

VARIABLES QUE INFLUYEN EN EL ÉXITO DEL SISTEMA ABC/ABM

Vicente Mateo Ripoll Feliu

Carmen Tamarit Aznar

Universidad de Valencia - España

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

1. CONCEPTO, ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL DEL SISTEMA DE COSTES Y GESTIÓN BASADO EN LAS ACTIVIDADES

El entorno económico de la década de los ochenta, caracterizado por un rápido cambio tecnológico junto con una intensificación de la competencia global, ha generado una serie de implicaciones en el mundo empresarial, las cuales han afectado a la naturaleza y origen de los costes, repercutiendo de manera decisiva en la Contabilidad de Costes y Gestión (Kaplan, 1984; Cooper, 1988a, 1988b, 1989).

La falta de adecuación de la Contabilidad de Costes y Gestión a dichos cambios, ha generado que los sistemas de costes convencionales soporten múltiples críticas durante los últimos años (Johnson y Kaplan, 1987), quedando en entredicho la información facilitada por dichos sistemas (Miller y Wollmann, 1986).

Ante esta situación, la literatura en Contabilidad de Costes y Gestión ha mostrado un gran interés por variar las formas de calcular el costes y gestionar las empresas. El sistema de costes y gestión basado en las actividades, ha obtenido un gran auge como técnica para mejorar el cálculo de costes y, a su vez, ayudar a entender el proceso mediante el cual los recursos son consumidos a través de la cadena de valor de la organización.

El sistema de costes basado en las actividades (ABC) surge con la finalidad de mejorar el cálculo del coste de cualquier objetivo de costes, pero con el paso del tiempo, este objetivo inicial se amplía, desarrollándose el sistema de gestión basado en las actividades (ABM) (Turney, 1991; Kaplan, 1993; Sharman, 1994; Mecimore y Bell, 1995). Queremos matizar que a lo largo del presente trabajo, nos referiremos al término ABC/ABM, abarcando tanto al conjunto de técnicas para calcular costes a través de las actividades como a la gestión de las mismas, pues consideramos que este proceso debe ser conjunto y no aislado.

En las investigaciones teóricas, si bien es cierto que existen determinados trabajos que se centran en criticar los principios básicos del sistema ABC/ABM (Bromwich y Bhimani, 1989; Piper y Walley, 1990; 1991), en la actualidad existe un gran consenso en que dicho sistema es superior a los sistemas de cálculo de costes y gestión convencionales (Ostrenga 1990; Brimson, 1991; Turney 1991; Brinker, 1995), al mejorar el cálculo de costes y permitir gestionar las actividades.

En la práctica, empresarios, académicos y profesionales, desde finales de la década de los ochenta hasta nuestros días, han demostrado un gran interés por el sistema ABC/ABM, evidenciándose en las publicaciones aparecidas sobre el tema, así como en los trabajos presentados en eventos nacionales e internacionales (Ripoll, Aparisi, Crespo, 1999; Castelló, Ripoll y Tamarit, 1999).

Sin embargo, al analizar el porcentaje de implantación y desarrollo del ABC/ABM en la práctica empresarial, las investigaciones realizadas demuestran que aunque existe un elevado conocimiento del sistema, los resultados obtenidos no han sido los esperados. Frente a los numerosos casos de éxito (Coburn, Grove, y Ortega, 1998; Mahalingam, Balachandran y Kohli, 1999), hay una creciente evidencia que muchas organizaciones han considerado el sistema y lo han rechazado (Innes y

Mitchell, 1991), otras han experimentado dificultades durante su implantación (Cooper et al., 1992), otras empresas han iniciado el proceso de implantación del ABC/ABM y finalmente han decidido detenerlo e incluso sistemas ABC/ABM introducidos han sido considerados como fracasados (Roberts y Silvester, 1996). Esta alarma de fracaso del uso de la información del ABC/ABM ha desencadenado intensas críticas y, a su vez, una reflexión sobre la validez de dicho sistema, incluso por algunos de los pioneros en el desarrollo del ABC/ABM (Johnson, 1992).

Ante esta situación consideramos interesante determinar y analizar las variables que hacen que en la práctica empresarial, la adopción del sistema ABC/ABM sea lenta, dificultosa, infructuosa e incluso rechazada, tanto por empresas que están considerando la aplicación de este sistema como por aquellas que ya lo han implantado, cuando desde la perspectiva teórica, se trata de un sistema totalmente adecuado para el cálculo de costes de cualquier objetivo de costes, así como para facilitar la información necesaria en la gestión empresarial y con ello mejorar la toma de decisiones.

2. DIMENSIONES QUE DETERMINAN EL ÉXITO DEL SISTEMA DE COSTES Y GESTIÓN BASADO EN LAS ACTIVIDADES

Aunque gran parte de la literatura existente enfatiza los beneficios derivados del cálculo del coste y gestión basándose en las actividades, también han sido expresadas disconformidades, tal y como se ha puesto de manifiesto en el epígrafe anterior.

