

LA EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO CIENCIA CONTABLE Y SU IMPORTANCIA PARA EL DESARROLLO DE LA SOCIEDAD

Lic. Anadairin Díaz Rodríguez¹, Lic. Ilvia Montalvo Palacios², MSc Cecilia Celestrín Penabades³, MSc. Elizabet Prado Chaviano⁴

1. *Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”, Vía Blanca Km.3, Matanzas, Cuba Profesora Asistente. anadairin.diaz@umcc.cu*
2. *Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”, Vía Blanca Km.3, Matanzas, Cuba Profesora Instructora. ilvia.montalvo@umcc.cu*
3. *Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”, Vía Blanca Km.3, Matanzas, Cuba Profesora Titular. cecilia.celestrin@umcc.cu*
4. *Universidad de Matanzas – Sede “Camilo Cienfuegos”, Vía Blanca Km.3, Matanzas, Cuba Profesora Titular. elizabet.prado@umcc.cu*

Resumen

El presente trabajo se desarrolló con la finalidad de presentar los fundamentos teórico sobre la evolución Contabilidad de Gestión como ciencia social, su influencia en desenvolvimiento de las empresas y el aporte que esto genera a la sociedad desde el punto de vista de la formación de tecnologías modernas que permitan el máximo rendimiento y la eficiencia en las empresas y como consecuencia la satisfacción, el bienestar y el desarrollo social. A partir de los diferentes criterios de autores nacionales e internacionales que abordan estas temáticas, se pudo constatar que 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, lo que ha permitido la evolución de las tecnologías para el desarrollo de la contabilidad de gestión así como para la evolución del contador como ente actuante en la sociedad.

Palabras claves: *Contabilidad de gestión, Sistemas de control de gestión, Costo Basado en actividades.*

La sociedad a lo largo de la historia se ha visto afectada por distintos procesos y sucesos que han sido parte importante en su evolución. El surgimiento de términos para dar explicación a los fenómenos que se presentan en la sociedad ha sido objeto de estudio por investigadores y filósofos. Uno de estos términos lo constituye la Ciencia, la cual desde su origen tuvo precursores pero no fue hasta el siglo XVII que se reconoce como institución social. 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 tanto se concibe a la ciencia como el resultado de la actividad desarrollada por los individuos en pos de la producción y el crecimiento de los conocimientos de la sociedad como resultado de las relaciones humanas. Este sistema de conocimientos trae como resultado la práctica social y con ella el resultado de ese conocimiento a lo que se le denomina tecnología.

Esta relación inminente entre ciencia, tecnología y sociedad se pone de manifiesto en todos los procesos de la vida humana, tanto en su entorno social como ambiental, no quedando exento su entorno económico como condicionante de la calidad de vida de la sociedad, y por ende de su desarrollo.

El mundo actual se caracteriza por estar en constante variación y ser el punto de convergencia de complejos procesos como: la globalización e internacionalización de los mercados, la creciente incertidumbre del entorno económico, el aumento notable de la competencia y de una demanda cada vez más selectiva, la utilización de la calidad como estrategia competitiva, el incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado y la predicción y el 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, el trabajo pretende presentar los fundamentos teórico sobre la evolución Contabilidad de Gestión como ciencia social, su influencia en desenvolvimiento de las empresas y el aporte que esto genera a la sociedad desde el punto de vista de la formación de tecnologías modernas que permitan el máximo rendimiento y la eficiencia en las empresas y como consecuencia la satisfacción, el bienestar y el desarrollo social.

La Contabilidad de Gestión y su relación con la Ciencia, Tecnología y Sociedad

Partiendo del origen y evolución de la ciencia como término se puede decir que tuvo muchos precursores en la antigüedad, pero solo hacia el Siglo XVII se reconoce como institución social. 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. 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.

