

# ASPECTOS ESTRUCTURALES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y PRINCIPALES LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Vicente Ripoll Feliu

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

## INDICE

### 1. INTRODUCCIÓN.

#### PARTE I: ESTADO ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

2. EL ESPLENDOR DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN
3. EL RETO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN
4. EL PROCESO EVOLUTIVO DE LA CONTABILIDAD DE GESTION
  - 4.1. LA RESPUESTA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION
  - 4.2. LOS NIVELES DE INVENTARIOS
5. APORTACIÓN DEL PROFESOR ÁLVAREZ LÓPEZ A LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

#### PARTE II: CONTABILIDAD DE GESTION: INVESTIGACION

6. INVESTIGACIÓN CONTABLE EN ESPAÑA.
7. LA INVESTIGACIÓN A NIVEL INTERNACIONAL EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN. (1.980-85).
8. ESTUDIO DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN A NIVEL INTERNACIONAL (PERIODO 1.980-90).

#### PARTE III: CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA

9. ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA.
10. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS ENCUENTROS DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD
11. CONCLUSIONES
12. BIBLIOGRAFÍA

### 1. INTRODUCCIÓN.

En los entornos competitivos y cambiantes de estas últimas décadas, el éxito de la Contabilidad de Gestión no se basa únicamente en el contenido del Coste si no en las posibilidades que tiene de suministrar a la dirección información relevante para la toma de decisiones. Estas, están relacionadas entre otras, con la mezcla de productos, el análisis del Beneficio, la minimización de la inversión en existencias, eliminación de productos, aceptar o no un pedido, cerrar o abrir un Centro de actividad, alternativa de fabricar productos o comprarlos, localización de las Inversiones, eliminación de actividades superfluas o fijar precios competitivos.

La finalización de este siglo XX, es un buen punto de referencia para realizar un análisis del momento en el que se encuentra la Contabilidad de Gestión. Con este fin hemos articulado este trabajo en tres partes. La primera se dedica a presentar las líneas de actuación por donde discurre dicha disciplina,

comentando de forma sucinta el impacto que ha tenido en la forma de recogida y tratamiento de la información contable los cambios organizacionales que se están produciendo desde el inicio de la década de los 80.

La parte II es una síntesis de dos trabajos realizados con profesores universitarios, con los que llevamos a cabo un estudio de investigación para conocer cual era la situación de la Contabilidad de Gestión tanto a nivel internacional como nacional. El desarrollo del mismo se efectuó teniendo en cuenta las publicaciones en las revistas más especializadas sobre la materia y se analizaron los años 1.980 a 1.990.

En la parte III nos hemos centrado en realizar un estudio tendente a analizar el desarrollo que esta teniendo la Contabilidad de Gestión en España, puesto que con respecto a los anteriores trabajos existe una limitación. Esta proviene de que en el análisis internacional que se realizó, la aportación española y su comparación con el resto de los países se llevó a cabo teniendo en cuenta solo lo publicado en las cuatro revistas más prestigiosas españolas en las que se incluían temas de Contabilidad de Gestión. El mismo se ha llevado a cabo con la colaboración que nos ha prestado el personal docente e investigador (PDI) de las Universidades españolas, suministrándonos la información de lo publicado hasta el final de 1.992.

## **PARTE I: ESTADO ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

### **2. EL ESPLENDOR DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

La relajación a que nos tenía acostumbrados la Contabilidad de Costes hasta mitad de la década de los 80, no ha hecho más que despertar, y ahora se reconoce que la racionalización y rediseño de los procesos empresariales de producción, administración, aprovisionamientos y comercialización, han originado cambios importantes en los sistemas contables, que han producido una revolución importante cuya respuesta viene de la mano de la Contabilidad de Gestión.

Al contrario que en occidente, en donde ha existido un excesivo énfasis en suministrar a la dirección información exacta sobre Costes, Desviaciones en Costes y Resultados, la Contabilidad de Gestión japonesa, tal y como se indicaba en BALADA y RIPOLL (1.993), esta diseñada para reforzar un compromiso a todos los niveles con la innovación, tanto de productos como de los procesos comerciales, productivos y administrativos. Ejerciendo por tanto más un papel de influencia que de información.

El sistema de Contabilidad de Gestión debe servir como elemento motivador de los Recursos Humanos con el fin de que apoyen, refuercen y actúen de acuerdo con las estrategias empresariales, para que de esta forma exista una mayor relación entre las prácticas llevadas a cabo dentro del sistema y los objetivos de la empresa.

Los sistemas actuales de Contabilidad de Gestión deben tener en cuenta además de los aspectos tradicionales que ya vienen siendo recogidos por ellos, medidas de indicadores no financieros, tales como, defectos de calidad que lleven a desechar productos o reelaborarlos, flexibilidad, oportunidades del mercado, absentismo, tiempo de parada de máquinas, etc.

Los partidarios de no afrontar un cambio radical en la Contabilidad de Costes, son muchos, y no les falta razón. El sistema de cálculo de Costes tradicional, del que se ha dicho en repetidas ocasiones que estaba muy influenciado por la Contabilidad Financiera, desarrolló una estructura de cálculo de costes basada en la acumulación de elementos de costes en distintos segmentos organizativos, denominados Secciones o Centros de Costes y posteriormente a través de las horas que utilizaban los operarios para llevar a cabo los procesos fabriles, calculaba una tasa o coeficiente que indicaba el total de costes por hora trabajada.

Lo anterior, además se llevó a cabo a través de determinados procedimientos que median las

prestaciones realizadas entre distintos Centros o calculaban unidades equivalentes con el fin de imputar los costes de un ejercicio a la producción realizada en el mismo.

Este procedimiento de calculo, con mayor o menor sofisticación, era llevado en la práctica por un número muy reducido de empresas en las que se calculaban los costes mediante los procedimientos desarrollados por la Contabilidad de Costes.

A esto, hay que unir que las normas contables financieras (las cuales han ejercido una cierta presión sobre el ámbito interno), excluían del calculo de costes, aquellos localizados en los Centros Administrativos y Comerciales. Evidentemente, estas razones hacían poco útil un cálculo de costes que solo incorporaba un porcentaje reducido de los totales de la empresa, además de no tener un tratamiento claro para los costes financieros, costes de recursos humanos, costes de Calidad, costes medioambientales o de investigación y desarrollo, entre otros.

Ahora bien, los profesionales de la contabilidad, que no afrontan el cambio importante que esta ocurriendo, tienen su justificación si pensamos que un porcentaje muy elevado de empresas medianas y pequeñas jamás han aplicado ningún método de calculo de costes, y por consiguiente, el método tradicional, les será en muchas ocasiones de más utilidad, que el no disponer de ninguno.

No reconocer los cambios que están ocurriendo, tiene también su razón de ser, si pensamos que las soluciones que se están aportando aun no están lo suficientemente consolidadas (en el tiempo), para admitirlas "per se". De hecho muchas compañías de fabricación de automóviles, por citar uno de los sectores empresariales más importantes y que más ha incorporado un proceso de cambio, continúan utilizando en la actualidad lo que podríamos denominar un sistema de costes convencional, pero al que le queda muy pocos años de vida.

Hay que pensar que en las grandes compañías transformadoras, dada la complejidad de sus procesos de fabricación, el cambio no puede ser radical. Pero esto no quita para que p.e., en Ford, (como en otras muchas empresas), hace varios años se pusiera en marcha Comites encargados de analizar las ventajas e inconvenientes de la implantación de un sistema de coste variable, sistema que se puso en práctica el día 1 de enero de 1.994, y a finales de la década de los 80 se creo otro con la finalidad de analizar la aplicación del Activity-Based Costing.

Recientemente participe junto con Tomas Balada, Supervisor de Contabilidad de Ford España, en la 10 Conferencia Anual sobre B.P.R. (Rediseño de Procesos), a la que asistieron más de 140 profesionales de las más importantes empresas españolas. Al termino de la sesión sobre "Practica y experiencia en Ford España: La reducción de Costes como motor del Rediseño de Procesos", entablamos un dialogo con responsables de producción, y nos preguntaban cuando los analistas de sistemas, los Ingenieros y los Contable de Gestión se iban a involucrar para suministrar la información necesaria para la toma de decisiones.

Una critica parecida surgió en el último Congreso de la AECA celebrado en Vitoria, cuando en una de las sesiones destinadas a Contabilidad de Gestión, se reclamaba la modelización de la misma.

A ambos, y a cualquier critica de las que se han oído recientemente, sólo cabe decirles que se esta en el camino del cambio. ABC, ABM, Contabilidad Jit, BPR, BPT, ACM, Contabilidad de Dirección Estratégica, etc, no han hecho más que empezar a desarrollarse.

### **3. EL RETO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

Un reto importante con el que se debe enfrentar la Contabilidad de Gestión, es el buscar la independencia de las practicas contables utilizadas para valorar las existencias con el fin de incorporarlas a las Cuentas Anuales de las Sociedades, no dejando que las mismas se interpongan en la forma de medir y

controlar las actividades de la organización.

Liderazgo, Innovación o competitividad esta unido a información. En una compañía que pretenda ser nº 1, en los entornos competitivos actuales, la información contable debe provenir y distribuirse entre toda la escala jerárquica de la organización y tiene que ser útil para la toma de decisiones.

Una critica importante, sufrida por la información financiera es la medición efectuada por el ROI, argumentando que el énfasis en esta medición lleva a una orientación a corto plazo, lo que provoca por parte de los responsables que se sienten medidos a no realizar inversiones de capital y a no poner en práctica desarrollos estratégicos de nuevos productos

Quizás convendría recordar la frase de Peter Drucker, utilizada por nosotros como cabecera de algunos artículos, en la que indica que "los contables no gozan de buena prensa en estos tiempos, ya que se les acusa de todos los males que afligen a la fabricación. Pero los contables serán los últimos en reír".

