

Sin embargo, ya he indicado que la situación actual no sobrepasa todavía un primer nivel, de los tres posibles. Como segunda parte del camino pendiente queda el desarrollo de los otros dos niveles y, en especial, de una auténtica "contabilidad medioambiental" que, utilizando las técnicas de la partida doble, sea capaz de captar, valorar, representar e informar de las externalidades, positivas y negativas, vertidas por la empresa al medio ambiente.

Creo que todos estamos de acuerdo en que el papel de los expertos contables en la construcción de este camino forma parte de su responsabilidad social.

13
Teoría Contable I

CONTABILIDAD E HISTORIA

Estudio sobre la evolución histórica de la contabilidad de gestión

Vicente M. Ripoll Fàbregas
José Antonio Aparici Casado

Departamento de Contabilidad Universidad de Valencia, España.
Miembros integrantes de IMACC-EVIM. Equipo Valenciano de Investigación en Contabilidad de Gestión

Resumen

Con títulos tan sugestivos como las traducciones de los libros de Johnson y Kaplan [1987], «*Relevance Costs*» por «*La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*», o el libro de McNair, Mosconi y Norris [1989], «*Beyond the Bottom Line*» por «*Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información*», se pone de manifiesto que algo está ocurriendo en la forma de entender la gestión de costes en las organizaciones empresariales, principalmente a partir de la mitad de la década de los 80.

El presente estudio pretende realizar un análisis histórico de la evolución de la contabilidad de gestión desde sus orígenes hasta nuestros días; finalizando, con una breve referencia de sus actuales líneas de investigación.

Palabras clave:

Contabilidad de costes; Contabilidad de gestión; Línea de investigación; Planificación y control.

(1) Este grupo está integrado dentro de la línea de investigación del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia

(España) denominación: "Asociación de Management Accounting a la Gestión Estratégica de Costes".

1. Introducción

Durante el siglo XX se han generado importantes cambios en la noción del concepto de contabilidad de gestión, lo cual está muy relacionado con la evolución experimentada en los sistemas de dirección empresarial y, por tanto, en los distintos objetivos que los usuarios internos le han ido planteando [López y Menéndez, 1990: 4].

El desarrollo de la contabilidad de gestión no puede decirse que se haya caracterizado por la existencia de períodos de revolución en los que unos paradigmas fueron sustituyendo a otros [Sáez Torrecilla, 1988]. Por el contrario, se ha dado un proceso de acumulación de conocimientos, los cuales han generado prácticas complementarias más que sustitutivas.

En este sentido, las distintas etapas en las que se puede dividir no son necesariamente incompatibles, sino que puede decirse que cada una de ellas engloba a las anteriores y las amplía; a pesar de que el transcurrir del tiempo hace que cada etapa haya supuesto un cambio de enfoque, en respuesta a los nuevos objetivos de los usuarios de la información. En síntesis, las mencionadas que, desde una perspectiva temporal, vamos a señalar en el proceso de evolución de la contabilidad de gestión, son las que siguen:

A. La contabilidad de costes.

- A.1. Desde sus orígenes hasta finales del siglo XIX.
- A.2. Desde finales del siglo XIX hasta los años 20.
- A.3. Evolución de la contabilidad de costes a partir de 1920.

B. De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión.

- B.1. Evolución de la Contabilidad de Gestión: década de los 60 y 70.
- B.2. Reflexión sobre la Contabilidad de Gestión: década de los 80.
- B.3. Expansión de la Contabilidad de Gestión: década de los 90.

2. La contabilidad de costes

2.1. Desde sus orígenes hasta finales del siglo XIX

Este período se caracteriza porque los estudios de la contabilidad de costes son relativamente escasos y no permiten tener unos criterios claros, ni de la extensión o grado de elaboración de la misma, ni de los

objetivos perseguidos por este sistema de información.

La contabilidad de costes parece tener sus orígenes en tiempos remotos. Así pues, en las civilizaciones del Medio Oriente (Mesopotamia), como señala Viaemnick [1961], se ha descubierto una incipiente contabilidad para el control de los costes, realizada esencialmente en los templos por los sacerdotes. En países como Alemania, Inglaterra e Italia, se conocen rudimentos de costes como resultado del crecimiento y desarrollo experimentado por las industrias de vino, moneda y libros, industrias en plena expansión y desarrollo en el siglo XIV. Solomons [1952] pone de manifiesto que en el período comprendido entre el siglo XIV y el XIX, se incorporan los registros de la actividad industrial en el concepto de contabilidad por partida doble con una ampliación de ese sistema para cubrir ciertas operaciones relacionadas con las transferencias de materiales de un proceso a otro dentro del negocio. Por otra parte, Garner [1947] demuestra la existencia de prácticas de acumulación de costes en los siglos XV y XVI, utilizadas principalmente por comerciantes.

En España, un estudio llevado a cabo por el profesor Donoso [1994], sobre la utilización de la información de costes para la fijación de precios en la industria del jabón Sevillana durante los siglos

XV al XVIII, puso de manifiesto que la contabilidad de costes fue utilizada en las empresas industriales durante este período y sus datos aplicados en el proceso de toma de decisiones.

Se tiene poca evidencia del progreso de la contabilidad de costes a lo largo de los siglos XVII y XVIII [Solomons, 1968]. No es hasta la última mitad del siglo XVIII, momento este en que surgen en Inglaterra los primeros libros de contabilidad cuyo contenido versa acerca de la contabilidad interna de las empresas manufactureras.

A pesar de lo dicho, Anthony [1989: 1] y Hopper [1994: 1] coinciden en señalar que la aparición de la contabilidad de costes, con carácter científico, no cabe situarla hasta comienzos del siglo XIX. Así pues, ésta aparece en las empresas industriales motivada por la necesidad de disponer de información contable al objeto de determinar el precio de venta de los productos fabricados, administrar y coordinar procesos complejos y dar solución a los problemas planteados por la aparición de los costes fijos.

La finalidad perseguida por los empresarios con dichos sistemas de cálculo de costes era identificar los costes directos de los productos finales e intermedios, así como evaluar la eficiencia del proceso de transformación.

A mediados del siglo XIX, las mejoras en el transporte y la comunicación (fundamentalmente el ferrocarril y el telégrafo), el desarrollo de la industria pesada, y el desarrollo de fórmulas más complejas organizativas (empresas integradas multidepartamentalmente, empresas divisionales, etc.), dieron lugar a la necesidad de que se desarrollasen métodos para coordinar, controlar y evaluar actividades en un extenso número de unidades operativas, lo que motivó un importante progreso de la contabilidad de costes centrado en facilitar información para la gestión de las actividades de logística, de transformación y distribución de las empresas, así como ofrecer medidas del rendimiento de los directivos.

