

LA DETERMINACIÓN DEL ÉXITO DEL MODELO DE COSTES ABC. UNA VALORACIÓN CRÍTICA DE LAS DIFERENTES MEDIDAS EMPLEADAS PARA SU EVALUACIÓN

M^a Àngels Fitó Bertrán
Universidad Politècnica de Catalunya

RESUMEN

La situación actual del modelo de costes por actividades se muestra en forma de paradoja, puesto que la actual solidez conceptual del modelo no se corresponde con los niveles de éxito esperados en el marco de la praxis empresarial. Ante este hecho la autora se cuestiona el concepto de éxito asociado al proceso de implantación del modelo y hace un recorrido crítico por las diferentes medidas que han sido utilizadas en investigaciones anteriores, proponiendo una única que pretende captar el contenido estratégico que tiene que ir indiscutiblemente asociado al proceso de implantación del modelo. En este sentido se considera que la mejor medida para evaluar el proceso de implantación del modelo de costes por actividades, es aquella que pone en conexión la consecución de los objetivos estratégicos de la organización con la propia actuación del modelo.

PALABRAS CLAVE: Modelo de Costes por actividades; Sistemas de gestión; Éxito; Implantación de modelos de costes; Objetivos estratégicos.

ABSTRACT

The present situation of the activity-based costing model is shown in a paradox form, because the present conceptual solidity of the model does not correspond within the awaited levels of success into the management practice. Before this fact, the author is questioned about the concept of success associated to the implementation process of the model and describe a critical route by the different measures that have been used in previous investigations, proposing an only one that tries to keep the strategic content that it must unquestionably go associate to the implementation process of the model. In this sense it's considered that the best measurement to evaluate the implantation process of the activity-based costing, is one that puts in connection the attainment of the strategic targets of the organization with the own performance of the model.

KEY WORDS: Activity-based costing; Management Systems; Success; Implantation process of costing systems; Strategic targets.

1. INTRODUCCIÓN

Pese a su actual solidez conceptual, el modelo de costes por actividades vive una situación paradójica dónde a pesar de la aceptación y difusión generalizada de sus beneficios teóricos, son relativamente escasas las compañías que lo utilizan de forma normalizada y relativamente frecuentes los casos donde ha fracasado su implantación¹. En este sentido son muchas las aportaciones y diversas las causas que se han atribuido a esta carencia de difusión práctica del modelo. Así mientras unos hablan de la falta de sustancialidad en su aplicación (M. Gosselin, 1997; T. Malmi: 1999), otros

¹ En la revisión de estudios previos, se han encontrado estimaciones que afirman que sólo un 10% de las empresas que han adoptado el sistema ABC lo continúan utilizando (Ness y Cucuruzza, 1995:30). En cuanto al nivel de implantaciones realizadas en diferentes ámbitos geográficos, J.Innes y Mitchell (1995:141), R.Chendall y K.Langfield-Smith (1998:4) y V.Montesinos (2004:216) hacen referencia a porcentajes inferiores al 15%

destacan su relativa relevancia para la toma de decisiones (J. Innes y F. Mitchell, 1995, 2000) o bien la magnitud de los costes asociados a su diseño y su implantación (T. Malmi, 1997).

Sin embargo, antes de analizar qué condiciona el éxito del modelo, hace falta someter a consideración qué se concibe como éxito, puesto que la elección de la medida que tiene que determinar si la implantación del modelo puede ser calificada de exitosa o no, condiciona la naturaleza de los factores que han contribuido a la misma. En este sentido, a continuación se analizan y estructuran algunas de las medidas que ya han sido utilizadas para evaluar la aplicación del modelo y que a su vez sirven de base para obtener las propias conclusiones.

Conviene anticipar en este sentido que no hay una única opinión sobre cuál es la variable o conjunto de variables, la medida de las cuales nos determinará si la implantación además de ser efectiva se puede considerar positiva. Donde sí parece que hay unanimidad de opinión es en la necesidad de definir unos parámetros concretos que permitan establecer una frontera más clara entre lo que es puede considerar un éxito y lo que inevitablemente se tiene que tildar de fracaso. La obtención de una medida objetiva ajena a posibles intereses comerciales al promover o desprestigiar la bondad del modelo de costes ABC, permitiría no sólo determinar la situación real de implantación del modelo, sino también normalizar o auditar nuevos proyectos de implantación.

Las dos afirmaciones que se muestran a continuación ilustran perfectamente esta necesidad de establecer unas medidas consensuadas para evaluar el sistema: *“Un aspecto olvidado en la discusión es el papel de la evaluación. ¿Cómo podrán los estudiantes determinar si una nueva propuesta conceptual de gestión, como puede ser el modelo de costes ABC o el Cuadro de Mando Integral, es una buena idea para crear valor a las organizaciones? Esta es una cuestión para la que no tengo una respuesta satisfactoria. La evaluación es importante con el fin que los estudiantes sean adecuadamente escépticos ante las aclamaciones asociadas a cualquier nueva propuesta.”*. R.Kaplan (1998: 109)

“Medir el éxito del modelo de costes ABC es una parte del reto más genérico de medir el éxito de cualquier cambio mayor en métodos de gestión (contabilidad, calidad, gestión del cliente, etc.). Muchos escritores del mundo de la empresa promueven nuevos métodos de gestión basados en anécdotas o evidencias poco sistemáticas que sirven sus propios beneficios. La consecuente búsqueda en el modelo de costes ABC u otras propuestas de gestión se pueden enriquecer mediante el desarrollo de un conjunto de literatura que trate medidas alternativas del éxito, conceptos alternativos por estimar las mismas, y parámetros para evaluar su fiabilidad”. G.Foster, D.Swenson (1997:136)²

2. LA EVALUACIÓN DEL ÉXITO DEL MODELO DE COSTES ABC. POSIBLES MEDIDAS

En los estudios analizados aparecen diferentes tipos de medidas todas ellas utilizadas para juzgar si la implantación del modelo es positiva o no. Un resumen de las mismas así como las propias conclusiones sobre este punto, es la que se muestra en el Cuadro 2.1, donde a la propia definición de la medida, se añade la posible relación causa-efecto, así como los trabajos empíricos dónde la misma ha sido considerada.