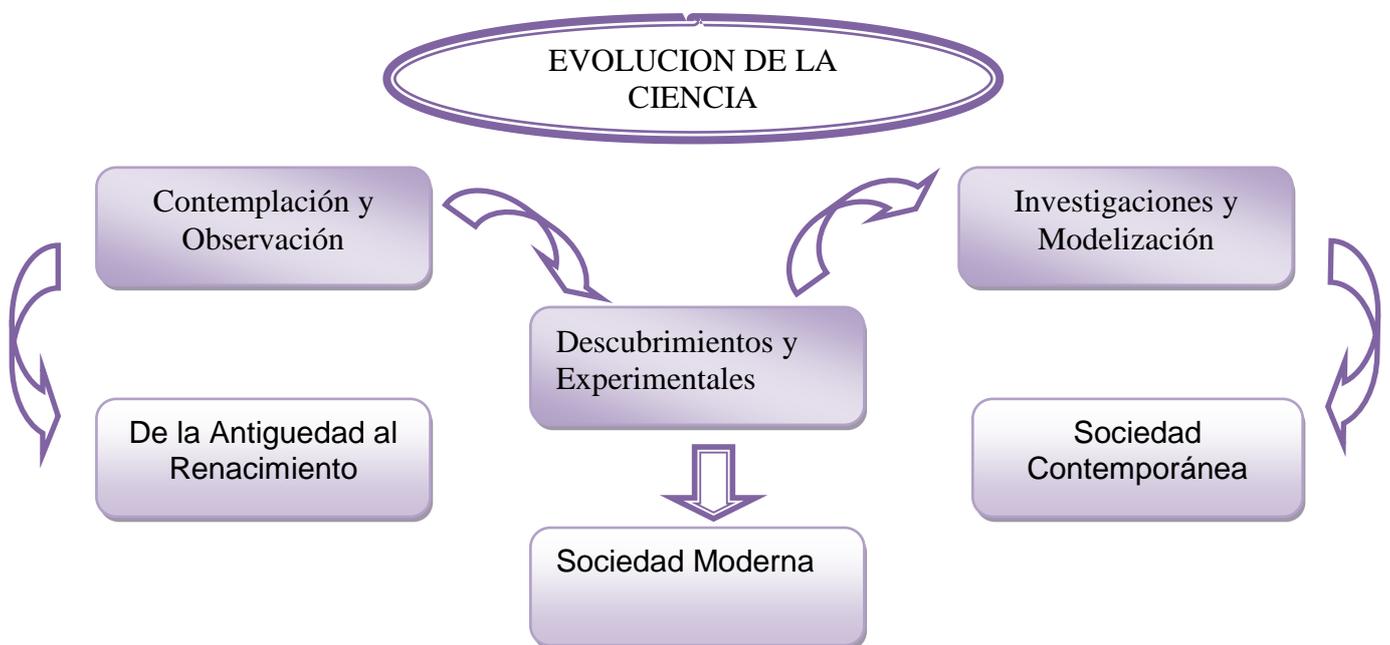
Es necesario acotar que a lo largo de la historia universal han existido autores que expusieron sus criterios sobre la ciencia. Autores como *Marx y Engels* (1963) exponen que la ciencia constituye una forma de actividad en la que interviene el desarrollo de las fuerzas productivas humanas; por otra parte Ramos, (1996) plantea que no es más que el modo socialmente organizado, sustentado, sistematizado y conciente realizado por determinados individuos y grupos de producción y conocimientos. Según Núñez, (1999) la ciencia coexiste como una actividad social institucionalizada y orientada a la producción, difusión y aplicación de conocimiento. Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente se concibe a la ciencia como el resultado de la actividad desarrollada por los individuos en pos de la producción y el crecimiento de los conocimientos de la sociedad.

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. Por lo tanto se puede definir que la ciencia no es más que el desarrollo de los conocimientos como resultado de las relaciones humanas. Este sistema de conocimientos trae como resultado la práctica social, para la obtención de esos conocimientos es necesaria la investigación la cual su producto principal puede ser un artículo o bien una máquina, un medicamento, un producto y esto es lo que se reconoce como tecnología. (Price, 1980; Pacey (1990). 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. En el corazón de la civilización contemporánea se encuentra la tecnología moderna (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.

