

EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO CIENCIA CONTABLE

MSc. Aydil Orama Véliz¹ , MSc. Mayra Quesada Guerra² .

*1. Universidad de Matanzas, Autopista A Varadero Km 3½
Matanzas, CP 40100, Cuba.*

*2. Universidad de Matanzas, Autopista A Varadero Km 3½
Matanzas, CP 40100, Cuba.*

Resumen.

Una de las herramientas más importantes para la toma de decisiones empresarial es la aplicación de un sistema de gestión, que integre costeo, dirección y presupuestación. El Presupuesto Basado en Actividades (*ABB*), Costo Basado en Actividades (*ABC*) y Dirección Basada en Actividades (*ABM*), son productos finales de todo un proceso evolutivo en las ciencias económicas que han surgido por la necesidad de aportar fluidez, exactitud y claridad en la información contable. La presente investigación se desarrolló con la finalidad de estudiar la evolución de la Contabilidad de Gestión y su aporte a la sociedad como ciencia formadora de tecnologías modernas y eficientes, a partir de los diferentes criterios de autores nacionales e internacionales que abordan estas temáticas.

Palabras claves: Presupuesto; Costo; Gestión; Ciencia; Tecnología; Sociedad.

Introducción.

El mundo actual se caracteriza por estar en constante variación y ser el punto de convergencia de complejos procesos como: globalización e internacionalización de los mercados, creciente incertidumbre del entorno, aumento notable de la competencia y de una demanda cada vez más selectiva, utilización de la calidad como estrategia competitiva de diferenciación, incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado y predicción y control de los presupuestos.

Todo esto ha conllevado a que las empresas alcancen una nueva cultura organizativa tratando de adaptarse a las nuevas condiciones que les rodean con el fin de aumentar sus posibilidades comerciales. En la medida que esto ocurre en su exterior, en su interior suceden cambios importantes con la misma velocidad, tanto en las estructuras organizativas, como en las de dirección.

Nuevas técnicas y herramientas logran sustituir a las ya tradicionales, en aras de establecer el máximo de eficiencia en la gestión empresarial. Para ello se introducen nuevas tecnologías encaminadas a fortalecer internamente a la organización, con respecto al entorno y a las exigencias de los clientes.

A finales de la década de los 80, tomó auge el Sistema de Costos, Presupuestos y Gestión basado en Actividades (*ABC/ABB/ABM*), sobre todo en Europa y el Norte de América. En este sentido puede señalarse, que es un sistema de gestión diferente a los ya conocidos; que ha tenido como antecedente a la Contabilidad Financiera y de Costo y que aunque posee elementos de estos sistemas anteriores, muestra ventajas ya probadas en empresas que desean ser líderes en el mercado.

En tal sentido, la investigación actual es una estrategia que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando disímiles fuentes de evidencias, con el fin de explicar lo observado y teniendo en cuenta toda su complejidad. Precisamente con el

objetivo de comprender el surgimiento de la Contabilidad de Gestión se realiza el presente artículo que hará un análisis de su nacimiento como ciencia contable enfocada principalmente a aportar eficiencia en las empresas y como consecuencia satisfacción social.

Desarrollo.

Conceptualización de Ciencia, Tecnología y Sociedad.

Se puede decir que la ciencia tuvo muchos precursores en la antigüedad, pero sólo como institución social se reconoce hacia el Siglo XVII y posteriores. En ella se han desarrollado métodos desde la contemplación en las primeras etapas y con el apoyo del razonamiento y la observación hasta la racionalidad apoyada en el descubrimiento y la experimentación, para lo que fue necesario la sociedad y el hombre como un ente primordial, que con la ayuda de la tecnología lograron un desarrollo paulatino de la misma, como se muestra en la Figura 1.

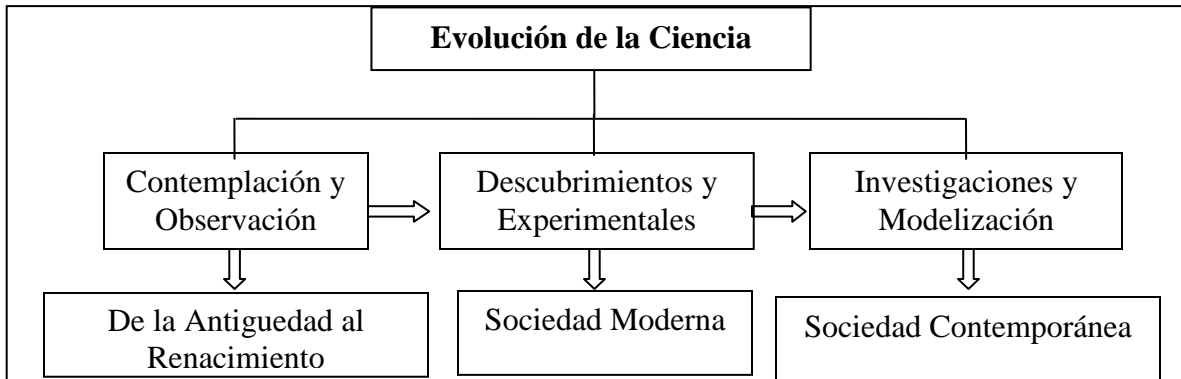


Figura 1. Evolución de la ciencia. Fuente: elaboración propia a partir de la literatura consultada, (2009).

