
EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES Y GESTIÓN (1885-2005)¹

(HISTORIC EVOLUTION OF COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING (1885-2005))

Fernando Gutiérrez Hidalgo²

RESUMEN

El trabajo presenta un conjunto de hechos significativos que han marcado la evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión en los últimos 120 años (1885-2005) siguiendo a autores de reconocido prestigio como Horngren (1982), Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1988). Sin embargo, esta descripción no pretende ser exhaustiva, sino que por el contrario, se puede ampliar con estudios más profundos y específicos relativos a países y periodos concretos. Como resumen, se puede decir que la contabilidad de gestión ha evolucionado acompañada con los cambios en los entornos productivos y organizativos de las empresas.

A pesar de que desde que tenemos noticias de la existencia del hombre ha habido alguna evidencia de cálculo económico, hay que esperar hasta la Edad Moderna, y sobre todo al último cuarto del siglo XIX, para encontrar asignaciones regulares de los costes indirectos a los productos y evidencias de la utilización de indicadores de gestión de forma continuada.

Asimismo, se ha visto que durante los primeros años del siglo XX hubo un periodo de evolución significativa en la contabilidad de gestión como consecuencia de la aparición del *Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo* encabezado por Taylor. El primer cuarto del siglo XX supuso también un impulso en la contabilidad de gestión, como consecuencia de la creación de empresas multinacionales que propiciaron la aparición de indicadores nuevos para la asignación de recursos.

Sin embargo, según Johnson y Kaplan (1988), a partir de la tercera década del siglo XX, y hasta los años ochenta, no ha habido una evolución significativa debido, sobre todo, a la preponderancia de los estados financieros. No obstante, Horngren (1982) no ve el periodo de una forma uniforme e identifica tres etapas en esta evolución.

Un punto de inflexión en esta evolución han sido los cambios tecnológicos y organizativos ocurridos durante la década de los ochenta. Éstos han supuesto que, durante la última década del siglo XX y los primeros años del siglo XXI, la contabilidad de costes y gestión haya recobrado un nuevo vigor tanto en la investigación como en la práctica.

En todo caso, la presentación lineal con la que se han expuesto aquí los hechos, no quiere decir que sea única. Es más, la diversidad de aproximaciones a los hechos históricos, ha supuesto el resurgir investigador de la última década. En todo caso, coincidimos con Hernández Esteve (1996) en el sentido de que la investigación histórica se debe sustentar en fuentes primarias.

¹ Una versión de este trabajo se presentó en el IV Encuentro de Trabajo de Historia de la Contabilidad: Historia de la Contabilidad Bancaria, Carmona (Sevilla), 2 a 4 de diciembre de 2003.

² El autor quiere agradecer la ayuda financiera del MCYT. Proyecto: SEC 2001-2633.

ABSTRACT

This research presents the historic events of the cost and management accounting over the last 120 years (1885-2005) following authors such as Horngren (1982), Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1988). Nevertheless, this explanation does not pretend to be exhaustive and closed but it could be extended to deeper studies about another countries and periods. In summary, we can say that the management accounting has been evolved with the changes in the organizing and productive environments of the businesses.

In spite of the fact that, since we have news of the existence of the mankind there have been evidences of economic calculation, one must wait until the last third of the 19th century to find regular assignments of the indirect cost to the products and the utilization of indicators for management purposes.

Likewise, it has been seen that during the first years of the 20th century there was a period of significant evolution in the management accounting as the result of the apparition of the *Movement of the Scientific Direction of the Work* by Taylor. The first quarter of the 20th century also supposed an evolution in the management accounting as the result of the creation of multinational businesses. That meant the apparition of new indicators for the assignment of resources.

Nevertheless, according to Johnson y Kaplan (1988), from the third decade of the 20th century to the eighties, there has not been a significant evolution due, above all, to the importance given to the financial statements. Nevertheless, Horngren (1982) does not see the period uniformly and identifies three phases in this evolution.

A point of inflection has been the organizing and technological changes occurred during the eighties. These have supposed that during the last decade of the 20th century and the first years of the 21st one the management accounting has recovered a new vigour in the research and in the practice.

In any case, the lineal presentation of the evidences used here does not mean to be unique. In fact, the diversity of approaches to the historic facts, have supposed the re-emerge of the research in the last decade. In any case, we coincided with Hernández (1996) in the sense that the historic investigation should be supported in primary sources.

PALABRAS CLAVE:

Evolución, contabilidad de costes, contabilidad de gestión

KEY WORDS:

Historic evolution, cost accounting, management accounting

1. Introducción

Con este trabajo se pretende mostrar la evolución de la contabilidad de gestión a lo largo de la historia. Haciendo hincapié sobre todo en el periodo que va desde el último cuarto del siglo XIX hasta nuestros días. En todo caso, no se pretende concluir diciendo que antes del final del siglo XIX no haya habido hechos significativos en materia de Contabilidad de Costes y Gestión. Por el contrario, buscamos que sirva de base para clarificar los hitos más significativos de la evolución de la contabilidad de costes en los últimos 120 años. Para ello nos vamos a apoyar en los estudios que han hecho autores significativos como Horngren (1982), Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1988)³ de una forma descriptiva y de una forma más interpretativa autores como Hopwood (1987), Loft (1995), Ezzamel (1998), Fleischman et al., (2000) y Fleischman y Radcliffe (2003).

³ Publicada en 1987 con el Título: "Relevance Lost: The Rise and Fall of Accounting" (nota del autor).

Distintos autores han puesto de manifiesto la importancia de conocer la evolución de la contabilidad. Así, Johnson (1986) afirma que si los estudiantes de contabilidad comprenden el porqué y el cómo la contabilidad ha evolucionado, entonces serán capaces de adaptar el sistema contable a los cambios futuros del entorno. Por su parte, Hopwood (1987) señala que la contabilidad no es un fenómeno estático y que habría que estudiar las raíces del cambio contable y sus efectos en la organización. Este autor, basándose en el concepto de arqueología, remarca que el presente de la contabilidad ya está, de alguna forma, “escrito” en su pasado. Más recientemente, Fleischman y otros (2000) han señalado que además la historia de la contabilidad es una base de datos que sirve para interpretar el presente.

En todo caso, y después de repasar el panorama historiográfico, no podemos dejar de señalar que no existe una única historia de la contabilidad, sino que el discurso histórico se construye a partir de las relaciones que establece el investigador con los hechos históricos. Esta diversidad de aproximaciones a la historia de la contabilidad, lejos de ser negativa, ha aumentado el interés por esta disciplina (Fleischman y otros, 2000) en los últimos años.

Como se ha señalado arriba, el presente trabajo hace un recorrido por la evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión, presentando los eventos y procesos históricos que han contribuido a su nacimiento y configuración. Así, se van a analizar cinco periodos: en el primero, se van a identificar de forma somera los antecedentes a la contabilidad de gestión (punto 2). En el siguiente, se analizará el periodo que va desde 1885⁴, a la década de 1930, estudiado por Johnson y Kaplan (1988) (punto 3); un tercer periodo, analizado por Horngren (1982), se ocupa de los años centrales del siglo XX, concretamente el que va desde la década de los treinta a los setenta (punto 4); un cuarto, estudiado por Kaplan (1984), que analiza la crisis en la contabilidad de gestión durante la década de los ochenta (punto 5); en el sexto, se hace referencia al optimismo surgido a partir de la década de los noventa. Finalmente, en el último epígrafe, se ofrecen unas conclusiones a modo de resumen.

2. Antecedentes de la contabilidad de costes

Existen indicios de la práctica de la contabilidad desde hace siglos. Ya existía de forma profesional en el antiguo Egipto, ejercida por un escriba, que era un especialista en la teneduría de libros y cuyo papel social era de primer orden (Ezzamel, 1994). También existe constancia de la existencia de teneduría de libros en China, durante la dinastía Chou (1256-1122 a.C.), con objeto de registrar el origen y destino de los impuestos recaudados por el gobierno imperial (Mathews y Perera, 1991).

