

LAS LINEAS DE INVESTIGACION ACTUALES EN CONTABILIDAD DE GESTION: UN NUEVO INSTRUMENTARIO

Gemma HERNANDO MOLINER
Departamento de Administración de Empresas
Universidad de Cantabria

RESUMEN: La búsqueda de sistemas de contabilidad de gestión adecuados a las exigencias informativas de una nueva realidad empresarial, manifestada desde los años ochenta; provocó un significativo giro en las investigaciones realizadas en este área contable a finales de la pasada década y, derivó en el desarrollo de nuevas técnicas y modelos de contabilidad de gestión, entre los cuales destaca la propuesta de Costes y de Gestión basada en las Actividades (sistemas ABC&M, *Activity Based Costing & Management*), cuyo eco en el ámbito, tanto académico como profesional, de la información para la gerencia, ha sido enorme. Las investigaciones más recientes en relación a los sistemas ABC&M, centradas fundamentalmente en los aspectos relativos a su eficaz implantación y uso en las organizaciones; coexisten junto al estudio de nuevas técnicas en Contabilidad de Gestión, enfocadas, en general, hacia el cálculo correcto del coste y su gestión, antes de iniciarse la producción. Entre estas últimas aportaciones, una de las propuestas que ha recibido un mayor interés, es la técnica japonesa del Coste Objetivo o *Target Costing*. Considerando conjuntamente estas nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión, en este trabajo, examinamos las posibles y convenientes relaciones entre las mismas, que pongan de manifiesto su potencial compatibilidad; lo cual nos va a permitir proponer, una estructura integradora de dicha panoplia de nuevos instrumentos, capaz de adaptarse a las condiciones y requerimientos de la nueva organización empresarial.

ABSTRACT: The new accounting management techniques are jointly examined in this work, including their possible and useful relationship between themselves, to expose their potential compatibility. It let us to propose a new construction of the new elements, wich it's able to adapt to the circumstances and requirements of the new world class organization.

PALABRAS CLAVE: Costes basados en las Actividades (ABC, *Activity Based Costing*); Gestión basada en las actividades (ABM, *Activity Based Management*); Calidad Total; Inductor o generador de coste (*Cost driver*); Ciclo de Vida del producto; *Target Costing* o Coste Objetivo; etc.

1. INTRODUCCION

El proceso de cambio empresarial experimentado desde comienzos de los años ochenta, caracterizado por la implantación de las filosofías productivas Just-in-time (JIT) y Control de Calidad total, la incorporación de tecnología avanzada, así como por la potenciación de la Dirección estratégica; ha exigido una renovación de la Contabilidad de Gestión, por cuanto se ha hecho preciso, un nuevo instrumental más acorde a las necesidades informativas que hoy se requieren para una apropiada adopción de decisiones gerenciales en un entorno fuertemente competitivo. Así, modificados los sistemas de producción, los sistemas de dirección y las estructuras organizativas en las empresas; la Contabilidad de Gestión ha debido responder con sistemas contables capaces de suministrar información de calidad, que constituyan una fuente más de ventaja competitiva para la empresa.

La existencia de un cierto retraso en el proceso de adaptación de la Contabilidad de Gestión a la nueva realidad empresarial, fue poniendo en evidencia una serie de insuficiencias en los sistemas de costes tradicionales, para hacer frente al nuevo reto informativo originado en las empresas de clase mundial. En dicho grupo de deficiencias es posible diferenciar entre las originadas por una inadecuación teórica de las que provienen de una inadecuación práctica. Sin duda, entre estas últimas, la que con mayor frecuencia ha sido criticada es la escasa relevancia que para la gestión tiene la información contable interna elaborada a fines exclusivamente de confección de los estados contables externos, por estar excesivamente agregada y supeditada a los criterios de la contabilidad financiera.

Una segunda deficiencia podemos encontrarla en la distorsión originada en los costes unitarios de los productos, cuando se aplicaba un proceso de asignación fundamentado en unidades de obra representativas únicamente del volumen de producción, y particularmente cuando era utilizada exclusivamente la mano de obra directa como base de imputación de los costes indirectos. Las razones de esta deficiencia se encuentran: en el cambio experimentado en la estructura de costes (donde la mano de obra directa pierde importancia relativa, en favor del incremento de los costes indirectos) y en el comportamiento de los mismos (necesidad de buscar nuevas referencias explicativas del comportamiento de los costes, distintas al volumen de producción), ante el nuevo entorno tecnológico de producción manifestado en las empresas. Igualmente, la mayor oferta de productos muy heterogéneos acentuará dicha distorsión, al asignarse los costes indirectos a través de centros de coste mediante una norma idéntica a los distintos productos.

Por otra parte, la pérdida de representatividad de la mano de obra directa como base de reparto de los costes indirectos, ha provocado también, la pérdida de efectividad de los costes estándar a efectos de control para la

reducción de costes. Junto a ello, habría que considerar que en una organización JIT, es necesario que la contabilidad de gestión adquiera una visión horizontal por procesos, que crucen los límites funcionales; perdiendo mucha de su validez el control de gestión por áreas de responsabilidad.

Asimismo, en un entorno de mejora continua, será necesario que los sistemas de contabilidad de gestión incorporen medidas no financieras relacionadas con las nuevas variables que en este contexto es preciso gestionar, tales como la calidad y el tiempo. La incorporación de este tipo de indicadores representa una de las principales novedades en la moderna contabilidad de gestión. Por último, la contabilidad de gestión actual debería introducir el pensamiento estratégico de la empresa, considerando muchos aspectos descuidados tradicionalmente por esta disciplina y que son fundamentales para el éxito empresarial.

En consecuencia, la manifestación de todas estas carencias informativas, desencadenarán un significativo cambio de enfoque en la contabilidad de gestión y, el desarrollo en su seno de una instrumentación apropiada y congruente con el proceso de cambio en la organización empresarial.

2. ENFOQUE ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTION

Sumándonos a las opiniones sobre la delimitación conceptual de la contabilidad de gestión, de lo que Fernández (1993 a) ha calificado como corriente renovadora, podemos definir esta rama contable de carácter interdisciplinar, como aquella que suministra información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, para apoyar de forma eficaz los procesos decisionales a los que en coherencia con un sistema de objetivos a largo y corto plazo, se enfrentan los diversos órganos directivos de la organización, a fin de planificar, controlar, organizar y coordinar todas las actividades y recursos en la empresa.

Ante la nueva realidad empresarial actual, la contabilidad de gestión habrá de adaptarse a una visión global de la empresa por procesos productivos completos y, con una orientación de mejoramiento continuo de tales procesos. Adoptar una visión horizontal por procesos que varíe desde el proveedor al cliente, supone cruzar los límites funcionales de la organización y, en definitiva, gestionar la cadena de valor, a través del análisis de las actividades según su valor añadido. En este contexto, la contabilidad de gestión debe ser un elemento de apoyo del proceso de mejora continua en la organización, entendida en su triple vertiente de calidad, tiempo y coste. Este nuevo enfoque en la contabilidad de gestión, afectará fundamentalmente al contenido y carácter de los informes a suministrar para la toma de

decisiones gerenciales y, por tanto, a los instrumentos de contabilidad de gestión.

