

“LA INVESTIGACIÓN EN SISTEMAS DE COSTES BASADOS EN LAS ACTIVIDADES: PERIODO 1986-1994”

**VICENTE M. RIPOLL FELIU
CARMEN TAMARIT AZNAR**

Dpto de Contabilidad. Facultad de CC.EE. y E.E. UNIVERSIDAD DE
VALENCIA
Avda. Blasco Ibáñez, 32. 46010 Valencia (ESPAÑA)
Tel. (346) 3864517. Fax. (346) 3864846
E-mail: ripoll@mozart.econom.uv.es
E-mail: tamarit@mozart.econom.uv.es

RESUMEN

La necesidad de disponer de información fiable de costes para la toma de decisiones por parte de la alta dirección, ha supuesto la pérdida de relevancia de los sistemas de costes tradicionales, frente a un auge de los sistemas basados en las actividades (ABC).

Ante la importancia que esta cobrando el sistema ABC, tanto en el mundo académico como en el profesional, hemos realizado una revisión bibliográfica de las publicaciones aparecidas en el área anglosajona sobre dicho tema, durante el periodo 1986-94.

Para abordar este estudio, se han seleccionado las revistas de mayor difusión, con el objetivo de analizar la evolución que ha tenido el ABC, estableciendo una clasificación por áreas de investigación de los temas tratados en cada uno de los artículos.

1. INTRODUCCIÓN.

Ante las deficiencias que presentan los sistemas convencionales de costes frente a la toma de decisiones empresariales, esta cobrando gran auge desde finales de la década de los 80, el sistema de costes basado en las actividades (ABC). Dicho sistema, crea una nueva relación de causalidad basada en que los costes son consecuencia de la realización de determinadas actividades, las cuales a su vez, son consecuencia de la obtención de productos o servicios.

Centrándose en la identificación, cálculo de costes y gestión de actividades que se ejecutan en la empresa, el sistema ABC presenta importante ventajas, entre las que podemos distinguir: elimina las distorsiones causadas por la diversidad de productos, mejora la precisión del cálculo del coste del objetivo de costes, posibilita un tratamiento del impacto de los diferentes diseños sobre los costes y la flexibilidad, contribuye a la mejora continua, al facilitar a la dirección información sobre las actividades que se realizan en la empresa, ofrece una mayor visibilidad del coste, contribuyendo al análisis de los consumos de recursos. En definitiva, podemos decir que la información suministrada por el ABC, marca un camino adecuado para reorganizar y dirigir las tareas empresariales.

Justificado por la importancia que esta adquiriendo el sistema de costes basado en las actividades, tanto en el mundo académico como en el terreno profesional, el presente trabajo describe la evolución que ha tenido el ABC, en el área anglosajona.

2. METODOLOGÍA.

La metodología utilizada se ha basado en, una búsqueda y análisis, de las publicaciones que versan sobre el ABC, dentro de las revistas de mayor difusión en los países de habla inglesa, durante el período 1986-94.

El estudio se ha centrado en el área anglosajona, debido a la vanguardia que siempre ha mantenido en el mundo de la investigación.

El trabajo consta de un análisis pormenorizado del contenido de los 164 artículos que componen la muestra, realizando una clasificación de los mismos por áreas de investigación, concluyendo con una interpretación de los resultados obtenidos.

Las nueve áreas de investigación por las que nos hemos decantado para enmarcar los artículos seleccionados, son las detalladas en el Cuadro 1. Queremos indicar que del total de áreas de investigación tratadas, las seis primeras (área 1 a 6) hacen referencia a artículos teóricos, y las tres restantes (área 7 a 9) recogen experiencias empíricas sobre el sistema ABC. Ante la posibilidad de asociar determinados artículos a varias áreas, como consecuencia del contenido de los mismos, hemos optado por clasificarlos en aquella que considerábamos más representativa.

Las revistas seleccionadas para realizar el presente estudio, han sido las siguientes:

- Accountancy (ACE). Londres, Inglaterra. Editado por The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Accounting & Business Research (ACB). Londres, Inglaterra. Editada por The Institute of Chartered Accountants.
- Accounting Horizons (ACH). Florida, E.E.U.U. Editada por la American Accounting Association.
- Accounting Review (ACR). Evaston, E.E.U.U. Editada por la American Accounting Association.
- CA Magazine (CCA).
- CA Magazine (RIA).
- Engineering Economist (EEC). New Jersey, E.E.U.U. Editada por la American Society for Engineering Education.
- Journal of Accountancy (JAC). New York, E.E.U.U. Editada por la American Institute of Certified Publied Accountants.
- Journal of Accounting Research (JAR). Chicago, E.E.U.U. Editada por el Institute of Professional Accounting, Graduate School of Business and University of Chicago.
- Journal of Business Research (JBU).
- Management Accounting (NAA). New York, E.E.U.U. Editada por la National Association of Accountants.
- Management Accounting London (MAC). Londres, Inglaterra. Editada por The Chartered Institute of Management Accountants.
- Management Science (MCI). Providence, E.E.U.U. Editada por el Institute of Management Science.
- Practical Accountant (PRA). New York, E.E.U.U. Editada por el Institute for Continuing Professional Development.

VICENTE M. RIPOLL FELIU Y CARMEN TAMARIT AZNAR. DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD. UNIVERSIDAD DE VALENCIA. ESPAÑA.

De las 14 revistas elegidas inicialmente para llevar a cabo el presente trabajo, se eliminaron Accounting & Business Research (ACB), Journal of Accounting Research (JAR) y Management Science (MCI), puesto que no contenían ningún artículo relacionado con los sistemas ABC.

Cuadro 1.

