

CARACTERÍSTICAS DE LAS EMPRESAS QUE UTILIZAN UN SISTEMA ABC/ABM EN ESPAÑA: UNA PROYECCIÓN EMPÍRICA

Emma Castelló Taliani

Profesora Titular de la Universidad de Alcalá

Jesús Lizcano Alvarez

Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN

El Sistema de Costes y de Gestión basado en las actividades (ABC/ABM) viene implantándose y desarrollándose de forma creciente en estos últimos años en las empresas españolas. En este trabajo se lleva a cabo un análisis de las características de aquellas empresas que lo vienen implantando, en base a la información obtenida en un estudio empírico, basado en un Cuestionario ampliamente difundido entre empresas españolas.

En el artículo se lleva a cabo, en primer lugar, una descripción de las características genéricas que muestran las empresas que han implantado el sistema ABC/ABM, para pasar después a analizar los objetivos que persiguen las mismas al haber optado por la implantación de este sistema. También se analizan las propias características del sistema ABC/ABM implantado, así como los aspectos más significativos de la puesta en marcha y las consecuencias del citado sistema para las empresas que lo han implantado.

PALABRAS CLAVE: Costes. Actividades. España. Modelos de Costes. Sistema ABC/ABM. Estudio Empírico. Empresas. Implantación de sistemas de costes.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se viene observando en las empresas españolas un creciente grado de implantación del Sistema de Costes y de Gestión basado en las actividades (ABC/ABM). En este trabajo se lleva a cabo un análisis de las características de aquellas empresas que lo vienen implantando; este análisis se basa fundamentalmente en los datos de un amplio estudio realizado a nivel nacional sobre el nivel de implantación y de conocimiento del Sistema ABC/ABM por parte de las empresas españolas, y en su caso, de las características y los efectos que en la práctica se derivan de su utilización.

La información fundamental que vamos a utilizar en este trabajo la constituye así el conjunto de datos obtenidos de un amplio Cuestionario difundido entre empresas españolas y profesionales; un cuestionario similar a éste se ha difundido igualmente a través de diversos organismos profesionales, universidades y empresas en varios países como: Alemania, Canadá, Francia, Gran Bretaña, Italia y Japón. En España se ha difundido por varias vías, fundamentalmente a través de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que en los primeros meses del año 2002 remitió el cuestionario a todos sus miembros (aproximadamente cinco mil). También este cuestionario ha sido difundido y entregado en muy diversos eventos relacionados con el sistema ABC/ABM en los que los autores de este trabajo han participado; se ha difundido así entre los participantes en Seminarios empresariales, en conferencias, simposiums, coloquios, así como entre asistentes a reuniones, cursos de Doctorado, etc. todo ello durante el año 2002.

En cuanto a los contenidos, cabe señalar que más que un cuestionario, son realmente dos los cuestionarios difundidos: Uno de ellos (Opción 1) iba fundamentalmente dirigido a aquellas empresas que hubieran implantado un sistema ABC/ABM; el otro cuestionario (Opción 2) era para que lo rellenaran aquellas empresas que no hubieran implantado un Sistema de costes ABC/ABM. Una parte inicial y general del cuestionario era común a los dos modelos, mientras que el resto de las preguntas y cuestiones eran lógicamente diferentes para un caso y para otro.

Los cuestionarios cumplimentados (de forma anónima) y recibidos alcanzaron la cifra de 43 para las empresas de la Opción 1 (empresas que han implantado un Sistema ABC/ABM), y 186 cuestionarios de la Opción 2 (empresas que no han implantado un Sistema de costes ABC/ABM).

En el presente artículo, y dada la limitación lógica de espacio, nos vamos a centrar en analizar, resumir e interpretar los resultados de sólo una parte de este amplio estudio, y más concretamente de las empresas que implantaron un sistema ABC/ABM (Opción 1), y dentro de esto, se va a proyectar sobre aquellos aspectos relacionados con las características de las empresas que en España han implantado un sistema ABC/ABM, en base a la muestra anteriormente señalada. Cabe aclarar, en cualquier caso, que la mayor parte de estos cuestionarios han sido cumplimentados por empresas de carácter industrial, aunque también una proporción significativa son empresas de servicios, así como mixtas; además, en la mayoría de los casos son las propias empresas que lo han implantado quienes han rellenado el cuestionario, si bien en algunos casos lo han cumplimentado los profesionales que han implantado el sistema ABC/ABM en la correspondiente empresa.

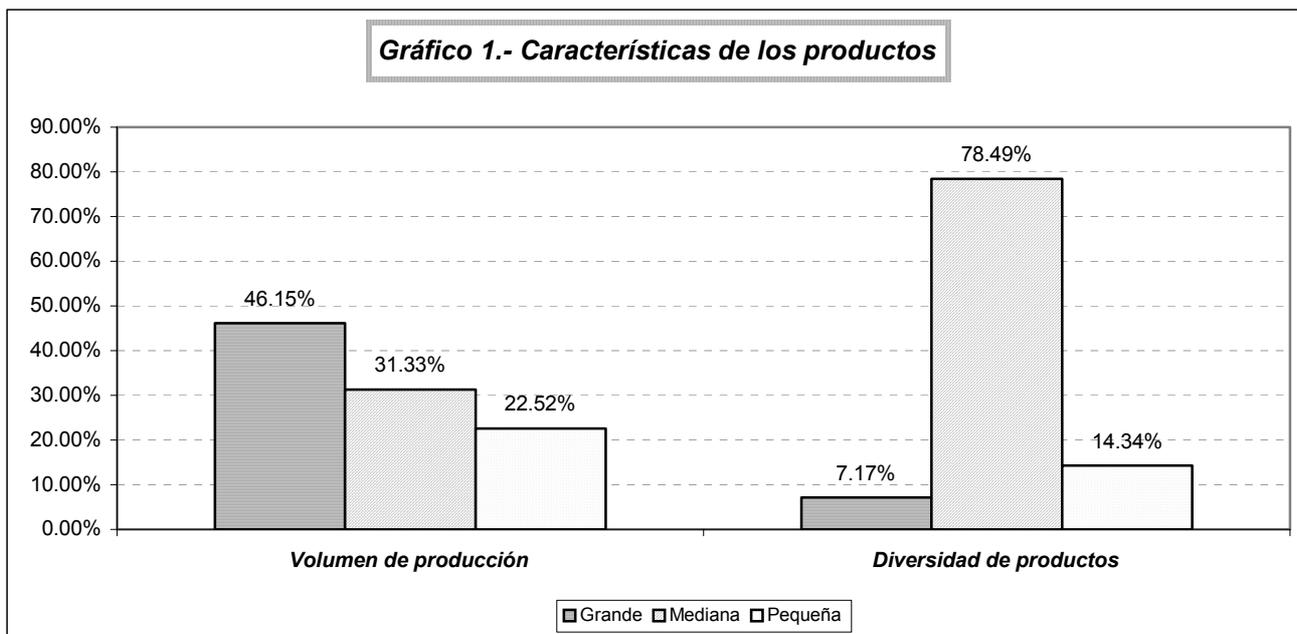
En los siguientes apartados se lleva a cabo, por tanto, en primer lugar, una descripción de las características genéricas que muestran las empresas que han implantado el sistema ABC/ABM, para pasar después a analizar algunos datos relevantes aportados por estas empresas, haciéndose referencia a los objetivos que persiguen las mismas al haber optado por la implantación de este sistema. También se analizan las propias características del sistema ABC/ABM implantado, así como los aspectos más significativos de la puesta en marcha y las consecuencias del citado sistema para las empresas que lo han implantado.

2. ANÁLISIS DE LAS CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS DE LAS EMPRESAS QUE HAN IMPLANTADO UN SISTEMA ABC.

Uno de los objetivos iniciales del estudio y de la encuesta antes mencionados era obtener información acerca de cuestiones genéricas relacionadas tanto con las características del proceso productivo de las empresas que han implantado el sistema ABC/ABM, así como del sistema de costes que empleaban anteriormente. A este respecto, en relación con las características de los sistemas de producción que, en este caso, vienen referidas a los productos principales que fabrica y comercializa la empresa, o a la prestación de servicios, cabría hacer mención a cuatro aspectos diferenciados:

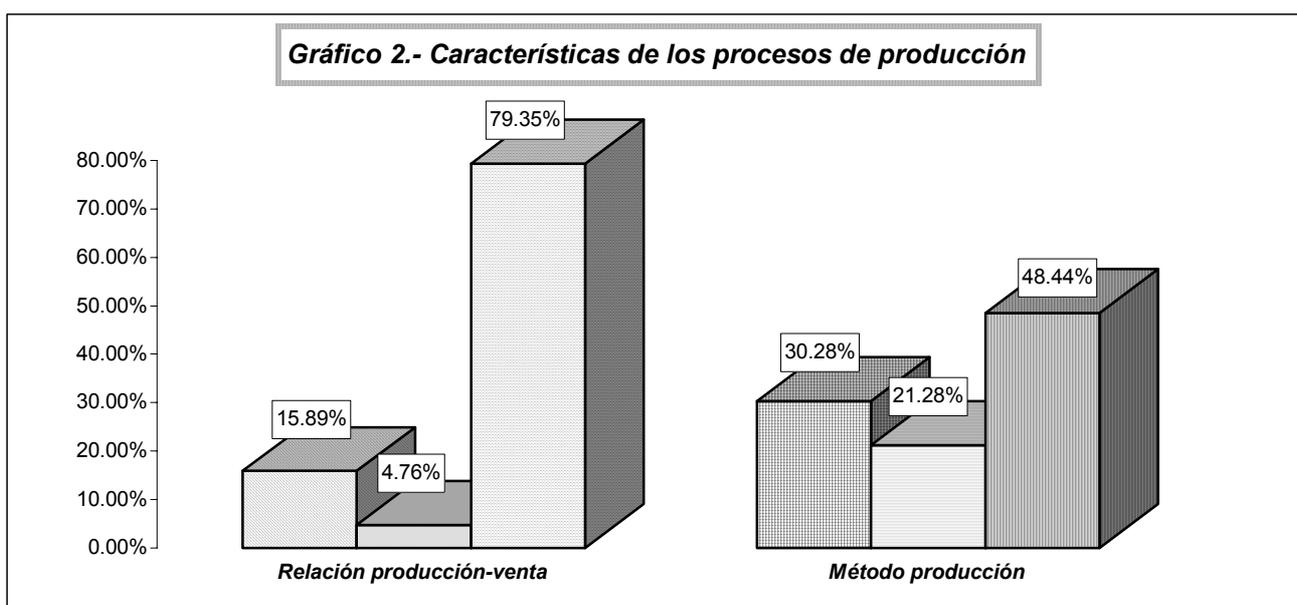
a) Por un lado, respecto al volumen de producto o de prestación de servicios destaca que las empresas que han decidido aplicar un sistema ABC mantienen unos grandes volúmenes de producción puesto que, en las empresas analizadas, esta alternativa representa el 46,15% ascendiendo a un 31,90% aproximadamente las empresas que operan con volúmenes de producción medianos. (Véase a tal efecto el Gráfico 1).

