

**COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES
TRABAJO BASE AREA CONTABILIDAD DE GESTION**

AREA: ADMINISTRACION

SUB AREA: V.D: ESTRATEGIA, PRODUCCION Y SERVICIO

TEMA: 5. EL COSTEO ABC. OTRAS FORMAS DE COSTEO

21° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

TUCUMAN: 28, 29 y 30 DE SEPTIEMBRE DE 2016

REPUBLICA ARGENTINA

AUTORES:

CONSEJO ASESOR: CARRIZO, Alejandro Rogelio

DIRECTOR DE AREA: ROBSON, Cynthia Margarita. Entre Ríos 458 – 8° “A” – Rosario –

TE: 0341-4402814. cynthiamrobson@gmail.com

INVESTIGADORES: LAMI, Luis Alberto. José Martí 658 Dto. 2 – CABA – TE: 011-46117016

luislami@yahoo.com

MORENO, César Gabriel. Barrio Parque Belgrano – Block A – Dto. 5 –
2° etapa – Salta- TE: 0387-4253378. cesarmoreno@yahoo.com.ar

NANA, Carlos Alberto. Membrillar 275 – 8° “F” – CABA – TE: 011-63808160

cnana@consejo.org.ar

JOVENES INVESTIGADORES:

GAIDA, María Lorena. Manzana 525 “A” – Casa 11 – Barrio
El Huaico – Salta – TE: 0387-4952396.

lorenagaida@gmail.com

PANTANO, Raúl Andrés. Mariano Moreno (este) 663 – Capital. San
Juan. TE: 0264-4227545 – andrespantano@gmail.com

SOTO, Yesica Romina. San José 656 – CABA – TE: 011-156-5696177.
ysoto@imrconsulting.com

COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES
TRABAJO BASE AREA CONTABILIDAD DE GESTION

AREA: ADMINISTRACION

SUB AREA: V.D: ESTRATEGIA, PRODUCCION Y SERVICIO

TEMA: 5. EL COSTEO ABC. OTRAS FORMAS DE COSTEO

21° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS
TUCUMAN: 28, 29 y 30 DE SEPTIEMBRE DE 2016
REPUBLICA ARGENTINA

INDICE

Introducción
Trabajos Empíricos
Enfoque Teórico
Método de Caso
Conclusiones
Notas Bibliográficas

RESUMEN

A partir de los años 90, Kaplan y Cooper (1999) (1) desarrollaron el Costeo Basado en Actividades (ABC, por sus siglas en inglés: *Activity Based Costing*). Es una herramienta de costeo que utiliza inductores para trasladar el valor acumulado en dichas actividades a los productos. Establece que son justamente las actividades y no los factores, como en el método tradicional, las que consumen los recursos. El gerenciamiento por actividades (ABM, por sus siglas en inglés: *Activity Based Management*) es la herramienta de gestión que se corresponde con dicho costeo.

El presente trabajo tiene como objetivo recopilar en la literatura de habla hispana, preferentemente, publicaciones, de carácter académico y/o profesional, entre los años 2000 y 2015, que traten el Costeo Basado en Actividades para determinar el estado actual de esta línea de investigación en Latinoamérica; consiste en una investigación de carácter exploratorio llevada a cabo por los investigadores del área. La búsqueda se realizó por internet en sitios de libre acceso a sus publicaciones, sin pretender abarcar la totalidad de artículos publicados sobre el tema ABC y ABM.

PALABRAS CLAVE

COSTOS – COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES – ABC – CONTABILIDAD DE GESTION

INTRODUCCION

La contabilidad de costos ha evolucionado, en los últimos treinta años, al compás de los cambios socioeconómicos producidos por la globalización y las sucesivas crisis a nivel mundial. La información contable es analizada de nuevas maneras: a la tradicional utilización de la información para la determinación del costo del producto para valuación de inventarios, se

agregan áreas en gestión como la presupuestación y control y otras técnicas modernas de reducción de costos.

Con este nuevo enfoque ha cambiado también su denominación llamándose contabilidad de gestión, contabilidad administrativa, contabilidad gerencial y contabilidad de costos; estos términos suelen usarse indistintamente.

