

Optimización de Costes en el Sector Hotelero Español: Aplicabilidad del ABC/ABM

Vicente M. Ripoll Feliu

Valença – Espanha
Director de IMACCEv – Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes
Departamento de Contabilidad – Facultad de Economía
Universidad de Valencia (Espanha)¹
vicente.ripoll@uv.es

Carmen Tamarit Aznar

Valença – Espanha
Miembro del Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes
Departamento de Contabilidad – Facultad de Economía
Universidad de Valencia (Espanha)¹
carmen.tamarit@uv.es

Yolanda Barber Luján

Valença - Espanha
Miembro del Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes
yobarlu@postal.uv.es

Resumen

España es uno de los destinos preferidos por los turistas de Europa, justificado por el número de visitantes que recibe, número de pernoctaciones que registra y el aporte económico que genera para el país. Sin embargo, durante el año 2011, los hoteles españoles registraron un ligero incremento, en relación al 2010, en aspectos como pernoctaciones, grado de ocupación y contribución a la Balanza de Pagos. Ello puede estar motivado por la elevada competencia, la apertura de nuevos mercados, la crisis económica internacional, el aumento de la oferta hotelera y la subida de los precios de servicios complementarios.

El presente trabajo trata de analizar, mediante una revisión de las publicaciones aparecidas en las revistas de

mayor índice de impacto, la preocupación del sector por el Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades (ABC/ABM), como herramienta destinada a examinar y optimizar los costes empresariales.

Los resultados reflejan que el hecho de centrarse en la calidad en la prestación del servicio al cliente, conlleva a que se traslade a un segundo plano la necesidad de disponer de un sistema de gestión. Sin embargo, se observa un gran interés por los estudios empíricos en empresas de servicios que desarrollan el ABC/ABM.

Palabras Clave: Sistema ABC/ABM, Sector Hotelero, Revistas JCR

Abstract

Spain is one of the preferred destinations by European tourists, justified by the number of visitors it receives, number of overnight stays that it registers and the economic contribution that it generates for the country. Nevertheless, during the year 2011, the Spanish hotels registered only a slight increase, in relation to 2010, in aspects as overnight stays, occupation degree and contribution to the Scale of Payments. This scarce variation, can be motivated by the high competence, the opening of new markets, the economic international crisis, the increase of the hotel offer and the raise of the prices of complementary services.

The present work tries to analyse, by means of a review of the publications appeared in the major index impact magazines, the worry of the sector for the Cost System and Activity Based Costing Systems (ABC/ABM), as a tool destined to examine and optimize the managerial costs.

The results reflect that the fact of focusing more on the client, where the quality in the service is a basic attribute, carries to move to the background the need to have an information management system. Nevertheless, a great interest is observed in the empirical studies in companies of services that develop the ABC/ABM.

Key words: ABC/ABM System, Hotel Sector, JCR Magazine

¹ Universidad de Valencia - Avd de la Universitat, s/n, 46100 – Burjasot – Valencia - Espanha

1. Introducción

España continúa siendo uno de los destinos líderes de Europa, justificado por el número de visitantes que recibe, por el número de pernoctaciones que registra y por el aporte económico que genera para el país. Ello, ha motivado, que la industria turística ocupe las primeras posiciones en la economía española, debido a su contribución al Producto Interior Bruto y a su capacidad para generar empleo.

A pesar de ello, y centrándonos en el sector hotelero, al analizar la información suministrada por el Instituto de Estudios Turísticos (2011), se observa que, los hoteles españoles registraron, en el 2011, un lento crecimiento con respecto al año 2010, tanto en el grado de ocupación como en la contribución del turismo a la Balanza de Pagos.

A su vez, el entorno económico turbulento en el que se mueven dichas organizaciones, está sujeto a una intensa competencia, apertura de nuevos mercados, una crisis económica internacional, un aumento en la oferta hotelera y un incremento de los precios de los servicios complementarios.

Dada la importancia del sector hotelero para la economía española y, detectando el lento crecimiento que ha experimentado en el año 2011 con respecto al 2010, el presente trabajo analiza, mediante una revisión de las publicaciones aparecidas en las revistas de mayor índice de impacto, la reacción del sector frente a dicha situación, analizando, para ello, el grado de aplicación del Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades (ABC/ABM) en hoteles, como herramienta destinada a examinar y optimizar los costes.

2. Situación Actual del Sector Hotelero

El turismo internacional ha aumentado, tal y como ponemos de manifiesto en la Tabla 1, en un 4,6% durante el año 2011 respecto al año anterior, tal y como señala la Organización Mundial de Turismo (2012).

Al analizar los destinos turísticos del mundo que ocupan las primeras posiciones, se observa, en la Tabla 2, que España se encuentra dentro de los primeros, ocupando la cuarta posición con un total de 56,7 millones de llegadas de turistas internacionales en el año 2011, aumentando en un 7,6% respecto a los datos correspondientes al año 2010, como pone de manifiesto la OMT (2012).

Tabla 1: Llegadas de turistas internacionales

Año 2011			
	Millones de turistas	Cuota de Mercado (%)	Variación del año 2011
Mundo	983	100	+ 4,6
Europa	504	51,3	+ 6,2
Asia y el Pacífico	217	21,7	+ 6,1
América	156,6	15,9	+ 3,9
África	5,1	+ 0,9	+ 0,9
Oriente Medio	55,4	5,6	- 8

Fuente: Elaboración propia

Tabla 2: Llegadas de turistas internacionales en los principales destinos turísticos

Año 2011		
Países	Llegadas de turistas internacionales (millones)	Variación del año 2011 respecto al 2010
1. Francia	79,5	+ 3,0
2. Estados Unidos	62,3	+ 4,2
3. China	57,6	+ 3,4
4. España	56,7	+ 7,6
5. Italia	46,1	+ 5,7
6. Turquía	29,3	+ 8,7
7. Reino Unido	29,2	+ 3,2
8. Alemania	28,4	+ 5,5
9. Malasia	24,7	+ 0,6
10. México	23,4	+ 0,5

Fuente: Elaboración propia

Si nos centramos en los movimientos turísticos, facilitados por el Instituto de Estudios Turísticos (2012), en fronteras españolas, se observa un total de visitantes extranjeros, como se pone de relieve en la Tabla 3, de 93.767.099, de los cuales el 58,7% son turistas (visitantes que permanecen, una noche por lo menos, en un medio de alojamiento colectivo o privado, en el país visitado) y el resto, excursionistas (visitantes que no pernocta, en un medio de alojamiento colectivo o privado, en el país visitado).