b) En cuanto a la variedad de productos o de prestación de servicios destaca que las empresas que han implantado un sistema ABC se caracterizan porque un 78,49% muestran una variedad mediana de productos y servicios, mientras que aquellas empresas que presentan una gran variedad de productos o servicios, son muy poco significativas (7,17%); por su parte, el 14,34% de la muestra declara mantener una reducida variedad de productos y de servicios, cifras éstas que aparecen recogidas en el Gráfico 1.



c) Respecto a la relación existente entre los volúmenes de producción (productos y servicios) y de ventas destaca que en la muestra analizada el 79,3% de las empresas, producen sus productos en el momento del pedido; esta circunstancia puede deberse, entre otras cosas, a la incidencia de las empresas de servicios las cuales no suelen “acumular” outputs. El 15,89% de las empresas manifestó que fabricaban sus productos para su almacenamiento y posterior venta, y el 4,76% de las empresas producen sus componentes con anterioridad al pedido y los ensamblan en el momento del pedido. (Véase el Gráfico 2).

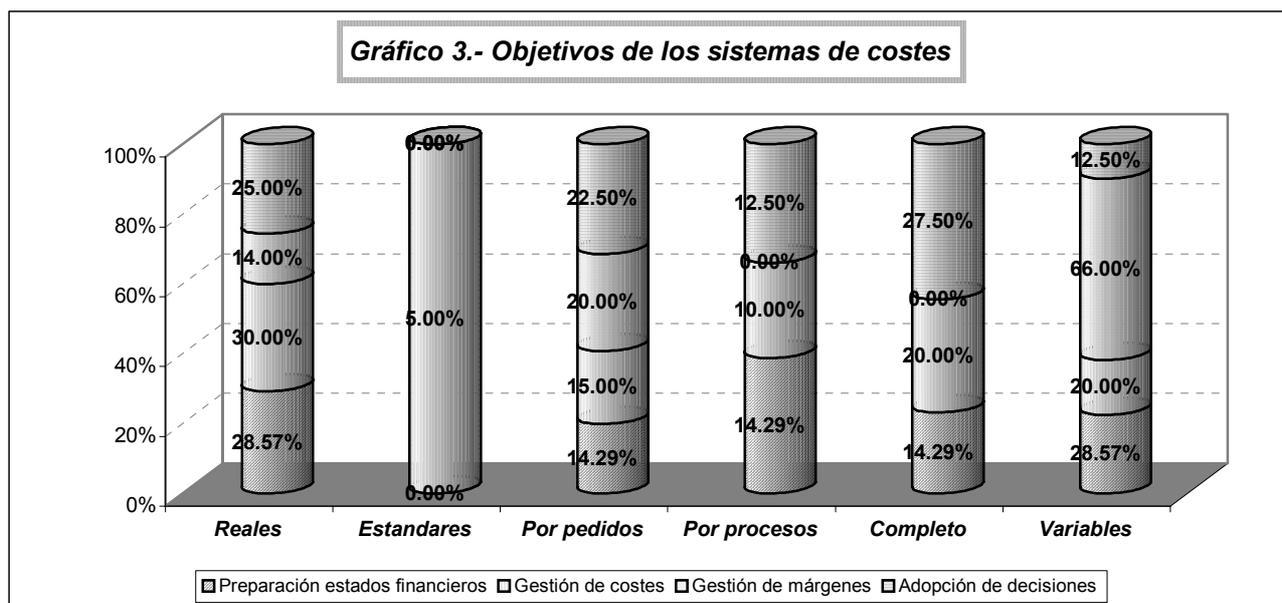
d) Por último, en lo que atañe a los métodos de producción se observa que las empresas que operan bajo pedido representan el 48,4% de la muestra, mientras que las que emplean un sistema de producción continua representa el 30,3%; por su parte, aquellas empresas que emplean un proceso de producción por lotes u órdenes de fabricación, representan el 21,3% de la muestra analizada; estas cifras aparecen representadas en el Gráfico 2.



En relación con el sistema de cálculo de costes que aplicaban las empresas, se planteó esta cuestión bajo una doble vertiente, por un lado, se especificaron una serie de objetivos, concretamente se establecieron cuatro alternativas a las que se añadió una quinta opción, que se tituló “Otros”, por si

ninguna de las mencionadas reflejara adecuadamente el objetivo pretendido por la empresa; estos objetivos establecidos eran: Preparación de estados financieros, Gestión de costes, Gestión de márgenes y Adopción de decisiones. Al mismo tiempo se planteaban diferentes alternativas de cálculo de costes que se reflejaron en siete opciones que eran: Sistemas de costes reales o históricos, Sistema de costes estándares, Sistemas de costes por pedidos, Sistema de costes por procesos, Sistema de costes completo y Sistema de coste variable, a los que se incorporó una alternativa adicional titulada “Otros” para que indicaran el sistema que empleaban caso de que no apareciera suficientemente detallado en ninguno de los que se había mencionado.

En virtud de las respuestas aportadas por las empresas cabe destacar que, respecto a los objetivos pretendidos por el sistema de costes, prevalece la Gestión de los costes con un 36% de respuestas. El siguiente objetivo que persigue el sistema de información de las empresas que han implantado un sistema ABC es apoyar el proceso de Adopción de decisiones, con un 29% de las respuestas. En la tercera posición se situaría la Preparación de estados financieros con un 25% y en último lugar se situaría como objetivo la Gestión de los márgenes con un 11%, cuyos datos aparecen representados en el Gráfico 3 donde se observa claramente la validez del principio de “distintos sistemas de costes para diferentes objetivos”. Los porcentajes que aparecen representados están calculados sobre cada uno de los cuatro objetivos mencionados con anterioridad; así, cabría interpretar que cuando la empresa pretende gestionar los costes, emplea en un 30% el Sistema de costes reales, en un 5% el Sistema de coste estándar, en un 15% el Sistema de costes por pedidos, en un 10% el Sistema de costes por procesos, y en un 20% el Sistema de costes completo y el Sistema de coste variable.



En resumen, y a tenor de las respuestas aportadas a este respecto conviene destacar los siguientes aspectos:

a) El Sistema de costes variable es el más empleado por las empresas, puesto que lo utilizan en el 31,77% de los casos, y su principal objetivo está destinado a facilitar una Gestión de los márgenes, alternativa ésta que recoge el 51,94% de las empresas que han optado por este sistema; le siguen en importancia la Preparación de los estados financieros, con un 22,48%; en tercer lugar se situaría la Gestión de los costes con un 15,74 y en último lugar la Adopción de decisiones con un 9,84%.

b) El siguiente sistema más empleado por las empresas analizadas es el Sistema de costes real con un 24,39% de los casos, en los que destacaría fundamentalmente su utilización de una manera muy similar, al menos desde el punto de vista porcentual, en los tres siguientes objetivos: Gestión de costes (con una utilización del 30,75%), Preparación de estados financieros con un 29,28% y

Adopción de decisiones con un 25,62%; la Gestión de los márgenes representa el 14,35% de los casos de utilización del Sistema de costes reales.

c) El tercer sistema más empleado es el Sistema de costes por pedido con un 17,95% de las respuestas; concretamente, este sistema centra su atención, de manera mayoritaria, en la Adopción de decisiones, así, este objetivo aglutina el 31,34% de las respuestas enmarcadas en esta metodología de cálculo de costes; le siguen en importancia la Gestión de los márgenes con un 27,86%, en tercer lugar se situaría la Gestión de los costes con un 20,90% y la Preparación de estados financieros con un 19,90%.

d) El siguiente sistema más empleado es el Sistema de costes completo con un 15,45% de las empresas analizadas el cual centra fundamentalmente su atención en el apoyo de la Adopción de decisiones, como así lo manifiesta el 44,51% de las empresas que utilizan este sistema, siguiéndole en importancia la Gestión de los costes con un 32,37% y la Preparación de estados financieros con un 23,12%; conviene destacar, en este caso, que la Gestión de los márgenes, en relación con las empresas encuestadas, no suele ser utilizado.

e) En quinto lugar, en relación con los sistemas de costes más utilizados, aparece el Sistema de costes por procesos con un 9,20% de las empresas analizadas; fundamentalmente, este sistema es utilizado para respaldar la Preparación de los estados financieros con un 38,83% de las respuestas, le siguen en importancia la Adopción de decisiones con un 33,98% y en tercer lugar se situaría la Gestión de los costes con un 27,18%; conviene en este caso asimismo destacar que la Gestión de los márgenes no suele llevarse a cabo mediante la aplicación del Sistema de costes por procesos.

f) El sistema de costes estándares se sitúa en el último lugar, respecto a la metodología del cálculo de costes utilizada por las empresas, concretamente, sólo representa el 1,25%; en este caso, las respuestas se agrupan en torno al objetivo de Gestión de costes, que es un aspecto muy destacable, puesto que los estándares no se utilizan ni para Preparar estados financieros ni para la Gestión de márgenes, como tampoco para la Adopción de decisiones.