En cuanto a la investigación en contabilidad de gestión suelen encontrarse, según la literatura (Lunkes *et al*, 2011a (2); Salgado-Castillo, 2011 (3)), tres grandes líneas o áreas:

a) Costos: incluye 1- contabilidad de costos (distribución costos indirectos, costos conjuntos, capacidad, ABC);
2- costos gerenciales (variaciones de costos, costos para la toma de decisiones);
3- gestión estratégica de costos (gestión por procesos, gestión por actividades ABM)

b) Planeamiento y Control: incluye 1- presupuesto: empresarial, base cero, por actividades, *beyond budgeting*;
2- presupuesto de capital: decisiones de inversión, métodos de análisis de inversión (TIR, tasa de retorno contable, flujo de caja descontado);
3- medición y evaluación de desempeño: cuadro de mando integral o *Balance Scorecard*;
4- control organizacional: estudios con aplicaciones de controles internos y trabajos sobre áreas de responsabilidad (intra-organizacional);
5- control internacional: estudios relacionados con controles en diferentes culturas y países (inter-organizacional)

c) Otros: comprende 1- Sistemas de información contable: (ERP),
2- *Benchmarking*,
3- Calidad total (TQM),
4- *Just in time* (JIT),
5- Teoría de las restricciones (TOC),
6- enseñanza y docencia,
7- contabilidad gerencial estratégica,
8- precios de transferencia y precios de venta,
9- estudios sobre contabilidad gerencial y
10- análisis de indicadores financieros

El objetivo del trabajo que presentamos es identificar artículos o publicaciones, sean de reflexión, de revisión o de investigación, sobre el método de costeo llamado COSTOS BASADOS EN ACTIVIDADES (ABC); este tema se encuentra en la línea de investigación Costos, según la clasificación anteriormente comentada, dentro del sub-tema Contabilidad de Costos.

Como herramienta de gestión, los costos ABC, se corresponden con GESTION POR ACTIVIDADES (ABM), ubicada dentro de la misma línea de investigación, en el sub-tema Gestión Estratégica de Costos, que también se incluye en el presente plan de trabajo.

Tradicionalmente, los costos indirectos se atribuyen a los productos o servicios utilizando como base de distribución un volumen determinado (producción o ventas) u otras variables directas que guardan cierta proporcionalidad con el volumen (mano de obra directa, materias primas, horas). Con Costos ABC se evalúa la gestión empresarial permitiendo la identificación de las distintas actividades que una organización realiza para producir, distribuir, comercializar un producto o servicio: son estas tareas o acciones las que agregan valor a ese producto o servicio.

Esta herramienta, planteada por Kaplan y Cooper a principios de los años noventa, es novedosa en el sentido que la distribución de los costos indirectos se hace a través de inductores o generadores de costos, representativos de esas actividades identificadas, que trasladan el valor de las mismas a los productos o servicios.

La metodología utilizada fue la búsqueda por internet en sitios de libre acceso a sus publicaciones, por ejemplo, Scielo, ISI (International Statistical Institute) u otras, utilizando las voces “contabilidad de gestión”, “costeo basado en actividades”, y otros criterios de idioma y ámbito geográfico (Iberoamérica), entre los años 2000 y 2015, no distinguiendo entre artículos de origen académico o profesional; y la profundización de los temas elegidos, costos ABC y el ABM, se realizó a través de la lectura y análisis de los artículos seleccionados y se identificaron y tabularon según sean de enfoque teórico (reflexión o revisión), investigación empírica o método del caso.

La cantidad de artículos está limitado al aporte que cada uno de los investigadores del Área pudo realizar; no se pretendió realizar un relevamiento de toda la literatura existente sobre el tema COSTOS ABC y GESTION ABM, como tampoco dejar de lado autores reconocidos dentro de la literatura.

El trabajo se estructura de la siguiente manera: luego de la presente introducción, en el segundo apartado (Trabajos Empíricos), se muestran las investigaciones empíricas realizadas sobre las líneas de investigación en contabilidad de gestión; en el tercer apartado (Enfoque Teórico) se analiza la evolución de la contabilidad de gestión hasta derivar en la conceptualización teórica del ABC y ABM; en el cuarto apartado (Método de Caso) se mencionan casos de aplicación del ABC en empresas variadas; las conclusiones se incluirán al final, en el apartado seis.