En todo caso, la necesidad de información sobre las transacciones comerciales es tan antigua como el intercambio comercial. Por ello, no resulta extraño que desde el surgimiento del comercio se tengan noticias de prácticas contables. En la economía de mercado del oeste europeo, desarrollada alrededor del año 1000 d.C., la información que demandaba el mercader para su negocio sobre qué vender y a qué precio se la ofrecían los precios de mercado y por lo tanto no requería información detallada de costes.

⁴ Año en el que se publicó un libro de Netcalfe titulado “*The Cost of Manufacturers*” y que *The Academy of Accounting Historians* ha considerado como el año en el que la contabilidad de costes surgió como disciplina contable.

El primer estudio riguroso sobre contabilidad lo realizó Fray Luca Pacioli en el siglo XV, quien recogió en su tratado *Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*⁵ el sistema contable de la partida doble, tal como era practicado por los mercaderes venecianos de su tiempo (Hernández, 1994). No obstante, aunque el trabajo de Pacioli supuso un hito para la contabilidad financiera y la partida doble, no lo ha sido para la de gestión, que siguió un discurrir independiente. La partida doble se creó como un modo de guardar un registro de lo que se debía y se debían y no como ayuda para la toma de decisiones y el control interno.

Hasta hace algunos años, la historiografía contable anglosajona solía datar el nacimiento de la contabilidad de costes hacia el final del siglo XIX o principios del XX (ver Johnson y Kaplan, 1988 y Fleischman y Parker, 1991). Así, según *The Academy of Accounting Historians*, hasta 1885, año en el que se publicó un libro de Netcalfe titulado *“The Cost of Manufacturers”* no se puede hablar de contabilidad de costes como disciplina contable. Sin embargo, esto no significa que anteriormente no existiera lo que Littleton (1933) denomina contabilidad de pre-costes (Donoso, 2001). Así, se pueden encontrar asignaciones de costes en la Edad Moderna en distintos países europeos (Ver por ejemplo Solomons, 1952; Parker y Yamey, 1994 y Edwards, 2000).

En todo caso, y siguiendo a Johnson y Kaplan (1988), antes del siglo XIX las transacciones tenían lugar en el mercado entre un propietario, que a la vez era empresario, e individuos que no eran parte de la empresa tales como los proveedores de materia prima, trabajadores a destajo y clientes. La eficiencia para el empresario se reducía a obtener más dinero de las ventas que el que debía pagar a sus proveedores de materia prima y trabajo.

Sin embargo, el surgimiento de las fábricas, al final del siglo XVIII y comienzos del XIX, cambió esta concepción ya que los precios de mercado no daban información para el control y la toma de decisiones internas. Concentrando a los trabajadores en un mismo recinto y con una organización jerarquizada se obtenían mayores ganancias que canalizando las actividades en el mercado. Se creó así una demanda de información contable nueva sobre el control de transacciones internas. Por ello, ante la falta de información sobre los precios de los procesos de transformación internos, la gerencia creó herramientas para conocer la eficiencia del trabajo y del material y, a la vez, motivar y evaluar al personal.

Por lo tanto, según Johnson y Kaplan (1988), los orígenes de la contabilidad de gestión moderna pueden hacerse coincidir con la emergencia de las empresas gestionadas jerárquicamente a comienzos del siglo XIX, como las armerías y las fábricas textiles. Estas empresas se constituyeron para desarrollar un proceso de producción complejo (multietapas) aprovechando las economías de escala de procesos relativamente intensivos en capital durante la revolución industrial.

En este periodo, las fábricas tendían a situarse próximas a una fuente de energía fácilmente accesible (como por ejemplo una corriente de agua rápida), por lo que geográficamente estaban separadas de la oficina urbana de los propietarios. Esto, junto con los procesos productivos cada vez más complejos y con los productos elaborados en distintas etapas (procesos multietapas), dio lugar a la necesidad de más información de la que en la etapa anterior proporcionaban las transacciones de mercado. Así, para que la eficiencia de los

⁵ Publicada en Venecia (Italia) en 1492 (nota del autor).

procesos de producción internos pudiera ser medida cuando los productos se movían de una etapa a otra del proceso, se necesitó de un sistema de información interno. Por otro lado, la oficina urbana utilizó dicho sistema de información para motivar a los directivos de la factoría y juzgar la eficiencia de éstos y de los trabajadores. Estos nuevos requerimientos, hicieron que se desarrollaran las primeras medidas de control interno como el coste por unidad de producto en las distintas etapas del proceso de producción en las fábricas textiles.

Sin embargo, a pesar de la importancia del trabajo de Johnson y Kaplan (1988), algunas investigaciones posteriores han demostrado el uso de técnicas de contabilidad de gestión avanzadas antes de la Revolución Industrial. Por ejemplo Hoskin y Macve (1988) y Tyson (1990) estudiaron el caso de *Springfield* (EE.UU.) y encontraron registros detallados de consumos de materiales y salarios desde 1819; y técnicas de control interno desde 1840 respectivamente. Más adelante, y en este mismo sentido, Fleischman y Parker (1991) concluyen que hubo una contabilidad de costes avanzada en el Reino Unido antes de la Revolución Industrial.

Por otro lado, y para el caso español, también se ha demostrado que los sistemas contables de gestión en España fueron similares a los llevados en el Reino Unido en ese mismo periodo (Gutiérrez y otros, 2005) (ver tabla 1). Incluso algunos trabajos han demostrado que estas prácticas se pueden identificar más con una racionalidad propia de la ilustración española que como precursoras de la revolución industrial (ver Carmona y otros, 1997, 1998 y 2002 y Núñez, 1999).

COMPARACIÓN CASO BRITÁNICO Y ESPAÑOL						
(TABLA 1)						
Casos	Periodo	Número de Compañías (%)	Control de Costes (%)	Asignación de Costes a Productos (%)	Toma de Decisiones en Base a Costes (%)	Costes Estándares (%)
Británico:	1760-1850	25	72	64	56	80
Español:	1750-1800	13	100	69	54	62

3. La evolución desde 1885 hasta los años 1930 según Johnson y Kaplan (1988)

Para estos años, Johnson y Kaplan (1988) distinguen los siguientes cuatro periodos: años comprendidos entre 1885 y 1900 en los que se inició la asignación de costes indirectos (3.1); el paso del siglo XIX al XX y la *Administración Científica* de W. Frederick Taylor (3.2); la creación de empresas multidivisionales a principios del siglo XX y el nacimiento de

los primeros indicadores (3.3); y la depresión de los treinta y la preponderancia de la contabilidad financiera (3.4).

3.1. Periodo entre 1885 y 1900 o el Inicio en la Asignación de Costes Indirectos

Kaplan (1984) analizó la evolución de la contabilidad de costes y control de gestión señalando su relevancia respecto a la competitividad industrial. Comenzó estudiando los avances producidos en la contabilidad de costes en las últimas décadas del XIX como consecuencia de las demandas impuestas por el nacimiento del ferrocarril y la industria del acero.

Los ferrocarriles fueron las organizaciones más complejas creadas hasta entonces, con unas operaciones que tenían que ser dirigidas y coordinadas en una vasta extensión geográfica. El telégrafo, que se inventó casi al mismo tiempo, facilitó la necesaria coordinación ya que permitía una comunicación rápida y a un bajo coste. Los directivos de estas organizaciones desarrollaron medidas como el coste por operación y el ratio de los gastos operativos en relación a los ingresos para evaluar la eficiencia de sus procesos operativos. Los directivos de otras organizaciones adoptaron y ampliaron muchas de estas medidas innovadoras. Así, en el caso de la industria del acero, Andrew Carnegie, fue conocido por su obsesión en conocer los costes de sus productos y mejorarlos con relación a sus competidores.