² El enfoque de gestión incluido en las siglas ABCM utilizadas por el autor, aquí es considerada en relación al modelo de costes ABC

Cuadro 2.1
MEDIDAS PARA EVALUAR EL MODELO DE COSTES ABC

<i>Medida</i>	<i>Relación de causalidad</i>	<i>Autores</i>
<i>Utilización de la información</i> del modelo de costes ABC para la toma de decisiones	Cuanto más general es la utilización de la información del modelo, más favorable se puede considerar su implantación	Innes y Mitchell (1995,2000) Swenson (1995) Foster y Swenson (1997) Krumwiede (1997) Anderson (1999)
<i>Magnitud de las acciones tomadas</i> con la información que ofrece el modelo de costes ABC	Cuanto mayores y más significativas sean las acciones tomadas como consecuencia de la introducción del modelo, más favorable se puede considerar su implantación	Innes y Mitchell (1995,2000) Foster y Swenson (1997) Malmi (1997) Anderson (1999)
<i>Mejoras económicas y financieras</i> experimentadas con la implantación del modelo de costes ABC	Cuanto mejores son los resultados de la empresa a causa del incremento de ingresos o reducción de costes que comporta la gestión basada en la información que ofrece el modelo, más favorable es la implantación	Shields (1995) Foster y Swenson (1997) Krumwiede (1997) Kennedy y Affleck-Graves (2001) Ittner, Lanen y Larcker (2002)
<i>Mejor actuación general</i> de la empresa a consecuencia de la implantación del sistema	Cuanto mejor valorada sea la actuación general de la empresa, más favorable se considera su implantación	Shields (1995) Swenson (1995) Foster y Swenson (1997) Mc Gowan y Klammer (1997) Ittner, Lanen y Larcker (2002)
Utilización de la información del modelo de costes ABC para la consecución de las distintas estrategias de negocio	Cuanto más útil sea el modelo para reducir la incertidumbre y servir a los objetivos estratégicos, más favorable se puede considerar su implantación	Shields (1995) Gosselin (1997) Malmi (1997)

Si bien las cuatro primeras medidas son utilizadas de forma explícita en varios de los estudios consultados, la última de ellas, la que determina el éxito del modelo en base a la consecución de los objetivos estratégicos preestablecidos, constituye una aportación propia consecuente con el contenido estratégico que debe alimentar todo el proceso de implantación de un modelo de costes por actividades, erigiéndose como idea fundamental la incuestionable vinculación del modelo de costes ABC con la formulación, seguimiento y evaluación de la política estratégica de la empresa. Así, recogiendo también algunos referentes previos que mencionan esta propuesta, la conclusión de este texto, y que ahora se anticipa, defiende que si estrategia y modelo de costes ABC aparece un binomio inseparable, es lógico suponer que la mejor manera para evaluar el impacto de la implantación de un modelo de costes ABC en una organización, sea medir el grado de consecución de objetivos estratégicos por los que el sistema fue diseñado.

2.1 La utilización de la información del modelo de costes ABC para la toma de decisiones

En la actual función que se da a la contabilidad de gestión (G. Sprinkle, 2003: 289, 290; M. Abernethy, A. Lillis, 1995: 244) destaca el doble papel que debe de ejercer con el fin de poder afrontar con garantías los nuevos retos que le plantea el futuro inmediato. Influenciar y facilitar la toma de decisiones son funciones propias de la contabilidad de gestión y en consecuencia también del sistema de costes ABC. Esta premisa soporta la idea de medir el impacto que supone la introducción del modelo de costes ABC en la empresa, analizando su incidencia en el proceso decisorio de la organización.

La posible valía del modelo de costes ABC como *facilitador* y *influenciador* de la toma de decisiones, es analizada desde un punto de vista empírico por D. Swenson (1995: 167-176) y G. Foster y D. Swenson (1997: 116, 117), los cuales utilizan esta medida del éxito en una doble dimensión: La naturaleza de las decisiones tomadas bajo el influjo de la información que emana del modelo, y la frecuencia de uso de la misma.

D. Swenson en el artículo citado, destaca como doble objetivo de su trabajo determinar, en primer lugar, si el nivel de satisfacción asociado al modelo de costes ABC es corresponde con un

mayor uso de la información que ofrece en el proceso de toma de decisiones y, en segundo lugar, evaluar de qué manera los *managers* actualmente hacen uso de este modelo para ayudar a llevar a cabo las acciones necesarias para que este proceso se desarrolle con normalidad.

Sus conclusiones, formuladas a partir de unas encuestas realizadas a 60 gestores responsables de la implantación del modelo de costes ABC en un conjunto de 25 industrias, se enmarcan en un contexto de satisfacción generalizada entorno a las novedades introducidas por el nuevo sistema. Esta situación de opinión favorable hacia al nuevo método de determinación de los costes está directa y positivamente correlacionada con un uso más extenso de la información que ofrece el mismo para tomar decisiones relativas al precio y al *mix* de productos, y también con una actitud activa para llevar a cabo aquellas acciones que puedan facilitar la consecución de las decisiones tomadas.

Para ilustrar como se concreta este doble papel que ejerce también el modelo de costes ABC, como *influenciador* y *facilitador* del proceso de toma de decisiones, y como se puede utilizar la información que ofrece para medir el nivel de éxito asociado al mismo, en el Cuadro 2.2 se resumen los datos aportados por el autor en cuanto a la naturaleza y frecuencia de las decisiones tomadas en base a esta información, partiendo de una doble distinción entre decisiones estratégicas y operativas, que permite conectar las conclusiones obtenidas con las aportaciones de M. Porter en este sentido.

Cuadro 2.2
USO DEL MODELO DE COSTES ABC

Uso de modelo de costes ABC en decisiones ESTRATÉGICAS:		
Externalización de parte del proceso productivo	Fijación de precios y <i>mix</i> de productos	Rentabilidad de clientes
24%	72%	36%
Uso del modelo de costes ABC en decisiones OPERATIVAS:		
Mejora de procesos	Diseño de productos y procesos	Medidas de evaluación de la actuación
92%	48%	28%

Fuente: Adaptado de D. Swenson (1995: 173-174).

Tal y como se puede observar y teniendo presente el momento temporal de la encuesta realizada, el año 1995, ya es palpable la orientación del modelo hacia las oportunidades que ofrece una mejor gestión de los clientes, si bien desde un punto de vista operativo es muy evidente la importancia que tiene la mejora de procesos en el conjunto de las empresas sondeadas.

En el mismo sentido, pero sin especificar si las decisiones se consideran estratégicas u operativas, J. Innes y F. Michell (1995: 137-153) y J. Innes, F. Mitchell y D. Sinclair 2000 (2000: 349-362)³ en dos estudios paralelos, que analizan el estado de la implantación del modelo de costes ABC en el Reino Unido, desglosan los beneficios percibidos del modelo según su intervención individual en cada uno de los propósitos que se muestran a continuación. En la Tabla 2.1 y por el valor añadido que

³ Con el fin de asegurar la comparabilidad con la referencia anterior, el contenido de la encuesta incluida en este estudio es igual a la del año anterior. En ambos casos la encuesta fue enviada a las 1000 compañías más importantes, pero si bien en el año 1994 se añadieron las 60 compañías financieras más importantes, en el año 1999 éstas ya estaban incluidas en el millar seleccionado

comporta tener datos comparativos, se resumen las evidencias obtenidas los años 1994 y 1999 en relación a cuál es la tipología de decisiones en las que el modelo sale mejor considerado.