ÁREAS DE INVESTIGACIÓN TEÓRICAS	ÁREAS DE INVESTIGACIÓN EMPÍRICAS
1. CONCEPTOS GENERALES DEL ABC 1.01. MARCO CONCEPTUAL DEL ABC 1.02. PROBLEMAS-RECOMENDACIONES 2. CÁLCULO DE COSTES 2.01. ABC/SISTEMAS TRADICIONALES 2.02. ASIGNACIÓN DE COSTES 2.03. APROVISIONAMIENTO 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES 3.01. PRESUPUESTOS 3.02. ANÁLISIS Y GESTIÓN DE ACTIVIDADES 3.03. PLANIFICACIÓN Y TOMA DE DECISIONES 4. MERCADO 4.01. CLIENTES 4.02. MARKETING 5. INVESTIGACIÓN TEÓRICA. 5.01. ESTUDIOS SOBRE ABC 5.02. CASOS DE LABORATORIO 5.03. TRABAJOS REVISADOS 5.04. DIFUSIÓN DE ABC 6. TEMAS EMERGENTES 6.01. COSTE DEL CICLO DE VIDA 6.02. CALIDAD 6.03. TEORÍA DE LAS LIMITACIONES 6.04. REINGENIERÍA DE PROCESOS 6.05. RECURSOS HUMANOS 6.06. APLICACIONES INFORMÁTICAS	7. INDUSTRIA 7.01. INDUSTRIA DE MAQUINARIA. 7.02. QUÍMICA 7.03. ALIMENTACIÓN 7.04. VEHÍCULOS 7.05. INDUSTRIA DE DEFENSA 7.06. CONSTRUCCIÓN 7.07. AEROSPAZIAL 7.08. EDITORIAL 7.09. ELECTRÓNICA 7.10. TEXTIL 7.11. MADERA 7.12. GENERALES 7.13. PYMES 8. SERVICIOS 8.01. TELECOMUNICACIONES 8.02. HOSPITALES 8.03. SERVICIOS FINANCIEROS 8.04. SEGUROS 8.05. CONSULTORÍAS 8.06. GENERALES 9. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA 9.01. ANÁLISIS DE EXPERIENCIAS 9.02. ENCUESTA EMPRESAS 9.03. ENCUESTA PROFESIONALES 9.04. ENCUESTA UNIVERSIDAD 9.05. COMPARACIÓN PAÍSES

3. ANÁLISIS DE RESULTADOS.

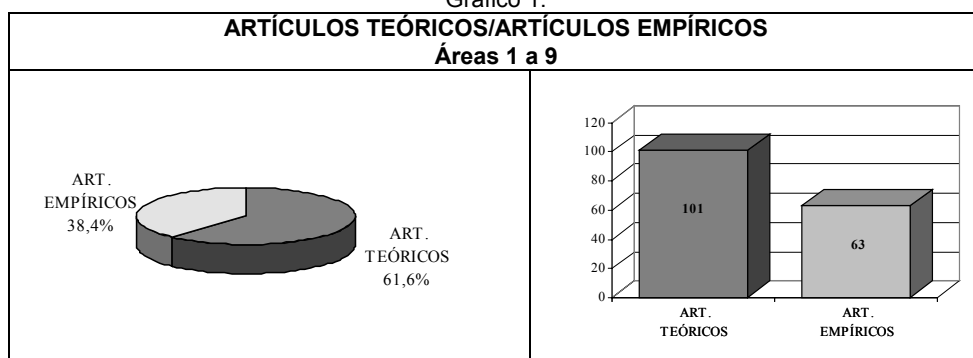
VICENTE M. RIPOLL FELIU Y CARMEN TAMARIT AZNAR. DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD. UNIVERSIDAD DE VALENCIA. ESPAÑA.

3.1. ARTÍCULOS POR ÁREAS DE INVESTIGACIÓN.

3.1.1. ANÁLISIS GENERAL

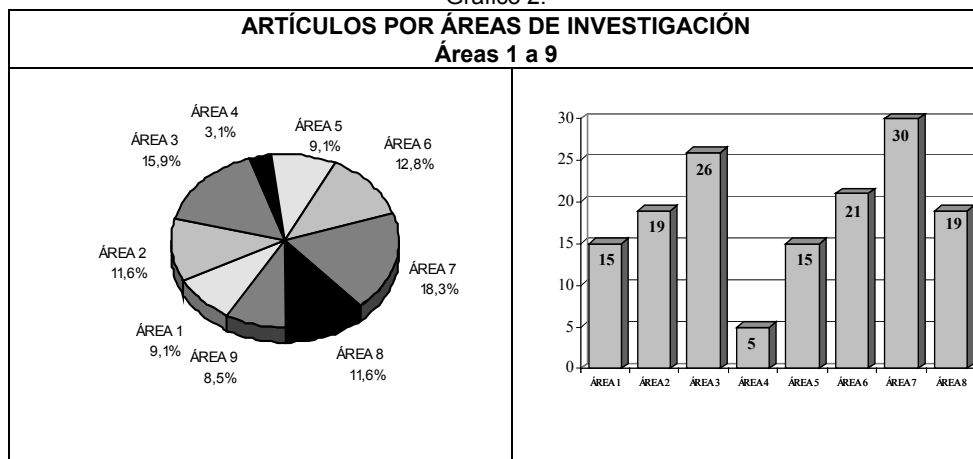
Del total de la muestra analizada, compuesta por 164 artículos, como se observa en el Gráfico 1, existe un predominio de artículos teóricos, representando un 61,6%, frente a un 38,4 de artículos empíricos.

Gráfico 1.



Sin embargo, ante dicho resultado, hay que destacar, que al analizar las ocho áreas de investigación de manera independiente, como queda expuesto en el Gráfico 2, aquella que ocupa un primer lugar, con 30 artículos y representando un 18,3 del total de la muestra, es la número 7. INDUSTRIA, compuesta por los estudios empíricos que se han llevado a cabo en el terreno industrial durante el período 86-94.

Gráfico 2.



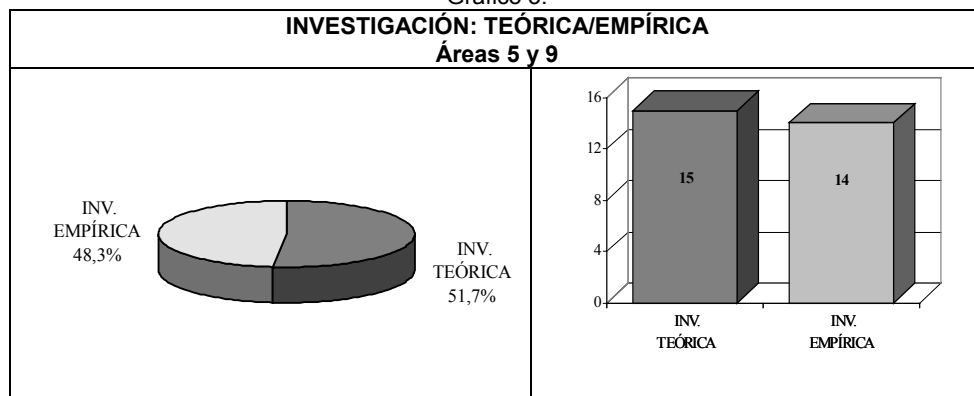
Área 1 Conceptos generales del ABC. Área 2 Cálculo de costes. Área 3 Planificación, control, y toma de decisiones. Área 4 Mercado. Área 5. Investigación teórica. Área 6 Temas emergentes. Área 7 Industria. Área 8 Servicios. Área 9. Investigación empírica

Ello nos permite manifestar que, aunque en términos globales son mayoritarias las publicaciones teóricas, ante el estudio de las distintas áreas de investigación de forma individual, aquella sobre la cual han aparecido mayor número de artículos, es empírica, lo que nos induce a pensar que a pesar de la novedad del tema, existe un gran interés por el mismo en la práctica empresarial.