Esto será cierto, si se continua trabajando como se esta haciendo en estos últimos años. Perfeccionando, por una parte la información financiera y por otra la información interna. No bastan ya solo indicadores financieros, sino que hay que ir a la búsqueda de nuevas mediciones que reflejen la productividad, la penetración en el mercado, la activación de los costes de los recursos humanos, el éxito a corto y largo plazo, la implicación de la fuerza laboral, la calidad de procesos, productos y servicios, la satisfacción de los clientes, los plazos de ejecución y de entrega, la eliminación de desperdicios, objetivos de la Compañía, mezcla de productos, el beneficio, etc.

Tomemos como muestra p.e. la calidad, los contables no hemos contemplado la calidad como un coste, aunque esta en algunas empresas consume de un 20 a un 30% de recursos; o tomemos el proceso en el cual se diseña un producto, el cual, en esta fase ya va a heredar alrededor del 70% de los costes finales del producto, sin embargo los contables tampoco hemos participado en este proceso.

La Contabilidad de Gestión, tal y como se esta desarrollando en la actualidad, en el año 2.000 será visible en cada segmento de la organización y formara parte de la mentalidad de todos los empleados. Es impensable que las funciones de planificación directiva, de formulación de decisiones y de control queden fuera de la misma. Hay que poner un énfasis mayor en las metas de coste, los costes incurridos en todo el desarrollo del producto y en analizar los costes actuales.

#### **4. EL PROCESO EVOLUTIVO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

El sistema general contable debe suministrar información para cubrir propósitos externos e internos y de esta forma utilizarlo para:

- \* Presentación a los accionistas.
- \* Cumplir con la Legislación Mercantil y Contable.
- \* Llevar a cabo decisiones de inversión.
- \* Planificación y control de operaciones rutinarias.
- \* Toma de decisiones no rutinarias
- \* Formulación de planes y políticas.

A mitad de la década de los 80 es cuando se produce el despegue definitivo de la Contabilidad de Gestión y consecuentemente de la Contabilidad de Costes. Contabilidades que habían estado aletargadas y cuya única preocupación se basaba en el cálculo del Coste de producción para satisfacer información financiera.

Sin un horizonte perfilado, en la década pasada, tal y como indicábamos en RIPOLL (1.992b) se realizan las traducciones de los libros de JOHNSON y KAPLAN (1.987) "Relevance Lost" por "La

Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión", o el libro de McNAIR, MOSCONI y NORRIS (1.989) "Beyond the Botton Line" por "Crisis y Revolución de la Contabilidad Interna y de los Sistemas de Información", y se empieza a destacar que algo estaba ocurriendo en la nueva forma de entender la gestión de los costes en la empresa.

Este proceso de "encaje" dentro de la disciplina contable empezó a manifestarse tal y como se contempla en RIPOLL y MONTAGUD (1.991b) a partir del artículo de KAPLAN(1.984), cuando mucha de la literatura anglosajona de gestión se plantea la necesidad de adaptar, la información útil para la toma de decisiones, a los nuevos entornos empresariales que había motivado el reconocimiento del Sistema de Producción de Toyota (SPT).

Adaptarse al nuevo proceso de cambio lleva a establecer como pusimos de manifiesto en BALADA y RIPOLL (1.993b), la filosofía del Sistema de Producción de Toyota (SPT) para el conjunto de la organización, procurando de esta forma una colaboración y participación del personal de la empresa, para de esta forma fabricar productos excelentes a bajo coste. Lo que lleva a contar con una Contabilidad de Gestión que sea capaz de informar, adaptarse y adecuarse a las características del sistema.

Una serie de causas relacionadas con: \* La competencia existente en los mercados internacionales, \* Ciclos de vida de los productos más cortos, \* El impacto de los sistemas de información, \* Flexibilidad en el proceso productivo o \* Eliminación de tareas que no generen valor, han conducido a aquellas empresas que no se han adaptado a este proceso de cambio en el que nos encontramos inmersos a una pérdida de competitividad.

Conseguir el objetivo de competitividad se logra llevando a cabo producciones de partidas pequeñas, efectuando cambios rápidos en los ajustes de máquinas, delegando responsabilidades de decisiones a los niveles más bajos de la escala jerárquica, reduciendo costes, exigiendo una alta calidad y ofreciendo unos altos niveles de servicios a los clientes.

La adopción de Tecnologías Avanzadas de Fabricación y las filosofías de calidad total y "just-in-time", desgajadas del SPT e introducidas en las empresas, ha llevado a que se empiece a hablar de una evolución en el contexto de la Contabilidad de Gestión habiendo proliferado una serie de trabajos de posicionamiento en este campo, entre los que caben destacar en el caso español a ALVAREZ LOPEZ (1.988), BLANCO DOPICO(1.988), BLANCO IBARRA (1.988), SAEZ (1.988), RIPOLL (1.990, 92), MALLO (1.991, 92, 93), ALVAREZ y BLANCO (1.991, 92, 93), BLANCO y GAGO (1.991), MONTAGUD y RIPOLL (1.991, 92), SANCHEZ (1.991), AMAT (1.992), BALADA (1.992), CASTELLO (1.992), LIZCANO (1.992), ALCOY y RIPOLL (1.993), ALVAREZ-DARDET (1.993), CASTELLO y LIZCANO (1.993), DE FUENTES y SÁNCHEZ (1.993), GUTIERREZ (1.993), HERNANDO (1.993), IGLESIAS (1.993), LABATUT y RIPOLL (1.993), RICO (1.993), SIERRA (1.993), TAMARIT y RIPOLL (1.993) y TEXEIRA y VAQUERA (1.993).

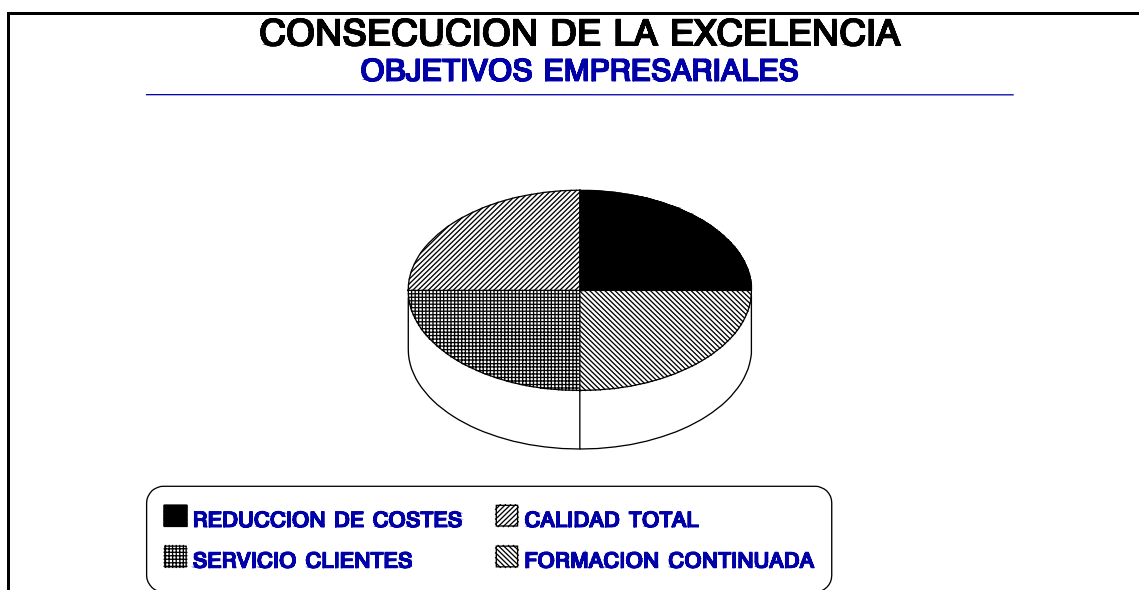
#### **4.1. LA RESPUESTA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION**

Los problemas relacionados con la incorporación de Tecnologías de Producción y de Información en la empresa hace que la Contabilidad de Gestión deba:

- A) analizar en que medida repercute en los costes y en los sistemas tradicionales ofrecidos por la contabilidad de costes para el cálculo de los mismos.
- B) buscar cuál será el perfil del experto contable de gestión del siglo XXI.
- C) analizar las investigaciones que se están llevado a cabo, tendentes a la obtención de sistemas contables de gestión más acordes y adecuados a los nuevos entornos empresariales.

En la consecución de la excelencia, la dirección actual requiere de sus sistemas contables una información relevante con la que poder tomar decisiones, demandándose a los sistemas contables nuevos

tipos de información, para lo cual hace falta una mentalidad proactiva tanto en el proceso productivo como en el Departamento del Contable de Gestión. De esta forma el conjunto de la organización podrá conseguir los cuatro objetivos que aparecen en la Ilustración 1.



**Ilustración 1**

REDUCCIÓN DE COSTES, que nos permite eliminar costes y actividades superfluas y consecuentemente, obtener productos rentables y competitivos. ALTA CALIDAD, en todo el proceso de fabricación, en la información y en el conjunto de la organización, un SERVICIO IMPECABLE AL CLIENTE, que se sintetiza en ofrecer productos de buena calidad a buen precio y con una buena atención y por último en una FORMACIÓN CONTINUADA DEL PERSONAL de la empresa con el fin de adaptarlo a los cambios tan imperiosos que se están produciendo.

