

FACTORES DE ORGANIZACIÓN Y COMPORTAMIENTO EN LOS SISTEMAS ABC/ABM: ESTADO DE LA

* Jorge Caldera
** Vicente Ripoll Feliu

- * Profesor DAC-UCLA
** Profesor Facultad de Economía
Universitat de Valencia, España

RESUMEN

El sistema ABC / ABM es un enfoque que ha recibido bastante cobertura desde el punto de vista teórico y técnico. Los resultados de las investigaciones revelan que son insuficientes para aprovechar el potencial y las ventajas que se derivan de su uso, puesto que muestran una carencia de estrategia y de detalles durante la puesta en práctica. Esto se debe a que la aplicación genera consecuencias conductuales en toda la organización. Los factores de organización y comportamiento tienen una notable influencia sobre este particular y en cualquier sistema de contabilidad de gestión. Mediante una revisión de la literatura y de las evidencias empíricas se pretende indagar y conocer la percepción que tienen los gerentes y directivos sobre los factores influyentes en la puesta en práctica del sistema. La exploración refleja que se deben tener en cuenta para orientar y canalizar las expectativas que surjan como la resistencia al cambio de los recursos humanos de la organización, y pueden contribuir a estimular la aceptación y uso de la información que se genera.

Palabras claves: contabilidad de gestión, recursos humanos, organización.

SUMMARY

The ABC / ABM system is an approach that has received enough coverage from the theoretical and technical point of view. The results of the investigations reveal that are insufficient to take advantage of the potential and the advantages that stem from its use, since they show a lack of strategy and details during the putting in practice. This owes to that the application generates behavioral consequences in all organization. Organization and behavior factors have a relevant influence on this individual and in any system of accounting management. By means of a review of the literature and empirical evidences there is tried to investigate and to know the perception that the managers and executives have on the influential factors in the putting in practice of the system. The exploration reflects that they have to be taken into account to orient and to canalize the expectations that arise such as the human resources resistance to change, and they can help to stimulate the acceptance and use of the information that is generated.

Key words: accounting management, human resources, organization.

ORGANIZATION AND BEHAVIOR FACTORS IN THE SYSTEMS ABC/ABM: STATE OF THE QUES- TION

* Jorge Caldera
** Vicente Ripoll

* Professor DAC-UCLA
** Professor Facultad de Economía
Universitat de Valencia, España

INTRODUCCIÓN

Los aspectos organizativos y de comportamiento tienen una notable influencia sobre la puesta en práctica del sistema ABC / ABM. Las investigaciones recientes 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^b), puesto que condicionan, estimulan y contribuyen a ofrecer orientaciones de cómo vencer la resistencia del personal para poner en práctica dicho sistema. La literatura muestra muy pocas evidencias empíricas sobre dichos aspectos, que afecten al uso de los sistemas de contabilidad de gestión (Norris, 2002).

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

En consecuencia, este estudio tiene como objetivo principal conocer la percepción que tienen los gerentes y directivos con la puesta en práctica del sistema ABC / ABM, considerando factores de comportamiento y organización.

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 cómo el impacto de los factores de organización y comportamiento afectan la puesta en práctica y su uso.

Se conoce que ciertas estrategias emprendidas y sus detalles orientan la dirección de los factores de comportamiento y de organización en la puesta en práctica del sistema ABM / ABM. Por tanto, pretendemos que este estudio revele, de manera específica, algunas tendencias en la conducta de gerentes y directivos como consecuencia de su introducción, así como extraer posibles inquietudes o reflexiones de la evidencia empírica que pudieran conducir a mejorar la posibilidad de acierto. Estas podrían servir como punto de referencia para investigaciones futuras. En consecuencia, la investigación se circunscribe, desde el punto de vista metodológico, a una revisión de la literatura de carácter documental.

Generalmente se argumenta, que es más fácil constatar un cambio tecnológico dentro de las organizaciones, como por ejemplo una maquinaria o un equipo, que percibir un cambio en el comportamiento de las personas por la introducción de un nuevo sistema como el ABC / ABM. Este último cambio requiere de mayor análisis y profundidad. 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).

ANTECEDENTES DEL ABC / ABM Y REVISIÓN DE LA LITERATURA

Durante la década de los años 80, Kaplan publicó varios artículos polémicos sobre el estado de la contabilidad de gestión. Parte de esta crítica fue plasmada, con su colega Jhonson en

1987, en la obra clásica: *Relevance Lost. The Rise and Fall of management Accounting* (Boston, Harvard Business School Press) y cuyo título para la traducción española en 1988 fue: "La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión", donde expresaron las más duras críticas a los sistemas de contabilidad de gestión tradicional, al no responder adecuadamente, a las exigencias de información que demandaba la dirección de las organizaciones para el nuevo entorno.

Cuatro críticas principales han sido realizadas (Roslender, 1996). Primero, habían pocos desarrollos técnicos utilizados dentro de los sistemas de contabilidad de gestión, en respuesta a los cambios competitivos del entorno. Segundo, se observa que los sistemas de contabilidad de gestión son demasiado dependientes de los informes financieros. Tercero, excesiva investigación basada en la forma simplista de modelos económicos y orientados hacia los mercados de capitales del mundo exterior, en lugar de un estudio de las mejores prácticas. Finalmente, otro elemento que contribuyó a la pérdida de relevancia fue cuando los directivos comenzaron a creer que sólo *gestionando mediante números* se podía dirigir una organización, habiéndose desarrollado una perversión del papel y de la naturaleza de los sistemas de contabilidad de gestión.

De acuerdo con la línea argumental de Kaplan (1988:61), los sistemas de gestión de costos deberían cumplir con tres propósitos diferentes: "*valoración de existencias para objetivos de reportes financieros, control operacional para el rendimiento y la evaluación de la actuación, y medición del costo individual del producto*". Reconoce que un sólo sistema no es suficientemente para responder adecuadamente a las exigencias hechas por las funciones diversas de los sistemas de costos poniéndose de manifiesto que la utilización de un único tipo de

datos para aquellos objetivos causará problemas y distorsiones (Howell y Soucy, 1987). Al mismo tiempo, considera que, mientras el primer objetivo posiblemente es realizado suficientemente por los Sistemas de Contabilidad de Gestión convencionales, tales sistemas no podían explicar lo que el gerente de planta debería de hacer para mejorar la actuación, tendiendo a deformar los costos del producto para objetivos estratégicos y de control de comercialización, y en particular, en contextos de elevados costos indirectos de fabricación (Johnson y Kaplan, 1987).