La ciencia contemporánea juega un rol fundamental al ocuparse de la naturaleza y orientar de forma general las investigaciones a través de un conjunto de modelos, teorías, leyes, tecnologías, experiencias y habilidades, que están creadas por el hombre con el fin de explicarlas y manipularlas; por lo que se puede deducir que la ciencia constituye una tradición de la acumulación de conocimientos, utilizando resultados precedentes que se encuentran en constante modificación.

Es necesario acotar que a lo largo de la historia universal han existido autores que expusieron sus criterios sobre la ciencia como se plantea a continuación en la Tabla 1.

Autores	Concepto de Ciencia
Núñez, (1999)	Actividad social institucionalizada y orientada a la producción, difusión y aplicación de conocimiento.
Ramos, (1996)	Modo socialmente organizado, sustentado, sistematizado y conciente realizado por determinados individuos y grupos de producción y conocimientos.
<i>Marx y Engels</i> (1963)	Formas de actividad en la que intervienen el desarrollo de las fuerzas productivas humanas.

Tabla 1. Concepto de ciencia definido por diferentes autores. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Por su parte la sociedad ha recibido también su conceptualización. Según *Pacey* (1990), la sociedad es el campo de las relaciones subjetivas o sea las relaciones humanas de comunicación y por lo tanto también la totalidad de los individuos entre los que existen estas relaciones.

Varias han sido igualmente las conceptualizaciones del término tecnología.

Según *Sábato y Mackenzie* (1982), la tecnología se define a través de la noción de paquetes al que subyace el carácter de sistema de conocimientos que conforman la tecnología. Por otra parte, *Price* (1980), expresa que la tecnología es aquella investigación cuyo producto principal es, no un artículo, sino una máquina, un medicamento, un producto o un resultado de algún tipo y *Pacey* (1990), la define como una práctica social¹.

En el corazón de la civilización contemporánea se encuentra la tecnología moderna (ciencia intensiva) Núñez (1994), que ha traído consigo alteraciones en los ámbitos económicos que provocaron patrones de consumo. En lo político, influyó en la extensión de la vida interna de las personas y en lo psicosocial, trayendo consigo transformaciones en la reproducción humana.

En correspondencia con dicha cuestión se esquematizan los procesos sociales relevantes por su influencia en la interrelación ciencia-tecnología-sociedad en la Figura 2.

¹Tomado de Prado Chaviano, E., 2009. *Diseño de puestos de trabajo y evaluación del desempeño por competencias laborales como necesidad técnica y social*. Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas, (Cuba).

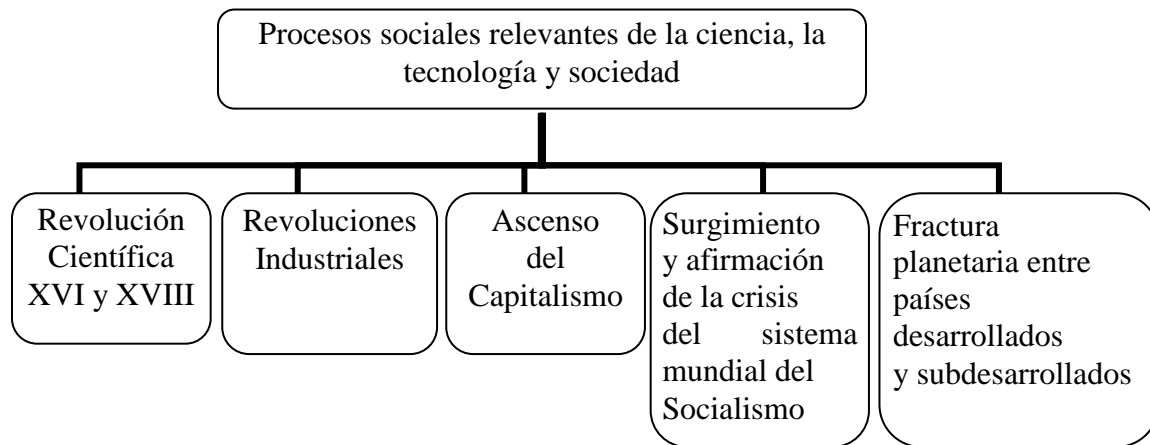


Figura 2. Procesos sociales relevantes de la ciencia, la tecnología y la sociedad. Fuente: Prado, (2009).

1. **Revolución Científica:** se desarrolló entre los siglos XVI y XVII. En este período se origina la ciencia moderna que desencadenó procesos de institucionalización y profesionalización de la práctica científica, así como el impulso al desarrollo conceptual metodológico que traería arraigado notables efectos sobre la ciencia y su relación con la sociedad.
2. **Revoluciones Industriales:** la acompañan profundos cambios tecnológicos (conducta, aproximación creciente con las ciencias) desplegando un paradigma intensivo en el consumo de conocimientos.
3. **El ascenso del capitalismo:** tuvo su dominio planetario afirmado pasada la crisis del Socialismo Europeo, donde se asociaron como elementos claves las fuerzas productivas y las relaciones de producción acompañadas del consumo y los modelos de desarrollo que preconiza.
4. **Surgimiento, afirmación y crisis del sistema mundial del socialismo:** sus esfuerzos y éxitos en el campo de la ciencia y la tecnología demandaron del capitalismo en el contexto de la guerra fría respuestas y ajustes para escalar peldaños en la competencia económica entre estos dos sistemas. La existencia del socialismo ha sido un hecho social fundamental para explicar el desarrollo científico técnico.
5. En cuanto a la fractura planetaria entre países desarrollados y subdesarrollados es necesario apuntar que la mayor parte de la riqueza mundial se concentra en un grupo reducido de países con un enorme poder en las relaciones internacionales que se apoyan en el dominio de la ciencia y la tecnología.

