

## LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN A FINALES DEL SIGLO XX

M<sup>a</sup> Dolores García Torres  
Universidad de Málaga

Si en un primer momento, la contabilidad consistía en el mero registro de las relaciones externas entre unidades económicas, con el abandono del sistema gremial y el nacimiento de una nueva forma de organización de la producción, fue necesario el desarrollo de un nuevo tipo de información contable que permitiera el control administrativo de la unidad.

De esta forma, surge la Contabilidad de costes, relativa a aquellos aspectos de la contabilidad especializados en el registro y análisis del ciclo de explotación que si, con los años, ha venido experimentando una lógica evolución, tras los recientes cambios en el entorno competitivo a los que ha tenido que enfrentarse el mundo empresarial, ha requerido un profundo y vertiginoso proceso de cambio que está afectando considerablemente sus pautas tradicionales de actuación.

In the beginning, accounting was mainly a record of the external relations of one business unit with other business units. But due to the abandonment of the Guild system and the rising of a new mode of organizing production, it was necessary the development of a new kind of accounting activity.

That was how Cost accounting appeared, being concerned with those specialized aspects of general accounting which have to do with the recording and analysis of factory expenditures. For years it underwent a logical evolution but because of the recent challenges in the competitive environment of business sector it has required a deep vertiginous changing process which is considerably affecting its traditional guide lines.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de costes.

KEYWORDS: Cost Accounting, Management Accounting.

### 1. ORIGEN Y PRIMEROS DESARROLLOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTES

Los historiadores contables hablan de la Contabilidad de costes como un producto de la Revolución industrial y sus consecuencias en los procesos productivos y en el tamaño de las industrias. No vamos a discutir el hecho de que el mayor impulso en su desarrollo se realiza en esta época, si bien es preciso señalar que, para situar el origen de algunas de las teorías y prácticas actuales, tenemos que remontarnos a mucho antes, aproximadamente al siglo XIV cuando, como consecuencia del crecimiento del comercio en Italia, Inglaterra, Holanda y Alemania, empiezan a crearse empresas industriales para trabajar en la manufactura de ropa de lana, libros, monedas, etc.

Sin embargo, el primer desarrollo definitivo en la Contabilidad de costes tuvo lugar en tiempos de Enrique VII de Inglaterra (1485-1509), cuando un elevado número de pequeños artesanos de la lana, insatisfechos con la organización gremial, se instala en las ciudades con la esperanza de poder vender sus productos acabados por otras vías diferentes a la anterior.

El sistema de mercado precedente, de mercaderes y artesanos, coordinaba la conversión de materias primas en productos acabados a través de intercambios mercantiles autónomos. En concreto, un mercader-empresario compraba materia prima en mercados abiertos y la consignaba a artesanos domésticos que se encargaban de su transformación. Una vez acabados, remuneraba este trabajo y vendía los productos acabados en mercados abiertos.

En este contexto, el mercader llevaba cuentas para el registro de los intercambios realizados y para vigilar sus dispersos inventarios, sin necesidad de las mismas para la toma de decisiones y control, en cuanto que los precios de mercado le proporcionaban toda la información para la gestión que necesitaba.

Por su parte, el artesano no había necesitado hasta el momento el cálculo de costes y la fijación del precio de sus productos, en cuanto que todas sus actividades productivas y de venta habían venido siendo controladas por los altamente monopolísticos gremios. Pero cuando estos artesanos se convierten en los propietarios de pequeñas industrias y son conscientes de que están compitiendo no

sólo contra los gremios, sino también entre ellos, se plantea la necesidad de unos registros de coste más precisos, no sólo para operar sino, además, como un requisito de éxito.

Así pues, con la llegada del nuevo sistema de producción, que introducía una nueva forma de organización de la producción, la industria moderna necesitaba del desarrollo de un nuevo tipo de información contable. Incentivos como los anteriormente señalados fueron los que indiscutiblemente impulsaron el desarrollo de la Contabilidad de Costes entre los siglos XV y XVII.