En las últimas décadas se ha puesto en evidencia, que la principal causa del crecimiento de los costos indirectos ha sido el incremento de la diversidad del producto (output) y no el incremento de su volumen. Situación que ha originado a que los sistemas de costos tradicionales tiendan a sobrevalorar, en términos de costos, los productos con alto volumen de producción, que no son los que causan el mayor crecimiento de los costos indirectos, y a infravalorar los de bajo volumen, que son los responsables de la mayor parte de ese crecimiento (Cooper y Kaplan, 1988^a). Miller y Vollman (1985) señalan que dichos sistemas se concentraron solamente en los trabajos directos y materiales, y solaparon los costos indirectos de fabricación en las unidades departamentales, mediante asignaciones simples basadas en mano de obra o materia prima. Así, en el nuevo contexto de manufactura, de mayor diversidad y complejidad, identifican cuatro categorías de actividades u operaciones que dan lugar a muchos de los costos indirectos significativos: b- gística, equilibrio o estabilidad, calidad y de transformación.

Como se puede observar, los problemas que muestran los sistemas de costos en la década de los 80, se comenzaron a vislumbrar, con más fuerza, en la medida que las empresas iban

adoptando tecnologías de fabricación avanzadas, puesto que paralelamente se manifestaban debilidades en dichos sistemas (Borden, 1990), al no conseguir localizar las causas de los costos indirectos. Por esta razón, se sugiere vigilar aquellas transacciones que portan estos costos, y no concentrarse solamente en las medidas de volumen físico (Miller y Vollman, 1985), que se admiten como una barrera de limitación importante. En otras palabras, la mayoría de los sistemas, simplemente, no suministran la información necesaria para dirigir la empresa del futuro (Brimson, 1986) y no proveen, como lo señalan Ripoll *et al.* (2001:50), *‘la relevancia suficiente para enfrentarse a las decisiones en el entorno actual’*. Así pues, en el nuevo entorno de fabricación, el uso de múltiples centros de costos puede posibilitar centrarse con más claridad, en la localización y en las causas de los problemas de control de operaciones (Howell y Soucy, 1987) y encontrar una nueva relación de causalidad entre las actividades y los costos.

EL SISTEMA DE COSTOS BASADO EN LAS ACTIVIDADES (ABC)

Los antecedentes mencionados anteriormente, condujeron a que se impusiera gradualmente, la necesidad de suministrar información sobre los procesos de negocio, induciendo a que los sistemas de costos aplicados por las empresas, sobre la base de centros productivos o secciones homogéneas, debieran sustituirse por sistemas relacionados con las actividades. Dichos modelos emergen, producto de la evolución, como respuesta a la crisis de los modelos tradicionales. La crítica, puede sintetizarse, en que no proporcionan datos que informan sobre las actividades que están consumiendo los costos, sino sobre los costos en sí mismos. Es decir, no se favorece, mediante las cifras de costos, el análisis de las actividades que lo generan. La filosofía del ABC es bien sencilla, el control de

los costos indirectos ha de hacerse a través de la gestión de las actividades que los causan.

Aunque el término de costos por actividad inicialmente había sido acuñado por Staubus (1971, 1990) y Shillinglaw (1982), fueron Cooper y Kaplan quienes promovieron el enfoque basado por actividades de los costos indirectos a mediados de los años 80 fundamentados en sus experiencias obtenidas con los casos de Escuela de Negocios de Harvard, particularmente John Deere (Cooper y Kaplan, 1988^b; Kaplan, 1987).

El énfasis consiste en asignar costos a los productos basado en las actividades en un proceso de dos etapas. En primer lugar, los hechos y tareas se agrupan en actividades. Es decir, los costos indirectos de cada sección se vinculan con las actividades que las han causado. En segundo lugar, como los productos consumen actividades, se busca un vínculo, conocido como un inductor de costo, que relaciona costo con objetivo de costo.

Se han presentado algunos ajustes al modelo inicial, que ha conducido a procedimientos de diseño en menos fases (Cooper, 1989, 1990^a). Sin embargo, el más relevante establece que, la agrupación de las actividades debe realizarse teniendo en cuenta los niveles jerárquicos de las actividades, las cuales previamente han sido reclasificadas (Cooper, 1990^b; Cooper y Kaplan, 1991).

En términos de actividades se distinguen cuatro niveles: unidad, lote, línea y de planta. Los costos indirectos generados en los tres primeros niveles, repercutirán sobre el costo del producto, puesto que este tipo de actividades contribuye directamente a la obtención de los bienes y servicios que la empresa ofrece al mercado; mientras que el último, implica que sus costos pueden ser asignados única y exclusiva-

mente de forma arbitraria, en vista de que no es posible distinguir cual es el factor subyacente.

Estimamos que este aporte, a la luz de los cambios, constituye una mejora en la información que se suministra a los gerentes y directivos, pues procede del hecho que los costos variables son, a su vez, segmentados en función de los diferentes niveles de actividad. Esta óptica, trae consigo una mayor visibilidad de las relaciones causales y su relación con el corto, mediano y largo plazo; además de precisar adecuadamente los costos de estructura comunes de otros que serían primordiales de algún producto o cliente. Evidentemente, este análisis, demuestra que los costos están influidos o impulsados por una variedad de factores y facilita una nueva información para la toma de decisiones y gestión de costos.