Por lo que respecta a la investigación llevada a cabo sobre el ABC, al observar el área 5. INVESTIGACIÓN TEÓRICA, junto con el área 9. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA, conjuntamente representan un 17,5 % sobre el total de la muestra, lo que nos indica la preocupación por el tema, destacando la proximidad existente entre la investigación teórica (15 artículos) y la investigación empírica (14 artículos), como queda reflejado en el Gráfico 3.

Por otra parte, indicar que de las ocho áreas analizadas, aquella que menos interés ha suscitado, como se aprecia en el Gráfico 2 es la número 4. MERCADO, con 5 artículos, representando un 3,1 % sobre el total de la muestra. Sin embargo, queremos indicar que aunque dicha área ocupa el último lugar en cuanto a publicaciones, es interesante la preocupación que ha surgido respecto al cálculo y gestión de los costes de marketing en base al sistema basado en las actividades, junto con una nueva concepción de la importancia que representan la satisfacción de los clientes para el éxito empresarial.

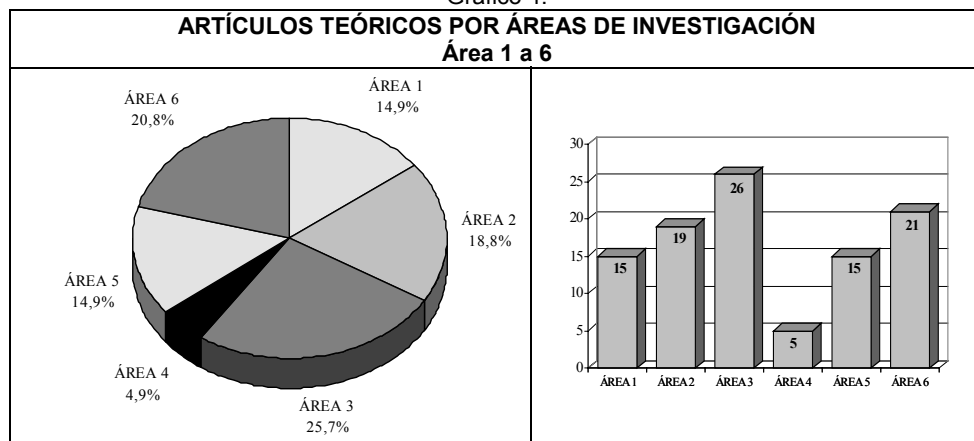
Gráfico 3.



3.1.2. ANÁLISIS ARTÍCULOS TEÓRICOS

Centrándonos en los 101 artículos teóricos, recogidos en el Gráfico 4, indicar que el área de mayor interés ha sido la número 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES, representando un 25,7%, mientras que la menos tratada, con un 4,9% de los artículos teóricos, ha sido la número 4. MERCADO.

Gráfico 4.

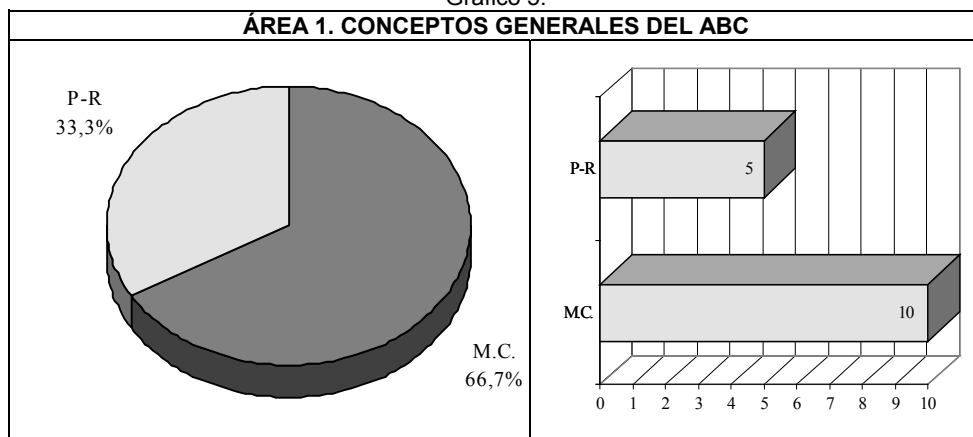


Área 1 Conceptos generales del ABC. Área 2 Cálculo de costes. Área 3 Planificación, control, y toma de decisiones. Área 4 Mercado. Área 5. Investigación teórica. Área 6 Temas emergentes. Área 7 Industria. Área 8 Servicios. Área 9. Investigación empírica

Tras un análisis individualizado de las distintas áreas teóricas, las conclusiones han sido las siguientes:

ÁREA 1. CONCEPTOS GENERALES DE ABC. Del total de artículos que constituyen este bloque, plasmados en el Gráfico 5, se aprecia una primacía de los trabajos que describen el marco conceptual del ABC (66,7%), frente a un 33,3% que representan las publicaciones que ponen de manifiesto posibles problemas que pueden originarse en los procesos de implantación de dicho sistema, acompañado por el planteamiento de soluciones o recomendaciones, ante dichos hechos.

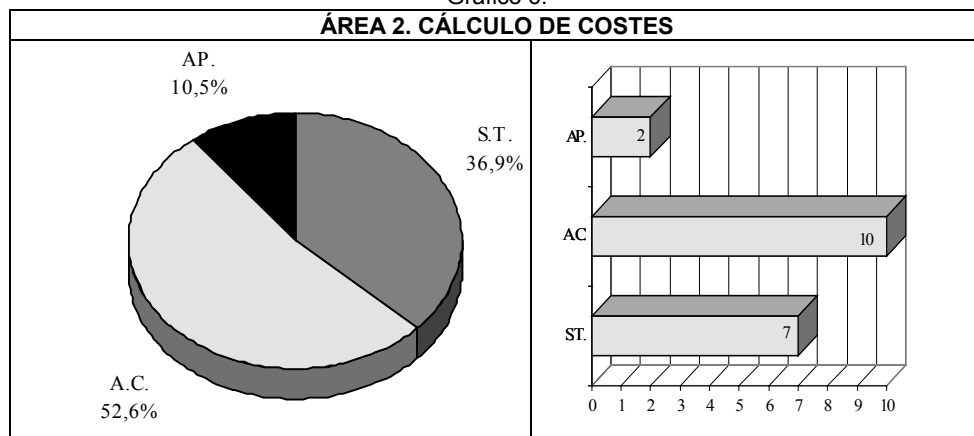
Gráfico 5.