Al profundizar en los visitantes extranjeros que permanecen, una noche por lo menos, en un medio de alojamiento colectivo o privado en España, se aprecia, en la Tabla 4, que el turista extranjero prefiere como vía de acceso el aeropuerto, su procedencia es, mayoritariamente, de residentes en el Reino Unido y Alemania y, las comunidades autónomas españolas más visitadas son Cataluña, Islas Baleares y Canarias.

Tabla 3: Movimientos turísticos en fronteras españolas

Año 2012			
Concepto	%	Total	Variación del año 2012 respecto al 2011 (%)
Visitantes extranjeros	100	93.767.099	+ 0,1
Turistas	58,7	55.062.408	+ 2,9
Excursionistas	41,3	38.704.689	- 3,7

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4: Características de los turistas extranjeros en España IET (2012)

Año 2012			
Concepto		Total	Variación del año 2012 respecto al 2011 (%)
Turistas extranjeros	%	55.062.408	+ 2,9
Vías de acceso			
Aeropuerto	82,7	44.084.800	+ 3,8
Carretera	15	9.677.759	+ 1,2
Puerto	2	1.178.383	- 13,1
Ferrocarril	0,2	121.464	- 7,7
País de residencia			
Alemania	16,23	8.936.041	+ 3,9
Bélgica	2,95	1.626.036	- 2,8
Francia	5,46	8.510.744	+ 6,6
Italia	6,22	3.424.559	- 4,1
Irlanda	2,08	1.148.017	- 7,4
Países Bajos	4,45	2.447.992	- 8,4
Portugal	3,22	1.774.802	- 0,7
Reino Unido	23,86	13.135.314	+ 0,8
Suiza	2,54	1.398.832	+ 8,2
Países Nórdicos	6,95	3.828.516	+ 6,3
Resto de Europa	4,84	2.667.147	- 3,2
Resto América	3,26	1.795.511	+ 7,8
Resto Mundo	3,63	1.997.665	+ 14,8
Comunidad Autónoma de destino principal			
Andalucía	13,27	7.304.996	- 2,0
Islas Baleares	18,84	10.371.207	+ 3,2
Canarias	16,75	9.220.852	- 0,8
Cataluña	25,11	13.825.529	+ 10,1
Comunidad Valenciana	9,30	5.121.714	+ 0,0
Madrid	7,69	4.232.555	+ 2,2
Resto de CCAA	9,05	4.985.559	+ 1,9

Fuente: Elaboración propia

Tabla 5: Movimientos turísticos de los españoles IET (2011)

Año 2011			
Concepto	%	Total	Variación del año 2011 respecto al 2010 (%)
Total de viajes	100	160.754.375	+ 1,8
Viajes Turísticos	50,42	81.054.786	+ 1,31
Fin de semana	49,58	79.699.588	+ 7,25

Fuente: Elaboración propia

Tabla 6: Características de los turistas españoles. IET (2011)

Año 2011			
Concepto	%	Total	Variación del año 2011 respecto al 2010 (%)
Viajes Turísticos de los españoles		160.754.374	1,80%
Tipo de viaje			
Al extranjero	8,3	13.346.738	7,25%
Dentro de España	91,7	147.407.636	1,31%
Motivo			
Trabajo/Negocios	10	16.077.753	-0,55%
Visita a familiares/ amigos	29,12	46.807.142	7,48%
Ocio, recreo, vacaciones	54,12	87.006.744	-0,01%
Otros	6,75	10.857.601	-4,70%
Medio de transporte utilizado			
Coche	77,27	124.216.696	0,43%
Autobús	5,36	8.621.337	-11,30%
Avión	11,29	18.146.690	10,91%
Otros	6,08	9.769.650	13,89%
Alojamiento			
Hoteles y similares	22,41	36.026.583	9,20%
Vivienda propia	24,99	40.179.583	-8,07%
Vivienda Alquilada	7,34	11.799.863	-5,56%
Vivienda de familiares o amigos	37,56	60.375.326	5,50%
Otros	7,70	12.373.018	1,33%
Organización			
Con paquete turístico	27,62	44.400.323	13,89%
Sin paquete turístico	72,19	116.040.978	-2,86%

Fuente: Elaboración propia

Del estudio de los movimientos turísticos de los españoles, se detecta que, del total de los 160.754.374 viajes realizados en el año 2011, el 50,42% son de carácter turístico y el resto son viajes de corta duración, es decir, de fin de semana (Tabla 5).

Además, si analizamos, de manera más detallada, los viajes de los españoles, prefieren viajar por España frente a salir al extranjero, siendo el motivo del viaje, mayoritariamente, por ocio, recreo o vacaciones, siendo el medio de transporte más empleado es el vehículo, la forma

de organización del viaje es sin haber realizado reserva y el tipo de alojamiento utilizado son viviendas de familiares o amigos (Tabla 6).

Todo ello, genera un movimiento de 85.366.976 viajeros (residentes y no residentes), alojados en hoteles, que realizan 286.761.260 pernoctaciones, con una estancia media de 3,36 días, lo cual implica un grado de ocupación del 53,47%. Dichos movimientos generan un ingreso por turismo de 38.595 millones de euros y aporta un saldo positivo a la Balanza de Pagos (+2,5). A esto, hay que añadir que la industria hotelera, da empleo a 1.838.017 personas, que se ocupan de actividades relacionadas con el turismo, de las cuales 1.257.293 se encuentran trabajando en hostelería y en agencias de viaje (Tabla 7).