El contenido de los informes de contabilidad de gestión debe remodelarse en función de los nuevos objetivos empresariales (reducción de costes, máxima calidad, acortamiento de plazos) que con el fin último de

ENTORNO	EMPRESA	CONTAB. DE GESTION	
Competencia a escala mundial	Mejora de productividad	Información sobre reducción y control de costes.	
	Eliminación despilfarro	Importancia de las fuentes de costes.	
Demanda más exigente Sobrecapacidad de mercados	Calidad total	Información sobre actividades según su valor añadido.	
	Diversidad de productos	Información sobre calidad.	
	Flexibilidad productiva	Medidas no financieras.	
Revolución tecnológica	Visión horizontal por procesos	Cálculo del coste de los distintos productos.	
	Mejora continua	Información sobre tiempos de ejecución de las tareas y de entrega.	
		Tecnología avanzada:	Medidas no financieras.
		Simplificación, automatización e integración	Adecuación de la CG a visión global de organización por procesos completos.
Creciente incertidumbre	Corto ciclo vida productos	Medidas comprensivas de p.p. completos. Costes asociados a todas las actividades relacionadas con dichos procesos.	
	Capacidad de adaptación	Importancia de interdependencias costes/rendimiento entre subunidades.	
	Creatividad e Innovación	La CG como instrumento para mejora continua.	
	Participación total	Capacidad de concebir nuevos sistemas de CG a menor coste	
	Estructuras adhocrásticas	Possibilidad de rastrear costes.	
Dirección Estratégica (Potenciación)		Nueva estructura y comportamiento de los costes. Seguimiento de los costes indirectos.	
		Nuevas bases de asignación.	

Fuente: Elaboración propia CUADRO 1

Principales efectos del cambio del entorno en la empresa y, del cambio de ésta en la Contabilidad de Gestión (CG).

servicio al cliente, aparecen reflejados en las filosofías de gestión JIT y calidad total. Considerando los efectos que éstas últimas han provocado en la contabilidad de gestión (CUADRO 1) en cuanto a la información requerida, sus informes habrán de contener información relevante sobre los siguientes aspectos: Costes de los diferentes productos y de todas las actividades relacionadas con los procesos productivos completos; calidad y sus costes asociados; tiempos de ejecución de las diferentes tareas y plazos de entrega; actividades según su valor añadido; seguimiento, medida y control de costes (en especial los indirectos); fijeza de los costes; ciclos de vida de productos y procesos y los costes asociados; participación del personal; variables internas y externas a la organización de carácter estratégico o importancia competitiva.

En este sentido, lo más destacable es la necesidad de utilizar, para evaluar el rendimiento de la empresa, no sólo indicadores o medidas coherentes de carácter financiero, sino también de carácter no financiero, principalmente por la importancia adquirida para la gestión de variables tales como calidad y el tiempo.

La elaboración de dicha información, ha hecho preciso instrumentar nuevos sistemas y modelos de contabilidad de gestión, capaces de facilitar la información requerida, en la forma, lugar y momento que sean necesarios. Estos sistemas de contabilidad de gestión deberán tener presente nuevos criterios de actuación que, siguiendo a Howell y Souci (1987), son:

- Identificar, medir y evaluar actividades sin valor añadido.
- Analizar y medir: la calidad, el tiempo de duración del ciclo productivo y la complejidad de los productos.
- Sensibilidad para seguir los costes hacia la fuente que los originan.
- Utilizar sistemas flexibles de medida.
- Rápidos y efectivos canales de feed-back.
- Utilizar nuevos criterios de reparto que reduzcan el número de asignaciones, a fin de que repercutan con menos arbitrariedad en la formación del coste del producto.
- Reclasificación y reorganización de los costes atendiendo a su capacidad para generar valor añadido.

Consecuentemente, las actuales líneas de investigación en contabilidad de gestión centradas fundamentalmente en el desarrollo de un nuevo instrumental más adaptado a la realidad empresarial, toman en consideración las anteriores directrices, para la construcción de nuevos o mejorados sistemas de contabilidad de gestión.

3. LA INVESTIGACION ACTUAL EN CONTABILIDAD DE GESTION

Las técnicas de gestión desarrolladas bajo el enfoque actual de la contabilidad de gestión, y que representan las principales líneas de investigación abiertas a finales de los años ochenta, y todavía en curso, se centran en aspectos bien distintos de las principales investigaciones observadas a mediados de los ochenta, como consecuencia del significativo giro experimentado por esta disciplina en respuesta al cambio del contexto empresarial. Como principales líneas de investigación en los últimos años podemos citar, las siguientes: Nuevos sistemas de medida y control, gestión de los costes de calidad, sistemas de costes y de gestión basados en las actividades, contabilidad de dirección estratégica, gestión de costes del ciclo de vida de los productos y, gestión de los costes medioambientales.

En general, estas investigaciones contables se canalizan con dos orientaciones distintas, a la vez que complementarias: una primera, enfocada al diseño de sistemas de contabilidad de gestión que permitan suministrar la información más adecuada a los nuevos contextos productivos y directivos de la empresa, centrada en los aspectos técnicos y económicos de tales sistemas; y una segunda, enfocada a la implantación de los sistemas de contabilidad de gestión, tomando en consideración aspectos conductuales y de comportamiento de los recursos humanos y, de cultura organizacional, centrada en los efectos que presentan dichos sistemas sobre tales aspectos.

3.1. NUEVOS SISTEMAS DE MEDIDA Y CONTROL

La investigación contable relativa a nuevos sistemas de medida y control en el ámbito de la contabilidad de gestión supone, la lógica respuesta a la demanda de información congruente con un nuevo entorno productivo gobernado por nuevos objetivos, incorporando tecnología avanzada y presidido por la filosofía de producción JIT. Por lo tanto, esta línea de investigación arranca, del estudio de las implicaciones y cambios necesarios en los sistemas de contabilidad de gestión para adaptarlos a las nuevas prácticas de producción, y desde otra perspectiva, del estudio de aspectos conductuales y de motivación del personal que han de tenerse en cuenta para una eficaz implantación de los nuevos sistemas. De esta forma, las investigaciones en esta área se desarrollan con intención de diseñar nuevos sistemas mixtos de medidas financieras y no financieras, primando éstas últimas; y nuevos sistemas de control que permitan comprobar, de acuerdo con Howell y Souci (1987), el progreso que se está logrando en aras de la mejora continuada, así como la eficiencia y eficacia del nuevo entorno productivo y su evolución.

