

UNA REVISIÓN DE LA LITERATURA INTERNACIONAL SOBRE EL SISTEMA ABC/ABM: ASPECTOS TEÓRICOS Y EMPRESARIALES

Carmen Tamarit Aznar
Vicente Ripoll Felíu
Universidad de Valencia ⁽¹⁾

RESUMEN

Desde finales de la década de los años ochenta, los sistemas de costes convencionales han soportado duras críticas al no facilitar información relevante para la toma de decisiones. Frente a ello, el Sistema de costes y gestión basado en las actividades (ABC/ABM) ha cobrado importancia como herramienta que permite obtener el coste de cualquier objetivo de costes y, a su vez, aflora las ineficiencias que existen en la organización.

El presente trabajo se centra en revisar la literatura existente a nivel internacional sobre el Sistema ABC/ABM, con el fin de poner de manifiesto, por una parte, las áreas de investigación mayoritariamente abordadas en los estudios teóricos y prácticos, y por otra, describir el grado de conocimiento, implantación y rechazo del citado sistema en la práctica empresarial.

PALABRAS CLAVE: ABC, ABM, costes, actividades, investigación, bibliografía, instituciones internacionales, sistemas de costes, artículos de revistas, práctica empresarial.

1. INTRODUCCIÓN

El entorno económico de la década de los ochenta caracterizado por rápidos y profundos cambios tecnológicos junto con una intensificación de la competencia global, ha generado implicaciones en el mundo empresarial que han motivado un cambio en la naturaleza y origen de los costes (Kaplan, 1984; Cooper, 1988a, 1989; Castelló, 1992; Bromwich y Bhimani, 1994).

La falta de adecuación de la Contabilidad de Costes y de Gestión a dichos cambios, ha ocasionado que la información facilitada por los Sistemas de Costes Convencionales hayan perdido relevancia y que se les haya sometido a un proceso de crítica, propiciado por la ruptura que se origina entre la realidad empresarial y el sistema de información (Miller y Wollmann, 1985; Johnson y Kaplan, 1987).

El Sistema de Costes Basado en las Actividades (ABC) surge con la finalidad de mejorar el proceso de cálculo del coste de cualquier objetivo, para lo cual su metodología se sustenta en la noción “actividad” como base conceptual, basándose en el principio de que: “las actividades son las que ocasionan los costes y no los productos” (Cooper, 1988a y b; Cooper y Kaplan, 1988; Brimson 1991; Castelló, 1992). Con el paso del tiempo, esta técnica ha evolucionado desarrollándose hacia el denominado Sistema de Gestión Basado en las Actividades (ABM) (Turney, 1991; Castelló, 1992; Kaplan, 1993; Sharman, 1994; Mecimore y Bell, 1995), fundamentado en el análisis de las actividades que se ejecutan en la organización (Sharman, 1994).

¹ Equipo Valenciano de Investigación en Análisis Estratégico de Costes. Este grupo está integrado dentro de la Línea de Investigación del Departament de Comptabilitat de la Universitat de València denominado “Aportaciones del Management Accounting a la Gestión Estratégica de Costes”.

Mientras que desde el punto de vista del cálculo de costes, el sistema ABC/ABM mejora la precisión del cálculo de costes de cualquier objetivo de coste (Roth y Borthick, 1989; Brimson, 1991; Castelló, 1992; Merz y Hardy, 1993), desde el punto de vista de la gestión, permite conocer las causas que originan la incurrancia en los costes, racionalizando las actividades y conduciendo a la organización hacia la eficiencia (Castelló, 1992; Castelló y Lizcano, 1994; Soloway, 1996).

Debido al auge que presenta el Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades (ABC/ABM), tanto en el mundo académico como en el terreno profesional, este trabajo pretende analizar la evolución que ha experimentado dicho sistema, tanto desde el punto de vista de la investigación como en la práctica empresarial.

2. SITUACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN ABC/ABM

El tipo de investigación que se realiza sobre el ABC/ABM ha sido determinado a partir de un análisis de las publicaciones que versan sobre el sistema, aparecidas dentro de las revistas de mayor difusión en los países de habla inglesa. El estudio se ha centrado en el área anglosajona, debido a la vanguardia que siempre ha mantenido en el mundo de la investigación.

Las revistas seleccionadas para realizar el trabajo, han sido las que aparecen contenidas en la Tabla 1 y el período de tiempo analizado abarca desde el año 1988 hasta 2002. Cabe señalar que la búsqueda de artículos relacionados con el ABC/ABM se realizó desde 1971, pero en el intervalo de tiempo comprendido entre 1971-1987, no aparecen publicaciones relacionadas con el tema objeto de estudio.