Por otra parte, la ciencia vista desde la arista de la organización institucional, ha atravesado tres grandes fases:

- Fase I, Amateur (1600-1800): en la que la ciencia aprendió mucho de la técnica, uno de los ejemplos más notables fue la Primera Revolución Industrial (1780), obra de artesanos hábiles, que colocó las bases de la moderna sociedad capitalista.
- Fase II, Académica (1800-1940): en este período se trata de una actividad profesional que exige mayor formación técnica y se asocia a una creciente especialización. El trabajo científico se desarrolla fundamentalmente en las universidades con carácter esencialmente básico, la formación de miembros se convierte en una tarea organizada, se aceptan fondos públicos pero se difunde a ultranzas la autonomía de la ciencia, y se consolida su imagen que frecuentemente encuentra su expresión en la filosofía de la ciencia de raíz positivista y sociología funcionalista, aparecieron las funciones de investigación y postgrado como actividades sustantivas de las universidades.
- De 1860-1910 se desarrolla la Segunda Revolución Industrial centrada en la aparición de nuevas fuentes de energía derivadas del petróleo y la electricidad, al término de la primera guerra mundial se despliegan nuevas industrias, químicas, eléctricas, automotriz y nuevas técnicas racionalizadoras del trabajo así como cadenas de montaje, ensamblaje en línea, y producción en serie derivados de la filosofía laboral tayloriana. Alrededor de esto se genera la sociedad del consumo donde la producción y la productividad se elevan mucho más y la conquista del mercado se hace más difícil, lo que conduce a las fórmulas hoy conocidas como Marketing, Publicidad y Ventas a plazos.

También se crearon en muchos países capitalistas las primeras organizaciones gubernamentales para la difusión, coordinación y desarrollo de la investigación científica. Precisamente la intervención gubernamental alrededor de la Segunda Guerra Mundial y durante la llamada Guerra Fría se reflejaba el reconocimiento creciente del papel de la ciencia y la tecnología en el desarrollo social. El proyecto *Manhattan* se orientó a la bomba atómica, donde se ejemplificaba la nueva era que se abría ante la ciencia, megaproyectos orientados a fines prácticos, trabajos multidisciplinarios, gran complejidad organizacional y cuantiosos recursos.

Fase III, Profesional (1940): ya en los años 50 se comienza a consolidar en los países industrializados una interrelación ciencia – tecnología – producción, inédita hasta entonces, en su proceso la ciencia ocupa un papel dinamizador fundamental, incorporándosele activamente a la producción. A este proceso la tradición marxista lo denominó Revolución Científico Técnica, donde se incorporan a la producción la actividad de investigación y desarrollo y sus costos integran el costo productivo.

En los finales de los años 60 y principio de los 70 aproximadamente, se desencadena la Tercera Revolución Industrial, proceso vinculado a la crisis mundial capitalista, caracterizada por el estancamiento económico y la inflación. Los pilares de esa

revolución se habían forjado en los años 40 y 50 (son los casos de la computación, energía nuclear, y los descubrimientos básicos sobre el código genético) mientras que a finales de los 60 las industrias de productos químicos y metalmecánica habían perdido intensidad y decrecía la productividad, lo que acompaña una ardua labor en aras de rescatar el dinamismo de la industria a través de la innovación tecnológica. De esta forma se consolidó un nuevo paradigma cuyas áreas fundamentales eran la biotecnología, nueva base energética, ramas de la electrónica, computación y telecomunicaciones, bajo este nuevo patrón existieron países líderes como Estados Unidos, Francia, Japón e Inglaterra quienes a los inicios de los 90 controlaron el 85% de la producción del sector electrónico, lo que precede a un avance sustancial de un nuevo paradigma tecnológico. A continuación se muestran las características de este nuevo paradigma:

- Creciente rol de innovación tecnológica
- Creciente demanda de la información y nuevos conocimientos
- Gran demanda de investigaciones aplicadas
- Tendencia a la comercialización del nuevo conocimiento
- Auge de la transnacionales de la economía mundial y participación creciente de los Estados y las empresas transnacionales.

Dichos cambios arrastran impactos de carácter:

1.Productivo – Económico: se observa a través de las formas de organización del trabajo, gestión de administración pública y las interrelaciones humanas, entre otras. En consecuencia con esto la formación de personas altamente calificadas y el robo de cerebros se convierte en acciones priorizadas por Estados y empresas.

2.Militar: cada vez se hace más sofisticada una parte importante del presupuesto de las naciones que se destinan a la defensa, desarrollándose así el armamento militar.

3.Ambientales: el daño al medio ambiente que genera la tecnología pone en peligro la supervivencia humana.

4.Político: las transformaciones ocurridas han recorrido tres fases fundamentales.

