

Factores estratégicos en la implantación de un modelo de costes ABC

M^a Àngels Fitó¹, Joan Llobet²

¹ Dpto. de Organización de Empresas. Escuela Técnica Superior de Ingeniería Industrial de Barcelona. Universidad Politécnica de Catalunya. Av. Diagonal, 647, 08028. Barcelona. m.angels.fito@upc.edu

² Dpto. de Organización de Empresas. Escuela Técnica Superior de Ingeniería Industrial de Barcelona. Universidad Politécnica de Catalunya. Av. Diagonal, 647, 08028. Barcelona. joan.llobet.dalmases@upc.edu

Palabras clave: Modelo de costes por actividades, Implantación de modelos de costes, Objetivos estratégicos, Éxito del modelo de costes por actividades

1. Introducción

En el contexto de los modelos de costes y su conexión con la actuación estratégica de las organizaciones, el contenido particular de este artículo pretende dar respuesta concreta a una oportunidad investigadora que se muestra en forma de paradoja. Una paradoja que M.Gosselin (1998) resumió de forma simple pero reveladora bajo la siguiente cuestión: “Si el modelo de costes ABC ha demostrado sus beneficios, porque no hay más empresas que lo utilicen”. En este sentido el trabajo que se expone a continuación ha pretendido identificar y conectar el conjunto de factores que describen marco idóneo que debe permitir que la actual solidez conceptual del modelo se pueda corresponder con la implantación estratégica del mismo dentro de la realidad empresarial actual.

Bajo la premisa de encontrar una respuesta al panorama anterior y con el fin de determinar las pautas que deben condicionar los procesos de implantación, a continuación se analizarán los estudios que recientemente han ayudado a diagnosticar cuáles son aquellos factores críticos que condicionan el éxito, y por omisión el fracaso, del proceso de implantación del modelo de costes por actividades.

2. La evaluación del éxito del Modelo de Costes ABC. Posibles medidas

Antes de analizar qué es lo que condiciona el éxito del modelo, se ha sometido a consideración qué es lo que es concibe como éxito, puesto que la elección de la medida que debe determinar si la implantación del modelo puede ser calificada de favorable o no, condiciona la naturaleza de los factores que han contribuido a la misma.¹

Cabe destacar en este sentido que no se ha encontrado una única opinión acerca de cuál es la variable o conjunto de variables, la medida de las cuales debe determinar si la implantación además de ser efectiva se puede considerar positiva. Donde sí se puede afirmar que existe unanimidad de opinión es en la necesidad de definir unos parámetros concretos que permitan establecer una frontera más clara entre lo que se puede considerar un éxito y lo que inevitablemente se debe calificar de fracaso. La obtención de una medida objetiva ajena a posibles intereses comerciales de promover o desprestigiar la bondad del modelo de costes ABC, permitiría no sólo baremar la situación real de implantación del modelo, sino también normalizar o auditar los nuevos proyectos de implantación.

¹ Fitó Bertran, A.(2006)

Un resumen de estas medidas de evaluación así como las propias conclusiones sobre este punto, es la que es muestra a continuación, dónde a la propia definición de la medida, se añade la posible relación causa – efecto, así como los trabajos empíricos dónde la misma ha sido considerada.

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

Figura 1 Medidas por evaluar el modelo de costes ABC

Si bien las cuatro primeras medidas son utilizadas de forma explícita en varios de los estudios consultados, la última de ellas, la que determina el éxito del modelo en base a la consecución de los objetivos estratégicos preestablecidos, constituye una aportación propia que erige como idea fundamental la incuestionable vinculación del modelo de costes ABC con la formulación, seguimiento y evaluación de la política estratégica de la empresa. Así, recogiendo también algunos referentes previos que hacen alusión a esta propuesta, la conclusión de este apartado, y que ahora se expone a modo de resumen, defiende que si estrategia y modelo de costes ABC son un binomio intrínseco, es lógico suponer que la mejor manera para evaluar el impacto de la implantación de un modelo de costes ABC en una organización, sea medir el grado de consecución de objetivos estratégicos para el cual fue diseñado el sistema.