Tabla 7: Contribución del turismo a la economía española. IET (2013)

Año 2011			
Concepto	%	Total	Variación del año 2011 respecto al 2010 (%)
Viajes Turísticos de los españoles		160.754.374	1,80%
Tipo de viaje			
Al extranjero	8,3	13.346.738	7,25%
Dentro de España	91,7	147.407.636	1,31%
Motivo			
Trabajo/Negocios	10	16.077.753	-0,55%
Visita a familiares/amigos	29,12	46.807.142	7,48%
Ocio, recreo, vacaciones	54,12	87.006.744	-0,01%
Otros	6,75	10.857.601	-4,70%
Medio de transporte utilizado			
Coche	77,27	124.216.696	0,43%
Autobús	5,36	8.621.337	-11,30%
Avión	11,29	18.146.690	10,91%
Otros	6,08	9.769.650	13,89%
Alojamiento			
Hoteles y similares	22,41	36.026.583	9,20%
Vivienda propia	24,99	40.179.583	-8,07%
Vivienda Alquilada	7,34	11.799.863	-5,56%
Vivienda de familiares o amigos	37,56	60.375.326	5,50%
Otros	7,70	12.373.018	1,33%
Organización			
Con paquete turístico	27,62	44.400.323	13,89%
Sin paquete turístico	72,19	116.040.978	-2,86%

Fuente: Elaboración propia

Podemos resaltar que España continúa siendo uno de los destinos líderes en turismo, justificado por el número de visitantes que recibe, por el número de pernoctaciones que registra y por el aporte económico que genera para el país. Ello, ha motivado, que la industria turística ocupe las primeras posiciones en la economía española, debido a su contribución al Producto Interior Bruto (+2,5%) y a su capacidad para generar empleo.

A pesar de ello, y centrándonos en el sector hotelero, al analizar la información tratada, se observan los siguientes hechos que pasamos a comentar a continuación.

Los hoteles españoles han registrado un incremento de un 6,83% en las pernoctaciones (de residentes y no residentes), dado que, aunque las correspondientes a residentes en España disminuyeron un 1,54%, las de los extranjeros aumentaron 12,16%.

Se ha producido un aumento del 4,62% en el grado de ocupación hotelera, debido a un aumento en las plazas ofertadas (2,10%), junto a una mayor afluencia en el número de viajeros alojados en los hoteles (+ 4,07%), unido, todo esto, a una ampliación de la estancia media (+2,98%).

Es necesario destacar, el incremento de turistas extranjeros que vienen a España. Sin embargo cabe señalar que no ha sido uniforme en las distintas Comunidades Autónomas, existiendo zonas donde el elevado número de turistas ha sido capaz de compensar la caída de otros destinos nacionales (por ejemplo, Cataluña ha aumentado el número de visitantes extranjeros en un 10,1% y Andalucía ha disminuido en un 2%).

En cuanto a los movimientos de los españoles, se observa un incremento en el total de viajes realizados por éstos (+1,8%) y, de manera especial, en aquellos que tienen el carácter de fin de semana (+7,25%).

Todo ello, se traduce en un incremento escaso en los ingresos generados por el turismo en España (0,9%), aunque también hay que tener en cuenta que, los pagos por turismo han disminuido en un 3,6%, siendo la tasa de variación interanual correspondiente al saldo por turismo del 2,5%.

Frente a esta situación, habría que proponer medidas que conlleven a la realización de un esfuerzo por controlar y reducir los costes del sector, para lograr unos precios competitivos y, a su vez, analizar los procesos internos, con la finalidad de obtener una mayor eficiencia en la ejecución de los servicios. Este propósito, podría llevarse a cabo, mediante la puesta en práctica de un Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades (ABC/ABM).

El ABC/ABM centra su atención en la medición, cuantificación y control de las actividades que acomete la empresa, para desarrollar sus operaciones habituales, orientado a favorecer una gestión de costes más que constituirse en una herramienta de cálculo de costes (Castelló et al., 2006), es decir, contiene una doble vertiente basada, tanto en el cálculo y control de costes como en la gestión de los mismos.

En definitiva, el ABC/ABM se trata de un sistema que permite realizar una racionalización y gestión, adecuada, de los recursos que consumen las actividades que ejecutan las empresas, redundando en una mayor eficiencia, por el mejor aprovechamiento de la capacidad disponible y, estableciendo un proceso de mejora continua, que contribuye a ofrecer precios más competitivos en el mercado, con la finalidad de potenciar este sector.

3. El Sistema ABC/ABM como Herramienta para Optimizar Costes

El entorno económico actual, caracterizado por un rápido cambio tecnológico, globalización e internacionalización de los mercados, creciente incertidumbre del entorno, y una intensificación de la competencia global, ha generado una serie de implicaciones en el mundo empresarial, tales como, la reducción del ciclo de vida de los productos, incremento de la automatización, aumento de la competencia, cambios en la demanda, siendo esta cada vez más selectiva, cambios en las estrategias de negocio, en los objetivos empresariales y en la organización en general. Ello, ha conllevado, a un cambio en la naturaleza y origen de los costes, repercutiendo de manera decisiva en la Contabilidad de Costes y Gestión (Abernethy et al., 2001; Álvarez y Blanco, 2001; Brierley, 2001; Drury y Tayles, 2005; Brierley et al., 2006; Sartorius et al., 2007).

El entorno competitivo y turbulento en el que se mueven las organizaciones, lleva a las éstas a la necesidad de rediseñar sus sistemas de costes, con la finalidad de obtener información oportuna y precisa, que les permita sobrevivir y prosperar (Baykasoglu y Kaplanoglu, 2008; Khozein, 2009; Zhang e Isa, 2010b). Esta visión estratégica de negocio, les permitirá mirar allá de las actuales funciones que están cumpliendo, y visualizar, cuales son las que pueden desempeñar y, con ello, lograr una mayor satisfacción de sus clientes actuales y potenciales (Lin et al., 2001; Zhang e Isa, 2010a).