- Política científica: inspirada en los modelos de los tiempos bélicos donde prevalecen muchos recursos y grandes programas con un enfoque lineal optimista y el predominio del gasto de investigación y desarrollo militar.
- Políticas para la ciencia y la tecnología: se enfatiza en el binomio ciencia-tecnología y se le da prioridad a las ciencias duras y a las ingenierías, se estimula la investigación y el desarrollo industrial.

- Políticas de innovación o sistemas nacionales de innovación: se impone la articulación de las distintas agencias y se desarrollan redes de colaboración.

En tanto la tecnología según *Pacey* (1990), tiene tres dimensiones:

1. Técnica: en las que se muestran los conocimientos, capacidades, destrezas técnicas y productos obtenidos.
2. Organizativa: donde se muestran las políticas administrativas, aspectos de mercado economía e industria.
3. Ideológico-cultural: con finalidades y objetivos que aprecian sistemas de valores y códigos éticos.

Desde el punto de vista de los elementos a los que se vincula los conocimientos tecnológicos estos se pueden clasificar de la siguiente forma:

Incorporados en objetos *hardware*, incorporados en registros *software*, incorporados en el hombre *humanware*, y los incorporados en instituciones *orgware*, mientras que desde la fase o el momento histórico en que ellos se aplican se pueden clasificar en: tecnología del producto, donde se observan un conjunto de normas y especificaciones relativas a la composición, diseño mecánico; tecnología de proceso, en la que aparecen condiciones, procedimientos, detalles para combinar insumos, recursos humanos y activos fijos tangibles; tecnología de distribución, donde aparecen normas y procedimientos sobre las condiciones de embalaje, almacenaje, entre otras; y tecnología de consumo, en lo concerniente sobre la forma o proceso de utilización del bien o servicio.

En las últimas décadas ha existido un desarrollo vertiginoso en la economía y las sociedades. Estudios realizados por la UNESCO demuestran que las condiciones científico técnicas y de competitividad que dominaban el mundo tienen lugar principalmente en los países desarrollados que han presentado un mejor posicionamiento dentro del contexto mundial y el resto se encuentra marginado.

Como parte del contexto mundial y en las circunstancias actuales comienzan a manifestarse elementos que evidencian la inserción de una crisis financiera mundial donde la problemática es afrontada por todos los países, esto desencadena desestabilizaciones en los puestos de trabajo, competitividad y exigencia no solo de altos estándares de calidad sino también del respeto a los ámbitos ambientales desde la perspectiva del desarrollo y manifestándose como factor preponderante la captación de utilidades con las inversiones existentes.

Por supuesto los países del tercer mundo no están ajenos a esto, por eso Cuba se mantiene con una estrategia de mejora continua sobre bases sustentables minimizando sus costos y gastos y maximizando los ingresos. En este sentido la ciencia, la tecnología y la sociedad son sus principales pivotes con la generación de conocimientos, procesos y

transformaciones de las ideas hasta la puesta en práctica de soluciones que permitan viabilizar la obra económica social.

Evolución de la Contabilidad de Gestión.

“La Contabilidad es una ciencia en constante evolución, basada en conocimientos razonados y lógicos, que tienen como objetivo fundamental registrar y sintetizar las operaciones financieras de una entidad e interpretar los resultados²”.

La Contabilidad es una actividad tan antigua como la propia Humanidad. Existen indicios de su práctica desde hace muchos siglos atrás. 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.

También existe constancia de la existencia de teneduría de libros en China, durante la dinastía *Chou* de 1256 a 1122 antes de nuestra era, con el objeto de registrar el origen y destino de los impuestos recaudados por el gobierno imperial.

El primer estudio riguroso sobre Contabilidad lo realizó *Fray Luca Pacciolli* en el Siglo XV, que recogió en su tratado *Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* (publicado en Venecia, Italia, en 1492), el sistema contable de la partida doble, que se creó como un modo de registrar las operaciones mercantiles y no como ayuda para la toma de decisiones. El trabajo de *Pacciolli* supuso un hito en la Contabilidad Financiera y trazó las pautas para el posterior desarrollo de la Contabilidad de Gestión (Gutiérrez, 2005).

La historiografía contable anglosajona solía datar el nacimiento de la Contabilidad de Costos hacia el final del Siglo XIX o principios del XX (*Kaplan y Johnson*, 1988 y *Fleischman y Parker*, 1991). Según *The Academy of Accounting Historians*, no se puede hablar de la misma como disciplina contable hasta 1885, aunque esto no significa que anteriormente no existieran intercambios comerciales que conllevaran a registros contables.

Antes del Siglo XIX las transacciones tenían lugar en el mercado entre un propietario (empresario, proveedores de materia prima y clientes) donde la eficiencia para el empresario se limitaba a obtener más dinero de las ventas que el que debía pagar a sus proveedores.

²Tomado de Quesada Guerra, M., 2007. *Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar Mario Muñoz Monroy, a partir de un estudio de variable*. Tesis presentada en opción al Título de Master en Administración de Empresas, Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas, (Cuba). pp. 6.

Según *Kaplan y Johnson* (1988)³, los orígenes de la Contabilidad de Costos pueden hacerse coincidir con la emergencia de las empresas gestionadas jerárquicamente a comienzos del Siglo XIX, durante la Segunda Revolución Industrial. En ese período se desarrollaron las primeras medidas de control interno, como el costo por unidad de producto en las distintas etapas del proceso de producción en las fábricas textiles.