Para señalar la vigencia de estos primeros planteamientos baste apuntar los objetivos de los primeros sistemas: el establecimiento de un control sobre las diferentes etapas de producción y la contención del gasto en material y mano de obra. Además, las cuentas de costes por partida doble empleadas difieren radicalmente de cualquier registro contable empleado anteriormente en organizaciones empresariales.

Ya a finales del siglo XVIII, y paralelos al rápido crecimiento de la ingeniería, la minería del carbón y de la industria textil, se identifican varios problemas económicos que aún hoy continúan siendo de interés, entre los cuales podemos mencionar los relativos a la gestión de materiales, la remuneración de la mano de obra, la depreciación del equipo productivo, la fijación de precios así como el seguimiento y registro del coste del producto a través del proceso de fabricación.

Cabe así identificar, en estos primeros momentos industriales, el origen de algunos de los más difíciles problemas actuales a los que se enfrentan los contables de costes. Tal es el caso de toda la controversia posterior relativa a la asignación de gastos generales, la inclusión del interés como coste, el tratamiento de residuos o la coordinación de los registros de la Contabilidad de costes con los correspondientes a la Contabilidad Financiera.

A principios del siglo XIX, con el desarrollo de la industria química, empiezan a adquirir importancia los problemas relativos a la producción conjunta. Por su parte, la industria ferroviaria combinaba prácticamente todos los problemas en materia de costes tales como la depreciación, elevados costes generales y la necesidad del control de una amplia e integrada organización empresarial.

Pero, en la medida en que la figura del gestor contratado no había aparecido antes del siglo XIX, poco se había avanzado en relación a los registros e informes requeridos para una Contabilidad de Gestión tal y como actualmente la concebimos. Debido a que las asociaciones empresariales eran muy populares en esos momentos, sobre todo a corto plazo, el interés se centraba en el registro de ingresos y gastos, más como base de referencia fundamental para el reparto de beneficios entre los participantes, de acuerdo con las contribuciones realizadas y los resultados obtenidos, que como medio de control y de reducción de costes.

En este contexto, los desarrollos contables en materia de costes de las siete u ocho primeras décadas del siglo XIX consistieron básicamente en una depuración de los procedimientos necesarios para la asignación de los costes directos. Por otra parte, destaca la ausencia de una clara diferenciación entre los gastos generales de fabricación y los comerciales, así como la infrutilización de cuentas de costes para producción en curso y semiterminada, con el objetivo de una apropiada determinación del inventario empresarial.

El rápido incremento de la sociedad anónima como la forma predominante de organización empresarial, la presencia de compañías de duración indefinida y el nuevo grupo de gestores profesionales, fundamentales en la administración de grandes compañías, propicia el desarrollo de la Contabilidad de Costes como una división aislada de la función contable.

## **2. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE CONTABILIDAD DE COSTES HACIA EL DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

El desarrollo de la Contabilidad de costes y de las prácticas de control de gestión se produce, pues, paralelo al desarrollo de las sociedades anónimas surgidas a raíz de la Revolución industrial, donde se pone de manifiesto la importancia de la información del coste y del control gerencial para sustentar el crecimiento de la producción y distribución a gran escala que tiene lugar desde mediados del siglo XIX a principios del XX.

La demanda de información para la planificación y el control interno surge en la primera mitad del siglo XIX, cuando las empresas se ven en la necesidad de idear procedimientos administrativos

internos para la coordinación de los múltiples procesos requeridos en la ejecución de la actividad básica.

A finales de siglo, las recién constituidas empresas de producción y distribución en masa adoptaron los sistemas de información contable interna imperantes en las compañías ferroviarias. El desarrollo de los informes de costes y las estimaciones de los mismos se centró exclusivamente en lo que hoy en día se conoce como costes directos, prestando poca atención a los costes generales y de capital. De esta forma, la práctica de la Contabilidad de costes de finales del siglo XIX no incluía la asignación de los costes fijos a productos o periodos.