TABLA 1. REVISTAS ANALIZADAS

REVISTA	PAÍS	EDITOR
Accountancy	Londres, Inglaterra	Financial Times Information Limited
Accounting Horizons	Sarasota, EE.UU.	American Accounting Association
CA Magazine	Toronto- Canadá	Canadian Institute of Chartered Accountants.
CMA Management.	Hamilton, Canada	Society of Management Accountants of Canada
Journal of Accountancy	New York, EE.UU.	American Institute of Certified Public Accountants
Journal of Accounting Research	Chicago, EE.UU.	<i>Institute of Professional Accounting.</i>
Journal of Business Research	New York, EE.UU.	<i>Elsevierse Sequoia S.A.</i>
Journal of Cost Management (1)	New York, EE.UU.	Thomson Tax and Accounting
Journal of Management Accounting Research (1)	Sarasota, EE.UU.	American Accounting Association
Management Accounting (2)	Montvale, EE.UU.	Institute of Management Accountants
Management Accounting	Londres, Inglaterra.	The Chartered Institute of Management Accountants
Management Accounting Research (1)	Kidlington, Inglaterra	Elsevier Science Ltd.
The Accounting Review	Sarasota, EE.UU.	<i>American Accounting Association</i>
The Engineering Economist	Norcross, EE.UU.	Institute of Industrial Engineers
The Practical Accountant	New York, EE.UU.	Accountants Media Group, Thomson Corporation

(1). No se dispone información anterior a 1992, por lo que el periodo analizado ha sido desde 1992 a 2002.

(2). No se dispone información de las publicaciones de esta revista a partir de 1999, por lo cual ha sido analizado el periodo comprendido entre 1988 a 1998.

Es necesario señalar que además de las revistas detalladas en la Tabla 1, también se ha realizado una revisión de los artículos publicados en *Accounting & Business Research* y en *Management Science*, durante el periodo 1988-2002. Dichas revistas han sido excluidas del estudio puesto que no contenían ningún artículo relacionado con el sistema ABC/ABM.

A partir de la revisión de la literatura se han obtenido 486 artículos sobre el Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades (ABC/ABM), los cuales han constituido la muestra del estudio. Dichos artículos han sido clasificados por áreas de investigación, según el contenido de los mismos. Las nueve áreas de investigación por las que nos hemos decantado para enmarcar los artículos seleccionados, son las detalladas en la Tabla 2. Queremos indicar que del total de áreas de investigación tratadas, las seis primeras hacen referencia a artículos teóricos, y las tres restantes recogen experiencias empíricas sobre el sistema. También es necesario señalar que ante la posibilidad de asociar determinados artículos a varias áreas, hemos optado por clasificarlos en aquella que considerábamos más representativa.

TABLA 2. ARTÍCULOS PUBLICADOS SOBRE ABC/ABM EN REVISTAS INTERNACIONALES

ÁREAS DE INVESTIGACIÓN	Número de artículos	% (1)	% (2)
Áreas Teóricas			
1. Conceptos Generales	45	9,3	14,1
2. Cálculo de Costes	39	8,0	12,2
3. Planificación, Control y Toma de Decisiones	107	22,0	33,5
4. Mercado	12	2,5	3,8
5. Investigación Teórica	45	9,3	14,1
6. Temas Emergentes	71	14,6	22,3
Total Artículos Teóricos	319	65,6	100
Áreas Empíricas			
7. Industria	62	12,8	37,1
8. Servicios	50	10,3	29,9
9. Investigación Empírica	55	11,3	32,9
Total Artículos Empíricos	167	34,4	100
Total Artículos Teóricos y Empíricos	486	100	

(1) Se calcula sobre el total de artículos (teóricos + empíricos)

(2) En las áreas teóricas, el % de las distintas áreas teóricas se calcula respecto al total de artículos teóricos y en las áreas empíricas el % de cada una de las áreas empíricas se calcula sobre el total de artículos empíricos

Del total de la muestra analizada, compuesta por 486 artículos, existe un predominio de artículos teóricos sobre los empíricos, siendo destacable la importancia que están adquiriendo estos últimos, al representar un 34,4 % de las publicaciones.

Al analizar las nueve áreas de investigación de manera conjunta, se observa que las tres de mayor interés han sido, la utilización del ABC/ABM como sistema de información para la planificación, control y toma de decisiones (Área 3), el ABC/ABM relacionado con temas emergentes (Área 6) y aplicaciones del sistema en empresas industriales (Área 7). En contra, el tema menos tratado ha sido el que trata de relacionar el sistema ABC/ABM con el área comercial de la empresa (área 4), representado este análisis sólo el 2,5 % del total de las publicaciones analizadas.