La implantación de un sistema es percibida como exitosa cuando el sistema es aceptado y usado (Robey, 1979) o cuando el uso satisfactorio incrementa (Doll y Torkzadeh, 1988). En relación con el ABC/ABM, éste debe facilitar a la dirección información necesaria para la toma de decisiones (Cooper et al., 1992) y únicamente interpretándolo de esta manera y tomando acciones pertinentes por parte de la alta dirección, se podrá llegar a obtener beneficios (Cooper et al., 1992).

Según ello, entendemos por *implantación exitosa del ABC/ABM*, cuando se implanta y desarrolla el sistema, de manera continuada, en la práctica empresarial. Si este proceso tiene como única finalidad el cálculo de costes de cualquier objetivo de costes (ABC), el éxito será parcial, y si el objetivo de la implantación del sistema es obtener información para la gestión empresarial y toma de decisiones (ABM) y además, de manera complementaria, se calculan costes basándose en las actividades (ABC), en este caso consideramos que el éxito es total.

La mayoría de los estudios que tratan el éxito o fracaso del ABC/ABM han sido denominados *análisis de factores* (Shields, 1995; Anderson, 1995), siendo el centro de los mismos, identificar aquellas variables que han influido en el éxito o fracaso del sistema.

Una revisión de la literatura en implantación del ABC/ABM nos ha permitido determinar dichas variables (Cooper et al. 1992; Gosselin, 1997), siendo éstas agrupadas y analizadas en diferentes dimensiones, según trabajos de investigación. Las dimensiones tratadas han sido, las siguientes: dimensión de procedimiento y de comportamiento (Innes y Mitchell, 1990), dimensión técnica y de resistencia al cambio (Innes y Mitchell, 1992), dimensión de soporte de la organización e integración y formación (Shields y McEwen, 1996) y finalmente dimensión relacionada con la actitud, con la utilidad, con la organización y técnica (McGowan, 1998, 1999).

El enfoque adoptado en la presente investigación ha sido el de diferenciar entre dimensión *técnica* y dimensión *psicosocial*. La dimensión *técnica*, abarca las variables de carácter puramente técnico relacionadas con el ABC/ABM, mientras que la dimensión *psicosocial* capta las variables relacionadas con la organización así como aquellas relativas al comportamiento de los individuos de la misma, frente al sistema objeto de estudio.

3. DIMENSIÓN TÉCNICA

VARIABLES técnicas como la complejidad que conlleva el diseño, la implantación y el control del sistema ABC/ABM, la cantidad de trabajo que supone su desarrollo, los problemas derivados de determinar los inductores de costes, así como dificultades relacionadas con las actividades, van a influir en el éxito o fracaso del sistema de costes y gestión basado en las actividades.

Los conceptos sobre los que se asientan el sistema ABC/ABM y sus principios son simples, pero su diseño e implantación requieren un gran esfuerzo y una gran movilización de recursos (Pryor, 1990). La complejidad del diseño e implantación del sistema así como la cantidad de trabajo que implica su desarrollo, ha sido decisivo en determinadas organizaciones que han considerado o implantado este sistema (Innes y Mitchell, 1992, Macarturh, 1996).

El excesivo número de inductores de costes puede conllevar un desarrollo y mantenimiento del sistema ABC/ABM poco operativo (Innes y Mitchell, 1990; Balachandran y Navis, 1999) y además, la selección de dichos inductores puede que no proporcione automáticamente a los directores un fácil control del coste. Estudios estadísticos han sido realizados con la finalidad de lograr un entendimiento de dichos inductores (Foster y Gupta, 1990).

La descripción de las actividades que se desarrollan en la organización, el cálculo de su coste, la asignación de dicho coste a objetivos de costes determinados y, a su vez, el análisis de las actividades con la finalidad de detectar aquellas que no generan valor añadido (Cooper, 1989; Turney, 1991; Brimson, 1991), conlleva una gran dificultad dado que es necesario determinar el ámbito de aplicación del sistema, definir de las actividades, obtener información sobre dichas actividades, clasificarlas y finalmente, desarrollar el mapa de las actividades (Brimson, 1991). Aunque la literatura ha facilitado guías para abordar este proceso (Brimson, 1991; Pederson, 1991; Morrow y Hazell, 1992), llegar a delimitar cada una de estas fases puede resultar complicado.

4. DIMENSIÓN PSICOSOCIAL

Investigadores en Contabilidad han afirmado que algunas técnicas contables cuyo objetivo es facilitar el proceso de distribución de costes y utilizar los recursos de manera que se alcancen los objetivos deseados, producen una variedad de efectos paralelos distintos a los deseados dentro de las organizaciones (Hopwood, 1984).

Fruto de ello, diversos estudios han empezado a tratar la inconsistencia entre la teoría y la práctica respecto al ABC/ABM, trasladando su interés desde una dimensión puramente *técnica* hacia una dimensión *psicosocial*, analizando variables relacionadas con la organización y con el comportamiento de los individuos de la misma (Anderson, 1995; Shields, 1995). Los resultados de las investigaciones dentro de esta última dimensión han proporcionado una gran utilidad para comprender el éxito o fracaso del sistema objeto de estudio, siendo necesario estudiar como influyen dichas variables sobre el ABC/ABM.