Tabla 2.1
PROPÓSITOS QUE HAN MOTIVADO LA ADOPCIÓN DEL MODELO DE COSTES ABC

Propósito	Empresa que han adoptado el modelo ABC		Ratio de éxito percibido. Promedio	
	% 1999	% 1994	1999	1994
Reducción de costes	<u>90.3</u>	<u>89.2</u>	<u>4.0</u>	<u>3.8</u>
Fijación de precios	<u>80.6</u>	<u>68.9</u>	<u>4.1</u>	<u>3.8</u>
Medida y mejora de la actuación	<u>74.2</u>	<u>60.8</u>	<u>3.9</u>	<u>3.7</u>
Definición y composición de los costes	<u>64.5</u>	<u>62.2</u>	<u>4.0</u>	<u>3.7</u>
Presupuestación	<u>54.8</u>	<u>56.8</u>	<u>3.9</u>	<u>3.7</u>
Análisis de la rentabilidad de los clientes	<u>51.6</u>	<u>51.4</u>	<u>4.2</u>	<u>3.9</u>
Mix de productos	<u>51.6</u>	<u>47.3</u>	<u>4.2</u>	<u>3.7</u>
Diseño de nuevos productos o servicios	<u>41.9</u>	<u>35.1</u>	<u>3.8</u>	<u>3.8</u>
Valor de las existencias	<u>16.1</u>	<u>24.2</u>	<u>4.6</u>	<u>3.6</u>
Otras aplicaciones	<u>16.1</u>	<u>9.5</u>	<u>N/C</u>	<u>N/C</u>
<u>Éxito global</u>			<u>3.9</u>	<u>3.8</u>

Fuente: Adaptado de J. Innes y F. Mitchell (1995: 145) y J. Innes et al (2000: 355)⁴

Como se puede comprobar, y pese a que un primer análisis de los datos obtenidos ponga de manifiesto que no se ha incrementado ni el interés ni el uso del modelo, la percepción global de la capacidad del mismo para responder a propósitos como los que se muestran, ha mejorado sensiblemente. Los aspectos donde el incremento del beneficio individual percibido es superior, es en las decisiones que afectan al *mix* de productos o servicios, entre las cuales se incluyen decisiones del tipo ‘*comprar o fabricar*’, la sustitución de productos o la gestión de componentes. Un análisis paralelo de los factores que influyen en mayor medida este éxito percibido, pone de manifiesto que tanto en el año 1994 como en el año 1999, el apoyo de la dirección es el elemento considerado más decisivo o determinante por las empresas británicas sondeadas.

Así, pese a la popularidad del modelo de costes por actividades no se haya visto incrementada en los 5 años que separan ambos estudios, el aumento generalizado de los beneficios individuales asociados al modelo permite extraer como conclusión que la percepción hacia la utilidad del mismo para la toma de decisiones, difiere en función del tipo de decisión que se esté considerando y en función de que quien valore el modelo sea usuario o no del mismo.

En la misma línea, el estudio de G. Foster y D. Swenson (1997) mide el éxito del modelo de costes ABC en base a tres categorías de cuestiones relacionadas con su uso en la toma de decisiones:

1. Uso en la toma de decisiones. Las situaciones donde la información que ofrece el modelo resulta más útil son las siguientes:
 - Para identificar las oportunidades de mejora
 - Para decisiones relativas a la gestión de productos
 - Para conducir procesos de mejora
2. Frecuencia de uso por parte de las áreas funcionales de la empresa. Las áreas de contabilidad y finanzas son las que más frecuentemente utilizan la información que ofrece el sistema, seguidas del área de producción y gestión del producto.

⁴ El ratio relativo al éxito percibido se deriva de un escalado de 5 puntos, donde 5 = Muy exitoso y 1 = Sin éxito

3. Frecuencia de uso por parte de la jerarquía de grupos de gestión de la empresa. De los cinco grupos definidos, el orden por frecuencia de uso es la siguiente: gestores operativos, gestores de departamentos, gestores senior, supervisores y jefes de línea de producción.

En otro estudio de K. Krumwiede (1998: 239-277) del mismo periodo, el autor identifica la utilidad de la información de costes que proporciona el sistema, como uno de los factores más relevantes en todas las fases del proceso.

Así pues, ya sea como variable dependiente o independiente, son diversos los estudios que asocian el uso de la información para la toma de decisiones con el éxito del modelo de costes ABC, aunque no queda claro si este es un factor relacionado con el éxito del modelo *per se* o bien es una medida del mismo.

2.2 Magnitud de las acciones tomadas con la información del modelo de costes ABC

Si la variable anterior hacía referencia a la intervención del modelo de costes ABC en el proceso planificador de la empresa, la medida que se comenta a continuación evalúa el proceso ejecutor que se deriva del anterior. Bajo esta perspectiva, la magnitud de las acciones tomadas con la información que proporciona el modelo de costes ABC es una variable que subraya el cambio que supone la implantación del modelo.

La presencia de esta variable en los estudios empíricos analizados es inferior a la anterior puesto que supone un nivel de concreción mayor en relación al proceso de toma de decisiones. En cierto modo se podría decir que evaluando el uso de la información que ofrece el modelo para la toma de decisiones, se está evaluando las acciones que en consecuencia se derivan, pero medir la bondad del modelo a través de las acciones directas que se derivan, no asegura la correcta evaluación de su participación en el proceso decisorio mencionado con anterioridad.

El estudio de G. Foster y D. Swenson (1997), utiliza como medida complementaria al uso en la toma de decisiones, la magnitud de los cambios que originan las acciones adoptadas que se derivan del proceso anterior. De esta manera los encuestados tenían que valorar en una escala de 5 puntos si los diferentes cambios producidos habían sido (5) Muy significativos, (4) Significativos, (3) Moderados, (2) Menores ó (1) Inexistentes. Las áreas donde la magnitud de los cambios había sido más significativa eran las relativas a procesos, estrategia de precios, o gestión de componentes.

Anderson (1999: 525-559) siguiendo la propuesta de G. Foster y D. Swenson que defiende que factores distintos influyen criterios distintos para evaluar el sistema de costes por actividades, incluye en la encuesta diseñada para su propio trabajo empírico sobre los factores que inciden en la implantación y evaluación del modelo de costes ABC, una cuestión relativa a la medida que utilizan las empresas para evaluar el sistema. De las respuestas obtenidas emergen dos criterios:

1. El uso de los datos del modelo para una reducción de costes o una mejora de procesos (59%)
2. La mejora comparativa de la información de los costes de los productos (41%)

El resultado del estudio realizado además de identificar los dos criterios anteriores, pone de manifiesto que la preferencia hacia uno u otro depende de las funciones desarrolladas por el colectivo sondeado. Así mientras los empleados vinculados a las áreas de producción se decantan por evaluar el modelo según la superioridad y exactitud en la información de costes obtenida, los empleados de perfil administrativo prefieren evaluar el modelo en base a la reducción de costes o la mejora de procesos experimentada por las acciones realizadas.