Del estudio de las nueve áreas de investigación de manera individualizada se extraen las conclusiones que pasamos a detallar a continuación.

Del total de artículos que componen el *Área 1. Conceptos Generales del ABC*, el 67 % se centran en describir el marco conceptual del sistema y el 33% restante plantea posibles problemas que pueden originarse en los procesos de implantación y se recomiendan posibles soluciones a los mismos.

Dos tercios de los artículos recogidos en el *Área 2. Cálculo de Costes*, describen la asignación de costes mediante un sistema basado en actividades y, el resto, desarrollan estudios comparativos entre los sistemas convencionales y el ABC.

Dentro del *Área 3. Planificación, Control y Toma de Decisiones*, el tema mayoritariamente tratado ha sido el uso de la información facilitada por el sistema ABC/ABM para la planificación y toma de decisiones, seguido por la importancia del análisis de la cadena de valor de la organización y, en tercer lugar, se encuentran los trabajos que enfatizan el ABM aplicado de manera conjunta al ABC.

El *Área 4. Mercado*, ha sido la menos investigada. Un 67% de los artículos contenidos en este bloque se centran en el análisis de la rentabilidad de los clientes, obtenida mediante las actividades que consumen cada uno de los clientes o de los segmentos de clientes; los restantes trabajos resaltan la importancia de la aplicación del sistema ABC/ABM para tomar decisiones en el área comercial de la empresa.

El tema más tratado en *Investigación teórica (área 5)*, ha sido la difusión que el ABC/ABM ha tenido en congresos, seminarios, conferencias u otro tipo de eventos. En segunda posición se encuentra la revisión de trabajos realizados y en tercer lugar se sitúan los trabajos que analizan aspectos concretos de esta metodología de cálculo y de gestión de costes.

El *Área 6. Temas Emergentes*, recoge los trabajos que relacionan el ABC/ABM con temas novedosos, tales como el ciclo de vida del producto, calidad, teoría de las limitaciones, reingeniería de procesos, la importancia de los recursos humanos, la necesidad de aplicaciones informáticas, medioambiente, cuadro de mando, el coste objetivo y el EVA. De todos ellos, el tema más tratado ha sido la necesidad de aplicaciones informáticas para el desarrollo del sistema, seguido por el ABC/ABM relacionado con la teoría de las limitaciones y, en tercer lugar se posiciona un grupo nutrido de artículos que relacionan el ABC/ABM con sistemas de gestión de calidad.

Si nos centramos en los 167 artículos empíricos, se observa que existe una gran proximidad entre el número de experiencias en ABC/ABM en empresas industriales (37%) y en las de servicios (32.9%)

Con respecto a las empresas industriales, el sector de la *ELECTRÓNICA* ocupa el primer lugar en experiencias, seguido por el *QUÍMICO*, *METALMECÁNICA* y por el sector que fabrica productos relacionados con la *AUTOMOCIÓN*.

En las organizaciones dedicadas a la prestación de servicios, el sector con un mayor número de experiencias en ABC/ABM ha sido el vinculado con la *SALUD*, seguido por *TELECOMUNICACIONES* y por los *SERVICIOS FINANCIEROS*.

Por lo que se refiere a la investigación empírica (Área 9), el tema que ha suscitado un mayor interés ha sido el desarrollo de estudios descriptivos, realizados mediante cuestionarios remitidos a múltiples organizaciones, que determinan el porcentaje de implantación del sistema en el mundo empresarial, seguido por aquellos trabajos que analizan la experiencia de la implantación del sistema en una determinada organización, y en tercer lugar se posicionan los estudios comparativos de la situación del ABC/ABM en distintos países.

3. GRADO DE CONOCIMIENTO, IMPLANTACIÓN Y RECHAZO DEL SISTEMA ABC/ABM EN LA PRÁCTICA EMPRESARIAL

Al analizar el grado de implantación y desarrollo del ABC/ABM, en la práctica empresarial, se observa que frente a un elevado porcentaje de conocimiento del sistema, tal y como demuestra el significativo volumen de trabajos publicados sobre este tema, el proceso de adopción es lento y los resultados obtenidos, tanto en aquellas empresas que han considerado el sistema como en aquellas que han llegado a implantarlo, no han sido los esperados.

Los porcentajes de conocimiento del sistema, de implantación, de rechazo y de empresas que no se han planteado su uso, en distintos continentes, expuestos en la Tabla 3, son analizados a continuación.