## 4.2. LOS NIVELES DE INVENTARIOS

La calidad total y el JIT están introduciendo modificaciones importantes en los patrones de comportamiento de los costes de producción y en la forma en que los contables de gestión deben medir y controlar los costes.

Muchas empresas aún continúan considerando el JIT como "inventarios cero" y producción de tipo arrastre o "pull", cuando a este hay que entenderlo como un objetivo que hay que lograr para conseguir la excelencia. Esto hace que el modelo de un entorno JIT, intente aproximarnos lo más posible a estos ideales. Se debe vincular con procesos de mejora continua, el cual debe centrarse en la eliminación de despilfarros, mejorando el flujo físico del proceso productivo (controlando todo el proceso de producción), desde el diseño del producto hasta la entrega al cliente del mismo.

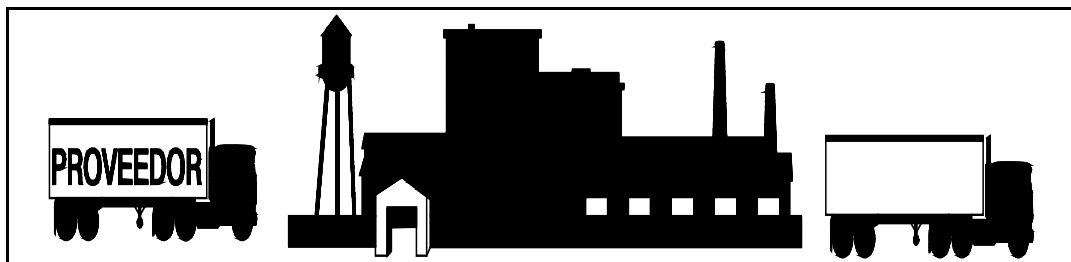
Tradicionalmente la producción se ha venido caracterizando por el mantenimiento de grandes cantidades de existencias, lo que ha llevado generalmente al desempleo de los recursos, plantear problemas de calidad y altos costes operativos. Frente a esta situación la filosofía JIT, intenta reducirlos.

En la actualidad se están considerando a los inventarios como un mal absoluto. Estos han existido para contrarrestar el impacto de los errores en las políticas de diseño de productos, de producción y comerciales de las empresas. Frente a la opción de identificar y eliminar de raíz las causas de los problemas, muchos fabricantes los han ocultado incrementándolos. Cuando el cliente exigía un plazo de entrega más corto de lo que permitían los tiempos de los ciclos de fabricación, en vez de reducir el ciclo, lo que se hacía era incrementar las existencias.

Se debe pensar en los términos siguientes: cualquiera que sea el motivo por el que las existencias están en la planta, representan una inmovilización de dinero. Cuanto más dinero se inmoviliza, menor será el índice de rotación de los inventarios y de los activos. La tendencia actual consiste en eliminar los inventarios, eliminando de raíz las causas que crean la necesidad de mantenerlos. P.e., la aplicación en Harley-Davidson del SPT y fundamentalmente del JIT llevó a un incremento de la rotación en inventarios de 5 a 20 vueltas.

Las acciones que se deben seguir para crear ese entorno, vienen dadas por las siguientes ideas:

1. Intentar no constituir inventarios hasta que no se conozcan las demandas de los clientes, lo que nos conducirá a producir solo aquello que sea necesario y cuando sea necesario para satisfacer las solicitudes de éstos. Este intento de minimizar los inventarios, se llevará a cabo recibiendo de los proveedores entregas en la propia cadena de producción, siendo la cantidad entregada aquella que se va a consumir tal y como reflejamos en la siguiente Ilustración 2.



**Ilustración 1**

En BALADA (1.992:12), se expresa lo anterior al analizar las actividades que se han reducido en la actualidad al fabricar un vehículo en Ford España, desde que entran los materiales en la empresa y se sitúan a pie de montaje, hasta que al proveedor se le pagan sólo las piezas que han sido montadas.

2. Todas las operaciones de fabricación deben estar sincronizadas con relación al consumo de la operación más inmediata.
3. Se debe mantener un alto grado de flexibilidad hacia cambios que se puedan originar en el diseño, en las combinaciones o en la cantidad.

En esencia el JIT debe aglutinar una fabricación celular, unas operaciones equilibradas y unas entregas justo a tiempo. Esta es la filosofía básica y el componente central de la excelencia en fabricación, la Contabilidad de Gestión deberá cuantificar los dos siguientes principios que se derivan de esta filosofía:

- \*\* Mejora continua de productividad, calidad, servicio al cliente, flexibilidad en el diseño y en las modificaciones de programas.
- \*\* Eliminación de cualquier actividad que se produzca en la empresa que no añada valor al producto o servicio.

Los Beneficios obtenidos con el JIT están relacionados con reducciones de tiempo, espacio y esfuerzo. Mejorar la calidad implica necesariamente reducir costes. Un defecto detectado en la línea de fabricación genera inevitablemente retrasos en las entregas, utiliza mano de obra, hace incurrir en nuevos costes para rehacer el trabajo o puede crear problemas de futuras ventas si no es detectado.

La utilización de TAF, tiende a aumentar los problemas existentes en el proceso productivo. La

aplicación del JIT, tiene un efecto importante y ha modificado drásticamente los siguientes elementos de los sistemas de Contabilidad de Gestión:

- Clases de Costes.
- Generadores de Costes.
- Imputación de Costes.

En la actualidad debido a la automatización y mecanización se ha producido una serie de reducciones en los elementos del coste del producto que ha llevado a reducir también los costes relacionados con informes de costes, cálculo, mantenimiento y control de los mismos, dado que muchos costes indirectos se han transformado en costes directos.

## **5. APORTACIÓN DEL PROFESOR ÁLVAREZ LÓPEZ A LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.**

Al profesor Alvarez López (hoy, mi gran amigo Pepe) lo conocí por primera vez en 1.984, al reunirnos en Valencia los profesores Universitarios de Contabilidad en nuestro primer Encuentro. Para mí, que había utilizado todos sus libros en los cinco años de Licenciatura y posteriormente, y antes de incorporarme a la Universidad, como profesor de un Instituto de Formación Profesional, fué una gran satisfacción conocer al maestro que me supo transmitir, a través de los textos, de forma tan didáctica, los conocimientos contables.

Antes de mi incorporación a la Facultad de CC.EE. y Empresariales de Valencia estuve tres años vinculado con un gran empresa industrial ocupándome del área de costes, lo que me marco en mi futura línea de investigación. Por tanto, cuando ya como profesor Universitario escuché a JOSÉ ÁLVAREZ en Valencia con su comunicación "EN TORNO A LA CONVENIENCIA DE INCLUIR EL SISTEMA DE PLANIFICACIÓN DE LA EMPRESA Y CONTROL DE GESTIÓN EN LA PROBLEMÁTICA CONTABLE", ya pensé que era una persona cercana a la realidad empresarial.

En el II Encuentro de PUC, celebrado en Oviedo en 1.986, el profesor ÁLVAREZ LÓPEZ, presentó a la PONENCIA 30, titulada "LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA DE LA CONTABILIDAD" la comunicación "LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA EN LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA DE LA CONTABILIDAD".

Es de destacar de esta comunicación de más de 30 hojas, la visión del profesor ÁLVAREZ LÓPEZ para adelantarse a las corrientes anglosajonas que tuvieron su aparición a final de la década de los 80 y que acuñaron el término de CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA, la cual, junto al profesor BLANCO IBARRA, han propulsado en nuestro país y es el eje sobre la que gira la moderna Contabilidad de Gestión.

Hay que advertir, que el propio autor al referirse a la Contabilidad Administrativa no esta haciendo más que utilizar una de las muchas denominaciones que en esa época ostentaba la Contabilidad de Gestión, como muy bien puntualiza en la primera cita del texto.

"La enseñanza de la contabilidad en España debe ser convenientemente actualizada no sólo para ofrecer a nuestros empresarios un adecuado instrumento de gestión y dirección que les permita mejorar su nivel de competitividad, sino también para adecuar nuestras estructuras contables y administrativas al marco exigente de la CEE..., y también para incorporar las nuevas tecnologías del management que utilizan los países más desarrollados".

"La contabilidad administrativa tal y como se concibe actualmente, es el principal instrumento del management empresarial, puesto que suministra a los órganos rectores de la unidad económica la información relevante y oportuna que necesitan los diferentes estamentos directivos para fundamentar racionalmente el proceso de adopción de decisiones".



"La contabilidad administrativa es relativamente reciente. La contabilidad de costes se ha ocupado tradicionalmente del proceso de formación de costes y resultados; pero desde 1.945 empieza a mostrar un interés creciente por las actividades de planificación y control. A partir de esa fecha se observa la conveniencia de dar autonomía a la contabilidad administrativa; la utilización de modelos de optimización y el uso generalizado de los ordenadores convierte a los expertos en esta contabilidad en auténticos especialistas de la información para fines de planificación y control".

La atención creciente que se le presta a los clientes en el campo empresarial en estos últimos años, ya era puesta de manifiesto por el profesor ÁLVAREZ, al señalar:

"Esta forma de operar conduce a los tres objetivos básicos de toda empresa:

1º prestar un mejor servicio al cliente. 2º aumentar la eficacia de la unidad económica y 3º mejorar la calidad de vida en el trabajo de todos los empleados, fomentando el ejercicio de la responsabilidad individual y por grupos".

Los dos siguientes párrafos no tienen desperdicio:

"La formulación del diagnóstico de la empresa corresponde fundamentalmente a la contabilidad, al menos en lo que se refiere al aspecto económico-financiero del problema planteado; como es obvio, a la información procedente de la propia empresa hay que añadir la que tiene su origen en fuentes externas y que se refiere básicamente al entorno empresarial".