En síntesis, el sistema ABC centra la atención en la medición, cuantificación y control de las actividades o tareas que acomete la empresa para desarrollar su actividad habitual, pasando a un segundo plano el centro, departamento o sección al que pueda estar adscrita una determinada tarea o actividad (Castelló, 2000). Esta perspectiva ha conducido, en la práctica, 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. Sin embargo, se ha encontrado que el enfoque de las actividades estimula las relaciones interdepartamentales, ya no desde el punto de vista vertical sino horizontal.

Esta modalidad de alineación, está rompiendo con la forma tradicional de operar la dirección de las organizaciones. Este camino, que induce el ABC, ha dado una nueva perspectiva de los costos indirectos en la consecución de los

objetivos de la empresa (Cobb *et al.*, 1992; Horngren, 1995) y otorga mayor preponderancia a involucrar al personal de los procesos, dando origen a una mayor vinculación de las actividades entre los departamentos.

Esto significa que, a medida que las organizaciones comiencen a poner énfasis en las decisiones de equipos y en una mayor cooperación interfuncional, recibirán mayor atención las innovaciones, como la que se ha mencionado en este apartado, referidas a las medidas y recompensas de los rendimientos de grupos.

LA GESTIÓN BASADA EN ACTIVIDADES (ABM)

Si bien lo que se pretendía con el desarrollo de la estimación de costos por actividades durante la segunda mitad de los años 80 era conseguir información más precisa de costos del producto, pronto quedó demostrado que el potencial de este enfoque iba mucho más allá de este limitado objetivo. Estudios de casos han sido emprendidos para representar las mejoras que podrían lograrse. En otras palabras, la investigación entró en una segunda fase, en la que se conoció como Gestión Basada en las Actividades (ABM).

Así pues, surgieron otros usos del sistema, quizás, incluso, mucho más importantes para la gestión de costos. El ABM busca ahora centrar la gestión de las actividades indirectas, en varios niveles más allá de la producción / actividad directa, para mejorar el valor recibido por el cliente y el beneficio alcanzado que proporciona este valor (Turney, 1992). De este modo, las empresas pueden encontrar valor en la información que genera el sistema para la toma de decisiones y, en consecuencia, considerarla de acuerdo a sus objetivos y estrategias. Sin embargo, el ABM sigue utilizando el ABC como su mayor fuente de datos. En consecuencia, en lo sucesivo, se hará alusión al término ABC /

ABM para precisar tanto la metodología de cálculo de costos de las actividades como a la gestión de las mismas, pues se considera, según la literatura consultada, como un proceso integral y no aislado.

En una versión inicial del ABC / ABM, Johnson argumentó que las empresas deberían manejar actividades y no costos como tal (Johnson, 1988; Ostrenga, 1990). Sostenía que la información basada por actividad concentraría la atención de los gerentes en las causas subyacentes (inductores) de costos y beneficios; a diferencia de los distantes, y frecuentemente distorsionados ecos financieros de esas causas que aparecen en los informes tradicionales sobre costos y rendimientos (Johnson, 1988).

De acuerdo con estos planteamientos, está claro que los costos, por sí solos, no son una fuente de valor competitivo, puesto que, sólo las actividades tienen el poder de agregar valor. La gerencia debe buscar controlar y eliminar el derroche de esfuerzos, es decir, aquellas actividades que no agregan valor. De hecho, la identificación de los inductores de derroches en la gestión de las actividades operativas y el diseño de indicadores que reflejen el éxito de una empresa en la eliminación de sus causas (Johnson, 1988), constituye una tarea sin fin, y representa el camino para alcanzar ese objetivo enigmático de los directivos japoneses que es la mejora continua o *kaizen* (Imai, 1990). La presencia de alguna actividad carente de valor limita la capacidad de la empresa en la consecución de ser lo más competitiva posible.

En este contexto, surge un problema sobre el sistema ABC / ABM: el grado en que las cuestiones contextuales se reconocen como una dificultad en la puesta en práctica, por ejemplo culturales y que están a simple vista. En la mayoría de la literatura de investigación, hasta donde proporcionan casos ilustrados de la puesta en

práctica del nuevo sistema, consecuencias generales, específicas o conductuales y de organización pocas veces son reflejados como una cuestión significativa. Por consiguiente, ciertos factores de esta naturaleza, pueden afectar el éxito o fracaso de una innovación potencialmente radical como la que esto representa. Hasta ahora poco se ha investigado sobre el tema, y podrían causar ciertas reacciones en la organización, como veremos más adelante, cuando se haga referencia a ello.

PORCENTAJES DE ADOPCIÓN DEL SISTEMA ABC / ABM

Hace dos decenios, los norteamericanos ilustraban con énfasis en su literatura casos de teoría y práctica de gestión fundamentada en la experiencia japonesa, como la calidad total y el justo a tiempo, como herramientas para hacerse más competitivos. Por su parte, los que promovían el ABC / ABM argumentaban que también servía para ayudar a las empresas a alcanzar ventajas competitivas (Kaplan, 1992); pero, poco interés manifestaban los orientales en dicha herramienta, pues habían competido con éxito, hasta la fecha, sin su uso (Horngren, 1995).

La realidad ha cambiado un poco, en virtud de que se presenta un cierto interés por su adopción en Japón. En un reciente estudio multinacional sobre tres grandes países como Francia, Canadá y Japón (Bescos *et al.*, 2001), la tasa de adopción correspondiente a los dos primeros países, se ubica dentro del parámetro establecido en el ámbito mundial: 20 % (Innes *et al.*, 2000), mientras que Japón sólo alcanza el 7%, por lo reciente de su introducción. Sin embargo, tiene el mayor porcentaje de empresas que están examinando la posibilidad de adoptarlo, el 34,5 % en relación con los países anteriores: 22,9 % y 9,3% respectivamente. Dichos resultados reflejan en la actualidad una relativa importancia por esta herramienta. Así, en el contexto

de la crisis que ha ocurrido en Asia durante los últimos tres años, se puede esperar en el futuro, que las empresas japonesas adoptarán el ABC / ABM en un mayor grado (Bescos *et al.*, 2001).

Es evidente el interés que sigue suscitando hasta ahora el sistema ABC / ABM. Esto se debe a que se le ha atribuido una mayor razonabilidad y eficiencia en sus resultados, y posiblemente ha influido en su adopción.