Finalmente el estudio corrobora la hipótesis de que cada una de las dos medidas anteriores está asociadas con factores de contexto y proceso distintos. Por último, una opinión detractora del uso de esta variable como medida evaluadora del éxito del modelo, es la aportada por T. Malmi (1997: 469) donde de forma explícita el autor argumenta que un sistema de cálculo de costes puede ser exitoso pese a sus resultados no requieran ningún cambio en las acciones realizadas. Siempre y cuando el sistema sirva a los objetivos estratégicos de la empresa, y sea cual sea la magnitud de los cambios que provoque, su implantación se puede considerar positiva.

2.3 La mejora de las magnitudes económicas y financieras a consecuencia de la implantación del modelo de costes ABC

Una de las medidas más tangibles de los beneficios que teóricamente se han otorgado al modelo, es su capacidad de mejorar los resultados financieros de la empresa usuaria del mismo.

Para determinar el alcance de este incremento en el posicionamiento financiero de la empresa son diversos los indicadores utilizados: reducción de costes, incremento de los resultados operativos, crecimiento de los ratios financieros, o mejora del valor de mercado, entre otros. En el momento de establecer los parámetros a calcular, se incorpora una nueva variable, el tiempo, puesto que el horizonte del periodo analizado determinará la consistencia de la medida utilizada.

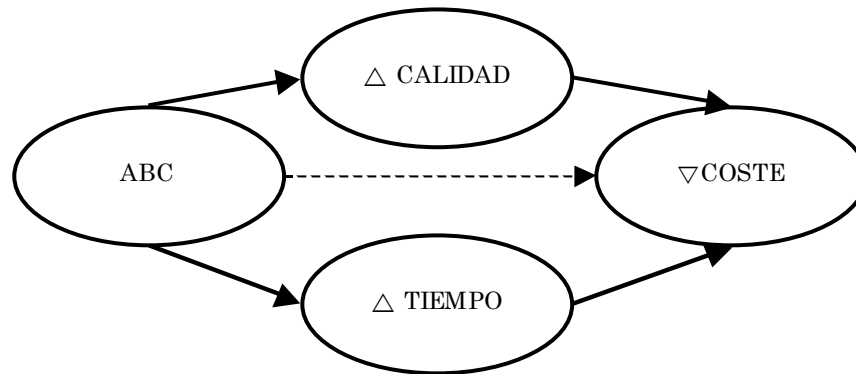
En el estudio empírico de M. Shields (1995) se utilizan dos variables dependientes para evaluar el éxito asociado al modelo de costes ABC. La primera de ellas es una medida subjetiva y abstracta donde se pide a las empresas participantes que califiquen su percepción en torno al modelo en una escala de (1) Fracaso extremo a (7) Éxito rotundo. La segunda de las medidas utilizadas, también basada en una encuesta genérica, hace referencia a las mejoras financieras experimentadas sin que en caso alguno se especifique la naturaleza de esta mejora. Los resultados asociados a estas dos variables, dotadas de un bajo nivel de concreción, indican que las respuestas donde la conciencia de éxito es mayor se corresponden con una mayor percepción de los beneficios financieros obtenidos. Asimismo también se evidencia una correlación significativa y positiva entre esta última medida del éxito y diez de los factores asociados a su implantación: El apoyo de dirección, el consenso en torno los objetivos del modelo, el vínculo con la estrategia competitiva, el vínculo con las iniciativas de calidad, el vínculo con las iniciativas JIT, la formación en el diseño del modelo, el uso del modelo, la participación de elementos no contables, y el vínculo con la evaluación de la actuación y la compensación de incentivos.

En el estudio de G. Foster y D. Swenson (1997) también se analiza, mediante una encuesta de tipo cualitativo, el poder de las medidas financieras como variables evaluadoras del modelo. Bajo el concepto *Dollar Improvement*, los autores incluyen todas aquellas magnitudes de tipo económico, mejora de ingresos o reducción de costes, que comparativamente permitan determinar la mejora financiera obtenida con la implantación del modelo. Los resultados del sondeo donde se pedía la puntuación de (1) Ninguna mejora financiera a (5) Mejora financiera significativa, muestran que las tres áreas donde la percepción de mejora financiera es más evidente son las relativas a la rentabilidad de productos/servicios, producción y estructura. Además el estudio también pone de manifiesto que la correlación de esta variable con el resto de las medidas analizadas (uso en la toma de decisiones, cambio en las acciones realizadas y medidas genéricas de evaluación de la actuación), no es suficientemente consistente para demostrar que unilateralmente las cuatro variables puedan ser igualmente determinantes del éxito del modelo. Ante esta evidencia los autores coinciden en defender la necesidad de contar con una medida combinada que pondere la capacidad evaluadora de todas ellas.

Variables más concretas son las que utilizan K. Krumwiede (1997) y C. Ittner, W. Lanen y D. Larcker (2002) en sus trabajos. K. Krumwiede introduce como variable asociada al proceso de implantación de un modelo de costes ABC, los efectos que puede causar la distorsión de los costes en la política de precios de la empresa y determina que cuando mayor sea la contribución del modelo en

reducir las incertidumbres anteriores más llana será la instauración del modelo. Por otro lado C.Ittner, W. Lanen y D. Larcker argumentan, según el esquema de relaciones mostrado en la Figura 2.1, que el modelo de costes ABC está asociado con unos niveles más altos de calidad y una reducción drástica en los ciclos temporales de fabricación, los cuales conducen hacia una reducción de los costes de producción.

Figura 2.1
EFECTOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO DE COSTES ABC



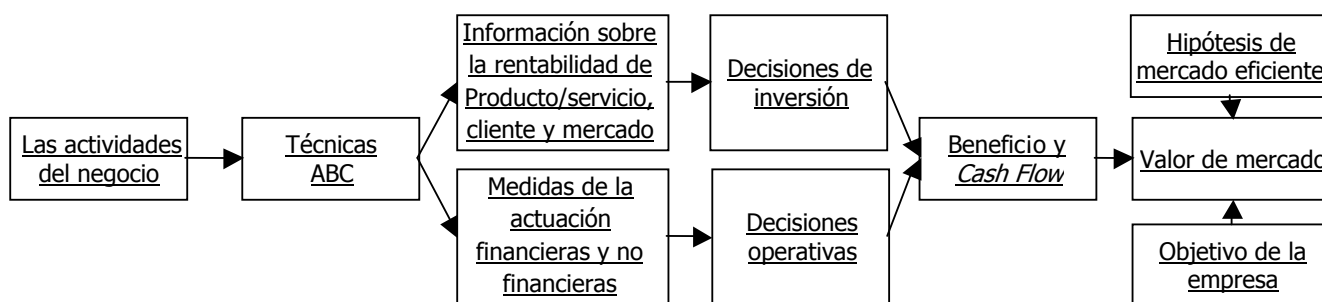
Fuente: Adaptado de C. Ittner, W. Lanen y D. Larcker (2002: 719)

Además de defender la correlación positiva, pero indirecta, del modelo y la reducción de costes tradicionalmente asociada al mismo, los autores no encuentran evidencia suficiente para validar que un uso extensivo del modelo derive necesariamente en una mejora generalizada del ratio ROA (*return on assets*). En este sentido el estudio demuestra que la relación entre el uso del modelo de costes ABC y la rentabilidad depende de las características operativas de la empresa. Así un uso más extensivo del modelo sólo mejora el beneficio operativo de las unidades de negocio que aprovechan el mismo para mejorar sus condiciones técnicas y operativas.