TRABAJOS EMPIRICOS

En este apartado se clasificaron aquellos artículos que respondían a un carácter empírico. Un primer grupo de artículos releva información sobre contabilidad de gestión. Así es que, Lunkes *et al* (2011a) (2) y Salgado-Castillo (2011) (3), relevaron artículos de contabilidad de gestión publicados en revistas para clasificarlos según las tres grandes clasificaciones: costos, presupuesto y control, y otros. Y dentro de ellas, en las subclasificaciones mencionadas en el apartado de Introducción.

Lunkes *et al* (2011a) (2) reconocen, además, los cambios producidos en la contabilidad de gestión desde los años 60 y avanzan en el área de educación de las Universidades, donde se destaca la consolidación de la contabilidad de gestión como disciplina; también mencionan la evolución de la investigación en contabilidad de gestión ampliando la cantidad de ciencias que le dan sustento. Manifiestan que no solo surge de la economía, sino también de las ciencias sociales, sociología, psicología, filosofía, administración y matemáticas.

Por su parte, Lunkes *et al* (2013) (4) intentan confirmar o refutar la tesis de Hopwood y Merchant quienes sostenían que ni en Europa ni en América del Sur se presenta pérdida de importancia de la contabilidad de gestión. Para ello se realizó un análisis de numerosas publicaciones en España y en Brasil; mientras que en España los trabajos analizados exploran grandes instrumentos de gestión, como costos, Cuadro de Mando Integral, presupuestos, en Brasil son más específicos y relativos a la gestión de costos, elaboración de presupuestos de capital y control organizacional. Se detectan oportunidades de mejora en la formación académica y profesional; asimismo, resalta la ausencia de centros especializados en el área de contabilidad gerencial. Otro de sus aportes es su contribución a la comprensión del papel de la contabilidad en las decisiones empresariales.

Salgado Castillo (2010) (5) ubica a la contabilidad de gestión dentro de la "microcontabilidad", en contraposición a la "macrocontabilidad", según su clasificación. Distingue entre la contabilidad financiera, encargada de la elaboración de los estados contables, la contabilidad de costos que brinda información analítica vinculada a los costos de producción, la contabilidad de gestión cuyo objeto es la captación, medición y valoración de la información interna para la toma de decisiones y, por último, la contabilidad de dirección estratégica, en la que se trabaja para propósitos estratégicos de las unidades empresariales.

La investigación en contabilidad de gestión, al decir de Salgado Castillo (2010) (5), reconoce esfuerzos impulsados por España pero que aún falta recorrer un largo camino en la difusión de trabajos en Sudamérica y que deben ser analizados a la luz de las tendencias internacionales. De la misma manera, se evidencia que la contabilidad de gestión no ocupa aun un espacio destacado en las publicaciones de revistas españolas, brasileñas y de lengua española, tal como lo reconocen Lunkes *et al* (2011b) (6). Para estos autores la explicación está en que muchos países, en esta área de investigación, detectan la carencia de formación, y la falta de centros

especializados en el ámbito de la contabilidad de gestión. Sin embargo, resaltan la necesidad de consolidar a la contabilidad de gestión a partir del esfuerzo de investigadores iberoamericanos que promuevan la expansión del marco teórico, metodológico, la inclusión de estudios de casos y el fortalecimiento de la difusión.

Otro grupo de artículos enfocan a las empresas y la utilización del ABC. En América Latina, observamos que en el trabajo realizado por Gonzalez Gonzalez y Bermudez (2010) (7) se preguntan si las Mipymes utilizan herramientas como costos ABC, Balance Scorecard o Teoría de las Restricciones en sus decisiones de creación de valor en empresas de Cali, Colombia. Los hallazgos de estos autores fueron que las Mipymes de la ciudad de Cali, no utilizan solamente información financiera para la toma de decisiones, aunque su utilización varía según tamaño y complejidad; dentro de los indicadores no financieros las Pymes apuntan al cliente. Si bien un alto porcentaje de gerentes manifiesta desconocer, en general, las herramientas gerenciales, los que sí conocen mencionan al ABC y al cuadro de mando integral, desconociendo la teoría de las restricciones.