3. Factores estratégicos en las diferentes etapas del proceso de implantación de un sistema de costes ABC

Si anteriormente se han expuesto las conclusiones de un trabajo anterior donde se han identificado las diferentes posibilidades de evaluar la correcta implantación de un modelo de costes ABC, el objeto de este apartado es relacionar aquellos aspectos que con mayor o menor medida, de forma positiva o negativa, influyen en el correcto desarrollo del proceso de implantación. Conviene adelantar que la teoría sobre la implantación de sistemas de costes ABC que se derivará de este estudio se construye sobre la base que el proceso de implantación del sistema de costes ABC se sustenta en una secuencia evolutiva de etapas, todas ellas influenciadas por factores de naturaleza socio - técnica.

Partiendo de la premisa anterior, la secuencia metodológica que se ha seguido en esta búsqueda para incorporar las conclusiones de los diferentes trabajos analizados es la que se sintetiza en la figura siguiente, donde (1) partiendo de la primera identificación y clasificación de factores aportada por S. Anderson (1995) se han añadido el resto de contribuciones que con posterioridad han confirmado o matizado estas relaciones, para extraer una primera

aproximación de los factores críticos asociados a cada etapa del proceso de implantación. (2) A continuación y solapando los dos otros estudios analizados que también consideran el proceso de implantación como un trayecto con diferentes etapas a superar, se ha obtenido una relación de factores asociados a cada una de estas fases dónde se muestra la naturaleza positiva, negativa o neutra de esta relación. (3) Por último, se incorporan el resto de trabajos que hacen referencia a otros factores no identificados con anterioridad que sin una ubicación específica en ninguna etapa permitirá forjar una relación definitiva, pero teórica, de aspectos vinculados con el éxito global del modelo, que posteriormente podrá ser contrastado de forma empírica. Entre estos últimos se incluyen las propias aportaciones, las cuales en consonancia con las reflexiones realizadas hasta el momento, subrayan y aíslan un nuevo conjunto de factores de naturaleza estratégica, que conjuntamente con los anteriores, definirán el entorno ideal para una implantación fructífera del modelo.

