

CONTABILIDAD DE COSTES VERSUS CONTABILIDAD DE GESTIÓN

José Luis Iglesias Sánchez

(Capítulo de la obra: *Elementos de Contabilidad de Gestión. Ediciones AECA.*
Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. 1994)

INDICE

1. INTRODUCCIÓN
 - 1.1. Planteamiento general
 - 1.2. El concepto de coste en el ámbito de la Contabilidad de Gestión
2. LA ESTRUCTURA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN
 - 2.1. Objetivos
 - 2.2. Características Cualitativas
 - 2.3. Conceptos teóricos
 - 2.4. Técnicas
 - 2.5. El marco conceptual de la Contabilidad de Gestión
 - 2.6. Los fundamentos como determinantes de la estructura multidisciplinar de la Contabilidad de Gestión
3. LOS REFINAMIENTOS EN LA CONTABILIDAD DE COSTES Y LA BÚSQUEDA DE LA EXCELENCIA EMPRESARIAL
 - 3.1. Aportaciones del Sistema de Costes basado en la actividad (ABC)
 - 3.2. Intentos para evitar la aplicación del sistema ABC en estructuras empresariales simples
 - 3.3. Necesidad de informar sobre la excelencia empresarial
4. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN.

1.1. Planteamiento general

El entorno actual en el que se desarrolla la Contabilidad ha experimentado en relación con el de décadas pasadas cambios revolucionarios. La utilización de ordenadores con una alta capacidad de almacenamiento de datos, permite la utilización de métodos cuantitativos para la resolución de problemas que no sería posible, o al menos no sería económico hace tan solo unos pocos años.¹

Los problemas con los que hay que enfrentarse diariamente en el mundo de los negocios cruzan los límites de varias disciplinas, tal cual se estudian en la Universidad, y por consiguiente el contable de gestión ha de utilizar todo sus conocimientos para integrarse en los procesos de decisión empresarial. Para ello ha de conocer los fundamentos conceptuales de la Contabilidad de Gestión y éstos se fundamentan en

¹ Como señalan los profesores Antonio López Díaz y Manuel Menéndez Menéndez.: "*Curso de Contabilidad Interna*". Editorial AC. Madrid 1989. Pág. 8.: "*Como consecuencia en los avances en el tratamiento electrónico de datos, la técnica de la partida doble pierde el protagonismo que tiene la estructura formal de la Contabilidad, aún cuando en el sistema de información se encuentre latente el principio de dualidad o aspecto bidimensional de origen-destino*".

conceptos teóricos de varias disciplinas, por lo que ha de ser capaz de utilizarlos convenientemente en la solución de los problemas.

La Contabilidad de Gestión es una rama de la Contabilidad que tiene por finalidad apoyar todo el proceso de toma de decisiones económicas en una organización. Por ello, la información que suministra al usuario ha de cumplir con una serie de requisitos o características cualitativas y ha de fundamentarse en una serie de conceptos y técnicas diferentes a los de otras ramas de la Contabilidad.

Suele hablarse de la Contabilidad de Gestión desde la perspectiva de la Contabilidad de Costes cuando las finalidades de una y otra son diferentes y por consiguiente también son diferentes sus fundamentos y conceptos teóricos. La Contabilidad de Gestión trata de resaltar la capacidad predictiva de los datos contables, aplica modelos normativos, tiene en cuenta el impacto de la información contable en el comportamiento de los usuarios de la información, utiliza información no contable, económica y del entorno, tanto cuantitativa como cualitativa, para dotar de relevancia los datos contables que obtiene de la base de datos, descansa fuertemente en el uso de ordenadores y fusiona objetivos económicos y sociales.

La Contabilidad de Costes además de suministrar datos a la Contabilidad Financiera también se los suministra a la Contabilidad de Gestión, pero esos datos no son información por cuanto no se utilizan tal cual se obtienen, sino que, como ya se mencionó en el párrafo anterior, hay que procesarlos, es decir hay que dotarlos de relevancia. Belkaoui² (1992) establece la diferencia entre la Contabilidad de Costes y la de Gestión al indicar "aunque las relaciones no están suficientemente claras, la Contabilidad de Costes pone su énfasis en el lado de los costes, mientras que la Contabilidad de Gestión pone su énfasis en la eficiente asignación de recursos".

También la Contabilidad de Gestión obtiene información de la Contabilidad Financiera. Boyd y Taylor³ establecen las siguientes diferencias entre la Contabilidad Financiera y la de Gestión:

1. El enfoque de gestión coloca al estudiante en el papel de usuario de los datos financieros para la toma de decisiones. El enfoque convencional asigna al estudiante el papel de "preparador" de los estados financieros para que otros los utilicen.
2. El estudiante de la Contabilidad de Gestión ha de aplicar todos sus conocimientos del mundo empresarial para la toma de decisiones basada en los datos contables. La Contabilidad convencional se limita a sus técnicas, principios y prácticas para preparar los estados financieros.
3. En el ámbito de la Contabilidad de Gestión se intenta conocer el contexto interno y externo en el que se desarrolla. La Contabilidad convencional ignora este planteamiento.
4. El objetivo de la Contabilidad de Gestión es suministrar información para que el usuario interno tome decisiones relacionadas con su empresa. El fin básico de la Contabilidad convencional es la preparación de estados financieros.

Existe una fuerte interrelación entre la Contabilidad de Costes y la Contabilidad de Gestión, de forma que ésta no podría concebirse sin aquella.

A veces, se habla de Contabilidad de Costes y de Contabilidad de Gestión indistintamente. Las dos se basan en unos datos comunes para cumplir sus objetivos, pero los utilizan de forma diferente.

² Ahmed-Riahi Belkaoui en su libro: "The New Foundations of Management Accounting". Quorum Books. New York. Año 1992. Pág. 3.

³ Vergil Boyd and Dale Taylor.: "The Magic Word-Managerial Accounting". The Accounting Review. (Enero 1961: Pág. 111).

1.2. El concepto de costes en el ámbito de la Contabilidad de Gestión

Los libros de costes que se publicaron en la década de los 80 y a principios de los 90 asumen, o al menos no analizan en profundidad el concepto de coste. El concepto que subyace en su planteamiento a la hora de analizar o evaluar un determinado sistema de costes, es el mismo concepto que proviene de los años 1.925, cuando ya Sterling⁴ (1.979, págs. 36-37 y Staubus⁵ (1.987) han dado suficientes argumentos en contra el concepto tradicional de costes, el cual es vago debido a su pobre definición. Los libros de texto que definen el coste siguen usualmente el concepto tradicional iniciado por Clark⁶ (1.923) el cual define el coste en relación con algo. Por ejemplo, Horgren y Foster⁷ (1.991, pág. 25), definen el coste "*como los recursos sacrificados o consumidos para alcanzar un determinado objetivo*". Colin Drury⁸ (1.992, pág. 23) señala tres objetivos del cálculo de costes: (1) Costes para valoración de las existencias, (2) costes para la toma de decisiones y (3) costes para el control. Cooper y Kaplan (1991) no analizan el concepto básico del coste, y toman el viejo concepto de coste como válido, al decir que la clave del nuevo enfoque para determinar el coste de los productos está en las actividades, dado que son estas las que consumen recursos. Si aceptamos que la contabilidad tradicional está en crisis no deberíamos tomar los conceptos en los que se fundamenta como evidentes y deberíamos someterlos a un análisis crítico, al menos mientras se siga manifestando el vacío entre teoría y práctica.

Como señala Petri Vehmanen⁹ (1992) las definiciones tratan de clarificar el significado de los conceptos. La medida trata de dotar de precisión a los conceptos. Hemos dicho que la esencia del coste reside en el sacrificio económico (Staubus, 1.987. págs. 7-8), sin embargo llegar a determinar el grado de este sacrificio económico, con finalidades comparativas, significa que se debe cuantificar el concepto y para ello ni debe omitirse ni sobreestimarse ningún sacrificio. Conseguir este objetivo es difícil, por cuanto algún sacrificio ha tenido lugar en el pasado y otros son potenciales al relacionarse con el futuro. Lo costes no pueden determinarse con exactitud por cuanto en su cálculo se consideran además de medidas, asignaciones y previsiones de hechos futuros¹⁰.

Cuando se nos habla del coste de un objeto es difícil percibir el auténtico significado de lo que se nos quiere decir a menos que se nos indique los elementos que se han tenido en cuenta en su determinación. Esta idea surge de la visión subjetiva del valor señalada por Ijiri¹¹ (1.967. Pág. 38).

Normalmente se suele definir el concepto de coste asociándolo a la idea del sacrificio y relacionándolo con algún propósito o finalidad concreta. Esta concepción del coste ha sido incorporada a la literatura contable por Clark¹² (1923), como ya dijimos anteriormente. Sin embargo la consideración de

⁴ Sterling, R.R.: "*Toward a Science of Accounting*". Houston: Scholars Book Co., 1979).

⁵ Staubus, G.J.: "*The Dark Ages of Cost Accounting: The Role of Miscues in the Literature*". The Accounting Historians Journal. Vol. 14, nº 2 (Fall 1987).

⁶ Clark, J.M.: "*Studies in the Economics of Overhead Cost*". Chicago: The University of Chicago Press, 1923.

⁷ Charles T. Horngren & George Foster: "*Cost Accounting. A Managerial emphasis*". Seventh Edition. Prentice-Hall International Editions. Año 1991.

⁸ Colin Drury.: "*Management and Cost Accounting*". Third Edition. Chapman & Hall. Año 1992.

⁹ Petri Vehmanen.: "*On the peculiarity of the product cost concept*". European Accounting Association. 15th. Annual Congress. Madrid, 22-24, Abril 1992.

¹⁰ Según Stevens (1946, pág. 677), en su artículo: "*On the Theory of Scales of Measurement*". Science, Vol. CIII (January-June 1946), "Medir consiste en asignar números a objetos o hechos de acuerdo con reglas". Este concepto dado por Stevens ha sido trasladado al ámbito de la Contabilidad por el Committee of Foundation of Accounting Measurement en 1971, quien lo redefinió por: "medir es asignar números a fenómenos económicos pasados, presentes o futuros de una entidad, de acuerdo con reglas." Sin embargo el concepto de Asignación, puede definirse como el proceso de dividir un total en partes o subseries. Estas partes o subseries pueden ser períodos de tiempo, departamentos ,etc., tal como lo aclara Hendriksen, en su obra "*Accounting Theory*" (Homewood, Illinois: Richard D. Irwing, 1977). La previsión, constituye un estado de hechos que dependen de acontecimientos futuros previsibles.