Por otra parte, aquellas empresas cuyo objetivo no era la transformación sino la distribución, desarrollaron sus propias medidas del rendimiento interno, tales como el margen bruto por departamento (ingresos por ventas menos compras y coste de explotación) y rotación de inventario, ante la necesidad de información sobre la eficacia y eficiencia de sus actividades, para la planificación y control. Así pues, es posible afirmar que la contabilidad de costes fue desarrollada con fines de gestión ofreciendo información sobre la eficiencia y eficacia de los procesos de transformación en las empresas industriales (Johnson y Kaplan, 1988: 25-26).

2.2. Desde finales del siglo XIX hasta los años 20

En relación con esta etapa, podemos afirmar que se trata de una época clave para el desarrollo de la contabilidad de costes. Así, los avances que se generaron en dicho periodo, según señala Garner [1947], son los siguientes:

- Integración de las cuentas de fábrica en los registros generales.
- Tratamiento del manejo, registro y valoración de los inventarios.
- Tratamiento del registro y valoración del coste de la mano de obra.
- Aparición de las primeras propuestas de imputación de las cargas indirectas.

En el último cuarto del siglo XIX, como indican Johnson y Kaplan [1988: 58], surge una necesidad de información para la gestión, ante la insuficiencia de los sistemas de costes de que se disponían. Como consecuencia de ello, el desarrollo del movimiento de la administración científica, conlleva que la contabilidad de costes manifieste el predominio de la filosofía de los ingenieros, con el fin de lograr una eficiencia óptima de los recursos

humanos; centrándose en un cálculo del coste de los productos lo más ajustado posible, ante el interés de conocer la rentabilidad de las diferentes líneas de productos.

Durante las primeras décadas del siglo XX, con la finalidad de apoyar el crecimiento de las corporaciones con muchas actividades diversificadas, se lleva a cabo el desarrollo final de los sistemas de contabilidad de costes. Ello genera que los directivos se enfrentan al problema de coordinar las diversas actividades, tanto de fábrica como las comerciales, así como decidir la asignación óptima de capital a cada una de las diferentes actividades de la entidad. La información de costes fue utilizada para valorar la eficiencia operativa, tomar decisiones sobre precios, y para el control y motivación de la actuación de los empleados (Kaplan, 1984a). A este respecto, los presupuestos y el retorno de la inversión (ROI) son medidas utilizadas para determinar el éxito de cada unidad operativa de la empresa.

En esta época, ya se empiezan a cuestionar las bases de asignación de los costes indirectos, pues como señala Sotomons [1968: 23-24], ninguna base simple para el reparto de los costes indirectos puede resultar ser satisfactoria. Para Church, según opinión de Johnson y Kaplan [1988: 63-66], los directores y contables estaban en un error centrándose su atención en determi-

nar los costes directos e indirectos sobre una base de productos. Consideraba que la fuente real de los costes eran los procesos subyacentes y que estos procesos deberían servir como base para un sistema de imputación de los costes a los productos individuales. Church expone, según señala Fernández y Muñoz [1997: 43], "la necesidad de controlar los costes indirectos a través de todo su recorrido por la empresa, procediéndose finalmente a su asignación en función de referencias distintas a las cargas directas, posibilitando de esta forma una mejor identificación con el coste del producto".

Los avances de la contabilidad de costes durante las dos primeras décadas del siglo XX, pueden calificarse de decisivos, ya que con ellos se forjaron la mayoría de los movimientos que actualmente conforman esta disciplina, pudiendo manifestar que desde entonces apenas se ha progresado, siendo las aportaciones actuales más técnicas de perfeccionamiento o métodos para resolver problemas ya definidos durante este periodo.

2.3. Evolución de la contabilidad de costes a partir de 1920

El hecho de que las innovaciones, en épocas anteriores, fueran diseñadas por ingenieros, y no por contables, trabajando y aplicándolas en

organizaciones reales, explica probablemente la rápida difusión práctica en otras empresas.

En 1925, según pone de manifiesto Johnson y Kaplan [1988: 28-32 y 127-147], las empresas ya utilizaban cuentas de coste para mano de obra, material y gastos generales; presupuestos flexibles, provisiones de ventas, costes estándares, análisis de desviaciones, precios de transferencia, así como medidas de rendimiento; esto es, se habían desarrollado casi todas las prácticas contables de costes que existen en la actualidad.

En décadas posteriores a 1920, aunque continúa desarrollándose la complejidad de los procesos de transformación y aumenta la diversidad de productos, los sistemas de costes sufren un estancamiento. El motivo principal que paralizó el desarrollo de los sistemas de costes, puede ser atribuido al dominio de los estados financieros externos durante el siglo XX [Johnson y Kaplan, 1988: 29].

No será hasta los años 50, cuando se produce una extensión del campo de acción de la contabilidad de costes. Es a partir de esta década, cuando los manuales de contabilidad de costes, además del cálculo de costes, se centran en el control de los mismos y en el uso de la información de costes para la planificación. Todo ello, genera una crisis de los sistemas de costes

convencionales ante las nuevas necesidades de información por parte de la alta dirección, junto con una evolución de la contabilidad de costes hacia la denominada contabilidad de gestión.

Las principales innovaciones producidas en la contabilidad de costes en el período objeto de estudio, según opinión de Kaplan [1984a], Gonzalo Angulo [1985], y Johnson y Kaplan [1988], son las siguientes:

- Formulación del presupuesto de capital.
- Desarrollo del *Direct-Costing* o modelo del coste variable.
- Aparición del concepto del beneficio residual.
- Utilización de la economía de la información y la teoría de la agencia a los problemas de contabilidad de gestión, aportando el potencial de una rigurosa teoría analítica basada en los conceptos neoclásicos de utilidad y maximización del beneficio, así como en la teoría estadística más reciente de la decisión y la teoría de juegos multipersonales no cooperativos.
- Elaboración de la teoría de la firma, basada en los costes de transacción, paralelamente a la teoría de la agencia.

■ Intentos de normalizar la contabilidad de costes a través de planes contables. Así, en 1937 aparece el plan contable alemán, en 1957 el francés y en 1978 el español.

Hortgren [1969: 20] señala que la contabilidad de costes ha sido capaz de sintetizar las funciones que han ido asumiendo a través del tiempo: una antigua, que sigue estando presente, como es la de determinar los costes para la valoración de inventarios y el cálculo del resultado; y otra más reciente, centrada en la información precisa que hay que suministrar para la planificación y el control. Por tanto, la concepción más novedosa de la contabilidad de costes incorpora el control y la planificación como elementos fundamentales para la toma de decisiones en la empresa⁽²⁾.

3. Origen, desarrollo y expansión de la contabilidad de gestión

3.1. Introducción

La *contabilidad de gestión*, nacida en los años 50 y definida por la AECA [1990: 23], como "una rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la

circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales", ha ido evolucionando hasta nuestros días, pudiendo distinguir en su desarrollo, en opinión de Ripoll y Tamarit [1995], las siguientes tres etapas:

1. Evolución de la contabilidad de gestión: década de los 60 y 70.
2. Reflexión sobre la contabilidad de gestión: década de los 80.
3. Expansión de la contabilidad de gestión: década de los 90.