M.C.=Marco Conceptual; P-R=Problemas-Recomendaciones

ÁREA 2. CÁLCULO DE COSTES. El tema principal de este área, como indica el Gráfico 6, ha sido la ASIGNACIÓN DE COSTES representando un 52,6 % , seguida con un 36,9 por el área número 2.02. ABC/SISTEMA TRADICIONAL (36,9), que consta de una serie de artículos que comparan los sistemas de costes convencionales con el sistema de costes basados en las actividades. Es importante destacar que se inicia un proceso de aplicación del ABC a áreas concretas de la empresa, como así se constata en el 10,5% de publicaciones centradas en el área de aprovisionamiento.

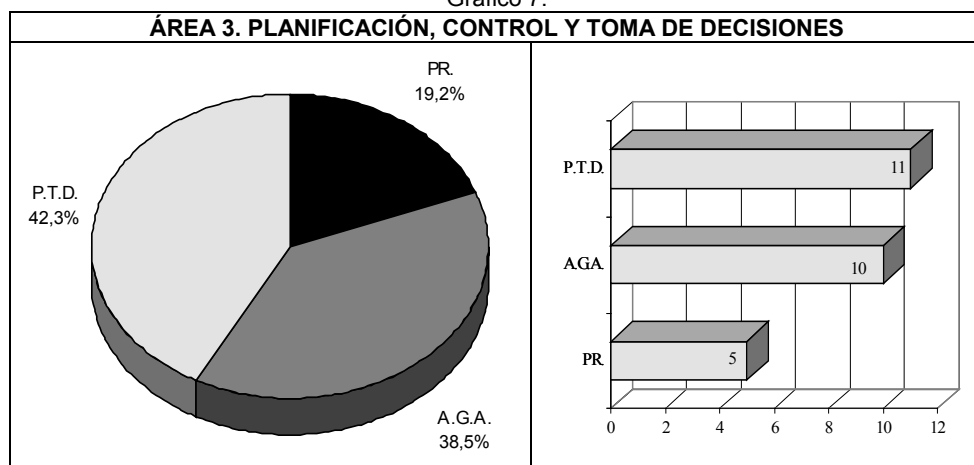
Gráfico 6.



S.T.=ABC/Sistema Tradicional; A.C.=Asignación de Costes; AP.=Aprovisionamiento

ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES. Dentro de este área, el tema sobre el cual más se ha escrito, como aparece en el Gráfico 7, ha sido la importancia de la información facilitada por los sistemas ABC para la planificación y toma de decisiones. En segundo lugar se posiciona el análisis y gestión de actividades, como un nuevo método de gestión, que permite incrementar el valor generado por la organización junto con la reducción de costes. Queremos destacar que el sistema ABC se está expandiendo, siendo válido no solo como sistema de cálculo y gestión de costes sino también como herramienta de previsión y control; así lo constata el 19,2% de publicaciones de ABC dentro del marco de los presupuestos.

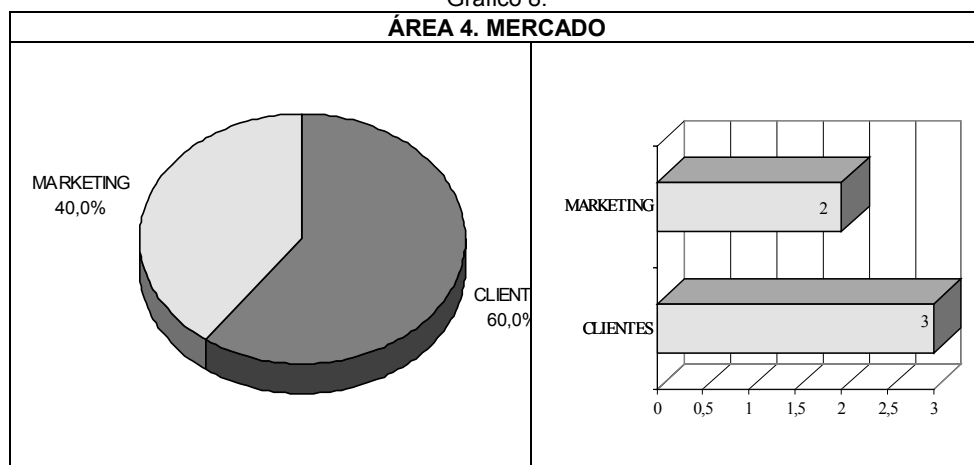
Gráfico 7.



PR.=Presupuestos; A.G.A.=Análisis/Gestión de Actividades; P.T.D.=Planificación y Toma de Decisiones

ÁREA 4. MERCADO. A pesar de ser el área menos tratada, tal y como se ha indicado anteriormente al representar un 4,9% del total de los artículos teóricos, consideramos importante manifestar, basándonos en los resultados expuestos en el Gráfico 8, la presencia de una nueva concepción sobre la importancia que representa el cliente en el mundo empresarial, justificado por el 60% de las publicaciones, reflejadas en el Gráfico 8. El 40% de los artículos restantes, manifiestan el proceso embrionario en que se encuentra la aplicación del sistema ABC al área comercial.

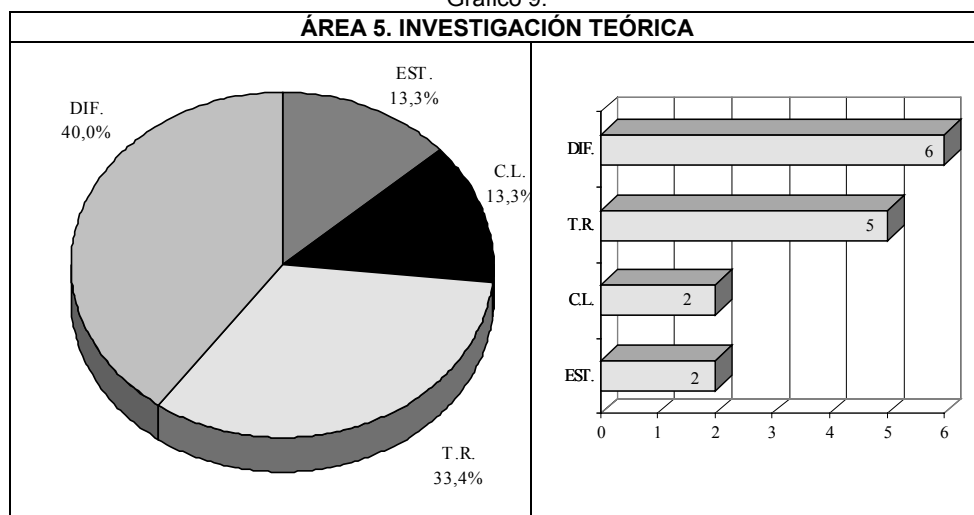
Gráfico 8.