En relación con la estructura de costes que muestran, en valores promedios, las empresas analizadas en el presente estudio, segmentando la información por el tipo de actividad, se ha llegado a establecer las siguientes proporciones:

	Empresas de servicios / Mixtas	Empresas industriales
MATERIAS PRIMAS	19,75%	35,23%
MANO DE OBRA DIRECTA	40,12%	27,87%
COSTES INDIRECTOS	32,43%	36,90%
OTROS COSTES	0,47%	0%

Llegados a este punto, quisiéramos establecer una estandarización de las empresas que han implantado un sistema ABC, a tenor de los tres aspectos básicos analizados, esto es, características del sistema de producción, características del sistema de cálculo de costes y estructura del coste del producto; podríamos establecer que se trata de empresas que muestran unos elevados volúmenes de producción, con una variedad de productos ciertamente elevada, tendiendo a valores medianos, que operan bajo pedido y que además procesan sus productos, o prestan los servicios, en el momento en que éstos se han vendido. Su sistema de cálculo de costes está orientado, fundamentalmente, a la Gestión de los costes y la Adopción de decisiones, empleando para ello un Sistema de costes real combinado con una metodología de cálculo de coste basada en el sistema de costes completo. En

cuanto a la estructura de costes se trata de empresas que muestran de forma mayoritaria, en el caso de las empresas industriales, un peso sustantivo de los costes indirectos, concretamente en este caso se cifran en cerca de un 37%, compartiendo su importancia relativa con los materiales; con relación a las empresas de servicio, los costes indirectos representan en torno a un 33% de la estructura general de costes con una importancia compartida con los costes de mano de obra.

En relación con los sistemas o herramientas informáticas que vienen utilizando en la actualidad las empresas, a las que se les ha remitido la encuesta se observa un peso sustancial de los denominados LAN/VAN (Lan-Local area networks, Van-Visual area networks) con un 20% de las respuestas, le siguen en importancia las Telecomunicaciones con clientes y proveedores por medio de ordenadores, y la Recogida automatizada de información en el ámbito de la producción. Por debajo del 10% se situarían técnicas tan interesantes como el Aprovisionamiento y la gestión de compras asistidos por ordenador, la Ingeniería asistida por ordenador, la Logística automatizada, la Producción integrada por ordenador.

En cuanto a la utilización que hacen las empresas de ordenadores, como sistema de apoyo en el proceso de cálculo de costes, destaca que las empresas que han aplicado un sistema ABC los utilizan en el 100% de los casos y, concretamente, emplean como soporte informático de forma mayoritaria Bases de datos relacionales, en el 50% de los casos, siguiéndole en importancia las Bases de datos en red, con un 25% de los casos, y en último lugar se situarían las Bases de datos jerarquizadas, así como las Bases de datos especialmente adaptadas a las características de la empresa. También conviene destacar que existe una proporción, si bien es minoritaria (2,5% de empresas), que no emplean como sistema de información de apoyo, en el proceso de cálculo de costes, Bases de datos.

Por último, en lo que respecta a aspectos generales relacionados con los sistemas de información, se les ha planteado la cuestión acerca de cuáles son los sistemas de información con los que se complementan los datos contenidos en un sistema de costes, y se observa que, en el conjunto de las empresas analizadas, la información de costes se compatibiliza, de manera prioritaria, con el Sistema de contabilidad general, concretamente en el 16,67% de los casos; en el 13,89% de los casos se comparte con el Sistema de gestión de tesorería; el tercer lugar es compartido por tres sistemas de información complementarios como son: el Sistema de gestión de la producción, el Sistema de gestión de inmovilizados y el Sistema de gestión presupuestaria. Mucho menos significativa es la vinculación que mantiene el Sistema de información de costes con otros sistemas como pueden ser: el Sistema de control de stock, el Sistema de aprovisionamiento, y el Sistema de gestión de la clientela, entre otros.

3. ANÁLISIS DE LOS DATOS RELEVANTES APORTADOS POR LAS EMPRESAS QUE HAN IMPLANTADO EL SISTEMA ABC.

De las empresas encuestadas que utilizan el sistema ABC y ABM, manifestaron que lo utilizaban con una frecuencia regular en el 47% de los casos, mientras que un 53% lo hacía de manera menos regular u ocasional. En relación con el ámbito de la empresa al que se aplicaba de manera regular este sistema de información, de manera prioritaria, su alcance se aplica a toda la empresa o a sus principales áreas funcionales; estas dos alternativas aglutinan el 56% de las respuestas. Mientras que la utilización regular del sistema ABC/ABM en áreas particulares, a un departamento concreto, o a un producto específico no está extendido. En el caso de las empresas que emplean el ABC de forma menos regular, mayoritariamente se aplica en el conjunto de la empresa en un 38% de los casos, mientras que el 25% de las empresas manifestaron que lo utilizaban ya sea para evaluar un área determinada de la empresa, o para analizar determinados aspectos relacionados con un producto, o un servicio específico.

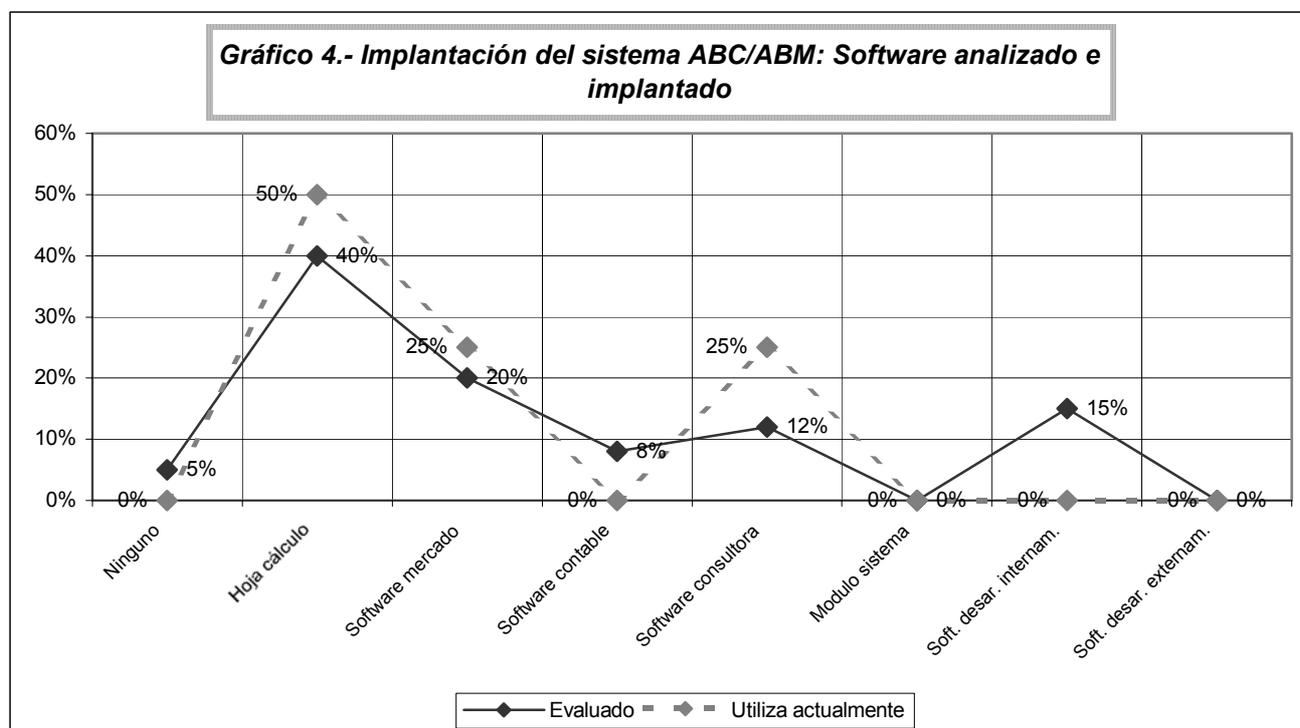
En cuanto a la posibilidad de compartir la información generada por el sistema ABC con otros sistemas de información que utilizan las empresas, destaca de forma muy significativa que en el 17% de los casos la información contenida por el sistema ABC la comparten con el Sistema de contabilidad

general y con el Sistema de gestión de los inmovilizados. Le siguen en importancia, con un 12,50%, la utilización compartida del sistema ABC con el Sistema de gestión de tesorería y el Sistema de gestión presupuestaria, y ya a más distancia se sitúan los Sistemas de gestión de la producción y de Control de stocks. Cabe mencionar que existe una cierta coherencia entre la relación que se acaba de establecer respecto a los sistemas de información compartidos entre ABC y otros sistemas, y los que se han mencionado con anterioridad con relación a los sistemas de costes de estas empresas.

En lo que atañe a los aspectos relacionados con el soporte técnico o informático utilizado por las empresas con el fin de apoyar la implantación de un sistema ABC/ABM se podrían extraer las siguientes conclusiones generales:

a) En relación con el tipo de software que ha evaluado o analizado para la implantación del sistema ABC/ABM en su empresa, destaca que en el 40% de los casos se han basado pura y simplemente en una hoja de cálculo; en un 20% en un software ABC/ABM comercializado en el mercado, y le siguen en importancia alternativas tales como: aplicación de un software ABC desarrollado por una consultora, o un software ABC desarrollado internamente. (Véase a tal efecto el Gráfico 4).

b) En cuanto al software que utilizan en la actualidad y que sirve de apoyo al seguimiento del sistema de información generado por un sistema ABC/ABM sigue siendo mayoritaria la opción de la aplicación de una hoja de cálculo, concretamente prácticamente la mitad de los casos, mientras que comparten en este caso importancia relativa, concretamente con un 25% de los casos, un software ABC/ABM comercializado en el mercado y un software ABC desarrollado por una consultora; el resto de las opciones en principio no se ha empleado por las empresas analizadas en el presente estudio. (Véase a tal efecto el Gráfico 4).



c) Respecto a los factores que han influido, de manera esencial, en la elección de un determinado software ABC/ABM destacaría por un lado que las empresas han dado prioridad a aquellos sistemas que posibilitaran la implantación del ABC lo más rápidamente posible; esta alternativa representa el 20% de las respuestas que se han obtenido a tal efecto; idéntico porcentaje es el alcanzado por la alternativa: Utilización de un software que permitiera garantizar el mantenimiento de vínculos con otros sistemas de información. Estos dos aspectos mencionados son los que han

condicionado, en mayor medida, la elección de un software; le siguen en importancia factores como: el análisis coste-beneficio del software que se evaluara, la facilidad de su mantenimiento o incluso de su puesta al día, la simplicidad en el manejo del sistema, etc. Por último, con un menor impacto, o una menor incidencia, se situarían aspectos relacionados con cuestiones tales como: capacidad de operar con un elevado volumen de datos complejos, la posibilidad de compartir el sistema ABC y las informaciones obtenidas con otros usuarios o departamentos y, por último, las recomendaciones que a tal efecto hubieran podido establecer los consultores encargados de su implantación.

d) En relación con el nivel de satisfacción que mantienen las empresas respecto al software elegido se observa que el 60% manifiestan estar satisfechas, mientras que un 40% están insatisfechas; en este último caso, argumentan a tal efecto como razones, las siguientes: su utilización es compleja; no disponen de ciertas funciones que la empresa entiende que son importantes; difícilmente se pueden integrar en el sistema de contabilidad financiera; tienen unos elevados gastos de mantenimiento o de actualización; asimismo, los gastos de utilización suelen ser elevados; tiene una capacidad insuficiente para el tratamiento de los datos que requiere la empresa; o son sistemas demasiado rígidos. Estos serían los aspectos que, en mayor medida, han aducido las empresas con relación a su disconformidad respecto a la utilización del correspondiente software.