3.2. Evolución

de la contabilidad de gestión: década de los 60 y 70

En los años sesenta, como señala Sáez et al. [1993: 6], se produce una serie de circunstancias en el entorno (coyuntura económica op-tima de la época, el *consumo masivo*; espectacular avance de los medios de comunicación; y la integración vertical y horizontal de las empresas que dio lugar a la potenciación de los

(2) Sin embargo, esta nueva concepción entró en crisis debido a los acelerados avances producidos en la esfera de la empresa. Así, Kaplan [1984a] indica que la contabilidad de costes y las prácticas de control de gestión tenían pocas posibilidades de suministrar reducciones útiles para la gestión de la actividad industrial de las empresas. Ello no significa que las

herramientas de la contabilidad de costes debían de ser útiles, sino que debían ser adaptadas a los nuevos contextos, después de un replanteamiento de los objetivos y la finalidad de la contabilidad de costes [Portugal, 1986].

grandes grupos multinacionales), que hizo más urgente dar respuesta a las exigencias informativas de los directivos que permitiesen sustentar el proceso de toma de decisiones cada vez más compleja. A este respecto, la AECA [1990: 23] señala que "*desde una mera cuantificación del coste del producto, se pasó a la racionalización del mismo*"; todo lo cual quedó expuesto en los trabajos publicados en esta época, tales como Davidson y Trueblood [1961], Rickard [1962], Ferrara [1964], Beckett [1964], expuestos en Ripoll [1992: 7]. Conviene indicar que, además del cálculo y control de costes junto con la utilización de dicha información para la planificación, se incorporase "*un enfoque administrativo y de gerencia*", esto es, "*un enfoque para la dirección*".

Como resultado de esta nueva corriente investigadora, aparecieron una serie de trabajos que fueron conformando el esqueleto de la contabilidad de gestión. Sin ánimo de ser exhaustivos, conviene reseñar las siguientes aportaciones:

- Teoría relativa a la descentralización de las empresas en la toma de decisiones y asunción de responsabilidades, encaminada a una más eficaz motivación y coordinación. Como adelanto en este campo puede citarse el trabajo de Simon et al. [1954].

- Implantación de la técnica de los precios de transferencia para resolver los problemas derivados de la cesión de servicios entre secciones en el contexto de los centros de responsabilidad. Si bien Sloan ya había aplicado con anterioridad este concepto en la United Motors, en el ámbito académico hay que esperar hasta mediados de los 50 para que surja el primer artículo de relevancia sobre este tema [Hirshleifer, 1956 y 1957].

- Desarrollo de las técnicas de análisis derivadas del *Direct Costing*, principalmente los estudios sobre el punto muerto y costes-volumenes de operaciones-beneficios, encaminados a levantar las hipótesis restrictivas con las que originariamente se enunciaron. Son numerosas las aportaciones realizadas al respecto, entre las que se pueden destacar las primeras publicaciones de Jaedicke [1961], Jaedicke y Robichek [1964] y Charnes et al. [1963].

- Planificación estratégica y control de gestión en el contexto del sistema presupuestario: investigación iniciada con gran significación por Anthony [1965], diferenciando distintos niveles en el área de la planificación y control:

estratégico, de gestión y de ejecución.

- Profundización en los estudios sobre la asignación de costes en la producción conjunta y su arbitrariedad, con especial mención para Shapley y Shubick [1969] y Thomas [1971].

- Análisis, tanto del contenido como sobre el coste de los sistemas de información contable, meteced a las teorías sobre la economía de la información, encaminadas a analizar el impacto económico de una determinada demanda de sistemas informativos.

- Aportación de la teoría de la agencia al sistema de relaciones que se establecen en cascada entre superiores y subordinados en el seno de la organización, trabajos iniciados por Holmstrom [1979] y continuados por Shavell [1979] y Baiman [1982].

En palabras de Sáez et al. [1993: 6], "*En este periodo, la contabilidad de costes se desmarca en gran medida del estrecho margen de maniobra que le permitía su sometimiento anterior a la contabilidad financiera, pasando de esta forma a integrarse en los dominios de la contabilidad de gestión*". Por este motivo, siguiendo a Álvarez y

Blanco [1989: 42], su objetivo fundamental consistió en obtener y comunicar información adecuada para apoyar racionalmente el proceso de adopción de decisiones técnicas y operativas de la empresa con dos finalidades básicas:

1. Suministrar datos fiables para la elaboración de las cuentas anuales.
2. Ofrecer la información apropiada a los diversos niveles de dirección para apoyar racionalmente el proceso de adopción de decisiones técnicas a corto plazo.

La década de los 70 fue una etapa de consolidación de los logros obtenidos en las épocas anteriores, enfocados hacia la gestión. Así se constata en los trabajos de Bierman [1963] con "*Financial and managerial accounting*", quien unos años más tarde, en 1971 publicó "*Managerial cost accounting*", o en Garrison [1976] quien publicó "*Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*".

Fernández Fernández [1993] señala que independientemente de la existencia de diferentes posturas respecto del propio concepto de contabilidad de gestión, lo que parece claro, es el admitir la existencia de una serie de aspectos comu-

nes relacionados con ésta, como son:

- La contabilidad de costes y presupuestaria supone el antecedente de la contabilidad de gestión.

- La contabilidad de gestión amplia considerablemente su campo de actuación, participando de los objetivos de la contabilidad de costes, de los propios de la contabilidad financiera y de los de otras disciplinas relacionadas con la gestión de la empresa (teoría de la organización, ingeniería, financiación-inversión, marketing, etc.).

- La contabilidad de gestión puede ser considerada como aquella rama de la contabilidad que pretende captar, registrar, evaluar, analizar y transmitir información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, a fin de facilitar la toma de decisiones de los distintos estamentos de la organización, relativa al seguimiento y consecución de los objetivos generales marcados, a la planificación, control y medida de todas las actividades de la empresa, tanto internas como aquellas otras que se relacionan con el mundo exterior, así como la organización y coordinación de esas

actividades, en estrecha colaboración con el resto de las áreas funcionales y permitiendo participar a los responsables de su ejecución, junto con la alta dirección.

Cabe señalar que en la década de los 70, junto al hecho de una notable evolución de las técnicas de planificación y control; se puso de manifiesto de modo explícito, las limitaciones mostradas por los sistemas de costes tradicionales, así como las de la propia contabilidad de gestión; habiendo sido enumeradas por autores como Johnson y Kaplan [1988]:

- Excesiva preocupación por los aspectos financieros, lo que explica la irrelevancia de los sistemas de costes actuales para la toma de decisiones.