ÁREA 5. INVESTIGACIÓN TEÓRICA. En el campo de la investigación teórica, representada en el Gráfico 9, es importante destacar la difusión que esta teniendo el ABC, a nivel de congresos, seminarios, conferencias, etc., ocupando un primer lugar con un 40% de las publicaciones de la presente área. En segunda posición se encuentra la revisión de trabajos, con un 33,4% y en último lugar, se encuentran estudios teóricos donde se discuten publicaciones junto con la presentación de análisis realizados y casos de laboratorio, que consta de empresas ficticias creadas para tratar áreas del ABC.

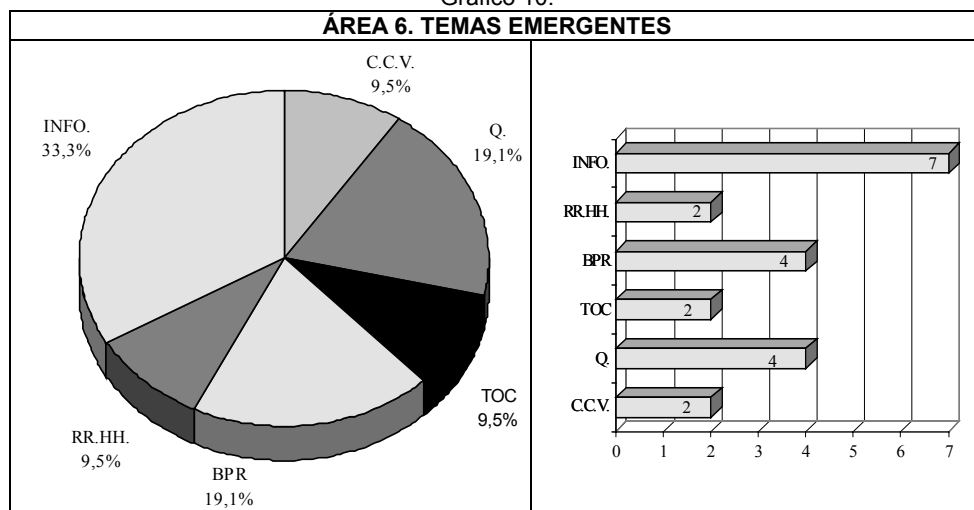
ÁREA 6. TEMAS EMERGENTES. En contabilidad de gestión están apareciendo multitud de temas novedosos que afectan tanto a la organización empresarial como a la información que debe suministrar los contables a la dirección. En relación con el ABC, como indica el Gráfico 10, la mayor preocupación, con un 33,3%, se centra en las aplicaciones informáticas, donde se pone de manifiesto la necesidad de paquetes de software ante la implantación del sistema ABC, así como las ventajas que aportan tanto para la gestión del coste como para el análisis de actividades, determinados programas informáticos presentes en el mercado actual.

Gráfico 9.



EST.=Estudios Sobre ABC; C.L.=Casos de Laboratorio; T.R.=Trabajos Revisados; DIF.=Difusión ABC

Gráfico 10.

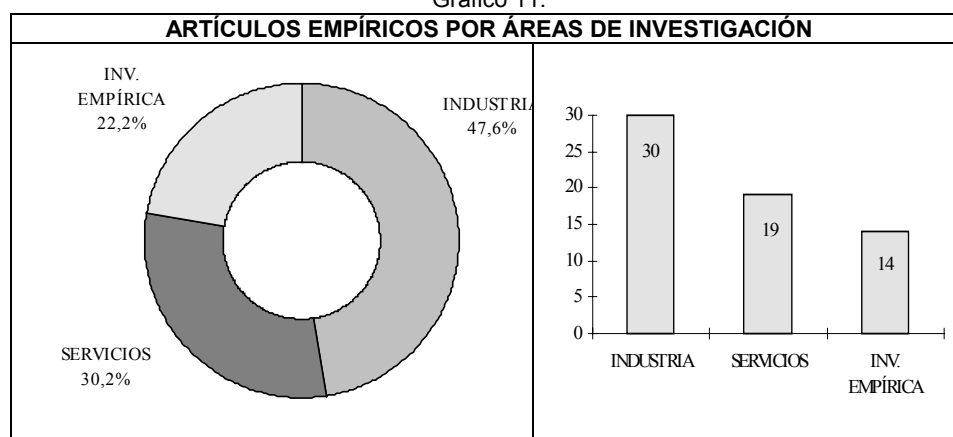


C.C.V.=Coste del Ciclo de Vida; Q. =Calidad; TOC=Teoría de las Limitaciones; BPR=Reingeniería de Procesos; RR.HH.=Recursos Humanos; INFO=Aplicaciones Informáticas

3.1.3. ANÁLISIS ARTÍCULOS EMPÍRICOS

Del total de 63 artículos empíricos, presentados en el Gráfico 11, un 47,6% se centran en empresas industriales, frente a un 30,2% que son aplicaciones en entidades dedicadas a la prestación de servicios. Estos resultados ponen de manifiesto que a pesar de la mayoría de experiencias prácticas en el marco industrial, justificado por la aplicación tradicional de sistemas de costes en dichas empresas, el sistema ABC es aplicable de igual manera en organizaciones de servicios. El 22,2% restante de casos empíricos, están dedicados a la investigación.

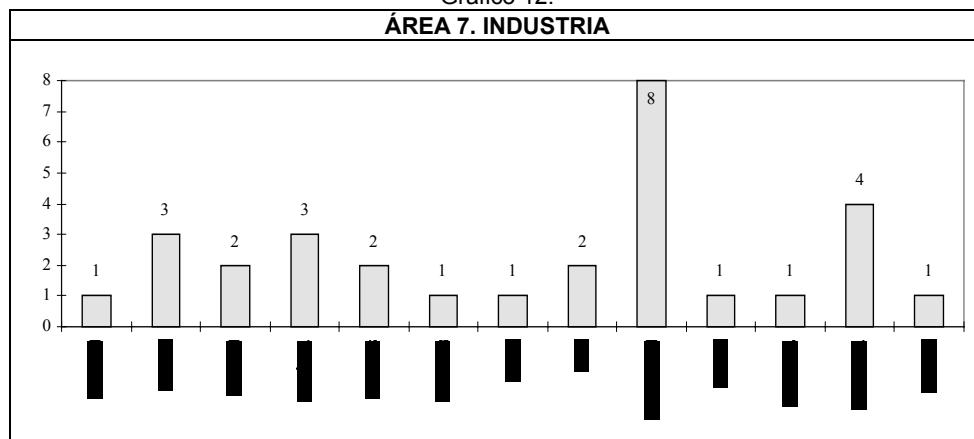
Gráfico 11.