Por lo antes expuesto se puede decir que la ciencia transitó por tres momentos fundamentales en su evolución como se muestra en la Figura 1. Esta evolución a lo largo de la historia estuvo dada como resultado de procesos sociales los cuales trajeron aparejado importantes cambios para la sociedad desde el punto de vista de las relaciones humanas entre cada uno de sus individuos. En correspondencia con dicha cuestión se esquematizan los procesos sociales relevantes por su influencia en la interrelación ciencia-tecnología-sociedad en la Figura 2.

Teniendo en cuenta lo presentado en la figura 2 se puede decir que la 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. Así mismo como estos efectos se pueden entender a las Revoluciones Industriales, las cuales venían acompañada por profundos cambios tecnológicos desde el punto de vista de la conducta como su aproximación cada vez más creciente con las ciencias, esto trajo consigo un paradigma intensivo en el consumo de conocimientos.

Figura 1. Evolución de la ciencia.



Fuente: elaboración propia a partir de la literatura consultada.

Figura 2. Procesos sociales relevantes de la ciencia, la tecnología y la sociedad.



Fuente: tomado de Prado, (2009).

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. De ahí entonces devino la crisis del sistema mundial del socialismo una vez pasada sus etapas de surgimiento y reafirmación. 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. Como resultado de todos estos procesos de cambio tiene lugar a lo que se conoce como la fractura planetaria entre países desarrollados y subdesarrollados. En este sentido es necesario destacar 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.

La ciencia puede ser vista desde distintas aristas, una de ellas es como organización institucional. Momento en la cual la ciencia ha atravesado por tres fases. La primera de las fases conocida como Amateur (1600-1800) es definida por ser la fase donde la ciencia aprendió de la técnica. Este criterio quedó sustentado en la primera Revolución Industrial (1780), obra de artesanos hábiles, que colocó las bases de la moderna sociedad capitalista. Una segunda fase denominada Académica (1800-1940), este nombre está dado porque en este período se gestó una actividad profesional que exigía mayor formación técnica y se asociaba a una creciente especialización. El trabajo científico se desarrollaba fundamentalmente en las universidades con carácter esencialmente básico, la formación de miembros se convirtió en una tarea organizada, se aceptan fondos públicos pero se difunde a ultranzas la autonomía de la ciencia, y se consolida su imagen la cual 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. Ya para 1860 y hasta 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* nombre con el que se conoce al desarrollo de la bomba atómica, ejemplificaba la nueva era que se abría ante la ciencia, megaproyectos orientados a fines prácticos, trabajos multidisciplinarios, gran complejidad organizacional y cuantiosos recursos.

Finalmente en la tercera fase, apelada como Profesional (1940) se comienza a consolidar en los países industrializados una interrelación ciencia – tecnología – producción, hasta entonces nueva, 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. Esto vino acompañado de un avance sustancial de un nuevo paradigma tecnológico el cual tenía como características el creciente rol de innovación tecnológica, creciente demanda de la información, conocimientos y de investigaciones aplicadas, tendencia a la comercialización del nuevo conocimiento, así como el auge de la transnacionales de la economía mundial y participación creciente de los Estados y las empresas transnacionales.

Todos estos cambios asociados a cada una de las fases de la ciencia trajeron aparejado impactos de carácter productivo-económico, militar, ambientales y políticos.

Los impactos productivos-económicos se observan a través de las formas de organización del trabajo, gestión de administración pública y las interrelaciones humanas. En consecuencia con esto la formación de personas altamente calificadas y el robo de cerebros se convierte en acciones priorizadas por Estados y empresas. Los impactos militares tiene lugar ya que 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. Los impactos ambientales se evidencian principalmente en el desenvolvimiento de la sociedad ya que el daño inminente al medio ambiente que

genera la tecnología pone en peligro la supervivencia humana. En lo político se sucedieron transformaciones desde el punto de vista científico 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 orientadas hacia la ciencia y la tecnología la cual hace énfasis 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 y finalmente las políticas de innovación o sistemas nacionales de innovación, las cuales imponen la articulación de las distintas agencias y se desarrollan redes de colaboración.