Por último, en cuanto a la posibilidad de que la empresa se encuentre evaluando la posible implantación de un nuevo software, las empresas han manifestado en un 57% que no lo están haciendo, por lo tanto, no están evaluando la posibilidad de modificar su sistema y en los casos en los que se contemplan esta alternativa compartiendo una importancia relativa respecto a los datos que se nos han aportado las empresas analizadas, destaca que están evaluando la posible implantación de un software ABC/ABM comercializado en el mercado o un módulo ABC de un software contable o un software ABC que se desarrolle internamente.

4. OBJETIVOS DE LA UTILIZACIÓN DEL ABC/ABM

En relación con la información generada por el sistema ABC/ABM, en el cuestionario se detallaron un total de 19 posibles objetivos o aplicaciones prácticas que podrían obtener de la información aportada por el sistema, respecto a la que se les instaba a que establecieran el grado de importancia, estableciendo una escala de Likert entre 1 y 5, donde 1 = Muy importante y 5 = Nada importante. En el Gráfico 5 aparecen representadas las valoraciones promedio otorgadas a cada alternativa planteada. Al mismo tiempo, se les solicitaba que indicasen, para cada opción apuntada, quienes eran los usuarios principales de la información; a este respecto se predeterminaron cinco tipos de destinatarios, a saber: Directivos; Mandos intermedios; Responsables de Servicios; Controllers de gestión encargados de presupuestos; Controllers de gestión encargados de costes; y se incorporó una respuesta adicional de “Otros”, que no han empleado ninguna de las empresas encuestadas; en el Gráfico 6 aparecen representados los resultados obtenidos en relación con cada tipología de información del sistema ABC/ABM y usuario.

Gráfico 5.- Objetivos de utilización del sistema ABC/ABM

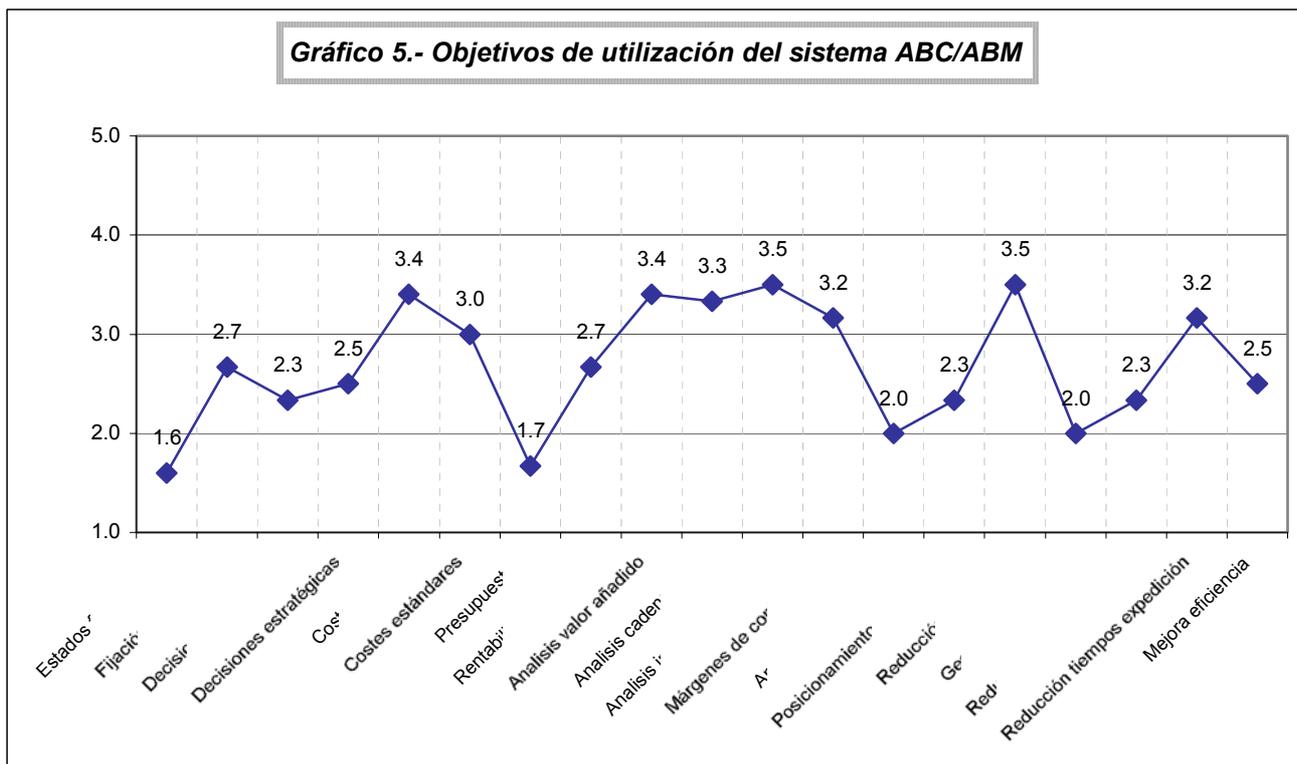
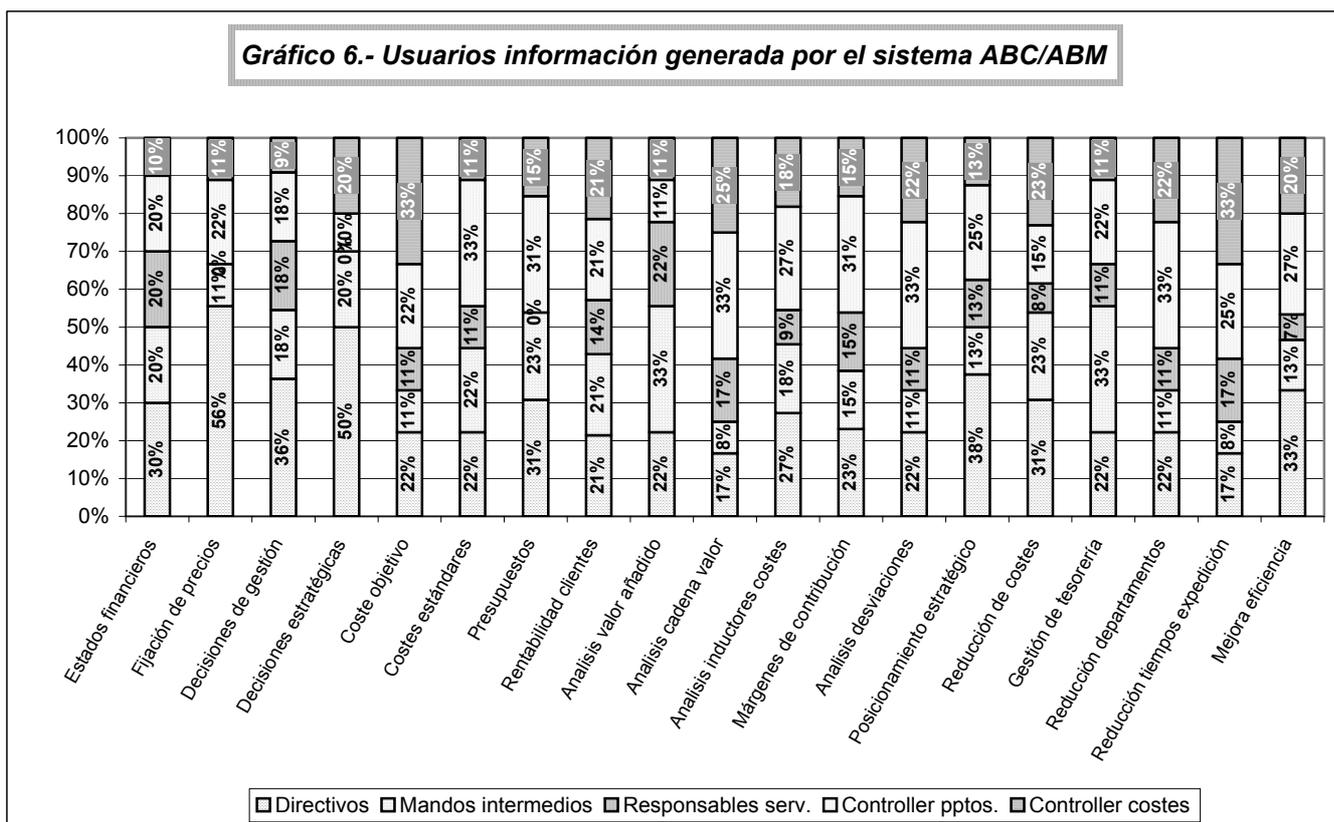


Gráfico 6.- Usuarios información generada por el sistema ABC/ABM



En relación con estos dos aspectos a los que se acaba de hacer mención, se pueden destacar los siguientes aspectos:

a) En el 60% de los casos las empresas manifestaron que la utilización de la información del sistema ABC/ABM, destinada a la Elaboración de los estados financieros se consideraba muy importante; concretamente, esta opción ha alcanzado una puntuación media de 1,6 correspondiéndole,

fundamentalmente, a los Directivos de la empresa el manejo de esta información (30% de las empresas), si bien se entiende que también estos datos pueden ser compartidos con Mandos intermedios, Responsables de servicio, etc.

De las empresas encuestadas, el 50% manifestaron que la información generada por el sistema ABC servía para preparar los estados financieros, mientras que idéntico porcentaje optaban por no utilizar la información contenida en este sistema. En relación con las razones que motivan esta no aplicación del sistema ABC/ABM con tales fines: en el 57% de los casos se argumentaba que el sistema había sido diseñado con fines estrictamente internos y que, por lo tanto, su objetivo escapaba del que le correspondería para la elaboración de los estados financieros; en un 29%, aproximadamente, entendían que el sistema ABC que habían diseñado no era válido para preparar los estados financieros, mientras que un 14% entendía que el sistema ABC no respectaba las normas fiscales que servían de base para elaborar las cuentas anuales.