Una aportación más reciente, que combina las consecuencias de la implantación del sistema con las teorías más recientes sobre la gestión del valor añadido, es la que proponen T. Kennedy y J. Affleck Graves (2002) los cuales establecen una relación directa entre el sistema de gestión escogido por una empresa, en este caso el modelo de costes ABC, y su valor de mercado. Los autores demuestran que, tal y como previeron R. Cooper y R. Kaplan (1991: 131) diez años antes al afirmar que *el hito del ABC es incrementar los beneficios y no obtener unos costes más esmerados*, la implantación favorable del modelo supone un incremento del valor de las acciones y por lo tanto un valor añadido para sus accionistas.

La vinculación entre el modelo de costes ABC y la creación de valor para los accionistas queda representado en la Figura 2.2, donde se muestra como las decisiones relativas a la actividad de la empresa afectan a su valor de negocio.

Figura 2.2
VINCULACIÓN ENTRE EL MODELO DE COSTES ABC Y LA CREACIÓN DE VALOR



Fuente: T. Kennedy y J. Affleck-Graves (2001: 22)

Una mejor distribución de costes a los productos, servicios y clientes, proporciona información relevante para las decisiones tanto de tipo financiero como de tipo operativo, lo cual tiene un impacto directo en la rentabilidad y por lo tanto en el valor del accionista. En definitiva, la inversión en actividades generadoras de valor incrementa el valor de las acciones de la empresa.

En este caso y en consonancia con la naturaleza multidimensional de lo que constituye el éxito del modelo, los autores utilizan como medida absoluta del mismo, el incremento del valor de las acciones en mercados organizados, puesto que es la medida objetiva que mejor materializa el hito de maximización intrínseca por todo accionista y por lo tanto, la que mejor mide la actuación global de la empresa⁵. En el estudio empírico, los autores, aplican este parámetro sobre pares de empresas británicas que si bien tienen unas características que las hacen similares en cuanto a estructura, tamaño, sector industrial, etc., difieren básicamente en el hecho que una de ellas tiene implantado un modelo de costes ABC y la otra no. Las conclusiones obtenidas ponen de manifiesto que la adopción de un modelo de costes ABC mejora la actuación de la empresa no sólo en sus resultados contables, sino también en la valoración que el mercado de capitales hace de las mismas (27% superior en las empresas ABC). Además los resultados obtenidos demuestran que este mejor posicionamiento financiero no se produce de forma inmediata, sino que se manifiesta a partir del tercer año de implantación del sistema, cuando el mismo ya está maduro y asentado en la estructura organizativa de la empresa.

Esta última acepción financiera de lo que constituye el éxito del modelo de costes ABC, pese a su contraste con opiniones como las de C. Ittner W. Lanen y D. Larcker mencionadas anteriormente, corrobora las hipótesis de T. Malmi (1999) en relación al proceso de difusión del modelo, puesto que confirmaría la hipótesis que establece 'la opción más eficiente' como una de las causas fundamentales de propagación del modelo. También se confirmarían las conclusiones que M. Shields y M. McEwen proponen el año 1996 (1996: 15) donde se establece, en base a una muestra de 143 empresas que adoptaron el sistema ABC, que el 75% de las mismas manifiestan haber obtenido un resultado financiero superior.

En definitiva, y atendiendo a todas aquellas referencias que defienden las habilidades del modelo para mejorar los resultados financieros de una organización y en concreto incrementar el EVA, indicador financiero por excelencia, parece coherente considerar estos y otros ratios financieros como medida del éxito del modelo de costes ABC, si bien hay diferentes autores, como el que presenta este trabajo, que dudan de la suficiencia de este tipo de variable para medir de forma unilateral la capacidad del modelo para hacer frente a la complejidad inherente a los retos actuales de las empresas.

⁵ Por su carácter estrictamente financiero, son diversos los autores que alertan sobre las consecuencias de utilizar la gestión del valor añadido de las acciones como única medida de la actuación de la empresa.

2.4 La mejora de la actuación global de las empresas como resultado de la implantación del modelo de costes ABC

Comentadas ya las medidas relativas a las decisiones y acciones adoptadas a partir del modelo de costes por actividades y sus posibles consecuencias financieras, en este apartado se incluyen el resto de medidas utilizadas para determinar si la implantación del modelo supone o no un incremento general de la actuación de la empresa. En los diferentes estudios analizados, este tipo de medida, normalmente sin una acepción específica, hace referencia al concepto de satisfacción inherente al modelo, y para su evaluación se aplican técnicas estadísticas que cuantifican los resultados obtenidos en encuestas de tipo cualitativo, donde se pide al personal sondeado que valore su grado de satisfacción frente a las posibilidades de gestión e información que proporciona el nuevo modelo. Una muestra de la generalidad de las cuestiones planteadas para determinar el éxito del modelo de costes ABC a través de la percepción de satisfacción asociada al mismo es el que se muestra en el Cuadro 3.3, donde se resumen las cuestiones planteadas en los diferentes trabajos que se han analizado.

Cuadro 2.3
CUESTIONES EMPLEADAS PARA MEDIR LA SATISFACCIÓN ASOCIADA
A LA IMPLANTACIÓN DE UN MODELO DE COSTES ABC

Autor	Cuestión	Escalado	
A.Shields (1995)	En general, ¿Qué grado de éxito otorgas a la iniciativa ABC en el seno de tu empresa?	1 Muy bajo	7 Extremadamente alto
A. McGowan y T.Klammer (1997)	Indica el grado de satisfacción en relación a la implantación del modelo ABC en el tu puesto de trabajo	1 Muy desfavorable	5 Muy favorable
G.Foster y D.Swenson (1997)	¿Con qué grado de satisfacción se consideran tus esfuerzos en relación al model ABC por parte de tus supervisores/jefes de departamento/jefes de personal?	1 Fracaso absoluto	5 Éxito rotundo
A. McGowan (1998)	Mi actitud en relación a la implantación del modelo ABC es:	1 Muy favorable	5 Muy desfavorable

En todos estos estudios, si bien existen diferencias respecto las variables que se asocian a esta idea general de satisfacción hacia al sistema, los resultados coinciden en mostrar unos niveles de satisfacción moderados si bien tal y como T. Malmi (1997: 467)⁶ pone de manifiesto, la sensación de satisfacción es un aspecto individual y que por lo tanto tiene un significado diferente según el colectivo analizado. En este mismo sentido el estudio J.Innes, F.Mitchell y D. Sinclair (2000) muestra la diferente percepción que usuarios y no usuarios tienen de las ventajas que puede suponer el modelo para cada tipo de decisión a tomar.