Por lo tanto, los nuevos sistemas de medida y control en contabilidad de gestión, arbitrados conforme a la estrategia productiva, a la estructura organizativa y a la tecnología de la empresa; deben :

a) Proporcionar información suficiente y relevante que ayude de forma adecuada a los distintos responsables organizativos a la hora de acometer la toma de decisiones, para lo cual será necesario en primer lugar que dicha información permita alcanzar los objetivos de la empresa, conectando las actuaciones operativas con la estrategia global de la empresa.

b) Instrumentar un conjunto de medidas e indicadores del rendimiento, que representen el funcionamiento concreto de toda la actividad empresarial (cómo se ha implantado la estrategia) y reflejen la mejora continuada, eficiencia y efectividad; fijándose en cada una de las áreas funcionales (interfuncionalidad de algunos ámbitos de actuación) en los distintos aspectos clave relacionados con los objetivos marcados. A este respecto, McNair, Mosconi y Norris (1988) proponen las siguientes áreas de medida del rendimiento: Diseño de la producción, control de calidad, minimización de inventarios de productos en proceso, supresión o reducción de los tiempos de espera y de preparación, reducción del tiempo de proceso, optimización de la producción, inventario cero de productos terminados, linealidad en la producción, minimización del coste total asociado al ciclo de vida del producto, y estructura del coste de gestión.

c) Arbitrarse medidas e indicadores que promuevan las actuaciones del personal hacia la mejora continuada, que faciliten el aprendizaje organizativo y que permitan recompensar los esfuerzos realizados en alcanzar dicha mejora (esfuerzos en la eliminación de actividades que no añaden valor al producto, en la mejora de la calidad, en la reducción del coste del producto, etc.)

d) Utilizar medidas financieras y no financieras -primando éstas últimas- tanto cuantitativas como cualitativas, relativas a las variables que en este contexto es preciso gestionar (calidad, flexibilidad, coste), en coherencia con los nuevos objetivos en la organización, tanto a corto como a largo plazo. La mayoría de investigadores en este campo (Kaplan, 1990; Foster y Horngren, 1988) inciden en la necesidad de incorporar medidas no financieras, tales como: porcentaje de rechazos al primer paso, número o porcentaje de unidades defectuosas y de unidades reelaboradas, tiempos de puesta a punto de la maquinaria, tiempos de movimiento de los materiales y productos en curso en los centros y tiempos de espera en los almacenes, tiempo de duración del ciclo productivo, etc. Además el diseño de tales medidas, de acuerdo con Bromwich (1986), Johnson y Kaplan (1988), Keegan y otros (1989), debe realizarse partiendo de los objetivos estratégicos, de forma que sean compatibles con la consecución de objetivos a largo plazo y

permitan una mejor comprensión de los costes (para lo cual deberán orientarse hacia los factores clave en la adición de valor).

e) Suministrar información en tiempo real, dentro de sistemas flexibles (que atiendan a los requerimientos particulares de cada organización), versátiles (que se adapten a las circunstancias concretas que en cada momento puedan acontecer en la vida de la empresa), simples y de intercomunicación rápida y efectiva. Así, las nuevas tecnologías de información permiten la obtención de costes actuales de producción en los que pueden basarse los nuevos sistemas de medida y control para evaluar las mejoras en la eficiencia y eficacia del proceso productivo. Esta evaluación también puede hacerse tomando medias móviles de los costes actuales.

3.2. GESTION DE COSTES DE CALIDAD

La importancia adquirida en el actual contexto empresarial por la calidad, a nivel estratégico y operativo, ha afectado al diseño de los sistemas actuales de contabilidad de gestión, en cuanto se ha hecho preciso la medida de la calidad y la gestión de los costes asociados a la misma, tanto por el porcentaje que representan respecto al coste total¹, como por su efecto inmediato en los beneficios de la empresa². En esta área, referida al análisis, medida y control de los costes de calidad, se han desarrollado una serie de investigaciones entre las cuales podemos destacar los trabajos de Tyson (1987), Roth y Morse (1987), Romano (1987), Edmonds y otros (1989), Atkinson y otros (1991).

La filosofía actual de la calidad total o cero defectos supone el paso de un concepto de calidad basada en la inspección a otro más amplio que enfatiza e incluye la calidad basada en el diseño del producto y del proceso productivo, previa planificación adecuada; para lo cual es necesario la preparación, participación y responsabilización de todo el personal en aras a conseguir el objetivo del cero defectos encuadrado en un proceso de mejora continua.

En este contexto, la mejora de calidad en la empresa comporta un coste, el coste de conformidad o de calidad, vinculado a la prevención de fallos y a la evaluación de la conformidad con los estándares establecidos, a fin de asegurar que el producto obtenga el grado de aptitud suficiente para el cliente. Dicho coste habrá que compararlo con el coste de no conformidad o de no calidad, vinculado a los fallos internos y externos³, que evalúa las consecuencias económicas negativas de los errores en materia de calidad (coste de corrección de los productos defectuosos, costes de pérdida de clientela, etc.). Tal comparación permite observar que una mejora de calidad, es decir, el logro de un mayor nivel de conformidad, implica una disminución de los costes totales de la calidad (suma de los costes de conformidad y de no conformidad), por cuanto la inversión en costes de conformidad, siguiendo a

Fernández (1993 b), desencadena un efecto sinérgico de signo contrario sobre los de no conformidad, haciendo posible, con las condiciones tecnológicas y técnicas existentes, la consecución del cero defectos, punto éste en el cual se minimizarán los costes totales de calidad⁴. Además, debemos tener en cuenta que, un aumento en los costes de prevención, provocará también una reducción en los costes de evaluación.

Para la consecución de ese óptimo de calidad o cero defectos, de acuerdo con Duchy (1988), es señalada como "regla de oro" la implantación de un efectivo control de los costes de calidad, es decir, que se identifiquen claramente las causas de los fallos y se apliquen las acciones correctoras para eliminar esas causas, pues de no ser así, los costes de no calidad no se reducirán al aumentar los costes de calidad. Así mismo, para conseguir alcanzar dicho óptimo, serán especialmente importantes aspectos tales como: el momento de detección del defecto, el diseño del producto, el control de la calidad de la primera materia y, el análisis y control de los proveedores.

El doble ámbito de actuación de la calidad, a nivel estratégico y operativo, se manifiesta, en la gestión y control de los costes de calidad, y así: Desde una óptica operativa, con un horizonte a corto plazo, el control de los costes de calidad se centra en las relaciones causales entre actividades y costes, para programar reducciones de coste y mejoras de calidad. En este ámbito, los costes de calidad constituyen una importante herramienta de gestión, en tanto, sirven como base para la toma de decisiones de producto (Cooper, 1989), y permiten, la detección de las áreas problemáticas de la empresa que necesitan acciones correctoras y eliminación de aquellas actividades que no generan valor añadido, así como la observación de los logros conseguidos en la consecución de la mejora continuada y del impacto de las acciones correctoras implantadas (Harrington, 1990). Por otro lado, desde una óptica estratégica, con un horizonte a largo plazo, el control de los costes de calidad pretende la consecución del objetivo TQC y el análisis de sus implicaciones sobre las áreas funcionales de la organización. En este ámbito, los costes de calidad, se encuadran en el proceso de planificación estratégica de la empresa, por cuanto contribuyen, al desarrollo de un plan de calidad estratégico global, al análisis de las tendencias más importantes en la satisfacción del cliente, y, a asistir a otras áreas funcionales para garantizar que los costes relacionados con la calidad se incluyen en sus respectivos análisis (Campanella, 1992).