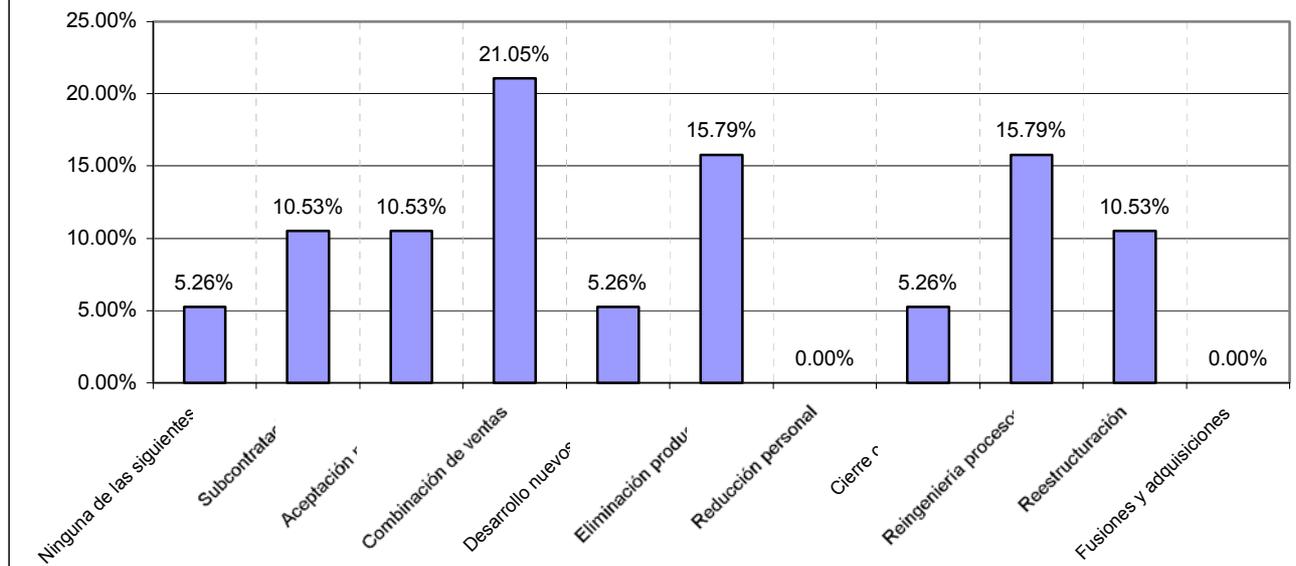
b) En el 33% de los casos, se estimó que la Fijación de los precios de los productos y de las prestaciones de los servicios era un aspecto sustancial al utilizar el sistema de información basado en las actividades, obteniéndose en este caso un valor promedio de 2,7; en el 56% de los casos las empresas determinaron que les corresponde a los Directivos el manejo o utilización de esta información de manera directa.

c) En relación con las Decisiones de gestión, en el 50% de los casos se entendió que le correspondía una importancia media; en este caso la puntuación promedio alcanzada es de 2,3 y se observa, asimismo, que los Directivos son los que manejan de manera prioritaria esta información.

En relación con las decisiones que han tomado las empresas analizadas, con la ayuda de la información generada por el sistema ABC/ABM, (véase a tal efecto el Gráfico 7) destaca que el 21% de las empresas determinaron que esta información la habían utilizado para adoptar decisiones relacionadas con la combinación de ventas; le siguen en importancia relativa: el abandono o la supresión de la fabricación de productos existentes, y el proceso conducente a la aplicación de una reingeniería de procesos con el fin de lograr o alcanzar una mayor eficiencia de los recursos utilizados. En tercer lugar se situarían, con idéntico peso relativo, las decisiones relacionadas con: la subcontratación; decisiones de aceptación de pedidos; y la reestructuración desde el punto de vista organizativo. A este respecto conviene destacar que en ninguno de los casos analizados por las empresas se ha utilizado como mecanismo de reducción o de reestructuración de la política de personal de la empresa, siendo destacable esta circunstancia aún cuando en ocasiones se alude a que esta metodología ha conducido a una reducción de personal por parte de las empresas que la han utilizado; por ello conviene destacar que no ha constituido, en ninguno de los casos analizados, un objetivo inicialmente pretendido.

d) En el caso de las Decisiones estratégicas, existe una cierta equiparación entre dos alternativas, entre aquellos que entienden que la información generada por el sistema ABC tiene una importancia promedio o aquellas empresas que estiman que la información ABC no se utiliza para acometer decisiones de carácter estratégico; concretamente, la importancia que el sistema de información basado en las actividades tiene en este tipo de decisiones supone un valor promedio de 2,5; en este caso, también se observa que los Directivos son los que manejan fundamentalmente la información aportada por este sistema.

Gráfico 7.- Decisiones adoptadas con el sistema ABC/ABM



e) En relación con la interrelación que pudiera establecerse entre el sistema de costes ABC y el Coste objetivo (target costing) se observa que en el 60% de los casos determinan que no es importante; concretamente la puntuación promedio se sitúa en 3,4 y en este caso la información, en caso de ser utilizada, la utilizan fundamentalmente los Controllers de gestión de costes, en un 33% de los casos analizados.

f) La utilización de la información aportada por el sistema ABC para la Gestión de los costes estándares en el 33% de los casos se determinó que era indiferente y, en este caso, la puntuación promedio que se otorga a esta alternativa es de 3; por lo tanto, este resultado debe entenderse en el sentido que, por el momento, las empresas no emplean esta metodología para apoyar la gestión de los costes estándares relacionados con los productos o con la prestación de los servicios. Respecto a los destinatarios de esta información, en este caso, se entiende que puede servir de apoyo en todo caso a los Controllers de gestión de presupuestos y, en menor medida, a los Mandos intermedios y Directivos.

g) En relación con los Presupuestos, se observa que tiene una importancia sustancial la información que genera el sistema ABC, puesto que en el 67% de los casos se entendió que era muy importante; esta alternativa alcanza una puntuación global promedio de 1,7, siendo destacable, asimismo, que los principales usuarios de esta información son, fundamentalmente, los Directivos y los Controllers de gestión de los presupuestos, si bien los Mandos intermedios también suelen ser los destinatarios de esta información.

La utilización de la información generada por el sistema ABC/ABM, como sistema de planificación presupuestaria, centra su atención, fundamentalmente, en los tres siguientes aspectos: la presupuestación de los costes directos de producción o de contratación de prestaciones de servicios; los presupuestos de costes indirectos de producción; y los presupuestos de ciertos gastos generales y de administración; estas tres finalidades, básicamente, ostentan una importancia relativa similar; le siguen en importancia los presupuestos relacionados con determinados costes directos de producción, o con algunos conceptos de costes indirectos de producción, e inclusive para presupuestar los gastos de venta, gastos generales y de administración.

h) En referencia al Análisis de la rentabilidad de los clientes, las empresas han destacado que no era, inicialmente, uno de los objetivos de utilización de la información aportada por el sistema ABC

debido, fundamentalmente, a que han centrado sus esfuerzos en el cálculo de costes de los productos o en la prestación de los servicios, lo que de alguna forma viene a justificar que el análisis de la rentabilidad, al menos en una etapa inicial, no constituya uno de sus principales objetivos. El valor global promedio atribuido a esta alternativa es de 2,7 siendo destacable, en este caso, que los principales destinatarios de esta información son: los Directivos de la empresa, los Mandos intermedios, los Controllers de gestión de presupuestos y los Controllers de gestión de costes.

i) En cuanto al Análisis del valor añadido, aspecto éste que es considerado esencial en la gestión de las actividades, en el 40% de los casos se establece que es indiferente, lo que en gran medida está respaldado por la idea que se ha mencionado con anterioridad, en relación con los objetivos iniciales con los que han afrontado las empresas la implantación de un sistema de estas características; a esta opción le corresponde un valor promedio de 3,4. Los principales destinatarios de esta información son, en primera instancia, los Mandos intermedios con un 33% de los casos, y le siguen en importancia, respecto al manejo de esta información, los Directivos y Responsables de servicios.

j) En relación con el Análisis de la cadena de valor, en el 33% de los casos se consigna que no es nada importante, lo que justifica que el valor promedio otorgado sea de 3,3; en este caso, las empresas que aplican la información del sistema ABC/ABM con esta finalidad manifiesta que ésta es utilizada tanto por los Controllers de gestión de presupuestos, como por los Controllers de gestión de costes.

k) El Análisis de los inductores de costes es considerado, en el 33% de los casos, como una información que las empresas entienden que no era fundamental para ellos, dado la etapa en la que se encuentra la implantación del sistema ABC, porcentaje que es compartido también con la alternativa de que se considera que no es importante por lo que, la puntuación global promedio que obtiene esta opción es de 3,5. En este caso, las empresas que generan esta información, fundamentalmente, es utilizada por los Directivos de la empresa y por los Controllers de gestión de presupuestos, fundamentalmente.

l) En el 50% de los casos se entiende que el Análisis de los márgenes de contribución es un aspecto indiferente, respecto a la aplicación del sistema ABC, correspondiéndole a tal efecto un puntuación promedio, de esta aplicación o utilización del sistema ABC, de 3,2; en este caso, los destinatarios de esta información son, fundamentalmente, en el 31% de los casos los Controllers de gestión de los presupuestos, siguiéndole en importancia, los Directivos.

m) Donde existe una distribución ciertamente desigual, respecto a la importancia que reviste el sistema ABC, es en relación con su aplicación al Análisis de las desviaciones; concretamente, en el 33% de los casos se entiende que tiene una importancia sustancial; otro porcentaje idéntico entiende que es absolutamente indiferente y, en otra proporción, se entiende que tiene una importancia relativa, por lo tanto, el valor promedio que se le otorga a esta alternativa es de 2. Para las empresas que lo han utilizado, entienden que esta información va destinada a los Controllers de gestión de presupuestos, en un 33% de los casos, y en el 22% a los Directivos y a los Controllers de gestión de los costes.

n) En cuanto a la vinculación del sistema ABC/ABM con el Análisis del posicionamiento estratégico, destaca una indiferencia muy acusada en la mayoría de las empresas puesto que, concretamente, en el 50% de los casos manifiestan una indiferencia respecto a este tipo de análisis, utilizando la metodología del sistema ABC; sin embargo en el 33% de los casos manifiestan que tiene una importancia relativa; estas dos posiciones determinan que, en términos globales, a esta posible aplicación de la información generada por el sistema ABC le corresponda un valor promedio de 2,3. En este caso, la información va destinada de forma prioritaria a los Directivos y en menor medida a los Controllers de gestión de presupuestos y Mandos intermedios.