En tanto la tecnología según Pacey (1990) es vista desde la ciencia en tres dimensiones:

Técnica: en las que se muestran los conocimientos, capacidades, destrezas técnicas y productos obtenidos.

Organizativa: donde se muestran las políticas administrativas, aspectos de mercado economía e industria.

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 este proceso juega un papel fundamental la contabilidad de costes y más aun la contabilidad de gestión desde el punto de vista de la dirección estratégica empresarial.

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 resultados. (Quesada, 2007)

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, quien 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).

Desde los años 1960 la contabilidad se estableció como una ciencia social (Ryan et al., 2002). En la actualidad el número de investigaciones en materia de contabilidad ha crecido considerablemente, en este sentido se puede medir la eficiencia de la investigación atendiendo a la red de investigación y el volumen de la misma. (Hopwood, 2007); (Hopwood; 2008); (Lukka, 2010a). En tiempos anteriores la contabilidad era vista simplemente desde el punto de vista técnico y no abordaba los procesos administrativos o de gestión (Hopwood, 1983). Para ese entonces la contabilidad asumió dos roles: la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión. Según Kaplan y Johnson (1988), 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. También para la década de 1990 la investigación tomó su cauce hacia cambio en la contabilidad de gestión, enriqueciéndose con ideas derivadas del neo-institucionalismo económico, también llamado Economía Institucional Original (OIE, por sus siglas en inglés), la crítica se dirige hacia los supuestos básicos de la economía neoclásica en relación con la racionalidad y el equilibrio, concluyendo que el cambio en el comportamiento económico está influenciado por la estructura de las instituciones sociales (Scapens, 1994). Es por ello que la rama de la contabilidad que estudia los aspectos relacionado con los costos se denomina Contabilidad de gestión la cual aporta información relevante, histórica y predeterminada, monetaria, segmentada o global, sobre las operaciones internas de una empresa para servir de soporte a la toma de decisiones.

Autores como Clark (1923), Kaplan (1984), (Scapens, 1994), Gutiérrez (2005) 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.

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.

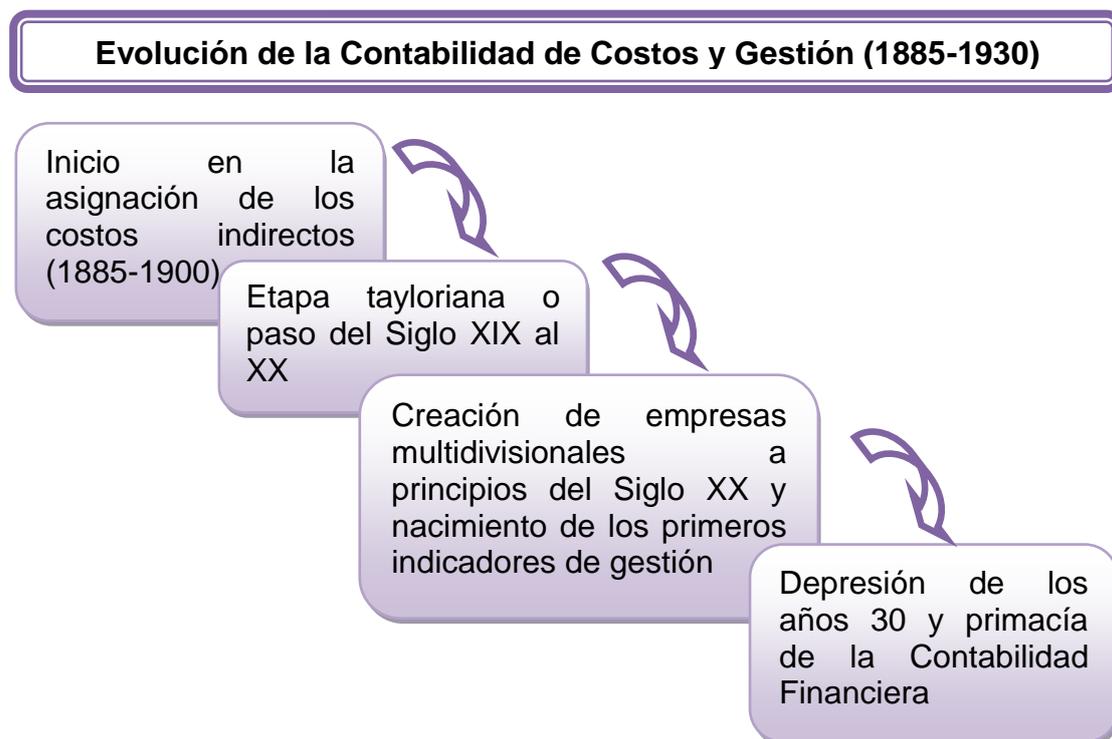
En su lugar, se comenzaron a usar otras medidas como el margen bruto y el ratio de rotación de *stocks* para evaluar la rentabilidad y rapidez con que las mercaderías adquiridas se transforman en ventas, con la característica común de medir la eficiencia en la que los recursos eran convertidos en ingresos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