Consecuentemente, los sistemas de medida y control de costes de calidad deben proporcionar una metodología que sirva para gestionar de manera eficaz y continuada estos costes, a fin de evidenciar, los progresos habidos en la mejora continuada en la reducción de esos costes y los logros alcanzados en materia de calidad. Dichos sistemas deben participar de las

características principales que hemos señalado anteriormente para los nuevos sistemas de medida y control en contabilidad de gestión, que enfocados hacia la calidad total, deberán, de acuerdo con Fernández (1993 b): identificar las acciones más significativas relacionadas con la calidad y determinar sus ahorros de costes resultantes; informar de las causas que provocan las acciones incorrectas y el impacto que produce la eliminación de esas causas; indicar la medida en que las diferentes funciones y actividades están coadyuvando en la consecución de objetivos de calidad, y por último reflejar los logros habidos en el proceso de mejora continuada y su repercusión sobre el beneficio; primando en todas estas actuaciones las medidas no financieras.

3.3. GESTION DE COSTES DEL CICLO DE VIDA DE LOS PRODUCTOS

El acortamiento del ciclo de vida de los productos al que se ha visto obligada la empresa en el contexto competitivo actual, ha originado que la contabilidad de gestión se interese en el estudio de las actividades necesarias en la concepción, diseño, desarrollo, producción, distribución y mantenimiento del producto, en términos de coste-beneficio; a fin de gestionar adecuadamente los costes asociados a las distintas etapas del ciclo de vida del producto. El peso cobrado por los costes de desarrollo y de retirada del producto y de los equipos productivos, hace necesario tener en cuenta todos los costes vinculados a la vida del producto a la hora de decidir su lanzamiento e implica una gestión global de los mismos. Para la minimización del coste total asociado al ciclo de vida del producto, podemos basarnos en la información clave en esta área, recogida y transmitida por los nuevos sistemas de medida y control en contabilidad de gestión. Por lo tanto, una de las consecuencias de este enfoque en la contabilidad de gestión será, de acuerdo con Lebas (1993), el cambio de horizonte temporal en el cálculo de los costes de los productos, perdiendo validez el antiguo modelo anualizado.

Algunas de las aportaciones más destacables en este campo de investigación son las de Lammert y Ehrsam (1987), Berliner y Brimson (1988), Huthwaite y Spence (1989), Susman (1989), Shields y Young (1991) y Wheelwright y Clark (1992).

3.4. SISTEMAS DE COSTES Y DE GESTION BASADOS EN LAS ACTIVIDADES

Esta línea de investigación se inicia a finales de la década de los ochenta con la defensa del sistema de costes basado en las actividades, que ha venido a denominarse, según su término anglosajón, como sistema A.B.C. (Activity Based Costing), concibiéndose como una herramienta de la

Contabilidad de Costes para un cálculo más exacto de los costes de los productos. Las primeras investigaciones, realizada por los promotores y principales difusores de los sistemas ABC, Cooper y Kaplan (1988), parten de la observación de las prácticas de grandes empresas norteamericanas, aunque, como señala Sáez Torrecilla (1993), dichos investigadores no se limitaron al descubrimiento de las aplicaciones innovadoras y a identificar y reconocer la teoría que subyacía en ellas, sino que han llevado a cabo una importante labor de generalización del modelo ABC.

La aparición de los sistemas ABC atiende, principalmente, a la reclamación efectuada de corregir o perfeccionar los procedimientos de asignación tradicionales basados generalmente en el volumen de producción o en el tamaño físico de los productos, y que con el incremento en el número de productos diferentes ofertados por la empresa, y con el cambio de la estructura y comportamiento de los costes; han perdido validez por producir información distorsionada de costes. De esta forma, los sistemas ABC, establecen nuevas bases de asignación que reflejan relaciones causales más precisas entre los productos y los costes indirectos y cuyo diseño es posible teniendo en cuenta la generalización de posibilidades técnicas y tecnológicas a disposición de las empresas a finales de los años ochenta.

Por otra parte, como sostienen Johnson y Kaplan (1988), con los sistemas ABC se pretende reconducir la contabilidad de costes a sus orígenes, esto es, informar acerca de la bondad en el desempeño de las diferentes tareas, actividades y procesos realizados para fabricar el producto; y que con el desarrollo de distintos lugares en la organización y la mayor complejidad de los procesos productivos, entre otras razones, dieron lugar al auge de la tradicional contabilidad de costes por secciones o departamentos y a la pérdida de interés de las actividades como núcleo del cálculo de los costes.

La idea que subyace en los sistemas ABC es que son las actividades, y no los productos, las que consumen recursos para su realización, y por tanto, las que causan o generan los costes; siendo los productos los que requieren el consumo de las actividades necesarias para su fabricación. En base a esta afirmación, es posible establecer relaciones causales determinantes y claras entre actividades y productos, que permiten llevar a cabo la asignación de los costes indirectos mediante precisas bases de asignación. Como bases de asignación se utilizarán los generadores de costes o "cost-driver", definidos como aquellos factores que para cada actividad concreta causan o inducen el consumo de recursos.

La filosofía de las actividades desarrollada en los ABC, fue rápidamente enfocada hacia la gestión, es decir, hacia la evaluación de la actuación y el control, dentro del contexto actual, por los precursores de

esta línea de investigación, Cocper y Kaplan (1991, a, b), derivando en los sistemas de gestión basados en actividades o sistemas A.B.M. (Activity Based Management), según su término anglosajón. En efecto, la idea central de los sistemas ABC permite otra consideración, cual es la de que para acometer una adecuada gestión de costes habrá que actuar sobre los auténticos causantes de los mismos, es decir, sobre las actividades. El sistema ABM, siguió fijando la atención en las actividades y en los inductores o generadores de coste (como unidades de medida y control), pero desde una perspectiva de análisis del proceso basado en la cadena completa de valor, que a través de la evaluación de la actividad permitiría tomar decisiones encaminadas a la mejora continua de la actuación.

Como autores más representativos de esta línea de investigación cabe citar: Cooper y Kaplan (1988; 1991, a, b), Cooper (1990, a, b, c), Innes y Mitchell (1990; 1991); Johnson (1988;1992); Turney (1992), entre otros.

3.5. CONTABILIDAD DE DIRECCION ESTRATEGICA

Paralelamente al desarrollo de los sistemas de Dirección estratégica, se ha despertado un interés creciente, entre otros, por los sistemas de información adecuados a la adopción de toma de decisiones estratégicas para la formulación y aplicación de planes estratégicos, y su posterior control. En este contexto, y fruto de la demanda de información relevante para tomar decisiones estratégicas (Simmonds, 1981), hecha a la Contabilidad de Gestión, nace una nueva rama de la contabilidad de gestión, la Contabilidad de Dirección estratégica, consecuencia de la línea de investigación abierta en el Reino Unido, desde el Chartered Institute of Management (CIMA), y cuyos resultados iniciales son divulgados a través de su revista científica *Management Accounting Research*.