Lopez Mejia *et al* (2011) (8) muestran a través de estudios para el caso mexicano que las medianas empresas que innovan sus sistemas de costos pueden mejorar su gestión, enfatizando que puede resultar de interés para que las instituciones educativas y los profesionales en contabilidad y gestión reflexionen sobre la oportunidad que tienen de apoyar a las empresas que demandan personal capacitado en sistemas innovadores de gestión como el sistema de costos ABC.

Por su parte, Mejía Argueta y Higueta Salazar (2014) (9) pretendieron documentar diferentes enfoques tradicionales sobre el análisis de costos para mercados emergentes (economías con un ingreso per cápita bajo o medio que están en transición hacia un mayor desarrollo) con el objetivo de hallar brechas y áreas de oportunidad relacionadas con actividades que tienen relación directa con la atención del cliente final. La revisión realizada trata de interpretar el contexto de la creación de valor a partir de analizar la distribución de los costos en torno a la cadena de valor, resaltando la aplicación del ABC en distintos tipos de empresas ubicadas en diversos países de América Latina.

Es así como para Luján y otros (2012) (10) los sistemas de costos convencionales soportan críticas por no brindar información relevante y oportuna para la toma de decisiones empresarias. Señalan que el objetivo del ABC/ABM es mejorar el cálculo de costos e identificar, analizar y suprimir las actividades que no generan valor a la organización. Del estudio que han realizado se identifican dos áreas de investigación: investigación teórica (cálculo de costos, planificación, control y toma de decisiones, otros) y el área de investigación empírica (en industrias, servicios y otros). Estos autores hallaron que las áreas de mayor interés son ABC/ABM en el sector servicios, luego el desarrollo en empresas industriales y, por último, el sistema basado en actividades; y lo menos tratado es el uso del sistema para cálculo de costos.

Por último, en un tercer grupo dentro de este apartado, se evidencia la aparición de otras metodologías de gestión. Tal el caso de Lunkes *et al* (2011b) (6) quienes, en su análisis de publicaciones realizadas en revistas editadas de España, Brasil y otros en lengua española, obtienen como resultado que en España y otros países de habla hispana Calidad Total es un tema destacado, mientras que en Brasil no ocupa un lugar de predominio.

En la misma línea, Lunkes y *otros* (2011a) (2), agregan que los investigadores tienden a la búsqueda de temas periféricos, en comparación con los costos y la planificación y control.

Mejía Argueta y Higuera Salazar (2014) (9) concluyen que la revisión bibliográfica, por ellos realizada, resalta oportunidades para enriquecer el conocimiento y diseñar metodologías especiales, como las modificaciones del ABC a través del ABM y TDABC, dependiente del tiempo real para realizar actividades.

ENFOQUE TEORICO

Es este apartado se clasificaron aquellos artículos publicados con un enfoque teórico o de opinión. A su vez, se subdividieron entre los que trataban la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión y su relación con el ABC/ABM, y, aquellos que relacionan el ABC/ABM con otras metodologías de gestión, tales como Calidad Total y Time Driven ABC, entre otras.

Para Machado Rivera (2002) (11) la contabilidad de gestión se ha limitado a sistemas de registro, y la contabilidad de costos se dirige al cálculo de utilidad de un negocio y a la determinación del precio de un bien o servicio. La gestión de costos es una función de carácter estratégico y la contabilidad y el control de gestión son instrumentos para el seguimiento de los costos por actividad (ABC). Identifica actividades de nivel primario y secundario, las que añaden valor o no, o que contribuyen a la generación de rentabilidad. Afirma, además, que la gestión de costos basados en actividades determina la causalidad de los costos en relación a las actividades y procesos en que se consumen medido en función a los elementos estratégicos que expresan eficiencia, efectividad, calidad, economía y competitividad.