- Reparto arbitrario de los costes indirectos de producción; basado en general en las horas de mano de obra directa, lo que no está exento de limitaciones:

- La importancia relativa de la mano de obra es cada vez menor frente a la creciente mecanización, resultando un criterio de reparto cada vez menos relevante.

- El control se orienta en su mayor parte a reducir el cos-

te de la mano de obra, puesto que una pequeña reducción de la misma genera una gran reducción de los costes indirectos imputados, lo que puede conducir a tomar decisiones erróneas en cuanto a la asignación de recursos.

- La información que se consigue se comunica demasiado tarde, y además, resulta excesivamente agregada para la adopción de decisiones, en especial las relativas al proceso de planificación y control.

- Su preocupación se enmarca en el corto plazo, dejando a un lado lo relativo al medio y largo plazo.

En concreto, Johnson y Kaplan [1988: 15] resaltan la necesidad de rediseñar los sistemas de contabilidad de gestión para enfrentarse al nuevo entorno productivo y de gestión. La obsolescencia de los sistemas existentes combinada con los grandes retos competitivos y tecnológicos exigen la revisión de los modelos contables actuales; se trata obviamente de crear un nuevo marco conceptual para reforzar el proceso unitario de planificación y control del que se derivan las principales decisiones de la empresa.

En McNair et al. [1989] se resaltan otros defectos ligados a la aplica-

ción de los sistemas tradicionales de la contabilidad de gestión como son:

- La inadecuada utilización de los sistemas de costes completos en lugar del sistema del *direct-costing* para la toma de decisiones relativas al binomio productos/mercados, lo que ha provocado en innumerables ocasiones el fracaso de estrategias comerciales consecuencia de la incorrecta asignación de los costes indirectos.

- La excesiva atención al sistema de costes por productos o pedidos en perjuicio del sistema de costes por procesos, como demanda el creciente uso del JIT cuyo objetivo es maximizar el movimiento de las materias primas a través del proceso de producción (maximizar el valor añadido) y minimizar o suprimir los tiempos que no añaden valor.

- La utilización excesiva del sistema de costes estándar en detrimento de los costes actuales que se van convirtiendo en *metas rodantes* de los futuros costes. La dirección no necesita detallados informes sobre las desviaciones, costes directos o indirectos, etc., sino una mayor información útil para apoyar las decisiones de ca-

rácter estratégico que permitan alcanzar la excelencia de la fabricación y mejorar el perfil competitivo de la empresa. Consiste en reemplazar los sistemas de costes estándar por los sistemas de costes actuales, los cuales se comparan con los de períodos anteriores y con óptimos técnicos, en un proceso de mejora continua y de cumplimiento de objetivos estratégicos.

Demasiado *parroquialismo* en la contabilidad por áreas de responsabilidad, con el sesgo de optimizar resultados individuales, seccionales o departamentales, en detrimento de los objetivos globales de la organización. La contabilidad por centros de responsabilidad genera los efectos que siguen:

- Provee una base endeble para las tecnologías avanzadas de producción.
- No estimula el trabajo en equipo y la resolución conjunta de problemas.

- Con el nacimiento de nuevos métodos de fabricación orientados necesariamente al equipo de trabajo se convierte en una necesidad la adopción de nuevos valores.

- Se pueden generar procesos de fragmentación en la or-

ganización al desvincular los rendimientos de un área de los rendimientos de las demás.

- Se favorecen los conflictos al situar fronteras arbitrarias entre operaciones y funciones de apoyo.

- El flujo integrado de productos e información propio de tecnologías avanzadas de producción no puede basarse en el uso de este sistema contable.

La excesiva importancia dada al control, con exclusión del apoyo a la planificación con enfoque *proactivo*.

La contabilidad de gestión debe abandonar la *precisión* por la *relevancia* y utilidad del *output*, utilizando *contribuciones marginales* para la adopción de decisiones sobre elección y comercialización de productos.

Para Álvarez y Blanco [1989: 44] existen además de las limitaciones enumeradas con anterioridad, otro tipo de limitaciones de la contabilidad de gestión, relacionadas con el planteamiento y utilización del sistema de planificación y control, tales como:

Excesiva teorización sobre modelos de previsión conta-

ble; en la actualidad, la base de la planificación estratégica está constituida obviamente por la problemática de las estrategias empresariales, no por las previsiones contables.

Interés desproporcionado por los modelos específicos de control de costes a corto plazo (cálculo e interpretación de las desviaciones), en detrimento de la correcta planificación a largo, medio y corto plazo; si esta se lleva a cabo de forma incorrecta, todo el proceso resulta inoperante y de poco sirve el cálculo y estudio de las desviaciones.

Utilización casi exclusiva de los informes internos, prescindiendo de la consideración, integración e interpretación de los informes de origen externo; aspecto crucial para alinear el planteamiento y elección de estrategias y la permanente adaptación de la empresa a su entorno.

Como manifiesta Amat [1991: 6], los cambios acaecidos en el entorno y sus implicaciones en el ámbito empresarial nos conducen a la siguiente consecuencia: "*Una mayor necesidad de percibir los cambios del entorno: por su imprevisibilidad, por su complejidad y por su hostilidad*".

Como señalan Sáez et al. [1994: 219], los investigadores en el campo de la contabilidad de gestión empezaron en estas últimas décadas a encaminar sus esfuerzos a fin de paliar los importantes déficit que nuestra disciplina venía presentando, no sólo para competir, sino para garantizar la supervivencia futura de la organización.

A este respecto, Blanco Dopico [1995: 139] señala que: "*La superación de esta incapacidad, derivada en parte de la evolución de la estructura de la empresa hacia una mayor flexibilidad y menor jerarquización, exige una estructura por parte de la contabilidad que conduzca a nuevos sistemas de contabilidad de gestión adaptados a esta nueva realidad*". Lo cual ha comportado la aparición de nuevas áreas de investigación tales como la búsqueda de la excelencia empresarial, las implicaciones tecnológicas, medidas de productividad, calidad, etc., tratando de lograr una mayor utilidad de la información suministrada al usuario.

Los cambios percibidos en estas décadas ya fueron percibidos por Ripoll y Montagud [1991: 5], al señalar que la adopción de tecnologías avanzadas de fabricación y los cambios producidos en la forma de entender la producción, introducidas en grandes empresas llevó a que se empezase a hablar por tanto de una evolución y revolución

en el contexto de la contabilidad de gestión.

3.3. Reflexión sobre la contabilidad de gestión: década de los 80

En la década de los 80 se produce un cambio en el entorno que afecta de manera crucial a la organización empresarial. Como señala Ripoll y Aparisi [1998: 26], este nuevo entorno competitivo viene caracterizado por los siguientes aspectos:

- Mayor apertura de la economía en términos globales.
- Mayor globalización de los mercados.
- Incremento del nivel de competitividad.
- Aumento en la gama de productos y servicios ofertados por las empresas a sus clientes, en el intento de incrementar y fidelizar a los mismos.
- Mayores niveles de exigencia de los clientes con respecto a las empresas.
- Acortamiento del ciclo de vida de los productos.
- Mayor calidad en los productos y servicios que las empresas ofrecen a sus clientes.