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.

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 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: coordinar las distintas actividades de producción y marketing, y 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.

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

Para ese entonces la Contabilidad de Gestión era vista de dos enfoques fundamentales uno denominado como Contabilidad Gerencial que aborda aspectos como los costos predeterminados al inicio de un proceso productivo mediante estimaciones y mediante los denominados costos estándar, otra arista se enmarca en el tema de la contabilidad de costos la cual trabaja con costos históricos los cuales se determinan con posterioridad a la conclusión del período e indican lo que realmente costó el producto o el servicio. Se puede presentar el caso de una empresa que desarrolla la contabilidad de costos pero que no trabaja la contabilidad de gestión, sin embargo no puede existir la contabilidad de gestión sin la implantación de un sistema de costo. (Demestre et al., 2001)

Es importante definir entonces la terminología costo como los recursos sacrificados o dados a cambio para alcanzar un objetivo específico, por lo tanto entonces el costeo es el proceso de determinar el costo de hacer algo. El artículo fabricado, el servicio dado o la realización de la función se conocen como objetivos del costo y el mismo debe ser definido como una actividad. (Horngren, 1999)

La contabilidad de costos proporciona datos para tres propósitos fundamentales: planeación y control de las operaciones de rutina, decisiones no rutinarias, elaboración de políticas y planeación a largo plazo y valoración y determinación de utilidades. Aunque los avances de principios del siglo XIX hicieron que Clark (1923), identificara las funciones básicas de la Contabilidad de Costos siguientes:

- 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 Horngren (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 (Horngren, 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.

Los sistemas contables para las decisiones administrativas como sistemas de control administrativos y viendo desde esta óptica a los sistemas de costo se definirían como las reglas y procedimientos repetitivos que hacen posible la acumulación de datos (acumulación de costos) y la comunicación dirigida a facilitar la toma de decisiones. (Horngren, 1999)

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)¹.

Los modelos de costos como también se conocen, son los distintos procedimientos utilizados para asignar y acumular costos de los productos, para controlar la actuación

¹Tomado 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. Matanzas, Cuba.

de los responsables y para dar información relevante que pueda ser utilizada en la toma continuada de decisiones a corto y largo plazo. Castellanos, J. (2006).

Según (Polimeni et al., 1990) los costos se acumulan bajo el sistema periódico de acumulación o bajo el sistema perpetuo de acumulación. El sistema periódico de acumulación de costos provee únicamente información de costos limitada y requiere ajustes trimestrales o al final del año para determinar el costo de los productos terminados, (Polimeni et al., 1990) expone que este sistema no es un sistema completo de acumulación mientras que los costos de las materias primas, del trabajo en proceso y los productos terminados, sean determinados únicamente después que se realicen los inventarios físicos.

Dos tipos básicos de sistemas perpetuos de acumulación de costos, clasificados de acuerdo con la clase de proceso de producción, son el costeo por órdenes de trabajo y el costeo por procesos.

El sistema de costos por órdenes de trabajo se utiliza para empresas cuyos productos son rápidamente identificables por unidades individuales o lotes, por ejemplo industrias de tipo constructivo, gráficas, fabricación de muebles y otros.