La contabilidad de dirección estratégica es una rama contable relativamente nueva, y como tal, presenta una cierta disparidad de enfoques y criterios en su elaboración y desarrollo y, consecuentemente en las definiciones realizadas por los diversos autores. Así, es posible observar, tres tendencias en torno a la contabilidad de dirección estratégica: Una primera que pone el énfasis en la proyección externa de esta rama contable (en los comportamientos de los competidores y del mercado) seguida por Simmonds (1981); una segunda óptica fundamentalmente interna, centrada en el análisis de los costes estratégicos a través del estudio de la cadena de valor de la empresa, defendida por Shank y Govindarajan (1989); y un último enfoque propuesto por Bromwich (1990) y posteriormente por Bhimani (1991), que considera que para mejorar o mantener la posición competitiva de la empresa es necesaria información tanto interna, sobre el conjunto de atributos ofrecidos con el producto; como externa, sobre los gustos de los

consumidores y la oferta que hacen de esos atributos los competidores. En conexión con esta última propuesta, podemos encontrar también la recogida por AECA (1990).

En nuestra opinión, la reciente definición propuesta por Sáez, Fernández y Gutiérrez (1994) -muy cercana a la aproximación de Bromwich- refleja adecuadamente el marco conceptual de esta disciplina, mostrando sus fines y delimitando su campo de actuación. Según los mencionados autores, la contabilidad de dirección estratégica es la rama de la contabilidad de gestión que suministra información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, dirigida a los distintos niveles jerárquicos de la organización, relativa a las variables internas de la empresa con contenido estratégico, así como a las de su entorno, con el fin de establecer un plan de actuación estratégico y su posterior control.

4. APORTACIONES MAS RECIENTES EN CONTABILIDAD DE GESTION

En los años presentes, la contabilidad de gestión sigue siendo un campo fértil en la proliferación de nuevas líneas de investigación, cuando, como señala Fernández (1994), están aún por sedimentar las investigaciones que nos ocupan en la actualidad, expuestas anteriormente. En nuestra opinión, el horizonte investigador de la contabilidad de gestión viene determinado por, la intensificación y aceleración del proceso de cambio empresarial y la globalización de nuestra economía, dando lugar a que, por una parte, nazca el interés por técnicas japonesas de gestión -complementarias de sus homónimas de producción- que amplían el espectro investigador de la contabilidad de gestión y, por otra parte, consecuencia de lo anterior, exista un intento de compendiar las técnicas propuestas en el mundo europeo y japonés, como así lo demuestra la obra conjunta de Yoshikawa, Innes, Mitchell y Tanaka (1993).

Una muestra de todo ello, es el programa de investigaciones en gestión empresarial AMS (Advanced Manufacturing Systems) lanzado en 1992 por el principal grupo internacional de investigaciones sobre la gestión de empresas, el CAM-I (Consortium for Advanced Management International). El objetivo de dicho programa es el de construir progresivamente un marco unificador para una serie de métodos de progreso a menudo parciales y ajenos al control de gestión tradicional, como la calidad total, el JIT, el kaizen o la reingeniería; para lo cual se establecen tres grupos de estudio sobre los siguientes temas: los sistemas presupuestarios avanzados basados en el ABM y en la gestión de procesos; la gestión de costes objetivo y, la empresa integrada.

En estas coordenadas, las líneas de investigación más recientemente incorporadas, se centran en el cálculo y gestión del coste antes del inicio de la producción, tales como: *Target Costing* o Coste Objetivo, orientado a las diferentes etapas del ciclo de vida del producto; *Cost Tables*, que persigue la reducción de costes de los productos existentes y la selección de nuevos productos; *Funcional cost analysis*, relacionado con la ingeniería de valor y; *Cost Estimation*, relacionada con la elección de alternativas de actuación distintas. Nos parece necesario referirnos aunque de forma sucinta a la primera de estas líneas de investigación por el interés que actualmente está suscitando y por su conexión con algunas de las ideas señaladas anteriormente.

El *Target Costing* o método de los costes objetivo o de los costes proyectados, es desarrollado en Japón en los años setenta, como una herramienta para la planificación del producto y cuyo objetivo es la reducción y control de sus costes en la fase de concepción y desarrollo, conservando al mismo tiempo un equilibrio con la calidad. El nacimiento de esta técnica se apoya en dos observaciones: Por una parte, en el hecho de que una gran porción de los costes de un producto se genera hoy en la fase de investigación y desarrollo, por lo que una certera planificación y control de los costes debe empezar en dicha fase; sustituyéndose, como señalan Monden y Sakurai (1992), el exclusivo control de los costes en la fase de producción, por el control de costes en la fase de diseño. Por otra parte, hoy el precio de venta viene cuasi-determinado por el mercado, por lo que, habrá que dirigir los costes partiendo de este dato prefijado y, como señala Lebas (1993), plantear la ecuación tradicional coste más margen igual a precio, completamente al revés.

De esta forma, la aplicación de la técnica del Coste Objetivo⁵ supondrá en primer lugar, definir el concepto y características del producto que satisfagan las demandas (necesidades expresadas o latentes) de los clientes. Seguidamente, se fijará el precio de venta del producto, ya sea por comparación con otros productos o por estimaciones del valor que para el cliente suponen las diferencias en prestaciones del producto. A continuación, teniendo en cuenta la estrategia de la empresa en el segmento al que se incorpora el nuevo producto, habrá de definirse la estrategia de producto, estableciéndose el margen de beneficio necesario para que dicho producto sea rentable. El número de unidades del producto que se prevé vender durante la vida del mismo, dependerá de la situación del mercado y de la estrategia de producto previamente definida.

Con los datos anteriores, se calcula el coste objetivo como diferencia entre el precio de venta y el margen planeado; valorándose a continuación, los distintos elementos que integran el coste de producción del nuevo artículo

conforme a las características y componentes fijados inicialmente, e identificándose las tareas requeridas para ello. Tal valoración es doble, de forma que se efectúa una primera, atendiendo a las capacidades (tecnológica y humana) existentes en la empresa; y una segunda, teniendo en cuenta el cumplimiento del coste objetivo. De esta forma para cada elemento de coste, obtenemos dos valores de coste paralelos: el coste derivado (*drifting cost*) del estado y experiencias actuales de la empresa y, el coste permitido (*allowable cost*) para que no se sobrepase el coste objetivo. En base al análisis de las diferencias observadas entre ambas valoraciones, se adoptará la decisión de avanzar o no con el proyecto, estudiándose la factibilidad de minimizar esas diferencias hasta conseguir los costes permitidos, sin perjudicar la satisfacción de las demandas del cliente. Si se decide continuar con el proyecto, se actuará en la fase de desarrollo del producto, estableciendo un continuo control de los costes esperados frente a los costes aceptables, identificando las relaciones causales de los costes, examinando las causas de las diferencias que pudiesen existir entre ambos valores de coste y tratando de eliminarlas, a fin de llegar a un producto final con el objetivo del coste pretendido o ligeramente superior. En este último caso, el lanzamiento del producto y su posterior producción exigirá, de acuerdo con Deglair y Dumare (1994) la aplicación de *kaizen* o mejora continua en el transcurso de la vida del producto como solución para lograr definitivamente el coste objetivo.

Por lo tanto, la implantación de esta técnica de gestión implica que la función de control de costes asumida por la contabilidad de gestión, se sitúe, no sólo después que haya sido iniciada la fabricación del producto, sino que se extienda hacia la fase de concepción y diseño del producto.