Tras un análisis individualizado de las distintas áreas empíricas, las conclusiones han sido las siguientes:

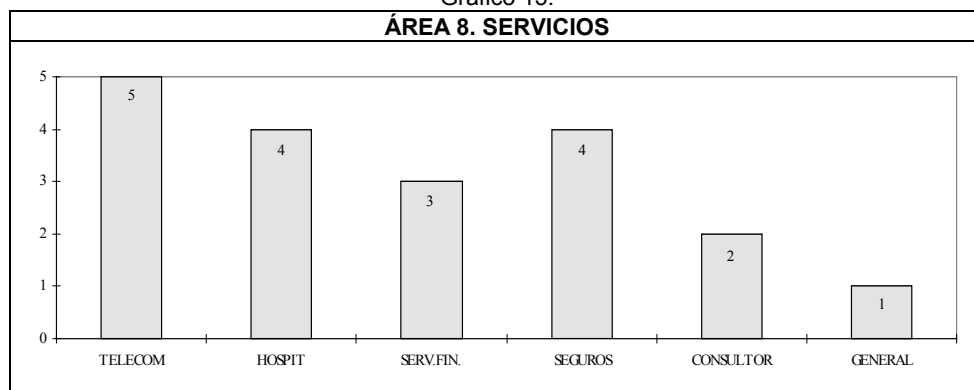
ÁREA 7. INDUSTRIA. Como se observa en el Gráfico 12, con respecto a las empresas dedicadas a la elaboración de productos, el sector **ELECTRÓNICO** ocupa el primer lugar en experiencias en ABC, con un 26,7% del total de este área. En segundo lugar, con un 10% cada uno de ellos, están el **QUÍMICO** y **AUTOMOCIÓN**, seguido por **ALIMENTACIÓN**, **INDUSTRIA DE LA DEFENSA** y **EDITORIALES**, que representan un 6,7% y en último lugar, con un 3,3%, se encuentra **MAQUINARIA**, **CONSTRUCCIÓN**, **AEROESPACIAL**, **TEXTIL** y **MADERA**. Queremos destacar la existencia de un artículo defendiendo que el ABC es aplicable en las **PYMES**, con igual éxito que en las grandes compañías.

Gráfico 12.



ÁREA 8. SERVICIOS. El área de servicios con mayor implantaciones del ABC, como aparece en el Gráfico 13, es **TELECOMUNICACIONES**, con un 26,3% de los casos, mientras que en último lugar aparece el asesoramiento de las **CONSULTORÍAS** respecto al ABC, representando un 10,5% de este área.

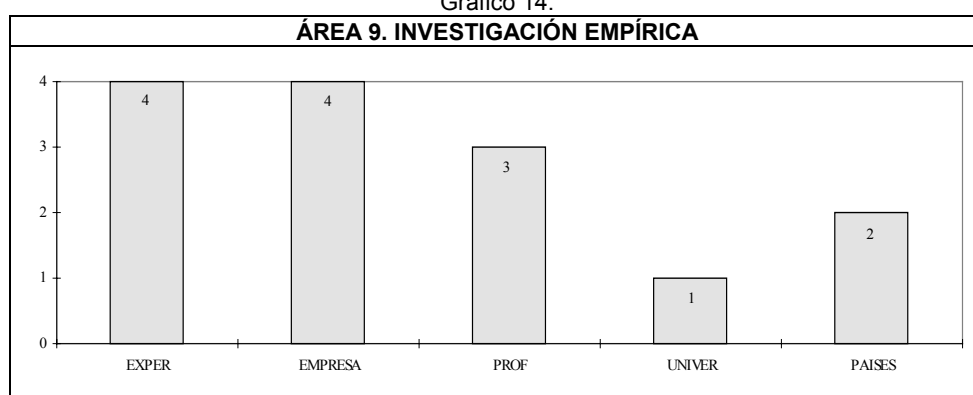
Gráfico 13.



ÁREA 9. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA. El análisis y seguimiento de implementaciones de ABC a entidades concretas, junto con estudios a través de cuestionarios remitidos a empresas, han supuesto los temas de mayor interés en el terreno investigador, con un 28,6% de artículos sobre el total del área, en cada caso, tal y como se manifiesta en el Gráfico 14. Las perspectivas que presentan los profesionales con respecto al ABC, es el segundo tema que ha suscitado un mayor interés dentro de la investigación. En

cambio, el análisis de la dedicación al sistema de costes basado en las actividades en el mundo universitario, es el tema menos tratado, con tan sólo un 7,1% de trabajos. Este resultado nos ha hecho reflexionar y queremos poner de manifiesto que el análisis de la situación de la docencia universitaria sobre el ABC, es un área que no hay que abandonar, ya que tan importante como la experiencia empresarial, o la visión que tengan los profesionales, es la adecuada formación de los futuros recursos humanos de las organizaciones.

Gráfico 14.



3.2. ANÁLISIS POR REVISTAS

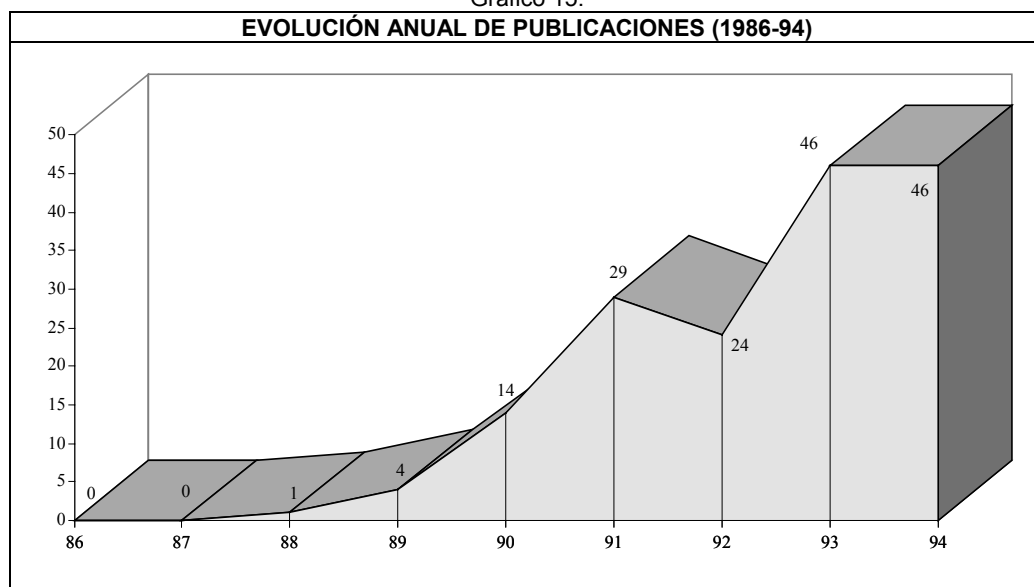
3.2.1. REVISTAS/AÑOS.