Estos autores distinguen cuatro períodos fundamentales en la evolución de la Contabilidad de Costos desde 1885 hasta los años de 1930 según se muestra a continuación en la Figura 3.

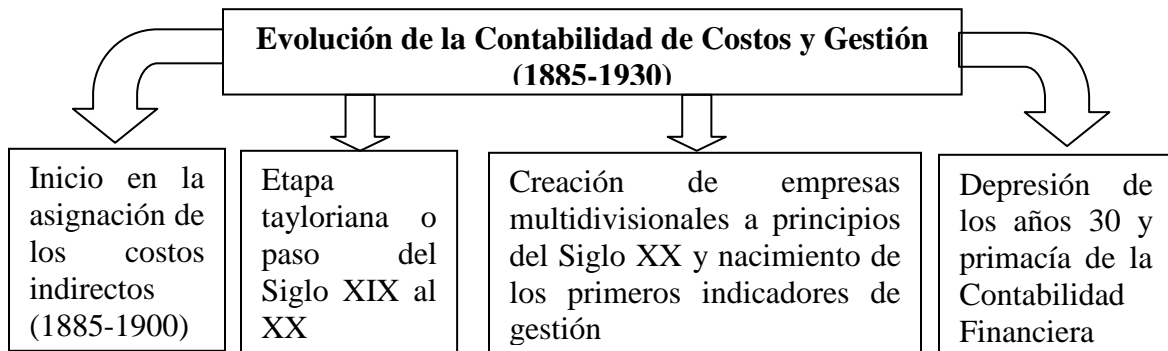


Figura 3. Períodos fundamentales en la evolución de la Contabilidad de Costos y Gestión de 1885 a 1930. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

En el primer período *Kaplan* (1984), analizó la evolución de la Contabilidad de Costos señalando su relevancia respecto a la competitividad industrial en las últimas décadas del Siglo XIX, como consecuencia de las demandas impuestas por el nacimiento del ferrocarril y la industria del acero. Sin embargo, las medidas industriales adoptadas, como el costo por libra o por milla, no eran relevantes para las actividades de compra, almacenaje y venta.

En su lugar, se comenzaron a usar otras medidas como el margen bruto y el ratio de rotación de *stocks*⁴ para evaluar la rentabilidad y rapidez con que las mercaderías adquiridas se transforman en ventas, con la característica común de medir la eficiencia en la que los recursos eran convertidos en ingresos por ventas o en productos terminados.

Los sistemas de Contabilidad de Costos se centraron en aquellos que se podían medir fácilmente, tales como los materiales y la mano de obra asignadas al producto.

³Tomado de Gutiérrez Hidalgo, F., 2005. *Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión (1885-2005)* [on-line], descargado: septiembre 16 del 2008, Sevilla, (España), disponible en: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf, pp.104.

⁴Como sustantivo significa existencias, *in stock*: en existencias. Como verbo transitivo se emplea en el comercio, acompañado del verbo have, have stocks: tener en existencias. Diccionario bilingüe Español/Inglés-Inglés/Español © 2007 C. Langenscheidt KG Berlin and Munich. Microsoft Encarta (2007).

En el transcurso del Siglo XIX al XX (considerado como segundo período) la mayor complejidad de los procesos de las empresas supuso un nuevo reto para los sistemas de Contabilidad de Costos. En dicha etapa alcanzó auge la Teoría de *W. Frederick Taylor*.

Según Gutiérrez (2005) dicha teoría consistió en rediseñar el flujo de materiales y descomponer los procesos complejos de trabajo en una secuencia de procesos simples y controlables.

Se desarrollaron estándares detallados y fiables referentes al grado de uso de los materiales y mano de obra, para pagar a los operarios sobre una base de trabajo por pieza científicamente determinada expresando interés sobre todo en la eficiencia de los trabajadores.

De esta forma se ampliaron los estándares cuantitativos para formar un costo de la mano de obra por hora y un costo de materiales por unidad que pudieran ser desarrollados para estudiar los procesos de producción. De esta forma, el costo de materiales y mano de obra podía ser previsto (estándar) y posteriormente comparado con los costos reales.

En las primeras décadas del Siglo XX surgieron sistemas sofisticados para registrar y analizar las desviaciones de los costos reales respecto de los previstos; conocida como Contabilidad Estándar.

Durante la creación de empresas multidivisionales a principios del Siglo XX, un papel protagónico en el desarrollo de la Contabilidad de Costos lo tuvo la Compañía *DuPont Powder*, que se constituyó en 1903, a partir de una unión de empresas familiares independientes, dando lugar a una forma corporativa nueva e interesante.

Los directivos se enfrentaron a nuevos problemas: 1) coordinar las distintas actividades de producción y marketing, y 2) decidir la asignación más ventajosa de capital entre las distintas actividades.

Por esto diseñaron sistemas de operación y presupuestación capaces de coordinar las actividades y asignar los recursos a sus grupos operativos. Pero la innovación más relevante para Gutiérrez (2005), fue la medida del Retorno Sobre la Inversión (*ROI*), indicador que fue utilizado como ayuda para orientar la asignación de capital a las divisiones, primando las más rentables.