ñ) En relación con la posibilidad de utilizar la información del sistema ABC/ABM como sistema de apoyo en el Proceso de reducción de costes, en el 33% de los casos se estableció que este sistema de información tenía una gran importancia, y en un porcentaje idéntico se entendía que no era importante; concretamente, en términos globales, esta opción alcanza una puntuación relativa de 3,5. Para aquellas empresas que entendieran que podía ser significativa esta interrelación, en el 31% de los casos dicha información va destinada a los Directivos y, en menor medida, a los Mandos intermedios y a los Controllers de gestión de costes.

o) En cuanto a la Gestión de tesorería, en el 50% de los casos se entendía que la utilización de la información generada por el sistema ABC se consideraba especialmente importante, de hecho, en este caso, la puntuación global que le corresponde en cuanto al nivel de importancia atribuido por las empresas encuestadas es de 2. Los destinatarios de esta información serían, fundamentalmente, los Mandos intermedios, siguiéndole en importancia los Directivos y los Controllers de gestión de los presupuestos.

p) La posibilidad de utilizar el sistema ABC/ABM para apoyar el proceso de Reducción o de racionalización del número de departamentos en la empresa representa, en un 33%, una alternativa muy importante, y en un idéntico porcentaje se considera que es una decisión que no se ve afectada por este sistema de información; por lo tanto, el valor promedio que le corresponde a esta opción es de 2,3, siendo utilizada esta información, de forma prioritaria, por los Controllers de gestión de presupuestos.

q) La utilización de la información del sistema ABC/ABM para la gestión de los tiempos, fundamentalmente, los relacionados con la expedición y entrega de los pedidos a los clientes, en el 33% de los casos se entiende que no es importante, concretamente, se le otorga un valor promedio a esta alternativa de un 3,2 y, en los casos en los que se utilizara con la mencionada finalidad, la utilizan, fundamentalmente, los Controllers de gestión de presupuestos y los Controllers de gestión de costes.

r) En cuanto a la posibilidad de utilizar la información generada por el sistema ABC/ABM para Mejorar la eficiencia, en el 33% de los casos se entendió que tenía una importancia relativa y en un porcentaje idéntico se entendió que no era importante, es decir, les resultaba indiferente; en virtud de las puntuaciones alcanzadas, se le otorga a esta alternativa una puntuación media de 2,5, siendo los principales destinatarios de esta información los Directivos y los Controllers de gestión de presupuestos.

En definitiva, si tratáramos de plasmar de manera sintética, a tenor de los datos aportados por las empresas, cuál ha sido el alcance que han otorgado el sistema ABC, cabría destacar: la Elaboración de los estados financieros, como un aspecto prioritario; la Elaboración de los presupuestos; el Análisis de las desviaciones; la Gestión de la tesorería; y la Racionalización de los sistemas o de las estructuras organizativas a través de una reducción del número de departamentos. Asimismo, en cuanto a los principales usuarios o destinatarios de esta información, se evidencia, a tenor de los respuestas, que los Directivos tienen una prevalencia absoluta, son los que manejan en mayor medida la información aportada por el sistema ABC, y le siguen en importancia los Controllers de gestión de presupuestos y de gestión de costes fundamentalmente.

5. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA ABC/ABM UTILIZADO

En este apartado se va a hacer referencia a la forma en que se ha diseñado el sistema ABC en las empresas encuestadas; a este respecto, en el cuestionario se plantean cuestiones tales como: el número de actividades que componen el sistema diseñado; si han realizado o no reagrupación de actividades; cual es al tipología de costes que engloban la estructura de costes de cada una de las actividades; si se reconocen o no interdependencias entre ellas, etc.; en definitiva, lo que se pretende

es conocer el grado de complejidad con la que se ha diseñado un sistema de estas características que permita o posibilite diferentes objetivos o cometidos desde el punto de vista de la gestión.

En relación con lo que podría denominarse punto de arranque o base sobre la que se ha vertebrado el sistema ABC/ABM que han diseñado las empresas, cabe mencionar que mayoritariamente (60% de las respuestas) han tratado de partir de una segmentación que ya tenía establecida la empresa en centros de responsabilidad, a partir de las cuales ha escindido las diferentes actividades que han configurado la estructura básica del sistema; entendemos que esta alternativa es la más empleada porque facilita la coexistencia de una estructura de control, vertebrada en torno a centros de responsabilidad, con una estructura de gestión basada en la identificación de procesos y actividades. En segundo lugar, se situaría la opción mostrada por algunas empresas, pero ya a gran distancia de la anterior, de que las actividades han sido identificadas o definidas con independencia de los centros de responsabilidad, en los que se vertebra la estructura organizativa de la empresa (25% de las respuestas), y en tercer lugar, si bien muy próxima a la opción anterior (con un 15% de los casos) han asimilado el concepto de actividad con el concepto de proceso. Ninguna de las empresas ha mostrado que los centros de responsabilidad se asimilen a la noción de actividad.

En relación con las cuestiones relacionadas con la identificación de las actividades, cabe mencionar que las empresas analizadas, que han implantado una metodología de estas características, manifiestan en un 33% que han llegado a identificar entre 11 y 15 actividades, y a cierta distancia se mantienen las opciones que han llegado a identificar un número de actividades comprendidas entre 21 y 25, en un 17% de los casos, entre 26 y 30 actividades en un 14%; entre 36 y 40, en un 15% de las empresas, y más de 41 en un 10% de los casos; esta circunstancia depende, de manera fundamental, del tamaño de las empresas, y está condicionada por el hecho de que en algunas empresas las actividades tengan una consideración más general, a nivel de macroactividades y puedan subdividirse a su vez en tareas (o microactividades en algunos casos).

Las actividades que se han llegado a identificar han sido objeto de un reagrupamiento sobre todo en el caso de que más de una actividad compartiera una misma unidad de actividad con el fin de facilitar o agilizar el proceso de asignación de costes a los diferentes objetivos. Ello ha determinado que estas empresas hayan procedido a efectuar lo que se denomina una agrupación de costes que supone que en un 50% de los casos la reagrupación ha permitido manejar entre 6 y 10 macroactividades, mientras que en un 33% se ha decidido no efectuar ningún tipo de integración de los costes de las actividades entendiéndose que, en este caso, se perdía calidad desde el punto de vista del proceso de cálculo. En tercer lugar, y con un 17%, se optó por definir centros de agrupamiento para establecer entre 11 y 15 macroactividades.

Otro de los aspectos que afectan directamente al proceso de asignación de los costes de las actividades o proceso de identificación de las actividades son las posibles interdependencias o reasignaciones que podría existir entre actividades, a fin de tomarlas en consideración desde un punto de vista de la imputación de los costes. En este sentido cabe destacar que en el 71% de los casos las empresas manifestaron que los vínculos o las interdependencias existentes entre las actividades son tomadas en consideración lo que ocasiona la necesidad de efectuar un reparto o una reasignación de los costes entre las actividades; mientras que en un 29% entendían que aún cuando existían vínculos entre las actividades éstas no se tomaban en consideración al aplicar la metodología en el sistema ABC/ABM. A este respecto, ninguna de las empresas analizadas entendió que no existían vínculos o relaciones de interdependencia entre las actividades.

Otras de las cuestiones que se planteaban estaba relacionada o asociada con la idea de las unidades de actividad o cost-drivers, que son aquellos factores que en gran medida explican o justifican las variaciones de costes que experimentan las actividades. En este caso se entendía, o al menos así se hizo constar expresamente, que podría ser factible que una actividad utilizara como medida de sus costes una única, o varias unidades de actividad; efectuamos esta aclaración puesto que

observamos que aún cuando la proporción o porcentaje de actividades definidas por las empresas podría parecer relativamente baja si se observa una pormenorización bastante más exhaustiva de las unidades de actividad puesto que en el 33% de los casos manifestaron que llegaron a identificar entre 36 y 40 unidades de actividad; a partir de esta proporción le siguen en importancia cifras comprendidas entre 1 y 5 unidades de actividad; ello induce a pensar que el concepto de actividad que han manejado las empresas no es una noción muy concreta o específica, pero en cambio se han pormenorizado o segmentado los datos incluidos en cada una de ellas al establecer las variables explicativas de los niveles de costes relacionados con tales actividades.

En cuanto a los factores que han influido en la elección de las unidades de actividad, en un 36% de los casos manifestaron que o bien respondía a una facilidad en la obtención de los datos, o que se había tomado en consideración la importancia que revestía en este caso los vínculos de causalidad entre las unidades de actividad y las propias actividades. En definitiva, entendemos que lo que suelen pretender las empresas es conjugar las dos opciones, esto es, un sistema de información que permita inscribir o determinar, dentro de su lógica, variables que en principio puede entender que son explicativas de la estructura de costes, combinado con una información cuya obtención resulte factible desde el punto de vista interno de la empresa. En segundo lugar de importancia, se situarían opciones tales como que las unidades de actividad fueran de fácil comprensión, lo que se tomó en consideración al 21,43% de los casos, y un 7%, aproximadamente, trató de relacionar la identificación de estas unidades de actividad con los objetivos y la estrategia marcada por la propia organización.