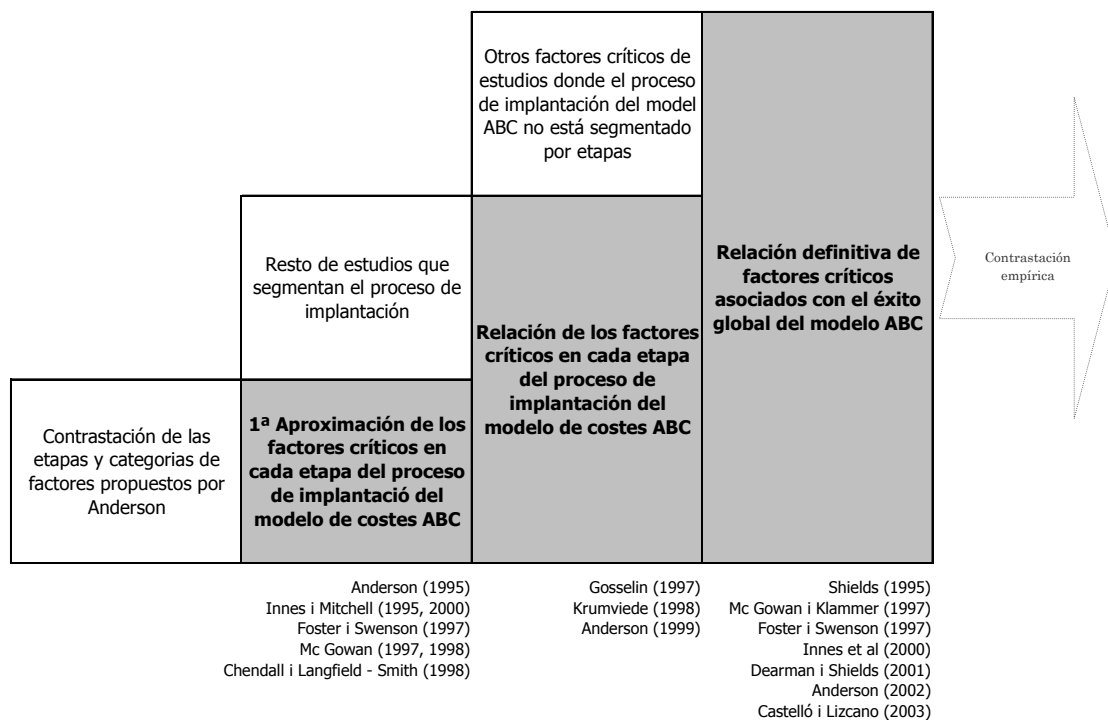


Figura 2. Proceso de construcción del marco teórico de implantación de un modelo de costes ABC

3.1. Etapas del proceso de implantación

De la literatura analizada, S. Anderson (1995, 1999), M. Gosselin (1997) y K. Krumviede (1998)² descomponen el proceso de implantación del sistema de costes ABC en diferentes fases para posteriormente determinar cuáles son los factores críticos en cada una de ellas. Estas tres referencias contemplan y actualizan un primer modelo teórico desarrollado por M. Shields y M. Young (1989)³ sobre la implantación de sistemas de gestión de costes, que a su vez se recoge en el modelo de implantación de tecnologías de información que R.Cooper y R.

² M.Shields, M.Young, (1989, 17-27)

³ R. Cooper i R. Zmud, (1990,123-139)

Zmud (1990)⁴ definieron en su día, y que se compone de 6 fases, cada una de ellas influida por 5 tipo de factores, que en el contexto de la empresa, condicionan el acceso con éxito a la fase siguiente.

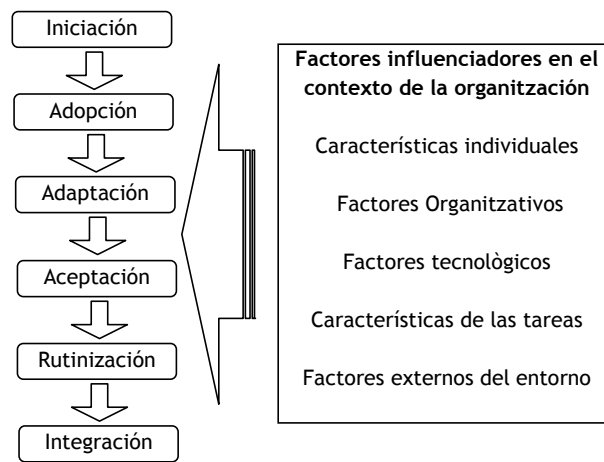


Figura 3. Etapas en el proceso de implantación de un modelo de costes ABC

En la etapa de *Iniciación*, la presión por llevar a cabo un cambio surge tanto por necesidades internas como por las amenazas u oportunidades competitivas detectadas en el entorno. Es en este momento cuando empieza la búsqueda activa de algún tipo de solución. Si la etapa de *adopción*, supone la designación concreta del sistema de costes ABC como herramienta gestionadora de este cambio, en la etapa de *adaptación* se concretan los requisitos del sistema en función de las necesidades detectadas en la etapa anterior. Una posterior fase de *aceptación* supone un primer uso y mantenimiento general del sistema que todavía convive con el sistema anterior. La *Rutinización* del sistema de costes ABC supone el abandono definitivo de los sistemas antiguos y la utilización recurrente del nuevo sistema. Por último, lo que determina el éxito global del sistema de costes ABC es su *integración* en el conjunto de técnicas de gestión de la empresa erigiéndose en aquel elemento proactivo en la definición y gestión de las prioridades estratégicas de la emprendida.