En América del Norte, el porcentaje de implantación del sistema es importante y, de manera especial, en EE.UU. puesto que en este país se desarrolla en el 49% de las empresas y un 25% están considerando su uso. En Canadá, el sistema se ha desarrollado de manera más moderada, pues un 12,5% de las organizaciones manifiestan tenerlo implantado y un 21,6% están considerando su desarrollo. En relación con el rechazo del sistema cabe señalar que en EE.UU. es bajo (5%) pero en Canadá es elevado (21,6%). Finalmente, destacar que el porcentaje de organizaciones que no se han planteado el uso del sistema es el doble en Canadá que en Estados Unidos.

México muestra unas cifras más moderadas que los dos países anteriores, puesto que únicamente un 6% de las empresas analizadas han decidido implantar esta metodología.

Esta situación discrepa sustancialmente de la mostrada por algunos países de la América Central y del Sur, donde se puede afirmar que el sistema, aún cuando a nivel teórico puede estar perfectamente admitido, su proyección empresarial es mínima, lo que ocasiona unos niveles de implantación, en ocasiones, inexistentes. Así, se observa que en Argentina y Chile se empiezan a tener las primeras experiencias, y en El Salvador, Paraguay, y Cuba, no se aplica en las organizaciones.

En Australia el grado de implantación es elevado, estando el ABC implantado en un 56%, el ABM en un 68% y el ABB en un 78%. Dichos resultados han sido justificados por el gran tamaño de las organizaciones de la muestra y por los aspectos particulares del entorno australiano.

En Europa, como se observa en la Tabla 4, el grado de implantación del sistema se encuentra entre el 10% y el 25%, destacando Francia, Noruega y Reino Unido que supera el 25%; en otros países como: Bélgica, Finlandia, Grecia, Irlanda e Italia muestran un porcentaje de implantación comprendido entre un 10% y un 20%. Por último, los países que muestran un porcentaje poco representativo de implantación del sistema ABC/ABM son: Alemania, Dinamarca, España y Suecia.

El rechazo del sistema en Europa se encuentra sobre un 11,7% de las empresas que han considerado el sistema o lo han implantado, a excepción de Bélgica que cuenta con un rechazo del 60%. Es destacable el elevado porcentaje de empresas (un 49%) que no se han planteado la utilización del sistema.

TABLA 3. GRADO DE CONOCIMIENTO, IMPLANTACIÓN Y RECHAZO DEL SISTEMA ABC/ABM EN AMÉRICA Y OCEANÍA

PAÍSES	MUESTRA	CONSIDERAN SU USO	EN PROCESO DE IMPLANTACIÓN	UTILIZAN	EVALUADO Y RECHAZADO	NO SE HA CONSIDERADO	ESTUDIO	EMPRESAS ANALIZADAS
AMÉRICA DEL NORTE								
Canadá	200	21,6%	-	12,5%	21,6%	44,3%	Gosselin (1999)	Dirigidas a <i>controllers</i> de empresas industriales canadienses, con ventas superiores a 10 millones de dólares canadienses.
Estados Unidos	301	25%	-	49%	5%	21%	Krumwiede (1998)	Describe un estudio realizado entre 1995 y 1996 por el <i>Cost Management Group del Institute of Management Accountants</i> . Analizan empresas de EE.UU.
México	51	-	-	6%	-	-	Ruiz y Escobedo (1996)	Empresas pequeñas y medianas mejicanas, industriales, de servicios y comerciales.
AMÉRICA DEL SUR								
Argentina							Cartier <i>et al.</i> (1996)	No se desarrolla estudio cuantitativo.
Cuba							Borrás y López (1996)	No se desarrolla estudio cuantitativo
Chile							Torres (1996)	No se desarrolla estudio cuantitativo
El Salvador							Rivas (1996)	No se desarrolla estudio cuantitativo
Paraguay							Galeano (1996)	No se desarrolla estudio cuantitativo
OCEANÍA								
Australia	78	-	-	56%	-	-	Chenclall y Langfield-Smith (1998)	Empresas de gran tamaño australianas. Analiza grado de implantación del ABC
	78	-	-	68%	-	-	Chenclall y Langfield-Smith (1998)	Empresas de gran tamaño australianas. Analiza grado de implantación del ABM
	78	-	-	78%	-	-	Chenclall y Langfield-Smith (1998)	Empresas de gran tamaño australianas. Analiza grado de implantación del ABB