¹¹ Ijiri, Y.: "*The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*". Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1967.

¹² Clark, J.M.: "*Studies in the Economics of Overhead Cost*". obra citada.

la finalidad o propósito para el que se determina el coste tiene su importancia para determinar los "costes relevantes" a efectos de una decisión, pero como señala Staubus¹³ (1987) la definición del coste debe centrarse en el objeto del coste y no en la finalidad o propósito. Según Staubus¹⁴ (1971, pág. 1) el objeto del coste son las actividades¹⁵. Vehmanen¹⁶ (1992) entiende que el concepto de coste ha de relacionar al sujeto o entidad con el objeto del coste, quien partiendo de la siguiente definición general y cualitativa: "*el coste de un objeto para un sujeto es el sacrificio económico requerido*" profundiza en su análisis para concluir: "*el coste de un producto es el sacrificio económico que tiene que realizar una entidad para llevar a cabo las actividades necesarias para fabricarlo, entregarlo a sus clientes, y cobrar su precio*"

En la definición anterior debemos distinguir entre objeto y sujeto del coste. El objeto del coste son las actividades¹⁷ (Staubus, 1.971 Pág. 1): "El sistema de costes es el proceso de determinar el coste de hacer algo...". El sujeto del coste es la entidad que tiene la responsabilidad de determinarlo y de controlar el coste incurrido por el objeto del coste. Esta idea nos ayudará a comprender que el coste de un determinado objeto (actividad, producto o servicio) depende de la empresa que lo está determinando.

El concepto de coste que surge en el marco de la estructura convencional de la Contabilidad, se apoya en las medidas financieras convencionales y por consiguiente mide el sacrificio tomando como base el "coste histórico", por considerar que esta medida es objetiva y verificable, sin embargo omite, en nuestra opinión, una parte del sacrificio cuando los precios actuales sean diferentes a los históricos, o cuando no se consideran los costes de oportunidad de las alternativas perdidas. Es decir, creemos que los valores actuales son más apropiados para cuantificar el sacrificio que los valores históricos, pero no obstante consideramos que el sacrificio debe determinarse en base a una estimación potencial, no actual, de los precios de venta.

Existen otras peculiaridades en el concepto de coste que deberíamos resaltar, por cuanto nos van a permitir evaluar los sistemas de costes tradicionales y a comprender por qué estos sistemas suministran información no relevante para la toma de decisiones¹⁸. Para ello vamos a clasificar los elementos del coste de los productos, siguiendo a Petri Vehmanen (1.992) en las siguientes categorías:

- (1) Medidas que precisan una observación empírica
- (2) Resultado de aplicar un determinado método de asignación
- (3) Previsión de algún hecho futuro.

Vemos pues, que el coste total de un producto puede ser en parte el resultado de una medida, en parte el resultado de la aplicación de un determinado criterio de asignación, y en parte, el resultado de una estimación futura o previsión.

En nuestra opinión el coste que se determina para valorar las producciones es arbitrario¹⁹ y subjetivo. Si añadimos que las valoraciones se apoyan en el criterio del coste histórico, podemos concluir

¹³ Artículo citado.

¹⁴ Staubus, G.J.: "*Activity Costing and Input. Output Accounting*". Homewood, Illinois: _Richard D. Irwing, 1971).

¹⁵ Staubus, (1971, obra citada) da la siguiente definición: "*Costeo es el proceso de determinar el coste de hacer algo, ejemplo: el coste de fabricar un artículo*".

¹⁶ Artículo citado (1992): "*On the peculiarity of the product coste concept*"

¹⁷ Staubus, G.J.: "*Activity Costing and Input-Output Accounting*". Homewood, Illinois: Richard D. Irwing, 1971.

¹⁸ Si una empresa tiene un centro en el que se fabrican ruedas para ciclomotores y otro centro de montaje de ciclomotores y todas las ruedas que fabrica puede venderlas (alternativa 1) en el mercado, cuando las utiliza en la sección de montaje (alternativa 2), el coste (sacrificio económico) en el que incurre no viene dado por su coste de producción, sino por el ingreso al que renuncia. De no tener en cuenta el coste relevante (ingreso al que se renuncia) no se podría determinar si la decisión de utilizar las ruedas en la cadena de montaje es correcta.

¹⁹ Definimos la arbitrariedad en el sentido de no poder demostrar que un determinado criterio aplicado sean superior a otro. Al determinar el coste de uno de los elementos, por ejemplo la amortización, puede tener diferentes cuantificaciones, dependiendo de la previsión que se haga de la vida futura y del método de amortización que se aplique. En todo caso, elegido un método es imposible demostrar su superioridad en relación con cualquier otro método alternativo.

que su aplicación en el ámbito de la decisión es de poca utilidad.

La toma de decisiones en la empresa ha de fundamentarse con información relevante y la Contabilidad de Gestión debe de informar de los costes e ingresos relevantes para cada alternativa de forma que permita al decisor elegir entre las alternativas disponibles. Cualquier sistema de costes, por muy refinado que sea si se sigue fundamentando en los conceptos convencionales de coste adolecerá del mismo defecto básico: "su información no será útil para la toma de decisiones" por mucho que nos empeñemos en su justificación.

El coste de oportunidad es el tipo de coste adecuado para incorporar en los diferentes estados de información para la toma de decisiones, y este concepto de coste de oportunidad es un concepto dinámico, cambia a medida que desaparecen unas oportunidades y se presentan otras nuevas²⁰. La información sobre los costes para la toma de decisiones debe de basarse en la incidencia futura que las acciones alternativas van a tener en el cash-flow.

Para la toma de decisiones el concepto de coste que debe de utilizarse es el de "coste relevante"²¹. El coste para que sea relevante ha de contemplar todos los sacrificios económicos²². Cuando se trata de decidir entre alternativas basta con considerar solamente los costes que son diferentes para al menos una de las alternativas que se trata de evaluar²³.

2. LA ESTRUCTURA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Los postulados, conceptos teóricos y principios en los que se fundamenta la Contabilidad Financiera no son válidos para la Contabilidad de Gestión, al no ser idénticos los objetivos que persiguen los estados de información.

Según Belkaoui²⁴ (1992, pág. 9) la Contabilidad de Gestión selecciona y suministra, a todos los niveles de la organización, información para:

- a. Planificar, evaluar y controlar las operaciones
- b. Salvaguardar el patrimonio de la organización
- c. Comunicar a todas los usuarios de la información relevante para la toma de decisiones

No se puede desarrollar una Teoría de la Contabilidad de Gestión basada en los fundamentos conceptuales de la Contabilidad Financiera, fundamentos en lo que descansa la Contabilidad de Costes por cuanto en la determinación del coste de los productos se vienen aplicando tradicionalmente los principios de contabilidad generalmente aceptados. Últimamente estamos leyendo que "la Contabilidad de Costes es

²⁰ El sacrificio económico que tiene que realizar una entidad para fabricar el producto en un determinado momento dependerá de las "próximas mejores alternativas" que se le presenten a la empresa en ese momento. Se trata de un concepto dinámico y no estático.

²¹ Coste relevante no es lo mismo que coste diferencial. Un coste diferencial puede no ser relevante, cuando ese coste se determina por diferencia entre costes determinados bajo la concepción tradicional en la que predomina el coste histórico y no se tiene en cuenta el coste de oportunidad.

²² Estos sacrificios empiezan en el diseño del producto y finalizan en el cobro del precio al cliente, y por consiguiente no se debe tener en cuenta solamente la fase de producción. En muchas ocasiones hay que contemplar los sacrificios derivados del servicio post-venta.

²³ José Eduardo Villar Sanchis, en su artículo: "*El Coste de Producción: Cambios en su significado y en sus usos*" señala: "La toma de decisiones entraña la selección entre alternativas diversas cuyos efectos se dejarán sentir en el futuro. La información en que esta selección se apoya deberá, por tanto, estar expresada, también, en términos de futuro" y continúa, "pero no todos los datos de futuro para cada alternativa son relevantes, ni, por tanto, necesarios: bastan aquellos que difieran entre las diversas opciones consideradas". I Jornadas de Contabilidad de Gestión. Universidad de Valencia. 10 y 11 Abril 1992.

²⁴ Ahmed Riahi-Belkaoui: "*The New Foundations of Management Accounting*". Quorum Books. 1992.

el enemigo número 1 de la productividad"²⁵. Recientes desarrollos tales como "contabilidad de costes estratégica" y "activity bases costing (ABC)", se vienen presentando como soluciones para subsanar todos los vacíos informativos de la Contabilidad de Costes, sin embargo nosotros opinamos que dichas soluciones son insuficientes al carecer de una estructura o base conceptual adecuada²⁶.

*"Una estructura conceptual es un sistemas coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, que pueden posibilitar la emisión de normas standards que describan la naturaleza, función y límites de los estados financieros. Los objetivos identifican los fines de la Contabilidad. Los fundamentos son los conceptos contables, que permiten la selección de los hechos contables, la medida de tales hechos, y la forma de agregarlos y comunicarlos a las partes interesadas. Los conceptos de esas características son los fundamentos que constituyen una estructura de referencia, en base a la cual es necesario establecer, interpretar y aplicar las normas y criterios contables"*²⁷

2.1. Objetivos

Para un adecuado estudio de la Contabilidad de Gestión debe de partirse de un marco o estructura conceptual adecuada²⁸. De seguir un enfoque deductivo, habría que comenzar por especificar los objetivos que se pretenden alcanzar a partir de los cuales se deducirán el marco conceptual. Dicho marco consistirá, al menos, en los siguientes elementos:

1. Objetivos que se pretenden alcanzar con la información que se suministre.
2. Características cualitativas o atributos de la información
3. Conceptos teóricos en los que fundamentar todo el cuerpo de conocimientos
4. Conjunto de técnicas y procedimientos que constituyen el sistema de Contabilidad para la Gestión.