En tal sentido, la premisa que los sistemas ABC / ABM añaden mayor razonabilidad en el cálculo y gestión de costos y que contribuyen en la mejora del rendimiento de las empresas que lo ponen en práctica, se podría apreciar en el porcentaje de organizaciones que han tomado en consideración su adopción.

Existen estudios que reportan datos acerca del interés por el sistema, donde se recogen los porcentajes de algunas investigaciones en diversos países. Tal y como se observa en la tabla 1, ordenados por fecha de publicación, los resultados reflejan un incremento de conciencia hacia el ABC / ABM, aunque el porcentaje de puesta en práctica ha sido lento, por los cambios que implica, la mayoría de los estudios muestran que el período de tiempo de implantación es frecuentemente largo. Las investigaciones también revelan grandes diferencias entre países. Esto se explica, hasta cierto punto, porque los estudios han sido efectuados en diferentes momentos del tiempo y con definiciones y alcances en los objetivos.

Finalmente, vale la pena destacar de la mencionada tabla un elemento relevante: los resultados muestran que los porcentajes de adopción del sistema ABC / ABM han sido más modestos en los países europeos, en comparación con los países anglosajones. La diferencia en la tradición de costos podría explicar por qué el sistema ha causado porcentajes heterogéneos en su

aceptación. Las empresas europeas no consideran el ABC / ABM como un nuevo método de costos, puesto que ya tienen buena experiencia en la fase de dos etapas, bases diferenciadas y muchos centros de costos; mientras que las empresas norteamericanas han visto el ABC / ABM como algo revolucionario (Dahlgren *et al.*, 2001).

FACTORES QUE AFECTAN LA PUESTA EN PRÁCTICA DEL SISTEMA ABC / ABM Y LA EVIDENCIA EMPÍRICA

En este apartado se presenta una breve descripción de algunas consideraciones sobre los factores técnicos; con posterioridad, se especifica la influencia de los factores de organización y comportamiento en las organizaciones, así como las reacciones que han surgido, de parte de los miembros que la conforman, durante la puesta en práctica del sistema ABC / ABM, producto de las evidencias empíricas. En consecuencia, a partir de la revisión exhaustiva de esos estudios, se extraen y se plantean algunas inquietudes o reflexiones que consideramos deben ser indagadas en el futuro, en vista de las sugerencias señaladas por los investigadores.

Factores técnicos

Se ha puesto de manifiesto en algunas investigaciones, 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, el análisis de las diferentes actividades organizativas, la recogida de datos, el entrenamiento, la adquisición de nuevos equipos de computación y el diseño del software, sea este independiente o integrado, para justificar este hecho.

Tabla 1
Porcentajes de adopción en diversos estudios y países del ABC / ABM

Autor y año	País	Sector	Adopción del ABC/ABM	Observaciones
COBB ET AL (1993)	U.K.	Manufactura y servicios financieros	6%	
DRURY Y TAYLES (1994)	U.K.	Manufactura	4%	
INNES Y MITCHEL (1995)	U.K.	Las 100 empresas más importantes	20%	
LUKKA Y GRANLUND (1996)	Finlandia	Manufactura	0%	5% de las empresas lo estaban implantando
VIRTANEN ET AL (1996)	Finlandia	Manufactura	14%	Resultados de estudios en tres ediciones
CORRIGAN (1996)	Australia	Manufactura	12%	
SHERRER (1996)	Alemania	Manufactura	3%	
GOSELIN (1997)	Canadá	Manufactura	30%	
SHIM Y STAGLIANO (1997)	USA	Manufactura	27%	
BJORNENAK (1997)	Noruega	Manufactura	40%	Incluye empresas que consideran adoptarlo
KRUMWIEDE (1998a)	USA	Miembros del IMA	49%	
GROOT (1999)	Holanda	Comida	12%	
CLARKE ET AL (1999)	Irlanda	Manufactura	12%	
INNES ET AL (2000)	U.K.	Las 100 empresas más importantes	18%	Una continuación del estudio de 1995
BESCOS ET AL (2001)	Canadá	Manufactura y servicios	23%	Estudio multinacional
	Francia		23%	
	Japón		7%	
CLARKE Y MULLIN (2001)	Irlanda	No manufacturera	19%	
DAHLGREN ET AL (2001)	Suecia	Manufacturera	19%	El 84% ha decidido ponerlo en práctica.
SHOUTE (2003)	Holanda	Diversos	18%	
COTTON ET AL (2003)	Nueva Zelanda	Miembros del Instituto de Contables Calificados (ICANZ)	20%	

Fuente: Adaptado de Dahlgren et al (2001)

No obstante, investigaciones recientes 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.

Aun cuando las organizaciones toman la decisión de emprender la puesta en práctica de un sistema ABC / ABM, durante su desarrollo se encuentran con algunas dificultades. En gran parte, se debe a que se centran sólo en los aspectos técnicos, lo que imposibilita alcanzar el acierto. La razón importante es que la introducción del sistema en las empresas se orienta 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).

Factores organizativos y de comportamiento

La literatura sobre este tema, se manifiesta debido a que el uso de la teoría básica del ABC / ABM comenzó afectar las organizaciones, reconociendo los investigadores académicos, el surgimiento de cuestiones durante la puesta en práctica, dando lugar a un segmento específico en la literatura sobre el cambio organizacional.

El problema es que el sistema ABC / ABM es una herramienta que afecta a la conducta de toda la organización. Esto induce, en la mayoría de las ocasiones, a un cambio en las rutinas establecidas y a revisar las pautas de actuación y compensación, generando consecuencias importantes de comportamiento.

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^b) 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. Una razón por la que se percibe una baja innovación en sistemas de contabilidad de gestión es que el potencial de beneficio en este tipo de introducciones es menos tangible que las innovaciones técnicas (Jermias, 2001).