Influencia crucial de la tecnología y de los sistemas de información.

Todo ello, ha motivado un cambio en la competitividad tanto externa como interna de las organizaciones, haciéndose más difícil su gestión y dirección. En esta línea, Ripoll y Aparisi [1998: 26] indican la necesidad de llevar a cabo un proceso de adaptación de la empresa a este nuevo entorno, lo que ha comportado:

- Una continua capacidad de adaptación al entorno en el que actúa.
- Mayor flexibilidad interna de las organizaciones, que sirva de ayuda y complementaria de la capacidad de adaptación al entorno.
- La innovación de productos y de procesos como elemento básico de adaptación al mercado y de establecimiento de ventajas competitivas para la empresa.
- Consideración de la empresa desde la óptica del análisis de la cadena de valor.
- Generación y desarrollo de nuevas capacidades y habilidades que permitan la optimización en lo que al aprove-

chamiento de los recursos se refiere.

- Mayor desarrollo de las herramientas de gestión a todos los niveles y en todas las áreas de la empresa.
- Cambios en la estrategia de la empresa.

Así pues, la búsqueda de una solución a las necesidades planteadas por las actuales organizaciones ante la intensificación de la competencia, la transformación de los procesos productivos, los cambios de objetivos y la alteración de la organización [Pérez-Carballo, 1994: 35], ha impuesto a los contables la obligación de disponer de una información adecuada para la toma de decisiones de carácter estratégico, tendentes a conseguir no tan sólo una substancial ventaja competitiva, sino a mantenerla, incluyendo en todas las facetas de la empresa, y entre ellas, en el análisis estratégico de costes. Este sistema de información que orienta sus esfuerzos hacia lo que se ha calificado como *la excelencia empresarial* y, cuya pretensión es la de superar las deficiencias y limitaciones mostradas por la contabilidad de gestión es denominado *contabilidad de dirección estratégica* o *strategic management accounting*; si bien, hasta inicios de los años ochenta no fue acuñada con esta denominación, habiéndose de *top management accounting*.

Con la figura de Simmonds [1981], se estableció la necesidad de reorganizar y reorientar la contabilidad de gestión, situando la estrategia en su centro, y reconociendo que el mayor valor de la información contable para la dirección radica en su contribución a la adopción de decisiones estratégicas que mejoren la posición competitiva de una empresa, consecuencia esencial de estos dos argumentos:

1. El valor esencial de la información para la gestión radica en su contribución en la toma de decisiones que pueden afectar a la posición competitiva de la empresa y a la consecución de ventajas diferenciadoras respecto a las demás empresas.
2. La determinación de la posición competitiva se obtiene a través de la comparación de la información interna con la externa.

A este respecto, la contabilidad de dirección estratégica sirve de marco y complemento de los sistemas convencionales de contabilidad, al revelar las causas de una posible pérdida de competitividad y cuota de mercado y apoyar la selección de las estrategias más adecuadas.

Al tenor de lo expuesto anteriormente, Iglesias [1992: 6] manifiesta que es posible afirmar que en los

últimos años, el objetivo de la contabilidad de gestión se ha ampliado de varios modos:

- Se hace hincapié no sólo en la capacidad explicativa, sino también en la capacidad predictiva de los datos contables.
- Se desarrollan modelos normativos para aplicar en el contexto contable, basándose en técnicas estadísticas, matemáticas y operativas.
- Se subraya el impacto de la información contable en el comportamiento de los usuarios.
- Se utiliza información no contable, económica, del entorno e información cualitativa, para comprobar la relevancia de los datos de la contabilidad de gestión.
- Se utilizan cada vez más los ordenadores que permiten utilizar la información en una base de datos multirrelacional.

Por estos motivos, los sistemas de costes tienen que replantearse bajo un enfoque de *cadena de valor*; así pues, como indica Indacochea [1994: 42], en este nuevo enfoque el precio constituye el elemento de referencia más importante y los diferentes eslabones o actividades de

la cadena de valor deben analizarse para plantear una estrategia competitiva. Por este motivo, el beneficio tan sólo puede mejorarse actuando sobre el coste, ya que la variable *precio de venta* viene impuesta por el mercado; motivo por el cual, el *coste objetivo* debe ser la meta a alcanzar por toda empresa para poder disfrutar de un beneficio fijado por ella, esto es: *precio de venta - beneficio = coste objetivo*.

En definitiva, según indica García Vázquez [1992], "*la variable verdaderamente controlable por la empresa es el coste, debiendo actuar en consecuencia en la dirección de la reducción de costes, si se quiere perseverar el beneficio, e incluso para competir en precio, pero siempre considerando como restricciones los niveles de servicio que se desean ofrecer*".

Como consecuencia de ello, se impulsó una nueva filosofía de producción denominada *just in time*, JIT, basada en la racionalidad y la simplificación del proceso a través de la detección de los problemas existentes en fábrica y su eliminación, junto con el desarrollo de una cultura preventiva y de mejora continua. Por tanto, el objetivo de esta filosofía es la reducción de costes y la satisfacción de la demanda: el cliente es quien manda y éste es quien mueve la empresa.

Si bien, inicialmente el JIT fue una filosofía de producción que perse-

guita satisfacer la demanda con una reducción de costes; posteriormente, en la década de los 90, ésta se traduce en una filosofía de gestión empresarial, la cual se extiende a toda la organización dando paso a la denominada *nueva forma de gestión en los 90* [Ripoll y Tamarit, 1995: 320].

En concreto, la contabilidad de gestión preocupada por facilitar información sobre el funcionamiento de la empresa para la toma de decisiones, se ve afectada por dichos cambios, puesto que si se modifica el entorno, cambian los procesos empresariales y, por lo tanto, cambia la forma de suministrar información a la dirección. Por este motivo, los sistemas contables tradicionales de información a la dirección se han quedado obsoletos.

3.4. *Expansión de la contabilidad de gestión: década de los 90*

Como ya hemos indicado en el epígrafe anterior, en la década de los 80 comienza un profundo cambio de la contabilidad de gestión encaminado a superar las deficiencias que hasta ese momento habían demostrado los tradicionales sistemas de gestión empresarial. En este sentido, surge en los 80 y se desarrolla intensamente en los 90, un nuevo paradigma emergente, la denominada *contabilidad de dirección estratégica*.