5. LA COMPATIBILIZACION DE LOS NUEVOS INSTRUMENTOS

Considerando conjuntamente estas nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión, es posible establecer convenientes interrelaciones entre las mismas, que ponen de manifiesto su potencial compatibilidad; permitiendo, por tanto, crear una estructura integradora de dicha panoplia de instrumentos, que a su vez, sea flexible para adaptarse a las condiciones y requerimientos específicos de cada organización (FIGURA 1).

El punto de arranque para tal integración, lo constituye la nueva representación de la empresa a través de actividades y procesos, aportada por los sistemas ABC&M, por lo que procedemos a continuación, a analizar las posibles relaciones de dichos sistemas con el resto de las nuevas técnicas de contabilidad de gestión que hemos examinado anteriormente.

- I. Los sistemas basados en las actividades responden a las características requeridas en los nuevos sistemas de medida y control

en contabilidad de gestión, por cuanto el conjunto de *cost drivers* definidos en cada una de las actividades constituye un adecuado sistema de unidades de medida y control que permiten observar, el progreso que se está obteniendo en aras de la mejora continuada, la eficiencia y la eficacia del nuevo entorno productivo.

- II. La gestión moderna de la calidad total entronca en la filosofía inherente a los sistemas ABM, en tanto en cuanto ambas técnicas se orientan a la satisfacción del cliente como foco que da sentido a la existencia de un producto o servicio, por lo que podremos aceptar los sistemas ABM como el instrumento natural para una eficaz gestión de los costes de la calidad. El modelo de gestión de la calidad total lleva implícito un planteamiento de participación activa y comprometida de todo el personal en la mejora continua de la competitividad, lo cual conlleva la definición clara de las responsabilidades funcionales de cada persona en la organización y la instauración de un sistema de control presupuestario suficientemente pormenorizado para evaluar los resultados y asignar las responsabilidades sobre ellos. Es en este punto donde, de acuerdo con Cataldo (1994), la aplicación de un sistema ABM y de las normas ISO 9000, juegan un papel oportuno y decisivo.

Siguiendo a Fernández, Muñoz y Texeira (1994), los puntos de conexión entre sistemas ABM y la gestión de los costes de calidad son los siguientes: En primer lugar, la mejora en calidad, se consigue mediante la mejora en la ejecución de las actividades con ella relacionadas; siendo precisamente esto último, el principio básico asumido por los sistemas ABM. La mejora de calidad (objetivo primario de la gestión de las actividades de calidad) así conseguida, llevará consigo la reducción de costes (objetivo secundario de dicha gestión). En segundo lugar, la medida y control de la gestión de la calidad requiere el empleo de medidas no financieras, que son profusamente utilizadas por los sistemas ABM. En tercer lugar, la detección exacta de las áreas problemáticas -aquellas más necesitadas de acciones correctoras- desde el punto de vista de la calidad para lograr su perfecta ejecución, es posible, a través del análisis de las actividades ABM. Además, dicho análisis de las actividades, va a permitir reducir los recursos superfluos consumidos en la ejecución de aquellas capaces de generar valor añadido en materia de calidad. En cuarto lugar, un sistema ABM puede proporcionar información relativa a la consecución de la mejora continuada en materia de calidad. Por último, los costes de calidad en que se incurra dependerán del diseño y estructura de las actividades implantadas en la empresa para alcanzar un determinado nivel de calidad, y en última instancia el objetivo del cero defectos. En tal diseño, será especialmente necesario revelar las interacciones que

existan entre las distintas categorías de actividades relacionadas con la calidad.

La consecuencia de este maridaje ABM-Gestión costes calidad, resulta evidente: La idoneidad de construir e implantar un modelo ABM que responda adecuadamente a la gestión actual de costes de la calidad, proporcionando la información necesaria para lograr la mejora continuada de calidad y reducir los costes asociados con ella. Asimismo, la implantación del T.Q.M. (Total Quality Management) posibilitará usar variables no financieras para la medida y control de los costes de calidad, incluyendo el coste de actividades ineficientes⁷.

- III. En relación a la aplicabilidad estratégica de los sistemas ABC&M, algunos de los autores más relevantes en esta línea de investigación, no han dudado en reconocer la enorme ventaja que la implantación de una contabilidad por actividades supone para la obtención de información de carácter estratégico, incorporable en los informes suministrados por la contabilidad de dirección estratégica. El análisis y medida de las actividades, preconizado por el ABM, puede ser aplicado sobre actividades futuras o potenciales, de forma que se evalúe el impacto de tales acciones si se llegan a realizar; disponiéndose así de una valiosa herramienta en los procesos de reestructuración de las actividades de la organización, así como en los de diseño de procesos y productos.

En efecto, podemos admitir, de acuerdo con el profesor Blanco Ibarra (1993), la potencialidad estratégica de los modelos ABC/ABM, en tanto el ABC es capaz de constituir un verdadero centro de I&D para el estudio y racionalización de actividades que potencialmente puedan coexistir con las actuales o eliminarlas. Asimismo, los sistemas ABC/ABM pueden proporcionar información valiosa relacionada con los tres frentes estratégicos (coste, calidad, flexibilidad) que de forma conjunta debe afrontar hoy la empresa en su camino hacia la excelencia. Tal información no es suficiente para la planificación estratégica, ni para resolver todos los problemas que pueda presentar la empresa en el entorno actual, pero ciertamente sí que será de gran ayuda, sobre todo en dos aspectos: En primer lugar, para ver si las decisiones tomadas en beneficio de uno de estos tres objetivos, no va en perjuicio de otro; y en segundo lugar, para observar las mejoras continuadas que se estén realizando en aras de los objetivos marcados.

En resumen, la metodología ABC/ABM puede ser aplicada desde una perspectiva estratégica, incorporándose entonces en el ámbito de la contabilidad de dirección estratégica, siendo en este contexto donde

quizás se demuestra la mayor capacidad informativa de esta técnica de contabilidad de gestión.

- IV. En cuanto a la posible complementariedad entre los sistemas ABC&M y el *Target Costing*, recordemos que éste último, requiere de un conjunto de métodos para llevar a cabo las etapas que implica su aplicación. En concreto, deberán arbitrarse diversos procedimientos que permitan: Detallar los términos de la ecuación base, determinar los costes derivados y costes permitidos o costes meta de los distintos elementos del producto, comprender los excesos de coste y detectar las formas de alcanzar los costes meta y, establecer las condiciones organizativas que favorezcan el logro de los resultados objetivo señalados. Para ello, es necesaria la colaboración de los departamentos de marketing, I+D y contabilidad de gestión, a fin de disponer de información interna y externa sobre las necesidades de los consumidores y el mercado, así como, sobre las relaciones causales de los costes del producto y su valoración.