En consecuencia, es importante que la estrategia de puesta en práctica del sistema ABC / ABM deba ser dirigida 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. Este modelo trata su puesta en práctica, como una innovación administrativa en una organización en la que el éxito depende del cómo y cuándo se ocupen de factores específicos de comportamiento. El postulado sostiene que los sistemas ABC / ABM no son innovaciones técnicas. Esta distinción es importante, puesto 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 este contexto, en los resultados de los trabajos de Drury y Tayles (1994), Innes y Mitchell (1995), Krumwiede (1998^b), Clarke *et al.* (1999), Innes *et al.* (2000), Dahlgren *et al.* (2001) y Schoute (2003) se puede observar que el porcentaje más alto de empresas que tienden adoptar un sistema ABC / ABM, 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. Así, 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).

LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA EN LA PUESTA EN PRÁCTICA DEL SISTEMA ABC / ABM

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 alteran las áreas de responsabilidad (Cobb *et al.*, 1992; Innes, 1999; Drury y Tayles, 2001), sobre todo en aquellas que llevan bastante tiempo tratando de implan-

tarlo. 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), conduciendo a una mayor flexibilidad de la organización. Además, las empresas con mayor diferenciación vertical, centralización y formalización son más propensas a adoptarlo e implantarlo que las que presentan estas características estructurales en menor medida (Gosselin, 1997).

Otra señal se debería a que el sistema ABC / ABM afecta los procedimientos u operaciones de trabajo dentro de las organizaciones. Estos incluyen los procedimientos de trabajo de los contables de gestión, actitudes y estructuras dentro de la función de finanzas, relaciones entre finanzas y departamentos operacionales, y las actitudes y estructura en la organización en su conjunto (Friedman y Lyne, 1995; Friedman y Lyne, 1999; Drury y Tayles, 2001).

Por otra parte, Shields (1995) lleva a cabo un estudio empírico a través de una encuesta postal dirigida a empresas que lo habían implantado. Entre las principales conclusiones de su estudio destaca la gran diversidad en el grado de éxito y de beneficios financieros de la puesta en práctica de un sistema ABC / ABM.

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 ABC / ABM, en detrimento de las variables técnicas: tipo de software empleado, integración o no con otros sistemas de contabilidad, o ayuda o no de consultores externos. En síntesis, 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: *El apoyo de la alta dirección* a las iniciativas que surjan para la puesta

en práctica del sistema ABC / ABM, el vínculo con las estrategias competitivas y con las iniciativas de calidad, el enlace a la evaluación del rendimiento y a la compensación, así como *el entrenamiento* en el diseño, puesta en práctica y 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*.

Lamentablemente, existe poca información empírica sobre empresas que usan estas y otras variables y como se relacionan con su éxito. El aportar información de esta naturaleza, podría ser útil en ayudar a identificar cómo las organizaciones ponen en práctica el sistema y así conocer que estrategias de puesta en práctica son acertadas.

Así, Krumwiede (1998^b) en sintonía con los resultados de Shields (1995), evidencia que el acierto de la puesta en práctica de los sistemas ABC / ABM está más asociado con factores de organización que con factores técnicos. Factores de organización como el *apoyo de la dirección superior, el entrenamiento en la puesta en práctica, evaluación de la actuación y la compensación, vínculos con iniciativas de calidad, suficiencia de recursos y la propiedad del sistema por personal no contable*. Por consiguiente, los factores de comportamiento deben ser dirigidos en la implantación. En síntesis, se confirma que las innovaciones como el ABC / ABM son causadas, más por variables de comportamiento y de organización, que por consideraciones ambientales y técnicas.

En la misma línea, los resultados de McGowan y Klammer (1997) proyectan explicaciones significativas de las percepciones de los participantes, de cómo la puesta en práctica había sido eficaz, sobre todo en tres factores identificados por Shields (1995): *el apoyo de la dirección su-*

perior, la vinculación con la evaluación de la actuación y el *adecuado entrenamiento*. Además, sugiere la participación de los usuarios en la puesta en práctica. Las percepciones sobre la calidad de información producida por el sistema, está correlacionada positivamente con el grado de satisfacción expresado con la puesta en práctica del ABC / ABM.

Finalmente, en un estudio empírico, Anderson y Young (1999) examinaron los factores que promueven la adopción y satisfacción del sistema ABC / ABM. Una contribución importante es que propusieron y probaron un modelo sobre la puesta en práctica del sistema. Este supone que la evaluación del sistema, junto con factores contextuales relativos al ambiente y características del individuo, está relacionada con el proceso por el que la organización desarrolla y consigue apoyo del personal para el sistema. Los resultados muestran que el proceso de puesta en práctica influye claramente y está directamente vinculado con los factores contextuales.

En síntesis, el uso de los datos de ABC / ABM está bajo la influencia de una recogida más amplia de variables de proceso y contextual, en el que se incluyen: *el apoyo de la dirección superior, la integración del proyecto, la suficiencia de recursos y el compromiso del personal*.

Una contribución final de la investigación es que para sistemas de ABC / ABM maduros, el uso depende del *apoyo de la dirección* y el ambiente de compensación, mientras que para puestas en práctica recientes, el uso está más estrechamente correlacionado con el desarrollo del equipo de ABC / ABM.

Los resultados alcanzados en las investigaciones antes mencionadas, indican que hay un uso extendido del sistema ABC / ABM, y que

entre los usuarios se ha logrado un incremento en la percepción de éxito. Típicamente, una puesta en práctica es percibida como acertada cuando es aceptado y usado (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).

EL APOYO DE LA DIRECCIÓN EN LA PUESTA EN PRÁCTICA DEL SISTEMA ABC / ABM

En este orden de ideas, resulta evidente una segunda reflexión a considerar, que en cualquier investigación de esta naturaleza, lo constituye el apoyo de la dirección. Algunos estudios de casos reflejan una carencia en el respaldo por parte de la dirección al sistema. En otras palabras, las empresas con un escaso apoyo de la dirección usarán el ABC / ABM sobre una base limitada (Krumwiede, 1998^b).