Entre las aportaciones más significativas realizadas para delimitar el marco conceptual que le sirve de soporte, Sáez et al. [1994: 221-225] indican la conveniencia de distinguir tres enfoques principales que potencian unos u otros aspectos:

El primero, está constituido por los autores con un *enfoque externo de la contabilidad de dirección estratégica*, cuyo máximo representante es Simmonds [1981 y 1989]. Este autor considera que la tradicional contabilidad de gestión ha centrado su atención sobre los factores internos, no considerando que es en el mercado donde se consiguen los beneficios; por todo lo cual, se deberá prestar mayor atención hacia el exterior a fin de evaluar continuamente su posición competitiva mediante el análisis de la situación de los costes de la empresa en relación con los competidores, la actuación de esos competidores en el mercado y el estudio del comportamiento del propio mercado; sin que se deba olvidar la reducción interna de costes mediante la actuación sobre la curva de experiencia y aprendizaje.

El segundo enfoque, encabezado por Shank y Govindarajan [1989 y 1995], es el calificado como *enfoque interno de la contabilidad de dirección estratégica*, según el cual la contabilidad de gestión no proporciona información de carácter estratégica para la consecución de ventajas competitivas. La propues-

ta de esta corriente se fundamenta en el *análisis de la cadena de valor*, estableciéndose, para ello, la definición y el establecimiento de la cadena de valor en la empresa, identificando y aislando cada actividad que cree valor para el cliente; la identificación de los generadores de costes de cada actividad para conocer los costes de toda la cadena y los recursos que consume cada actividad; y la consecución de ventajas competitivas sostenidas actuando sobre los generadores de costes o bien sobre la propia cadena, con el fin de reducir costes y centrarse en aquellas actividades en las que la empresa pueda tener ventajas competitivas.

El tercero de los enfoques, *mixto o externo-interno de la contabilidad de dirección estratégica*, cuyo máximo representante es Bronnwich [1990 y 1994]; representa para nosotros la más adecuada aproximación a la delimitación de su marco conceptual por cuanto toma en consideración tanto la problemática interna como la externa a la empresa. Considera que la empresa, para crecer y sobrevivir, debe ser capaz de competir en un amplio espectro de variables estratégicas; las cuales pueden referirse a los aspectos relacionados con la actuación interna de la empresa (menores costes, productos diferentes, alta calidad, buen servicio posventa, etc.) y los aspectos relacionados con el entorno, especialmente con los consumidores, con la estructu-

ra de costes de los competidores y con el propio mercado en el que éstos actúan.

Dentro del enfoque mixto de la contabilidad de dirección estratégica podemos situar la definición dada por la ABCEA [1990: 30], según la cual su objetivo principal consiste en "procesar, interpretar y comunicar información relevante y oportuna, para apoyar racionalmente el proceso de planificación y control en los niveles estratégico, táctico y operativo", permitiendo la evaluación e interpretación correcta del:

- Diagnóstico de la empresa tanto en el ámbito interno como externo.
- Proceso de planificación global de la firma (estratégico, táctico y organizativo).
- Proceso de control (estratégico, táctico y operativo).

Bajo este mismo enfoque, los profesores Álvarez y Blanco [1996: 482] señalan que: "la contabilidad de dirección estratégica analiza e interpreta toda clase de informes financieros y no financieros, cuantitativos y cualitativos procedentes de la organización y de su entorno competitivo, con el fin de obtener información estratégica suficiente, relevante y oportuna para apoyar racionalmente la adopción de

estrategias empresariales más adecuadas así como su correcta implementación y control. Este proceso estratégico permite a la organización adaptarse al entorno, obtener ventajas competitivas y aumentar su rentabilidad, en el camino de la excelencia empresarial".

En concreto, la contabilidad de dirección estratégica permite una adaptación permanente de la empresa a los cambios imprevistos, respondiendo con prontitud a los mismos. Si la empresa reacciona ante los cambios imprevistos con suma rapidez, se reduce el interés por pronosticarlos; el capacitar a los directivos para que preparen mejores previsiones no es lo fundamental, sino incrementar la capacidad de adaptación rápida y eficaz al entorno. Es por ello, que la obtención e interpretación de la información necesaria para apoyar racionalmente el subsistema de planificación y control estratégico se corresponde con el componente esencial de la contabilidad de dirección estratégica.

En cualquier caso, según indica Blanco Dopico [1995: 145], una contabilidad de enfoque estratégico debe permitir el estudio y la búsqueda de ventajas competitivas, partiendo para ello del análisis de la cadena de valor de la empresa, evidenciando las relaciones existentes entre sus distintas estrategias que ponen de manifiesto el posicionamiento estratégico de la empresa.

En concreto, los principales rasgos característicos de la contabilidad de dirección estratégica, siguiendo a Sáez et al. [1994], Fernández et al. [1996], y Álvarez y Blanco [1997], podemos resumirlos en los siguientes:

- Dado que se integra dentro del proceso informativo contable, su objetivo básico es el de proporcionar información.
- Debido a que se pretenden alcanzar ventajas competitivas, no es suficiente con transmitir información financiera sino que es necesario contar con información no financiera (cuantitativa y/o cualitativa).
- La información debe dirigirse a cualquier nivel jerárquico de la organización ya que ello permitirá acomodar sus actuaciones a la posible evolución que experimenten los entornos externos a la organización.
- La información debe referirse al ámbito interno de la propia empresa o en su entorno.
- La información ha de ser utilizada tanto en la confección de un plan de actuación estratégico, como en su posterior control.

□ La contabilidad de dirección estratégica deberá contribuir a la planificación estratégica, así como a la táctica y operativa, por lo que la planificación y el control coherente y global, al igual que el de las diferentes unidades de la organización, caerán dentro del campo de actuación de la misma.

□ Las tareas de planificación y control estratégico deberán permitir la rápida adaptación de la empresa a los continuos cambios del entorno.

□ La concreción de las decisiones estratégicas son las decisiones tácticas y operativas ya que, en última instancia, mediante éstas se consiguen los objetivos estratégicos.

□ Todo lo anteriormente comentado tiene como fin primordial, la mejora de la posición de la empresa en el mercado, como único modo de garantizar su supervivencia en los mercados actuales.

En definitiva, según indica Blanco Dopico [1994: 407], "El sistema de información de gestión será el punto central del sistema informático de la empresa reflejando tanto su imagen interna como externa y coordinando las actividades de los distintos órganos de la misma"; lo

que implica tal y como se puso de

manifiesto en Balada y Ripoll [1993:45] que el sistema debe estar "diseñado para reforzar un compromiso a todos los niveles con la innovación, tanto de productos como de los procesos productivos, administrativos y comerciales. Ejerciendo por tanto más un papel de influencia que de información".

De este modo, para Alvarez y Blanco [1992: 23-24], "La principal preocupación de la dirección debe consistir en aumentar la competitividad de la empresa y obtener ventajas competitivas sostenidas; para ello es preciso procurar al cliente (más valor, más prestaciones, más servicio y más calidad) y todo ello a una menor coste". Así mismo, Gimeno [1992: 23-25] manifiesta que la gestión no se fundamenta en un único fin—coste—; si no que se genera un triángulo de prioridades de gestión, en cuyos vértices localizamos a las variables de calidad, tiempo y coste.