Hace más de 20 años, ya se ponía de manifiesto que mientras otras áreas relacionadas con la gestión empresarial habían evolucionado con el entorno, la Contabilidad de Costes y Gestión no se había adaptado al mismo (Kaplan, 1985). Este retraso fue debido a la falta de un adecuado papel del contable de gestión, al predominio de Sistemas de Contabilidad centrados en la informática, al énfasis en la Contabilidad Financiera, así como, a la falta de apoyo por parte de la Alta Dirección en la mejora de su Sistema de Contabilidad de Gestión (Kaplan, 1986).

En este sentido, ya más recientemente, Kaplan y Anderson (2004), sugieren que las organizaciones, inmersas en este entorno turbulento, que siguen utilizando técnicas tradicionales de control de costes, llevan a cabo decisiones erróneas potencialmente desastrosas.

Uno de los objetivos de los sistemas contables de gestión, es facilitar información y los mecanismos de control necesarios, que le permitan a la organización alcanzar los objetivos fijados, logrando así, una maximización del valor de la empresa (Ittner y Larcker, 2001).

Ante los cambios acontecidos en el entorno empresarial y la falta de adecuación de la Contabilidad de Costes y Gestión a dichos cambios, los Sistemas de Costes Convencionales han soportado múltiples críticas durante estos veinte últimos años. De manera global, se indica que fallaban al no producir información oportuna y útil, al no poder identificar adecuadamente a los usuarios de la información y al no reflejar el marco competitivo en el que se mueve la organización (Johnson y Kaplan, 1987).

Las principales limitaciones de éstos ha sido la falta de visibilidad del coste (Mayor y Hopper, 2005), la distorsión sistemática del coste de los productos, causada por el uso de métodos basados en el volumen de producción para absorber los costes indirectos (Byrne et al., 2009), la falta de

análisis de los costes en unidades no productivas (Cooper y Kaplan, 1988), la ausencia de relevancia de la información de costes para la toma de decisiones (Drury y Tayles, 2005; Abdel-Kader y Luther, 2006; Askarany, 2007; Askarany et al., 2007; Sartorius et al., 2007; Askarany y Smith, 2008; Baykasoglu y Kaplanoglu, 2008; Qian y Ben-Arieh, 2010a; Khozein, 2009; Byrne et al., 2009; Zhang e Isa, 2010a; Askarany et al., 2010; Knezevick y Mizdrakovic, 2010) y, así como, la carencia de información de costes disponibles en las etapas previas a la producción y a lo largo del ciclo de vida del producto o servicio (Kallunki y Silvola, 2008).

La utilización de Sistemas de Costes Convencionales implica, en la gran mayoría de casos, que la información llega demasiado tarde, agregada y distorsionada, para que pueda ser relevante en las actuales necesidades de gestión (Innes y Mitchell, 1995; Gosselin, 1997; Baird et al., 2004; Askarany et al., 2007). Esta situación, evidencia la necesidad de que las organizaciones adapten los Sistemas de Contabilidad de Costes y Gestión al nuevo entorno, pues si no lo hacen, no podrán ser competidores globales, eficientes y efectivos (Amat, 2000; Askarany, 2007). Los usuarios de la información de gestión, no están satisfechos con dichos sistemas y, especialmente, con la forma en que es obtenido el coste de producción (Baird et al., 2004; Al-Omiri y Drury, 2007; Askarany et al., 2007; Askarany y Smith, 2008). Según la normativa contable internacional, el coste de producción, es la forma en la cual se deben valorar los bienes producidos o los servicios ofrecidos y, viene definido de la siguiente forma: El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción (subactividad).

Los gerentes, siendo conscientes de la relevancia de disponer de información, requieren que ésta sea relevante y precisa, especialmente la referida al coste de los productos o servicios que comercializa la empresa (Baykasoglu y Kaplanoglu, 2008; Charles y Hansen, 2008).

Junto a ello, es necesario señalar que la aplicación de diferentes métodos de cálculo de costes, pueden proporcionar resultados muy dispares, lo cual puede conducir a decisiones erróneas en las organizaciones. Una característica a tener en cuenta, a la hora de elegir un sistema de costes, será la capacidad que el mismo tenga, para proporcionar información precisa, para poder asignar los costes al producto o servicio (Charles y Hansen, 2008).

Ante esta situación, la literatura en Contabilidad de Costes y Gestión ha mostrado un gran interés por variar las formas de calcular los costes y gestionar las empresas. Frente a la Contabilidad de Costes Convencional, herramientas como el Sistema de Costes basado en las Actividades (ABC), el Sistema de Gestión basado en las Actividades (ABM), el análisis de la cadena de valor, el coste objetivo, el análisis del ciclo de vida de los productos, la gestión de la cadena de suministro, el Benchmarking, etc., han sido propuestos como caminos que deben dirigir

los objetivos y las operaciones de las compañías (Lin et al., 2001; Özbayrak et al., 2004; Islam y Kantor, 2005; Askarany et al., 2007; Qian y Ben-Arieh, 2008, Askarany et al., 2010).

El ABC, basado en la cadena de valor de Porter (1985), permite mejorar la gestión de la organización y el rendimiento de ésta (Ben-Arieh y Qian, 2003; Baykasoglu y Kaplanoglu, 2008; Qian y Ben-Arieh, 2008, Askarany et al., 2010). Además, dicho sistema, ha obtenido un gran auge como medida para mejorar el coste de cualquier objetivo de coste y, a su vez, ayudar a entender el proceso mediante el cual los recursos son consumidos a través de la cadena de valor de la organización, siendo dicho sistema, una de las áreas de la Contabilidad de Gestión más investigadas en los países desarrollados (Kaplan y Anderson, 2004; Sartorius et al., 2007).