A continuación vamos a analizar la influencia que pueden tener en el éxito del sistema ABC/ABM las variables relacionadas con la organización y, seguidamente, nos centraremos en las variables relacionadas con el comportamiento de los individuos de la entidad.

4.1. Variables relacionadas con la organización

Las variables relacionadas con la organización captan las características propias de las empresas, como son los rasgos generales de la misma, la estructura empresarial, la estrategia adoptada por la compañía, así como la cultura que la impregna.

Las características generales de la empresa, como el tamaño, años de vida de la compañía, el porcentaje de exportación/importación, el sector al que pertenece, la actividad desarrollada, la diversidad de productos/servicios existentes, la estructura de costes, así como la relevancia de los costes indirectos, van a repercutir en el proceso de diseño, implantación y control del sistema ABC/ABM (Drury y Tayles, 1994; Innes y Mitchell, 1995; Bjornenak, 1997; Cooper, 1988b).

La relación entre la estructura organizativa y el ABC/ABM, se ha evidenciado a través de estudios sobre el grado de éxito experimentado en la implantación de una innovación, demostrando que las variables relacionadas con la organización son importantes, siendo la estructura organizativa una variable destacable (Bean et al. 1975; Robey 1979; McKeen et al. 1994; Freeman, 1998). El éxito de la innovación dependerá, no sólo de la aceptación de la misma por los individuos de la empresa, sino de que ésta sea compatible con la estructura de la organización (Schultz y Slevin, 1975), siendo el contexto en el cual la información del sistema es utilizada, crucial para determinar la forma en que la gente responde a dicho sistema (Hopwood, 1973).

La estructura de la organización juega un importante papel en la tendencia a implantar un sistema de costes basado en las actividades o un sistema de gestión basado en las actividades (Gosselin, 1997). La estructura de la organización ha sido definida según la centralización que presente la entidad, la diferenciación vertical y la formalización existente. La *centralización* representa la concentración de la toma de decisiones en un nivel específico de la jerarquía, la *diferenciación vertical* indica el número de niveles jerárquicos a partir del gerente principal y la *formalización*, supone el grado de estandarización de los trabajos de la organización. Las organizaciones con una gran centralización, con un alto nivel de diferenciación vertical y muy formalizadas tienden más a adoptar un sistema de costes basado en las actividades que en organizaciones con poca centralización, con bajo nivel de diferenciación y poca formalización las cuales tienden a adoptar un sistema de análisis de actividades.

La estrategia empresarial es una variable importante en el proceso de la implantación de una innovación, como es el ABC/ABM. La estrategia aplicada en una organización va a determinar la necesidad de información que requiere la empresa para poder operar. Cuando mayor sea la necesidad de información, mayor será la tendencia a innovar y, por lo tanto, mayor será la probabilidad de desarrollar innovaciones en contabilidad de gestión.

El estudio de la relación entre la estrategia de una organización y los sistemas de contabilidad y gestión basados en las actividades, ha sido analizada (Gosselin, 1997) considerando cuatro posibles tipos de estrategia a desarrollar por una entidad (Miles y Snow, 1978, 1994), como son: a) exploratoria, b) defensiva, c) analítica y, d) reactiva.

Las organizaciones que aplican una estrategia *exploratoria*, se caracterizan por su continua búsqueda de oportunidades de mercado, por la capacidad de desarrollar nuevos productos o servicios que satisfagan las necesidades de los clientes, por realizar grandes inversiones en investigación y desarrollo, así como por fomentar el trabajo en equipo. En contra, las organizaciones que aplican una estrategia *defensiva* tratan de competir en precios, calidad y servicio al cliente, dedicando escasos recursos al desarrollo de sus producto o a la ampliación de sus mercados; estas empresas se centran en elaborar un número elevado de productos pero con poca diversidad entre ellos. Las empresas que aplican una estrategia *analítica*, se encuentran entre las dos categorías vistas, contando con características de ambos. Finalmente, las entidades que prefieren una estrategia *reactiva* no siguen una estrategia concreta, siendo vistos como un tipo de organización disfuncional.

De estos cuatro tipos de estrategia, el interés de los trabajos que tratan de relacionar la estrategia con la implantación de una innovación en contabilidad de gestión, se ha centrando en la comparación de las dos estrategias extremas, *exploratoria* y *defensiva*, ya que la analítica es una combinación de las anteriores y la reactiva es una estrategia poco definida.

Las organizaciones que aplican una estrategia *exploratoria* son más dinámicas que las que aplican una estrategia *defensiva*. Las primeras continuamente experimentan con las innovaciones, tienen unas estructuras que les permite una mayor facilidad y coordinación de sus numerosas y diversas operaciones (Gosselin, 1997) y operan en un entorno más incierto e impredecible que las organizaciones que siguen una estrategia *defensiva*.

Las características propias de cada una de estos dos tipos de estrategias, supone que la adopción de una innovación sea mas fácil en las organizaciones que aplican una estrategia *exploratoria* que en las que aplican una estrategia *defensiva*.