En este sentido, el apoyo de la dirección no obedece a una simple aprobación de un proyecto, sino que va mucho más allá, puesto que tiene que asumir unos compromisos muy fuertes con la puesta en práctica, si las circunstancias lo determinan. Es decir, con el uso del sistema ABC / ABM surgirán nuevas iniciativas que la dirección tendrá que emprender; pero cuando se somete a consideración su posibilidad real, se pueden encontrar con poca disposición para iniciar los cambios que la situación requiere, puesto que puede verse afectado el estilo de dirección.

Ciertamente, este ha sido uno de los aspectos más difíciles de superar por parte de la dirección y todavía está presente en los resultados de las investigaciones. Por consiguiente, tomar decisiones que impliquen cambios trascendentales, requiere de capacidad y habilidad, y lo más

importante, de una considerable disposición de los directivos. Tarea nada fácil, sobre todo cuando nos encontramos ante un estilo de dirección conservador.

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. Sólo de esta manera, se podrá percibir que el apoyo de la dirección tiene un impacto fuerte en la explicación de la posición de éxito del ABC / ABM (Innes *et al.*, 2000).

Por otra parte, puede observarse que las conclusiones de las investigaciones en Estados Unidos, han demostrado un alto grado de consistencia en la identificación de factores asociados con el acierto de su puesta en práctica del sistema ABC / ABM. En el Reino Unido, algunos investigadores han usado, mayoritariamente, el método estudio de caso. Así, por ejemplo Norris (1994:175) condujo un estudio de las percepciones de los usuarios del sistema ABC / ABM en una empresa. Sus resultados indican que: “...eran predominantemente positivas. Los beneficios excedieron las expectativas y los obstáculos eran mínimos y superables. Un resultado más de este estudio era la gran confianza en el uso de la información para la toma de decisiones, a excepción de los gerentes de marketing, quienes tenían reservas acerca de su uso particular; pero no del sistema en sí mismo”.

LA COMUNICACIÓN Y ENTRENAMIENTO DEL PERSONAL EN LA PUESTA EN PRÁCTICA DEL SISTEMA ABC / ABM

Estos resultados son coherentes con la conclusión de que la aceptación y uso de la información de ABC / ABM dependen de dos factores. En primer lugar, la creencia en la teoría y en segundo lugar, el reconocimiento de la exactitud del output de esa aplicación. Las fuertes influencias en alcanzar estas condiciones en este estudio de caso era la necesidad de sesiones de instrucción a todo el personal durante la etapa de puesta en práctica; seguida de la fiabilidad, la precisión probada del output en la aplicación para la mayoría de los gerentes.

En resumen, este autor identificó por las respuestas el apoyo de los entrevistados al sistema. Sobre este estudio en particular, se origina una tercera inquietud, y es la dificultad en la utilización de la información por parte de los usuarios, que surge cuando el sistema está puesto en marcha en las organizaciones.

Así pues, la aceptación y uso de la información que genera el sistema, necesariamente debe pasar por el dominio de los gerentes. Las investigaciones plantean cierta debilidad en este aspecto. Una vez que los costos del producto por ABC / ABM 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 por qué algunas personas se sienten incómodas con su uso (Innes, 1999). Situación que se debe analizar y fortalecer desde otra perspectiva.

La participación y la comunicación podrían ser usadas para reducir o superar las resistencia

al cambio (Norris, 1994). Esto se debe a 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).

Estos elementos se consideran esencialmente útiles y permiten a las personas explorar las implicaciones de la nueva iniciativa, las que a menudo, están siendo descartadas por medio de mecanismos defensivos y de racionalización (Jermias, 2001). Este aspecto, junto con una influencia de la dirección en el entrenamiento, donde se enseñe las nociones técnicas y sus implicaciones (Anderson *et al.*, 2002), podrían conducir a un dominio de la información por parte de los gerentes.

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).

Friedman y Lyne (1995), en un estudio de caso múltiple, establecieron que un resultado satisfactorio entre las empresas visitadas, era la resistencia limitada al sistema ABC / ABM. Sin embargo, la mayoría de ellas experimentaron alguna tardanza en la puesta en práctica y adoptaron un acercamiento gradual para cumplir su cometido.

Los mismo autores, Friedman y Lyne (1999) y bajo la misma modalidad, emprendieron un estudio desde una perspectiva de largo plazo, relacionando factores asociados a éxitos y fracasos. Sus resultados apoyan en gran parte los estudios de USA y concluyen que el éxito está asociado con factores como: *necesidad de uso absoluta reconocida* desde el principio y apoyo de todos los miembros de la organización para

ponerlo en práctica, especialmente el de *dirección*; vinculación de los contables con otros especialistas en lo que concierne al desarrollo del sistema ABC / ABM y su uso; *arraigo del modelo en la estructura organizativa y la práctica*; y las sinergias vinculadas con otras actividades de calidad.

EL PAPEL DEL LÍDER Y EL PATROCINADOR DEL PROYECTO EN LA PUESTA EN PRÁCTICA DEL SISTEMA ABC / ABM

En consecuencia, una cuarta reflexión a tomar en cuenta, parte del análisis del sistema ABC / ABM, 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 logra 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). Se ha encontrado, a veces, que departamentos diferentes de la función contabilidad, se sienten indispuestos o incapaces de proporcionar el personal y los datos necesarios para el análisis de un proceso detallado. Esta barrera, es una percepción entre departamentos y no de contabilidad. Por consiguiente, bajo este contexto el sistema ABC / ABM proyecta carencia de mando.

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). De esta manera, se podría crear un compromiso entre los gerentes para generar los datos que el sistema requiere para su posterior

uso. 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 un líder de ABC / ABM no existe, es improbable que el proyecto se implante (Krumwiede y Roth, 1997).

La ventaja de contar con un líder es que contribuye a crear procesos participativos entre equipos y el personal de todos los niveles de la organización. El compromiso y la implicación de cada individuo inducirían al éxito del proyecto en la empresa. De este modo, la presencia de un líder facilita el compartir una visión y constituye un agente motivador. Si las personas están comprometidas para alcanzar una meta, superarán muchos obstáculos para conseguirla.