4. Líneas de investigación en contabilidad de gestión

Al referirnos al presente tema, debemos manifestar que existen dos grandes escuelas de pensamiento que hacen interpretaciones distintas de la evolución de la contabilidad de gestión: por una parte, la aproximación economicista, que

explica la aparición y desarrollo de los sistemas de costes por la búsqueda de la eficiencia y la obtención de beneficios; y, por otra, la aproximación sociológica que analiza el nacimiento y desarrollo de los sistemas contables de gestión como sistemas disciplinarios o de control de la mano de obra.

Estas dos aproximaciones nos sirven para dar una idea de cuáles son algunas de las líneas de investigación que en estos últimos años han tenido una cierta relevancia dentro del contexto de la contabilidad de gestión.

La primera de ellas, es la línea de investigación clásica-neoclásica, se extiende desde los años 50 hasta principios de los 80. En ella podemos distinguir tres etapas diferenciadas: la primera, se desarrolla desde los orígenes hasta finales de los 60, caracterizándose por obviar el valor y el coste de la información, por trabajar bajo condiciones de certeza y por no considerar factores comportamentales. La segunda, comprende desde finales de los 60 hasta mediados de los 80, su principal característica es la inclusión del coste y valor de la información y la consideración de la incertidumbre. La tercera, abarca desde mediados de los 70 hasta mediados de los 80, período donde se contemplan explícitamente factores comportamentales en los modelos.

La segunda línea de investigación, se ubica en el período comprendido entre mediados de los 70 y los 80, tratándose de la línea de investigación sistémica-contingente, la cual pone de manifiesto los aspectos comportamentales y organizacionales y enfatiza en las características de la información y de los sistemas contables de gestión enfrentados a diferentes contingencias organizativas. Dentro de los métodos aplicados en los estudios basados en la aproximación contingente, predominan los de carácter estadístico y cuantitativo.

La tercera de ellas, surgida al inicio de los años 80, es la que da lugar a la aparición de la línea de investigación interpretativa. Los estudios interpretativos son un método que nos sirven para dar sentido al mundo social comprendiendo cómo los distintos actores dentro de la organización entienden el comportamiento de los demás. Entre los métodos de investigación aplicados, esta tendencia utiliza el estudio de casos. Cabe destacar que los principales enfoques de esta corriente son los siguientes: la contabilidad conductual, la cual se centra en el estudio de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los sistemas de información contables; el procesamiento humano de la información, que se centra en el estudio de la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información contable; y la teoría institucional,

la cual parte de la presunción de que toda institución se inserta en un determinado campo organizacional que puede definirse por una serie de características intrínsecas (diferentes líneas de productos, tamaño, etc.) a la firma y otras externas (sector, localización geográfica, legislación, etc.), permitiendo identificar las distintas instituciones internas y externas a la empresa para analizar su impacto sobre la contabilidad de gestión, así como las posibles interrelaciones entre ellas.

La última línea de investigación existente hasta nuestros días, es la *línea de investigación crítica*, la cual surge a mediados de los 80, y cuyo objetivo es interpretar y explicar el papel de la contabilidad de

gestión dentro de las organizaciones desde, aproximaciones marxistas, posmodernistas, feministas, etc., aplicadas al estudio del funcionamiento de los mecanismos de control organizacionales.

Por todo lo dicho, podemos concluir manifestando que en la actualidad los futuros desarrollos de la disciplina pasen por identificar tres grandes áreas que indican tres aspectos fundamentales de lo que es de la investigación en contabilidad de gestión. A este respecto, la primera de ellas, es la *contabilidad de gestión y el cambio organizativo*; la segunda, la *interacción entre contabilidad de gestión y la estructura organizativa*; y, por último, el *papel de la información contable en la toma de decisiones*.

Bibliografía

Álvarez López, J. y Blanco Barra, F. *Introducción a la contabilidad directiva. Diagnóstico, planificación y control*. San Sebastián: Ed. Donostiarra, 1989.

Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica. Ed: Técnica Contable, Nº 517, enero, 1992.

Apoyo de la contabilidad estratégica a la excelencia empresarial. Ed: Técnica Contable, Nº 566, febrero, 1996.

Enfoques de la contabilidad de dirección estratégica. Ed: La Unión Europea, un reto para las empresas y los profesionales españoles, IX congreso ABECA, Salamanca, septiembre, 1997.

Ana I Salas, J. M. *La nueva concepción de la contabilidad de gestión en los 90*. Ed: Partida Doble, Nº 16, 1991.

Anthony, R. N. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1965.

Anthony, R. N. *Reminiscences about management accounting*. Journal Of Management Accounting Research, Nº 1, 1989.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, ABECA. *El marco de la contabilidad de gestión, serie: Principios de contabilidad de gestión*. Documento Nº 1, Madrid, 1990.

Baiman, S. *Agency research in managerial accounting: a survey*. Journal of Accounting Literature, primavera, 1982.

Balada Ortega, Tomás y Ripoll Felu, Vicente. *La mejora del cálculo de costes a través de la reducción de costes: una referencia al caso de Ford España*. Ed: Partida Doble, Nº 31, febrero, 1993.

Blanco Dopico, M. I. *Contabilidad de costes. Análisis y control*. Madrid: Ed. Pirámide, S.A., 1994.

Blanco Dopico, M. I. *Contabilidad estratégica. ¿Una estrategia de la contabilidad o una contabilidad de la estrategia?* Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, 1995.

Bromwich, M. *The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategic in competitive markets*. Accounting, Organizations and Society, vol. 15, Nº 1, 1990.

Bromwich, M. *Strategic management accounting*. Londres: The London School of Economics & Political Science, 1994.

Chames, A.; Cooper, W. W. e Jiri, Y. *Breakeven budgeting and programming to goals*. Journal of Accounting Research, primavera, 1963.

Donoso Ames, R. *La industria del jabón en Sevilla en los siglos XV a XVIII: Algunos "ensayos" realizados para la fijación de precios y otra documentación contable de costes*. Ed: Revista Española de Financiación y Contabilidad, enero, 1994.

Fernández Fernández, A. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión: una propuesta delimitadora*. Ed: Sáez Torrecilla, A. (coord.). *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*. Madrid: McGraw-Hill, 1993.

Fernández Fernández, A. y Muñoz Rodríguez, M. C. *Contabilidad de gestión y excelencia empresarial*. Barcelona: Ed. Ariel, S.A., 1997.

Fernández Fernández, A.; Muñoz Rodríguez, C.; Suárez, J. y Vaquera Mosquera, M. *Aproximación al marco conceptual de la contabilidad de dirección estratégica*. En: Ensayos sobre contabilidad y economía, tomo II. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, 1996.

García Vázquez, J. M. *Just in time: el enfoque japonés en gestión de la producción*. Una revisión", *Esic Market*, Nº 75, enero-marzo, 1992.