En esta línea, al analizar la relación entre la estrategia empresarial y los sistemas de contabilidad de gestión, se observa que las unidades de negocio que sigue una estrategia *exploratoria* tienden a adaptar sus sistemas de contabilidad de gestión a las necesidades de los usuarios más que las que siguen una estrategia *defensiva*.

De igual manera, al centrándonos en la relación entre la estrategia empresarial y la implantación de los sistemas ABC/ABM, se advierte que el desarrollo de una estrategia *exploratoria* favorecerá más la implantación del sistema objeto de estudio que en aquellas empresas que desarrollen una estrategia *defensiva*. Ello es debido a que la decisión de adopción del sistema ABC/ABM va depender de la necesidad de la organización de tener información de sus actividades, de los costes relacionados con estas y del impacto en el coste y beneficio de los productos o servicios y dicha necesidad es mayor en las organizaciones que desarrollan una estrategia *exploratoria* que en las entidades que en aquellas que implantan una *defensiva* (Gosselin, 1997).

Respecto a la relación entre cultura empresarial y éxito del sistema ABC/ABM señalar en primer lugar que se entiende por cultura “*la programación colectiva de la mente, la cual diferencia un grupo o categoría de otro*” (Hofstede, 1993, p. 89). Las variables culturales están relacionadas con algunos factores críticos de éxito que influyen en la probabilidad de que una implantación del ABC/ABM sea exitosa (Hofstede, 1993). Los estudios considerados al respecto, han demostrado que a pesar de haber obtenido beneficios con la implantación del ABC/ABM, tanto desde el punto de vista de costes como de la gestión empresarial, la dirección renuncia a utilizar dicha información (Argyris y Kaplan, 1994; Cooper et al., 1992). El motivo por el que ha fracasado el sistema, en estas situaciones, ha sido debido a que los diseñadores del mismo no han considerado adecuadamente el entorno donde se iba a aplicar (Anderson, 1995).

Fruto de ello, determinados trabajos se han centrado en analizar la relación existente entre la cultura empresarial y el diseño e implantación del sistema ABC/ABM (Brewer,1998) analizando las posibles consecuencias de la implantación del sistema objeto de estudio en cada una de las dimensiones de cultura establecidas por Hofstede y que son: a) Grado con que las culturas sienten que la desigualdad entre la gente es normal y funcional; b) Grado con que las culturas prefieren autonomía o grupos de afiliación; c) Grado con que las culturas se sienten inconfortables y con ambigüedad; e) Grado con que las culturas alcanzan fuerza, y éxito material; y f) Grado con que las culturas se centran en el largo o corto plazo para la obtención del resultado.

La estrategia de implantación del sistema ABC/ABM será distinta según exista poca o mucha diferencia cultural entre los subordinados y los directivos. Si existe mucha diferencia cultural entre estos dos grupos de individuos, implica la existencia de jerarquías y los subordinados sentirán que dependen de sus superiores; en este caso la implantación del sistema deberá ser desde arriba hacia abajo. En contra, si existe poca diferencia cultura entre subordinados y directivos, la jerarquía no será aceptada por los trabajadores y, por ello, la implantación del sistema deberá realizarse de abajo hacia arriba.

La formación sobre el sistema ABC/ABM será mayor o menor según la propensión de los individuos de la organización a evitar o no la incertidumbre. Aquellos empleados que traten al máximo de evitar la incertidumbre, verán la implantación del sistema como algo peligroso y por ello será necesario impartir una elevada formación a dichos trabajadores para reducir la sensación de amenaza que puedan sentir. Contrariamente, aquellos individuos con incertidumbre mínima, percibirán los cambios como una oportunidad y no como una amenaza, siendo por tanto los recursos dedicados a la formación menores.

El funcionamiento del equipo de trabajo dedicado a la implantación del sistema ABC/ABM será un éxito o fracaso, según se traten de culturas individualistas o colectivas. En las primeras, los empleados son motivados de acuerdo con sus propias preferencias y necesidades quedando en un segundo plano los grupos de afiliación. En contra, en culturas colectivas, los miembros de la organización están estrechamente unidos, anteponiendo el bienestar del resto de compañeros al suyo propio; siendo vistos los grupos como la unidad básica de supervivencia y la necesidad de afiliarse a grupos es elevada. Es por ello que los equipos transfuncionales para trabajar en los sistemas ABC/ABM, tendrán un comportamiento más defensivo en culturas individualistas y por lo tanto se reduce el éxito del sistema comparado con las culturas colectivas, en las cuales los equipos transfuncionales cooperan en el trabajo del grupo.

La reacción de los individuos de la organización frente a medidas de la gestión de los equipos dedicados a implantar el sistema ABC/ABM, puede resultar diferente según la cultura de la organización. En culturas individualistas las medidas de la gestión del equipo podrá generar disconformidad y defensa, dado que los individuos prefieren una autonomía y responsabilidad personal. En contra, en las culturas colectivas las medidas de los equipos parecería normal y no aparecerá en los individuos el sentimiento de amenaza, dado que dichas medidas son usadas para recompensar a los trabajadores del grupo, estando subordinando los objetivos individuales a metas del grupo. Es por ello que las medidas de la gestión de los equipos centrados en aplicar el ABC/ABM produce un comportamiento más defensivo en culturas individualistas y, por lo tanto, se reduce el éxito del ABC/ABM en las culturas individualistas comparado con las culturas colectivas.