El momento más crítico en este proceso de implantación, es la transición de la cuarta a la quinta etapa, donde se pasa de una primera prueba piloto del sistema a una presencia generalizada del mismo como elemento consustancial del propio funcionamiento de la organización. El traspaso a la última etapa del proceso de implantación es el que otorga al sistema la condición de madurez, aconteciendo el colofón natural del proceso evolutivo de un sistema experto capaz de integrar con naturalidad otras opciones o herramientas para la gestión estratégica.

3.2. Tipología de factores que influyen el proceso de implantación

3.2.1 Factores críticos en cada etapa del proceso de implantación. Una primera aproximación

Del análisis comparativo de la trilogía de trabajos de investigación que tienen como elemento común, y a la vez diferenciador, la incorporación como variable dependiente de las diferentes etapas en que cada uno de ellos ha subdividido el proceso, se pretende definir un primer

⁴ El termino original utilizado para denominar la última de las etapas es 'infusión' que se ha traducido como integración, al hacer referencia a la capacidad que tiene el sistema ABC para integrarse con otros sistemas implantados en la organización

escenario donde para cada etapa del proceso de implantación, se subrayen cuáles son aquellos factores ya sean propios o externos, organizativos o tecnológicos que mayor influencia ejercen.

Gosselin (1997)	Adopción			Preparación		Implantación	Rutinización	
Anderson (1995)	Iniciación		Adopción	Adaptación		Acceptación	Rutinización	Integración
Krumwiede (1998)	Iniciación	Considerado y rechazado	Adopción	Análisis	Implantado y abandonado	Acceptación	Rutinización	Integración
<i>Características individuales</i>								
Predisposición al cambio/liderazgo	+		+	+	-		+	
Conocimiento del proceso productivo			+		-			
Compromiso	+		+	-				
Apoyos informales	+		+	+		+		
Volumen de negocios			+					
<i>Factores organizativos</i>								
Centralización	-		+/-	+		+	+	+
Especialización funcional	+/-			-		+		
Estandarización de los puestos de trabajo						+	+	+
Diferenciación vertical	+		+	+				
Comunicación interna	+/-		-	+		+		
Inversión en formación	+		+	+		+		+
Trabajo por proyectos			+					
<i>Factores tecnológicos</i>								
Complejidad para los usuarios	+		+					
Compatibilidad con otros sistemas	+			+				
Precisión del modelo /calidad de información			+	+			+	
Mejora obtenida /distorsión del coste	+	+	+		+	+		+
Relevancia para la toma de decisiones			+	+		+	+	+
<i>Perfil de las tareas desarrolladas</i>								
Incertidumbre	+/-		-					
Variedad						+		
Autonomía	+		-	+				
Responsabilidad	-							
<i>Factores externos</i>								
Heterogeneidad de la demanda	+							
Competencia	+			+				
Incertidumbre del entorno	+		+/-					
Comunicaciones externas de expertos	+		+	+		-		

Figura 4. Aproximación a los factores críticos que intervienen en cada etapa del proceso de implantación de un Modelo de Costes ABC

En la tabla anterior y como resultado de este recorrido, se sintetiza en una única tabla las conclusiones obtenidas por los diferentes autores, combinando tanto las diferentes estratificaciones del proceso como los aspectos que pueden influenciar cada una de las etapas consideradas.⁵ El resultado son las cinco categorías de factores que se describen a continuación:

⁵ Al combinar los tres estudios se han asimilado términos que bajo descripciones diferentes hacen referencia a un mismo concepto. Para no distorsionar el análisis se han mantenido las dos descripciones separándolas mediante una barra invertida

Las características individuales de la empresa asociadas con la implantación, incluyen la propia disposición de la empresa hacia el cambio, el nivel de formación y estabilidad de la plantilla y el grado de compromiso e implicación del personal. Al margen del propio estudio de S. Anderson, son diversos los estudios (J. Innes y F. Mitchell 1995,2000, G. Foster y D. Swenson 1997, T. Malmi 1997 y S. Anderson 2002) que analizan de manera unidimensional la incidencia de los aspectos incluidos en este ámbito circunstancial .