La Contabilidad de Gestión participa activamente en todo el proceso de gestión llevado a cabo en las organizaciones empresariales, al suministrar información relevante que facilita el proceso de la toma de decisiones, que promueve su eficiencia y que motiva a los decisiones al informarle de los resultados obtenidos y compararlos con los que se pretendían alcanzar, resaltando en todo caso la posible incongruencia de objetivos.

En 1972 la AAA (American Accounting Association), a través del Comité sobre Cursos en Contabilidad Directiva²⁹ presentó los cuatro objetivo siguientes:

- A. La Contabilidad de Gestión debería relacionarse con las funciones de planificación llevada a cabo por los directivos.

1. Identificando los objetivos

²⁵ Goldratt, en Kaplan and Atkinson.: "Advanced Management Accounting". Prentice Hall. Englewood Cliffs, New Jersey. Año 1982, Second Edition. Pág. 419. "Goldratt has achieved some notoriety in accounting circles by declaring, on numerous occasions and places, that "cost accounting is the number 1 enemy of productivity".

²⁶ Los artículos sobre el Sistema de Costes basado en la Actividad (ABC) toman el concepto de coste y la causalidad como dados y se centran en procedimientos refinados para asignar los costes indirectos a los productos de acuerdo con un modelo causal. La aportación más notable del sistema ABC proviene del hecho de analizar en mayor profundidad las actividades necesarias para fabricar un producto y las relaciones causales. Sin embargo el coste determinado sigue siendo arbitrario.

²⁷ Elements of Financial Statements of Business Enterprises, Revision of Exposure Draft (Stamford, Conn.: FASB, December 29, 1.977)

²⁸ En la construcción de cualquier teoría pueden adoptarse varios enfoques, los cuales podemos agrupar en dos categorías: (1) Enfoques no teóricos o prácticos (informales) y (2) Enfoques teóricos. Estos últimos pueden ser: deductivos, inductivos, éticos, sociológicos, económicos y eclécticos.

²⁹ AAA Committee on Management Accounting.: "Report of the 1958 Committee on Management Accounting".

2. Planificando y midiendo el flujo óptimo de recursos
- B. La Contabilidad de Gestión debería relacionarse con los problemas de las diferentes áreas de la organización, a saber:
1. Relacionando la estructura de la empresa y sus objetivos
 2. Instalando y manteniendo un sistema efectivo de información y de comunicación.
 3. Midiendo el uso o utilización de los recursos existentes, descubriendo los resultados excepcionales, e identificando las causas de dichas excepciones.
- C. La Contabilidad de Gestión debería relacionarse con la función de control, a saber:
1. Determinando las características económicas de las áreas que son significativas o tienen una importancia en cuanto a la consecución de los objetivos.
 2. Contribuyendo a que los miembros de la organización se sientan motivados en la consecución de sus objetivos, a través de la comunicación y presentación de información sobre los resultados alcanzados en relación a los objetivos.
 3. Resaltando en la medida de los resultados las incongruencias de objetivos para cada área de responsabilidad.
- D. La Contabilidad de Gestión debería relacionarse con el sistema operativo de gestión, por funciones, productos, proyectos, o cualquier otra segmentación de las operaciones. Lo que significa:
1. Midiendo los costes y/o ingresos relevantes de los inputs, o realizando medidas estadísticas de los outputs.
 2. Comunicando apropiadamente los datos, de contenido esencialmente económico, a los usuarios en tiempo real.

Los objetivos expuestos, no suponen una lista exhaustiva de todos los que deben de constituir la finalidad de la Contabilidad.

2.2. Características Cualitativas

Para que la información que se le suministra al decisor sea útil debe de reunir una serie de cualidades o propiedades deseables. En 1974 el Comité de Conceptos y Normas de la AAA³⁰ presentó las siguientes propiedades como representativas de los sistemas de información, a saber:

1. Relevancia/mutualidad de objetivos
2. Exactitud/precisión/fiabilidad
3. Consistencia/comparabilidad/uniformidad
4. Verificabilidad/objetividad/neutralidad/comprobabilidad
5. Agregación
6. Flexibilidad/adaptabilidad
7. Oportunidad
8. Comprensión/aceptabilidad/motivación/claridad

Seguidamente vamos a comentar cada una de las características anteriormente descritas.

- 1.- Relevancia/congruencia de objetivos.

³⁰ American Accounting Association: "Report of the Committee on Concepts and Standards-International Planning and Control". The Accounting Review. Supplement to Vol. 49 (1974): 83.

La información es relevante cuando conduce o es útil a "la acción que se va a tomar o para el resultado que se desea alcanzar".

Vatter³¹ decía que la información ha de tener relación con el uso que se va a hacer de ella, siendo un partidario acérrimo de obtener "costes distintos para distintos propósitos". Vatter era pues un continuador de las ideas de su predecesor en la Universidad de Chicago J.M. Clark (1923)³²

Los datos para que sean útiles a los directivos deben de reducir la incertidumbre y sentar las bases para la toma de decisiones

El sistema contable también es valioso para los directivos no porque conteste ciertas preguntas, sino porque las suscita (las desviaciones en los costes standards son datos que suscitan preguntas).

La información relevante para tomar decisiones, es aquella información que varía con la decisión que se tome. Por ejemplo, dadas diferentes alternativas, los costes e ingresos relevantes son aquellos costes e ingresos que se espera sean diferentes para, al menos, una de las alternativas.

La relevancia depende de la estructura de la función objetivo. En otras palabras, la información relevante es la información sobre cualquier variable que forme parte de la función objetivo y debe estar fuertemente relacionada con la definición implícita de dicha variable en la función objetivo.

La relevancia depende del uso particular que se haga de la información, por lo que una información puede ser relevante para un usuario y no para otro, y para un tipo de decisión y no para otros.

Como ya hemos señalado anteriormente la relevancia es una característica cualitativa más que cuantitativa de la información contable.

La mutualidad de objetivos se refiere a la consistencia y congruencia de los objetivos de los usuarios de la información, con los establecidos por la alta dirección para toda la organización.(El establecimiento del presupuesto maestro es fundamental para establecer los principios básicos de esta congruencia).

La información suministrada por el sistema de información interna puede contribuir a la congruencia de objetivos si las señales de éxito o fracaso tienen el mismo significado para la organización como un todo, como para todas y cada una de las áreas.

Las características de relevancia y mutualidad de objetivos son cualidades básicas de la información de la Contabilidad de Gestión.

2.- Exactitud/Precisión/Fiabilidad

La noción de exactitud tiene una expresión estadística a través del concepto de fiabilidad. El concepto de precisión requiere el de fiabilidad y viceversa³³. Cyert y Davidson (1962) definen estos conceptos como sigue:

...Fiabilidad se usa comúnmente para describir la probabilidad de que el verdadero valor estimado se encuentre en un intervalo de confianza... la precisión se usa con frecuencia para

³¹ Obra citada: "Managerial Accounting". Página 102-103

³² J. Maurice Clark.: "Studies in the Economics of the Overhead Cost". University of Chicago Press, 1923.

³³ Richard M, Cyert and H. Justin Davidson: "Statistical Sampling for Accounting Information". Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1.962. Pág. 49.

determinar el intervalo en el que se considera que va a estar la muestra estimada.

Como es prácticamente imposible alcanzar el cien por cien de exactitud, es aconsejable definir los límites inferior y superior, dentro de los cuales la exactitud de la información debe ser una propiedad de la información de la Contabilidad de Gestión.

3.- Consistencia/Comparabilidad/Uniformidad

La consistencia se refiere al uso continuado de los mismos criterios y normas contables por la misma empresa durante mucho tiempo, lo que permite una comparación en el tiempo de sus propios estados de información. La uniformidad se refiere al uso de reglas similares por diferentes empresas. La consistencia, la uniformidad y la consiguiente comparabilidad se consideran criterios deseables para la contabilidad financiera. Bajo el punto de vista de la contabilidad de costes con enfoque de gestión la aplicación estricta de estos criterios puede obstaculizar en exceso el sistema informativo y limitar el uso de los datos contables.

La importancia de estas características o atributos de la información en el ámbito de la Contabilidad de Gestión es diferente según las decisiones que se tomen sean a corto o largo plazo. La información para decisiones a corto plazo es una información estructurada y descansa fundamentalmente en situaciones bastante repetitivas, por lo que estos criterios son deseables. Sin embargo las decisiones a largo plazo descansan en información menos estructurada al considerar situaciones no repetitivas, por lo que estas características no suelen cumplirse para evitar obstaculizar indebidamente el proceso de decisión.

4.- Verificabilidad/Objetividad/Neutralidad/Comprobabilidad

La verificabilidad y objetividad hacen referencia a medidas que pueden coincidir al ser usadas por medidores independientes de los que habitualmente las utilizan. El cumplimiento de esta característica se determina a través de un análisis de la dispersión de los datos por medio de la "varianza". Si las reglas de medición están bien especificadas pueden ser comprobadas mediante una reconstrucción del proceso de medición y sobre bases documentales similares a las pruebas de auditoría. Finalmente, la neutralidad se refiere a la imparcialidad de los datos en términos de su impacto sobre diferentes grupos.

El grado de verificabilidad, objetividad y comprobabilidad de los datos generados por la contabilidad de gestión no es tan pronunciado como cuando se aplica a la contabilidad financiera. Sin embargo la neutralidad de la información es un objetivo deseable, especialmente cuando los datos se utilizan en informaciones cuyo objetivo es evaluar o medir rendimientos.

5.- Agregación

Esta característica se refiere al proceso de reducir el número de datos. Normalmente se atribuye una pérdida de información o de identificabilidad de la información, a un proceso de agregación, el cual tan sólo puede estar justificado cuando los ahorros de costes derivado de una agregación supere a sus costes. Es difícil de especificar un nivel óptimo de agregación. Para la Contabilidad de Gestión, la falta de homogeneidad en los informes, la flexibilidad en la elección de reglas para la preparación de estos informes y el objetivo de satisfacer las variadas necesidades de información, actúan en favor de un sistema contable con datos menos agregados, pero que tengan en consideración las limitaciones del manejo de un gran volumen de datos por parte del usuario.