El sistema de costos por procesos se desarrolla principalmente en industrias donde existe la producción en masa de unidades semejantes las cuales pasan de forma continua a través de una serie de pasos de producción llamados operaciones o procesos. La distinción entre estos sistemas de costos estriba principalmente en la forma en que se lleva a cabo el costo del producto así como es importante tener en cuenta el tamaño del denominador al que se esté haciendo referencia.

Según (Demestre et al., 2001) existen los sistemas de costos tradicionales, donde reconoce estos como el sistema de costeo por órdenes de trabajo y el costeo por procesos, además hace referencia a sistemas de costos contemporáneos, los cuales referencian el sistema de costos por actividades.

Otros sistemas de costos modernos a los que hace referencia en la bibliografía consultada son Just in Time (JIT) o Back-Flush Accounting; Life-Cycle Costing (Ciclo de Vida); Throughput Accounting (T.A., método de costeo manejado en la Teoría de las Restricciones, TOC, su autor principal es Goldratt) y la Cadena de Valor que tuvieron su origen hacia los años 80 (Baujín, 2005)

Para finales de la década de los 80 el pensamiento económico evolucionado trajo como consecuencia el análisis profundo de las ventajas y limitaciones de los sistemas de costos tradicionales, al no facilitar información relevante y oportuna para la toma de decisiones empresariales (Miller & Wollmann, 1985); (Johnson & Kaplan, 1987); (Cooper & Kaplan, 1988); (Berliner & Brimson, 1988); (Major & Hooper, 2005).

De esta situación y sobre la base de que existen empresas que consiguen sus fines mejor que otras, se debe articular el conjunto de conocimientos recogidos de los diferentes modelos de costos, los cuales muestran, que no son mejores ni peores, sino que representan diversos enfoques de la actuación de la empresa de ahí que teniendo en cuenta el turbulento entorno económico en que desarrollan las organizaciones, desde el punto de vista de los cambios tecnológicos, globalización e intensificación de la competencia, genera la necesidad de utilizar sistemas de costes que se adapten a las

nuevas estructuras empresariales.(Chenhall & Langfield-Smith, 1998); (Drury & Tayles, 2006)

Para finales de los años 80 tuvo su auge el Sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) cuyos principales autores fueron (Cooper & Kaplan, 1988). El sistema de costes ABC surge con la finalidad de mejorar el proceso de cálculo de costes de cualquier objetivo de coste partiendo de la idea de que los productos o los servicios no consumen costes, sino actividades, y estas son las que consumen recursos (Cooper, 1988a); (Cooper, 1988b); (Cooper & Kaplan, 1988); (Brimson, 1991); (Castelló, 1992)

Los primeros pasos de los que se tienen referencias sobre los sistemas ABC son de (Porter, 1989) y los segundos de (Miller & Wollmann, 1985), según (Porter, 1989) la aparición del modelo ABC tiene relación directa con lo plasmado en el modelo de la Cadena de Valor sustentado en sus tres definiciones básicas: La empresa como conjunto de actividades que se desarrollan con objeto de diseñar, producir, llevar al mercado, entregar y apoyar a sus productos; el valor como el importe que los competidores están dispuestos a desembolsar por lo que una empresa les proporciona y finalmente el sistema de valor siendo este la cadena de valor de una empresa en un horizonte más amplio de actividades. Diversos autores plantean que cada negocio es parte, y solo parte, de una cadena de valores que va desde la tabla periódica de los elementos, hasta la última partícula de polvo, y en el mundo actual, quizás a través del reciclaje, hasta el principio de un nuevo ciclo de la cadena de valor. Shank y Govindarajan (1995).

Desde el punto de vista de la gestión del valor, los sistemas de costos tradicionales no aportan a la empresa la información necesaria sobre el comportamiento del costo, de ahí que un nuevo método para diagnosticar las causas que originan el comportamiento de los costos indirectos y con ello lograr un mejor costeo de los mismos se reconoce el ABC, además se critican los modelos basados en unidades o sea los modelos tradicionales, por lo tanto es importante definir entonces que las transacciones generan costes indirectos a gran escala. Esta gestión de costos indirectos debe articularse identificando y mejorando precisamente aquellas transacciones necesarias, disminuyendo los imprevistos y los cuellos de botella en fabricación y recurriendo a la automatización e integración de sistemas.