"Toda esta información, tanto la de procedencia interna que elabora la contabilidad financiera y la de costes, como la que proviene del exterior, la cual se puede obtener de diversas formas, debe ser adecuadamente integrada por la contabilidad administrativa que dispone así de los datos necesarios para seleccionar y analizar los informes relevantes que deberá comunicar a los niveles directivos correspondientes en orden a fundamentar racionalmente su proceso normal de adopción de decisiones sobre planificación y control de gestión de la empresa".

Sus aportaciones posteriores fueron presentándose tanto en los Encuentros de Profesores como en los Congresos de la AECA, así como en las revistas más importantes del país.

Desde hace unos años, el profesor ALVAREZ, mantiene una estrecha colaboración, como indicábamos más arriba, con el profesor BLANCO IBARRA en la línea de investigación de la Contabilidad de Dirección Estratégica. En una de sus últimas aportaciones presentada en el V Encuentro de Sevilla, señalaban: "La contabilidad tradicional (financiera, de costes y de gestión) suministra información relativa a la gestión financiera y económica que es adecuada para la toma de decisiones tácticas y operativas así como para alimentar el proceso de planificación anual y el control de gestión; pero la Alta Dirección necesita, cada vez más, otro tipo de información que sirva de apoyo a la adopción de estrategias competitivas que logren obtener a la empresa en su conjunto y a cada una de las unidades estratégicas de negocio alguna ventaja comparativa que le permita no sólo la viabilidad, sino también la obtención de beneficios razonables a largo plazo".

"La empresa no sólo debe competir en términos de bajos costes, alta calidad y tiempos de entrega más rápidos, sino utilizando también otras variables estratégicas. Por ello, la CDE se hace más externa orientándose hacia fuera, para permitir a la empresa prestar una mayor atención hacia los clientes (oportunidades) y hacia los competidores (amenazas); se libera así del edificio de la fábrica para ayudar a la dirección a enfrentarse a los nuevos retos del mercado".

Antes de pasar al desarrollo de la segunda parte quisiera agradecerle a mi amigo Pepe desde este libro que le dedicamos, la aportación tan importante que ha realizado dentro del campo de la Contabilidad

de Gestión y su presencia en las Jornadas, Seminarios y Encuentros que he organizado y me gustaría recomendarle que siga sin perder su jovialidad y ganas de trabajar en favor de la Ciencia Contable.

## PARTE II: CONTABILIDAD DE GESTIÓN: INVESTIGACIÓN.

### 6. INVESTIGACIÓN CONTABLE EN ESPAÑA.

En esta parte del trabajo vamos a analizar cual ha sido el desarrollo que ha sufrido la Contabilidad de Gestión en el contexto internacional y prioritariamente la evolución que la misma ha tenido en el caso español hasta el final de 1.992.

El origen de los epígrafes siguientes surgen como consecuencia de dos trabajos de investigación que el autor inicio junto con otros profesores universitarios de contabilidad a raíz de la Ponencia presentada por los profesores ALONSO, FERRER, MONTESINOS y SERRA (1.984) en el I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (PUC), la cual llevaba por titulo "La Investigación Contable en España: Situación Actual y Perspectivas Futuras".

Los resultados obtenidos en este trabajo se presentan en la Ilustración 3., la cual es una adaptación del resumen elaborado por los profesores LIZCANO y CASTELLO (1.989:68) en el que se recogían las cinco áreas más investigadas en el contexto nacional. En este trabajo se pone de manifiesto que una parte importante de los trabajos de investigación efectuada en los Centros Universitarios Españoles, hacían referencia al área específica de Contabilidad de Gestión.

Destacar de la misma, p.e., que en cuanto a investigación, la cual fundamentalmente viene recogida en Tesis y Tesinas, la Contabilidad de Gestión en el apartado de Tesis Doctorales representa un 20 %, ocupando la segunda posición, mientras que en Tesis de Licenciatura, ocupa un primer lugar con un 27'20%.

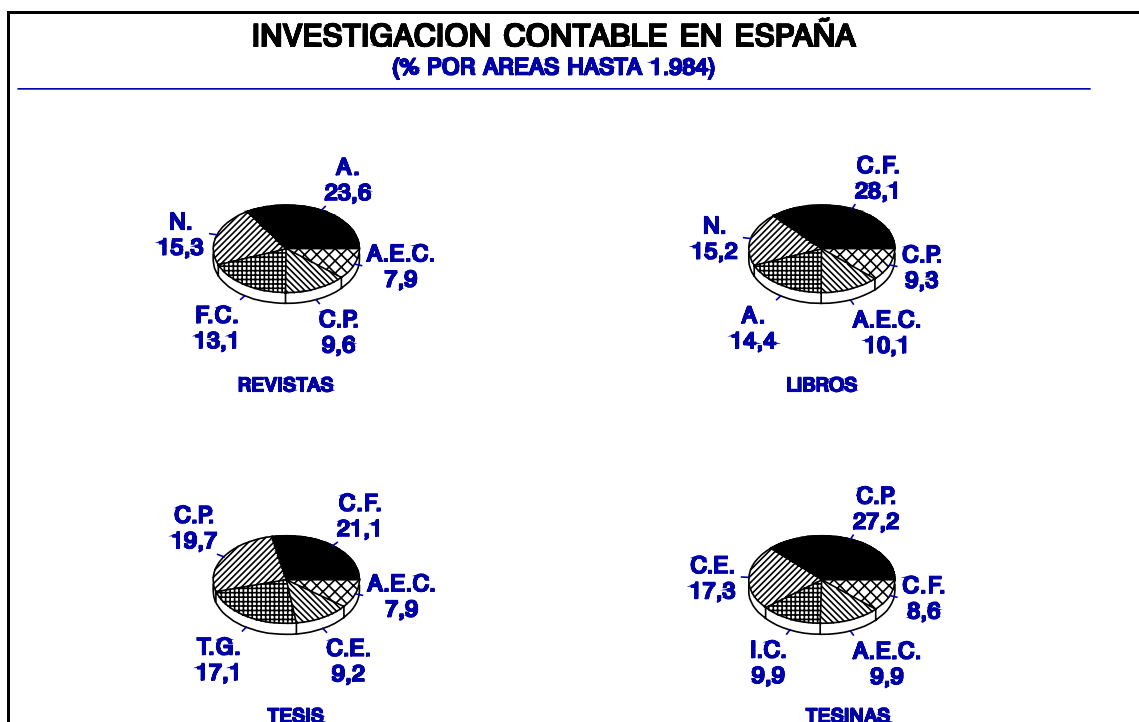


Ilustración 3

Con respecto a la Ilustración 3., a continuación se facilita la lista de Acrónimos.

<i>A</i> = Auditoría	<i>C.F.</i> = Contabilidad Financiera
<i>N</i> = Normalización	<i>F.C.</i> = Fiscalidad / Contabilidad
<i>C.F.</i> = Contabilidad Financiera	<i>C.P.</i> = Costes y Presupuestos
<i>C.E.</i> = Contabilidades Especiales	<i>A.E.C.</i> = Análisis de Estados Contables
<i>T.G.</i> = Teoría General	<i>I.C.</i> = Inflación y Contabilidad

## 7. LA INVESTIGACIÓN A NIVEL INTERNACIONAL EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN (1.980-85).

En el 21 Encuentro de PUC, celebrado en Oviedo en el mes de abril, CASTELLÓ, DOMÉNECH, MONTESINOS Y RIPOLL (1.986), presentaron uno de los primeros trabajos elaborados en nuestro país sobre Investigación en Contabilidad de Gestión, titulado "La Investigación en Contabilidad de Costes en el período 1980-85". En dicho estudio, se eligió una muestra representativa de las revistas científicas y profesionales nacionales e internacionales, con más prestigio en sus respectivos países y se procedió a clasificar los artículos en ellas contenidas en 18 áreas de investigación. Estas aparecen en el Cuadro nº 1.

**CUADRO 1.**

ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN	CALCULO DE COSTES
CONTROL DE COSTES	CURVA DE APRENDIZAJE
GESTIÓN DE APROVISIONAMIENTO	PRODUCCIÓN CONJUNTA
GESTIÓN PRESUPUESTARIA	PRODUCTIVIDAD
CONTABILIDAD PARA LA DIRECCIÓN	PLANIFICACIÓN DE LA PRODUCCIÓN
CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA	POLÍTICA SOBRE FIJACIÓN DE PRECIOS
COSTE ESTÁNDAR: ANÁLISIS DE DESVIACIONES	DESCENTRALIZACIÓN Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA
DIRECT-COSTING. ANÁLISIS COSTE-VOLUMEN-BENEFICIO	TRATAMIENTO INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN
ASPECTOS SOCIO-AMBIENTALES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN	INSTRUMENTALI. MATEMÁTICA APLICADA A LA C. DE GESTIÓN

El total de artículos computados fue de 254, que una vez localizados en las distintas áreas de trabajo, dieron que los apartados en que se observó una mayor y menor preocupación investigadora a nivel internacional fueron los que destacamos en los Cuadros nº 2 y 3.

Con relación a las cuatro publicaciones españolas que se incluyeron en dicho estudio, el número de artículos publicados relacionados con la Contabilidad de Gestión y el porcentaje sobre el total de las revistas contenidas en dicho trabajo, se presenta en el cuadro 4.

Se observa en este último cuadro, que habitualmente, en las Revistas Alta Dirección y Técnica Contable, se publicaban artículos relacionados con la C. de G.