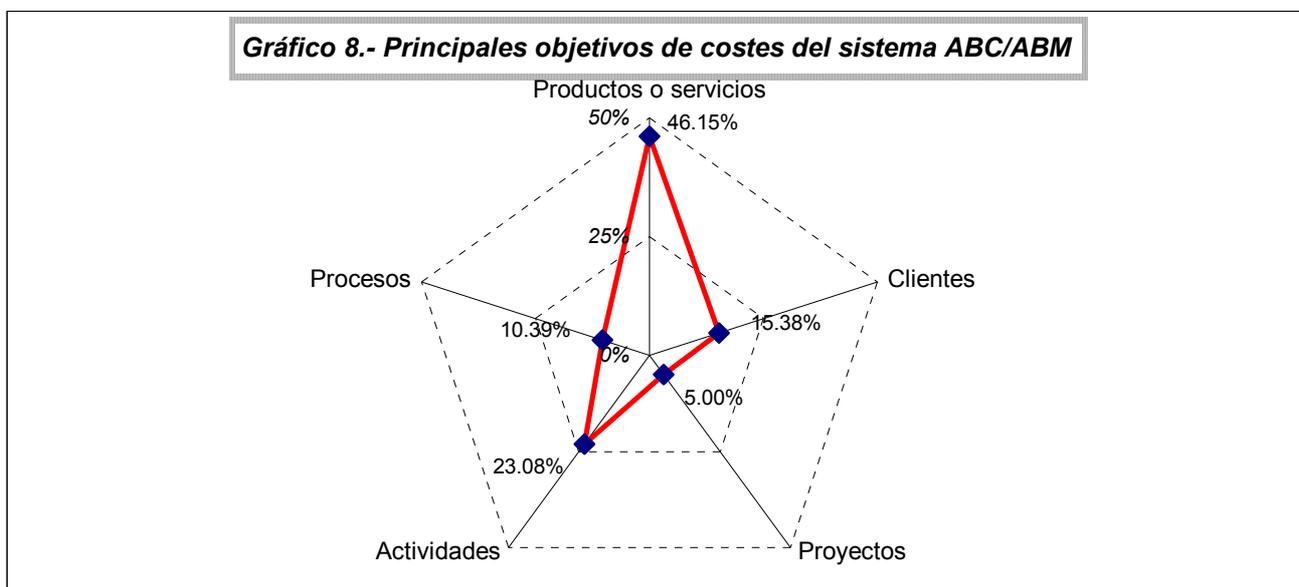
Siguiendo con las características identificadoras de las actividades establecidas por las empresas, cabe destacar que un 40% de las empresas, manifiestan que no han tomado en consideración, en la implantación del sistema ABC/ABM la noción de inductores de recursos, que son los vínculos que pueden establecerse entre los recursos consumidos y las actividades llevadas a cabo. Por su parte, un 60% sí lo han hecho y concretamente, han llegado a establecer entre 1 a 5 inductores de recursos. Esta información nos puede llevar a establecer, como conclusión apriorística, que el hecho de que un sistema no aluda a la noción de inductores de costes se debe a que muchas de las empresas analizadas han manifestado que se encontraban implantando el sistema o incluso acababan de concluir su implantación, por lo tanto, la perspectiva o vertiente se centraba fundamentalmente en el cálculo de los costes, cuando entendemos que esta noción relacionada con inductores de recursos constituye un marco de actuación dentro de la metodología del ABM. Asimismo, el hecho de que se hayan identificado relativamente pocos inductores de costes responde a un análisis que se ha acometido en torno a las actividades, encuadrándolas en el marco de los procesos, con el fin de llegar a establecer o determinar cuáles son las capacidades de racionalización o de reducción de costes que tienen la empresa, aspecto éste que constituye, sin duda, uno de los objetivos fundamentales de esta metodología; este enfoque requiere que se establezca un análisis selectivo de aquellas actividades que se entienden son esenciales en el logro de los objetivos, o en aquellas que comportan un coste económico muy elevado para la empresa.

En relación con lo que afecta a la estructura informativa del sistema ABC desde el punto de vista del cálculo de costes, cabe destacar que con relación a la procedencia de los datos de costes que utiliza la empresa, en el 44% de los casos las empresas establecieron que tomaban los datos del sistema actual que vienen utilizando las empresas, para integrarlo en el sistema ABC/ABM; en el 33% de los casos destacaron que utilizaban un nuevo sistema para recoger los datos procesados en el sistema; y en un 22%, aproximadamente, que recogían los datos a partir del sistema actual, pero no se integraba directamente en el sistema de cálculo de costes ABC/ABM.

En cuanto a los problemas con los que se han enfrentado las empresas al asignar los diferentes conceptos de costes a las actividades, destaca, en primer lugar, y con un 40% de las respuestas, la complejidad asociada al reparto de cierto costes conjuntos que, en cualquier caso no es algo privativo de la metodología de costes ABC/ABM, sino que es una dificultad que supone en cualquier empresa la gestión conjunta o común de ciertos conceptos de costes, desde un punto de vista básicamente de

economicidad. En segundo lugar, con un 30%, manifestaron encontrar una cierta dificultad para imputar los costes de los recursos a las actividades; en tercer lugar, con un 20% de las respuestas, se sitúan aquellas empresas que han identificado como problema fundamental la inexistencia de un inductor de recursos que posibilite o que permita la localización de los costes en las diferentes actividades; y un 10% de las empresas manifiestan que la asignación de los costes a las actividades no les ha supuesto ningún tipo de problema destacable.

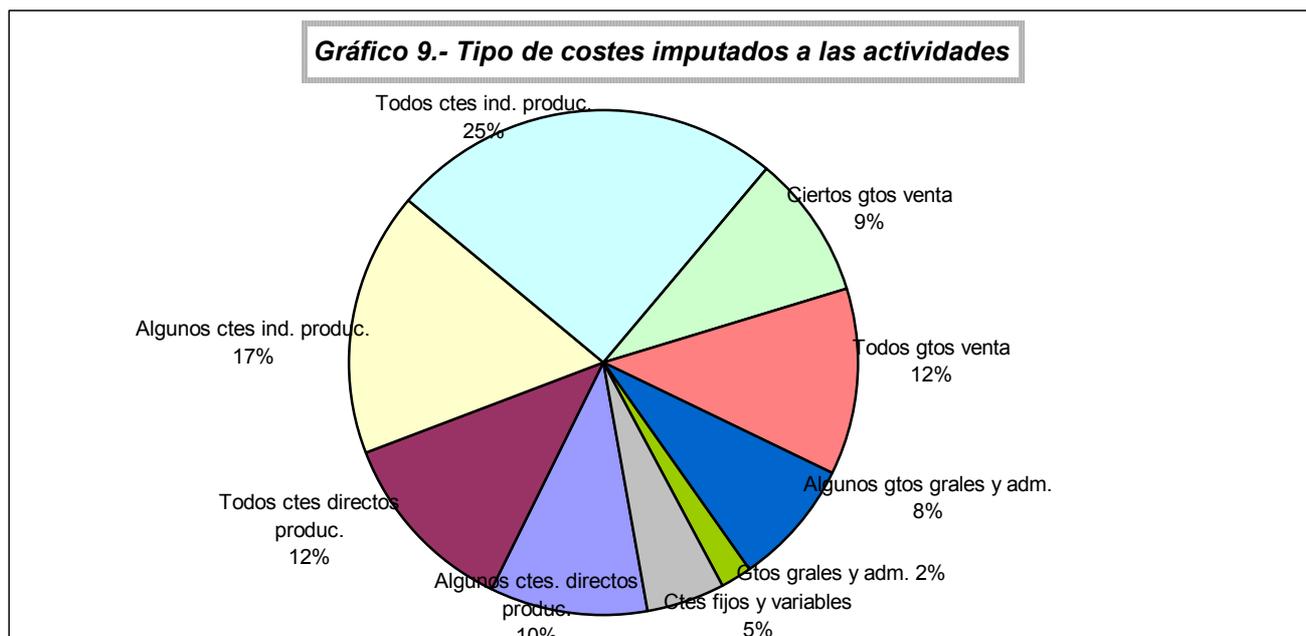
En relación con los objetivos de costes en torno a los que se ha estructurado la información del sistema ABC/ABM, en el Gráfico 8 aparece representado el conjunto de resultados aportados por las empresas analizadas; a este respecto, puede mencionarse que destaca, en primer lugar, con un 46,15% de las respuestas, que el objetivo principal era la valoración o medición del coste de los productos o las prestaciones de los servicios; en segundo lugar, con un 23% de las respuestas, el objetivo es conocer el coste de las actividades, es decir, no pretenden, en estos casos, ir más allá de la cuantificación económica de lo que deben destinar las empresas al acometimiento de tales actividades; en un 15% de los casos se manifiesta que el objetivo de coste es el cliente, mientras que un 10% se entiende que son los procesos el objetivo fundamental de la metodología de costes basados en las actividades, y en último lugar se situarían la medición o la valoración del coste de los proyectos como un objetivo esencial a perseguir con esta metodología de cálculo de costes.



Respecto a la procedencia de los datos tomados en consideración a la hora de establecer el cálculo de los costes, en el 75% de los casos las empresas manifestaron que utilizan datos reales, mientras que en un 25% utilizan datos estándares o previsiones relacionadas con los diferentes factores.

Por último, y en relación con la tipología de costes integrados en el proceso de cálculo de costes de las actividades, conviene mencionar que un 25% de los casos se señaló que los costes que imputaban en su mayoría estaban relacionados con la totalidad de los costes indirectos de producción o de contratación de prestación de servicios; le sigue en importancia, con un 17%, la imputación de algunos costes indirectos de producción; a continuación se sitúan, con un 12% de las respuestas, las empresas que han imputado todos los costes directos de producción y/o en su caso todos los gastos de venta. En lugares sensiblemente menos destacados se situarían las alternativas de imputar solamente ciertos costes directos, o ciertos gastos de venta, o ciertos gastos generales y de administración, etc. Estos resultados pueden observarse en el Gráfico 9, en el que aparecen recogidas con detalle las respuestas aportadas por las empresas a ese respecto.

Por lo tanto, si hiciéramos una síntesis de las características mostradas por las empresas tipo analizadas en el presente estudio, cabría destacar que las empresas, al identificar las actividades, han entendido conveniente mantener su estructura organizativa centrada en los centros de responsabilidad como punto de partida, y la segmentación de las actividades ha sido relativamente amplia; en general, han llevado a cabo centros de reagrupamiento de los costes en macroactividades, lo cual ha facilitado la identificación de unas unidades de actividad bastante concretas. El objetivo principal que se ha perseguido con la implantación de un sistema de costes de estas características ha sido fundamentalmente calcular el coste del producto, para la asignación de los costes se han utilizado datos reales y se han tomado en consideración, fundamentalmente, los costes indirectos de producción.