De acuerdo con esta literatura, el ABC ha sido presentado como una alternativa a los sistemas tradicionales (Özbayrak et al., 2004; Qian y Ben-Arieh, 2008), pudiendo mejorar el funcionamiento de las organizaciones, al permitir: a) ayudar a las empresas a ser más eficientes y eficaces, al proporcionarles una visión clara de dónde se consumen los recursos (Baykasoglu y Kaplanoglu, 2008); b) identificar el valor, desde el punto de vista del cliente, que la organización está generando; c) determinar los motivos que hacen que las empresas ganen o pierdan dinero (Özbayrak et al., 2004, Qian y Ben-Arieh, 2008; Askarany et al., 2010); d) identificar las actividades que añaden valor y eliminar o reducir aquellas que no lo generan (Wessels y Shotton, 2000; Ittner et al., 2002; Ben-Arieh y Qian, 2003; Drury y Tayles, 2005; Askarany et al., 2007, 2010; Lana y Fei, 2007; Askarany y Smith, 2008; Banker et al., 2008;; Knezevic y Mizdrakovic, 2010; Zhang e Isa, 2010a, c).

Esto conlleva a que, una amplia utilización del modelo ABC en las organizaciones, es asociado con niveles de calidad más altos, reducción del ciclo de producción e, indirectamente, se consigue una minimización en los costes de fabricación (Ittner et al., 2002).

En definitiva, el principal objetivo del ABC, es identificar el número de actividades llevadas a cabo en la elaboración de un producto o servicio y calcular su coste, mediante la suma de todas las actividades realizadas, determinando la cantidad de recursos que consume cada actividad (Özbayrak et al., 2004; Taba, 2005).

Con el paso del tiempo, el Sistema de Costes Basado en las Actividades (ABC) ha evolucionado, ampliándose el objetivo inicial pretendido por dicho sistema, y desarrollándose el denominado Sistema de Gestión Basado en las Actividades (ABM) (Turney, 1991; Castelló, 1992; Kaplan, 1993; Sharman, 1994; Mecimore y Bell, 1995).

El ABM es una filosofía de gestión centrada en la planificación, ejecución y medida de las actividades que se ejecutan en la empresa (Sharman, 1994). Esta técnica, basada en la cadena de valor de Porter (1989), se centra en el análisis de las actividades que se realizan en la organización, en busca de la mejora continua (Turney, 1992), tratando de identificar y suprimir aquellas actividades que no contribuyen a generar valor, tanto al cliente interno como al externo y, a su vez, mejorar la aportación de las restantes actividades (Castelló, 1992), con la finalidad de que toda la organización pase a ser más competitiva y más rentable (Askarany et al., 2010).

Con el uso del ABM, los gerentes pueden tener una mejor visión de sus costes y de la rentabilidad obtenida con sus productos, clientes ó servicios y, a su vez, comprender los procesos, predecir las necesidades de recursos, crear presupuestos y optimizar el uso de la capacidad disponible (Baird et al., 2004; Askarany et al., 2007).

En el ámbito teórico, si bien es cierto que existen determinados trabajos que se centran en criticar los principios básicos del ABC/ABM (Bromwich y Bhimani, 1989; Roth y Borthick, 1989; Innes y Mitchell, 1990; Piper y Walley, 1990; Johnson, 1990; Horngren, 1990; Raffish; 1991; Piper y Walley, 1991; Greenwood y Reeve, 1992; Hirsch y Nibbelin, 1992; Bellis-Jones y Develin, 1992), en la actualidad, existe un gran consenso en que dichos sistemas son superiores a los métodos de cálculo de costes y gestión convencionales (Drury y Tayles, 2005; Abdel-Kader y Luther, 2006; Askarany, 2007; Askarany et al., 2007; Sartorius et al., 2007; Askarany y Smith, 2008; Baykasoglu y Kaplanoglu, 2008; Qian y Ben-Arieh, 2008; Byrne et al., 2009; Khozein, 2009; Askarany et al., 2010; Knezevic y Mizdrakovic, 2010; Zhang e Isa, 2010a).

Así pues, ante el auge que presenta el ABC/ABM, tanto en el mundo académico como en el terreno profesional, como sistema de gestión empresarial, y frente a la necesidad de optimización de los costes en el sector hotelero para incrementar su rentabilidad, el presente estudio trata de analizar el grado de implantación de dicho sistema en el sector objeto de análisis, como vía para reducir sus costes y, de esta manera, aumentar sus beneficios.

4. Metodología Aplicada

Para cumplir con el propósito central de la investigación, se ha realizado un análisis de las publicaciones que versan sobre el ABC/ABM, con el objetivo de determinar la preocupación del sector hotelero por el mencionado sistema, a partir de los estudios preliminares de Castelló et al. (1986), Borrero et al. (1991) y Ripoll (1992), que dieron lugar a las investigaciones de Ripoll y Tamarit (1996), Castelló et al. (1999), Ripoll y Tamarit (2003) y Barber et al. (2012).

En el presente estudio, se ha realizado un análisis de las publicaciones que versan sobre el sistema de costes y gestión basado en las actividades (ABC/ABM), aparecidas dentro de las revistas indexadas en el Social Sciences Citation Index (SSCI) y Science Citation Index (SCI), desde el año 2000 a 2012.

La búsqueda de los artículos ha sido realizada mediante el ISI Web of Knowledge, en la Web of Science, en las bases de datos Social Sciences Citation Index (SSCI) y Science Citation Index (SCI). Se ha utilizado como palabras clave "activity based costing" in topic, or "activity based management" in topic, mediante la cual se han obtenido 301 artículos, constituyendo la muestra objeto de nuestro estudio. En la búsqueda ha sido utilizado como filtro las publicaciones en formato "artículo" y el periodo de tiempo fue limitado al comprendido entre los años 2000 al 2012.

Los 301 artículos que componen la muestra, se encuentran en 167 revistas JCR, 117 de ellas están incluidas en el JCR Science Edition y 50 en el JCR Social Sciences Edition.

Dichos artículos han sido clasificados por áreas de investigación en función del contenido de los mismos,

Tabla 8: Artículos teóricos/empíricos sobre ABC/ABM

Tipo de Artículo	Nº de artículos	%	Orden
Artículos Teóricos	117	38,9	2
Artículos Empíricos	184	61,1	1
Total	301	100	

Fuente: Elaboración propia

diferenciando entre trabajos teóricos y empíricos. Es necesario señalar que, ante la posibilidad de clasificar un artículo en más de un área, se ha optado por la elección de aquella que resultaba más representativa.