**CUADRO 2.**

<b>MAYOR PREOCUPACIÓN INVESTIGADORA</b>	<b>%<sup>1</sup></b>
Contabilidad de Gestión aplicada	11'49
Productividad	10'23
Gestión de Aprovisionamientos	9'44
Costes Estándar: Análisis de las Desviaciones	8'26
Instrumentalización matemática aplicada a la CG.	7'87

**CUADRO 3.**

<b>MENOR PREOCUPACIÓN INVESTIGADORA</b>	<b>%</b>
Tratamiento Internacional de la Contabil. de Costes	2'75
Planificación de la producción	2'36
Política sobre Fijación de Precios	1'96
Análisis de la Ejecución	1'57
Producción Conjunta	1'57

**CUADRO 4.**

<b>REVISTAS NACIONALES</b>	1980	1981	1982	1983	1984	1985	TOT	%
ALTA DIRECCIÓN	6	2	-	1	1	4	14	5'5
ESIC MARKET	1	2	2	2	-	-	7	2'7
RVTA E. DE F. Y CONT.	-	1	1	-	-	-	2	0'8
TÉCNICA CONTABLE	2	3	3	3	-	1	12	4'7
<b>TOTAL INTERNACIONAL</b>	40	46	51	50	28	39	254	100

Se concluía este estudio señalando que en el área española se observaba muy poca preocupación por los temas de Contabilidad de Gestión, si se la comparaba con el área anglosajona, la cual era la que marcaba las directrices tanto temáticas como novedosas de investigación.

Es importante resaltar, que en el período que estamos analizando, existían una serie de temas, algunos de los cuales eran tratados como punteros dentro del área anglosajona, y que en España, no se le había prestado apenas ninguna atención, éstos eran:

- Análisis de la Ejecución
- Contabilidad de Gestión
- Política sobre Fijación de Precios
- Producción Conjunta

<sup>1</sup> Este porcentaje es sobre el total de los trabajos recogidos en la muestra.

Por otra parte, es destacable un serie de temas en los que la contribución del área española es importante, y así p.e., relacionamos:

- Tratamiento Internacional de la Contabilidad de Gestión.- Instrumentalización Matemática en la C. de Gestión. - Descentralización y Precios de Transferencia.

## 8. ESTUDIO DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN A NIVEL INTERNACIONAL (PERIODO 1.980-90).

En el IV Encuentro de PUC, celebrado en Santander en mayo y junio de 1.991<sup>2</sup>, presentamos el trabajo titulado "La Investigación en Contabilidad de Costes en el período 1.980-1.990", el cual venía a completar el trabajo anterior, para referirse a toda la década, aunque en realidad se analizaron once años.

En el mismo, se puso de manifiesto el apogeo tan espectacular que estaba tomando la Contabilidad de Gestión en el contexto internacional, ya que tanto desde el campo profesional como del universitario, en esa década empiezan a proliferar publicaciones relacionadas con la materia, cosa bastante inusual hasta esa fecha.

La clasificación de 18 ítems utilizada en el estudio anterior aquí se vió incrementada en un nuevo ítem, denominado "Nuevas Técnicas en Contabilidad de Gestión", con el fin de ajustarnos a las nuevas investigaciones en el campo de la Contabilidad de Gestión en estos últimos años. Así mismo, el ítem número 5, que en el anterior trabajo llevaba el título de CONTABILIDAD PARA LA DIRECCIÓN, se denominó, en éste, CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y SU EVOLUCIÓN.

Las publicaciones periódicas seleccionadas en este estudio de las que se extrajeron los 602 artículos objeto de análisis, vienen detalladas en el cuadro 5.

**CUADRO 5.**

ABACUS.	ACCOUNTANCY.
ESIC MARKET.	ALTA DIRECCIÓN.
TÉCNICA CONTABLE	MANAGEMENT SCIENCE
THE ACCOUNTING REVIEW	THE ENGINEERING ECONOMIST
MANAGEMENT ACCOUNTING	JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH
ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH	REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE
COST AND MANAGEMENT. (MANAGEMENT ACCOUN. MAGAZINE)	REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD

En el cuadro nº 6, hacemos referencia al número de artículos publicados por cada una de las revistas española que se utilizaron en el estudio, en base a los 11 años (1980-1990) analizados.

En el cuadro nº 7 realizamos una ordenación de las revistas españolas (del total de 14) en función del porcentaje de participación que cada una tiene en el análisis que nos ocupa.

<sup>2</sup> RIPOLL Y MONTAGUD (1.991)

**CUADRO 6.**

REVISTAS	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	TO.	% <sup>3</sup>
ALTA DIRECCIÓN	6	2		1	1	4	1	7	8	8	6	44	7'3
ESIC MARKET	1	2	2	2			1			1	4	13	2'1
RVTA ESPAÑOLA DE F. Y CONT.		1					1		7			10	1'7
TÉCNICA CONTABLE	2	3	3	3		1	2	5	7	4	6	36	6
TOTAL INTERNACIONAL	40	46	51	50	28	39	56	62	81	86	63	602	100

**CUADRO 7.**

5	ALTA DIRECCIÓN	7,3%
7	TÉCNICA CONTABLE	6%
12	ESIC MARKET	2,1%
13	RVTA ESPAÑOLA DE FINANCI. Y CONTAB.	1,7%

Si nos centramos en la información recogida en este estudio, se pone de manifiesto, con las limitaciones que supone la metodología de trabajo seleccionada, que los apartados en los que se observa una mayor preocupación investigadora, en la actualidad, son los que detallamos en el cuadro nº 8.

**CUADRO 8.**

ORDEN	MAYOR PREOCUPACIÓN INVESTIGADORA	%
1	NUEVAS TÉCNICAS EN CONTABIL. DE GESTIÓN	13,31
2	CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA	10,4
3	CALCULO DE COSTES	10,4
4	CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y SU EVOLUCIÓN	7,8
5	INSTRUMENTALIZACIÓN MATEMÁTICA APLICADA A LA CONTABIL. DE GESTIÓN	7,6

Por el contrario, los temas por los que aparentemente existe una menor preocupación investigadora y científica son los que aparecen en el cuadro nº 9.

Dentro de los temas que más se investiga, la aportación española con respecto al resto de países represento los porcentajes de contribución que aparecen en el cuadro 10.

Destacábamos en este trabajo la gran importancia que en los últimos años había adquirido el apartado de NUEVAS TÉCNICAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN, así como la investigación empírica que se recogen en el apartado de CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA, tanto en el área anglosajona como en la española.

<sup>3</sup> Sobre el total de las revistas utilizadas en el estudio

**CUADRO 9.**

ORDEN	MENOR PREOCUPACIÓN INVESTIGADORA	%
19	PRODUCCIÓN CONJUNTA	0,8
18	POLÍTICA SOBRE FIJACIÓN DE PRECIOS	1,8
17	PLANIFICACIÓN DE LA PRODUCCIÓN	2,3
16	ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN	2,3
15	<b>TRAT. INTERNA. DE LA CONT. DE GESTIÓN</b>	2,5

**CUADRO 10.**

NUEVAS TÉCNICAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.	18'75%
CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA.	7'9%
CALCULO DE COSTES.	19%
CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y SU EVOLUCIÓN.	22'9%
INSTRUMENTALIZACIÓN MATEMÁTICA APLICADA A LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.	17%

En el caso español, señalábamos que cabía esperar que la investigación universitaria en Contabilidad de Gestión, cuya importancia relativa habíamos podido comprobar, pudiera arrastrar al resto de la literatura científica sobre esta materia, situándola a un nivel más acorde con las exigencias impuestas por la reforma y la introducción de nuevas tecnologías de producción en nuestras explotaciones empresariales y en el control de sus actividades. Esto quedó patente en ese Encuentro debido al número tan elevado de comunicaciones que se presentaron a la II Ponencia sobre Contabilidad de Gestión.

### **PARTE III: CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA**

#### **9. ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA.**

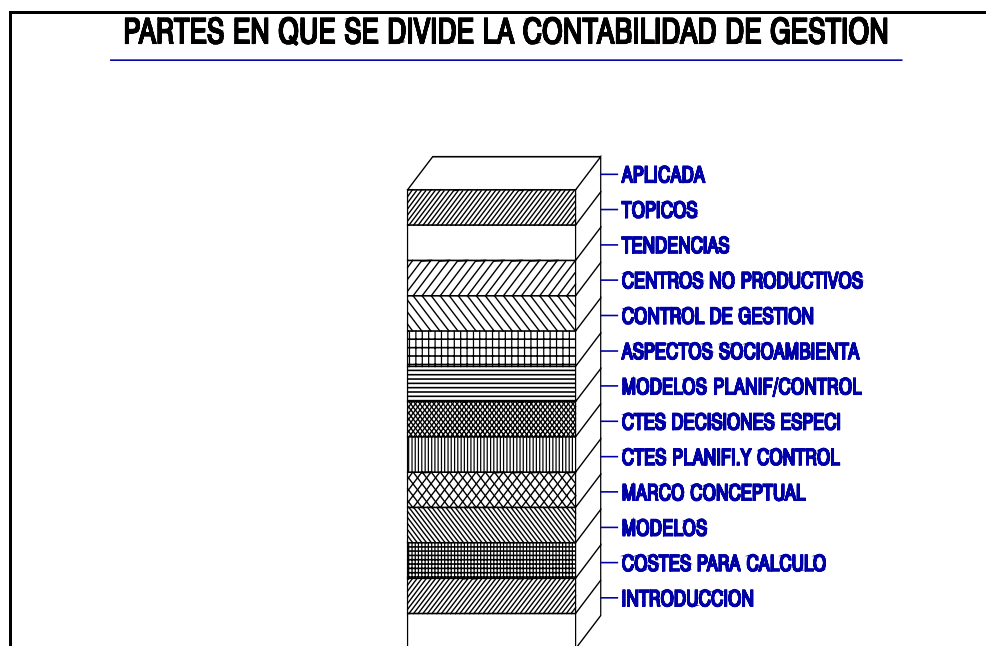
Los trabajos anteriores nos llevaron a realizar otro estudio, tendente a analizar el desarrollo de la Contabilidad de Gestión en España, puesto que con respecto a los anteriores trabajos existía una limitación. Esta proviene de que en el análisis internacional que se realizó, la aportación española y su comparación con el resto de los países se llevó a cabo teniendo en cuenta solo lo publicado en las cuatro revistas más prestigiosas españolas en las que se incluían temas de Contabilidad de Gestión.