Así pues, si bien es cierto que determinadas prácticas y procedimientos de teneduría de libros en materia de costes ya eran empleados antes del siglo XIX, sin embargo, el mayor desarrollo de la Contabilidad de costes como herramienta de gestión se produce más bien a finales del mismo y principios del siglo XX. Es en este momento cuando:

- Se resuelve la mecánica de integración de las cuentas de la Contabilidad de costes con las de las cuentas de la Contabilidad financiera.
- Se discuten a fondo los problemas relativos a la manipulación y registro de la primera materia, incluido el problema de la determinación del precio de imputación de dicho material a la producción.
- Se tratan ampliamente los detalles asociados al registro y asignación a las unidades de producto del coste de mano de obra.
- Se empieza a considerar en serio la inclusión de los costes generales de fabricación en el coste industrial.

Ya en 1900 tienen lugar en E.E.U.U las primeras operaciones que tuvieron como objetivo la integración vertical, en una misma organización empresarial, de unidades de producción que realizaban procesos de producción independientes. Ante esta problemática, los directivos comenzaron a centrarse en las tasas de rendimiento sobre la base del capital invertido y los sistemas contables empezaron a ligar costes y rendimientos.

Se incrementó el interés en la contabilidad basada en costes estándar y, en consecuencia, en las cuestiones de análisis y control del coste, presupuestos flexibles y costes para fines determinados. Además, se produjo una amplia extensión de las ideas de la organización científica del trabajo al control contable de la producción en gran escala. Las figuras fundamentales de este movimiento fueron los ingenieros que, a través del análisis detallado de puestos de trabajo y de estudios de tiempo y movimientos, determinaron estándares científicos de la cantidad de materia prima y trabajo necesarios para la producción de una unidad dada de producto.

A los partidarios de este movimiento se les debe también el inicio de la práctica de medición y asignación de los costes generales a los productos. Esta práctica contó con la discusión de los estudiosos teóricos de la materia que ha quedado reflejada en los libros de texto, monografías y artículos de la época.

En los años sesenta surge una corriente centrada en la aplicación de los modelos cuantitativos a una gran variedad de problemas de planificación y control. Esta literatura, estimulada por el desarrollo de la investigación operativa, describía la posibilidad de su aplicación a problemas en materia de Contabilidad de costes. Estas técnicas incluían el uso de la teoría de probabilidades y decisión para analizar decisiones coste-volumen-beneficio en situaciones de incertidumbre, modelos de programación matemática para asignar costes generales, ...etc. De todas formas, como señalan Cooper y Kaplan (1988, p.170), la extensión de estas técnicas cuantitativas, no llegó al dominio de la Contabilidad de gestión.

Los años setenta y principios de los ochenta, se caracterizaron por la aplicación de la Economía de la información y la Teoría de la agencia a los problemas de la Contabilidad de gestión. En este sentido, mientras que la primera desarrolló una nueva forma de analizar el contenido y valor de los sistemas contables, la segunda proporcionó el marco analítico, en el cual, al menos en principio, se podía modelar la demanda de procedimientos de control de gestión, a medida que las compañías se hacían más complejas y necesitaban un grado más elevado de descentralización.

La evolución de las características de la información dirigida a los usuarios internos con la finalidad de ayudarles en la toma de decisiones, ha propiciado, de esta forma, la aparición de la

Contabilidad de gestión como desarrollo y adaptación de la Contabilidad de costes a las nuevas necesidades de los usuarios, encontrándose el proceso decisorio en el punto fundamental de análisis y centrando sus objetivos en la clarificación, organización, control y sistemas operativos de gestión.

### 3. CARACTERÍSTICAS DEL ACTUAL ENTORNO ECONÓMICO

La situación con la que, a partir de la década de los ochenta, se ha enfrentado el mundo empresarial ha provocado un profundo y vertiginoso proceso de cambio que está afectando considerablemente sus pautas tradicionales de actuación.