El sistema de costeo basado en las actividades tiene como bases que una adecuada gestión de costos habrá de actuar sobre los auténticos causantes de los costos, es decir, sobre las actividades que los originan, así mismo, que es posible establecer una relación causa-efecto determinante entre actividades y servicios, de tal manera, que puede afirmarse que a mayor consumo de actividades por parte de un servicio, habrá que asignarle mayores costos y, en sentido inverso, a menor consumo de actividades, menores costos. Además, puede ser utilizado para asignar de una forma más objetiva y precisa los costos. En efecto, sus costos serán asignados a los productos o servicios en función del uso o consumo que cada uno de ellos haya hecho en la actividad. (Baujín, 2005)

El modelo de costeo ABC queda instaurado como sistema para lo cual diversos autores han definido diferentes propuestas, teniendo en cuenta el concepto de generaciones de Mecimore y Bell (1995) y el modelo de 4 fases abordado Kaplan y Cooper (1999).

Teniendo en cuenta lo expuesto Mecimore y Bell (1995) se aborda en un primer momento del ABC la noción de costo de los productos, para poder establecer un sistema

de cálculo de costos más correcto, dirigido hacia el uso de los recursos, analizando las actividades que generan o no valor añadido, para así determinar los inductores del costo. En esta primera fase se muestran como limitaciones que las actividades no pueden analizarse por separado puesto que no analiza el efecto de ellas sobre las demás. De ahí entonces que se deriva la aparición de una segunda etapa donde la idea inicial parte de la identificación de los procesos a partir del cual se derivan las actividades. Es en esta etapa donde se puede definir al SIGECA como sistema de control y de gestión de costos, aunque continúa determinando los costos de los productos o servicios, los cuales se consideran como un subproducto. Enlaza con el enfoque correspondiente al control total de la calidad, de ahí entonces que se concluye con la necesidad de la mejora continua, por lo que se considera que no es tan importante la determinación del costo basado en las actividades, sino la gestión de estas. (Baujín, 2005).

En anteposición a lo anterior Kaplan y Cooper (1999) abordan el ABC desde el punto de vista de 4 fases fundamentales, donde la 1era parte de la idea de las empresas naciescentes que no tienen condiciones para implantar un sistema contable adecuado. En una segunda fase estos sistemas ABC la información no brindan información que satisfaga las iniciativas de la reingeniería de procesos o de calidad total, ni permiten propiciar una mejora y aprendizaje continuos dentro de la organización, de ahí entonces la necesidad de enfocar dichos sistemas desde el punto de vista de la gestión. En una tercera fase se analizan las ventajas de establecer sistemas simultáneos, con el objetivo de integrar todos estos sistemas para evitar el mantenimiento simultáneo de todos ellos, lo cual se convertiría en una 4ta fase donde los sistemas de planificación de recursos de la empresa prometen la integración de los sistemas de costo para suministrar información en tiempo real.

Lo más significativo hasta entonces es que ya en la Contabilidad de Costos se incorporaban temas con un enfoque administrativo y de gerencia.

Esto trajo como consecuencia 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)².

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.

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. (Kaplan y Johnson, 1988 y Jönsson, 1989).

²Tomado de Pérez Barral, O. “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. Matanzas, Cuba. (2008). pp.13.

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. Con el paso del tiempo, la evolución de estos conceptos se hace inminente, por lo que se le atribuye mayor importancia a la gestión. Como técnica evoluciona y cobra importancia el denominado “sistema de gestión basado en las actividades” (ABM) (Turney, 1991); (Castelló, 1992); (Kaplan, 1993); (Sharman, 1994); (Mecimore & Bell, 1995). Es por ello entonces que la gestión por actividades implica estructurar de forma adecuada todos los procesos que componen la cadena de valor de la empresa, por lo tanto se deben estudiar las actividades en función de la clasificación del valor, a partir del trabajo que realizan en el conjunto de acciones interrelacionadas que conllevan a transformar las entradas en salidas en el proceso de producción o prestación de servicios. Desde la filosofía de la gestión del valor, los sistemas de costos tradicionales no aportan a la empresa la información necesaria sobre el comportamiento del costo de manera que la obtención de esa información para este propósito requiere desglosar la información del costo de ejecución de actividades específicas y por tanto, adoptar el ABC/ABM.