La justificación anterior dio lugar a que en la I Jornada de Contabilidad de Gestión, organizada por la Facultad de CC.EE. y Empresariales de la Universidad de Valencia, en abril de 1.992, presentase la ponencia titulada "Contabilidad de Gestión: Evolución, Desarrollo e Investigación en España".

Dicho estudio iba encaminado, con el fin de tener una mejor base de datos que la utilizada en los trabajos citados de 1.986 y 1.991, no sólo a recoger información de lo publicado en las revistas españolas más representativas, sino que se pretendía abarcar además, lo presentado en seminarios, work shop, congresos, encuentros, jornadas, libros, tesinas, tesis, etc., por los miembros de la comunidad científica.

Para llevar a cabo este estudio, se circularizaron cartas a todos los Directores de los Departamentos de Contabilidad o análogos de la Universidad Española, a fin de que la difundieran entre los miembros de los Departamentos que llevan a cabo publicaciones en esta área.

En esta investigación se agruparon en 13 apartados los 70 temas en que se puede clasificar la Contabilidad de Gestión, pretendiendo con ello incorporar el contenido de la materia. Las trece partes que sirvieron para clasificar los trabajos, se presentan en la Ilustración 4.



**Ilustración 4**

Dado que el anterior trabajo comprendía hasta el mes de marzo de 1.992, en RIPOLL (1.993) ampliamos hasta el mes diciembre con el fin de recoger todo el año 92.

Para la interpretación de los resultados se ha llevado a cabo un recuento y su posterior adscripción de toda la información recibida en los items correspondientes, en los que se ha recogido en forma tabular, los trabajos publicados y se han clasificado a tenor de los 70 apartados considerados.

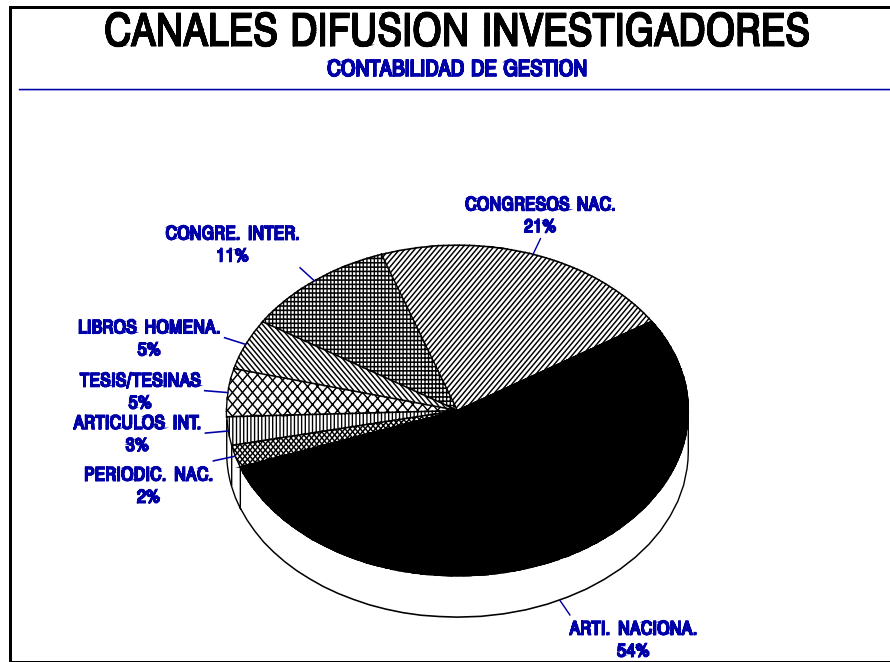
Hemos de destacar que nos han surgido ciertas dificultades a la hora de clasificar las publicaciones entre las áreas de investigación fijadas, puesto que alguno de ellos podía haberse enmarcado en dos o más áreas debido, fundamentalmente, al contenido del mismo. Por ello hemos optado por incluirlo en el área que le corresponde en base a la esencia del mismo.

Al haber abierto el módulo XII "TÓPICOS EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN", donde se encuentran 7 items de difícil adscripción en otras partes, la misma puede ser entendida como que incluye temas sin catalogar.

Probablemente la clasificación utilizada es susceptible de propuestas alternativas, pero en gran medida, se contemplan los principales líneas de la investigación en Contabilidad de Gestión.

Las publicaciones que se han considerado para el presente estudio se han agrupado en 7 partes, y se han diferenciado en función de si aparecían en medios españoles o extranjeros. En cada una de estas partes se han incluido todos los trabajos recibidos. Los canales que se utilizan por parte de los investigadores para la presentación de trabajos en Contabilidad de Gestión, dentro de estos siete apartados, aparecen en la Ilustración 5., ordenados en función de cual es el medio más utilizado. Del total de trabajos recibidos (323) excluyendo el apartado de "Libros", más del 50% de los trabajos se publican en las Revistas Nacionales, siendo otro medio de expresión también muy importante los Congresos Nacionales e Internacionales.

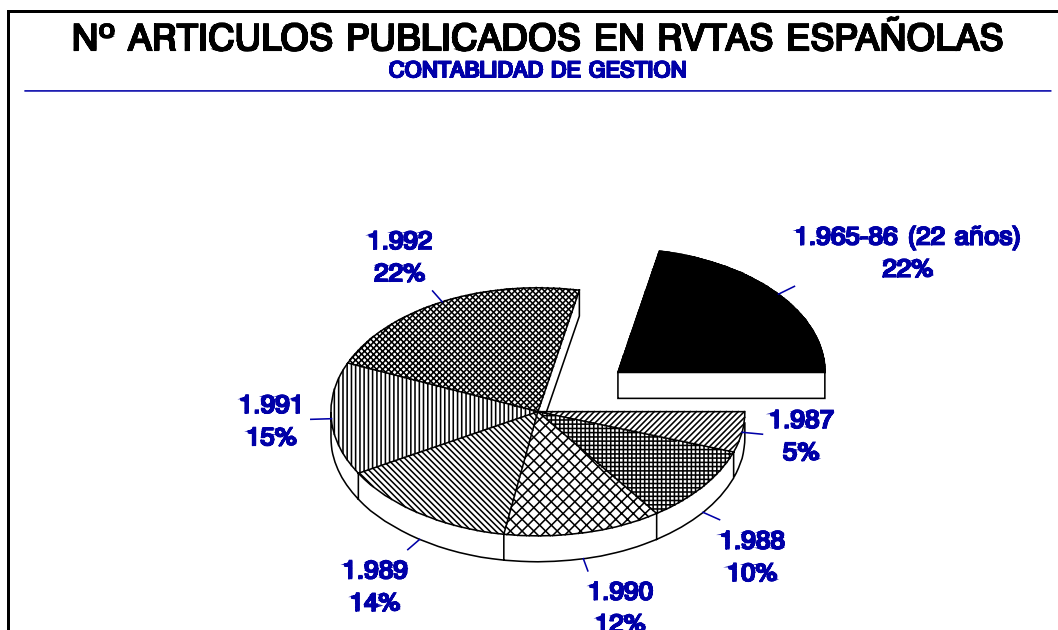




**Ilustración 5**

Con respecto a las publicaciones en Revistas Nacionales, hemos de indicar, que nuestra primera referencia en cuanto a una publicación relacionada con la Contabilidad de Gestión, data del año 1.965. Desde esa fecha hasta el año 1.985, fueron muy pocos los artículos publicados, se salía a un promedio de dos por año. Donde ya se observa un crecimiento importante es a partir del año 1.988. En el Ilustración 6, presentamos los artículos publicados en revistas hasta el mes de diciembre de 1.992.

