implantar el sistema teniendo en cuenta dichos factores, para conocer si pueden contribuir a minimizar la resistencia de las personas para aceptar y usar la información que se genera. Para ello, analizaremos las proposiciones expuestas en el apartado de la metodología.

*(P1) La puesta en práctica del sistema ABC / ABM afecta positivamente la estructura organizativa de la empresa.*

El punto de partida donde se percibe la relación de la puesta en práctica del sistema y la estructura organizativa, surge cuando se recogen datos sobre inductores, actividades y procesos operativos. Este hecho, atraviesa las fronteras funcionales de la organización (Kaplan, 1992) y afecta los límites departamentales y áreas de responsabilidad (Cobb *et al.*, 1992), donde los gerentes centran la atención de la gestión sobre su interdependencia (Saulpic y Mendoza, 2003).

Agropecuaria Agroislas, C.A., tuvo que afrontar esta situación, respondiendo en forma satisfactoria a los requerimientos que las circunstancias exigían, logrando acoplar su estructura a los cambios internos, induciendo mayor capacidad de respuesta. Alcanzar este objetivo, exige la colaboración y coordinación de los integrantes de la organización a lo largo de la cadena de valor, donde diferentes gerentes y directores adquieren compromisos y provocan más delegación de autoridad y libertad de acción para cumplir con su cometido (Castelló, 1992). El objetivo es encontrar el modo de integrar disciplinas funcionales con aspectos del comportamiento organizativo.

La puesta en práctica y uso del sistema conduce a buscar mejoras, para organizar la estructura organizativa por donde discurrirá la información, el conocimiento y habilidades desarrolladas por los miembros de la empresa. Dado el carácter interdepartamental que la herramienta implica, permite establecer relaciones de coordinación, colaboración y cooperación, más allá de los aspectos meramente funcionales, y que potencian el uso de esos conocimientos y habilidades, en función de los objetivos y estrategias de la organización (Pascale, 1999).

En este contexto, la organización se torna dinámica con la adopción del sistema, y refleja relaciones amplias en el nivel estructural que se dan en el sentido vertical, horizontal y transversal, pues las personas trabajan asumiendo la responsabilidad de todo el proceso, haciéndola más flexible. Estos incluyen procedimientos de trabajo de los contables de gestión y actitudes dentro de la función de finanzas, relaciones entre finanzas y departamentos operacionales, y las actitudes de la empresa en su conjunto (Friedman y Lyne, 1995 y 1999; Drury y Tayles, 2001).

*(P2) El apoyo de la alta gerencia influye favorablemente en el acierto de la puesta en práctica del sistema.*

La puesta en práctica y su uso, ha recibido el apoyo de personas que influyen directamente en su utilización: la dirección superior (Norris, 1994). Esto se percibe en el compromiso y la participación de la gerencia, al asumir cambios para dirigir la empresa hacia objetivos trazados.

El compromiso de la dirección y la gerencia con el sistema ha proporcionado un mensaje al personal de la empresa y al equipo que lo conforma, de la existencia de un valor percibido en lo que ellos hacen, y han asegurado, que se centre sobre cuestiones del negocio (Connolly y Morrow, 1994). Todo ello ha tenido un impacto en el acierto final de la herramienta.

Así, se observa un compromiso de la dirección que asegura la cooperación del personal de todos los departamentos. Los empleados consideran y creen que el cambio al sistema ABC / ABM ha mejorado las operaciones y la organización en su conjunto (Drury y Tayles, 2001).

El soporte de la dirección ha facilitado recursos, ha establecido y supervisado objetivos, y se ha generado una fuerza política entre los miembros para apoyar la innovación (Shield, 1995). Este fuerte apoyo ha contribuido a incrementar la apreciación de otros sobre el potencial del sistema, al reunir las necesidades de la organización en su conjunto (Schultz y Ginzberg, 1984) y, por ende, los usuarios perciben un sólido apoyo de la dirección al sistema ABC / ABM, siendo visto como un cambio favorable (McGowan y Klammer, 1997).

Considerar el sistema acertado requiere de proyectos y habilidades por parte de la dirección en el proceso de análisis, además de habilidades en la dirección del proceso de cambio de organización, pues algunas decisiones y acciones se han tenido que emprender (Cooper *et al.*, 1992). Este apoyo ha estado dirigido en el alcance, ya que algunos gerentes y directores han asumido la responsabilidad formal sobre las actividades que conforman dichos procesos, donde disponen de la autoridad suficiente para efectuar los cambios fundamentales (Friedman y Lyne, 1995; Anderson, 1995; Lindahl, 1997).