La delegación de toma de decisiones a los trabajadores también va a depender de la cultura existente en la organización. En una elevada diferencia cultural, la autorización a utilizar la información del sistema ABC/ABM para la toma de decisiones a los trabajadores, genera ansiedad, dado que los subordinados prefieren acatar las decisiones tomadas por los superiores. Sin embargo, la delegación de responsabilidad para usar la información del ABC/ABM en la toma de decisiones, será visto favorablemente en culturas con pocas diferencias culturales, dado que los subordinados prefieren tener la oportunidad de proporcionar las decisiones en los procesos de gestión (Hofstede, 1993). Por ello, el acceso a la información facilitada por el ABC/ABM y la autorización a los trabajadores para que tomen las decisiones, produciría un comportamiento más defensivo en culturas muy distantes, y por lo tanto se reduce el éxito del sistema comparado con las culturas poco distantes.

La reacción de los individuos frente al sistema ABC/ABM será diferente según se trate de culturas que esperan resultados a corto plazo o a largo plazo. Si los empleados esperan resultados a largo plazo, el periodo de tiempo de la implantación del sistema será aceptado. En cambio en culturas que esperan obtener resultados a corto plazo, durante el proceso de implantación puede aparecer escepticismo y desinterés ante una falta de resultados inmediatos

4.2. Variables relacionadas con el comportamiento de los individuos de la organización

Los aspectos relacionados con el comportamiento de los individuos de la organización trata de analizar las reacciones de las personas ante el diseño, implantación y control del sistema ABC/ABM, para lo cual analizaremos tanto variables relacionadas con la actitud de los miembros de la

organización hacia el sistema objeto de estudio como variables relacionadas con la percepción de utilidad que los individuos tienen del mismo.

4.2.1. Variables relacionadas con la actitud de los individuos

Una actitud es definida como la valoración afectiva hacia un objeto o evento (Fishbein y Ajzen 1975). Los individuos de la organización pueden tener actitudes preconcebidas respecto al papel de un nuevo sistema lo cual puede influir en el éxito de la implantación del mismo (Barki y Hull, 1985). Si la actitud de los usuarios hacia un sistema es desfavorable, ello implica que no lo aceptan (Schultz y Ginzberg 1984), lo cual generará una resistencia de los individuos de la organización ante el nuevo sistema.

El problema de *costes emocionales*, los cuales incluyen el coste de intentar vencer la resistencia al cambio (actitud negativa hacia el sistema), ha sido tratado como un inconveniente ante el desarrollo de una innovación (Kaplan, 1990). El superar la resistencia al cambio, ha sido planteado como el principal problema en la implantación del sistema objeto de estudio, demostrándose que dicha resistencia al cambio ha generado fracasos en la implantación y desarrollo del ABC/ABM. Así pues, un camino para explicar el éxito o fracaso del ABC/ABM es analizar los motivos que generan la resistencia al cambio por parte de los miembros de la organización (Argyris y Kaplan, 1994).

La resistencia al cambio de los sistemas contables es debido a los siguientes tres motivos (Malmi, 1997):

- Motivos económicos. Los miembros de la organización tienen un número de caminos informales para estar informados. Si los sistemas ABC/ABM proporcionan la misma información que la obtenida con el sistema actual, ya sea mediante sistemas formales o informales, entonces el nuevo sistema no servirá para las necesidades y se generará una resistencia al cambio.
- Motivos políticos. Los sistemas de contabilidad y control de una organización implican una distribución de poder entre quienes diseñan el sistema y entre quienes son afectados por el uso del mismo. Un cambio en el sistema de contabilidad genera cambios en la distribución de poder de la organización y por ello una resistencia a dicho cambio.
- Motivos culturales. Se refiere a la resistencia al cambio derivada de la cultura de la empresa y de los miembros de la organización.

4.2.2. Variables relacionadas con la percepción de los individuos

La percepción que tengan los individuos del sistema va a afectar al éxito o fracaso del mismo. Dicha percepción ha sido analizada desde tres perspectivas (Gosselin, 1997): a) percepción de los individuos de la organización sobre las características técnicas del sistema; b) percepción de la utilidad del sistema y, c) percepción del impacto del sistema en la organización.

La percepción que tengan los individuos de la organización sobre las características técnicas del sistema va a determinar la reacción de estos hacia el mismo. Mientras unos autores (Brimson 1991; Turney, 1991;) argumentan que la información obtenida por el sistema ABC/ABM es superior a la conseguida mediante los sistemas de costes convencionales, otros autores (Piper y Walley, 1990) cuestionan los argumentos fundamentales del sistema ABC/ABM. Así pues, según sea la percepción de los individuos de la organización sobre las características técnicas del sistema su actitud frente al mismo variará.