También en este período nacieron otras empresas multidivisionales como la *General Motors*, que tenían como característica común no poder ser gestionadas desde un único centro de decisión. Para entonces era necesario distribuir responsabilidades entre los directivos de las distintas divisiones; así 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.

Esta información se utilizó con tres propósitos fundamentales: 1) analizar la eficiencia potencial de los procesos, 2) comparar la eficiencia real con la potencial (siendo este el antecedente del sistema de presupuestos flexibles), y 3) simplificar la tarea de valoración de inventarios necesarios para los informes financieros.

Los avances de principios del Siglo hicieron que *Clark* (1923), identificara las siguientes funciones básicas de la Contabilidad de Costos:

- Ayudar a determinar el precio satisfactorio de los bienes vendidos y a precisar un límite mínimo en las disminuciones de estos precios.
- Controlar el inventario para detectar posibles pérdidas, derroches o robos y fijar su valor.
- Comprobar la eficacia y eficiencia de los distintos departamentos y procesos.
- Separar los costos de la inactividad de los de producir bienes.
- Determinar qué productos son los más beneficiosos.
- Ayudar a los informes financieros.

Kaplan y Johnson, (1988) resumen este último período advirtiendo que la información, que había sido útil para los informes financieros, era irrelevante para la toma de decisiones estratégicas de los directivos.

Según *Ripoll* (1994), hacia los años 20 ya se habían desarrollado la mayor parte de las técnicas de Contabilidad de Costos que se conocieron hasta la década de los 80, por lo que este período se caracterizó por una ausencia de progreso en dicha ciencia; lo que significó que a partir de los años 30 se produjera una degradación de las técnicas de gestión, que comenzaron a ser utilizadas para calcular costos de inventarios destinados a la Contabilidad Financiera en lugar de a la gestión de las empresas. A esta época se le llamó Época de Estancamiento de la Contabilidad de Costos.

Sin embargo *Hornsgren* (1982), no tuvo la visión pesimista de *Kaplan y Johnson* (1988), e identificó tres etapas en las mediaciones del Siglo XX en la Contabilidad de Costos como consecuencia de la evolución de sus objetivos.

Etapa I: también fue denominada como Etapa del Costo Verdadero, surgió en los años previos a 1960 donde el objetivo era determinar el costo del producto con rigor y analizarlo minuciosamente y la utilización de normas estrictas de medida. Se promulgó el Plan General de Contabilidad francés en 1957 que rompió con el modelo alemán empleado hasta el momento y supuso la separación de la contabilidad externa e interna. El método de cálculo de costos predominante fue el método del costo completo.

Etapa II o Etapa de la Verdad Condicionada: consistió en utilizar los sistemas de costos diseñados para los propósitos de la Contabilidad Financiera, en el control de la gestión y la toma de decisiones (*Hornngren, 1982*).

Ripoll (1994), define que durante esta etapa que comienza en la década de los 60, conjuntamente con los inicios de la Tercera Revolución Industrial, se aprecia un avance en el desarrollo de la Contabilidad de Costos. Aparecen los primeros manuales y obras que tratan sobre: presupuestos, costos estándares, fijación de precios, costos en la producción conjunta, costos de oportunidad, sistemas de costos y toma de decisiones.

En la década del 60, se publicaron artículos y libros que resaltaban: la contabilidad por área de responsabilidad y departamental; el análisis de los costos especiales; los precios de costos estándar y su contabilización; la contabilidad para la toma de decisiones; la importancia de la contabilidad de gestión en la era de los sistemas; la planificación, el control y la toma de decisiones; el procesamiento de datos y el papel del contador en la toma de decisiones; la planificación presupuestaria y los sistemas de control. Los autores que más se destacaron fueron: *Lawrence (1960); Davidson y Trueblood (1961); Rapin y Poly (1961); Solomons (1961); Suárez (1961); Rickard (1962); Pérez (1963); Specthrie (1963); Beckett (1964); Ferrara (1964); Pasdermadjian (1965); Samuels (1965); Morton y Jacobsen (1967); Woolsey (1967)*, así como *Gordon y Shillinglaw (1969)*⁵.

Lo más significativo según el criterio de la autora y relacionado con la etapa de los años 60, es que ya en la Contabilidad de Costos se incorporaban temas con un enfoque administrativo y de gerencia.

Esto trajo como consecuencia que ya en los años 70 y 80 se abordaran cuestiones relacionadas con los “Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones”, comenzando de esta manera a utilizar el término de Contabilidad de Gestión (Ripoll, 1994)⁶.

Etapa III o Etapa de la Verdad Costosa: consideró los sistemas de Contabilidad de Gestión como una parte más de los sistemas de información generales de la empresa. Por tanto, si la misma es un bien económico, no se debe hablar de su necesidad sin tener en cuenta el costo de adquirirla y producirla. El valor de la información se obtiene a partir de un modelo explícito con los siguientes componentes:

- El entorno al que se enfrenta quien decide.
- Las acciones viables que se pueden tomar en una decisión.

⁵Tomado de Pérez Barral, O., 2008. *Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del Estudio de Variables de Éxito para Empresas Cubanas*. Tesis presentada en opción al Título de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas, Cuba. pp.12.

⁶Tomado de Pérez Barral, O., 2008. *Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del Estudio de Variables de Éxito para Empresas Cubanas*. Tesis presentada en opción al Título de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas, Cuba. pp.13.