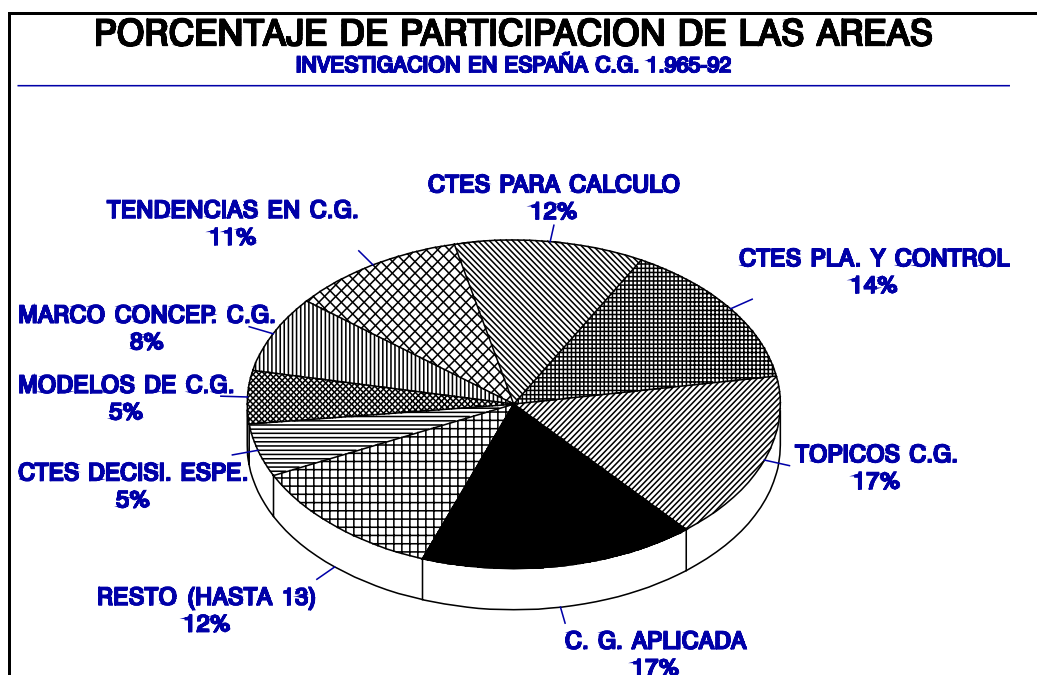
De las revistas nacionales, las cuatro que más atención han dedicado al área de la contabilidad de gestión han sido: TÉCNICA CONTABLE, PARTIDA DOBLE, ACTUALIDAD FINANCIERA y REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD.



**Ilustración 6**

De las 13 grandes partes que aparecen en la ilustración 4., en que se encuentran distribuidos los 323 trabajos considerados, incluimos en la Ilustración 7., el porcentaje de cada una de estas áreas en

función del número de trabajos que se han escrito de ellas.



**Ilustración 7**

Se observa que existe una cierta proliferación de publicaciones sobre aplicaciones de la Contabilidad de Gestión, así como una despreocupación sobre el análisis de los Centros de Costes no productivos o los modelos cuantitativos para la planificación y control.

En el cuadro 11., hacemos aparecer los temas incluidos en cada uno de los trece apartados, que más se investiga en España. Se destaca que un 8'9% de las publicaciones se centran en aplicaciones de la C. de Gestión en empresas. Preocupa también el cálculo del resultado interno y es sorprendente el 41 lugar de la tabla ocupado por "Aplicaciones de la C.G. en Instituciones Públicas".

**CUADRO 11.**

MAYOR INTERÉS INVESTIGADOR	% <sup>4</sup>
CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA	8'9
CALCULO DEL RESULTADO EN CONT. DE GEST.	7'1
SISTEMAS DE CTES (COMPLETO, VARIABLE,..)	4'3
CONT. DE GEST. APLIC. A INSTIT. PUBLIC.	4
EL MARCO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN	3'7
NORMALIZACIÓN EN CONTABILI. DE GESTIÓN	3'7
CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA	3'7
PAPEL DE LA CON. DE GESTIÓN EN LA PLANIFICACIÓN Y CONTROL	3'4
ENSEÑANZA Y DOCENCIA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN	3'4
SISTEMA DE COSTE ESTÁNDAR Y ANÁLISIS DE DESVIACIONES	3'1

Por último en el cuadro 12., aparecen aquellos trabajos sobre los que el interés es nulo o mínimo, dada la poca representatividad que han tenido sobre el total de los trabajos.

<sup>4</sup> Sobre el 100% de los trabajos.

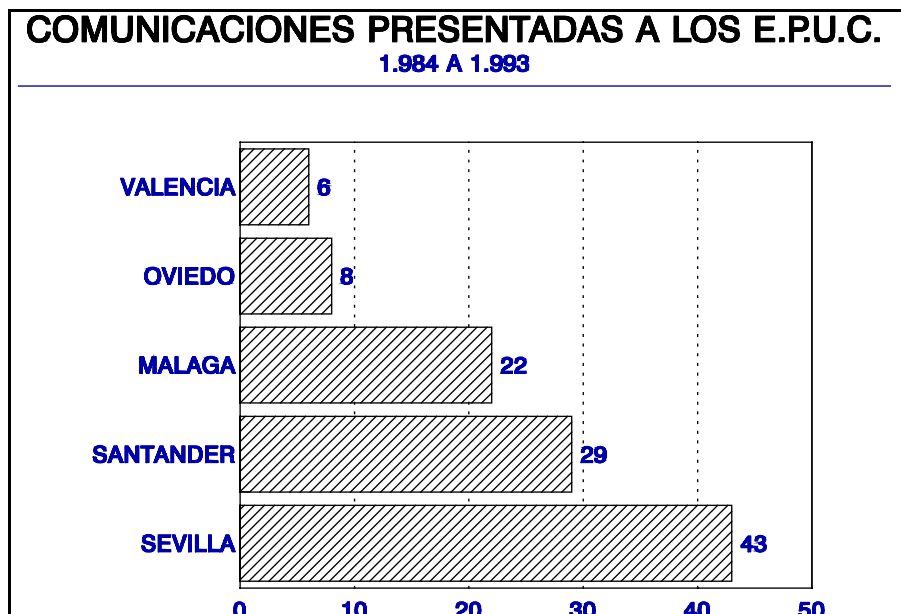
## 10. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS ENCUENTROS DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD

Hasta la fecha ya han sido cinco el total de encuentros en que se han reunido los profesores universitarios de contabilidad. De los pocos más de 100 profesores que nos reunimos en Valencia hasta lo más de 400 de Sevilla, demuestra como han crecido de forma considerable el interés por la disciplina contable.

**CUADRO 12.**

<b>MÍNIMO O NULO INTERÉS</b>
CONTROL Y ASIGNACIÓN DE CTES EN LAS ORGANIZAC. DE SERVICIOS
COSTES DE ADMINISTRACIÓN. CTES DE INVESTIG. Y DESARROLLO
MEDICIÓN Y CONTROL DE CTES DE PUBLICI.
ANÁLISIS MEDIANTE RATIOS
GRAFICAS GANTT, PERT Y ANÁLISIS MEDIANTE ÁRBOL DE DECISIÓN
EL PRESUPUESTO MAESTRO, ADMINISTRATIVO Y DE MARKETING
PAPEL DEL EXPERTO CONTABLE DE GESTIÓN
CLASIFICACIÓN DE COSTES
MERMAS DESPERDICIOS Y RESIDUOS EN LOS INVENTARIOS
EVALUACIÓN DE LA EJECUCIÓN Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Centrándonos en las aportaciones realizadas por los profesores universitarios de contabilidad en el área de Contabilidad de Gestión, en la Ilustración 8, se puede observar dicho crecimiento. De las 6 presentadas en el Encuentro de Valencia en 1.984, a las 43 que se presentaron en el último encuentro de Sevilla en 1.993.



**Ilustración 8**

Las 108 comunicaciones presentadas a los encuentros se han clasificado en 9 áreas de investigación las cuales contienen un total de 39 temas.

El porcentaje del total de las comunicaciones distribuidas entre los 9 módulos aparece en la

Ilustración 9.

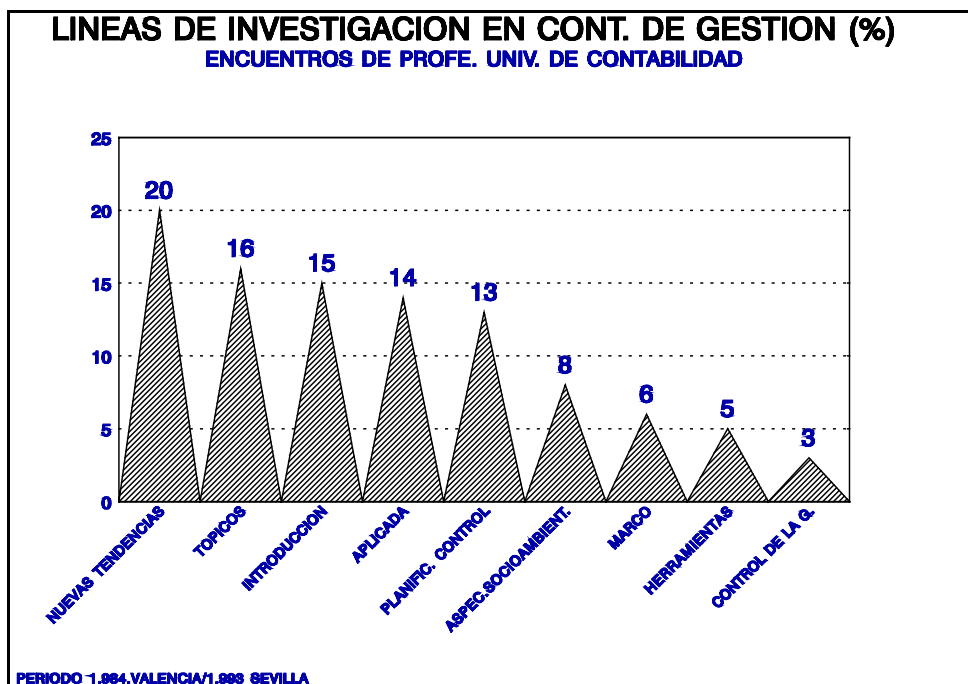


Ilustración 9

Lo que da idea de que se investiga, por parte de los profesores universitarios españoles, en estos últimos años en el área de Contabilidad de Gestión.

## 11. CONCLUSIONES.

La adopción de Tecnologías Avanzadas de Fabricación y las filosofías de calidad total y "just-in-time" introducidas en las empresas ha llevado a que se empiece a hablar de una evolución en el contexto de la Contabilidad de Gestión habiendo proliferado una serie de artículos de posicionamiento en este campo.