En este periodo también surgieron las grandes cadenas de superficies de ventas al por menor, como Sears y Woolworth, para aprovechar las economías de escala de la distribución en masa de productos de consumo. Sin embargo, las medidas industriales, como el coste por libra o milla, no eran relevantes para las actividades de compra, almacenaje y venta de estas organizaciones. Por ello, en su lugar, usaron medidas tales como el margen bruto (ingresos por ventas menos compras y costes operativos) y el ratio de rotación de stocks (ventas sobre el nivel de inventario) para medir la rentabilidad y rapidez con que las mercaderías adquiridas se transforman en ventas.

En general, estas organizaciones tenían que procesar productos relativamente homogéneos de forma eficiente. Esto es, convertir las materias primas en un único producto final como un tejido, una tonelada de acero, mover pasajeros o mercancías, o revender productos previamente comprados. Si la actividad se desarrollaba eficientemente, los directivos deducían que su producto y la empresa eran rentables. Las medidas desarrolladas eran específicas para el producto y proceso de cada organización, y tenían la característica común de medir la eficiencia con que los recursos eran convertidos en productos terminados o en ingresos por ventas.

Como se puede deducir, aunque los procesos de producción fueran complejos, las organizaciones tenían un enfoque claro hacia el producto. Así, las fábricas textiles producían yardas de tela, los ferrocarriles millas por tonelada de mercancía transportada o milla por pasajero transportado, las fábricas de acero toneladas producidas, y los grandes almacenes ingresaban unidades monetarias por ventas. Por lo tanto, los costes de los productos podían ser obtenidos con las mismas medidas que se usaban para motivar a los directivos y evaluar la eficiencia de los procesos operativos.

En este periodo, los sistemas de contabilidad de gestión se centraron en los costes que se podían medir fácilmente, tales como materiales y la mano de obra asignables al producto. Por el contrario, directivos como los de las plantas metalúrgicas, que tenían diversidad de productos y unos costes indirectos relativamente altos, buscaban vías de asignación de dichos costes a los productos, especialmente cuando se enfrentaban a trabajos nuevos. Debido a que los costes de recogida y procesamiento de la información eran elevados, y a que los costes indirectos eran menos importantes que los directos de mano de obra y materiales, no interesaba invertir demasiados recursos para asignar fiablemente los costes indirectos a los productos. Esto hizo que, para cantidades previstas de mano de obra directa, se adoptaran reglas simples tales como multiplicar las horas, o las unidades monetarias de la mano de obra, por un porcentaje que reflejara el ratio de los gastos indirectos del departamento (overhead). Este procedimiento no era costoso ya que la mano de obra directa ya se medía tanto para pagar a los operarios como para controlar su eficiencia. De esta forma, la práctica de asignar los costes indirectos a los productos basada en su contenido de mano de obra directa, tuvo sus orígenes en los procesos de producción intensivos en mano de obra de final del XIX. Los intentos de usar las horas máquina como bases alternativas para asignar los costes indirectos no tuvieron éxito, debido al coste añadido que suponía su medición.

Según Garner (1947 y 1954), en las últimas décadas del siglo XIX fue cuando se registró un mayor interés teórico por la contabilidad de costes. Este autor identificó en este período los siguientes avances: (i) integración de las cuentas de la fábrica en los registros generales; (ii) discusión de los detalles implicados en el manejo, registro y valoración de los materiales; (iii) tratamiento del registro y valoración de la mano de obra; y (iv) aparición de las primeras propuestas de imputación de costes indirectos.

3.2. El paso del Siglo XIX al XX y la Administración Científica de W. Frederick Taylor

Como se ha visto, la mayor complejidad de los procesos de las empresas metalúrgicas de finales del siglo XIX supuso también un nuevo reto para los sistemas de contabilidad de gestión. Estas empresas fabricaban una amplia variedad de productos que consumían recursos en función de unas tasas diferentes. Por ello, las medidas simples de coste analizadas anteriormente, como el coste unitario de output, no eran adecuadas para determinar la eficiencia de los procesos de transformación.

Aunque una versión inicial de cálculo del coste por órdenes de trabajo podía captar los costes de materiales y de mano de obra, tales costes no incluían el coste de los recursos de capital utilizados para dar forma y cortar el metal. Por otro lado, tampoco existían estándares o tendencias históricas para determinar si los costes en los que se incurrían representaban operaciones eficientes.

En este entorno, un grupo de ingenieros mecánicos creó el *Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo* con el objetivo de tratar estos problemas. W. Frederic Taylor fue el más significativo de este grupo, pero muchos otros jugaron un papel activo en el desarrollo de este campo. Así, estudiaron los procesos de trabajo para rediseñar el flujo de trabajo y materiales; y descomponer los procesos complejos en una secuencia de procesos simples y controlables. El objetivo fue simplificar el trabajo, hacer a los trabajadores más eficientes, y poder controlar sus esfuerzos. Así, se desarrollaron estándares detallados y fiables sobre el

grado de uso de los materiales y mano de obra para controlar el trabajo y pagar a los operarios sobre una base de trabajo por pieza “científicamente determinada”.

Esta escuela estuvo interesada sobre todo en la eficiencia de los trabajadores. Confiaba en estándares cuantitativos para la cantidad de mano de obra y materiales que debían ser utilizados en condiciones ideales. Estos ingenieros, apoyados de contables, ampliaron los estándares cuantitativos para formar un coste de la mano de obra por hora y un coste de materiales por unidad, de forma que los estándares de mano de obra y materiales pudieran ser desarrollados para estudiar los procesos de producción.

De esta forma, el coste de materiales y mano de obra podía ser previsto (estándar) y posteriormente comparado con los costes reales. Esto hizo que ya a principios del siglo veinte hubiera sistemas sofisticados para registrar y analizar las desviaciones de los costes reales respecto de los previstos: lo que después ha sido conocido como contabilidad estándar. En todo caso, en uno de los libros de Taylor de 1903 ya se encontraba en esencia descrito el método del coste estándar, si bien se desarrolló por primera vez en un artículo de J. Whitmore⁶ escrito en 1908 (Donoso, 2001).

3.3. La Creación de Empresas Multidivisionales a Principios del Siglo XX y el Nacimiento de los Primeros Indicadores de Gestión

En las primeras décadas del siglo veinte hubo nuevas innovaciones en los sistemas de contabilidad de gestión como consecuencia de su utilización para apoyar el crecimiento de grandes corporaciones. Un hecho fundamental, desde el punto de vista del control de gestión, fue la creación de las grandes empresas americanas fruto de su integración vertical. Según la tesis de Johnson y Kaplan (1988), la concentración de actividades cualitativamente diferentes en la misma organización, obligó a la utilización de una medida financiera uniforme capaz de identificar la mejor distribución del capital entre las distintas partes o divisiones de la empresa integrada.

Un papel fundamental en este desarrollo lo tuvo la *DuPont Powder Company*. Esta compañía se constituyó en 1903, a partir de una unión de empresas familiares independientes, dando lugar a una forma corporativa nueva e interesante desde el punto de vista de la gestión. Los directivos de la organización integrada se enfrentaron a unos problemas nuevos: el coordinar las distintas actividades de producción y marketing; y el de decidir la asignación más ventajosa de capital entre las distintas actividades.