*(P3) El papel del líder y el patrocinador en el equipo de proyecto del sistema ABC / ABM contribuirá positivamente en la creación de un compromiso de los gerentes a usar la información.*

La presencia de un líder y un patrocinador ha sido un factor de consideración satisfactorio para ponerlo en práctica, pues sentó la base para crear el compromiso interno en la organización, destinando tiempo, esfuerzo y conocimiento para participar en la iniciativa.

La ventaja de contar con estas figuras es que, en primer lugar, el líder contribuye a formar equipos de trabajos, donde asigna responsabilidades y comparte los objetivos del proyecto, siendo además un factor muy importante para eliminar las barreras existentes, dado el poder y la responsabilidad que asume por su posición jerárquica en la empresa (Friedman y Lyne, 1995). En segundo lugar, el promotor gestiona y canaliza las orientaciones recibidas del líder y su equipo, generalmente un comité directivo, sobre las acciones y compromisos que se deben asumir y que se tienen que materializar (Player y Keys, 1997). Sólo así, se genera una visión de cambio en el proceso del negocio de la empresa (Connolly y

Morrow, 1994).

La composición de un equipo de líderes promueve el uso de cualquier técnica (Innes, 1999), ya que los miembros no financieros contribuyen al conocimiento detallado sobre el negocio (Drury y Tayles, 2001) y facilita la posibilidad de poder alcanzar las metas (Anderson *et al.*, 2002).

*(P4) La comunicación y el entrenamiento del personal sobre el sistema ABC / ABM influirá favorablemente en el dominio de la información por parte de los gerentes.*

La forma de buscar que los gerentes y usuarios comprendan y asimilen los conceptos en los que se fundamenta esta herramienta, implica que se considere su comunicación e instrucción mediante personas expertas. En la empresa se efectuó con una firma consultora y con personal interno, pues de esta forma se buscó reducir cualquier tipo de resistencia y, además, se proveyó de los conceptos y enfoques necesarios para que los miembros integrantes de los equipos de trabajo adquieran su dominio y estar en capacidad de diseñar el sistema.

Es evidente que el entrenamiento contribuye a la mejora en la comunicación, pues permite facilitar la transferencia de conocimiento, así como la relación y el dominio de los gerentes (Norris, 1994). Por tanto, el dominio, aceptación y uso de la información de ABC / ABM depende de la creencia en la teoría. En consecuencia, la comunicación y el entrenamiento se consideran elementos vitales para la puesta en práctica del sistema (Norris, 2002).

Se debe tener presente en el entrenamiento, que hay que centrarse sobre aspectos conceptuales, de enfoque y diseño del sistema,

como el uso de la información para mejorar procesos e incorporar cambios y no centrarse en los aspectos técnicos del software (Drury y Tayles, 2001).

En síntesis, la comunicación y el entrenamiento a los integrantes del equipo de un proyecto, con relación a los objetivos y beneficios del sistema ABC / ABM, constituyen la base para una aceptación, dominio y uso posterior de la información basada en las actividades (Player y Keys, 1997), orientación que fomenta una cultura de gestión de costos en toda la organización.

*(P5) El diseño de los sistemas ABC / ABM para los objetivos pretendidos influirá favorablemente en la utilización de la información por parte de los usuarios.*

La alta dirección de la organización estableció como objetivo en el proyecto, conocer los costos de cada uno de sus productos, mediante la construcción de modelos. Este fin simple, por lo irrelevante ante el potencial que es capaz la herramienta, era el consenso general de los equipos de trabajo que integran el comité directivo.

Este hecho, refleja una necesidad clara percibida, que las intenciones y enfoque de una organización deben orientarse sobre una cuestión específica del negocio (Drury y Tayles, 2001). Así, el sistema ABC / ABM tiene éxito puesto que satisface las necesidades de información de los usuarios en la organización. De este modo, la información se vuelve valiosa y contribuye al logro de las metas, objetivos y estrategias de la organización (Player y Keys, 1997).

El valor y potencial de la información basada en las actividades aumenta cuando las personas la utilizan para mejorar la actuación

organizativa, debiendo buscar esfuerzos para estimular que un mayor número de personas puedan acceder y usar la información (Player y Keys, 1997).