De igual manera, según la percepción que tengan los individuos sobre la utilidad del sistema, la actitud de éstos será diferente. La percepción de la utilidad es definida como “*el grado de valoración que un individuo asocia los objetivos del sistema con la mejora de su trabajo*” (Davis 1989, p.320). Si

los individuos creen que el nuevo sistema mejorara su trabajo (Davis 1989,1994; Kraemer et al. 1993), y perciben la utilidad del sistema estos lo aceptarían (Schultz y Slevin 1975; Robey 1979). En cambio, si “*un sistema que no ayuda a la gente en la gestión de su trabajo no es probable que sea recibido favorablemente a pesar de los esfuerzos por una cuidadosa implantación*” (Robey, 1979, p. 537)

La percepción de los individuos respecto al impacto del sistema ABC/ABM en la organización también va a condicionar el éxito o fracaso del mismo. Si los individuos perciben que la implantación del sistema ABC/ABM esta asociada con una mejora en la calidad de las decisiones, con una reducción del despilfarro, con un aumento de la innovación, con una mejora en las relaciones y comunicación entre las distintas funciones y con una mejor forma de alcanzar los objetivos de la empresa, los individuos presentarán una actitud positiva frente al mismo.

Las distintas percepciones expuestas pueden verse influidas por las características individuales de los miembros de la organización, tales como: a) nivel de educación y experiencia; b) edad; c) personalidad y rasgos cognitivos y; d) el rol que juegue en la organización (McKeen et al. 1994; Anderson 1995)

5. CONCLUSIONES

Los aspectos técnicos de la implantación no son suficientes para alcanzar el éxito general del ABC/ABM (Shields,1995). Expertos en el tema han reconocido que si bien es cierto que variables de tipo técnico pueden suponer una dificultad en el proceso de implantación y desarrollo del sistema, dichos problemas tienen fácil solución (Donelan y Kaplan, 1998).

La actual literatura sugiere que los fracasos en la aplicación del ABC/ABM ocurren en primer lugar debido a una resistencia de la organización al cambio (Kaplan, 1990). Los problemas derivados de la implantación del sistema ABC/ABM no pueden ser atribuidos ni a un defecto en las bases teóricas del sistema ni a la manera en que la teoría ha sido aplicada, sino a barreras estructurales frente al cambio que se plantean cuando se trata de implantar (Roberts, y Silvester, 1996). Ello implica la necesidad de centrarse en variables relacionadas con la organización y en variables relacionadas con el comportamiento de los individuos de la misma, durante el diseño, implantación y control del sistema ABC/ABM.

Estudios desarrollados en la práctica empresarial, llevados a cabo por CAM-I, por el IMA y por el CIMA, han constatado las previsiones teóricas (Brimson, 1991; Cooper y Kaplan, 1991; Turney, 1991). Las dificultades potenciales de tipo técnico frente al diseño, implantación y control del ABC/ABM podrían ser el número de actividades a identificar, el número de inductores de costes a seleccionar, la complejidad del diseño del sistema, la cantidad de trabajo que implica el desarrollo del mismo, la asignación de costes o identificación y análisis de actividades. Sin embargo estos problemas no han sido citados como las primeras razones, percibidas o experimentadas, del fracaso de la implantación del ABC/ABM. La mayor preocupación no se centra en dimensión *técnica* sino en la *psicosocial*, siendo las barreras internas de las organizaciones las que pueden frustrar e incluso detener la efectiva acción gerencial (Roberts, y Silvester, 1996). El principal problema percibido por las empresas que están considerando o implantando el ABC/ABM se centra en el gran y costoso cambio organizacional que supone la implantación del sistema, no percibiendo los problemas técnicos como una gran dificultad (Innes y Mitchell, 1992).

Los impactos en el diseño, implantación y control del ABC/ABM pueden ser distintos en diferentes empresas, pero las personas que desarrollan el sistema deben de considerar la heterogeneidad de necesidades y potenciales reacciones de los individuos de la organización (McGowan, 1998, 1999). Para superar estas dificultades, las compañías necesitan una fuerte motivación preexistente (Kim, 1998) y un proceso de cambio sistemático que incluya estrategias para disolver las barreras estructurales e impedimentos al cambio. Evitar estos obstáculos es la clave para

obtener los beneficios del ABC/ABM (Roberts, y Silvester, 1996). Frente a ello, las técnicas de Contabilidad de Gestión pueden ir mas allá de su uso técnico, pudiendo ser utilizada para romper barreras que detengan el cambio, junto con motivación, comunicación y relaciones interpersonales, lo cual influirá de manera positiva en el éxito del ABC/ABM (Bhimani y Pigott, 1992).