6.- Flexibilidad/Adaptabilidad

La flexibilidad hace referencia a las distintas formas o tipos de información que puede darse sobre un determinado aspecto y del nivel de agregación utilizado para cada categoría de datos. Por ejemplo, los datos sobre compras pueden clasificarse en categorías muy diversas, a saber: 1) Por productos o servicios, 2)

por proveedores, 3) Por áreas geográficas, etc. A su vez estos datos pueden agregarse en varias categorías: 1) Por tipos de transacción, 2) Por día, 3) Por meses, etc.

La adaptabilidad se refiere al mayor o menor grado de adaptación de la base de datos del sistema contable, a los diferentes modelos de decisión. El Comité³⁴ sugirió los siguientes procedimientos para la armonización:

Dicha armonización se alcanza, a menudo, de forma alternativa, mediante una comprensión de los procesos de control y planificación que representen lo último en términos de parámetros de información y especificando las normas desagregación a usarse al pasar de la base de datos a la información y analizando el impacto de dicha información sobre el proceso de planificación y control.

De nuevo, la falta de homogeneidad en los informes de la contabilidad de gestión, el gran número de estos informes y el deseo de que sirvan para varias necesidades de decisión hace que la contabilidad de gestión requiera mayores niveles de flexibilidad y adaptabilidad que la contabilidad financiera y la contabilidad de costes, con un enfoque tradicional.

8.- Oportunidad

La oportunidad se refiere al momento en que se presenta la información. Tiene dos componentes: intervalo y retraso. Intervalo es el período de tiempo que existe entre la preparación de dos informes sucesivos. El retraso es el período de tiempo necesario para procesar los datos, preparar los informes y distribuirlos. La oportunidad también tiene relación con el concepto de tiempo real. Boutell (1968)³⁵ proporciona la siguiente definición:

"Se refiere (el tiempo real) al tiempo en que la información es recibida por el que toma la decisión en particular. Si la información se recibe con tiempo suficiente para poder tomar una decisión, sin que tenga que ser penalizada por su retraso, se dice que la información se recibe en tiempo real"

9.- Comprensión/Aceptabilidad/Motivación/Claridad o equidad.

La comprensión se refiere a la capacidad del usuario para captar el mensaje transmitido. La aceptabilidad es el reconocimiento por parte del usuario del problema y de los criterios de medida utilizados. La claridad o equidad se refiere a la neutralidad de la información, tal cual ha sido definida anteriormente. Finalmente la motivación hace referencia a la congruencia de los objetivos entre los del usuario y los de la organización. En resumen, la información de la contabilidad de gestión ha de ser comprensible, aceptable, correcta para el usuario y, ha de motivar al que la utilice en la forma deseada.

Las propiedades que hemos comentado no tienen la misma importancia para todo tipo de informes. Cuando se trata de información destinada al usuario externo, las propiedades 2, 3 y 4 han de tenerse muy en cuenta. En cambio en los informes destinados al usuario interno para la toma de decisiones, ha de ponerse especial cuidado en las propiedades 1, 6, 7 y 8. El nivel de agregación es mayor en los informes destinados a usuarios externos y muy pequeño en informes destinados a usuarios internos.

2.3. Conceptos teóricos

En el ámbito de la Contabilidad de Gestión se utilizan conceptos distintos a los usualmente

³⁴ AAA Committee on Concepts and Standards- Internal Planning and Control: "Report". Pág. 91

³⁵ Wayne S. Boutell: "Computer Oriented Business Systems". New York: Prentice-Hall, Inc., 1.968. Pág. 152

utilizados en la Contabilidad de Costes. Aun utilizando términos iguales su definición es distinta³⁶. Los conceptos teóricos deben de constituir los fundamentos básicos de la estructura conceptual de la Contabilidad de Gestión y han de basarse en los objetivos y en las características cualitativas para que puedan constituir el fundamento básico sobre el que se pueda diseñar en relación con la misma su "marco conceptual", en base al que se desarrollarían las técnicas y procedimientos aplicables.

Los conceptos tradicionales de la Contabilidad de Costes deben de cuestionarse si queremos elaborar una Contabilidad de Gestión que satisfaga las actuales necesidades de los directivos de empresas. Sterling (1979, págs. 36-37) y Staubus (1987) ya señalaron que el concepto de coste tradicional es vago debido a su pobre definición. Además se suele utilizar con diferentes significados lo que nos conduce a una clara ambigüedad. Tampoco están claras las diferencias conceptuales entre gasto y coste. Por todo ello, creemos que deben de definirse adecuadamente los conceptos para clarificar su significado y sentar las bases para el desarrollo de la Contabilidad de Gestión.

Si se analiza la literatura sobre Contabilidad de Gestión se identifican conceptos que se manejan con frecuencia, los cuales podrían redefinirse para que fuesen aplicados adecuadamente. Por ejemplo, en 1972 la AAA³⁷ señaló los siguientes: medida, comunicación, información, sistema, planificación, feedback, control y comportamiento de los costes, como algunos de los conceptos básicos. Esta sugerencia está en la misma línea que la formulada por la NAA³⁸, la cual señaló como responsabilidad de la Contabilidad de Gestión: (1) Planificación, (2) Evaluación, (3) Control, (4) asegurar el uso eficiente de los recursos, (5) Presentar informes externos.

En 1972 la AAA³⁹ señala los siguientes: medida, comunicación, información, sistema, planificación, feed-back, control y comportamiento del coste.

1) *Medida*. Este concepto aplicado a la contabilidad, hay que entenderlo como el procedimiento por medio del cual se asignan números a los hechos o fenómenos económicos pasados, presentes o futuros, de acuerdo con reglas. Este es un concepto esencial para la Contabilidad de Gestión.

2) *Comunicación*. Tal como ha sido definido por Shannon y Weaver(1949)⁴⁰ abarca "*el procedimiento por medio del cual un mecanismo afecta a otro mecanismo*". Este concepto también es esencial en la Contabilidad de Gestión dado que permite pasar del proceso de medida al de la comunicación.

3) *Información*. La información son datos significativos en los que ha de basarse la acción. Se refiere a aquellos datos que reducen la incertidumbre. Por consiguiente, los datos suministrados por la Contabilidad de Gestión deberían evaluarse de acuerdo con su contenido informativo. La Contabilidad de Gestión abarca los siguientes tipos de información: (1) información financiera, resultante del flujo de recursos financieros dentro de la organización, (2) información sobre la producción, resultante del flujo físico de recursos dentro de la organización, (3) información sobre el personal, resultante del flujo de personas dentro de la organización, (4) información para las políticas de marketing, resultante de la interacción de los productos con los mercados.

4) *Sistema*. Se refiere a una entidad con dos o más componentes interactivos o subsistemas que intentan alcanzar un objetivo. La Contabilidad de Gestión es generalmente un subsistema del sistema de

³⁶ Como por ejemplo el concepto de "coste" ya analizado.

³⁷ AAA Committee on Courses on Management Accounting: "*Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting*", pág. 6-7. Citado por Belkaoui en: "*The New Foundations of Management Accounting*". Pág.13. Año 1.992. Quorum Books. New York.

³⁸ NAA.: "*Objetives of Management Accounting*". Pág. 3-4, también citada por Belkaoui (obra citada pág. 14).

³⁹ AAA Committee on courses in Managerial Accounting.: "*Report on Courses in Managerial Accounting*". Pág. 7

⁴⁰ Claude E. Shannon and Warren Weaver.: "*The Mathematical Theory of Communication*". (Urbana, Ill.: The University of Illinois Press, 1.949). Pág. 95

información para la gestión dentro de la organización. La interacción del sistema de Contabilidad de Gestión con los restantes sistemas de la organización, y especialmente la integración de todos estos sistemas, es esencial para un funcionamiento eficiente de la organización.

El Sistema de Contabilidad de Gestión puede definirse como una serie de recursos físicos y humanos dentro de la organización que es responsable de la producción y distribución de la información relevante para la toma de las decisiones internas

5) *Planificación.*- La planificación es la función a través de la cual se fijan objetivos, se establecen políticas, y se eligen los medios para su consecución. La planificación puede hacerse a diferentes niveles, por lo que tenemos, la planificación estratégica, la planificación táctica y la planificación operativa. Este concepto puede tener implicaciones en el comportamiento de los miembros de la organización, por lo que es esencial para la Contabilidad de Gestión.

6) *Feedback.* Se refiere al output de un proceso que pasa a ser el input del mismo en orden a iniciar el control. Es básicamente una revisión del proceso de planificación para acomodar el sistema al entorno

7) *Control.* El control se refiere al proceso mediante el cual la dirección se asegura de que la empresa logra los fines deseados, y consiste en comparar los resultados planeados con los actuales. La existencia del control permite a la dirección conocer se aleja o no de la dirección predeterminada.

8) *Variabilidad (comportamiento) de los costes.* El coste, es el resultado del uso de un activo para generar unos ingresos. La identificación, clasificación, y estimación de los costes es esencial para cualquier evaluación de alternativas.

Aunque no exhaustiva, la lista de los conceptos expuestos es bastante representativa de algunos de los componentes esenciales de la Contabilidad de Gestión.