Los factores organizativos hacen referencia al grado de centralización de la toma de decisiones, el grado de especialización de las funciones en la empresa y la existencia de redes de comunicación entre las mismas. En este caso destacamos también las aportaciones de M. Shields (1995) dónde se señalan la preponderancia de los aspectos relativos al comportamiento en relación a los factores más técnicos y el estudio de M. Gosselin (1997) donde se vincula la centralización y la especialización de funciones con el traspaso de la fase de adopción a las siguientes fases.

Los factores de tipo tecnológico como la complejidad para los usuarios, la compatibilidad con otros sistemas existentes o bien la mejora relativa que supone respecto al resto de sistemas, también determinan el éxito de la implantación. Estos aspectos tienen un peso específico significativo en el trabajo de K. Krunwiede (1998) donde se pone de manifiesto la importancia de la calidad de los sistemas de información en la fase inicial del proceso de implantación, así como en el trabajo de R. Chendall y K. Langflied y Smith (1998) basado en el estudio de los beneficios que ha comportado la adopción del sistema en las empresas australianas.

Las características de las tareas operativas que se introducen en las áreas dónde el sistema ha sido implantado incluye los niveles de incertidumbre y variedad inherente a estas funciones cuando el sistema es presente, así como el nivel de autonomía y responsabilidad del trabajador que las desarrolla. Estos factores también están presentes en algunos de los estudios que se han mencionado con anterioridad.

Por último *los factores del entorno* que son considerados como candidatos a influir en el grado de éxito de la implantación del sistema son la heterogeneidad de la demanda externa así como cualquier otra circunstancia exterior que afecte al nivel de incertidumbre del mercado. Estos factores que en su día determinaron la propia obsolescencia de los métodos de costes tradicionales son los que día a día ponen a prueba la capacidad del sistema para asumir e integrar los cambios estratégicos y por lo tanto condicionan su existencia futura.

Al combinar las conclusiones de los tres estudios no han aparecido discrepancias significativas en relación a la influencia positiva o negativa de los diferentes aspectos relacionados, lo cual ha permitido solapar en todos los casos el signo de aquellos factores coincidentes. Donde las conclusiones sí difieren, es en el momento de determinar el alcance de estos factores y en este sentido se ha optado por mantener el signo de aquella opción que otorga al factor una incidencia más extensa.⁶

⁶ La experiencia obtenida del estudio de S. Anderson no engloba las etapas de rutinización e integración y por lo tanto sólo relaciona de forma explícita factores y etapas en las cuatro primeras etapas del proceso. En las dos últimas etapas si bien fueron analizadas mediante un sondeo de opinión entre los integrantes de los equipos de implantación, sus conclusiones no fueron sistematizadas

3.2.2 Otras aportaciones

A continuación y con el fin de completar esta primera aproximación que nos ofrece la visión segregada del proceso de implantación, se sintetizan el resto de aportaciones, que si bien no contemplan esta segmentación del proceso, ofrecen evidencia teórica y empírica de otros aspectos, hasta ahora no contemplados, que también pueden tener un papel destacado en la correcta instauración del sistema.