6. BIBLIOGRAFÍA

- Anderson, S. (1995): "A Framework for Assesing Const Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors". *Journal of Management Accounting Research*, otoño, pp. 1-51.
- Argyris, C. y Kaplan, R.S. (1994): "Implementing New Knowledge: The Case of Activity –Based-Accounting". *Accounting Horizons*, vol. 8, nº 3, septiembre, pp. 83-105.
- Balachandran, B.V. y Navis, G. (1999): "Volume Adjusted Costing: A Quick and implementable solution", *Journal of Cost Management*, marzo-abril, vol. 13, nº 2, pp. 5-10.
- Barki, H, y Huff, S.L. (1985): "Change, Attitude to Change, and Decision Support System Success". *Information and Management*, nº 9, pp. 261-268.
- Bean, A.S.; Neal, R.D.; Radnor, M. y Tansik, D.A. (1975): "Structural and Behavioral Correlates of Implementation in U.S. Business Organization". En *Implementing Operations Research / Management Science*, R.L. Schultz y D.P. Slevin, eds., Nueva York, NY: American Elsevier.
- Bhimani, A. y Pigott, D. (1992): "Implementing ABC: A Case Study of Organizational and Behavioural Consequences". *Management Accounting Research*, nº 3, pp. 119-132.
- Bjørnenak, T. (1997): "Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway". *Management Accounting Research*, nº 8, pp. 3-17.
- Brewer, P.C. (1998): "National culture and activity-based costing systems: a note". *Management Accounting Research*, 9, pp. 241-260.
- Brimson, J.A. (1991): *Activity Accounting. An Activity Based Costing Approach*. Nueva York, Ed. John Wiley & Sons.
- Brinker, B.J. (1995): *Emerging Practices in Cost Management*. Boston, Ed. Warren, Gorham & Lamont.
- Bromwich, M. y Bhimani, A. (1989): *Management Accounting: Evolution Not Revolution*. London, CIMA.
- Castelló, E.; Ripoll, V. y Tamarit, C. (1999): "La investigación en sistemas de costes basados en las actividades: período 1988-1998". En *VI Congreso Internacional de Custos*, Universidade do Minho, Braga (Portugal), 15 a 17 de septiembre.
- Coburn, S.; Grove, H. y Ortega, W. (1998): "Business Process Reengineering Using Activity-Based Management". *Journal of Cost Management*, septiembre/octubre, pp. 41-47.
- Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1991): *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*. John Willey, Nueva York.
- Cooper, R. (1988a): "The Rise of Actitvity-Based Costing. Part One: What Is an Actitvity-Based System?". *Journal of Cost Management*, verano, pp. 45-53.
- Cooper, R. (1988b): "The Rise of Actitvity-Based Costing. Part Two: When Do I Need an Actitvity-Based System?". *Journal of Cost Management*, otoño, pp. 41-48.
- Cooper, R. (1989): "Los métodos tradicionales de costes están quedando obsoletos". *Harvard Deusto Business Review*, nº 39, 3er trimestre, pp. 85-94.
- Cooper, R.; Kaplan, R.; Maisel, L.; Morrissey, E. y Oehm, R. (1992): "From ABC to ABM". *Management Accounting*, noviembre, pp. 54-57.
- Davis, F. (1989): "Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology". *MIS Quaterly*, septiembre, pp. 319-339.
- Davis, F. (1994): "Use Acceptance of Information Technology: System Characteristics, Use Perceptions and Behavioral Impacts". *International Journal of Man and Machine Studies*, nº 38, pp. 475-487.
- Doll, W.J. y Torkzadeh, G. (1988): "The Measurement of End-User Computing Satisfaction". *MIS Quaterly*, junio, pp. 259-273.

- Donelan, J.G. y Kaplan, E.A. (1998): "Value Chain Analysis: A Strategic Approach to Cost Management". *Journal of Cost Management*, marzo/abril, pp. 7-15.
- Drury, C. y Tayles, M. (1994): "Product Costing in UK Manufacturing Organizations". *The European Accounting Review*, nº 3, pp. 443-469.
- Fishbein, M. y Ajzen, I. (1975): *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Reserach*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Foster, G. y Gupta, M. (1990): "Activity Accounting: An Electronics Industriy Implementation". En *Measures for Manufacturing Excellence*, R.S. Kaplan, ed., Boston, Mass: Harvard Business School Press, pp. 225-268.
- Freeman, T. (1998): "Transforming Cost Management into a Strategic Weapon". *Journal of Cost Management*, noviembre/diciembre, pp. 13-26.
- Gosselin, M. (1997): "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 105-122.
- Hofstede, G. (1993): "Cultural Contrains in Management Theories". *Academy of Management Executive*, vol. 7, nº 1, pp. 81-93.
- Hopwood, A.G. (1973): *An Accounting System and Managerial Behavior*. Lexington, MA: Lexington Books.
- Hopwood, A.G. (1984): "Accounting and the Pursuit of Efficiency". En Hopwood, A.G. y Tomkins, C., eds., *Issues in Public Sector Management*, Deddington, Philip Allan.
- Innes, J. y Mitchell, F. (1990): *Activity Based Costing. A Review with Case Studies*. Londres, Ed. CIMA.
- Innes, J. y Mitchell, F. (1991): "A Survey of CIMA Members". *Management Accounting UK*, octubre, pp. 28-30.
- Innes, J. y Mitchell, F. (1992): *Activity Based Costing. Problems in Practice*. CIMA, Londres.
- Innes, J. y Mitchell, F. (1995): "A Survey of Actitivity Based Costing in UK's Largest Companies". *Management Accounting Research*, nº 2, pp. 137-153.
- Johnson, H.T. (1992): "It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts". *Management Accounting*, septiembre, pp. 26-35.
- Johnson H.T. y Kaplan, R.S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. (1984): "Evolución de la contabilidad de gestión". En *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*, S. Carmona, ICAC, Madrid, pp. 55-100.
- Kaplan, R.S. (1990): "The Four-Stage Model of Cost Systems Design". *Management Accounting*, febrero, pp. 22-26.
- Kaplan, R.S. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad". *Harvard Deusto Business Review*, 58, pp. 22-31.
- Kim, I. (1998): "Activity-Based Management and Corporate Drownings". *Journal of Cost Management*, mayo/junio, pp. 13-19
- Kraemer, K.; Danziger, J.; Dunkle, D. y King, J. (1993): "The Usefulness of Computer Based Information to Public Managers". *MIS Quarterly*, junio, pp. 129-148.
- Macarturh, J.B. (1996): "From Activity-Based Costing to Throughput Accounting". *Management Accounting*, abril, pp. 30-38.
- Mahalingam, M.S; B.V. Balachandran y F.C. Kohli (1999): "Activity-Based Management for Systems Consulting Industry". *Journal of Cost Management*, mayo-junio, vol. 3, nº 3, pp. 4-15.
- Malmi, T. (1997): "Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization". *Management Accounting Research*, 8, pp. 459-480.
- McGowan, A.S. (1998): "Perceived Benefits of ABCM Implementation". *Accounting Horizons*, vol. 12, nº 1, pp. 31-50.
- McGowan, A.S. (1999): "Impacts of ABCM on Job Performance and Environment". *Journal of Cost Management*, marzo-abril, vol. 13, nº 2, pp. 32-36.