Esta idea de relativizar o contrastar el resultado de la medida utilizada en los diferentes colectivos afectados, es recogida en las investigaciones de A. McGowan y T. Klammer (1997: 46) y Mc. Gowan (1998: 47) donde se valida la hipótesis que contempla que diseñadores y usuarios del modelo de costes ABC tienen diferentes percepciones de satisfacción hacia el modelo, bajo la base que las actitudes individuales hacia cualquier cambio están asociadas con el propio deseo de diferenciación y con el valor intrínseco que cada elemento de la organización aporta para impulsar este cambio. Por este motivo en el trabajo de 1998, los autores cuestionan los beneficios individuales asociados al sistema según cinco perspectivas diferentes, todas ellas relacionadas con la información que produce el

⁶ T.Malmi pone de manifiesto que los objetivos a nivel corporativo y a nivel individual no tienen porqué coincidir y por lo tanto deben ser valorados de forma diferenciada.

modelo. Estas perspectivas son: accesibilidad, precisión, fidelidad, puntualidad y claridad. En la medida en que la información proporcionada por el modelo sea más accesible, precisa, fidedigna, puntual y comprensible, mayor será la actuación de preparadores y usuarios del modelo.

Los resultados muestran que si bien los preparadores valoran el impacto de la implantación del modelo de forma más favorable que los usuarios en relación a la calidad y efectividad de su trabajo, los usuarios tienen una percepción más positiva que los preparadores en cuanto al control que se ejerce sobre los procesos y procedimientos de trabajo.

M. Shields (1995) utiliza como medida de éxito alternativa a la cuantificación de los beneficios financieros obtenidos, el grado de satisfacción expresado por *managers* o *controllers* del proceso de implantación del modelo. Además de la moderación en los resultados ya mencionada, el estudio aporta que la percepción de éxito es mayor cuando se utiliza el modelo para medir la actuación de la empresa en contraste con aquellos que utilizan el modelo básicamente para el control de los costes de producción, y añade que sólo variables de tipo organizacional y de comportamiento, como el apoyo de la dirección, la coherencia de objetivos y la formación recibida, influyen los niveles de satisfacción reportados. En contrapartida, la capacidad de influencia de las variables de tipo técnico como el soporte informático escogido o el servicio de mantenimiento del mismo, es escasa.

Si bien los autores anteriores coinciden en defender la utilidad de esta medida que hace referencia a la satisfacción de los usuarios, precisamente por su falta de concreción puesto que evita las posibles distorsiones que puede generar una incorrecta interpretación de un parámetro indeterminado, G.Foster y D.Swenson (1997) discrepan de este razonamiento al considerar que medidas más específicas del éxito contribuirán a obtener inferencias más fidedignas de los determinantes de este éxito. En este sentido, y comparando este tipo de medida con otras más concretas como el uso del mismo en la toma de decisiones o la magnitud de las acciones tomadas con el modelo, los autores muestran como estas últimas pueden aumentar el poder explicativo del modelo en un 50%.

2.5 La consecución de los objetivos estratégicos como medida del éxito global del sistema

Si sobre la base de aportaciones tan significativas como las que en su día realizaron M. Porter (1988, 1999) y J. Shank y V. Govindarajan (1989, 1993), parece incuestionable el contenido estratégico inherente al modelo de costes ABC, tanto en su aparición, como en sus evoluciones posteriores, resulta coherente utilizar la consecución de los objetivos estratégicos como medida del éxito global del sistema. Medidas anteriores como las que hacen referencia a la utilidad del sistema para la toma de decisiones y la magnitud de las mismas, no son suficientes para ponderar la bondad de modelo, puesto que en tanto estas decisiones no contribuyan a una mejor posición competitiva de la empresa, no son condición suficiente para concluir que la implantación ha resultado exitosa.

Tampoco medidas financieras, como el incremento del beneficio, la reducción de costes, o la mejora del valor de mercado de la empresa, parecen ser las más adecuadas para juzgar el triunfo global del modelo ya sea por su escasa validez temporal, como por la imposibilidad de aislar de las mismas la influencia de otros aspectos circunstanciales. En este sentido, se puede considerar que un buen resultado financiero hoy no es un síntoma claro de que las aportaciones del modelo hayan de ayudar a llevar a término sus propósitos estratégicos en un futuro a corto o medio plazo. Asimismo teniendo en cuenta la diversidad de sectores, propósitos y planteamientos donde el modelo de costes ABC puede ser adecuado, la maximización de ingresos o la reducción de costes no siempre refleja el objetivo de estas organizaciones⁷.

⁷ En el caso de organizaciones sin ánimo de lucro, los objetivos de carácter financiero son sustituidos por otras prioridades de carácter asistencial o social donde, a pesar de estar presente la correcta asignación de recursos, no se mide exclusivamente la actuación mediante ratios económicos o financieros.

En consideraciones menos específicas como las que se pueden recoger en la cuarta de las medidas propuestas, se determina la valoración final del modelo midiendo el grado de satisfacción de los usuarios del mismo y su percepción en torno a la mejora experimentada en la actuación global de la empresa. Si la jerarquía de objetivos empresariales está liderada por el logro de unos objetivos estratégicos fijados y compartidos por toda la organización, medir la mejora de la actuación supone evaluar un objetivo secundario y no principal. Sólo cuando la mejora de la actuación y por lo tanto el modelo que la ha soportado, repercutan positivamente en los objetivos definidos como base para el posicionamiento estratégico de la empresa, su implantación se puede considerar provechosa.

Una vez defendido el predominio de la consecución de los objetivos estratégicos ante del resto de medidas propuestas en otros estudios empíricos, a continuación se muestran algunos de los referentes previos dónde, si bien no se hace referencia explícita a la hegemonía de esta medida en la determinación del éxito de la implantación del modelo de costes ABC, sí se considera como factor asociado al mismo.

T. Malmi (1997: 466, 467) mediante el análisis empírico de dos casos de implantación, uno de ellos considerado como éxito y el otro como fracaso, rechaza la medida más comúnmente utilizada para evaluar el modelo, su utilidad para la toma de decisiones, y en este sentido afirma que, en un contexto estratégico, el éxito del sistema no puede depender únicamente de las decisiones o las acciones presas bajo su control, sino de su habilidad para diagnosticar la situación de la empresa dentro de su referente estratégico.