- El papel del sistema de información al señalar el estado del entorno y los resultados de las posibles decisiones.
- El costo del sistema de información.
- La actitud frente al riesgo o las preferencias del que decide, normalmente representadas por una función de utilidad.

Kaplan (1984), plantea que los cambios en el entorno competitivo de los años 80 hicieron reexaminar la Contabilidad de Costos tradicional y los Sistemas de Control de Gestión. Las técnicas empleadas hasta entonces habían permanecido casi sin alteración desde 1925, y a pesar del cambio en la naturaleza de las organizaciones y de la dimensión de la competencia, no se habían producido innovaciones en el diseño e implementación en los Sistemas de Control de Gestión.

En algunos casos las empresas notaron que sus medidas tradicionales de Contabilidad de Costos habían impedido la introducción de tecnologías avanzadas que iban 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 ello al final de esta década se planteó una revisión de las áreas de interés de la Contabilidad de Costos y Gestión como consecuencia de las características del nuevo entorno productivo: cambios rápidos en la tecnología que produjeron el aumento en la productividad de forma exponencial; aparición de productos con un ciclo de vida corto que motivó a las empresas al lanzamiento al mercado de productos casi perecederos y cambios en la organización de la producción, pasando de una organización por funciones en la que el producto transitaba por una serie de fases a una producción integrada en la que el producto se comenzaba y terminaba en un mismo proceso (*Kaplan y Johnson, 1988 y Jönsson, 1989*).

En este nuevo entorno la Contabilidad de Costos y Gestión no se interesa ya tanto por asignar los costos a las distintas funciones o centros de la organización, sino por conocer los de las actividades realizadas en la empresa. A partir de la década de los 80, se empiezan a utilizar los Sistemas *ABC/ABM* y a diseñar otros sistemas locales de costo y control de gestión (*Jönsson, 1989*).

La visión de *Kaplan y Johnson* (1988) sobre los sistemas de contabilidad interna tradicionales enfocados casi exclusivamente a ser proveedores de información, se modificó a partir de la década de los 90.

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.

Ripoll (1994) y Castelló Taliani y Lizcano (1994), menciona que la Contabilidad de Gestión desde la década de los 90 ha mostrado horizontes nuevos, que ya son parte del presente. Entre ellos considera:

- El desarrollo de los planteamientos del control de calidad total 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, las tecnologías de producción óptima, y los sistemas de fabricación flexible.
- La Contabilidad de Gestión Medioambiental.
- Los nuevos indicadores de gestión integrales y la utilización de sistemas expertos.
- Los nuevos Sistemas de Presupuesto, Costo y Gestión *ABB* y *ABC/ABM*.

Estos sistemas forman lo que la autora de la presente llama Sistema Integrador de Gestión, que se puede definir según términos anglosajones como *Activities based Budgeting, Cost and Management* y sus componentes se muestra en la Tabla 2.

Componentes	Concepto
<i>ABB</i>	Se basa en el análisis y configuración de un programa de tareas, actividades y procesos, con el fin de lograr mayor eficiencia, por medio de la mejora continua y la eliminación de aquellas actividades que no generan valor añadido.
<i>ABM</i>	Es una filosofía de gestión centrada en la planificación, ejecución y medida de las actividades que se ejecutan en la empresa.
<i>ABC</i>	Consiste en la incurrencia del costo a partir de la ejecución de las actividades que se realizan para obtener un bien o servicio.

Tabla 2. Componentes del Sistema Integrador de Gestión. Fuente: elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

El *ABB/ABC/ABM* se fundamenta en una hipótesis básica: las distintas actividades que se desarrollan en una empresa determinadas son las que consumen los recursos y las que originan los costos, no los productos. Por tanto, se utilizarán dichos costos, así como los datos sobre sus rendimientos para poder realizar eficazmente las estrategias de las organizaciones.

Con el advenimiento de sistemas de base de datos potentes y de bajos precios este tipo de Sistema Integrador de Gestión ha permitido a los negocios la reducción de costos, mejor utilización de recursos asignados y mayor alcance de objetivos estratégicos.

Estos sistemas tienden a proporcionar una visión clara de cómo se combinan los diversos productos que ofrece una empresa y de cada una de sus actividades, y como contribuyen a largo plazo a su mejora progresiva.

La nueva organización basada en la actividad se torna más ágil y orientada hacia el mercado, lo que permite enfrentarlo de forma más competitiva. Además, permite alinear la información de la organización con la misión y las operaciones comerciales de la misma, en lugar de hacerlo con las transacciones financieras. También, destruye las barreras que separan la información financiera del resto de los datos, facilitando así el flujo de información para la toma de decisiones.

Conclusiones.

Considerando el análisis realizado en la investigación se pudo arribar a la conclusión de que la revisión bibliográfica corrobora que los acontecimientos más importantes ocurridos en el mundo empresarial y en la Contabilidad de Costo influyeron notablemente en el surgimiento y evolución de la Contabilidad de Gestión y de los Sistemas *ABC/ABB/ABM* propiamente. Además, el estudio teórico conceptual de la investigación a partir de la evolución de la Contabilidad de Gestión permitió analizar el desarrollo de la ciencia contable y la necesidad de avanzar en la práctica empresarial con relación a los nuevos Sistemas de Gestión por la eficiencia que brinda y las tecnologías modernas a las que se adhiere. Finalmente se evidenció que los Sistemas basados en Actividades *ABC/ABB/ABM* forman el llamado Sistema Integrador de Gestión y contribuyen a la administración, asignación y costeo de los recursos de una organización con eficiencia y exactitud, permitiendo así un mayor control contable, y en general, un mayor desarrollo social.