Con este objetivo, los directivos de la *DuPont* diseñaron sistemas de operación y presupuestación capaces de coordinar las actividades y asignar los recursos a sus grupos operativos. Pero la innovación más relevante, desde el punto de vista de la contabilidad de gestión, fue la medida del retorno sobre la inversión (*return on investment*) conocido por sus siglas ROI. Este indicador proporcionaba una medida global del éxito de cada unidad operativa y de la organización en su conjunto. Los directivos utilizaron el ROI como ayuda

⁶ Whitmore, J.: Shoe Factory Cost Accounts. *Journal of Accountancy*, 1908.

para orientar la asignación de capital a las divisiones, primando las más rentables. Según su expresión más sencilla:

$$\text{ROI} = \text{Beneficio} / \text{Inversión}$$

El director financiero de la *DuPont*, Donaldson Brown, demostró cómo este indicador podía ser descompuesto para un producto en dos medidas: la eficiencia o ratio operativo (beneficio neto dividido por las ventas) y la rotación de stocks (ventas divididas por activos). Según la siguiente expresión:

$$\text{ROI} = \text{Beneficio} / \text{Ventas} * \text{Ventas} / \text{Inversión}$$

Descendiendo un nivel más, cada uno de estos ratios podían ser, a su vez, descompuestos en las partidas de ingreso, coste, activo circulante y activo fijo que estaban bajo la responsabilidad de los directivos de las distintas unidades descentralizadas. De este modo, la dirección podía establecer diversas comparaciones sobre la eficiencia del capital utilizado en cada una de las actividades de una empresa. Esto hizo que los sistemas contables de gestión proporcionaran herramientas con las que controlar, planificar y motivar al personal. Analíticamente:

$$\begin{aligned} \text{ROI} &= \\ &= (\text{Ingresos} - \text{Coste}) / \text{Ventas} * \text{Ventas} / (\text{Inversión fija} + \text{Inversión en circulante}) \end{aligned}$$

Luego:

$$\begin{aligned} \text{ROI} &= \\ &= (\text{Ingresos} / \text{Ventas} - \text{Coste} / \text{Ventas}) * \text{Ventas} / (\text{Inversión fija} + \text{Inversión en circulante}) \end{aligned}$$

También en este periodo nacieron empresas multidivisionales como la *General Motors*. Como característica común, estas empresas multidivisionales no podían ser gestionadas desde un único centro de decisión, por lo que era necesario distribuir responsabilidades entre los directivos de las distintas divisiones. Por ello, y para asegurar que la marcha de cada división fuese acorde con los objetivos de la empresa, se establecieron sistemas de contabilidad de gestión a través de los cuales se transmitieran los objetivos de la empresa a las divisiones. Así, en la *General Motors* se desarrollaba periódicamente un estudio de precios que permitía a la dirección coordinar el plan operativo anual de cada división con las políticas generales de retorno de la inversión medida por el ROI. Esta información se utilizó con tres propósitos fundamentales: (i) analizar la eficiencia potencial de los procesos; (ii) comparar la eficiencia real con la potencial (siendo éste el antecedente del sistema de presupuestos flexibles); y (iii) simplificar la tarea de valoración de inventarios necesarios para los informes financieros.

El uso del ROI, al igual que la forma multidivisional de organización desarrollada por la *DuPont* y la *General Motors*, se extendió durante las dos primeras décadas del siglo veinte.

Sin embargo, la evolución de estas dos organizaciones no fue independiente. Pierre DuPont salvó en 1919 a la *General Motors* de una quiebra inminente y Donaldson Brown, director financiero de *DuPont*, llegó a serlo también de *General Motors* bajo las órdenes del presidente Alfred Sloan (1923 - 1946).

Los avances de principios del siglo hicieron que Clark, en 1923, identificara las siguientes nueve funciones básicas de la contabilidad de costes (Donoso, 2001):

1. Ayudar a determinar el precio satisfactorio de los bienes vendidos.
2. Ayudar a fijar un límite mínimo en las disminuciones de precios.
3. Determinar qué productos eran los más beneficiosos.
4. Controlar el inventario.
5. Fijar un valor para el inventario.
6. Comprobar la eficacia y eficiencia de los distintos departamentos y procesos.
7. Detectar pérdidas, derroches y robos de inventarios.
8. Separar los costes de la inactividad de los costes de producir bienes.
9. Ayudar a los informes financieros.

3.4.- La Depresión de los Treinta y la Preponderancia de la Contabilidad Financiera

Siguiendo a Johnson y Kaplan (1988), este periodo no fue tan productivo en el desarrollo de procedimientos de contabilidad de gestión como el anterior. Las razones se sustentan en la creciente necesidad de fondos de las grandes corporaciones, la consiguiente proliferación de los mercados de capitales y a su vez, la mayor demanda de información sobre la valoración de inventarios necesarios para los informes de la contabilidad financiera.

Por ello, se desarrollaron sistemas de contabilidad financiera destinados a los inversores y acreedores con el objetivo de controlar el rendimiento de los directivos. La regulación establecida por los mercados de valores, por los auditores a través de su organización profesional *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) y después de la legislación de comienzos de los años 1930, por la *Securities and Exchange Commission* (SEC), generaron una demanda de estados financieros periódicos y auditados de acuerdo a unas reglas rigurosas. Además, el impuesto sobre el beneficio corporativo y el desarrollo de principios reguladores basados en el beneficio neto, medido por los contables, contribuyeron a fomentar el interés por verificar los estados financieros.

Por lo tanto, los auditores desarrollaron técnicas de contabilidad de costes partiendo de los estados financieros auditados para asignar los costes de producción a los bienes vendidos e inventariados. Los objetivos de simplicidad, objetividad y verificabilidad de los auditores llevaron a preferir un sistema en el que los inventarios pudieran ser valorados utilizando las cifras existentes en los registros de la contabilidad financiera. Así, los contables asignaban los costes a los productos mediante el seguimiento de los costes de la transacción, las cuentas de inventario de los productos terminados, y el valor del coste de los productos vendidos del estado de resultados. Para conseguir esto, los costes de los departamentos de apoyo (indirectos) se agruparon a nivel de planta y se asignaban a los productos utilizando medidas simples de reparto, normalmente las horas de mano de obra directa. Los costes distintos a los

de producción, tales como los de marketing, venta, distribución, administración general y financieros, no se asignaban a los productos y se consideraban como costes del periodo.

En este periodo, los procedimientos de contabilidad de costes eran adecuados para el objetivo perseguido de producir estados sistemáticos, objetivos y agregados sobre la rentabilidad y sobre la posición financiera de las divisiones de las empresas. Esto es, las asignaciones de costes a productos no pretendían indicar la causalidad de esos costes sino su veracidad. Por ello, los costes asignados no debían de guardar una relación de causalidad precisa con el coste de los recursos indirectos y de apoyo demandados por los productos individuales. Así, aún produciendo información adecuada para los valores de inventario, los costes de los productos individuales podían ser inadecuados como estimación de los recursos consumidos.

Por lo tanto, no existía una razón concreta para que la demanda creciente de estados financieros (publicados, objetivos y auditados) y la regulación creciente de los procedimientos usados para preparar estos estados tuvieran una influencia significativa en el desarrollo de los sistemas de contabilidad de gestión.

Las empresas americanas podrían haber continuado como a principios del siglo XX refinando sus técnicas de medidas internas, proporcionando estimaciones independientes y más adecuadas de los costes de los productos y ofreciendo información relevante sobre el rendimiento de las operaciones. Sin embargo, estas compañías decidieron que los beneficios de mantener dos conjuntos de libros, uno para el exterior y otro para las decisiones de gestión internas, no compensaban sus costes.

Esto es, el elevado coste de la información (recogida, procesamiento, y reporte) junto con la relativamente baja distorsión para las empresas con líneas de producto homogéneas, favoreció que trataran de gestionar sus operaciones internas con la misma información usada para fines externos. Así, los costes del producto se calculaban sobre la base de asignaciones, medidas de los costes indirectos de la producción, y los procesamientos de control usaban desviaciones mensuales calculadas a partir de las cuentas de contabilidad financiera.

Sin embargo, este desarrollo fue distinto en los países de habla germana como Alemania, Austria, y el este de Suiza, en los que los departamentos de contabilidad financiera y gestión se habían mantenido separados y los sistemas de contabilidad financiera y gestión funcionaban independientemente, con un módulo de reconciliación para articular los dos conjuntos de estados al final del año cuando se preparaba la información financiera.