Las Pymes ejercen más influencia en el comportamiento de costos operacionales que en los estructurales; estos últimos dependen del nivel de inversión, desarrollo tecnológico, entre otros. Morillo Moreno (2003) (12) reconoce los esfuerzos de la contabilidad de gestión por controlar los costos de producción como alternativa para crear ventaja sobre la competencia e incrementar los márgenes de utilidad de las empresas. Para esta autora, el ABC aporta información cuantitativa al calcular los costos de bienes y servicios a través de la actividad; se centra en hallar las causas por las cuales se generan costos que no agregan valor. Además, establece que en la Administración Basada en Actividades (ABM), también llamada gestión por actividades, los costos son consecuencia de la realización de actividades a partir de los recursos que utiliza, siendo el factor determinante de los costos la actividad que desarrolla la empresa.

En Freitas Díaz (2009) (13), la autora parte de la premisa que los procesos de globalización y de innovación tecnológica generan cambios significativos en las organizaciones; estos cambios demandan la necesidad de brindar productos y servicios de óptima calidad que satisfagan las expectativas de los clientes. Reconoce la posibilidad de disminuir los costos totales de la organización a través de la administración de costos de calidad.

Carlos Mallo (2012) (14) y Tony Adkins (2015) (15) concuerdan al señalar que la complejidad de implementación del ABC hizo que Kaplan y Anderson desarrollaran un nuevo modelo de costo basado en el tiempo invertido por actividad (*Time-Driven ABC*), serie de ecuaciones temporales lineales aditivas que tiene como factor principal el tiempo necesario para realizar cada actividad. Plantean que este método es más conveniente para entender la capacidad ociosa o estimada de la empresa ayudando a identificar recursos ineficientes.

Capasso y Marchione (2005) (16) establecen que cualquier tarea de gerenciamiento o administración de una organización debe comenzar por el conocimiento y entendimiento de las distintas funciones que la misma realiza; algunas de las cuales podrán ser más importantes que otras. Para ello proponen un *ActivityBasedScorecard* (ABS) como instrumento de comunicación de los objetivos, alcances y dimensiones que se persiguen en cada una de las actividades identificadas, jerarquizadas y justificadas. Disponer de la información jerarquizada por tareas permite al responsable de las decisiones dedicar sus mayores esfuerzos a las funciones con mayor importancia relativa dentro de la organización. Plantean las cuatro perspectivas del Cuadro de Mando Integral para aplicarlo a este modelo: financiera, cliente, procesos internos de los negocios y aprendizaje y crecimiento.

Otro aspecto destacable en la revisión llevada a cabo, es el relativo a Calidad Total. Freitas Díaz (2009) (13) menciona que los principales países en los que se centran las investigaciones empíricas sobre el tema son España y Cuba, los cuales reconocen la importancia que las empresas dan a los costos de calidad. Estos representan un alto porcentaje en la estructura de costos de las organizaciones por lo que, según establece, se hace necesario implantar sistemas de gestión basado en el análisis de costos de calidad.

Respecto al TDABC, Adkins (2015) (15) concluye que genera mejores y más rápidas decisiones de negocio, permitiendo enfocarse en la reducción de la duración del tiempo. El modelo tradicional de ABC es más adecuado para obtener el costo de los productos o servicios, pero el TDABC ofrece ventajas en alcanzar algunas metas, por lo que no deben considerarse excluyentes entre sí, sino complementarios. Mallo (2012) (14) agrega que este modelo de TDABC es fácilmente adaptable a las empresas actuales y compatibles con la configuración informática *EnterpriseResourcePlanning* (ERP).

METODO DE CASO

En este cuarto apartado se clasificaron aquellos artículos que trataron la aplicación del ABC en empresas específicas en diferentes países: Perú, Venezuela, Colombia.

Cherres Juárez (2010) (17), sostiene que el ABC se utiliza, en Perú, cada vez más como una herramienta de gestión tendiente a optimizar los procesos internos y el uso de recursos; aunque se requiere de una metodología adecuada para su implementación. Algunos de los hallazgos, mencionados por el autor en una empresa industrial del sector metalmeccánico de Perú, son que las consecuencias de aplicar el sistema ABC en las empresas conlleva a mejoras en costos, en calidad, en tiempos de ciclos productivos y rentabilidad y que comienzan a observarse otros usos del sistema ABC con el propósito de reducir los costos de la cadena de suministros. Resalta la minimización del riesgo al fracaso en el proceso de implementación del modelo ABC si se consideran factores tales como las características de la organización, la complejidad de las actividades y la diversidad de los productos. Algunos costos como el consumo de energía eléctrica o el servicio de vigilancia requieren de un análisis especial para determinar con exactitud qué proporción de su costo se utiliza en cada actividad o producto.