Siguiendo las teorías de R. Simons que destacan el papel de los sistemas de control de gestión en el proceso de formulación estratégica, el autor destaca como las incertidumbres creadas a partir de la definición del posicionamiento estratégico, precisan de sistemas de control interactivos que permitan gestionar aquellas que se consideran críticas para conseguir los objetivos definidos por la organización. La veracidad de esta afirmación se manifiesta en uno de los dos casos analizados, donde la implantación del modelo de costes ABC responde a la necesidad de reducir las incertidumbres de tipo estratégico⁸. En la medida que estas expectativas se ven cumplidas, y pese a que no se hayan tomado nuevas decisiones ni acciones que rompan con inercias anteriores, la percepción global del modelo es positiva y por lo tanto positiva se puede suponer su implantación.

Por otro lado M. Gosselin (1997: 107, 108) en el prefacio de un estudio donde analiza el proceso de adopción de un sistema de gestión de las actividades de forma segmentada, analiza el papel que juega la estrategia en la difusión de un proceso de innovación. En este sentido el autor pretende demostrar que la necesidad de introducir una innovación considerada como estratégica, depende del perfil estratégico adoptado por la unidad de negocio correspondiente. En su estudio se demuestra que tanto la estrategia como la estructura organizativa influyen la decisión de adoptar, si bien ante una posición más generalista como la de los autores anteriores, define el perfil prospector como el que mejor se adecua a la utilización de técnicas del tipo ABC.

En otros estudios como el de M. Shields (1995: 150) el fundamento estratégico del modelo es considerado como un factor asociado al éxito de su implantación y no como una medida del mismo, y en este sentido destaca que el enlace del modelo con el posicionamiento estratégico, la evaluación de la actuación y los sistemas de compensación son considerados aspectos relevantes para motivar y recompensar los esfuerzos de los trabajadores y para vincular la utilización de la información que ofrece el modelo con la mejora de la posición competitiva de la empresa.

⁸ En la descripción de los nuevos retos estratégicos para la contabilidad de gestión propuesto en el primer capítulo, ya se ha manifestado como la reducción de la incertidumbre es uno de los objetivos más importantes.

Así pues, fijada esta medida universal como definitiva para juzgar si las implantaciones que se exponen en el capítulo siguiente han sido positivas o no, será necesario para cada una de ellas analizar el grado de consecución de los objetivos estratégicos asignados al modelo ya sea en el momento de decidir su adopción o bien durante el resto del proceso de implantación. Por este motivo será preciso asociar a cada uno de estos propósitos, parámetros cuantitativos y cualitativos que permitan determinar su grado de consecución y así obtener una medida global del modelo implantado.

Por su naturaleza, la medida que aquí se trata, tiene mucho que ver con el concepto y contenido del Cuadro de Mando Integral, el cual por antonomasia es el encargado de trasladar la estrategia a la acción, apuntando así un posible punto de conexión entre los dos sistemas de gestión en tanto ambos tienen como finalidad servir a los objetivos estratégicos de las organizaciones.

Así si R. Kaplan y D. Norton (1997) definen el Cuadro de Mando Integral óptimo como aquel capaz de comunicar una estrategia a través de un conjunto de indicadores financieros y no financieros, ¿Por qué no utilizar el mismo concepto estratégico para medir la versatilidad del modelo de costes por actividades?

En la obra de R. Kaplan y D. Norton⁹ referida anteriormente, son diversas las alusiones explícitas al modelo de costes por actividades, si bien en la mayoría de ellas se hace referencia exclusiva a su capacidad para calcular costes ya sea de productos, de procesos, clientes o incluso proveedores. En este sentido, el modelo es considerado fundamental para construir indicadores cuantitativos en prácticamente todas las perspectivas analizadas.

Es en otra obra de R. Kaplan, pero en colaboración con R. Cooper, donde se hace mención de una relación entre los dos sistemas que ahora puede resultar útil para concretar el significado de la medida de éxito que ahora se considera:

“Los enfoques del Cuadro de Mando Integral hacia la mejora de la actuación identifica y realza los procesos que son más críticos con el éxito estratégico. Identifica estos procesos no sólo por su potencial de reducción de costes, sino también por su capacidad de satisfacer las expectativas de los clientes objetivo. Con el Cuadro de Mando Integral, los directivos acostumbran a apreciar que ser excelentes en procesos completamente nuevos puede ser más importante para la puesta en marcha de una estrategia de éxito, que hacer unas mejoras de costes graduales en procesos existentes. Puede que el mejor uso de la información ABC para la mejora de los procesos locales, se produzca después de que estos procesos hayan sido identificados a través de un proceso estratégico de alto nivel, como la construcción de un Cuadro de Mando integral de la organización, que es lo más crítico para el éxito de la organización.” R.Kaplan, R.Cooper (1999: 159)

Por lo tanto si el Cuadro de Mando Integral plasma la visión estratégica de una organización en un conjunto de indicadores, y el Modelo de Costes ABC ha de ofrecer la información necesaria para orientar la gestión de procesos y actividades, por la propia naturaleza de las relaciones causales que utilizan ambos modelos, parece congruente utilizar como medida de éxito de éste último, su capacidad de contribuir en la consecución de los parámetros que definen el primero.

En definitiva, para todos aquellos indicadores del Cuadro de Mando Integral susceptibles de ser mejorados con una mejor gestión de las actividades, procesos, clientes o incluso ubicaciones, una medida de la bondad del modelo de costes por actividades puede ser la propia evolución de estos indicadores que configuran la estructura del Cuadro de Mando Integral.

⁹ R.Kaplan, D.Norton (1997), de las referencias encontradas destacan las siguientes: pág. 69 – El modelo ABC y el cálculo de costes de procesos para la mejora de la productividad; pág. 84 – El modelo ABC y el cálculo de la rentabilidad de clientes; pág. 103 – El modelo ABC y el cálculo de la rentabilidad de los proveedores; pág. 137 – El modelo ABC y la gestión de procesos.

En el supuesto en que la implantación del modelo de costes ABC sea previa al planteamiento estratégico integral que supone la confección de un Cuadro de Mando que contemple todas las perspectivas que lo definen, hará falta, junto con la definición de los objetivos estratégicos y también operativos inherentes a la implantación del modelo, definir unos parámetros asociados a los mismos que midan de qué manera el modelo de costes ABC está cumpliendo con su objetivo capital de gestionar cómo las organizaciones están trasladando la estrategia a las acciones concretas que definen su actuación.