Es indudable que 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 contables 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). Es decir, se cree que sólo con efectuar ajustes de esta naturaleza se tiene la posibilidad de solventar los problemas encontrados.

EL DISEÑO DEL SISTEMA ABC / ABM PARA LOS OBJETIVOS PRETENDIDOS

En la puesta en práctica del sistema se involucran muchos factores. Más allá de los aspectos técnicos, es una herramienta que necesariamente involucra a todos los miembros de la or-

ganización (Friedman y Lyne, 1999), por ello tendrá que acometerse con sumo cuidado para poder ir captando los beneficios del sistema.

En consecuencia, adoptar un sistema ABC / ABM implica plantearse previamente una necesidad clara percibida; de no ser así, pueden encontrarse resultados desfavorables en el camino. Las investigaciones, sobre todo de estudio de casos, reflejan una falta de enfoque, sobre cuestiones del negocio, entre la gerencia y el equipo de puesta en práctica (Drury y Tayles, 2001).

Así, un principio útil durante la fase inicial de puesta en práctica sería que los miembros que conformen el equipo del proyecto tengan una visión clara y se fijen objetivos sobre el sistema. La barrera crítica, en esta fase del análisis, constituye este aspecto y su alcance. En otras palabras, un sistema complicado y bien diseñado no será usado, si proporciona información no relevante a la dirección. Además, 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 ABC / ABM, 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). De este modo, habría mayor utilidad en el uso de la información por parte de gerentes y directores, en la medida que los resultados cumplan con los fines establecidos originalmente. Al mismo tiempo, puede conducir a una gran confianza en el uso de la información para la toma de decisiones (Norris, 1994). Al respecto, McGowan y Klammer (1997) han encontrado una correlación significativa entre la satisfacción del sistema y la claridad de los objetivos.

CONSIDERACIONES FINALES

La revisión de la literatura pone en evidencia que el sistema ABC / ABM es una herramienta cuya aplicación cambia las rutinas establecidas y modifica las pautas de actuación, elementos que, a menudo, se tornan imperceptible en una organización. Estos efectos que se observan constituyen una tendencia en los resultados empíricos y que se perciben cuando se analizan los factores de organización y comportamiento. Así, las investigaciones sobre las percepciones de los gerentes y directivos al respecto, señalan que las empresas deberían buscar estrategias y precisar 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.

En ese contexto, se plantea una serie de inquietudes o reflexiones sobre algunos factores de comportamiento y organización tales como: *estructura organizativa, apoyo de la dirección, papel del líder y patrocinador del proyecto, comunicación y entrenamiento*, y el *diseño del sistema para los objetivos pretendidos*. Consideramos que las estrategias sugeridas para el nivel de influencia de estos factores solventarían algunos problemas encontrados en la puesta en práctica y uso del sistema. Además, sería oportuno examinarlas en un caso particular de una empresa, a partir de la construcción de una serie de proposiciones que, articuladas en forma conjunta, pueden minimizar la resistencia al cambio de los recursos humanos y contribuir a mejorar las posibilidades de una puesta en práctica acertada del sistema ABC / ABM.

Es indudable que las personas en última instancia determinan el éxito y aceptación de cualquier iniciativa de innovación, pero la puesta en práctica de este tipo de sistema debe ser considerada un esfuerzo significativo de cambio.

En síntesis, somos conscientes que el sistema ABC / ABM no constituye una panacea que va a solucionar todos los problemas que surgen en la contabilidad de gestión, ya Kaplan (1992:63) lo había manifestado: “...El ABC / ABM no es mágico. Es simplemente uno de los muchos sistemas de información que ayudan a los directivos a adoptar mejores decisiones”. No obstante, compartimos la posición de Marshall (1995:28) y en concordancia con la opinión de Cobb *et al.* (1992), al establecer que: “... Mientras esto no es una ciencia perfecta ofrece el pragmatismo financiero al proceso de gestión más amplio. **En cuanto lo ven como un instrumento de gestión y no una solución por sí sólo, es un factor que ha conducido a su aceptación gradual en todas las partes de la empresa**” ©

BIBLIOGRAFÍA

- 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.
- BESCOS, P.; CAUVIN, E.; GOSSELIN, M. Y YOSHIKAWA, T. 2001. *The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A cross-national study. Comunicación presentada en el XXIV Congreso Anual de la EAA, Atenas, Grecia.*
- BJÖRNENAK, T. 1997. *Diffusion and accounting. The case of ABC in Norway. Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, pp. 3-17.
- BORDEN, J. 1990. *Review of literature on Activity-based Costing System. Journal of Cost Management*, primavera, pp.5-12.
- BRIERS, M. Y FONG W. 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.
- BRIMSON, J. 1986. *How Advanced Manufacturing Technologies are Reshaping Cost Management. Management Accounting*, Marzo, pp. 25-29.
- CASTELLÓ E. 2000. *El sistema de costes basado en las actividades. IX Encuentro de Aeca: Gestión de la información en la sociedad del conocimiento y la globalización, Ibiza, España.*
- 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. Y MULLINS, T. 2001. *Activity based costing in the non-manufacturing sector in Ireland: A preliminary investigation*. **Irish Journal of Management**, vol. 22, n° 2, pp.1-18.
- 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.
- COBB, I; INNES, J. Y MITCHELL, F. 1993. *Activity Based Costing Problems: The British Experience*. In *Advances in Management Accounting*, Epstein, M., vol. 2, pp. 63-83. Londres, JAI press.
- COOPER, R. 1990^a. *Activity-Based Costing. Five Steps to ABC System Design*. **Accounting**, vol. 106, Noviembre, pp. 78-80.
- COOPER, R. 1990^b. *Cost classification in unit-based an activity-based manufacturing cost system*. **Journal of Cost Management**, pp. 4-14.
- COOPER, R. Y KAPLAN, R. 1988^a. *How cost accounting distorts prouct cost*. **Management Accounting**, Abril, pp. 20-27.
- COOPER, R. Y KAPLAN, R. 1988^b. *Measure costs right: Make the right decisions*. **Harvard Business Review**, vol. 66, n° 5, pp. 96-103.
- COOPER, R. Y KAPLAN, R. 1991. *Profit priorities from Activity-Based Costing*. **Harvard Bussines Review**, Mayo-Junio, pp. 130-135.
- COOPER, R. 1989. *The rise of activity Based Costing-part Three: How many cost driver o you need, and how do you select them?* **Journal of Cost Management**, Invierno, pp. 14-36.
- 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.
- CORRIGAN, J. 1996. *ABC not easy in Australia: Survey*. **Australian Accountant (Melbourne)**, vol. 66, n° 10, pp. 51-52.
- COTTON, W; JACKMAN, S; BROWN, R. 2003. *Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-Based costing survey*. **Management Accounting Research**, vol. 14, pp. 67-72.
- DAHLGREN, J.; HOLMSTROM, M.; NEHLER, H. 2001. *Activity based costing-diffusion and adoption*. *Comunicación presentada en el XXIV Congreso Anual de la 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.
- DRURY, C; TAYLES, M. 2001. *Autopsy of a stalling ABC system: A case study of activity based cost management and perform-*