La calidad total y el JIT están introduciendo modificaciones importantes en los patrones de comportamiento de los costes de producción y en la forma en que los contables de gestión deben medir y controlar los costes.

La aplicación del JIT, tiene un efecto importante y ha modificado drásticamente los siguientes elementos de los sistemas de Contabilidad de Gestión:

- Clases de Costes.
- Generadores de Costes.
- Imputación de Costes.

Se ha puesto de manifiesto el apogeo tan espectacular que estaba tomando la Contabilidad de Gestión en el contexto internacional, ya que tanto desde el campo profesional como del universitario, en la década pasada empiezan a proliferar publicaciones relacionadas con la materia, cosa bastante inusual hasta esa fecha.

Se observa que existe una cierta proliferación de publicaciones sobre aplicaciones de la Contabilidad de Gestión, así como una despreocupación sobre el análisis de los Centros de Costes no productivos o los modelos cuantitativos para la planificación y control.

Cabe esperar que la investigación universitaria en Contabilidad de Gestión, pueda desarrollarse con el fin de que se sitúe a un nivel más acorde con las exigencias impuestas por la introducción de nuevas tecnologías de producción en las empresas y en el control de sus actividades.

Hay que resaltar la aportación tan importante que ha realizado el profesor ÁLVAREZ LÓPEZ a la comunidad científica contable por medio de la Contabilidad de Dirección Estratégica.

## BIBLIOGRAFÍA.

- ALCOY SAPENA, PABLO y RIPOLL FELIÚ, VICENTE M. "El impacto de los costes de marketing en la contabilidad de gestión". (3).
- ALONSO, T.; FERRER, M.; MONTESINOS JULVE, V y SERRA SALVADOR, V. "La Investigación Contable en España, situación Actual y Perspectivas Futuras". I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Valencia. 1.984.
- ÁLVAREZ-DARDET, CONCHA. "Diferencias conceptuales entre el análisis de coste tradicional y estratégico". (3)
- ÁLVAREZ LÓPEZ, JOSÉ. "En torno a la conveniencia de incluir el sistema de planificación de la empresa y control de gestión en la problemática contable.(4).
- "Contenido esencial de la contabilidad directiva". (1)
- ÁLVAREZ LÓPEZ, JOSÉ y BLANCO IBARRA, FELIPE. "La Contabilidad de Dirección Estratégica en el Proceso de Adopción de Decisiones". Partida Doble. Diciembre 1.991.
- "Perspectivas de la contabilidad de gestión y adopción de decisiones". (2).
- "La contabilidad de dirección estratégica como instrumento para la toma de decisiones empresariales". (5)
- "Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica". (3).
- AMAT SALAS, JOAN M. "La contabilidad de gestión en la empresa española". (5)
- AMAT SALAS, JOAN M. y RIPOLL FELIÚ VICENTE MATEO. "Opciones de Cálculo de Costes" Técnica Contable. año XLIII. nº 509. mayo 1.991. pp. 287 a 298 y 340.
- AYUSO MOYA, AMPARO y RIPOLL FELIÚ, VICENTE MATEO. "La Contabilidad de Gestión en la Toma de Decisiones". Actualidad Financiera. nº 32, septiembre. 1.992.
- BALADA ORTEGA, TOMAS. "Aplicaciones de la contabilidad de gestión en Ford España". (5)
- BALADA ORTEGA, TOMAS J. y RIPOLL FELIÚ, VICENTE M. "La Mejora del Calculo de Costes a través de la Reducción de Costes: Una Referencia al Caso de Ford España". Partida Doble. 1993a.
- "De la producción en serie a la producción ajustada: incidencia en los sistemas de contabilidad de gestión". VII CONGRESO AECA. Vitoria, 22 a 24 de septiembre de 1.993b.
- BLANCO DOPICO, MARIA ISABEL. "Presupuestación y planificación en organizaciones descentralizadas: un campo de aplicación de la teoría de la agencia a la contabilidad de gestión".(1)
- BLANCO DOPICO, MARIA ISABEL y GAGO RODRÍGUEZ, SUSANA. "Cultura organizativa y sistema de información para la dirección: una conexión necesaria". (2)
- BLANCO IBARRA, FELIPE. "La contabilidad de gestión como instrumento de toma de decisiones". (1)
- CASTELLÓ TALIANI, EMMA. "El sistema de costes de las actividades (ABC)". (5)
- CASTELLÓ TALIANI; DOMENECH, D.; MONTESINOS JULVE y RIPOLL FELIU, VTE. "La Investigación en Contabilidad de Costes en el Período 1.980-1.985" II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Editado con la colaboración de la Consejería de Hacienda y Economía del Principado de Asturias. 1.985.
- CASTELLÓ TALIANI, EMMA y LIZCANO ÁLVAREZ, JESÚS. "La aplicación del sistema ABC al área comercial de la empresa". (3)
- CASTELLÓ TALIANI, EMMA y RIPOLL FELIU, VICENTE. "Adecuación de los principios contables generalmente aceptados a la contabilidad de costes". (4)
- DE FUENTES, PILAR Y SÁNCHEZ, MARIANO. "La calidad total y los costes de la calidad". (3)
- GUTIÉRREZ PONCE, H. "El diseño estratégico de los sistemas de contabilidad de gestión para procesos de fabricación competitivos". (3)
- HERNANDO MOLNER, GEMMA. "El sistema de costes basado en la actividad para la toma de

- decisiones". (3)
- IGLESIAS SÁNCHEZ, JOSÉ L. "El sistema de costes basado en la actividad y la excelencia empresarial". (3)
- KAPLAN, R.S. "The Evolution of Management Accounting" *The Accounting Review*. Julio 1.984. "One Cost System Isn't Enough" *Harvard Business Review*. Enero-febrero 1.988. "Diseño de Sistemas de Costes" *Partida Doble*. octubre 1.990.
- LABATUT SERER, GREGORIO Y RIPOLL FELIU, VICENTE. "Los recursos humanos en el ámbito de la contabilidad de gestión: nuevos desarrollos". (3).
- LIZCANO ÁLVAREZ, JESÚS. "La normalización de la contabilidad de gestión en España: la aportación de AECA". (5)
- LIZCANO ÁLVAREZ, JESÚS y CASTELLÓ TALIANI, EMMA. "Situación Actual y Perspectivas de la Contabilidad de Costes en España". ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda. 1.989.
- MALLO RODRÍGUEZ, CARLOS. "Propuesta para el desarrollo de unos principios generalmente aceptados de la contabilidad de costes o de gestión". (4).
- "Principios fundamentales económicos de la contabilidad de gestión". (2).
  - "Contabilidad directiva y dirección de empresas". (5)
  - "Costes basados en actividades(ABC) dirección basada en actividades (ABM)" (3).
- McNAIR, C.J. y MOSCONI, W. "Measuring Performance in an Advanced Manufacturing Environment". *Management Accounting*. Julio 1.987.
- RICO IGLESIAS, JOSÉ MIGUEL. "El método ABC: una primera aproximación". (3).
- RIPOLL FELIU, VICENTE M. "Información y contabilidad de gestión". *Acción Empresarial*. año XVIII, nº 138, 41. cuatrimestre 1.990. pp. 35-37.
- "Contabilidad de gestión: evolución, desarrollo e investigación en España".(5)a
  - "Cambios Actuales en la Contabilidad de Costes". *Actualidad Financiera*. nº 29, julio. 1.992b.
  - "Contabilidad de Gestión: El Proceso de Cambio y la Investigación Universitaria". (Monográfico). *Partida Doble*. nº 27 A octubre A 1.992c.
  - "La Investigación Empírica en Contabilidad de Gestión en España". Curso de Verano en Burgos. 11 Coloquio pre-doctoral. "Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad". Octubre de 1.992d. SEDANO (BURGOS).
  - "Evolución de la contabilidad de gestión: especial referencia a su investigación por personal docente e investigador". III CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTES. Madrid, 21 al 24 de Septiembre de 1.993.
- RIPOLL FELIU, VICENTE M. y MONTAGUD MASCARELL, M<sup>a</sup>. D. "La investigación en contabilidad de costes en el periodo 1.980-1.990".(2)a
- "Incidencia de las nuevas tecnologías de la producción en el calculo de costes". (2)b
  - "La Investigación en Contabilidad de Gestión en las Postrimerias del Siglo XX". *Rvta. Costes y Gestión*. nº 4 junio 1.992.
- RIPOLL FELIU, VICENTE M. y TAMARIT AZNAR, CARMEN. "Incidencia de la aplicación del JIT en la gestión de costes. (3)
- SÁEZ TORRECILLA, ANGEL "Contabilidad de gestión: situación actual y perspectivas" (1).
- SÁNCHEZ BARRIOS, MARIANO. "Aspectos conceptuales de la contabilidad de gestión".(2)
- SIERRA MOLINA, GUILLERMO. "Contabilidad para la gestión". (3).
- TEXEIRA QUIROS, JOAQUÍN y VAQUERA MOSQUERO, MERCEDES. "Importancia de los costes de calidad en la gestión de la empresa".

---

(1) III ENCUENTRO de Profesores Universitarios de Contabilidad. Málaga. 1.988.

(2) IV ENCUENTRO de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander. 1.991.

(3) V ENCUENTRO de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla. 1.993.

(4) I ENCUENTRO de Profesores Universitarios de Contabilidad. Valencia. 1.984.

(5) I JORNADA de Contabilidad de Gestión. Valencia. 1.992.