En el caso de Venezuela, Valera Villegas y Morillo Moreno (2009) (18), reconocen que el impacto de los procesos de globalización de los mercados internacionales hace que, el gerenciamiento de costos en escenarios cambiantes, da lugar a un análisis de la cadena de valor, a un análisis de posicionamiento estratégico y a un análisis de causales de costos. Las herramientas de la contabilidad de gestión, incluido el ABC, manejan una serie de factores críticos de éxito para cada área clave del negocio, así como una lista de indicadores que miden el alcance de los objetivos organizacionales y sin duda, un eficiente manejo de recursos y costos. Dentro del rubro ganadero, este trabajo realizado en una empresa venezolana dedicada a la producción de leche y al ganado en pie, determinan que el sistema ABC diseñado, en lugar de centrarse únicamente en la acumulación de costos indirectos por centros de costos, acumula costos en función de las actuaciones inherentes a los procesos de realización de los productos.

En el mismo sentido, Aristizábal Marín *et al* (2012) (19), los sistemas de costos ABC surgieron para satisfacer la necesidad de información fidedigna respecto a la acumulación de costos y su asignación a productos, servicios, clientes y canales de distribución, como respuesta a la mayor complejidad de los productos y servicios y de sus sistemas productivos. En su trabajo sobre el sector energético en Colombia, en el que diversos eslabones que conforman la cadena de valor posee su propia estructura de costos y de precios (tarifas), concluye que con el sistema de costeo ABC no sólo pueden ser tomadas decisiones tendientes a la mejora del perfil económico de las actividades y, por lo tanto, de la tarifa y el retorno del accionista, sino que también pueden ser utilizadas para lograr una tarifa de la energía mejor alineada a procesos y a cada tipo de cliente en particular, eliminado los subsidios cruzados.

CONCLUSIONES

Del trabajo realizado se evidencia que la contabilidad de gestión no ocupa aun un espacio destacado en las publicaciones de revistas españolas, brasileñas y de lengua española, tal como lo reconocen Lunkes *et al* (2011b) (6). Ellos detectan la carencia de formación en investigación, y la poca existencia de centros especializados en el ámbito de la contabilidad de gestión.

A su vez se rescata a la Contabilidad de Gestión como disciplina dinámica capaz de ofrecer continuos desarrollos en la práctica de gestión de empresas, lo que da lugar a la búsqueda de ventajas competitivas que permitan a las organizaciones perdurar en el tiempo (Freitas Diaz, 2009) (13).

Los estudios realizados en Venezuela y Colombia, mencionados anteriormente, permiten concluir que el sistema de costeo ABC no sólo puede ser tomado en decisiones tendientes a la mejora del perfil económico a nivel de actividad, sino que también puede permitir alinear los procesos, los productos y los servicios, e incluso en costos de la calidad.