5. Grado de Aplicación del Sistema ABC/ABM en el Sector Hotelero

Del total de la muestra analizada, compuesta por 301 artículos, se observa un predominio de artículos empíricos, es decir, trabajos que desarrollan aplicaciones de ABC/ABM y plasman los resultados obtenidos y problemas detectados, frente a los teóricos, que analizan cuestiones teóricas sobre el sistema objeto de estudio, siendo destacable la importancia que siguen teniendo estos últimos, al representar un 38,9 % de las publicaciones (Tabla 8).

Del total de artículos empíricos, un 31% son aplicaciones del sistema en empresas industriales, frente a un 60,9% que son experiencias en organizaciones dedicadas a la prestación de servicios. Estos resultados ponen de manifiesto que, en la actualidad, existe un gran interés, en las empresas de servicios, por implantar el ABC/ABM dentro de sus organizaciones. El 8,1% restante de casos empíricos, están dedicados a la investigación empírica (Tabla 9).

Al analizar los casos de aplicación del sistema ABC/ABM en el sector servicios, cabe señalar que, el mayor número de experiencias se encuentra en aquellos relacionados con la salud, con los transportes-logística y los vinculados con temas relacionados con las tecnologías de la información. Es necesario resaltar que, dentro del área de Servicios, únicamente se observa un caso de aplicación del Sistema de Costes y Gestión basado en las Actividades en hoteles y, además, dicha aplicación no es en hoteles españoles (Tabla 10).

6. Conclusiones

La importancia del Sistema ABC/ABM en el ámbito de la Contabilidad, es constatada por los 301 artículos publicados durante el período 2000-2012, en las revistas indexadas en el Social Sciences Citation Index (SSCI) y Science Citation Index (SCI).

Tabla 9: Artículos empíricos sobre ABC/ABM

Áreas de investigación	Nº de artículos	%	Orden
Industria	57	31	2
Servicios	112	60,9	1
Investigación empírica	15	8,15	3
Total	184	100	

Fuente: Elaboración propia

Tabla 10: Artículos empíricos sobre ABC/ABM en empresas de servicios

Año 2011			
Concepto	%	Total	Variación del año 2011 respecto al 2010 (%)
Viajes Turísticos de los españoles		160.754.374	1,80%
Tipo de viaje			
Al extranjero	8,3	13.346.738	7,25%
Dentro de España	91,7	147.407.636	1,31%
Motivo			
Trabajo/Negocios	10	16.077.753	-0,55%
Visita a familiares/amigos	29,12	46.807.142	7,48%
Ocio, recreo, vacaciones	54,12	87.006.744	-0,01%
Otros	6,75	10.857.601	-4,70%
Medio de transporte utilizado			
Coche	77,27	124.216.696	0,43%
Autobús	5,36	8.621.337	-11,30%
Avión	11,29	18.146.690	10,91%
Otros	6,08	9.769.650	13,89%
Alojamiento			
Hoteles y similares	22,41	36.026.583	9,20%
Vivienda propia	24,99	40.179.583	-8,07%
Vivienda Alquilada	7,34	11.799.863	-5,56%
Vivienda de familiares o amigos	37,56	60.375.326	5,50%
Otros	7,70	12.373.018	1,33%
Organización			
Con paquete turístico	27,62	44.400.323	13,89%
Sin paquete turístico	72,19	116.040.978	-2,86%

Fuente: Elaboración propia

De manera general, se observa la importancia de experiencias empíricas (61,1%) frente a las publicaciones teóricas (38,9%), aunque es destacable la importancia que siguen teniendo estos últimos.

En relación a los temas tratados en los artículos teóricos sobre ABC/ABM, los aspectos que preocupan, mayoritariamente, es la relación del sistema con herramientas de gestión emergentes y la importancia de la información suministrada por el ABC/ABM para la planificación, control y toma de decisiones. Ello demuestra una visión generalizada, que el Sistema de Costes y Gestión basado en las Actividades, 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 coste hasta el suministro de información para la gestión.

Con respecto a los artículos empíricos, el mayor número de experiencias de implantación del sistema han acontecido en empresas de servicios (112 artículos), representando estos el 60,9% de los artículos de carácter empírico analizados. Dentro de éstos, destacar que el mayor número de experiencias se encuentran en servicios relacionados con la salud, seguidos por los estudios realizados en empresas de transportes y, en tercer lugar, están los vinculados con nuevas tecnologías de información.

Dentro de las experiencias del ABC/ABM en servicios, señalar la casi nula aplicación del sistema en el sector hotelero, con sólo un caso publicado, en el periodo analizado. Además, señalar que dicha aplicación es muy reciente (año 2010) lo cual implica que, la preocupación internacional del sector hotelero por los Sistemas

basados en las Actividades, se encuentra en estado muy embrionario.

El caso de aplicación del sistema ABC/ABM en hoteles señalado, ha sido desarrollado en Turquía, con el propósito de analizar la rentabilidad de los clientes. Mediante la información suministrada por el sistema, la alta dirección ha sido capaz de entender la rentabilidad de los distintos segmentos de clientes y aplicar las estrategias adecuadas en cada caso y, a su vez, conocer aquellas actividades que no aportaban valor a la organización, así como los recursos ociosos existentes en la misma, y tomar las medidas adecuadas al respecto.

De lo expuesto, podemos concluir que, a pesar de la importancia que tiene el sector hotelero para la economía española, no se está haciendo frente al lento crecimiento que está sufriendo en la actualidad, mediante la aplicación de herramientas de optimización de costes como el ABC/ABM, puesto que no se observa ninguna experiencia en hoteles en nuestro país y, tan solo, una a nivel internacional.