Entre los rasgos definitorios de esta nueva situación pueden ser desatacados los siguientes:

- Globalización e internacionalización de los mercados
- Creciente incertidumbre del entorno
- Nuevas tecnologías
- Aumento notable de la competencia
- Utilización de la calidad como estrategia competitiva diferenciadora
- Desarrollo de redes de organizaciones, de alianzas entre suministradores y fabricantes
- Mercado dominado por una demanda cada vez más selectiva
- Reducción del ciclo de vida de los productos
- Incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado, etc.

#### 3.1 Cambios producidos en el contexto productivo

En el contexto productivo, los cambios más significativos han sido provocados por la implantación de:

- Sistemas de fabricación flexibles, del tipo del Just-in-Time.
- Control total de calidad.
- Tecnología avanzada.

##### 3.1.1.El sistema de fabricación Just-in-Time (JIT)

La idea central del funcionamiento de este nuevo sistema de gestión de la producción (Fernández, p.361) consiste en producir lo que la demanda desee y cuando lo desee y no producir para crear almacenes de productos intermedios ni terminados. Para ello se han de fabricar pequeñas cantidades de cada tipo de componente, lo que exige apartarse de la noción de •lote económico•, incentivando, por otra parte, la rápida puesta a punto de la maquinaria y el cambio radical en la configuración de los centros de actividad, que pasan de funcionales a convertirse en multifuncionales.

Asimismo, se persigue acortar drásticamente los tiempos de fabricación y dotar a la empresa de gran flexibilidad para poder acomodarse rápidamente a los deseos de la demanda. Esto supone tanto intentar evitar los tiempos de espera de los materiales y de parada de la maquinaria, transportando directamente la primera materia y los productos en proceso a los lugares donde tendrá que ser realmente utilizada, como disponer de personal polivalente y no especializado y de equipos productivos multifuncionales, capaces ambos de adaptarse con rapidez al continuo cambio de tareas.

Una filosofía de producción que afecta, por tanto, a todos los elementos que participan en la empresa (la dirección, los trabajadores, los proveedores y los clientes), cuya idea central radica en establecer una gran meta dentro de la búsqueda continua de la eficiencia: la eliminación de todo tipo de derroche (existencia de stocks, fabricación de piezas de calidad insuficiente, ...etc.), gestionando convenientemente la calidad del producto y del proceso.

### 3.1.2. El control total de calidad

Supone romper con el concepto de •márgenes de errores aceptables•, preceptuando la consecución ideal del •cero defectos•.

Esta idea se desarrolla (Fernández, p.318), a partir de los años ochenta, con el cambio de actitud experimentado por el personal directivo, al ser consciente de que, en los mercados internacionales, los productos con mayor calidad proporcionaban un mayor rendimiento de la inversión e incrementaban la cuota de participación en esos mercados, cada vez más exigentes y competitivos.

Como consecuencia de lo anterior, la gestión de todos los aspectos relacionados con la calidad ha ido ganando progresivamente importancia dentro de los objetivos estratégicos, tácticos y operativos de muchas organizaciones.

### 3.1.3. Tecnología avanzada

La explosión tecnológica está cambiando las bases de la competencia a nivel mundial. En este nuevo contexto, para competir con efectividad, las empresas han de conseguir fabricar sus productos a bajo coste, manteniendo a su vez una alta calidad y aportando un servicio excepcional al cliente.

Muchas empresas que han afrontado con éxito este reto lo han conseguido en buena medida, merced a un proceso de profunda renovación en las diferentes fases de la vida de un producto. Su campo de actuación comprende, pues, todas las actividades relacionadas con: diseños, métodos, procesos, simulación, administración, aprovisionamiento y control.

## 3.2 Insuficiencia de la contabilidad de gestión tradicional

Como acabamos de señalar, en el ámbito de las actividades empresariales, se han venido desarrollando en estos últimos tiempos importantes avances tecnológicos que han desatado cambios tanto en los sistemas de fabricación de las empresas como en la estructura de los costes de las mismas.