Garnet, S. P. *Historical development of cost accounting*", *The Accounting Review*, vol. XXII, Nº 4, octubre, 1947.

Gineño Zuera, J. *Los retos de la contabilidad de gestión de los noventa: ¿Crisis o revitalización?*", *Costos y Gestión*, tomo II, Nº 5, septiembre, 1992.

Gonzalo Angulo, J. A. *Panorama histórico de la contabilidad interna*. Ed: Contaduría Universidad de Antioquia, Medellín, septiembre, 1985.

Hirschleifer, J. *On the economics of transfer pricing*", *Journal of Business*, julio, 1956.

Hirschleifer, J. *Economic of the divisionalized firm*", *Journal of Business*, abril, 1957.

Holmstrom, B. *Moral hazard and observability*", *Bell Journal of Economics*, primavera, 1979.

Hopper, T. *The development of british cost and management accounting research. The achievements of the last decade*", Working Paper, University of Manchester, 1994.

Horiguen, C. T. *La contabilidad de costos en la dirección de empresas*. México: UTHEA, 1969.

Cost and management accounting: yesterday and today", en Bronnwich, M. y Hopwood, A. G. (eds.): *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, Londres, 1986.

Contabilidad Directiva: este siglo y más adelante", en *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, 1995.

Iglesias Sánchez, J. L. *El papel de la Contabilidad en los sistemas integrados de gestión*". En: *Partida Doble*, Nº 20, febrero, 1992.

Indacoechea Caceda, A. *El nuevo enfoque: contabilidad estratégica. ¿La revolución o ramamiento contable?* En: *Alta Dirección*, Nº 174, marzo-abril, 1994.

Jacdicke, K. K. *Improving break-even analysis by linear programming*. NAA, Boletín de marzo, 1961.

Jacdicke, K. K. y Robichek, A. A. *Cost-volume-profit analysis under conditions of uncertainty*. *The Accounting Review*, octubre, 1964.

Johnson, H. T. y Kaplan, R. K. *La contabilidad de costos: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona: Plaza y Janes Editores, 1988.

Kaplan, R. S. *The evolution of management accounting*", *The Accounting Review*, vol. LIX, Nº 3, julio, 1984a.

— *Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems*", *Harvard Business Review*, julio-agosto, 1984b.

López Díaz, A. y Menéndez Menéndez, M. *Curso de contabilidad interna*. Madrid: Ed. AC, 1990.

McNair, C. J.; Mosconi, W. J. y Norris, T. F. *Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información*. Madrid: Tecnologías de Gerencia y Producción, S.A., 1989.

Pérez-Carballo, J. F. *Control de la gestión empresarial. Textos y casos*. Madrid: ESIC, 1994.

Ripoll Feliu, V. *Contabilidad de gestión: evolución, desarrollo e investigación en España*". Ed: Ripoll Feliu, Vicente et al.: *I Jornada de contabilidad de gestión, costes, información, control y tecnología en el entorno empresarial actual*. Caja Rural, Valencia, 1992.

Ripoll Feliu, V. y Aparisi Caudeli, J. A. *Los paradigmas contables: de la contabilidad de costes a la de dirección estratégica*". En: *Accountability*, año 1, Nº 2, septiembre-octubre, 1998.

Ripoll Feliu, V. y Montagud Mascarell, M. D. *Incidencia de las nuevas tecnologías de la producción en el cálculo de costes*". IV Encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Santander 29 a 31 de mayo y 1º de junio, 1991.

Ripoll Feliu, V. y Tamari Aznar, M. C. *Sistematización de la filosofía JIT en el ABC/ABM*. Técnica Contable, Nº 569, mayo, 1995.

Sáez Torrecilla, A. *Contabilidad de gestión: situación actual y perspectivas*. En: III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Málaga, mayo, 1988.

Sáez Torrecilla, A.; Fernández Fernández, A. y Gutiérrez Díaz, G. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. (vol. 1). Madrid: McGraw-Hill, 1993.

Sáez Torrecilla, A.; Fernández Fernández, A. y Gutiérrez Díaz, G. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. (vol. 2). Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A., 1994.

Shank, J. K. y Govindarajan, V. *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*. Boston: Irwin, Homewood, 1989.

Shank, J. K. Y Govindarajan, V. *Gerencia estratégica de costes. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Bogotá: Editorial Norma, S.A., 1995.

Shapley, A. y Shubick, M. *On market games*. *Journal of Economic Theory*, junio, 1969.

Shawell, S. *Risk sharing and incentives in the principal agent relationship*. *Bell Journal of Economics*, verano, 1979.

Simmonds, K. *Strategic management accounting*. *Management Accounting* (UK), vol. 59, Nº 4, abril, 1981.

Simmonds, K. *Strategic management accounting: the emerging paradigm*. London Business School (UK), 1989.

Simon, H.; Guetzkow, H.; Kozmelsky, G. y Tyndall, G. *Centralization versus decentralization in organizing the controller's department*. New York: Controllership Foundation Inc., 1954.

Solomons, D. *Studies in cost analysis*. Londres: Edit. Sweet & Maxwell, 1952.

Solomons, D. *The historical development of costing*. de *Studies in Cost Analysis*, Londres: Sweet and Maxwell, 1968.

Thomas, A. *Useful arbitrary allocations*. *The Accounting Review*, julio, 1971.

Vlaeminck, J. *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: EIES, 1961.

Obras y autores

Planeación tributaria para la organización empresarial



Armando Para

Escobar

Editorial:

Legis Editores S.A.

Edición 2001

780 pp.

Esta obra integral conjuga el análisis jurídico de los impuestos con su efecto económico y proporciona aplicaciones concretas para la estructuración de empresas, desde los puntos de vista societario y de planeación tributaria. Los temas tratados incluyen: conceptos básicos de derecho tributario con referencia especial al impuesto sobre la renta y complementarios; régimen de sociedades relacionado con la organización de compañías, la reorganización empresarial, la fusión y la escisión, la valoración económica de las empresas y el cálculo de bursatilidad.

En el ámbito internacional, los trusts, las sociedades offshore y las fundaciones de interés privado. Análisis de planes de remuneración de empleados que integran las alternativas de las leyes tributarias y laborales. Gráficos, organigramas, cronogramas y tablas para facilitar la comprensión de los temas; ejemplos con cifras y cálculos específicos, y modelos de los diferentes actos jurídicos relacionados. Referencias a las normas y en algunos casos su texto, lo cual permite su verificación y profundización.

El suplemento contiene una referencia a impuestos diferentes del de renta, el proceso tributario y la determinación del impuesto, y los estatutos legales especiales.

La obra incluye como anexo un CD-Rom con una base de datos en Derecho Tributario Sistematizado -DTS- que contiene la referencia de las normas, control de legalidad, doctrinas, resoluciones, circulares y bibliografía, en un programa con más de 8.000 registros.