2.4. Técnicas

Las técnicas a utilizar por la Contabilidad de Gestión se deducen de la estructura conceptual, por lo que en ausencia de tal estructura, hoy en día no existe un consenso entre los estudiosos de esta disciplina sobre cual debe de ser el contenido. La AAA en su informe sobre los cursos sobre Contabilidad Directiva, la cual hizo la siguiente propuesta:

Temas introductorios

Teoría de Sistemas y Contabilidad
Conceptos de: comunicación, medida e información
Desarrollo de criterios
Feedback y mecanismos de control
Sistemas de Información
Contabilidad para la gestión, planificación y control
Conceptos de costes y técnicas

Determinación de Costes para la valoración de existencias

Costes por Ordenes de Trabajo y por Procesos
Sistemas de Costes Standards
Direct Costing versus Absorption Costing
Costes conjuntos y subproductos
Prácticas para la asignación de costes
Contabilidad de los recursos humanos

Planificación

Planificación estratégica
Planificación Operativa
Decisiones de Inversión
Presupuestos generales
Análisis Coste-Volumen-Beneficio
Problemas en la selección de alternativas

Control de Gestión

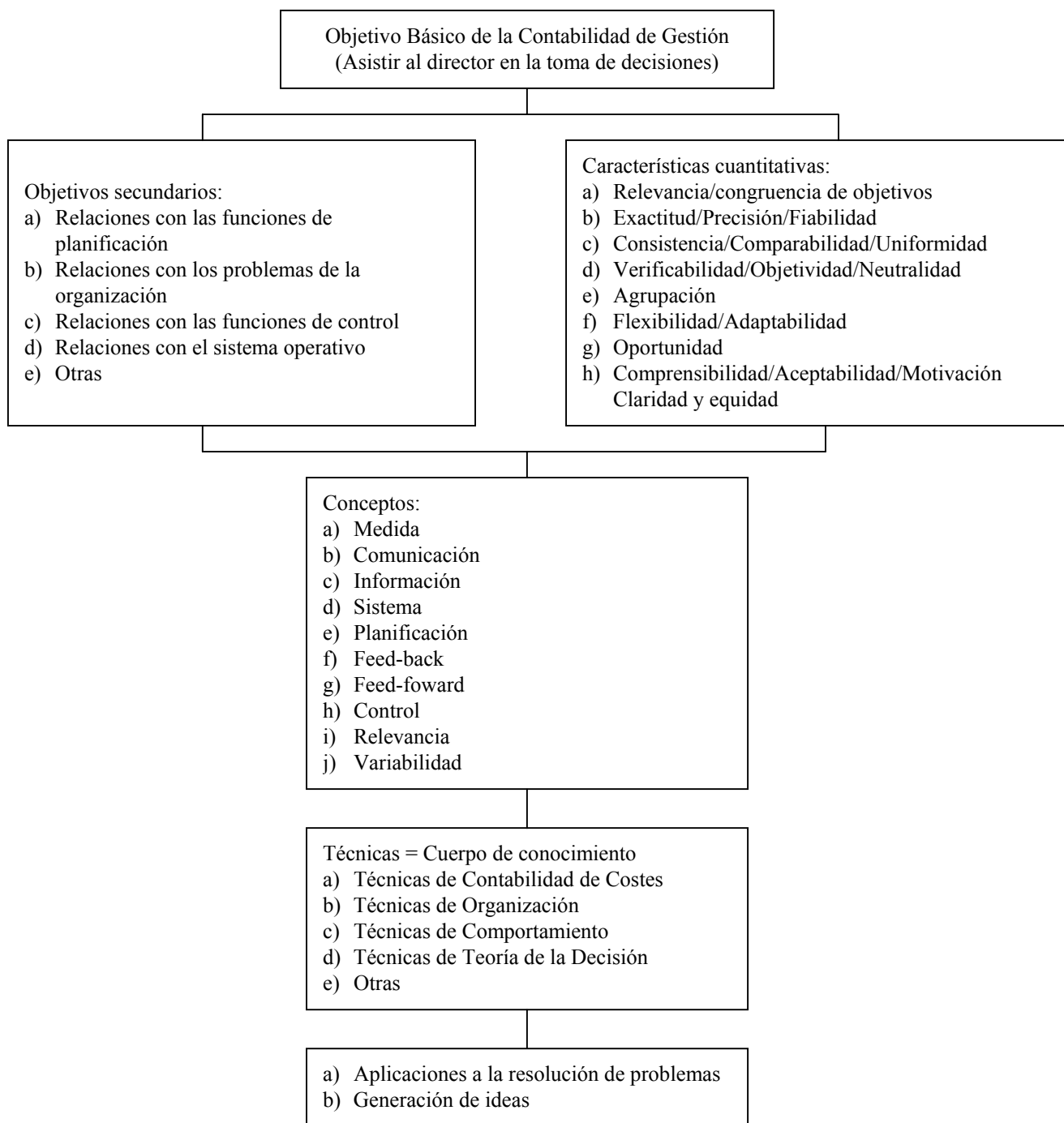
Contabilidad en centros de responsabilidad
Centros de costes
Centros de beneficios
Centros de inversión
Estructuras centralizadas versus estructuras descentralizadas
Temas relacionados con la congruencia de objetivos
Precios de transferencia
Métodos de evaluación
Informes sobre los resultados

Control Operativo

Control interno
Control de proyectos
Control de inventarios

Además de los temas señalados hay que tener en cuenta el comportamiento, la organización, la decisión y la estrategia.

2.5. El marco conceptual de la Contabilidad de Gestión



Fuente: Ahmed Belkaoui.: Conceptual foundation of management accounting.(1980). Pág. 24.

2.6. Los fundamentos como determinantes de la estructura multidisciplinar de la Contabilidad de Gestión

Para los profesores López Díaz y Menéndez⁴¹, "la razón de ser de la Contabilidad se encuentra en la capacidad que pueda tener para ofrecer información útil de la realidad que estudia, es decir, sólo tiene sentido y se justifica en la medida en que es capaz de cubrir las necesidades de información de aquellos que la demandan".

De hecho, en los últimos años el objetivo de la Contabilidad de Costes se ha ampliado de varias formas:

⁴¹ Antonio López Díaz y Manuel Menéndez Menéndez.: "Curso de Contabilidad interna". Editorial AC. Madrid 1.989. Pág. 3

1. Hace incapié no sólo en la capacidad explicativa, sino también, en la capacidad predictiva de los datos contables.
2. Desarrolla modelos normativos para aplicar en el contexto contable, en base a técnicas matemáticas, estadísticas y operativas.
3. Subraya el impacto de la información contable en el comportamiento de los usuarios.
4. Utiliza información no contable, económica, del entorno e información cualitativa para comprobar la relevancia de los datos de la Contabilidad de Gestión.
5. En las empresas sin ánimo de lucro, combina objetivos económicos y sociales, reflejándolos en presupuestos y "resultados".
6. Utiliza cada vez con mayor intensidad, el uso de ordenadores, que le permiten centralizar la información en una base de datos multirrelacional.

El Comité de 1.958 sobre contabilidad de gestión (CMA), la definió como:

... La aplicación de conceptos y técnicas apropiados en el proceso de los datos económicos e históricos proyectados de una entidad o empresa para ayudar a la Dirección a establecer un plan para conseguir unos objetivos económicos razonables, y ayudar a la toma de decisiones racionales para poder alcanzar estos objetivos⁴²

La Contabilidad de Gestión se fundamenta en la disciplina de la Contabilidad utiliza conceptos y técnicas de otras disciplinas para poder cumplir con su principal objetivo⁴³.

Hemos de tener en cuenta, al estudiar la Contabilidad de Costes, que si bien tiene su fundamento básico en la Contabilidad, debemos de reconocer los beneficios potenciales que supone el considerar técnicas relevantes en otras disciplinas, por lo que han de conocerse sus fundamentos.

Para un adecuado diseño de un Sistema de Contabilidad de Gestión han de conocerse los elementos y estructura de la organización, así como las teorías de la organización, para poder suministrar información a todos los niveles y de acuerdo con las necesidades de los órganos decisores. También han de tenerse en cuenta el impacto que en el comportamiento de los miembros de la organización tienen los informes que se les suministran, por lo que el diseño del sistema ha de tener en cuenta todas las características que forman la "cultura de la organización", es decir, hemos de conocer: (1) cual es la función objetivo, (2) cuales son los factores que motivan a los miembros de la organización y (3) cuales son los modelos de decisión más utilizados en la organización y por consiguientes más preferidos.

Como la Contabilidad de Gestión tiene que facilitar información para la toma de decisiones económicas, hay que conocer los diferentes problemas que se presentan y hay que identificar las áreas en las que la información ha de ser relevante y útil. Para ello hay que conocer las necesidades de información así como las diferentes estructuras de la información.

También constituye un fundamento de la Contabilidad de Gestión la "estrategia" y por consiguiente hay que centrarse en las actividades que añaden valor y para ello hay que utilizar indicadores estratégicos más que indicadores tácticos. Hay que informar a los directivos de los aspectos estratégicos del coste para ayudarles a formular las estrategias que les permitan ganar ventaja competitiva. Para Alvarez López y Blanco Ibarra (1991)⁴⁴ existe una diferencia entre la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad de Dirección Estratégica. Nosotros creemos al igual que dichos profesores que la

⁴² AAA Committee on Management Accounting. "Report of the 1.958 Committee on Management Accounting". Pág. 210

⁴³ Asistir al directivo en la toma de decisiones económicas.

⁴⁴ Los profesores José Alvarez López y Felipe Blanco Ibarra, en su artículo: "Evolución de la Contabilidad de Gestión", publicado en la Revista de Contabilidad y Empresa PARTIDA DOBLE, N° 11. Abril 1991. Págs.4-13 señalan: "...la creciente competitividad que caracteriza a los entornos empresariales e incluso la necesidad de supervivencia de la organización han generado un nuevo paradigma contable La Contabilidad de Dirección Estratégica"

información contable para que sea útil al decisor ha de incorporar información del entorno, sin embargo creemos que la "estrategia" constituye uno de los fundamentos de la Contabilidad de Gestión y no el único⁴⁵.

La Contabilidad de Gestión al ser un Subsistema de Información para la toma de decisiones, ha de apoyarse necesariamente en los cinco fundamentos señalados, pues de centrarse solamente en el ámbito interno no podría apoyar la toma de decisiones estratégicas.

Para el profesor Sierra Molina (1993)⁴⁶ "El sistema de información forma parte de las actividades de soporte de la cadena de valor". Entre las funciones de cualquier sistema de información, señala:

1. Captación de los datos tanto interno como externos y expresados cuantitativamente o no.
2. Filtraje o depuración de los datos para eliminar los que sean redundantes o incongruentes.
3. Tratamiento o conversión de los datos en información.
4. Almacenamiento o memorización de la información.
5. Recuperación de la información.
6. Distribución de la información.