Referencias

- Abdel- Kader, M. y Luther, R. (2006): "Management accounting practices in the British food and drinks industry". *British Food Journal*, 108, nº 5, pp. 336-357.
- Abernethy, M.A.; Lillis, A.M.; Brownell, P. y Carter, P. (2001): "Product diversity and costing system design choice: field study evidence". *Management Accounting Research*, 12. pp. 261-279.
- Al-Omiri, M. y Drury, C. (2007): "A Survey of factors influencing the Choice of product costing systems in UK organizations". *Management Accounting Research* 18, pp. 399-424.
- Álvarez, J. y Blanco, F. (2001): "Contabilidad de Dirección Estratégica para la Gestión Empresarial", *Técnica Contable*, Diciembre, pp.897-903.
- Amat, O. (2000): "Developing a New Management Accounting Framework", *European Business Review*, vol.12, nº 3, pp. 122-128.
- Askarany, D. (2007): "Technological innovations, activity based costing and satisfaction. *Journal of Accounting Business and Management* 14, pp.53-63.
- Askarany D. Smith, M. y Yazdifar H. (2007): "Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity-based management technique. *International Journal of Business and Systems Research* 1, pp. 98-114.
- Askarany, D. y Smith M (2008) "Diffusion of innovation and business size: a longitudinal study of PACIA". *Managerial Auditing Journal* 23, pp. 900-916.
- Askarany D.; Yazdifar H. y Askary S. (2010): "Supply chain management, activity-based costing and organisational factors". *International Journal of Production Economics* 127, pp. 238-248.
- Baird, K.; Harrison, G. y Reeve R. (2004): "Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors", *Management Accounting Research* 15, pp. 383-399.
- Banker, R.D.; Bardhan, I.R. y Chen T.Y. (2008): "The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance", *Accounting Organizations and Society* 33, pp. 1-19.
- Barber et al., (2012): "Análisis en el ISI Web of Knowledge de los artículos sobre el sistema de costes y gestión basado en las actividades (período 2000-2010). *Harvard Deusto Business Research* Vol. 1, pp. 112-131. ISSN: 2254-6235.
- Baykasoglu, A y Kaplanoglu, V. (2008): "Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. *International Journal of Production Economics* 116, pp. 308-324.
- Ben-Arieh, D. y Qian, L. (2003): "Activity-based cost management for design and development stage". *International Journal of Production Economics* 83, pp. 169-183.
- Bellis-Jones, R. y Develin, N. (1992): "Activity Based Cost Management", *Accountancy*, nº 281, pp. 1-36.
- Brierley, J.A. (2001): "Research into product costing practice: a European perspective", *The European Accounting Review* 2001, 10:2, pp. 215-256.
- Brierley, J.A., Cowton, C.J. y Drury, C. (2006): "A comparison of product costing practices in discrete-part and assembly manufacturing and continuous production process manufacturing. *International Journal of Production Economics* 100, pp. 314-321.
- Borrero, L.; Laffarga, J.; Lucuix, Y. y Mallado, J. (1991): "Docencia e Investigación en Contabilidad Pública: Análisis de una

- Década". IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander, España.
- Bromwich, M. y Bhimani, A. (1989): *Management Accounting: Evolution Not Revolution*. London, CIMA.
- Byrne, S; Stower, E y Torry, T (2009): "Activity Based Costing Implementation success in Australia", *Quality and Operations Management* 16, Technology. pp. 1-19.
- Castelló, E. (1992): *El Sistema de Costes de las Actividades (ABC)*". Incorporado en Ripoll, V., "Costes, Información, Control y Tecnología en el Entorno Empresarial Actual". I Jornada en Contabilidad de Gestión. Caja Rural, Valencia, abril.
- Castelló, E.; Domenech, D.; Montesinos, V.; y Ripoll, V. (1986): "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, España. Abril.
- Castelló, E.; Giralt, S. y Lizcano, J. (2006): "El Cálculo y la Investigación de los Costes en las Empresas de Transporte de Mercancía por Carretera: Una Aplicación del Modelo ABC". X Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión (ASEPUC). Tarragona, España. Diciembre. Pág. 127-148.
- Castelló, E.; Ripoll, V. y Tamarit, C. (1999): "La Investigación en Sistemas de Costes y Gestión Basados en las Actividades: Período 1988-1998". VI Congreso Internacional de Custos, Braga, Portugal, 15-17 septiembre.
- Charles, S.L. y Hansen, D.R. (2008): "An evaluation of activity-based costing and functional-based costing: A game-theoretic approach". *International Journal of Production Economics* 113, pp. 282-296.
- Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1988): "How Cost Accounting Systematically Distorts Products Costs", *Management Accounting*, Abril, pp. 20-27.
- Drury, C y Tayles, M (2005): "Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations", *The British Accounting Review*, 37, pp. 47-84.
- Greenwood, T.G. y Reeve, J.M. (1992): "Activity-Based Cost Management for Continuous Improvement: A Process Dressing Framework", *Journal of Cost Management*, verano, pp. 22-40.
- Gosselin, M. (1997): "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 105-122.
- Hirsch, M.L. y Nibbelin, M.C. (1992): "Incremental, Separable, Sunk and Common Costs in Activity-Based Costing", *Journal of Cost Management*, primavera, pp. 39-47.
- Horngren, C.T. (1990): "Firts Discussant", *Journal of Management Accounting Research*, otoño, pp. 21-24.
- Innes, J. y Mitchell, F. (1990): "The process of change in management accounting: some field study evidence", *Management Accounting Research* 1, pp.3-19.
- Innes, J. y Mitchell, F. (1995): "A Survey of Activity Based Costing in UK's Largest Companies", *Management Accounting Research*, nº 2, pp. 137-153.
- Instituto de Estudios Turísticos:
<http://www.iet.tourspain.es/es-es/estadisticas/fichadecoyuntura/paginas/default.aspx>
- Islam, M. y Kantor, J. (2005): "The development of quality management accounting practices in China". *Managerial Auditing Journal*, 20 (7), pp. 707-724.
- Ittner, C y Larcker D. (2001): "Assesing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective". *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp. 349-410.
- Ittner, C; Lanen, W. y Larcker D. (2002): "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance". *Journal of Accounting Research* 40, nº3. pp. 711-726.
- Johnson, H.T. (1990): "Beyond product costing: A challenge to cost management conventional wisdom", *Journal of Cost Management* 4, pp.15-21.
- Johnson, H.T. y Kaplan, R.S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kallunki, J. y Silvola, H. (2008): "The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing", *Management Accounting Research*, 19, nº1, pp. 62-79.
- Kaplan, R.S. (1985): "Una Contabilidad Anticuada puede socavar la producción", *Harvard Deusto Business Review*, nº 23, 3º trimestre, pp. 125-134.
- Kaplan, R.S. (1986): "The Role for Empirical Research in Management Accounting", *Accounting Organizations and Society*, vol. II, nº 4-5, pp. 429-452.
- Kaplan, R.S. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad", *Harvard Deusto Business Review*, 58, pp. 22-31.
- Kaplan, R. y Anderson, S. (2004): "Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*; 82 (11): 136. pp. 1-21.
- Khozein A. (2009): "The factors effective in a succedd implementing Activity Based Costing and Management", 2009 International Conference on Information Management and Engineering. pp. 380-384.
- Knezevic G y Mizdrakovic V (2010): "Exploratory research of Activity-Based Costing method implementation in Serbia", *Ekonomiska Istrazivanja* 23, nº 3, pp. 68-81.
- Kaplan, R.S. (1985): "Una Contabilidad Anticuada puede socavar la producción", *Harvard Deusto Business Review*, nº 23, 3º trimestre, pp. 125-134.
- Kaplan, R.S. (1986): "The Role for Empirical Research in Management Accounting", *Accounting Organizations and Society*, vol. II, nº 4-5, pp. 429-452.