Factor	Influencia sobre el proceso implantación	Autores
La importancia del equipo de trabajo en el proceso de implantación	La dimensión, competencia y cohesión interna del equipo de implantación condiciona la complejidad del modelo y el tiempo de desarrollo de la implantación	Anderson (2002)
Los conocimientos del modelo de costes ABC mejoran el juicio de la actuación	La experiencia directa, por participación en anteriores implantaciones, y la indirecta, a través de la formación recibida, mejoran la evaluación posterior del sistema implantado	Shields (1995) Foster i Swenson (1997) Dearman y Shields (1997)
Disponer de recursos adecuados	Disponer de los recursos adecuados es un elemento necesario para conseguir de los empleados su motivación y compromiso	Shields (1995) Foster i Swenson (1997) McGowan y Klammer (1997)
Disponibilidad de software adecuado	La casuística del software elegido tiene un claro impacto en el plazo de implantación del modelo y en la integración del mismo en la organización	Shields (1995) Innes y Mitchell (1995) Innes, Mitchell y Sinclair (2000) Ittner, Lanen i Larcker (2002) Castelló Y Lizcano (2003)
El plazo de implantación	Un periodo no muy dilatado para el propio proceso de implantación, y el mayor tiempo posible de convivencia del modelo ya implantado contribuye definitivamente en la viabilidad futura del mismo	Krumwiede (1997) Foster y Swenson (1997) Innes, Mitchell y Sinclair (2000) Anderson (2002) Castelló y Lizcano (2003)

Figura 5. Otros factores que intervienen en el proceso de implantación de un Modelo de Costes ABC

3.2.3 Factores estratégicos: la integración vertical y horizontal

En consonancia con todo lo que se ha expuesto en los apartados precedentes y consecuente con la decisión de considerar la realización de objetivos estratégicos como la mejor medida del éxito del modelo, a continuación, y pese a se exponga en último lugar, se pretende, como aportación propia, resaltar el liderazgo que tiene para el proceso de implantación el componente estratégico como elemento potenciador y cohesionador del resto de factores considerados.

Aunque todos los factores considerados hasta el momento estén amparados por el concepto de factores estratégicos, las consideraciones que se aportan seguidamente hacen referencia a aquellos elementos que durante el proceso de implantación permitirán conectar de forma permanente el diseño individual del modelo con la voluntad estratégica de la organización.

En algunos de los estudios analizados, el factor estratégico, definido como la determinación de unos objetivos estratégicos a cumplir, aparece como un elemento más del conjunto de factores relacionados de forma positiva con el proceso de implantación. (M. Gosselin (1997), M. Shields (1995), G. Foster y D. Swenson 1997, A. McGowan y T. Klammer 1997). En este contexto a continuación se añaden y aíslan dos factores que el autor de este trabajo considera factores estratégicos en mayúsculas, en tanto actúan como condición ineludible para el éxito total del modelo

1. La integración vertical con los objetivos estratégicos
2. La integración horizontal con el resto de sistemas de gestión

En la figura siguiente se representa la relación existente entre estos dos factores propuestos que tienen en común un concepto que debe acompañar con carácter permanente el trayecto conjunto que estrategia y gestión deben realizar en el contexto del modelo de costes por actividades, *la integración*:

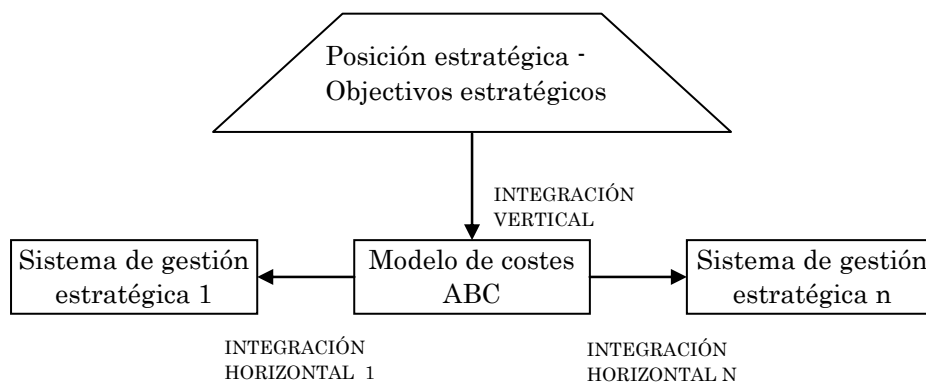


Figura 6. Factores estratégicos en la implantación del modelo de costes ABC

La integración vertical con los objetivos estratégicos de la organización

En todas y cada una de las etapas del proceso de implantación hace falta asegurar que esta relación directa del modelo con la visión estratégica de la organización, se mantenga activa y no se malogre. Los factores que facilitarán esta relación son:

Definición clara y concisa de los planteamientos estratégicos de la organización: Previa a cualquier intención de adopción del mismo, es preciso que la organización estructure su intención estratégica en una jerarquía de objetivos clara y diáfana para todos aquellos que deben de intervenir en su gestión.