Todas las funciones descritas se desarrollan en el ámbito de la Contabilidad de Gestión, de ahí que sus fundamentos no pueden encontrarse en una sola disciplina, como es la Contabilidad, sino que hay que complementarlos con los de otras. Nosotros entendemos que el estudio de la Contabilidad de Gestión exigen conocimientos de la Teoría de la Contabilidad, de la Teoría de la Organización, de la Teoría del Comportamiento, de la Teoría de la Decisión y de la Teoría de la Estrategia. Todos ellos debidamente armonizados conllevan a la presentación de una información relevante y por consiguiente útil para el decisor.

3. LOS REFINAMIENTOS EN LA CONTABILIDAD DE COSTES Y LA BÚSQUEDA DE LA EXCELENCIA EMPRESARIAL

Los modelos convencionales de asignación de los costes indirectos fijos de producción ignoran la naturaleza fundamental de los costes indirectos. La mayoría de estos costes indirectos surgen en las empresas como consecuencia de la complejidad y diversidad de las producciones y no como consecuencia del volumen, sin embargo a la hora de su asignación se suele considerar solamente el volumen⁴⁷.

Cooper y Kaplan (1991, págs. 3-4)⁴⁸ hacen mención a las siguientes distorsiones de los sistemas convencionales de costes:

1. La distorsión ocurre cuando no se asigna con seguridad a los centros de costes ni los precios ni las cantidades de los recursos consumidos.
2. La distorsión también se da cuando se omiten costes que se relacionan con los productos que se

⁴⁵ Los fundamentos de la Contabilidad Estratégica según la figura 1 de los profesores Alvarez López y Blanco Ibarra (artículo anteriormente citado) y los del profesor Belkaoui son en definitiva los mismos, sin embargo creemos que la separación entre Contabilidad de Gestión (quitándole el fundamento estratégico) y Contabilidad de Dirección Estratégica (añadiéndolo) puede llegar a confundir.

⁴⁶ Guillermo J. Sierra Molina.: "*Sistemas de Información y Contabilidad para la Gestión*". Ponencia III presentada al V encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 29-5-1993.

⁴⁷ En el artículo de la profesora Herenia Gutiérrez Ponce: "*El Reparto de los Costes Indirectos*", publicado en la Revista de Contabilidad y Empresa PARTIDA DOBLE, Nº 11, Abril 1991 se muestran los resultados de una encuesta realizada a cien empresas españolas de diversos sectores y tamaños con la finalidad de conocer que empresas reparten los costes indirectos y que empresas no los reparten. En su trabajo el 52% de las empresas asignan los costes a los departamentos y de éstos a los productos, el 16% utiliza una base arbitraria para su asignación, el 11% los asigna en función del precio de venta y el 21% no los asigna.

⁴⁸ Robin Cooper and Robert S. Kaplan.: "*The Design of Cost Management Systems. Text, Cases, and Readings*". Prentice-Hall International Editions. Año 1991.

están fabricando o suministrando a los clientes.

3. La distorsión también se origina cuando se considera como objeto de coste solamente los productos tangibles.
4. Los diferentes métodos de asignación que se utilizan también originan distorsión en los costes. Esta distorsión puede tener dos formas diferentes: distorsión por precios mal determinados y distorsión por cantidad. Esta última es la que se produce cuando se asignan costes indirectos utilizando una base que no es proporcional al consumo de recursos.
5. Otra distorsión es la que se deriva de la asignación de los costes conjuntos entre los productos que se obtienen en un proceso de producción conjunta. Esto ocurre cuando múltiples productos utilizan el mismo recurso indivisible.

Las distorsiones señaladas anteriormente se evidenciaron en la década de los 70 cuestionándose muchos de los principios y criterios valorativos de la contabilidad financiera. En la década de los 80 se cuestionó los modelos de asignación de costes utilizados en la contabilidad de costes. Kaplan et al. (1.988) fueron los primeros en poner de manifiesto las debilidades de los modelos tradicionales de asignación de costes indirectos de producción. Como solución a los problemas han descrito un nuevo sistema para determinar el coste de los productos, al que llamaron sistema de costes basado en la actividad (sistema ABC). Proponen asignar los costes indirectos en dos fases. En una primer fase distribuyen los costes indirectos entre los departamentos de producción y auxiliares. En una segunda fase aplican "directamente" a los productos, no solamente los costes indirectos incurridos por los departamentos de producción sino también los incurridos por los departamentos auxiliares. Este método elimina la fase de asignar los costes de los departamentos auxiliares a los departamentos principales.

Es conveniente mejorar los sistemas de acumulación de costes para poder disciplinar el coste y minimizarlo. Todas estas mejoras repercuten en la Contabilidad de Gestión al mejorar la información pero para la toma de decisiones hay que reprocesar los datos para dotarlos de relevancia.

3.1. Aportaciones del Sistema de Costes basado en la actividad (ABC)

El sistema de costes basado en la actividad asigna los costes a los productos teniendo en cuenta el siguiente principio: "Las actividades consumen recursos y los productos consumen actividades". Los costes indirectos de producción se asignan a los productos como sigue:

$$C = \sum c_{ij} * a_{ij}$$

donde

a_{ij} = unidades de actividad j suministradas por el departamento i

c_{ij} = coeficiente de aplicación de los costes indirectos correspondientes a la actividad j realizada en el departamento i

Para que el sistema de costes ABC pueda aplicarse, debe ser posible estimar los coeficientes de aplicación de los costes indirectos por actividades c_{ij} y además medir los consumos relativos de las unidades de actividad a_{ij} para cada lote de producción.

En el estado actual de investigación, este sistema de costes presenta en su aplicación una gran dificultad y un alto coste. Ante esta perspectiva cabe formular las siguientes preguntas:

¿La información que se obtiene del sistema de costes ABC es más fiable, segura y relevante que la que se obtiene al aplicar los modelos tradicionales?

¿Si el sistema aporta mayor seguridad y mayor relevancia, esta mejora justifica su aplicación?

El sistema de costes basado en la actividad (ABC) trata de solventar los problemas anteriores pero

desde la perspectiva convencional, por lo que en nuestra opinión supone un refinamiento de los sistemas de costes convencionales, al asignar los costes indirectos de producción a las actividades. Sin embargo no evita totalmente el problema de la asignación de los costes comunes, dado que existen actividades comunes a varios productos, cuyos costes habrá que seguir asignando con criterios arbitrarios⁴⁹. No obstante, también es cierto que al centrarse en las actividades como consumidoras de recursos tiene en cuenta las interrelaciones de las actividades que se llevan a cabo en diferentes departamentos, evitando incentivar acciones que si bien pueden ser beneficiosas para un centro pueden ser perjudiciales para la empresa considerada en su totalidad.

Evitar las distorsiones que se producen en la determinación de los costes de los productos, y tratar de evitar las actividades que no añaden valor son dos de los principales cometidos de este sistema de costes, con el fin de mejorar la eficiencia en todas y cada una de las áreas o unidades operativas de la organización, sin embargo por si mismo es insuficiente al no tener en cuenta el concepto de relevancia.

El **sistema ABC**, mira al pasado y sigue utilizando medidas financieras⁵⁰, por lo que ha de acompañarse de una serie de medidas no financieras que ayuden a los directivos a centrarse diariamente en las actividades que tienen una importancia relevante en la organización y que son clave para el desenvolvimiento exitoso de la empresa.

3.2. Intentos para evitar la aplicación del sistema ABC en estructuras empresariales simples

Los profesores Chau Le-Van & Alain Brouillard (1.992)⁵¹ realizan una aportación, que nosotros consideramos interesante, pues tratan de asignar los costes indirectos de producción a los productos en aquellos escenarios productivos donde coexisten fabricaciones a través de una tecnología común de lotes grandes y pequeños, de forma que se tengan en cuenta todos los aspectos resaltados por el sistema de costes basado en la actividad pero que al mismo tiempo se obvian los altos costes de su implantación. Su modelo de asignación se basa en las curvas de aprendizaje⁵².

Cuando se fabrican productos en grandes volúmenes el efecto del aprendizaje es más pronunciado que cuando se fabrican productos en pequeños lotes debido a su gran diversificación. Los costes indirectos aumentan en la empresa a medida que es mayor el esfuerzo realizado por la organización para apoyar las producciones, por ello los productos que exigen un mayor esfuerzo de medios deben de absorber mayor porción de los costes indirectos.

En base a los razonamientos expuestos anteriormente, los profesores Cahu Le-Van y Brouillard definen el factor equivalente E_i del producto B_i como:

$$E_i = \text{Coste promedio de } B_i / \text{coste promedio de } A$$
$$E_i = [a Q_i^b / a Q_A^b]$$
$$E_i = [Q_i / Q_A]^b$$

Siendo A el producto estándar que se fabrica en grandes volúmenes y B_i el producto que se fabrica en pequeños lotes. El coeficiente de asignación de costes indirectos lo definen, bajo su modelo como

⁴⁹ El concepto de coste el que se basa sigue siendo el tradicional, y no considera los costes de oportunidad. Se puede desarrollar dicho sistema bajo la perspectiva del Sistema del Coste Variable y del Sistema del Coste Completo siendo esta perspectiva la más frecuente, dado que a efectos de valoración es el Sistema del Coste Completo el que prevalece.

⁵⁰ Se apoya en el concepto convencional de coste y no en el concepto de coste basado en la idea del sacrificio económico.

⁵¹ Chau Le-Van y Alain Brouillard.: "*Overhead Allocation Using the Learning Curve*". 15th Annual Congress of the European Accounting Association. Madrid. Abril 22-24. Año 1992.

⁵² Las curvas de aprendizaje describen no solamente el fenómeno del aprendizaje individual sino el de la propia organización. El aprendizaje organizativo tiene lugar como consecuencia de las mejoras introducidas en los métodos y procesos de producción, así como en la estandarización de los productos. Es una medida de la adaptabilidad de la organización a los cambios.

sigue:

$$R = \text{Costes indirectos presupuestados} / (Q_A * E_A + \sum Q_i * E_i)$$

La aplicación de la tasa T_i , a cada producto B_i viene dada por la ecuación:

$$T_i = E_i * R$$

Finalmente, la cantidad de costes indirectos asignados a cada productos viene dada por:

$$B_i \text{ es } Q_i * E_i * R$$

Dado que $E_A = 1$ el ratio T_A del producto principal A es igual a R:

$$T_A = R * E_A$$

Y la porción de los costes indirectos asignados al producto A viene dad por $Q_A \times$

El método propuesto por los profesores Chau Le-Van y Brouillard tiene ventajas y limitaciones. Este método es solamente aplicable a productos similares y que se fabriquen con la misma tecnología y en el mismo proceso de producción.