Del total de publicaciones aparecidas en el período 1986-94 en cada una de las distintas revistas tratadas, se concluye que la primera posición la ocupa Management Accounting (NAA), con 65 artículos, representando un 39,6% del total de la muestra. En cambio, en último lugar se posiciona, Journal of Business Research (JBU) y CA Magazine (CCA), que presentan cada una de ellas, un 0,6% del total de publicaciones. Esta distribución se mantiene teniendo presente que Accounting & Business Research (ACB), Journal of Accounting Research (JAR) y Management Science (MCI), no contienen ningún artículo sobre los sistemas de costes basados en las actividades, en el período analizado.

Con respecto a la evolución de las publicaciones anuales en el período tratado, como refleja el Gráfico 15, podemos distinguir tres etapas:

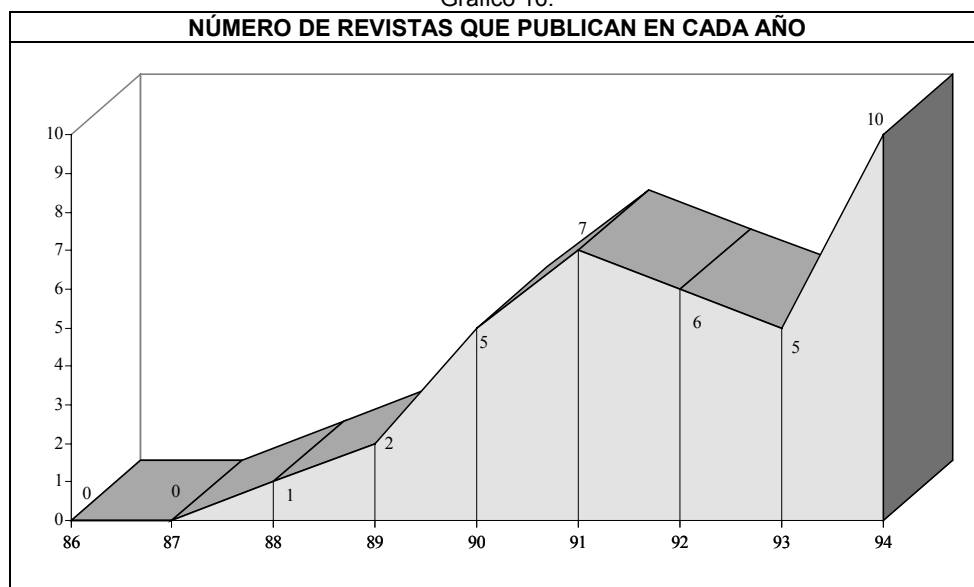
- ↻ 1986-87: en este período, no aparece ningún trabajo relacionado con el ABC.
- ↻ 1988-93: los artículos aumentan de manera progresiva cada año, a excepción de 1992 que decrecen.
- ↻ 1994: las publicaciones se mantienen constantes, respecto al año anterior.

Gráfico 15.



En el Gráfico 16, se observa la evolución del número de revistas que publican anualmente sobre ABC en el periodo considerado (1986-1994), manifestándose una tendencia creciente desde el año 88 al 91, decreciendo en 1992 y 1993, y experimentando un gran incremento en el último año.

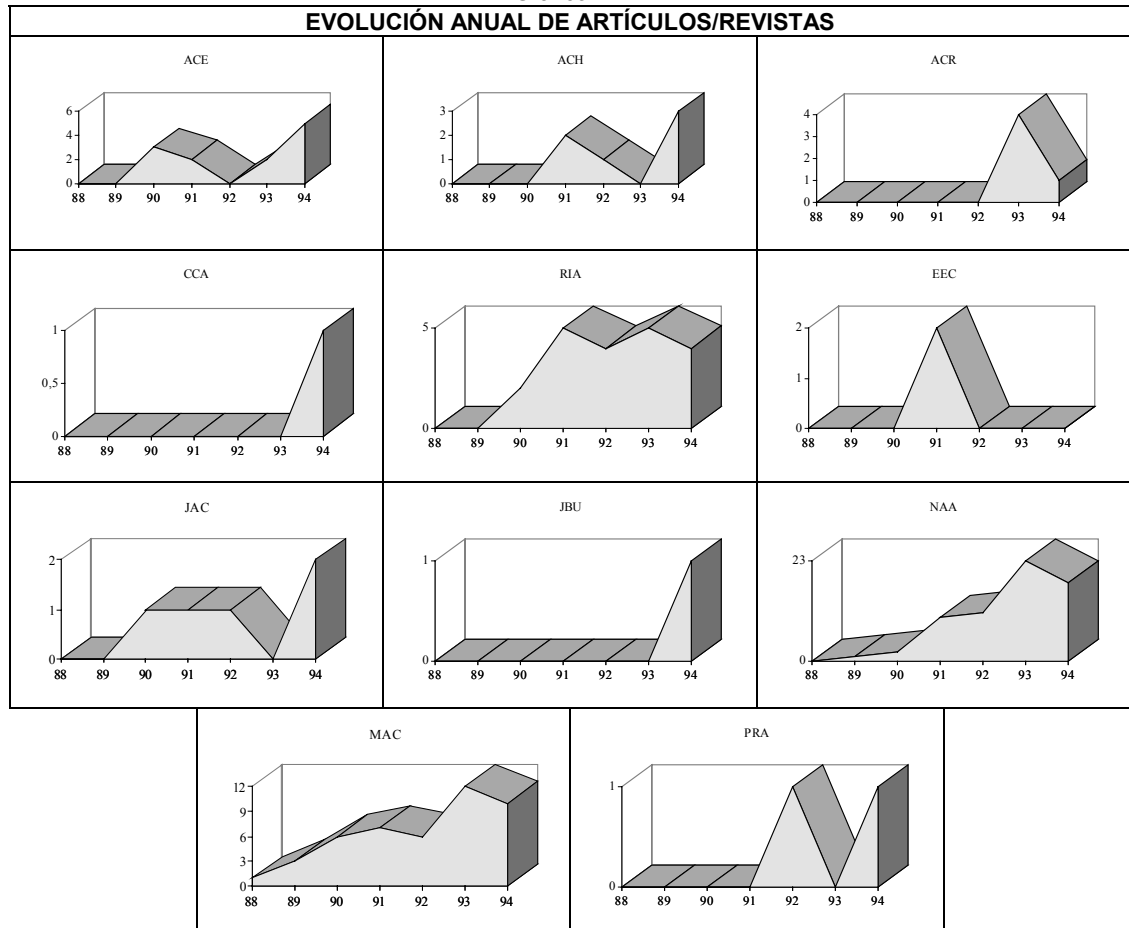
Gráfico 16.