Flujos de comunicación: Si el modelo se debe integrar verticalmente con los objetivos estratégicos de la organización, es preciso que existan unos canales sólidos y estables que alimenten periódica y convenientemente esta relación y que aseguren que los elementos encargados de la planificación estratégica estén integrados con el equipo encargado tanto del diseño como del posterior mantenimiento y actualización del sistema.

Flujos de información: Con el fin que la comunicación además de ser fluida sea eficiente, hace falta que se inscriba sobre una correcta base informativa que debe recoger en todo momento todos los elementos consustanciales con la definición y diseño estratégico del modelo.

La integración horizontal con el resto de sistemas de gestión

En la medida que la estrategia definida requiera de la instrumentalización de varios sistemas de gestión, la bondad del modelo de costes ABC dependerá de su capacidad de amparar y alinear de forma efectiva y eficiente el resto de sistemas y así crear una única fuerza estratégica que actúe sobre las diferentes vertientes del negocio con el objetivo principal de lograr el posicionamiento estratégico deseado.

Las posibilidades de integración del modelo de costes por actividades son tan diversas como plurales los sistemas de gestión que conviven con los diferentes perfiles estratégicos de las organizaciones. Así durante la indagación bibliográfica realizada se han encontrado una cantidad relevante de artículos que conectan el modelo de costes ABC con posibilidades de gestión tan diversas cómo: El Cuadro de Mando Integral, la gestión de l'EVA, El Benchmarking, las técnicas de Gestión de la Calidad, el Target Cost o los precios de transferencia, entre otras. En el diseño del modelo será preciso considerar todas estas posibilidades y definir los mecanismos necesarios para que el modelo tenga la suficiente flexibilidad y dinamismo para adaptar a sus propios esquemas, la casuística del resto de sistemas existentes o posibles.

3.3. Marco teórico de los factores críticos que intervienen en un proceso de implantación de un modelo de costes ABC

A continuación, y a modo de recapitulación, en el cuadro adjunto se reflejan todos aquellos factores que, siguiendo la propia estructura de la exposición de este trabajo, han ido configurando el marco de trabajo idóneo dónde efectuar la implantación del modelo. Se determinan 6 categorías de factores críticos del éxito de la implantación del modelo, de las cuales la que hace referencia a los condicionantes estratégicos se instituye como el epicentro del marco dibujado.