Esta limitación no supone un serio inconveniente en la práctica, por cuanto existen muchas empresas medianas y pequeñas que basando todo su sistema productivo en una misma tecnología tienen necesidad de ofrecer diversificaciones de sus productos dentro de los límites permitidos por la tecnología existentes. Estas adaptaciones de las producciones a la demanda generan costes indirectos debido no al volumen sino a las actividades que soportan estas diversificaciones que de ser aplicados a través de los coeficientes predeterminados de costes indirectos convencionales se ofrecería una información distorsionada del coste de los productos.

Por otro lado, su aplicación ha de tener en cuenta que en empresas que compiten dentro del mismo sector industrial y utilizan una tecnología similar, no necesariamente tienen el mismo ratio de aprendizaje. Este ratio es función de las variables socio-tecnológicas y organizativas.

Entre las ventajas de este método tenemos, en primer lugar, el ahorro de costes en relación con el sistema ABC, dado que se evitan los cuantiosos costes de su implantación y se ha demostrado que el método propuesto tiene en cuenta todos los factores que general los costes indirectos.

La aplicación del método no es difícil, por cuanto ya existen muchas empresas que están utilizando las curvas de aprendizaje en los procesos de planificación y control

Por último, este método corrige los defectos de los métodos convencionales, al evitar las distorsiones en los costes de los productos y ser muy operativo.

3.3. Necesidad de informar sobre la excelencia empresarial

Las técnicas y sistemas de medición de la Contabilidad de Gestión están cambiando como consecuencia de la influencia ejercida por la automatización de las fábricas, pues como señala Kaplan (1.990, pág. 1-2) en la década de los años 80 los sistemas de gestión empresarial han incorporado cambios notables en relación con los años anteriores en respuesta a la fuerte competencia global: minimización del nivel de existencias (JIT), control total de la calidad (TQC) y sistemas de fabricación flexibles (FMS). Sin embargo la incorporación a los sistemas contables de medidas no financieras ha sido más lenta. Esta incorporación empezó a efectuarse a finales de los años 80 y principios de los noventa.

Estamos de acuerdo con el profesor Ripoll Feliu⁵³ (1992, pág. 27) cuando señala: "*en la consecución de la excelencia, la dirección actual requiere de sus sistemas contables una información relevante con la que poder tomar decisiones.*" Esta afirmación viene a confirmar lo que llevamos expuesto a lo largo del presente artículo, es decir, confirma la necesidad de que los datos que suministra un determinado Sistema de Contabilidad (financiera o de Costes) son en si mismos insuficientes. Para dotarlos de relevancia hay que tener en cuenta los "costes de oportunidad", dado que toda decisión implica la utilización de unos recursos para unos determinados fines a costa de la renuncia en su utilización para otros alternativos.

Las medidas utilizadas por la Contabilidad de Costes convencional, para mediar las desviaciones en los costes estándares o bien par el control no satisfacen a los directivos, por cuanto actuaciones contrarias al propio objetivo de la organización se informan como "actuaciones favorables"⁵⁴ Las desviaciones suelen venir segmentadas por departamentos de producción o por "centros de coste" cuando hoy en día suele necesitarse información de las desviaciones por operaciones y actividades. Además hay que resaltar el aspecto relevante de las desviaciones, es decir, hay que informar no solamente de los mayores o menores costes incurridos (medidos en base al coste histórico) sino que hay que informar sobre los "márgenes de contribución" perdidos⁵⁵

Los recientes desarrollos en el tratamiento automatizado de la información y de la aplicación de los ordenadores al apoyo de las actividades productivas afectan a la estructura organizativa de las empresas de varias formas. En primer lugar afecta a la forma en que las empresas presentan sus productos, en segundo lugar, afecta a la forma en que se estructuran u organizan internamente, y en tercer lugar afectan a la propia cultura de la organización. Todo ello desemboca en un cambio de los sistemas de información contable. Hay necesidad de incorporar dentro del sistema de medición medidas no financieras para dotar de relevancia a los informes. Hoy en día la información es un recurso vital para la supervivencia de una empresa dado que una buena información le supone contar con ventajas competitivas.

Todas las medidas señaladas y otras que puedan establecerse con un enfoque tradicional pueden dirigir la atención de los directivos sobre hechos o factores que no les va a permitir actuar en el sentido querido por los objetivos globales de la organización, por lo que su utilización para que de resultados útiles ha de ser adecuada. Las empresas para mejorar su eficiencia y acometer un proceso de mejora continua, en su afán de buscar su "excelencia", han de revisar su sistema de medición y determinar hasta que punto las medidas que utilizan se ajustan a las circunstancias actuales de su entorno competitivo.

Para promover la eficiencia en los nuevos entornos industriales caracterizados por sistemas de fabricación flexibles altamente automatizados asistidos por ordenadores, las empresas japonesas han introducido a finales de los años 70 y en la década de los años 80 sistemas más simples⁵⁶

Para la medida y evaluación de los resultados en empresas con alta tecnología de producción hay que complementar las medidas financieras con medidas no financieras. Kaplan (1984)⁵⁷ sugiere que se

⁵³ Ripoll Feliu, Vicente.: "*Contabilidad de Gestión: Evolución, Desarrollo e Investigación en España*". I Jornadas de Contabilidad de Gestión: Costes, Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual". Valencia 1-11 Abril 1992. Facultad de CC.EE.EE (Universidad de Valencia).

⁵⁴ Por ejemplo: las desviaciones en eficiencia y en el volumen favorables pueden ser las causantes de stocks excesivos y por consiguiente contrarias a la filosofía del Just in Time (JIT).

⁵⁵ Costes de oportunidad. Las horas que se consumen en exceso en la producción de un determinado producto, han de valorarse en términos de costes de oportunidad. ¿cuántas unidades se podrían producir en la próxima mejor alternativa?. ¿Que margen se dejó de obtener?. Estas medidas son más interesantes que las medidas convencionales y orientan mejor las decisiones.

⁵⁶ Véase en el capítulo 2 del libro "*Measures for Manufacturing Excellence*". Editado por Robert S. Kaplan. Año 1.990, el trabajo realizado por Michiharu Sakurai: "*The Influence of Factory Automation on Management Accounting Practices: A Study of Japanese Companies*". Págs. 39 a 62.

⁵⁷ Kaplan, R.S.: "*Yesterday's accounting undermines production*". Harvard Business Review". Julio--Agosto 1984. Págs. 95-

introduzcan medidas sobre la calidad, productividad, tiempos de puesta a punto de las máquinas, tiempos de espera por falta de materiales, flexibilidad e innovación, entre otras⁵⁸. Estas medidas tienen a sustituir a las que se suelen utilizar para medir y evaluar los resultados a corto plazo. Existe por consiguiente una tendencia creciente a utilizar medidas que informen sobre la calidad de los productos y sobre la satisfacción de los clientes así como de la participación en el mercado. Todas estas medidas resaltan todavía más la diferencia entre la Contabilidad de Costes convencional y la moderna Contabilidad de Gestión.

Durante los últimos diez años, los avances en la tecnología de la información como consecuencia de las innovaciones informáticas, han dado lugar que en muchas industrias se hayan producido cambios sustanciales: (1) diseños de productos asistidos por ordenador, (2) fabricaciones asistidas por ordenador, (3) planificación de las necesidades de materiales y otros recursos a través de modelos informáticos, (4) intercambio de datos electrónicos entre fabricantes o entre fabricantes y clientes, (5) aplicación de las filosofías just-in-time (justo a tiempo), (6) tecnología en los puntos de venta, etc. etc., que han cambiado la naturaleza de la contabilidad de gestión, por lo que tanto la contabilidad de costes como la contabilidad de gestión tienen que diseñarse de forma que suministren información útil para la planificación, toma de decisiones y control en esos contextos fuertemente automatizados.

Por todo ello, es necesario que al diseñar Sistemas de Contabilidad de Gestión, se incorporen medidas no financieras, y se tengan en cuenta los costes de oportunidad de los recursos escasos, para que los estados de información que se obtengan para una determinada decisión, consten de la información relevante que promueva la eficiencia y mejora continua y motiven a los directivos a alcanzar los objetivos de la organización.

Como señalan Berliner & Brimson (1988)⁵⁹ las medidas de los resultados que se utilicen en una organización deben de ser consistentes con los objetivos globales que se pretendan alcanzar, por lo que han de tenerse en cuenta en el sistema de medición que se adopte los factores internos y externos que deben de considerarse para alcanzar los objetivos. Por todo ello, ha de medirse: (1) la posición competitiva en relación con la economía y la industria en la que opere la empresa, (2) los resultados actuales y los que potencialmente se esperan alcanzar en el futuro (estas medidas pueden incluir la renta neta, el ROI, la participación en el mercado, y el cash-flow, (3) Han de determinarse y medirse -en términos financieros y no financieros- para cada planta o unidad operativa los factores de éxito crítico, tales como : costes, calidad, plazos de entrega, productividad y tiempos no productivos), (4) Han de medirse las actividades que aún no siendo de fabricación afecten a la calidad de servicio o resultados de un área de terminada, tales como: actividades de marketing, actividades de ingeniería de productos, actividades de apoyo que se realizan en las plantas. Estas actividades deben de venir medidas con criterios no financieros (tiempos de ejecución, etc.) (5) han de medirse en fin, todas aquellas actividades que son significativas para la empresa clasificándolas o diferenciando las que añadan valor de aquellas que no lo añadan, para ello hay que comprender o identificar los "portadores de costes" de dichas actividades, y por último hay que medir los resultados.

Una vez establecidas las medidas a utilizar, éstas deben de ir adaptándose a los cambios que vaya teniendo la organización. Estos cambios en las medidas deberían ser resultado de cambios en las necesidades del propio negocio o actividad y no como una respuesta a los cambios en el estilo de la dirección.