Centrándonos en la revista más representativa de cada año, se aprecia que en el trienio 88-90, destaca Management Accounting London, mientras que en los cuatro años restantes, la vanguardia de publicaciones se mantiene en la revista Management Accounting (NAA).

La evolución de las publicaciones en cada una de las revistas, aparecen en el Gráfico 17.

Gráfico 17.



3.2.2. REVISTAS/ÁREAS DE INVESTIGACIÓN.

Las revistas con mayor número de artículos, con respecto a cada una de las áreas de investigación, son las siguientes: (los porcentajes están calculados sobre el total de artículos de cada área)

ÁREA 1. CONCEPTOS GENERALES DEL ABC: Accountancy (ACE), con 33,3 %

ÁREA 2. CÁLCULO DE COSTES: Management Accounting (NAA), 31,6 %

ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES: Management Accounting London (MAC), con 38,5%

ÁREA 4. MERCADO: Management Accounting (NAA), con 40%

VICENTE M. RIPOLL FELIU Y CARMEN TAMARIT AZNAR. DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD. UNIVERSIDAD DE VALENCIA. ESPAÑA.

ÁREA 5. INVESTIGACIÓN TEÓRICA: Management Accounting (NAA), con 60%
 ÁREA 6. TEMAS EMERGENTES: Management Accounting (NAA), con 47,6%
 ÁREA 7. INDUSTRIA: Management Accounting (NAA), con 63,3 %
 ÁREA 8. SERVICIOS: CMA Magazine (RIA) y Management Accounting (NAA), con 31,5%
 ÁREA 9. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA: Management Accounting (NAA), con 42,9 %

El área de investigación predominante en cada una de las revistas es la siguiente (los porcentajes están calculados sobre el total de publicaciones de cada revista):

- * Accountancy (ACE): ÁREA 1 CONCEPTOS GENERALES DEL ABC, que contiene el 41,7%
- * Accounting Horizons (ACH): ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES, con el 66,6%
- * Accounting Review (ACR). ÁREA 2. CÁLCULO DE COSTES, recogiendo el 60% de trabajos.
- * CA Magazine (CCA): ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES, con el 100% de publicaciones.
- * CA Magazine (RIA): ÁREA 8. SERVICIOS, que representa el 30% de los artículos.
- * Engineering Economist (EEC): ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES, con el 100% de trabajos.
- * Journal of Accountancy (JAC). Las publicaciones de esta revista se reparten de manera proporcional entre las siguientes áreas: ÁREA 2. CALCULO DE COSTES, ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES, ÁREA 7. INDUSTRIA, ÁREA 8. SERVICIOS, ÁREA 9. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA.
- * Journal of Business Research (JBU): ÁREA 4. MERCADO, con el 100% de publicaciones.
- * Management Accounting (NAA): ÁREA 7. INDUSTRIA, recogiendo el 29,2% de artículos.
- * Management Accounting London (MAC): ÁREA 3. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES, que representa el 22,2% de trabajos.
- * Practical Accountant (PRA). Estas publicaciones se centran, de forma igualitaria, en las siguientes áreas: ÁREA 4. MERCADO y ÁREA 9. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA.

4. CONSIDERACIONES FINALES.

Tras haber realizado el presente estudio, podemos extraer las siguientes conclusiones:

La importancia del sistema de costes basado en las actividades en el ámbito de la Contabilidad, se constata en los 164 artículos extraídos del periodo analizado, destacando la revista Management Accounting (NAA) por contener un mayor número de trabajos.

Aunque los estudios teóricos prevalecen sobre los empíricos, es destacable la importancia que están adquiriendo estos últimos, al representar un 38,4% de la muestra. Con respecto a este tema indicar que en el terreno de la investigación, la proximidad entre trabajos teóricos y empíricos es aun mayor, al centrarse en el campo empírico un 48,3 % de los trabajos, frente a un 51,7% teóricos.

Dentro del grupo de artículos teóricos, el tema que genera un mayor interés es la importancia de la información suministrada por el ABC para la PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES. Ello nos manifiesta la existencia de una visión generalizada que el ABC, no se trata únicamente de un método de cálculo de costes cuyo máximo objetivo es lograr la exactitud, sino que se trata de un sistema de gestión empresarial, englobando desde el cálculo del coste de cualquier objetivo de costes hasta el suministro de cualquier tipo de información para la gestión empresarial.

Con respecto a los artículos empíricos, el mayor número de experiencias de implantación del ABC han acontecido en empresas industriales, justificado por la aplicación tradicional de sistemas de costes a dicha área; sin embargo, hay que destacar que el sistema basado en las actividades se está expandiendo al área de servicios, como así lo demuestra el 30,2 % de publicaciones analizadas.

En definitiva, queremos indicar que el sistema de costes basado en las actividades, cuya finalidad es facilitar a la Alta Dirección información relevante y oportuna para la toma de decisiones, constituye un tema de gran interés tanto para académicos como para profesionales, constatado por los estudios y experiencias publicados sobre el tema de forma creciente con el paso de los años.

5. BIBLIOGRAFÍA.

CASTELLÓ TALIANI, E.; DOMENECH CASANS, D.; MONTESINOS JULVE, V.; RIPOLL FELIU, V. "La investigación en Contabilidad de Costes en el Período 1980-1985". 2º Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Editado con la colaboración de la Consejería de Hacienda y Economía del Principado de Asturias. Oviedo. Abril, 1986.

RIPOLL FELIU, V. "Contabilidad de Gestión: Evolución, Desarrollo e Investigación en España". Incorporado en la I Jornada de Contabilidad de Gestión. Costes, Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual. Editado con la colaboración de Caja Rural de Valencia. Valencia. Abril, 1992.