Una vez más, la elección de esta medida para evaluar el éxito del modelo, está inspirada en el pensamiento porteriano el cual asigna, a la gestión de las actividades, el papel principal en la consecución de la ventaja competitiva:

“Las diferencias de estrategia radican en diferencias de actividad, como la forma en que las empresas realizan la tramitación de los pedidos, el montaje, el diseño de los productos, la formación, etc. Las estrategias resultan sostenibles a expensas de ciertas renunciaciones, puesto que, por ofrecer ciertos tipos de valor, la empresa tiene que sacrificar otros. Tanto la ventajas competitiva como las renunciaciones dependen no sólo de las actividades individuales, sino de la conexión entre estas.” M. Porter (1999: 10)

3. CONCLUSIÓN

Después de analizar y clasificar las diferentes medidas propuestas para evaluar el éxito de la implantación de un modelo de costes por actividades en el seno de las organizaciones, se ha considerado adecuada proponer una única que incorpora todo el contenido estratégico que se ha ido otorgando al modelo en su proceso de maduración y transformación conceptual. Así pues y habiendo hecho una valoración crítica de los principales parámetros que han sido empleados, se desprende que la mejor medida para evaluar la bondad práctica del modelo de costes por actividades, es aquella que pone en conexión la consecución de los objetivos estratégicos de la organización, con la propia actuación del modelo, puesto que esta supeditación de los requisitos particulares del modelo a los propósitos estratégicos vincula el proceso de desarrollo del mismo a la propia dirección de la organización. Medidas como la utilidad del sistema en la toma de decisiones, el incremento de los resultados financieros o barómetros que miden el grado de satisfacción de sus usuarios no son suficientes para captar el potencial estratégico del modelo. En cambio la consecución de los objetivos estratégicos como medida del éxito integral del modelo, permite fortalecer su vínculo estratégico a la vez que asegura su constante adaptación, y es precisamente este vínculo particular entre estrategia y modelo, el que tiene que permitir adaptar el esquema teórico de formación de costes a las intenciones estratégicas de cada empresa, estableciendo una correspondencia singular entre las acciones estratégicas y las actividades que soportan el modelo.

En definitiva las posibilidades de triunfar en la implantación de un modelo de costes por actividades, radica en parte, en la capacidad de vincular y evaluar la estructura del modelo a los propios objetivos de la organización.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABERNETHY, y M. LILLIS, A. "The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design". *Accounting, Organization and Society*, vol. 20, (1995), pág. 241-258.
- ANDERSON, y S.YOUNG, M. "The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems". *Accounting, Organization and Society*, vol. 24, (1999), pág. 525-559.
- CHENDALL, R. y LANGFIELD-SMITH, K. "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: And Australian Study". *Management Accounting Research*, vol. 9, (1998), pág. 1-19.

- COOPER, R. y KAPLAN, R. "Profit priorities from Activity-Based-Costing". *Harvard Business Review*, vol. maig-juny, (1991), pág. 130-135.
- FOSTER, G. y SWENSON, D. "Measuring the Success the Activity-Based Cost Management and Its Determinants". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, (1997), pág. 107-139.
- FOSTER, G. y YOUNG, S. "Frontiers of Management Accounting Research". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, (1997), pág. 63-77.
- GOSSELIN, M. "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based- Costing". *Accounting, Organization and Society*, vol. 22, (1997), pág 105-122.
- INNES, J. y MITCHELL, F. "A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies". *Management Accounting Research*, vol. 6, (1995), pág. 137-153.
- INNES, J. et al. "Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results". *Management Accounting Research*, vol. 11, (2000), pág. 349-362.
- ITTNER, C. et al. "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance". *Journal of Accounting Research*, vol. 40, (2002), pág. 711-726.
- KAPLAN, R. "Innovation Action Research Creating New Management Theory and Practice". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, (1998), pág. 89-118.
- KAPLAN, R. y NORTON, D. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston Harvard Business School Press (1996) Traducido al español en la obra de los mismos autores *Cuadro de Mando Integral*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, (1997).
- KAPLAN, R. y COOPER, R. *Cost & Effect. Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance* Boston Harvard Business School Press (1998) Traducido al español en la obra de los mismos autores *Coste y Efecto. Como Usar el ABC, el AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad* Barcelona: Ediciones Gestión 2000, (1999).
- KENNEDY, T. y AFFLECK-GRAVES, J. "The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, (2001), pág. 19-45.
- KRUMWIEDE, K. "The Implementation Stages of Activity-Based-Costing and the Impact of Contextual and Organization Factors". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, (1998), pág. 239-277.
- MALMI, T. "Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization". *Management Accounting Research*, vol. 7, (1997), pág. 459-480.
- MALMI, T. "Activity Based Costing Diffusion Across Organizations: an Exploratory Empirical Analysis of Finish Firms". *Accounting, Organization and Society*, vol. 24, (1999), pág. 649-672.
- MC GOWAN, A. "Perceived Benefits of ABCM Implementation". *Accounting Horizons*, vol. 12, (1998), pág. 31-50.
- MC GOWAN, A. y KLAMMER, T. "Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, (1997), pág. 217-237.
- MONTESINOS, V. et al. "Estudio sobre implantación de la contabilidad de gestión en España". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 2, (2004), pág. 177-238.
- PORTER, M. *Competitive Advantage. Setting and Sustaining Superior Performance*. Nova York: The Free Press, (1985).) Traducido al español en la obra del mismo autor *Ventaja Competitiva*. Mèxic: Compañía Editorial Continental (1988)
- PORTER, M. *On Competition* Boston Harvard Business School Press (1998)) Traducido al español en la obra del mismo autor *Ser competitivo, nuevas aportaciones y conclusiones*. Bilbao Ediciones Deusto, SA, (1999).
- SHANK, J. y GOVINDARAJAN, V. *Strategic Cost Analysis. The Evaluation from Managerial to Strategic Accounting*. Boston Homewood: IRWIN, (1989).
- SHANK, J. y GOVINDARAJAN, V. *Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage*. Nova Tork: The Free Press, (1993).
- SHIELDS, M. "An Empirical Analysis of Firms's Implementation Experiences with Activity-Based Costing". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, (1995), pág. 148-166.
- SHIELDS, M. y MC EWEN, M. "Implementing Activity-Based Systems Successfully". *Journal of Costs Management*, vol. winter, (1996), pág. 15-22.

- SIMONS, R. "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives". *Accounting, Organization and Society*, vol. 15, (1990), pág. 127-133.
- SPRINKLE, G . "Perspectives on Experimental Research on Management Accounting". *Accounting, Organization and Society*, vol. 28, (2003), 287-318.
- SWENSON, D. "The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, (1995), 167-180.



Mª Àngels Fitó Bertrán

Doctora en Contabilidad y Auditoria por la Universidad de Barcelona y Profesora Asociada del departamento de Organización de Empresas de la Universidad Politécnica de Cataluña. Desde hace años compagina la docencia en Contabilidad Financiera y Contabilidad de gestión en diferentes universidades y titulaciones, con la consultoria empresarial como socia en un despacho profesional. Su línea de investigación se centra en el estudio de las nuevas herramientas de gestión y en especial de cálculo de costes. El fruto de dicha investigación son diversas publicaciones y ponencias en congresos nacionales e internacionales.