En síntesis, en la medida en que la información que se genere satisfaga las necesidades de los usuarios de la empresa y se correspondan con los objetivos esperados, tendrá más valor, y sentará la base para la aceptación y uso del sistema ABC / ABM.

### CONCLUSIONES

El estudio pone en evidencia como el sistema ABC / ABM es una herramienta que al aplicarla cambia las rutinas establecidas y modifica las pautas de actuación. Elementos que, a menudo, se tornan imperceptibles en una organización. Estos efectos que se observan constituyen una tendencia en los resultados, y se perciben cuando se analizan los factores de organización y comportamiento, y en este caso, se pudo articular las estrategias y precisar los detalles que permiten cumplir con otros objetivos, más allá de los meramente técnicos o funcionales, como es la aceptación y uso de la información que genera el sistema.

Al analizar la organización en su conjunto, considerando de manera interrelacionada las proposiciones, vemos que estos resultados son consistentes con lo que establecen Connolly y Morrow (1994) y Drury y Tayles (2001), quienes afirman que la puesta en práctica acertada del sistema pasa por tres consideraciones: Los usuarios del sistema deben ser informados sobre los objetivos del proyecto, para que se sientan integrados en el grupo y tomen parte activa; en segundo lugar, se requiere el compromiso continuo de toda la dirección; y por último, debe existir un equipo de proyecto que se encargue de materializar aquellos objetivos. La falta de compromiso de


uno de estos tres: dirección, equipo y usuarios pueden conducir al fracaso del proyecto. En nuestro caso estos tres elementos se correspondieron de manera simultánea.

Los resultados muestran que la comunicación y el apoyo de la alta gerencia, así como el entrenamiento de los equipos del proyecto, con respecto a los objetivos y beneficios del sistema ABC / ABM, crean las bases para una aceptación y uso posterior de la información basada en las actividades (Player y Keys, 1997). El éxito ocurre cuando una proporción sustancial de los objetivos iniciales ha sido encontrada, o sea, donde las ventajas significativas de su uso han sido reconocidas (Friedman y Lyne, 1999). Aspecto que se fortalecerá mucho más en la medida en que se establezcan sistemas de compensación al personal (Anderson y Young, 1999). En las investigaciones de Cobb *et al.* (1992), Norris (1994), Dahlgren *et al.* (2001) y Drury y Tayles (2001) encontramos resultados que se corresponden con los obtenidos en este estudio.

La percepción de los gerentes y directores en la organización, es muy favorable en relación con la puesta en práctica y su uso. En este caso, el hecho de tener una plantilla que en su mayoría no tenían formación contable ha facilitado su introducción, pues se aprecia mucho entusiasmo entre los miembros. Además, los emprendedores del sistema fueron los gerentes medios de la organización, junto con la dirección superior, generando un comportamiento y una actitud positiva hacia la puesta en práctica, asumiendo la propiedad del sistema (Shield, 1995). Esta característica constituye una referencia muy importante como factor de éxito del ABC / ABM.

El estudio, evidencia una fortaleza en la interacción de las áreas operacionales donde se ha implicado la iniciativa de otros proyectos

conjuntos para alcanzar mejoras continuas con la correspondiente reducción de costos. Es indudable, que las personas determinan el éxito y aceptación de cualquier iniciativa de innovación, pero la puesta en práctica de este tipo de sistemas debe ser considerada como un esfuerzo significativo de cambio.

Finalmente, la percepción de los gerentes y directivos, en lo que concierne al uso del sistema ABC / ABM, los resultados reflejan que no dependen del nivel jerárquico donde se ubique la persona en la empresa, sino que está más relacionado con los detalles y factores de comportamiento de la puesta en práctica 

#### NOTAS

1. Hemos adaptado de Scapen, R.W. (1990) la etapas para la aplicación de dicha metodología. En forma resumida, nos referimos a la selección del caso; a la preparación, recogida y valoración de los datos; la identificación de esquemas, el desarrollo de la teoría y la redacción del informe.
2. Representa un seudónimo, a efectos de resguardar la confidencialidad de la información aportada por la empresa objeto de estudio.
3. El protocolo utilizado en esta investigación sigue el esquema propuesto por Yin (1994), que recoge los pasos empleados para preparar y realizar las entrevistas.
4. Comité de Normas Venezolanas de Calidad alusivas a las ISO, en el que se requiere del uso exclusivo de determinados reactivos para garantizar la fiabilidad de los resultados en los análisis.