Finalmente, se reconoce que el sistema de costos ABC es una de las líneas de investigación más estudiada, dentro de la Contabilidad de Gestión. Y, en sintonía con Lunkes *et al* (2011b) (6), se recomienda a los investigadores iberoamericanos promover la expansión del marco teórico, metodológico, la inclusión de estudios de casos y el fortalecimiento de la difusión.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Kaplan, R. y Cooper, R. (1999). "Coste y Efecto. Cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad". Gestión 2000 S.A.
- (2) Lunkes R.; Ripoll-Feliu V.y Silva da Rosa, F (2011a). Contabilidad de Gestión: Un estudio en Revistas de Brasil, España y de lengua española. Contabilidade e Organizações, vol. 5 n. 13 (2011) p. 132-150. <http://www.spell.org.br/documentos/download/4948>. Consultado el 08/06/2015
- (3) Salgado-Castillo, J. A. (2011). Tendencias de investigación en contabilidad de gestión en Iberoamérica (1998-2008). Cuadernos de Contabilidad, 12 (30), 273-305
- (4) Lunkes R.; Ripoll-Feliu V.y Silva da Rosa, F. (2013). Estudio de las publicaciones sobre Contabilidad de Gestión en Brasil y España. Revista Contabilidad Financiera USP, Sao Paulo, V. 24, n° 61, p. 11-26
- (5) Salgado-Castillo, J. A. (2010). Aproximación general para el análisis de tendencias en la contabilidad de gestión en Iberoamérica. Cuadernos de Contabilidad, 11 (28), 19-40, Pontificia Universidad Javeriana. [Fecha de consulta: 4 de Septiembre de 2015]. Disponible en:<http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0123-14722010000200002&script=sci_arttext.
- (6) Lunkes R.; Ripoll-Feliu V.y Silva da Rosa, F. (2011b). Pesquisa científica em contabilidade gerencial: estudo comparativo entre Espanha e Brasil
- (7) González González, P. y Bermúdez, T (2010). Fuentes de Información, Indicadores y herramientas más usadas por gerentes de MIPYME en Cali, Colombia. Scielo.org Contaduría y Administración versión impresa ISSN 0186-1042. Contad. Adm no.232. México.
- (8) López-Mejía, María Rosa; Gómez-Martínez, Alicia & Marín-Hernández, Salvador (2011). Sistema de costos ABC en la mediana empresa industrial mexicana. Cuadernos de Contabilidad, 12 (30), 23-43.
- (9) Mejía Argueta, C. y Higueta Salazar, C. (2014). Costo de servir como variable de decisión estratégica en el diseño de estrategias de atención a canales de mercados emergentes. <http://dx.doi.org/10.1016/j.estger.2014.08.06>. Consultado el 03/04/2015
- (10) Luján, Y., Ripoll Feliu, V. y Aznar, C. (2012). Análisis en el ISSI Web of Knowledge de los artículos sobre el sistema de costes y gestión basado en actividades (período 2000-2010). Revista Harvard Deusto Business Research. V.1, N° 2, p. 112-131
- (11) Machado Rivera, M. (2002). De la Contabilidad de costos al control de gestión. VII Encuentro Internacional de las Ciencias Económicas. Camaguey, Cuba.

- (12) Morillo Moreno, M. (2003). Factores determinantes del nivel de costos en las PYMES. Revista Visión Gerencial. CIDE. N° 2, volumen 2, ISSN: 1317-8822. En: www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/25043/2/articulo_3.pdf; última consulta el 21/04/2015.
- (13) Freitas Díaz, S. (2009). Investigación empírica en contabilidad de gestión, estrategia para el estudio de los costos de calidad en las organizaciones. Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura [en línea], XV (Julio-Diciembre): [Fecha de consulta: 4 de junio de 2015] Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36412216010>> ISSN 1315-3617
- (14) Mallo, C. (2012). El nuevo/viejo paradigma: Costes basado en el tiempo invertido por actividad. Costos y Gestión, Revista digital del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Año XXI – N° 84 – ISSN 0327-5345
- (15) Adkins, Tony. Cinco mitos acerca del costeo basado en actividades. <http://bicongroup.com/cinco-mitos-acerca-del-costeo-basado-en-actividades>. Consultado el 10/06/2015
- (16) Capasso, C. y Marchione, J. (2005). Gestión ABS. Los desafíos de la Gestión de Costos en el Siglo XXI. Volumen 1. XXVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos.
- (17) Cherres Juárez, S. L. (2010). Un caso de aplicación del sistema ABC en una empresa peruana: FRENOSA. Contabilidad y Negocios. Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas. V. 5, N° 10. ISSN 1992-1896
- (18) Valera Villegas, M.A. y Morillo Moreno, M. (2009). Un sistema de costos basado en actividades para las unidades de explotación pecuaria de doble propósito. Caso: Agropecuaria El Lago, SA. Revista INNOVAR. Vol. 19, No. 35. Venezuela. Consultada el 03/04/2015
- (19) Aristizábal Marín, C.; Ramírez Reyes, G.; Muñoz Piedrahita, J. A. (2012). Sistema de costeo ABC para empresas del sector eléctrico que actúen como operadores de red. Scientia et Technica Año XVII, N°52. ISSN 0122-1701