La implantación de un sistema de medición dentro de una organización ha de tener en cuenta su estructura jerárquica y funcional, así como todo el entramado organizativo de los sistemas operativos.

101

⁵⁸ El cambio consiste en gestionar más los tiempos que los costes

⁵⁹ Callie Berliner & James A. Brimson.: "*Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*".(The CAM-I Conceptual Design). Edited por Callie Berliner and James A. Brimson. Harvard Business School Press. Año 1.988. Págs. 161-172

Según Berliner y Brimson⁶⁰ las medidas que pueden ser determinantes para aplicar con éxito en entornos productivos avanzados son:

- * Lead time
- * Valor añadido versus costes y tiempo que no añaden valor
- * Información diaria sobre los resultados
- * Calidad de los productos
- * Throughput
- * Información sobre cambios tecnológicos
- * Horas máquina por unidades elementales
- * Grado de funcionamiento de las plantas/equipos/herramientas
- * Ciclos productivos
- * Información sobre personal directivo y no directivo
- * Apoyo a la solución de problemas
- * Diseño de actividades con alto valor añadido (costes bajos)
- * Seguridad presupuestaria

4. CONCLUSIONES

- 1) La pérdida de relevancia de los sistemas de costes tradicionales para la toma de decisiones, surgió como consecuencia de que los sistemas de acumulación de costes utilizados, no cuestionaban ni el concepto de costes ni la relación causal, la cual suponía que el volumen de producción era el que originaba el coste.
- 2) Si queremos que la Contabilidad de Gestión, como Subsistema de Información, adquiera un papel preponderante en el Sistema de Información empresarial, han de considerarse los cinco fundamentos en el diseño del sistema. La falta de atención en uno sólo de ellos dará lugar a una información poco útil para el decisor.
- 3) El Sistema ABC es un Sistema de acumulación de costes, que enriquece la información al informar sobre las actividades, como consumidoras de recursos, permitiendo un uso más eficiente de los recursos de la organización. Este sistema propio de la Contabilidad de Costes no suministra datos relevantes, por cuanto la relevancia al ser una característica cualitativa de la información contable, no va incorporada a un determinado dato.
- 4) La Contabilidad de Gestión puede contribuir a la mejora de la excelencia empresarial al complementar los datos internos del sistema de información con datos tomados del entorno. Las medidas no financieras vienen a complementar a las medidas financieras, por lo que los directivos tendrán una información que les va a permitir maximizar la rentabilidad de los recursos escasos, minimizar sus stocks y optimizar el flujo de recursos en la organización.
- 5) La Contabilidad de Gestión se encuentra en España en un proceso de evolución por lo que es necesario ponerse de acuerdo en relación con sus fundamentos y su estructura conceptual. Las mejoras introducidas en los métodos de cálculo de costes y en los sistemas de acumulación de costes no constituyen avances en el seno de la Contabilidad de Gestión aún cuando la mejoren (al ser la Contabilidad uno de sus fundamentos).

BIBLIOGRAFÍA

- Alvarez López, José; y Blanco Ibarra, Felipe.: *"Evolución de la Contabilidad de Gestión"*. Revista de Contabilidad y Empresa PARTIDA DOBLE. nº 11. Abril 1991. Págs. 4-13
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.(A.E.C.A). *Comisión de Principios de Contabilidad Financiera y de Gestión*
- American Accounting Association. *"A Statement of Basic Accounting Theory"*. (Año 1.966)

⁶⁰ Callie Berliner and James A. Brimson.: *"Cost management for Today's Advanced Manufacturing"*. Obra ya citada. Pág.171

- American Accounting Association. Committee on Management Accounting. *"Report of the 1.958. Committee on Management Accounting"*. (Año 1.958)
- American Accounting Association. Committee on Managerial Decision Models. *"Report of the Committee on Managerial Decision Models"* The Accounting Review. Supplement to Vol. 44. Año 1.969. Págs. 47-58
- American Accounting Association. Committee on Concepts and Standards. *Internal Planning and Control. "Report"*. Pág. 91
- Boutell, Wayne S.: *"Computer Oriented Business Systems"*. New York: Prentice-Hall, Inc; (Año 1.968).
- Brimson, James A.: *"Activity Accounting. An Activity-Based Costing Approach"*. John Wiley & Sons, Inc. New York. Año 1991.
- Clark, J.M.: *"Studies in the Economics of Overhead Cost"*. Chicago.: The University of Chicago Press, 1923.
- Cyert and Ijiry: *"Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report"*. In Studies on Financial Accounting Objectives: Año 1.974. Supplement to vol. 12. Journal of Accounting Research. Pág. 29-42
- Cyert, Richard M; and Davidson, H. Justin: *"Statistical Sampling for Accounting Information"*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, Inc., (Año 1.962)
- Cyert, R. M; and March, J.G.: *"A Behavioural Theory of the Firm"*. Prentice-hall, INC. (Año 1.969)
- Cooper, Robin.: *"Los métodos tradicionales de costes se están quedando obsoletos"*. Harvard-Deusto Business Review. Págs. 87-94. 3º trimestre. Año 1.989
- Cooper, Robin; and Robert S. Kaplan.: *"The Design of Cost Management Systems. Text, Cases, and Readings"*. Prentice-Hall International Editions. 1991.
- Deaking, Edward B; and Maher, Michael W.: *"Cost Accounting"*. Homewood, Ill: Richard D. Irwing.(Año 1.984)
- Drucker, P.: *"Management: Tasks. Responsibilities Practices"*. Heinemann. (Año 1.974)
- Drury, Colin: *"Management and Cost Accounting"* 3.º Edición .Año 1.992. Editada por Chapman and Hall, Ltd.
- Gutierrez Ponce, Herenia.: *"El Reparto de los Costes Indirectos"*. Revista de Contabilidad y Empresa PARTIDA DOBLE. nº 11. Abril 1991. Págs.14-20
- Harold W. Scott: *"Accounting as a Tool of Management"*. The Accounting Forum. (Mayo 1.958. Pág. 30)
- Hart, H.: *"A Review of Some Major Recent Developments in the Management Accounting Field"*. Accounting and Business Research 11 (42). Spring 1.981. Págs. 99-116
- Hayes, Robert H., y Kim B. Clark.: *"Por qué unas fábricas son más productivas que otras"*. Harvard-Deusto Business Review. 2º trimestre. Año 1.987. Págs. 59-70
- Hornigren, Charles; and George Foster.: *"Cost Accounting: A Managerial emphasis"*. Seventh Edition. Prentice-Hall International Editions. Año 1991
- Instituto de Planificación Contable. Grupo 9. Plan General de Contabilidad. *Punto 1 "La Contabilidad Analítica. Delimitación y Objetivos"*.(Agosto 1.978)
- Ijiri, Y.: *"The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry"*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1967.
- Johnson, H. Thomas; and Kaplan, Robert S.: *"La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión"*. Plaza & Janes Editores, S.A.(Año 1.988)
- Kaplan, R. S and Anthony A. Atkinson.: *"Advanced Management Accounting"*. Second Edition. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey. 1989
- Kaplan, Rober, S.: *"One Cost System Isn't Enough"*. Harvard Business Review. January-February. 1.988. Págs. 61-67. Traducción al español publicada en la Revista Harvard-Deusto Business Review. 3º trimestre 1.988. Págs. 25-32
- Le-Van, Chau & Alain Brouillard.: *"Overhead Allocation Using the Learning Curve"*. 15th Annual Congress of the European Accounting Association. Madrid. 22-24 Abril 1992.
- López Díaz, Antonio y Menéndez Menéndez, Manuel.: *"Curso de Contabilidad Interna"*. Editorial AC. Madrid 1989
- Riahí-Belkaoui, Ahmed: *"Conceptual Foundations of Management Accounting"*. Addison-Wesley

- Publishing Company. 1980
- Riahi-Belkaoui, Ahmed: "*The New Foundations of Management Accounting*". Quorum Books. New York. 1992.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed: "*Accounting Theory*". Third Edition. University of Illinois at Chicago. Academic Press. Año 1992.
- Ripoll Feliu, Felipe.: "*Contabilidad de Gestión: Evolución, Desarrollo e Investigación en España*". Iª Jornada de Contabilidad de Gestión: Costes, Información, Control y Tecnología en el entorno empresarial actual. Facultad de CC.EE.EE (Universidad de Valencia). 10-11 Abril 1992.
- Sierra Molina, Guillermo J.: "*Sistemas de Información y Contabilidad de Gestión*". Ponencia III presentada al V encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 29 Mayo 1993.
- Simon, H.A.: "*Theories of Decision-making in Economics and Behavioral Science*". American Economic Review. (Año 1.959)
- Solomons, D.: "*The Historical Development of Costing*". in Solomons D. (Ed). *Studies in Cost Analysis 2nd edn*. Sweet & Maxwell. 1.968
- Staubus, G.J.: "*The Dark Ages of Cost Accounting: The Role of Miscues in the Literature*". The Accounting Historians Journal. Vol. 14, Nº 2. (Fall 1987).
- Staubus, G.J.: "*Activity Costing and Input-Output Accounting*". Homewood, Illinois. Richard D. Irwing, 1971.
- Sterling, R.R.: "*Toward a Science of Accounting*". Houston: Scholars Book Co. 1979.
- Stevens.: "*On the Theory of Scales of Measurement*". Science, Vol. CIII. (January-June 1946). Pág. 677.
- Vatter, William J.: "*Managerial Accounting*". New York. Prentice-hall. Año 1950.
- Vergil Boyd and Dale Taylor.: "*The Magic Word-Managerial Accounting*". The Accounting Review. Enero 1991. Pág. 111
- Vehmanen, Petri.: "*On the peculiarity of the product cost concept*". European Accounting Association. 15th Annual Congress. Madrid, 22-24 Abril 1992.
- Villar Sanchís, José Eduardo.: "*El Coste de Producción: Cambios en su significado y sus usos*"- I Jornadas de Contabilidad de Gestión. Universidad de Valencia, 10-11 Abril 1992.
- Wilson, Richard M.S.; and Chua, Wai Fong: "*Managerial Accounting. Method and meaning*". Editado por Richard M.S. Wilson. VNR International. Año 1.988