Como consecuencia, Johnson y Kaplan (1988) resumen este periodo advirtiendo que la información, que había sido útil para los informes financieros, sin embargo era engañosa e irrelevante para la toma de decisiones estratégicas de los directivos. Según estos autores, hacia los años veinte ya se habían desarrollado la mayor parte de las técnicas de contabilidad de gestión que se conocieron hasta la década de los ochenta, por lo que el período comprendido entre 1925 y la década de los ochenta se ha caracterizado por una ausencia de progreso en materia de contabilidad de gestión. Esto significó, según dichos autores, que a partir de los años treinta se produjera una degradación de las técnicas de gestión, que comenzaron a ser utilizadas para calcular costes de inventarios destinados a la contabilidad financiera en lugar de a la gestión de las empresas.

4. La evolución de mediados del siglo xx según Horngren (1982)

Horngren (1982) no ha tenido la visión pesimista de Johnson y Kaplan (1988), sino que, para el periodo de mediados del siglo XX, identificó tres etapas en la contabilidad de costes como consecuencia de la evolución de sus objetivos. Las denominadas: etapa del coste verdadero, de la verdad condicionada y de la verdad costosa,

- Etapa del Coste Verdadero

Esta etapa se identifica con los años previos a 1960. El objetivo de la contabilidad de costes en esos años era determinar el coste del producto con rigor. Así, el coste se concebía como único y basado en la idea de la verdad absoluta. Este periodo se caracterizó por la minuciosidad en el análisis del coste y la utilización de normas estrictas de medida. En este periodo se promulgó el Plan General de Contabilidad francés (1957) que rompió con el modelo monista alemán y supuso la separación de la contabilidad externa e interna. El método de cálculo de costes predominante fue el método del coste completo en base a cuentas reflexas (*full cost*).

- Etapa de la Verdad Condicionada

Según Horngren (1982), algunos autores en la década de los sesenta observaron el uso indiscriminado que se venía haciendo de los sistemas de costes completos para todo tipo de decisiones (tales como cálculo de precios, incrementos de producción, o cese de fabricación de algún producto) y señalaron la necesidad de utilizar otra información más relevante para dichas decisiones. Notaron que los ejecutivos utilizaban los sistemas de costes, diseñados para los propósitos de la contabilidad financiera, para el control de gestión y la toma de decisiones.

Así, los investigadores en contabilidad de gestión de este periodo intentaron disuadir a los directivos del uso de costes de producto calculados por el sistema de costes completos (*fully allocated*) para estas decisiones, diseñando procedimientos alternativos que fueran relevantes. El método del coste variable (*Direct Costing*) nació en este periodo y se utilizó para procedimientos de toma de decisiones internas y de control. Este método se extendió en los años sesenta y setenta y se vio favorecido por los avances en los campos de la investigación operativa, las matemáticas aplicadas a la economía y la estadística.

En este periodo ya no se admitía, como en el anterior, que hubiera un coste único y verdadero que valiese para todo tipo de decisiones. Por ello, al método del coste variable también se le ha llamado “*modelo del usuario*” ya que estaba en función de éste. Así, si un usuario quisiera conocer, por ejemplo, el coste de un producto o valorar los inventarios permanentes utilizaría el método del coste completo. Sin embargo, si quisiera conocer la rentabilidad de un producto, o decidir si fabricarlo o no, utilizaría el método de los costes variables.

• Etapa de la Verdad Costosa

Esta corriente de pensamiento comenzó a finales de los setenta, y consideró a los sistemas de contabilidad de gestión como una parte más de los sistemas de información generales de la empresa. En paralelo a los desarrollados en la teoría estadística de la decisión y la teoría económica de la incertidumbre, este enfoque trató a la información como un bien que, igual que los demás, podía ser adquirido y vendido. Por lo tanto, si la información es un bien económico, no se debe hablar de una "necesidad" de información sin tener en cuenta el coste de adquirirla y producirla. Según esta corriente, el valor de la información se obtiene a partir de un modelo explícito con los siguientes componentes:

1. El entorno al que se enfrenta el que decide.
2. Las acciones viables que se pueden tomar en una decisión.
3. Los resultados posibles de cada curso de acción y la probabilidad de ocurrencia determinada conjuntamente por la acción tomada y el estado de la naturaleza.
4. El papel del sistema de información al señalar el estado del entorno y los resultados de las posibles decisiones.
5. El coste del sistema de información.
6. La actitud frente al riesgo o las preferencias del que decide, normalmente representadas por una función de utilidad.

Como consecuencia de este enfoque, surgió la necesidad de comparar los beneficios y los costes de cualquier iniciativa de información adicional. Por ello, los modelos de decisión y los procedimientos de control sofisticados debían utilizarse sólo en contextos en el que los beneficios de su utilización superaran a los costes de su determinación. Desgraciadamente, son difíciles de encontrar las técnicas que miden explícitamente los beneficios (y quizá también los costes) de la mejora de la información para la toma de decisiones. Por lo tanto, este cálculo ha de basarse en una evaluación subjetiva. Sin embargo, y afortunadamente, el coste de la tecnología de la información ha estado descendiendo tan rápidamente en los últimos años que técnicas y procedimientos que podrían haber sido considerados demasiado costosos en el pasado son ahora asequibles aún para las organizaciones más pequeñas.

Por esto, probablemente la decisión sea introducir más información para mejorar la planificación y el control debido a la reducción en el coste de su recogida, procesamiento y disposición. Sin embargo, en general se cumplirá que, el obtener más información implica un coste marginal creciente al mismo tiempo que el valor marginal de la información es decreciente. Por ello, se llegaría a un punto en el que el coste de obtener más información sería mayor que el valor de la misma. Así, el punto en el que coste y valor de la información se igualasen sería el volumen de información óptimo.

5. La década de los ochenta o una década de crisis

Según Kaplan (1984) los cambios en el entorno competitivo de los años ochenta hicieron reexaminar la contabilidad de costes tradicional y los sistemas de control de gestión, ya que, las técnicas empleadas hasta entonces habían permanecido casi sin alteración desde

1925. A pesar del cambio en la naturaleza de las organizaciones y de la dimensión de la competencia, hasta los años ochenta no había habido innovación en el diseño e implementación de la contabilidad de costes ni de los sistemas de control de gestión.

Según este autor, en la década de los ochenta las empresas redescubrieron el papel crítico que la producción jugaba en la generación de ventaja competitiva. Ejemplos de la importancia dada a las operaciones de fabricación pueden encontrarse en el compromiso con la mejora en la calidad de los procesos productivos y en el diseño del producto, en la reducción de los niveles de inventario y los tiempos de proceso (*lead time*), sistemas de fabricación *Justo a Tiempo (Just in Time)*, en la producción y la distribución, y en la introducción de las operaciones productivas controladas por ordenador (el *CIM*, o entorno de producción integrado por ordenador). En general, las innovaciones productivas acentuaron la necesidad de mejorar los procesos operativos y de gestión.

Por lo tanto, las nuevas tecnologías de la producción, desarrolladas en la década de los ochenta, entraron en conflicto con el entorno productivo estable de la producción en masa de productos estandarizados que había sido la base de la contabilidad de costes y gestión en los años anteriores. No era raro el caso de empresas que notaron que sus medidas tradicionales de contabilidad de costes habían impedido la introducción de tecnologías de producción innovadoras. Por ejemplo, las medidas de la eficiencia del trabajador individual o de la utilización de una determinada máquina habían entrado en conflicto con objetivos de mejorar la calidad y reducir los niveles de inventarios. El intento de que los productos absorbiesen los costes fijos de la fábrica mediante la producción masiva de unidades antes de que se necesitasen, podría hacer que los costes fijos de producción se inventariasen y generasen incrementos en el beneficio contable del periodo (debido a las desviaciones de volumen favorables). Sin embargo, esta práctica iba en contra de los esfuerzos de la empresa por reducir los niveles de inventario, eliminar los defectos de la producción y mejorar la respuesta al cliente.