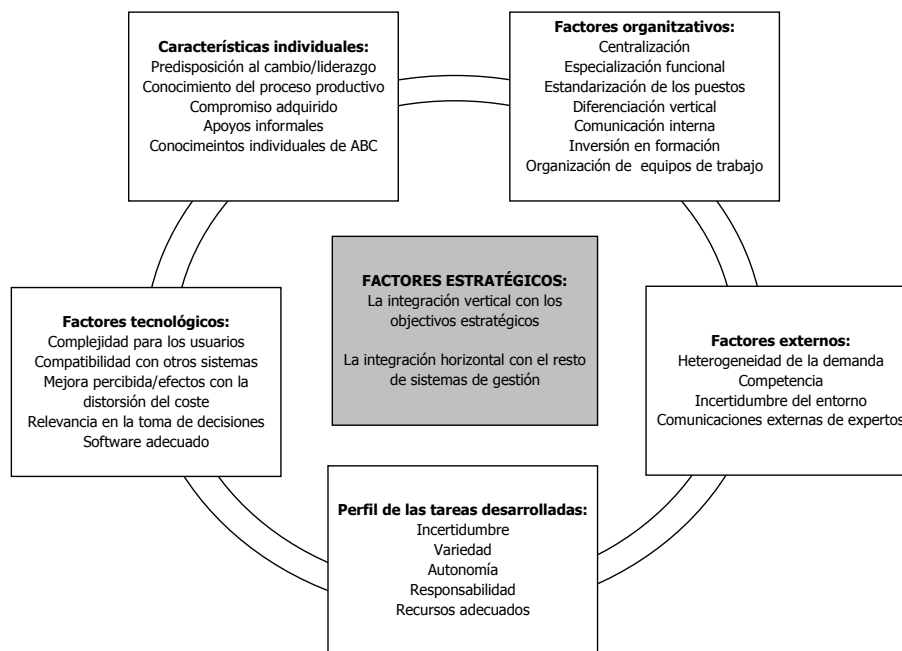


Figura 7. Propuesta teórica de los factores críticos que intervienen en el proceso de implantación de un modelo de costes ABC

Referencias

- Al-Omiri, M. Drury, C. (2007) A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, vol. 18: 399
- Anderson, S. "A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation al General Motors 1". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, (1995), pàg. 363-387.
- Anderson, S.; Young, M. "The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems". *Accounting, Organization and Society*, vol. 24, (1999), pàg. 525-559.
- Anderson, S.; et al. "Factors Influencing the Performance of Activity Based Costing Teams: A Field Study of ABC model Development Time in the Automobile Industry". *Accounting, Organization and Society*, vol. 27, (2002), pàg. 195-211.
- Castello, E.; Lizcano, J. "Características de las empresas que utilizan un sistema ABC/ABM en España: una proyección empírica". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 1, (2002), pàg. 227-254.
- Chendall, R.; Langfield-Smith, K. "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: And Australian Study". *Management Accounting Research*, vol. 9, (1998b), pàg. 1-19.

- Cooper, R.; Zmud, R. "Information technology implementation research: A technical diffusion approach". *Management Science* vol. 36, (1990), pàg. 123-139.
- Dearman, D.; Shields, M. "Cost Knowledge and Cost-Based Judgement Performance". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, (2001), pàg. 1-18.
- Fitó Bertran, A "La determinación del éxito del modelo de costes ABC. Una valoración crítica de las diferentes medidas empleadas para su evaluación. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. 8, (2006), pàg. 105-128.
- Fortín, A., Haffaf, H. y Viger, M.(2007) "The measurement of Success of Activity-Based Costing and Its Determinants: A Study within Canadian Federal Government Organizations" *Accounting Perspectives*, vol. 6: 231
- Foster, G.; Swenson, D. "Measuring the Success the Activity-Based Cost Management and Its Determinants". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, (1997), pàg. 107-139.
- Gosselin, M."The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing". *Accounting, Organization and Society*, vol. 22, (1997), pàg 105-122.
- Innes, J.; Mitchell, F. "A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies". *Management Accounting Research*, vol. 6, (1995), pàg. 137-153.
- Innes, J.; Mitchell, F i Sinclair, F. "Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results". *Management Accounting Research*, vol. 11, (2000), pàg. 349-362.
- Ittner, C.; et al. "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance". *Journal of Accounting Research*, vol. 40, (2002), pàg. 711-726.
- Krumwiede, K. "The Implementation Stages of Activity-Based-Costing and the Impact of Contextual and Organization Factors". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, (1998), pàg. 239-277.
- Malmi, T. "Activity Based Costing Diffusion Across Organizations: an Exploratory Empirical Analysis of Finish Firms". *Accounting, Organization and Society*, vol. 24, (1999), pàg. 649-672.
- Mc Gowan, A.; Klammer, T. "Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, (1997), pàg. 217-237.
- Shields, M."An Empirical Analysis of Firms's Implementation Experiences with Activity-Based Costing". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, (1995), pàg. 148-166.
- Shields, M., Young, M."A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems". *Journal of Costs Management*, vol. invierno, (1999) pàg. 3-25.
- Swenson, D."The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, (1995), 167-180.