- McKeen, J.D.; Guimaraes, T. Y Wetherbe, J.C. (1994): "The Relationship between User Participation and User Satisfaction: An Investigation of Four Contingency Factor". *MIS Quaterly*, diciembre, pp. 427-451.
- Mecimore, C.D. y Bell, A.T. (1995): "Are We Ready for Fourth-Generation ABC?". *Management Accounting*, enero, pp. 22-26.
- Miles, R.E. y Snow, C.C. (1978): *Organizational Strategies, Structure and Process*. Nueva York, NY: McGraw-Hill.
- Miles, R.E. y Snow, C.C. (1994): *Fit, Failure and the Hall of Fame*. Nueva York: Free Press.
- Miller, J.G. y Wollmann, T.E. (1986): "La fábrica invisible". *Harvard Deusto Business Review*, nº 26, 2º trimestre, pp. 11-22.
- Morrow, M. y Hazell, M. (1992): "Activity Mapping for Business Process Redesign". *Management Accounting (U.K.)*, febrero, pp. 26-38.
- Ostrenga, M.R. (1990): "Activities: The Focal Point of Total Cost Management". *Management Accounting*, febrero, pp. 42-49.
- Pederson, R.B. (1991): "Weyerhaeuser: Streamlining Payroll". *Management Accounting*, octubre, pp. 38-41.
- Piper, J.A. y Walley, P. (1990): "Testing ABC Logic". *Management Accounting (U.K.)*, septiembre, pp. 37 y 42.
- Piper, J.A. y Walley, P. (1991): "ABC Relevance Not Found". *Management Accounting (U.K.)*, marzo, pp. 42, 44 y 54.
- Pryor, T.E. (1990): "Designing your New Cost System Is Simple (but not Easy)". *Journal of Cost Management*, invierno, pp. 43-47.
- Ripoll, V.; Aparisi, J.A. y Crespo, C. (1999): "Del calculo de costes a la gestión de costes: Un estudio empírico". En *VI Congresso Internacional de Custos*, Universidade do Minho, Braga (Portugal), 15 a 17 de septiembre.
- Robey, D. (1979): "User Attitudes and Management Information System Use". *Academy of Management Journal*, vol. 22, nº 3, pp. 527-538.
- Roberts, M.W. y Silvester, K.J. (1996): "Why ABC Failed and How It May Yet Suced". *Journal of Cost Management*, vol. 9, nº 4, pp. 23-35.
- Robey, D. (1979): "User Attitudes and Management InformATIOn System Use". *Academy of Management Journal*, vol. 22, nº 3, pp. 527-538.
- Sharman, P. (1994): "Activity and Driver Analysis to Implement ABC". *CMA*, julio, pp. 13-16.
- Shields, M. (1995): "An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing". *Journal of Management Accounting Research*, nº 7, pp. 148-166.
- Shields, M. y McEwen (1996): "Implementing Activity-Based Costing System Sucessfully". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, nº 4, pp. 15-22.
- Schultz, R. y Ginzberg, M.J. (1984): "Implementation Research – The Third Generation". En *Applications of Management Science*, London, U.K.: JAI Press Inc., pp. 1-18.
- Schultz, R. y Slevin, D.P. (1975): "Implementation and Organizational Validity". En *Implementing Operations Research, Management Science*, R.L. Schultz y D.P. Slevin, eds., Nueva York, NY: American Elsevier, pp. 153-182.
- Turney, P.B. (1991): "How Actitivity-Based Costing Helps Reduce Cost". *Journal of Cost Management*, invierno, pp. 29-35.