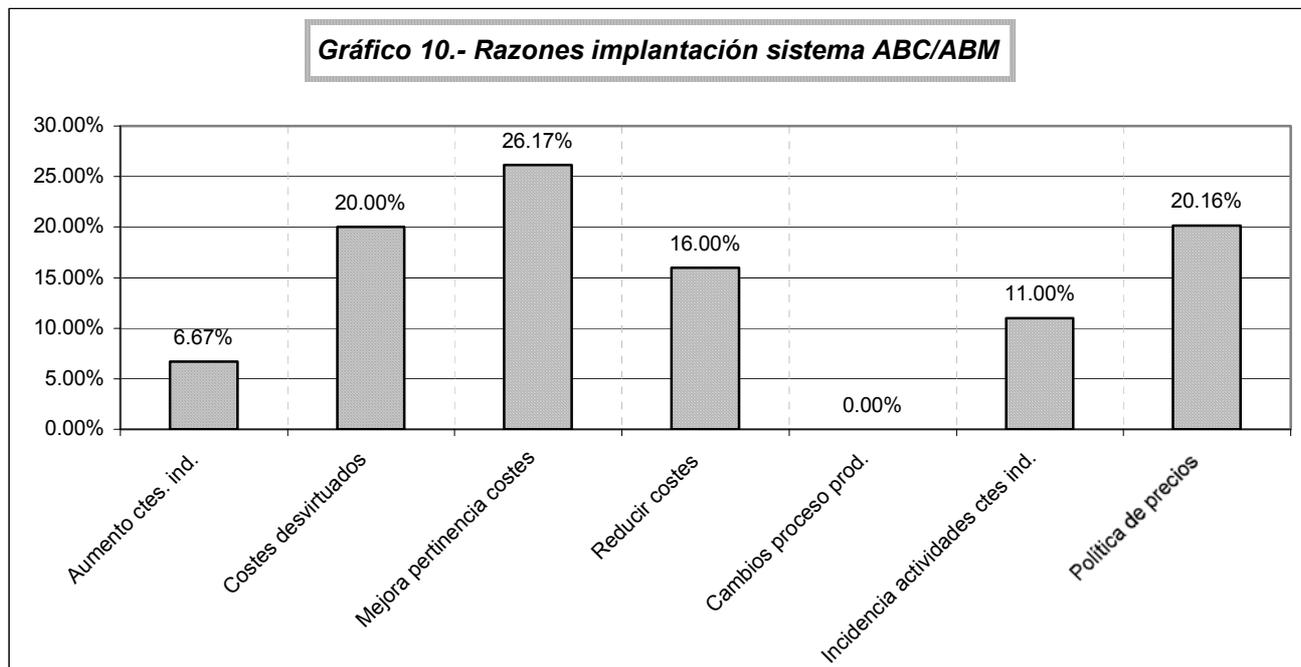


6. PUESTA EN MARCHA Y CONSECUENCIAS DEL ABC/ABM.

En relación con las cuestiones relacionadas con la implantación, o más concretamente, con las consecuencias derivadas de la implantación de un sistema ABC cabría destacar que, de entre las razones que impulsaron a las empresas a implantar una metodología de estas características, se argumenta como primera razón fundamental (aglutina el 27% de las respuestas) que se debió a la mejora de la relevancia de la información de costes de los productos y de los servicios prestados; en segundo lugar, con un 20%, se sitúan, por una parte, las diferencias entre los productos y las prestaciones que no se reflejaban de manera adecuada en los costes calculados con el sistema utilizado hasta ese momento, y por otro lado la necesidad de revisar la política de precios en virtud de la mayor competencia existente en la variable precio; en tercer lugar se situaría, con un porcentaje de respuestas del 16%, la necesidad de reducir costes, y en cuarto lugar, la creciente importancia de las actividades generadoras de costes indirectos. (Véase a tal efecto el Gráfico 10).

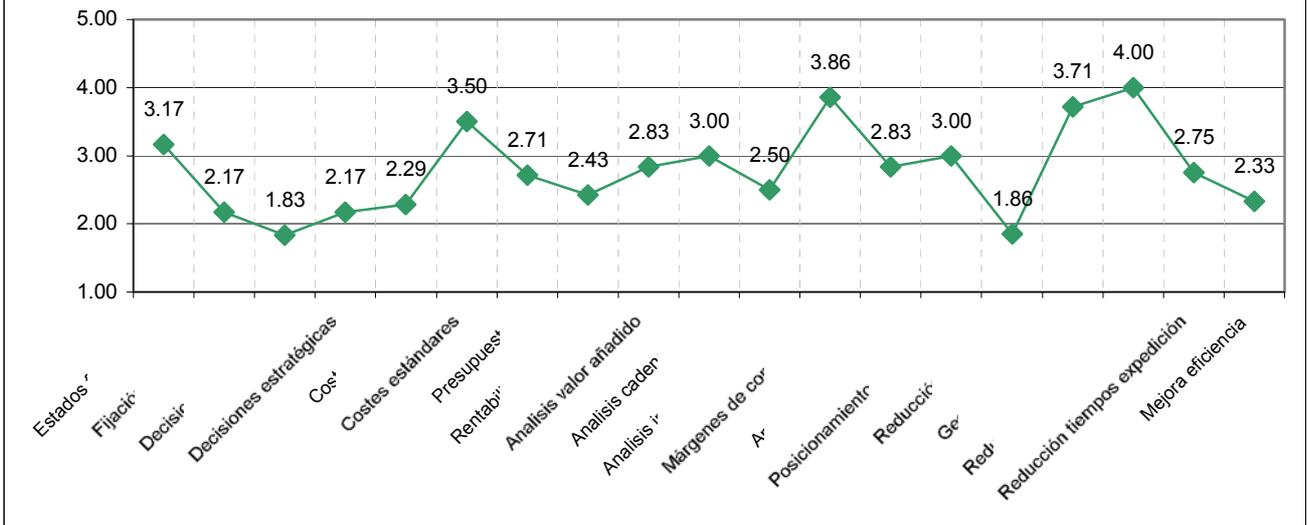
En cuanto a los problemas que han aparecido, desde el punto de vista de la empresa, como consecuencia de la utilización del sistema ABC, destaca con un 33% de las respuestas que la mayor dificultad con la que se han enfrentado es la necesidad de poner al día continuamente el sistema ABC/ABM, que exige demasiado tiempo y esfuerzo; en segundo lugar, han manifestado en un 25% de los casos que las dificultades proceden de que los empleados se han encontrado con dificultades para comprender el sistema ABC/ABM, así como los resultados que emanaban de este sistema; en tercer lugar, con un 17% de las respuestas, se ha mencionado que la obtención de los datos es demasiado complicada, y ha relegado a puestos menos destacados la dificultad que entraña el tener que

seleccionar las actividades, sobre todo cuando se produce un cambio en la actuación de la empresa, o incluso que el sistema no satisface adecuadamente las necesidades informativas de la dirección general.



Por último, en relación con la eficacia que ha supuesto para la empresa la implantación del sistema ABC/ABM desde el punto de vista de los objetivos pretendidos por la misma, se les propuso un total de 19 alternativas y se les requirió que le otorgaran una puntuación, comprendida entre 1 y 5 (donde 1 tenía la consideración de ser muy eficaz la alternativa concreta, y 5 era muy ineficaz). Vamos a destacar los datos más sobresalientes que han aportado a este respecto las empresas, si bien se puede observar en el Gráfico 11 la puntuación media otorgada a cada alternativa apuntada. Destaca, en primer lugar que entienden que es muy eficaz, concretamente con una puntuación de 1,83, las Decisiones de gestión tomadas por la empresa en base a este sistema de información; en segundo lugar, es considerada muy eficaz la información aportada por este sistema desde el punto de vista de la Reducción de costes; en este caso, la puntuación promedio es de 1,86. En tercer lugar, se sitúa el apoyo que presta este sistema para la adopción de Decisiones estratégicas, así como para el establecimiento de los Precios de los productos o de los servicios; en cuarto lugar, es destacable el apoyo que presta desde el punto de vista de la determinación del coste objetivo.

Gráfico 11.- Eficacia del sistema ABC/ABM por objetivos



Por contrapartida, destaca que el sistema se entiende que es muy ineficaz y, por lo tanto, en gran medida, no ha sido útil para objetivos tales como los siguientes: la Gestión de los costes estándares, el Análisis de la cadena de valor, el Análisis del margen sobre costes variables, el Análisis del posicionamiento estratégico, la Gestión de tesorería, o la Reducción del número de departamentos. Entre estos dos extremos se situarían otro tipo de objetivos como pueden ser: la Elaboración de estados financieros, la Gestión presupuestaria, el Análisis de rentabilidad del cliente, Análisis del valor aportado a los clientes, Análisis de inductores de costes o el Análisis de desviaciones, alternativas éstas a las que se les otorga una discreta puntuación, desde el punto de vista de su eficacia.

Finalmente, y en resumen, no queda sino señalar la diversidad de características que según el estudio aquí descrito presentan las empresas españolas en cuanto a objetivos, diseño e implementación del sistema ABC/ABM, si bien existen diversos patrones mayoritariamente comunes, que se han puesto de manifiesto a lo largo del trabajo, en el cual se ha podido evidenciar, por otra parte, la diversidad de los tipos de empresa, en cuanto a actividad, tamaño y estructura organizativa, en los que se puede implantar en la práctica -y así se ha evidenciado en este trabajo- el Sistema de Gestión y de costes basado en las actividades.



Emma Castelló Taliani

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia. Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Alcalá. Ha publicado varios libros y numerosos artículos sobre temas relacionados con la Contabilidad de Costes y el Control de Gestión. Ha presentado diversas ponencias y comunicaciones en congresos tanto nacionales como internacionales. Ha dirigido varias Tesis Doctorales sobre temas relacionados con Contabilidad de Gestión. Ha desarrollado diversos trabajos de investigación, tanto en colaboración con otras universidades, como con entidades del sector público y empresas. Es Miembro de la Junta Permanente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA de la que ha sido ponente de los Documentos número 4, 7, 18 y 23. Desde hace tiempo desarrolla su investigación centrada en las líneas “Sistemas de gestión y de costes basados en las actividades” y “Gestión estratégica de costes”.



Jesús Lizcano Alvarez

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid. Director de la Revista *Encuentros Multidisciplinares*, y de la *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Autor de trece libros, entre los que se pueden citar: “El sistema de gestión y de costes basado en las actividades”, “Una modelización macrocontable de la energía”, “La empresa y su entorno económico en la Perestroika”, “La dimensión integral de la empresa”. Autor de numerosos artículos publicados en revistas tanto nacionales como internacionales. Premio 1979 del Instituto de Planificación contable al mejor artículo publicado. Es Director del Master en Auditoría contable, económica y financiera de la UAM. Es desde 1988, Presidente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA, la cual ha publicado hasta el momento un total de 27 Documentos de investigación y normalización sobre principios de Contabilidad de gestión.