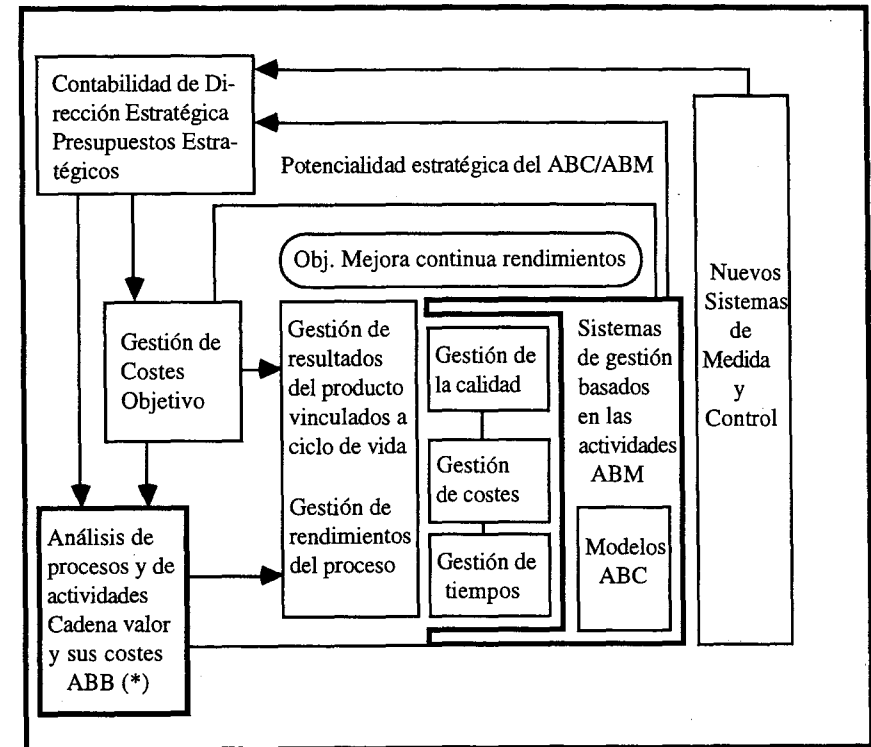
En nuestra opinión, la metodología ABC/ABM se acomoda de forma natural para responder a estas últimas necesidades informativas sobre los costes, al fundamentarse en la relación de causalidad entre factores-actividad-producto y permitir el análisis de las actividades potenciales y el cálculo de su impacto en caso de llevarlas a cabo. Por lo tanto, consideramos que el ABC/ABM manifiesta, una gran capacidad en este terreno, tanto para la valoración de los costes del nuevo producto como para el control de los mismos en la fase de investigación y desarrollo.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Las nuevas herramientas de contabilidad de gestión pueden conjugarse en un compacto sistema de contabilidad de gestión en virtud de la potencial compatibilidad existente entre ellas. La clave la ofrece la nueva representación de la empresa que ofrece el análisis de las actividades de los sistemas ABC&M, el cual suministrará información de cómo las actividades se están realizando y cómo los recursos se están empleando, que puede ser útil para diferentes propósitos: para el cálculo de los costes de los productos u otros objetos de coste (familias de productos, clientes, segmentos de mercado, etc.) y su control, para gestionar mejorando continuamente el proceso, para la presupuestación e incluso, para el diseño y reingeniería organizativos.

La creciente automatización y complejización de las empresas actuales ha requerido de nuevas herramientas de cálculo y análisis de los costes y de

nuevas técnicas de contabilidad de gestión, que no invalidan a las que ya existían, sino que las mejoran o perfeccionan, a fin de solucionar las posibles



(*) ABB: Activity Based Budgeting (Presupuestación basada en actividades)

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO 1
Interrelaciones del nuevo instrumental de
Contabilidad de Gestión

insuficiencias que los sistemas convencionales pueden ir presentando conforme se pone de manifiesto el proceso de cambio actual en la empresa. En definitiva, no se trata de una sustitución completa de tradicionales por nuevos instrumentos de contabilidad de gestión, sino que las condiciones específicas de cada organización, en cuanto a su entorno productivo, su

sistema de dirección y su estructura; determinarán la configuración del sistema de contabilidad de gestión más adecuado en cada caso. Sin embargo, la mejora en la bondad de la información obtenida con el nuevo instrumental de contabilidad de gestión, en aquellas empresas que lo han implantado; traducida en muchos casos en mejores actuaciones gerenciales, nos invita a reflexionar si en empresas reacias a acometer el actual proceso de cambio organizacional, pero que se encuentran inmersas en un entorno de creciente competencia, no sería recomendable la implantación de modernos sistemas de contabilidad de gestión como elemento propulsor del cambio.

NOTAS

¹ Diversos estudios empíricos, como el de la American Society for Quality Control (ASQC) o el realizado por Viota (1986) en Italia, revelan que los costes de la calidad pueden llegar a representar hasta un 10% de las ventas netas o un 18% del coste total del producto.

² En este sentido, la Asociación española para el Control de calidad (1991), advierte que una adecuada gestión de los costes de la calidad lleva consigo un ahorro en los gastos de la empresa, y por tanto, un aumento de sus beneficios.

³ Se entiende por costes de prevención, aquellos en los que se incurre para poder implantar y mejorar el sistema de calidad; por costes de evaluación, aquellos originados por la implantación y desarrollo de las actividades tendentes a comprobar que se está obteniendo la calidad especificada; por costes de errores internos, aquellos originados por los productos y servicios que no cumplen con los requisitos de calidad establecidos y que son detectados durante el proceso de evaluación y antes de su entrega al cliente y, por costes de errores externos, aquellos originados por productos y servicios que no cumplen los requisitos de calidad establecidos y que se detectan después de su entrega a los clientes. Todos estos costes se pueden localizar en cualquiera de los centros de responsabilidad existentes en la organización, e involucran tanto a materiales, como a mano de obra directa, equipos productivos y al resto de los costes indirectos.

⁴ La curva representativa del Coste total de calidad es, tradicionalmente y en base al modelo de costes óptimos, aquella en la que existe un óptimo al que la empresa debe tender, determinado por las curvas de costes de conformidad y no conformidad. Sin embargo, se ha observado que los procesos de mejora y prevención están sometidos a una eficacia del coste cada vez mayor, en base a lo cual, la curva representativa del coste total de calidad es concebida como aquella en la que el óptimo de calidad supone "cero defectos".

⁵ Tomaremos como punto de referencia la definición propuesta por el CAM-I (Consortium for Advanced Management International) en su programa de investigaciones en gestión empresarial AMS (Advanced Manufacturing Systems): El Coste Objetivo es un conjunto de métodos de gestión empresarial y de herramientas que, a lo largo de las fases de concepción preliminar y de concepción detallada de un nuevo producto, tiene los siguientes objetivos: Asignar unos "costes objetivo" para los componentes de dicho producto; identificar las tareas necesarias para lograr esos costes objetivo; y, establecer un referencial que garantice, en las posteriores fases de industrialización y de producción, que el nuevo producto cumplirá los objetivos de beneficios que se le han asignado, y esto a lo largo de todo su ciclo de vida.

⁶ En este sentido, recientemente, el profesor R. Tamminen (CIMA, 1995, p. 5) ha destacado el hecho de que las firmas finlandesas más prósperas han adoptado características de los sistemas ABM y del TQM, añadiendo indicadores no financieros, para la medida de la ejecución o "performance".