#### BIBLIOGRAFIA

- AMAT, O.; FALGUERA, J.; PUIG, X. Y SOLDEVILLA, P. (2003): Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de contabilidad de gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 1, n° 1, pp. 13-37.
- ANDERSON S. W. (1995): Framework for

Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, pp. 1-51.

ANDERSON, S. Y YOUNG, M. (1999): The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 7, pp. 525-559.

ANDERSON, S; HESFORD, J; YOUNG, M. (2002): *Factors influencing the performance of activity based costing teams: A field study of ABC model development time in the automobile industry.* *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, n° 3, pp. 195-211.

ARGYRIS, C. Y KAPLAN R. (1994): Implementing new knowledge: The case of activity-based costing. *Accounting Horizons*, vol. 8 n° 3, pp. 83-105.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS - AECA (1998): *El Sistema de Costes Basado en las Actividades.* Documento n° 18 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid.

BRIERS, M. Y CHUA W. F. (2001): The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: A field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n° 3, pp. 237-269.

CASTELLÓ E. (1992): "Análisis conceptual del Activity Based Costing". *Partida Doble*, n° 27, pp. 22-36.

CHENHALL, R. Y LANGFIELD-SMITH, K. (1998): "Adoptions and benefits of management accounting practices: An Australian study". *Management Accounting Research*, vol. 9, n° 1, pp. 1-19.

CLARKE, P.; HILL, N. Y STEVENS K. (1999): "Activity-based costing in Ireland:

- Barriers to, opportunities for, change”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 10, n° 4, pp.443-468.
- COBB, I; INNES, J. Y MITCHELL, F. (1992): “Activity Based Costing”. *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*. Londres, Inglaterra.
- CONNOLLY, T. Y MORROW, M. (1994): “Practical problems of implementing ABC”. *Accountancy*, vol. 113, pp. 76-80.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S.; MAISEL, L.S.; MORRISSEY, E. Y OEHM, R.M. (1992): “Implementing activity-based cost management”, *Institute of Management Accountants*, Montvale, pp. 54-57.
- DAHLGREN, J.; HOLMSTROM, M.; NEHLER, H. (2001): “Activity based costing – diffusion and adoption”. *Comunicación presentada en el XXIV congreso anual de la European Accounting association (EAA)*, Atenas, Grecia.
- DAVIES, R. Y SWEETING, R. (1993): “The ‘new’ paraphernalia revisited”. *Management Accounting (UK)*, vol. 71, n° 2, pp.42-48.
- DRURY, C; TAYLES, M. (1994): “Product costing in UK manufacturing organizations”, *The European Accounting Review*, vol. 3, n° 3, pp. 443-470.
- \_\_\_\_\_ (2001): “Autopsy of a stalling ABC system: A case study of activity based cost management and performance improvement”. *XXIV congreso anual de la EAA*, Atenas, Grecia.
- EISENHARDT, K. (1989): “Building Theories from Case Study Research”, *Academy of Management Review*, vol.14, pp. 532-550.
- FOSTER, G. Y SWENSON, D. (1997): “Measuring the success of activity-based costing management and its determinants”, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 109-141.
- FRIEDMAN, A. Y LYNE S. (1995): “Activity-based Techniques: The real life consequences”, *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*, Londres, Inglaterra.
- \_\_\_\_\_ (1999): “Success and Failure of Activity-based Techniques: A long-term perspective”, *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*. Londres, Inglaterra.
- GOSSELIN, M. (1997): “The effect of strategy and organizational structure on the adoption an implementation of activity-based costing”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, pp. 105-122.
- HOPWOOD, A. (1983): “On trying to study accounting in the contexts in which it operates”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, pp. 287-305.
- HUMPHREY, C. (2001): “Paper prophets an the continuing case for thinking differently about accounting research”. *The British Accounting Review*, vol. 33, pp. 91-103.
- INNES, J. (1999): “The use of activity-based information: A managerial perspective”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 77, n° 11, pp. 80-81.
- INNES, J. Y MITCHELL, F. (1993): “Activity Based Cost Management”. *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*. Londres, Inglaterra.
- \_\_\_\_\_ (1995): “A survey of activity-based costing in the U.K.’s largest companies”. *Management Accounting Research*, vol. 6, n° 2, pp. 137-153.
- \_\_\_\_\_ (1998): “A practical guide to activity-based costing”. *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*. Londres, Inglaterra.
- INNES, J.; SINCLAIR, D. Y MITCHELL, F. (2000): “Activity-based costing in the U.K.’s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*, vol. 11, n° 3, pp. 349-362.
- JERMIAS, J. (2001): “Cognitive dissonance an