- ance improvement. Comunicación presentada en el XXIV Congreso Anual de la EAA, Atenas, Grecia.*
- 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.
- FRIEDMAN, A. Y LYNE S. 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.
- GROOT, T. 1999. *Activity-based costing in US an Ducth Food Companies*. In *Advances Management Accounting*, Epteins, M.; Lee, J; y Postin K. Vol. 7, pp. 47-63. Stamford, Connecticut: JAI press.
- HORNGREN, CH. 1995. *Contabilidad directiva: este siglo y más adelante*. Conferencia Inaugural en el III Congreso Internacional de Costes y I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Madrid, España.
- HOWELL, R. Y SOUCY, S. 1987. *Cost Accounting in the New Manufacturing Environment. Management Accounting, Montvale*, vol. 69, n° 2, pp. 42-48.
- IMAI, M. 1990. *Kaizen wave circles the globe. Tokyo Business Today*, vol. 58, n° 5, pp. 44-48.
- 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
- INNES, J. Y MITCHELL, F. 1995. *A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. Management Accounting Research*, vol. 6, n° 2, pp. 137-153.
- INNES, J. Y MITCHELL, F. 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 an feedback on judgment usefulness of accounting systems. Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n° 2, pp. 141-160.
- JOHNSON, H. 1988. *Activity-Based information: A Blueprint for Word-Class Manage-*

- ment. *Management Accounting*, vol. 69, n° 12, pp. 23-30.
- JOHNSON, T. Y KAPLAN, R. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. *Harvard Business School Press*, Boston, Massachusetts.
- KAPLAN, R. 1987. *John Deere Component Works*. *Harvard Business School Cases* 9-187-107,108.
- KAPLAN, R. 1988. *On cost system isn't enough*. *Harvard Business Review*, Vol. 66, n° 1, pp. 61-66.
- KAPLAN, R. 1992. *In Defense of Activity-Based Cost Management*. *Management Accounting (US)*, vol. 24, n°5, pp. 58-63.
- KAPLAN, R. Y JOHNSON, T. 1988. *La contabilidad de costes. Auge y caída*. Plaza & Janes Editores, S.A. Barcelona, España.
- 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. R. 1998^a. *ABC why it's tried and how it succeeds*. *Management Accounting*, vol. 79, n° 10, pp. 32-38.
- KRUMWIEDE, K.. 1998^b. *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.
- LUKKA, K. Y GRANLUND, M. 1996. *Cost accounting in Finland: Current practice and trends of development*. *The European Accounting Review (UK)*, Vol. 5, n° 1, pp. 1-28.
- 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.
- MARSHALL, B. 1995. *Activity-based Costing at Wavin*. *Management Accounting (UK)*, vol. 24, n°, pp. 28-30.
- 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.
- MILLER, J. Y VOLLMAN, T. 1985. *The hidden Factory*. *Harvard Business Review*, vol. 63, n° 1, pp. 142-150.
- 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.
- NORRIS, G. 1994. *User perceptions of an application of activity-based costing*. *Advances in Management Accounting*, vol. 3, pp. 139-77.

- OSTRENGA, M 1990. *Activities: The Focal Point of Total Cost Management*. **Management Accounting**, Febrero, pp. 42-49.
- RIPOLL, V; TAMARIT, C. Y APARISI, J. 2001. *Delimitación de la Contabilidad de Gestión*. **Quadern de Treball**, N° 117, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universitat de Valencia.
- ROBERTS, H. 1997. *Implementation of Management Accounting systems*. Comunicación presentada en el XX Congreso Anual de la EAA, Graz, Austria.
- ROSLENDER, R. 1996. *Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting*. **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 7, p.p. 533-561.
- 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.
- SCHOUTE, M. 2003. *Empirical analysis of determinants of the adoption and use of activity-based costing*. Comunicación presentada en el XXVI Congreso Anual de la EAA, Sevilla, España.
- SHERRER, G. 1996. *Management Accounting: A German perspective*. In **Management Accounting: European Perspectives**, Bhimani, A., pp. 100-122. Oxford University Express.
- SHIELDS, M. Y YOUNG, M. 1989. *A behavioral model for implementing cost management systems*. **Journal of Cost Management**, 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.
- SHILLINGLAW, G. 1982. *Managerial Cost Accounting*. Homewood, Irwin Illinois.
- 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.
- STAUBUS, G. 1971. *Activity Costing and input-Output Accounting*. Homewood, Irwin Illinois.
- STAUBUS, G. 1990. *Activity Costing: 20 years on*. **Management Accounting Research**, pp. 249-64.
- TURNEY, P. 1992. *Activity-Based Management: ABM puts ABC information to work*. **Management Accounting**, Montvale, Enero, pp. 20-25.
- VIRTANEN, K.; MALMI, T.; VAIVIO, J. Y KASANEN, E. 1996. *Drivers of Management Accounting in Finland*. In **Management Accounting**. European Perspectives, Bhimani, A. pp. 54-73. New York: Oxford University press.