Estos cambios han provocado la aparición, en los últimos años, de una amplia literatura centrada en la crítica del pasado más inmediato de la Contabilidad de gestión. Uno de los argumentos de esta corriente doctrinal alude a la obsolescencia y falta de adecuación de los que denominan sistemas tradicionales de coste.

En esta línea, Kaplan (1990) afirma que dichos sistemas presentan importantes limitaciones para el control de gestión, en su orientación operativa a corto plazo, como consecuencia de que:

- No ofrecen información puntual, ya que precisan de un tiempo de procesamiento al final de cada periodo informativo. Esto puede hacer que la información proporcionada pierda validez para una adecuada toma de decisiones correctoras de las deficiencias detectadas.
- Tratan los datos con un excesivo nivel de agregación que puede dar problemas para asignar desviaciones a los lotes concretos de productos que los han generado.
- Los informes operativos periódicos se centran más en la presentación de los resultados financieros agregados, que en las actividades reales que han favorecido la obtención de tales resultados.
- Se basan en una estructura organizativa de la empresa muy jerarquizada, donde prima el análisis de responsabilidades, lo cual puede originar una suboptimización global de la empresa.

Otro punto en el que estos autores centran sus críticas hace referencia a los problemas vinculados con el cálculo de costes. En especial se argumenta que en un contexto en el que se ha producido el reemplazo, en cuanto a su importancia relativa como costes del producto, de los costes directos por los indirectos, el empleo de modelos de cálculo de coste que imputasen estos últimos en base a la mano de obra directa, daría como resultado un coste unitario de producción inexacto y distorsionado.

En relación a ambos argumentos consideramos que, si bien la situación denunciada puede ser correcta, aunque no nueva, el problema que subyace en los mismos es que quizá han elevado a categoría general lo que bien pueden ser casos particulares.

Ante este panorama nuestra actitud es la de prudencia, intentando analizar con seriedad las nuevas propuestas, aceptando todo lo que de positivo aportan, pero con un cierto escepticismo respecto de que las críticas a los denominados sistemas tradicionales de coste sean válidas en cualquier contexto<sup>312</sup>.

#### 4. CRITERIOS GENERALES DE ACTUACIÓN EN EL NUEVO CONTEXTO

En la actualidad, buena parte de empresas están abandonando los sistemas de fabricación en masa para utilizar procesos de producción más complejos con el objeto de adaptarlos a las necesidades específicas de los diferentes clientes. En este sentido, la reducción del ciclo de vida de los productos plantea la necesidad de pensar no sólo en los costes de fabricación y venta, sino también en los costes de desarrollo de productos, coste de desarrollo del mercado y en el coste de retirada del producto o sus instalaciones productivas. La omisión de tales costes en la decisión de lanzamiento del producto puede, si no, afectar a las opciones a tomar por la dirección.

Otro factor a tener en cuenta es el desarrollo de alianzas entre suministradores y fabricantes, donde todo el mundo es un proveedor o un cliente respecto a otra unidad en la organización, a nivel mundial, porque eso afecta no solamente al coste para usuario, sino también a la garantía y el servicio post-venta, con sus costes asociados.

Por otra parte, la importancia que la calidad ha adquirido tanto bajo el punto de vista estratégico, como desde la vertiente de su gestión operativa, hace imprescindible que las empresas instrumenten nuevos sistemas de medida y control, capaces de poner de manifiesto, como se señala en Fernández (1995, p. 634), el enorme caudal informativo que fluye de todas las variables con ella relacionadas.

Otro de los horizontes de actuación que se le presenta actualmente a la Contabilidad de Gestión es el relativo al control de la gestión medioambiental, motivado por el surgimiento continuo de nuevas normas al respecto en el entorno de la UE, tales como las relativas a la ecoauditoría o las que hacen referencia a la etiqueta ecológica.