Por lo tanto, los sistemas de contabilidad de gestión debían orientar de forma clara el camino hacia la mejora en la producción y servicio al cliente. Los sistemas de medida tenían que servir de apoyo a los esfuerzos para incrementar la calidad y la productividad, ir hacia sistemas JIT y de producción integrada por ordenador, y ayudar a justificar la inversión en nuevas tecnologías. Por ello, al final de la década de los ochenta se planteó una revisión de las áreas de interés de la contabilidad de costes y gestión como consecuencia del nuevo entorno productivo (ver Johnson y Kaplan, 1988, Sáez Torrecilla, 1988 y Jönsson, 1989).

El entorno de la producción se modificó como consecuencia de la irrupción de los productos japoneses en los mercados occidentales. Las características de este nuevo entorno se pueden resumir en los siguientes puntos: (i) cambios rápidos en la tecnología que hicieron que se aumentase la productividad de forma exponencial; (ii) la aparición de productos con un ciclo de vida corto que hizo a las empresas lanzar al mercado continuamente productos casi perecederos; y (iii) cambios en la organización de la producción pasando de una organización por funciones, en la que el producto pasaba por una serie de fases, a una producción integrada en la que el producto se comenzaba y terminaba en un mismo proceso y con unos mismos trabajadores.

En general, este nuevo entorno supuso que la contabilidad de costes y gestión tuviera que ponderar aspectos que en la producción tradicional no se habían considerado. A

continuación se va a presentar la influencia de estos cambios en la calidad, la gestión de inventarios, el sistema productivo y la estructura organizativa en los sistemas de costes.

- La Calidad

Kaplan (1984) ilustra los cambios en la calidad con el ejemplo de un ejecutivo estadounidense, que tras una visita a Japón, se dio cuenta de que en su empresa, menos del diez por ciento de los productos recorrían el proceso productivo sin necesidad de re-procesos. En vista de este dato, puso en marcha un programa para mejorar la situación. Con el nuevo programa, en el plazo de un año, la proporción de productos que recorría “a la primera” todo el proceso había aumentado un 60 por 100. Además, esa mejora en el proceso productivo hizo que la fuerza laboral dedicada a este producto se redujera un 25%, manteniéndose el mismo volumen de producción.

Por otro lado, en el sistema de producción tradicional los defectos de calidad no se entendían como coste. Kaplan (1984) lo ilustra con el siguiente dicho común en la producción tradicional: “*saquemos el producto de la fábrica y, si algo sale mal, lo arreglaremos después*” (Carmona, 1993: 28). En este entorno, los departamentos de Control de Calidad inspeccionaban la producción revisando una muestra de un lote. Si los defectos de la muestra eran menores que un determinado valor se aceptaba el lote completo. Por lo tanto, en el entorno tradicional la contabilidad de costes consideraba sólo el coste de inspección.

Sin embargo, la mejora en la calidad también tuvo un efecto positivo en la productividad. Kaplan (1984) ilustra el avance en la productividad como consecuencia de la calidad con el siguiente ejemplo:

“Matushita absorbió una planta Motorola de fabricación de televisores en los EE.UU. y, en un periodo de ocho años, usando básicamente la misma fuerza de trabajo, fue capaz de incrementar su volumen de producción en un 40 por 100, al tiempo que reducía los defectos de 150 por cada 100 equipos producidos a 3 defectos por cada 100. La matriz japonesa, tenía una tasa de defectos de 0,5 por cada 100 equipos producidos” (Carmona, 1993: 25).

En el nuevo entorno la no-calidad se consideró como un coste en un sentido amplio. Este coste se podría materializar en el coste de reprocesar el producto y sobre todo, el coste de oportunidad que generaba el hecho de perder un cliente potencial. Así, con el nuevo entorno, surgido a partir de los ochenta, los departamentos de control de calidad tendieron a supervisar todos los productos y la contabilidad de costes amplió su foco y tendió a registrar tanto el coste de inspección como el ahorro de coste por el no reproceso de la producción y el beneficio por el incremento de la producción y la satisfacción del cliente.

- La Gestión de Inventarios

El mantenimiento de un inventario supone un coste financiero (que se cuantifica en base al tipo de interés) y el coste de custodia y manipulación que se podría estimar en un 30%

del coste de producción. La teoría clásica determina el nivel óptimo de este inventario. Sin embargo, en el nuevo entorno el inventario tiende a eliminarse con las políticas JIT. Además, con la nueva filosofía de gestión, un volumen alto de inventario se interpreta como un indicador del fracaso en la gestión, ya que se le considera como un "colchón" ante los riesgos y la falta de precisión. Desde una perspectiva externa, el inventario se utiliza para paliar los riesgos del entorno como por ejemplo la falta de coordinación con los proveedores y clientes. Desde una perspectiva interna, indica, por ejemplo, la imposibilidad de planificar la producción o de no poder asegurar los inputs productivos necesarios. Kaplan (1984) ilustra el avance en la gestión de inventarios con el siguiente ejemplo:

“General Motors al cambiar una entrega al día por ferrocarril de una clase de pieza en una planta Buick, por tres entregas diarias en camión, fue capaz de reducir el inventario de esta pieza en más de un 80 por 100” (Carmona, 1993: 25).

Esta mejora en la gestión de los inventarios ha supuesto un cambio en la contabilidad de costes. Así, a partir de la década de los noventa, cada vez va teniendo menos sentido que la contabilidad de costes consuma recursos en valorar los inventarios ya que en el nuevo entorno *Just in Time* se tiende a que éstos se reduzcan al máximo.

• Los Sistemas de Producción

El desarrollo tecnológico de los años ochenta generó un cambio en la estructura de los costes de producción. Así, en el sistema de producción tradicional el peso relativo del coste de la mano de obra directa y de los consumos de materias primas era alto en comparación con los costes indirectos. Por el contrario, con el nuevo entorno de la producción, el peso relativo de la mano de obra directa y del consumo de materiales se ha reducido en favor del coste indirecto. Este cambio en la estructura del coste de producción ha hecho que el interés tradicional de la contabilidad de costes por valorar los consumos y las desviaciones de costes directos y el tomar como clave de reparto éstos para repartir los costes indirectos empezara a perder interés a partir de los años ochenta.

Otro aspecto del desarrollo tecnológico ha sido que los sistemas de producción han pasado a ser integrados. Esto es, los productos se mueven rápidamente en la planta y la materia prima se transforma en poco tiempo en producto terminado, lo que ha supuesto un ahorro en los costes de producción y de mantenimiento del inventario de productos intermedios. Por lo tanto, y con respecto a la contabilidad de costes, en esa década, empieza a no tener sentido valorar los productos en curso y semiterminados de un proceso ya que ambos tenderán a ser mínimos.

El sistema de producción tradicional también se caracterizaba por tener pocos productos estandarizados que se producían masivamente. Con el nuevo entorno, se tiende a fabricar productos con especificaciones distintas y en lotes pequeños intentando satisfacer las necesidades particulares de cada cliente.

Desde este enfoque, la contabilidad de costes tradicional se orientaba a conocer el coste medio diario, semanal, mensual o anual de un producto, incluso calculando el coste de subactividad. Además, incentivaba la maximización de la producción para reducir el coste fijo

unitario aunque supusiese producir para el inventario. Por el contrario, con el nuevo entorno sólo se producirá si hay demanda para ello. Por lo tanto, el sistema de costes incentivará la mejora continua en los productos y procesos y vigilará los “cuellos de botella” para hacer que la producción se obtenga en el menor tiempo posible.

• Organización de la Producción

Con respecto a la organización de las empresas también se han producido cambios significativos. La estructura organizativa tradicional dividía la empresa en funciones tales como compras, producción y distribución. Por el contrario, en el nuevo entorno los empleados se unen en grupos de trabajo que pueden realizar una tarea concreta (células de trabajo), e incluso se pueden formar grupos de mejora que, en algunos casos, se autogestionan en determinadas materias y tienen una cierta autonomía para la toma de decisiones.