- Kaplan, R.S. (1993): "En defensa de la gestión del coste basada en la actividad", *Harvard Deusto Business Review*, 58, pp. 22-31.
- Kaplan, R. y Anderson, S. (2004): "Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*; 82 (11): 136. pp. 1-21.
- Khozein A. (2009): "The factors effective in a succedd implementing Activity Based Costing and Management", 2009 International Conference on Information Management and Engineering. pp. 380-384.
- Knezevic G y Mizdrakovic V (2010): "Exploratory research of Activity-Based Costing method implementation in Serbia", *Ekonomika Istrazivanja* 23, nº 3, pp. 68-81.
- Lana L y Fei P. (2007): "The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach". *The British Accounting Review*, 39. pp. 249-264.
- Lin, B.; Collins, J. y Su R.K. (2001): "Supply chain costing: an activity-based perspective". *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management* Vol. 31 Nº. 10, pp. 702-713.
- Mayor, M. y Hopper, T. (2005): "Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company", *Management Accounting Research*, 16, nº2, pp. 205-229.
- Mecimore, C.D. y Bell, A.T. (1995): "Are We Ready for Fourth-Generation ABC?", *Management Accounting*, enero, pp. 22-26.
- Organización Mundial del Turismo: "Panorama OMT del Turismo Internacional". Edición 2012. <http://www2.unwto.org/es> Sección de datos y cifras: <http://mkt.unwto.org>
- Özbayrak, M. ; Akgün, M. y Türker, A.K. (2004): "Activity-based cost estimation in a push/pull advanced manufacturing system", *International Journal of Production Economics* 87, pp. 49-65.
- Piper, J.A. y Walley, P. (1990): "Testing ABC Logic", *Management Accounting*, septiembre, pp. 37 y 42.
- Piper, J.A. y Walley, P. (1991): "ABC Relevance Not Found", *Management Accounting*, marzo, pp. 42, 44 y 54.
- Porter, M. (1985): "Competitive Advantage. Creating y Sustaining Superior Performance", The free press. New York.
- Porter, M.E. (1989): *Ventaja Competitiva. Creación y Sostenimiento de un Desempeño superior*. CECSA.
- Qian, L. y Ben-Arieh, D. (2008): "Parametric cost estimation base on activity-based costing: A case study for design and development of rotational parts". *International Journal of Production Economics* 113, pp. 805-818.
- Raffish, N. (1991): "How Much does That Product Really Cost?", *Management Accounting*, marzo, pp. 36-39.
- Ripoll, V. (1992): "Contabilidad de Gestión: Evolución, Desarrollo e Investigación en España". En *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.
- Ripoll, V. y Tamarit, C. (1996): "La Investigación en Sistemas de Costes Basados en las Actividades: Período 1986-1995". Comunicación presentada en el VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, Junio.
- Ripoll, V. y Tamarit, C. (2003): "Una revisión de la literatura internacional sobre el sistema ABC/ABM: Aspectos teóricos y empresariales". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Vol. I, nº 1, enero-junio.
- Roth, H.P. y Borthick, A.F. (1989): "Getting Closer to Real Product Cost", *Management Accounting*, mayo, pp. 28-33.
- Sartorius, K. ; Eitzen, C. y Kamala, P. (2007): " The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey". *Meditari Accountancy Research*, Vol 15, pp. 1-21.
- Sharman, P. (1994): "Activity and Driver Analysis to Implement ABC", *CMA*, julio, pp. 13-16.
- Taba, L.M. (2005): " Measuring the Successful Implementation of Activity-Based Costing (ABC) in the South African Post Office". Tesis Doctoral. University of South Africa.
- Turney, P.B. (1991): "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost", *Journal of Cost Management*, invierno, pp. 29-35.
- Turney, P. (1992): "Activity-Based Management: ABM puts ABC information to work". *Management Accounting*, Montvale, Enero, pp. 20-25.
- Wessels, S. y Shotter, M. (2000): " Organisational problems in respect of the implementation of activity-based costing in South Africa". *Meditari Accountancy Research* 8, pp. 215-227.
- Zhang, Y. e Isa Ch. (2010) (a): "Behavioral and organizacional variables affecting the success of ABC success in China", *African Journal of Business Management* 4, pp. 2302-2308.
- Zhang, Y. e Isa Ch. (2010) (b): "Factors influencing Activity-Based Costing Success: A Research framework", *International Journal of Trade Economics and Finance* 1 nº 2, Agosto 2010.
- Zhang, Y. e Isa Ch. (2010) (c): " Activity-Based Costing Success (ABC) Implementation in China: The Effect of Organizational Culture and Structure. Working Papers. University of Sydney.