En el orden instrumental, por otra parte, cabe destacar que uno de los avances más significativos que se da hoy en día en el área de la automatización de los procesos de actuación es el correspondiente a los sistemas expertos, los cuales, mediante la inteligencia artificial y utilizando los medios informáticos precisos, persiguen la realización sustitutiva de muchas actividades de gestión, las cuales se podrán así desarrollar en sus diversas opciones de forma sistemática.

En cualquier caso, se trata de problemas concernientes con la gestión, que no tanto con la contabilidad, a la que sólo afectan colateralmente. Para ésta, como señala Horngren (1995, p. 37), si se ha de elegir un denominador común de todos los desarrollos de Contabilidad de costes de este siglo, éste sólo cabría centrarlo en la búsqueda de sistemas que interrelacionen mejor causas y efectos.

Y en este sentido, la propuesta de la corriente crítica doctrinal a la que anteriormente nos hemos referido ha sido el análisis de las actividades y la contabilidad de costes ABC. Los partidarios de este sistema abogan la sustitución de los sistemas de costes entroncados en los centros de costes por otros vertebrados en torno a las actividades, que se convierten así en instrumentos de gestión con el objetivo de mejora de la productividad y, en consecuencia, de la competitividad empresarial.

A este respecto, creemos con Serrano (1995, p. 487) que si bien es posible llevar a cabo la partición del proceso productivo de una empresa en una gran cantidad de actividades pormenorizadas, obteniendo un modelo mucho más detallado, en todo caso debe tenerse en cuenta su incidencia en el coste de los datos obtenidos, así como la demora que produce su elaboración, los problemas administrativos de obtención de datos, etc.

<sup>312</sup>. Véase al respecto, Requena Rodríguez, Jose M<sup>a</sup>: "De la Contabilidad de empresas a la Contabilidad de gestión: Una personal retrospectiva de los últimos 50 años", en *La Contabilidad en el siglo XXI*. Editorial Técnica Contable, Madrid, 1998, pp. 291-305.

Consideramos, con un gran número de autores que se han pronunciado al respecto, que la contabilidad ABC no ha aportado excesivas novedades, salvo haber contribuido a que todos volvámos a pensar sobre la problemática de los modelos de costes.

De todo lo anterior se desprende que las nuevas tendencias en técnicas de gestión, desarrolladas con mayor intensidad en la industria, tienen por lo general su origen en las nuevas necesidades de información y evaluación económica imprescindibles en el contexto industrial actual, en el que han tomado carta de naturaleza nuevas estrategias de producción relacionadas con: la automatización, el sistema just in time, la calidad, la optimización global de la gestión de los flujos de los productos, etc.

Estas circunstancias obligan a las empresas a poner en cuestión su sistema de información, las variables sobre las que ejercer el control y su modelo de costes, a fin de adaptarlos a la realidad.

## 5. CONCLUSIONES

En los últimos años las empresas vienen operando en un cambiante entorno económico, en el que factores claves como tener capacidad de satisfacción de las necesidades del cliente, atender a la actual tendencia de acortamiento del ciclo de vida de los productos, conseguir niveles de productividad y de eficiencia satisfactorios y ofrecer calidad en mercados internacionalizados, se han convertido en requisitos necesarios para garantizar su competitividad.

De esta forma, si las empresas experimentan cambios tecnológicos y organizacionales, los modelos de costes deben cambiarse, pero no necesariamente porque se hayan quedado obsoletos, sino porque los procesos productivos no son los mismos.

En este sentido consideramos que, para poder obtener una información adecuada, el modelo de costes que elijamos debe cumplir los siguientes requisitos (Serrano, pp.487-488):

- Debe reproducir lo más fielmente posible la estructura del proceso productivo, entendiendo éste en sentido amplio y no sólo las operaciones de fabricación.
- En el diseño del modelo de costes deben plantearse adecuadamente las entradas y salidas de cada una de las operaciones productivas, incluyendo en cada caso los criterios de reparto.
- Cada vez que se produzca una modificación en el proceso productivo real deberá estudiarse la incidencia que la misma tiene sobre el modelo, puesto que presumiblemente también tenga que ser modificado, y esto último es cierto independientemente de que éste sea clásico en sentido europeo, ABC, de coste directo, completo, etc.

## BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO DOPICO, M<sup>a</sup> ISABEL y GAGO RODRIGUEZ, SUSANA: "Las líneas de investigación en la Contabilidad de gestión", en *Cuestiones actuales de Contabilidad de costes*, McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A., Madrid, 1993, pp. 67-110.
- CASTELLÓ TALIANI, EMMA Y LIZCANO ÁLVAREZ, JESÚS: *El Sistema de gestión y de costes basado en las actividades*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1994.
- CROSSMAN, PAUL T.: "The Nature of Management Accounting", *The Accounting Review*, vol. XXXIII, April 1958, pp. 222-227.
- ECCLES, R.: "The Performance Measurement Manifiesto", *Harvard Business Review*, enero-febrero de 1991, pp. 131-137.
- EDLER, FLORENCE: "Cost Accounting in the Sixteenth Century", *The Accounting Review*, vol. XII, September 1937, pp. 226-237.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, ANTONIO: "La Contabilidad de gestión en el nuevo contexto productivo" en *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, Madrid, 1995, pp. 629-638.
- FERNÁNDEZ, FERNÁNDEZ, ANTONIO: "Análisis, medida y control de los costes de calidad" en *Nuevas tendencias de gestión en Contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid, 1993, pp. 305-337.

- GARNER, S. PAUL: "Historical Development of Cost Accounting", *The Accounting Review*, vol. XXII, October 1947, pp. 385-389.
- GIMENO ZUERA, JAVIER y CABALLERO PINILLA, LUIS: "Algunas reflexiones críticas en torno al sistema ABC" en *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, Madrid, 1995, pp. 275-292.
- HORNGREN, CHARLES T.: "Contabilidad directiva: Este siglo y más adelante", en *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, Madrid, 1995, pp. 35-46.
- HORNGREN, CHARLES T. y FOSTER, GEORGE: *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Intrn., 6ª edición, México, 1987.
- HORNGREN, CHARLES T.; FOSTER, GEORGE y DATAR, SRIKANT M.: *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*, Prentice-Hall Hispanoamericana, S.A., 8ª edición, México, 1996.
- JOHNSON, H. THOMAS: "The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise", *The Accounting Review*, vol. L, July 1975, pp. 444-450.
- JOHNSON, H. THOMAS: "Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting", *The Accounting Review*, vol. LVI, July 1981, pp. 510-518.
- JOHNSON, H. THOMAS y KAPLAN, ROBERT S.: *La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*, Plaza & Janés Editores, S.A., Barcelona, 1988.
- KAPLAN, ROBERT S.: "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, vol. LIX, July 1984, pp. 390-418.
- KAPLAN, ROBERT S.: "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Accounting Review*, vol. LVIII, October 1983, pp. 686-705.
- KAPLAN, ROBERT S.: "The Four-stage Model of Cost System Design", *Management Accounting*, February 1990, pp. 22-26.
- LEBAS, MICHAEL: "Contables de Gestión: Nace una nueva raza" en *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, Madrid, 1995, pp. 63-77.
- LITTLETON, A.C.: "Old and New in Management and Accounting", *The Accounting Review*, vol. XXIX, April 1954, pp. 196-200.
- REQUENA RODRÍGUEZ, JOSE Mª: "De la Contabilidad de empresas a la Contabilidad de gestión: Una personal retrospectiva de los últimos 50 años", en *La Contabilidad en el siglo XXI*, Editorial Técnica Contable, Madrid, 1998, pp. 291-305.
- SÁEZ TORRECILLA, ANGEL; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, ANTONIO y GUTIÉRREZ DÍAZ, GERARDO: *Contabilidad de costes y Contabilidad de gestión*, McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A., Madrid, 1996.
- SERRANO MORACHO, FRANCISCO: "La influencia del cambio tecnológico y de la organización de la producción en el modelo de costes", en *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, Madrid, 1995, pp. 479-495.