- Galeano, J.A. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Paraguay". En Lizcano, J., *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, pp. 255-272. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
- Gosselin, M. (1999): "The ABC Parados: Bandwagon Theories and Competitive Pressures", *22nd Annual Conference of the European Accounting Association*, Bourdeux (Francia).
- Hauer, G. (1994): "Hierarchische Kennzahlenorientierte Entscheidungsrechnung-Ein Beitrag zum Investitions-und Kostenmanagement", *D. Phil thesis, Regensburg*. En Bhimani (1996).
- 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 Activity Based Costing in UK's Largest Companies", *Management Accounting Research*, nº 2, pp. 137-153.
- Innes, J.; Mitchell, F. y Sinclair, D. (2000): "Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results", *Management Accounting Research*, vol 11, nº 3, pp. 349-362.
- 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. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad", *Harvard Deusto Business Review*, 58, pp. 22-31.
- Krumwiede, K. (1998): "ABC: Why It's Tried and How It Succeeds", *Management Accounting*, abril, pp. 32-38
- Laitinen, E.K. (1995): "Toimintolaskennassa Ongelmina", *Yritystalous*, 3, pp. 66-69. En Bhimani (1996).
- Lebas M. (1996): "Management Accounting Practice in France". En Bihmani A., *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford: Oxford University Press, pp. 74-99.
- Lukka, K. y Granlund, M. (1994): "Cost Accounting Practice in Finland". *Working Paper*, Turku School of Economics and Business Administration, Finland
- Lukka, K. y Granlund, M. (1996): "Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development", *The European Accounting Review*, vol. 5, pp. 1-28.
- Malmi, T. (1995): "Activity-Based Costing in Finnish Metal and Engineering Industries", *Working Paper*. En Bhimani (1996).
- Mecimore, C.D. y Bell, A.T. (1995): "Are We Ready for Fourth-Generation ABC?", *Management Accounting*, enero, pp. 22-26.
- Merz, C. M. y Hardy, A. (1993): "ABC Puts Accountants on Design Team at H.P.", *Management Accounting*, septiembre, pp.22-27.
- Miller, J.G. y Wollmann, T.E. (1985): "The Hidden Factory", *Harvard Deusto Business Review*, septiembre-octubre, pp. 142-150.
- Rautajoki, P. (1995): Tuotta vuuden mitaus ja anslysointi metalliteollisuudessa, Tampereen Teknillinen korkeakoulu, Tutkimasraportteja, 1.
- Rivas, A. (1996): "La Contabilidad de Gestión en El Salvador". En Lizcano, J., *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, pp. 127-150. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Roth, H.P. y Borthick, A.F. (1989): "Getting Closer to Real Product Cost", *Management Accounting*, mayo, pp. 28-33.
- Ruiz, S. y Escobedo, J.J. (1996): "La Contabilidad de Gestión en México". En Lizcano, J., *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, pp. 229-254. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Sáez-Torrecilla, A.; Fernández, A.; Teixeira, J. y Vaquera M. (1996): "Management Accounting in Spain: Trends in Thought and Practice". En Bhimani, A., *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 180-190.
- Sharman, P. (1994): "Activity and Driver Analysis to Implement ABC", *CMA*, julio, pp. 13-16.

- Soloway, L. (1996): "Using ABC for Assesing Profitability", *Cost Management Insider's Report*, vol. 2, nº 8, marzo, pp.5-7.
- Sorensen, P.E. y Israelsen, P. (1994): "The Difusion of Modern Cost Management Tecniques in Danish Manufacturing Companies", *Working Paper*, Aarhus School of Business, citado por Bhimani (1996).
- Torres, G. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Chile". En Lizcano, J., *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, pp. 95-108. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Turney, P.B. (1991): "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost", *Journal of Cost Management*, invierno, pp. 29-35.



Carmen Tamarit Aznar

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia. Profesora Titular de Escuela Universitaria en dicha Universidad de Valencia, con más de diez años impartiendo docencia en Contabilidad de Costes y en Contabilidad de Gestión y Directiva. Es autora de comunicaciones presentadas en congresos nacionales e internacionales. Ha publicado artículos en revistas especializadas en temas contables. Desde 1993, su investigación se centra en el Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades (ABC/ABM). Miembro del Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes (IMACCEv).



Vicente Ripoll Feliu

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Profesor Titular de la Universidad de Valencia, con más de 25 años impartiendo docencia en Contabilidad de Costes y en Contabilidad de Gestión y Directiva. Es Director de IMACCEv, equipo valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes, y Director de la Línea de Investigación "Nuevas Tendencias en la Contabilidad de Gestión". Director del Master "Control De Gestión y Finanzas", miembro de la Comisión Permanente de Principios de Contabilidad de Gestión de (AECA). Ha publicado mas de 100 artículos en revistas nacionales y extranjeras. Es coordinador de los libros: "Introducción a la Contabilidad de Gestión: Cálculo de Costes", y "Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, Control y Experiencias prácticas".