El sistema de contabilidad de costes y gestión no se interesa ya tanto por asignar los costes a las distintas funciones o centros de la organización, sino por conocer el coste de las actividades realizadas en la empresa. A partir de la década de los ochenta, se empiezan a utilizar sistemas de costes y gestión basados en la actividad como el ABC (*Activity Based Costing*) y el ABM (*Activity Based Management*) e incluso a diseñar sistemas locales de costes y control de gestión (Jönsson, 1989).

A continuación se presenta un resumen de los cambios producidos en el sistema de producción y contabilidad de gestión en este periodo:

	ENTORNO TRADICIONAL		NUEVO ENTORNO	
	SISTEMA DE PRODUCCIÓN	CONTABILIDAD DE GESTIÓN	SISTEMA DE PRODUCCIÓN	CONTABILIDAD DE GESTIÓN
PRODUCTOS	Pocos	- Corto plazo - Perspectiva interna	Muchos	- Largo plazo - Perspectiva externa
CALIDAD	Importancia baja	Supone un coste	Ventaja competitiva	Supone un beneficio para la organización
INVENTARIOS	Altos	Cálculos sofisticados	Tienden a minimizarse	Son indicadores de la ineficiencia de la organización
TECNOLOGÍA	- Baja - Poco flexible - Poco integrada	- Materia prima y MOD altos - Costes medios - Valora productos en curso	- Alta - Flexible - Integrada	- Materia prima y MOD bajos - Coste del lote - Mejora continua y control de cuellos de botella
ORGANIZACIÓN	Funcional	Coste de las funciones	Grupos de mejora	Coste de las actividades

6. El nuevo optimismo de la década de los noventa y situación actual

El papel de la contabilidad de gestión ha cambiado a lo largo de su historia y continuará haciéndolo. La visión pesimista de Johnson y Kaplan (1988) sobre los sistemas de contabilidad interna tradicionales enfocados casi exclusivamente a ser proveedores de información para los estados emitidos por la contabilidad financiera se modificó a partir de la década de los noventa.

La realidad del nuevo entorno contemporáneo, que incluye una expansión de la tecnología de la información, una competencia global, una reducción del ciclo de vida de los productos e innovaciones tecnológicas y organizativas, configura un escenario para que los sistemas de información internos guíen a las empresas a tomar decisiones de inversión, a fijar sus objetivos a corto y largo plazo y a medir la eficiencia de sus procesos y la rentabilidad de sus productos. En todo caso, y como Johnson y Kaplan (1988) indican, no se quiere manifestar que un sistema de gestión pobre sea la causa del fracaso de una empresa, ni que un sistema bueno asegure el éxito, pero la forma en que las empresas gestionen sus costes y midan sus rendimientos actualmente puede suponer una ventaja competitiva.

Las opiniones negativas sobre los sistemas de contabilidad de gestión tradicionales no son sólo aplicables al entorno norteamericano, ya que también en Europa la situación ha sido similar. Así, para el caso europeo, Drury (1993) y Bhimani y Bromwich (1993) resumen las principales críticas a la contabilidad de gestión tradicional en cuatro puntos: (i) no satisface las necesidades del entorno de fabricación y competitivo actual; (ii) provee información errónea para la toma de decisiones; (iii) está exclusivamente al servicio de la contabilidad financiera; y (iv) se centra en las actividades internas dándole poca importancia al ambiente externo.

Para autores como Ripoll *et. al.*, (1994), la contabilidad de gestión desde la década de los noventa está mostrando horizontes y planteamientos nuevos, indicando que, muchos de estos aspectos, son ya parte de nuestro presente. Entre ellos consideran: Los sistemas de costes por actividad (ABC); el desarrollo de los planteamientos del control de calidad total (TQM) dentro del ámbito de la contabilidad de gestión; el control contable de los círculos de calidad; la adaptación a nuevas técnicas de gestión tales como los sistemas de planificación de las necesidades de materiales (MRP), las tecnologías de producción óptima (OPT), las técnicas *Just in Time* (JIT) y los sistemas de fabricación flexible (FMS); la contabilidad de gestión medioambiental; los nuevos indicadores de gestión integrales (BSC) y la utilización de sistemas expertos. Estos autores muestran que muchos de estos aspectos se encuentran ya en los libros de texto de contabilidad de gestión y en los programas de contabilidad de costes y gestión de muchas universidades.

7. A modo de resumen

Se puede decir que la contabilidad de gestión ha evolucionado acompañada con los cambios en los entornos productivos y organizativos de las empresas (Hopwood, 1987). Así, a pesar de que desde que tenemos noticias de la existencia del hombre ha habido alguna evidencia de cálculo económico, hay que esperar hasta la Edad Moderna para encontrar en

algunos países europeos evidencias claras de los mismos en el entorno industrial. Con todo, no fue hasta el último tercio del siglo XIX cuando se empezó a asignar regularmente los costes indirectos a los productos y se empezaron a utilizar los indicadores de costes de forma continuada.

Asimismo, se ha visto que durante los primeros años del siglo XX hubo un periodo de evolución significativa en la contabilidad de gestión como consecuencia de la aparición del *Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo* representada por W. Frederic Taylor. El primer cuarto del siglo XX también supuso una evolución en la contabilidad de gestión como consecuencia de la creación de empresas multinacionales que supusieron la aparición de indicadores novedosos para la asignación de los recursos a las distintas divisiones de las primeras multinacionales americanas.

Sin embargo, según Johnson y Kaplan (1988), a partir de la tercera década del siglo XX y hasta los años ochenta no ha habido una evolución significativa, debido, sobre todo a la preponderancia de los factores de veracidad y fiabilidad de los datos proporcionados por la contabilidad de costes para valorar estados financieros frente a su utilidad para la gestión y la toma de decisiones.

No obstante, Horngren (1982) no ve el periodo de una forma monolítica e identifica tres etapas en función de los objetivos de la contabilidad de costes: (i) la del coste verdadero que se puede situar en los años anteriores a 1960 y que se basa en la obtención de un único coste de producción; (ii) la de la verdad condicionada durante los años sesenta en la que el sistema de costes se puede adaptar a las necesidades del usuario; y (iii) la de la verdad costosa en torno a la década de los setenta en la que no sólo se tiene en cuenta el coste de la información sino también su utilidad.

Un punto de inflexión en esta evolución en la época reciente han sido, sin duda, los cambios tecnológicos y organizativos ocurridos como consecuencia de la irrupción de los productos japoneses en los mercados occidentales durante la década de los ochenta. La contabilidad, a partir de esa década, sufrió una evolución significativa que supuso el resurgir, tanto en la investigación como en la práctica, durante la última década del siglo XX y los primeros años del siglo XXI.

En general, y teniendo en cuenta los estudios realizados, se puede decir que la contabilidad de gestión ha sufrido una evolución paralela a la historia de las organizaciones, su tecnología y entorno. Se podría afirmar que la contabilidad de gestión está, al igual que otras realidades de la empresa, insertada en su entorno y que, en un doble sentido, es configurada por él y es capaz de configurarlo al mismo tiempo (Hopwood, 1987). Para clarificar estas relaciones a continuación se presenta de forma sintética los hechos más sobresalientes que han influido en la configuración de la actual contabilidad de gestión:

PERIODO	EVENTOS	INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN
Antes de siglo XV	<ul style="list-style-type: none"> - Antiguo Egipto - China - Medievo - <i>Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - Evidencias de cálculo - Transacciones en el mercado - Racionalización de la contabilidad financiera
Siglos XVI a XVIII	<ul style="list-style-type: none"> - Desarrollo industrial en fábricas estatales. - Primeras fábricas multietapas - Surge la máquina de vapor 	<ul style="list-style-type: none"> - Transacciones internas - Control de costes de la producción - Primeras asignaciones de costes indirectos a los productos - Primeras decisiones en base a cálculos de costes - Aparición de costes previsionales
Siglo XIX	<ul style="list-style-type: none"> - Revolución Industrial - Aparición de una burguesía dedicada a la industria. - <i>Springfield</i> - Ferrocarriles - <i>Sears y Woolworth</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - Registros contables de materia prima y MOD - Indicadores operativos - Asignaciones de costes indirectos en base a la MOD (overhead) - Netcalfe (1885) "<i>The Cost of Manufacturers</i>"
1900 – 1930	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo</i> con el objetivo de tratar estos problemas. W. Frederic Taylor - Multinacionales 	<ul style="list-style-type: none"> - Desarrollo del coste estándar - Indicadores de gestión en empresas multidivisionales (ROI).
Década de 1930	<ul style="list-style-type: none"> - Depresión 	<ul style="list-style-type: none"> - Preponderancia de la contabilidad financiera
Décadas de 1940 – 1950	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivo coste verdadero 	<ul style="list-style-type: none"> - Full cost.
Década de 1960	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivo del usuario 	<ul style="list-style-type: none"> - Direct Costing
Década de 1970	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivo de la verdad costosa 	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidad interna y los modelos de decisión
Década de 1980	<p>Nuevo entorno de la producción:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Calidad - Gestión de inventarios - Producción - Organización 	<p>Desarrollo de la contabilidad de costes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Coste de la calidad - JIT - Mejora continua - ABC / ABM
1990-2005	<p>Nuevo Optimismo</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Perspectiva externa y a largo plazo - Indicadores no financieros - Balance Score Card (BSC)

En este trabajo se han presentado de forma lineal un conjunto de hechos históricos significativos que han marcado la evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión. El trabajo se ha basado principalmente en los últimos 120 años (1885-2005) siguiendo a autores como Horngren (1982), Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1988). Sin embargo, estas explicaciones no pretenden ser exhaustivas sino que quedan abiertas en la medida en que aparezcan nuevas evidencias y enfoques de otros países y/o periodos.

En este sentido, coincidimos con Fleischman y Radcliffe (2003) cuando indican que habría que alegrarse por la diversidad de matices y enfoques con los que el investigador se puede aproximar a la historia de la contabilidad. De hecho, esta diversidad, ha supuesto el resurgir investigador en Historia de la Contabilidad en la última década. Con todo, coincidimos con Hernández Esteve (1996), en el sentido de que la investigación histórica se debe sustentar en fuentes primarias. Para el caso de la contabilidad de costes y gestión, ésta es una tarea primordial en un país como España, en el que todavía existen incontables fuentes sin investigar.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bhimani, A. y M. Bromwich** (1993) "Management Accounting: evolution in progress", en *Management Accounting Handbook*. Professional Handbook Series, Oxford: Butterworth Heinemann y CIMA.
- Carmona Moreno, S** (1993): *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda: Madrid.
- Carmona, S., M. Ezzamel y F. Gutiérrez** (1997) "Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory" en *Accounting Organizations and Society*, 22(5), 411-46.
- (1998): "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in the Royal Tobacco Factory of Seville" en *Accounting Historians Journal*, 25 (1), 115-47.
- (2002): "The relationship between accounting and spatial practices in the factory" en *Accounting Organizations and Society*, 27(3), 239-74.
- Donoso Anes, R.** (2001): *Contabilidad Analítica: Cálculo de Costes y Análisis de Resultados*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- Drury, C.** (1993): *Management accounting handbook, Professional Handbook Series*, Oxford: Butterworth Heinemann y CIMA.
- Clark, J.M.** (1923): *Studies in the Economics of the Overhead Cost*, Chicago: University of Chicago Press.
- Edwards, J.R.** (2000): *The History of Cost Accounting. Critical Perspectives on Business and Management*; Londres: Routledge.
- Ezzamel, M.** (1994) "The emergence of the 'accountant' in the institutions of the Ancient Egypt", en *Management Accounting Research*, 5(3/4), 221-46.
- (1998): "La Nueva historia de la contabilidad: resultados y retos", *II Encuentro de trabajo sobre la historia de la contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad*, Mairena del Aljarafe (Sevilla).

-
- Fleischman, R.K. y L.D. Parker** (1991) "British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management" en *The Accounting Review*, 66(2), 361-75.
- **P.A Mills y T.N. Tyson** (2000): "A Theoretical Primer for Evaluating and Conducting Historical Research in Accounting" en Edwards, J. R. (ed.): *The History of Accounting. Critical Perspectives on Business and Management*, Vol 1, Theory and method, 3-21. Londres: Routledge.
- **V. S. Radcliffe**, (2003): "Divergent Streams of Accounting History: A Review and Call for Confluence" en Fleischman, R.K., Radcliffe, V.S. y Shoemaker, P.A. (eds.): *Doing Accounting History: Contributions to the development of Accounting Thought*, vol. 6, 1-29, Boston: Elsevier Science Ltd.
- Garner, S.P.** (1947) "Historical development of cost accounting", en *The Accounting Review*, 22 (4), 385-389.
- (1954): *Evaluation of Cost Accounting to 1925*, Alabama: Univ. Alabama Press.
- Gutiérrez, F; C. Larrinaga, y M. Núñez** (2005) "Management accounting in the 18th century: a cross-section study in Spain", *Accounting Historian Journal*, 23(1), pp. 111-148.
- Hernández Esteve, E.** (1994): *Luca Pacioli "De las Cuentas y las Escrituras"*, Madrid: AECA.
- (1996): "Breve revisión de las principales corrientes epistemológicas y metodológicas actuales", en Hernández Esteve, E. (ed.) *Entorno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*, 47-69, Madrid: AECA.
- Hopwood, A.** (1987) "The archaeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, 16 (5/6), 7-17.
- Horngren, Ch.T.** (1982): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, New Jersey: Prentice Hall.
- Hoskin, K.W. y R.H. Macve** (1988): "The genesis of accountability: The West Point connections", *Accounting, Organizations and Society*, 13 (1), 37-73.
- Johnson, T.** (1986): *New Approach to Management Accounting History*, Nueva York y Londres: Garland Publishing Inc.
- y **R.S. Kaplan** (1988): *Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*, Barcelona: Plaza y Janés.
- Jönsson, S.** (1989) "Nuevas tecnologías y contabilidad de gestión: Una visión del proceso organizacional", *Cuadernos de Investigación Contable*, 1(1), 74-102.
- Kaplan, R.S.** (1984): "The evolution of management accounting" *The Accounting Review*, 49 (3), 390-418.
- Littleton, A.C.** (1933): *Accounting evolution to 1900*, New York: American Institute Publishing Co., 1933. Reprinted 1967. New York: Russell & Russell.
- Loft, A.** (1995) "The history of management accounting: Relevance found", en Ashton, D., Hopper, T. y Scapens, R. (eds.) *Issues in Management Accounting*, 1ª edición de 1991, Hertfordshire: Prentice Hall Europe.
- Mathews, M.R. y M.H.B. Perera** (1991): *Accounting theory and development*, Hong Kong: Chapman & Hall.

Núñez Torrado, M. (1999): *El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: El caso de la renta de la pólvora en Nueva España (1757-1787)*. Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla.

Parker R.H. y B.S. Yamey (1994): *Accounting History. Some British Contributions*, Oxford: Oxford Univ. Press.

Ripoll Feliú, V. (coord.) (1994): *Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de Costes*, Madrid: McGraw Hill.

Sáez Torrecilla, A. (1988): "Contabilidad de gestión: Situación actual y perspectivas". *Ponencia presentada al: III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga.

Solomons, D. (1952): "The historical development of costing". In D. Solomons (ed.). *Studies in Costing*, London: Sweet and Maxwell, Ltd.

Tyson, T.N. (1990) "Accounting for labor in the early nineteenth century, the US arms making experience", *Accounting Historians Journal*, 17(1), 47-59.

Fernando Gutiérrez Hidalgo es Profesor Titular de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Su e-mail es: fguthid@upo.es

Fernando Gutiérrez Hidalgo is Associate professor of Accounting and Finance at the Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, Seville, Spain. His e-mail is: fguthid@upo.es