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS, A.E.C.A. (1990): *El Marco de la Contabilidad de Gestión*. Documento núm. 1 de Principios de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid.
- ATKINSON, J. H; HORNGREN, G.; TROXEL, R. B.; MUNDT, B. y WINCHELL, W. (1991): *Current trends in cost of quality: Linking the cost of quality and continuous improvement*. N.A.A., KPMG Peat Marwick.
- BERLINER, C. y BRIMSON, J. (1988): *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*. Harvard Business School Press.
- BLANCO IBARRA, F. (1993): *Contabilidad de Costes y de Gestión para la excelencia empresarial*. Deusto. Bilbao.
- BROMWICH, M. (1986): *Research and current issues in management accounting*. Pitman Publishing, Londres.
- BROMWICH, M. (1990): "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategic in competitive markets". *Accounting, Organization and Society*, núm. 3, Enero, pp. 27-46.
- BROMWICH, M. y BHIMANI, A. (1991): "Strategic Investment Appraisal". *Management Accounting*. Marzo, pp. 45-48.
- CAMPANELLA, J. (1992): *Principios de los costes de la calidad*. Díez de Santos, Madrid.
- COOPER, R. (1989): "Los métodos tradicionales de costes están quedando obsoletos". *Harvard Deusto Business Review*, Tercer trimestre.
- COOPER, R. (1990 a): "ABC: A need, not an option". *Accountancy*, September, pp. 86-88.
- COOPER, R. (1990 b): "Five steps to ABC Systems design". *Accountancy*, November, pp. 78-81.
- COOPER, R. (1990 c): "Cost Classification in Unit-Based and Activity Based Manufacturing Systems". *Journal of Cost Management*, otoño 1990, pp. 78-80.
- COOPER, R. y KAPLAN, R.S. (1988): "Measure Cost Right: Make the Right Decisions". *Harvard Business Review*, septiembre-octubre, pp. 96-105.

- COOPER, R. y KAPLAN, R.S. (1991 a): *The design of cost management systems*. Prentice Hall, Englewood Cliffs (New Jersey).
- COOPER, R. y KAPLAN, R.S. (1991 b): "Profit Priorities from Activity-Based Centers". *Harvard Business Review*, May-June, pp. 130-135.
- DEGLAIRE, J. N. y DUMAREST, L. (1994): "Cómo garantizar la rentabilidad de los nuevos productos". *Harvard Deusto Business Review*. Febrero, nº 60, pp. 60-67.
- DUCHY, J. M. (1988): *Hacia el Cero Defectos en la Empresa*. Tecnología de Gerencia y Producción. Price Waterhouse. Madrid.
- EDMONDS, T.; TASY, B. y LIN, W. (1989): "Analyzing Quality Costs". *Management Accounting*, noviembre.
- FERNANDEZ FERNANDEZ, A. (1993, a): "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión: una propuesta delimitadora", incluido en *Cuestiones actuales de Contabilidad de Costes*, coordinado por A. Sáez Torrecilla. McGraw-Hill, Madrid, pp. 51-66.
- FERNANDEZ FERNANDEZ, A. (1993, b): "Análisis, medida y control de los costes de calidad", incluido en *Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española*, coordinado por E. Castelló. AECA. Madrid, pp. 305-337.
- FERNANDEZ FERNANDEZ, A. (1994): "Situación actual y perspectivas futuras en contabilidad de gestión", incluido en *Elementos de Contabilidad de Gestión*, coordinado por J. Lizcano. AECA, Madrid, pp. 55-76.
- FERNANDEZ, A.; MUÑOZ, C. y TEXEIRA, J. (1994): "Gestión de los costes de calidad y ABM", *Partida Doble*. Núm. 47, julio-agosto, pp. 50-56.
- FOSTER, G. y HORNGREN, CH. (1988): "Flexible Manufacturing Systems: Cost Management and Cost Accounting implications". *Journal of Cost Management*, otoño, pp. 16-24.
- HARRINGTON, H. J. (1990): *El coste de la mala calidad*. Díez de Santos, Madrid.
- HOWELL, R. y SOUCI, S. (1987): "Operating controls in the new manufacturing environment". *Management Accounting*. Octubre.
- HUTHWAITE, B. y SPENCE, G. (1989): "The power of cost measurement in new product development". *National Productivity Review*, verano.
- INNES, J. y MITCHELL, F. (1990): "Activity-Based Costing Research". *Management Accounting*, Febrero, pp. 22-26; y Mayo, pp. 28-29.
- INNES, J. y MITCHELL, F. (1991): *Activity based cost management: a case study of development and implementation*. CIMA, Londres.

- JOHNSON, T. (1988): "Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting". *Management Accounting*, June, pp. 23-30.
- JHONSON, T. (1992): "It's time to stop overselling activity-bases costing". *Management Accounting*, septiembre.
- JHONSON, T. y KAPLAN, R. (1988): *La Contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Plaza y Janés. Barcelona.
- KAPLAN, R. (1990): "Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Environments", incluido en *Measures for Manufacturing Excellence*, editado por R. Kaplan. Harvard Business School Press, Boston, pp. 15-62.
- KEEGAN, D.; EILER, R. y JONES, CH. (1989): "Are your performance measures obsolete?". *Management Accounting*, junio.
- LAMMERT, T. y EHRSAM, R. (1987): "The human element: the real challenge in modernizing cost systems". *Management Accounting*, julio, pp. 32-37.
- LEBAS, M. (1993): "Management Accountant: A New Breed is Being Born". *III Congreso Internacional de Costos y I Congreso nacional de ACODI*. Madrid.
- MC NAIR, C.; MOSCONI, W. y NORRIS, T. (1988): *Meeting the technological challenge: cost accounting in a JIT environment*. N.A.A. Serie Bold-Step. New Jersey.
- MONDEN, Y. y SAKURAI, M. (1992): *Métodos japoneses de contabilidad. Contabilidad de Gestión en el nuevo entorno industrial*. Volumen I. Productivity TGP-Hoshin. Madrid. Edición inglesa, Japanese Management Accounting, Productivity Press, 1989.
- ROMANO, P. L. (1987): "Measuring, Planning and Controlling Quality Costs". *Management Accounting*, Abril.
- ROTH, H.P. y MORSE, W. J. (1987): "Why Quality Costs Are Important". *Management Accounting*, noviembre.
- SAEZ TORRECILLA, A. (1993): "El modelo ABC desde la perspectiva europea", incluido en *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*. McGraw-Hill, Madrid, pp. 223-244.
- SAEZ, A.; FERNANDEZ, A. y GUTIERREZ, G. (1994): *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Volumen 2. McGraw-Hill. Madrid.
- SHANK, J. y GOVINDARAJAN, V. (1989): *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*. Richard Irwin, Illinois.

- SHIELDS, M. y YOUNG, S. (1991): "Product life cycle cost management". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, otoño, pp. 39-52.
- SIMMONDS, K. (1981): "Strategic Management Accounting". *Management Accounting*, Abril.
- SUSMAN, G. (1989): "Product life cycle management". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, verano, pp. 8-22.
- TURNEY, P. (1992): "Activity-Based Management". *Management Accounting*, invierno.
- TYSON, T. (1987): "Quality and Profitability". *Management Accounting*, noviembre, pp. 38-43.
- WHEELWRIGHT, S. y CLARK, L. (1992): "Creating project plan to focus product development". *Harvard Business Review*, marzo-abril.
- YOSHIKAWA, T.; INNES, J.; MITCHELL, F. y TANAKA, M. (1993): *Contemporary cost management*. Chapman & Hall. Londres.