Bibliografía.

- Anónimo, s. a. *Fray Luca Pacioli* [on-line], descargado: septiembre 16 del 2008, (s. 1), disponible en: <http://es.wikipedia.org/wiki/LucaPacioli>.
- Amat, O.; Soldevila, P., 1998. *Contabilidad y Gestión de Costes*. Editorial Gestión 2000, (España).
- Amat, J. M. et al., 2002. *Control Presupuestario*. Segunda Edición Revisada y Ampliada. Editorial Gestión 2000. Barcelona, (España). (2002).
- Baujín Pérez, P. et al., 2005. *Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión* [on-line], descargado: septiembre 02 del 2008, (Cuba), disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/evocontabi.htm>.
- Blanco, F., 2000. *Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas*. Octava Edición. Ediciones Deusto S.A, (España).

- Calderón, N., 2002. *Presupuesto Maestro* [on-line], descargado: agosto 12 del 2008, Lima, (Perú), disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos10/prema/prema.shtml>.
- Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J., 1994. *El Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades*. Institutos de Estudios Económicos. Madrid, (España).
- Clark, J. M., 1923. *Studies in the Economics of the Overhead Cost*. University of Chicago Press. (United States or America).
- Del Río González, C., s. a. *Administración, Contabilidad, Presupuestos y Costos por Áreas y Niveles de Responsabilidad (ABC)* [on-line], descargado: julio 14 del 2008, (México), disponible en: <http://libdigi.unicamp.br/document/?view=71>.
- Díaz González, Y., 2005. *Propuesta de Aplicación del Presupuesto Basado en Actividades en el Grupo Electrónico para el Turismo, GET Varadero*. Tesis presentada en opción al Título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas (Cuba).
- Enciclopedia Digital Microsoft Encarta 2007.
- Fleischman, R. K.; Parker, L. D., 1991. *British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of costmanagement*. The Accounting Review, 66(2), (United States of America).
- Gutiérrez Hidalgo, F., 2005. *Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión (1885-2005)* [on-line], descargado: septiembre 16 del 2008, Sevilla, (España), disponible en: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf.
- Hernández Esteve, E., 2002. *La Historia de la Contabilidad* [on-line], descargado: septiembre 02 del 2008, Revista Libros. No. 67-68, Julio – Agosto, (s. 1), disponible en: <http://www.aeca1.org/comisiones/historia/lahistoriadelacontabilidad.htm>.
- Horngren, CH. T., 1982. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall, (United States or America).
- Jönsson, S., 1989. *Nuevas Tecnologías y Contabilidad de Gestión: Una visión del Proceso Organizacional*, Cuadernos de Investigación Contable, 1(1). (s. 1).
- Kaplan, R. S., 1984. *The evolution of management accounting*. The Accounting Review. (United States or America).

- Kaplan, R. S.; Johnson, H. T., 1988. *Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Plaza y Janés, (España).
- Lozano, A., s. a. *Presupuestos* [on-line], descargado: julio 16 del 2008, (s. l), disponible en:
<http://www.monografias.com/trabajos3/presupuestos/presupuestos.shtml?monosearch>.
- Marx, C. y Engels, F., 1963. *Obras escogidas*. Editorial Política. La Habana, (Cuba).
- Núñez Jover, J., 1999. *Tecnología y Sociedad*. Editorial Félix Varela. La Habana, (Cuba).
- Núñez Jover, J., 1994. *Problemas Sociales de la Ciencia y la Tecnología*. Editorial Félix Varela, La Habana. (Cuba).
- Orama Véliz, A., 2008. *Propuesta de un Modelo Conceptual de Presupuesto Basado en Actividades para las empresas turísticas cubanas*, Tesis en opción al Título de Master en Gestión Turística, Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas (Cuba).
- Pacey, A., 1990. *La cultura de la tecnología*. Fondo de Cultura Económica, (México).
- Pérez Barral, O., 2008. *Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del Estudio de Variables de Éxito para Empresas Cubanas*. Tesis presentada en opción al Título de Doctor en Ciencias Económicas, Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas (Cuba).
- Polimeni, R. S. et al, 1990. *Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales*. Mc. Graw-Hill (ed), Segunda Edición. Tomo I, (México).
- Prado Chaviano, E., 2009. *Diseño de puestos de trabajo y evaluación del desempeño por competencias laborales como necesidad técnica y social*. Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas (Cuba).
- Quesada Guerra, M., 2007. *Propuesta de Metodología ABC/ABM en el Hospital Militar Mario Muñoz Monroy, a partir de un estudio de variables*. Tesis presentada en opción al Título de Master en Administración de Empresas, Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas (Cuba).
- Ramos Serpa, G., 1996. *La actividad humana y sus formas fundamentales: un estudio desde la filosofía*. Impreso en Universidad “Camilo Cienfuegos” de Matanzas, Matanzas (Cuba).

Ripoll Feliu, V. M., 1994. *Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de Costes*, Madrid, (España).