- resistance to change: The influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n° 2, pp. 141-160.
- KAPLAN, R. (1986): "The Role for Empirical research in Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, n° 4/5, pp. 429-452.
- \_\_\_\_\_(1992) "In Defense of Activity-Based Cost Management", *Management Accounting (US)*, vol. 24, n°5, pp. 58-63.
- KENNEDY, T. Y AFFLECK-GRAVES, J. (2001): "The Impact of Activity-Based Costing techniques on firm performance", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 19-45.
- KRUMWIEDE K. (1998): "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 239-277.
- KRUMWIEDE, K. Y ROTH, H. (1997): "Implementing information technology innovations: The activity-based costing example". *Advanced Management Journal*, vol. 62, n° 4, pp. 4-12.
- LINDAHL, F. W. (1997): "Activity-based costing implementation and adaptation". *Human Resource Planning*, vol. 20, n° 2, pp. 239-277.
- MALMI, T. (1999): "Activity-based costing across organizations: An exploratory empirical analysis of Finnish firms". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 8, pp. 649-672.
- MCGOWAN, A. (1998): "Perceived Benefits of ABCM Implementation", *Accounting Horizons*, vol. 12, n° 1, pp. 31-50.
- MCGOWAN, A. Y KLAMMER, T. (1997): "Satisfaction with activity-based cost management implementation", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 217-237.
- NORRIS G. (2002): "Chalk and cheese: Grounded theory case studies of the introduction and usage of activity-based information in two British banks", *The British Accounting Review*, vol. 34, n° 3, pp. 223-255.
- \_\_\_\_\_(1994): "User perceptions of an applications of activity-based costing", *Advances in Management Accounting*, vol. 3, pp. 139-77.
- OTLEY, D. Y BERRY, J. (1994): "Case study in management accounting and control", *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 45-65.
- PASCALE, R. (1999): "Surfing the Edge of Chaos", *Sloan Management Review*, vol. 40, n° 3, pp. 83-94.
- PLAYER S. Y KEYS D. (1997): "Lesson from the ABM battlefield: Getting off to the right start". *Cost Engineering*, vol. 39, n° 1, pp. 13-18.
- RIPOLL, V. Y TAMARIT, C. (2004): "Caracterización de las empresas en las distintas etapas de implantación del sistema ABC / ABM", *X Workshop en contabilidad y control de gestión "Memorial Raymond Konopka"*, Alcalá de Henares, España.
- ROBERTS, H. (1997): "Implementation of Management Accounting systems" *XX congreso anual de la EAA*, Graz, Austria.
- RODRÍGUEZ, G.; GIL, J. Y GARCÍA, E. (1999). "Metodología de la investigación cualitativa". Ediciones Aljibe, España.
- SAULPIC, O. Y MENDOZA C. (2003): "Cost calculation or cost modelling: Rethinking the link between ABC and ABM". *XXVI congreso anual de la EAA*, Sevilla, España.
- SCAPENS, R. Y ROBERTS, S. (1993): "Accounting and Control: A case Study of resistance to accounting change", *Management Accounting Research*, vol. 4, n° 1, pp. 1-32.

- SCAPENS, R. W. (1990): "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods", *British Accounting Review*, vol. 3, pp.259-281.
- SCHOUTE, M. (2003): "Empirical analysis of determinants of the adoption and use of activity-based costing". *XXVI congreso anual de la EAA*, Sevilla, España.
- SCHULTZ, R. Y GINZBERG, J. (1984): "Implementation research: The third generation", *Applications of Management Science*, pp. 1-83.
- SHIELDS, M. Y YOUNG, M. (1989): "A behavioral model for implementing cost management systems", *Journal of Cost Management*, vol. 3, pp. 17-27.
- SHIELDS, M. (1995): "An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, pp.148-166.
- SHIM, E. Y STAGLIANO, A. (1997): "A survey of U.S. manufactures on implementation of ABC", *Journal of Cost Management*, vol. 11, n° 2, pp.39-41.
- YIN, R.K. (1994): "Case Study Research: Design and Methods", Editorial Sage Publications.