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). El ABC/ABM tiene como objetivo mejorar el cálculo de costes y, al mismo tiempo, identificar, analizar y suprimir las actividades que no generan valor a la organización. Ello permite obtener una mejora de la valoración de los productos/servicios, al incrementar la precisión del cálculo del coste de cualquier objetivo de coste (Roth & Borthick, 1989; Brimson, 1991; Castelló, 1992; Merz & Hardy, 1993), facilita a la dirección información sobre las actividades desarrolladas, ofrece una mayor claridad en los procesos y optimiza el consumo de recursos (Castelló, 1992; Castelló & Lizcano, 1994; Soloway, 1996).

El ABC/ABM no es considerado solo un método de cálculo de costos cuyo máximo objetivo es lograr la exactitud, sino que se trata de un sistema de gestión empresarial, que engloba desde el cálculo del costo de cualquier tipo de información para la gestión empresarial y facilita a la alta dirección información relevante y oportuna para la toma de decisiones en cuanto al costo de las actividades de la empresa, de los procesos de negocio, de los diferentes eslabones de la cadena de valor, de los productos y/o servicios, de los clientes de forma individual. Resulta difícil para las ciencias contables la búsqueda de alguna técnica, procedimiento, o incluso instrumento de gestión, que no lleve implícito la obtención de valor económico de ahí que entonces la definición de ABC/ABM constituye la gestión basada en el valor es decir lograr el máximo incremento de valor con el mínimo de costos posibles. (Turney, 1991).

Como características del ABC/ABM se puede señalar que la correcta identificación e individualización de aquellas actividades con suficientes características propias desde un punto de vista económico distinto puede servir de impacto en la diferenciación de la empresa o la aparición creciente de un costo. (Ripoll, Tamarit & Barber, 2012).

Como elementos considerados a tener en cuenta en la actualidad se aborda la necesidad de realizar una gestión basada en el valor, pues tanto las técnicas que se utilizan, como los gestores de la organización, están dirigiendo su atención y sus esfuerzos de forma preeminente hacia una de las facetas de la actividad económica, en detrimento en ese caso del necesario equilibrio con que deben tratarse en todo momento. Precisamente, la gestión por actividades implica estructurar de forma adecuada todos los

procesos que componen la cadena de valor de la empresa. Para aumentar y mejorar la estrategia competitiva de la empresa se utilizan los generadores de costo a través del análisis de la cadena de valor con una perspectiva externa enfocada al cliente y no simplemente para la determinación del costo de los productos o servicios como en las generaciones anteriores, pero no tienen en cuenta las relaciones existentes entre unidades separadas dentro de la cadena de valor. (Baujín, 2005)

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^3 y ABC^4/ABM^5 .

Concluyentemente esta evolución de los sistemas tiene el propósito de lograr un Sistema de Información Integral (S.I.I.), que permita a los directivos tener presente las fluctuaciones del costo, del volumen y de la productividad y rendimientos que pueden afectar al propósito de cualquier sistema que se desee implantar. Estos sistemas expuestos con anterioridad conforman lo se definiría entonces como Sistema Integrador de Gestión o como también se le conoce *Activities based Budgeting, Cost and Management*.

Entiéndase entonces que el ABB 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, el ABC consiste en la incurrancia del costo a partir de la ejecución de las actividades que se realizan para obtener un bien o servicio y el ABM es una filosofía de gestión

³ ABB: Activities Based Budgeting

⁴ ABC: Activities Based Cost

⁵ ABM: Activities Based Management

centrada en la planificación, ejecución y medida de las actividades que se ejecutan en la empresa.

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 arribó a las siguientes conclusiones:

- Con la revisión bibliográfica se pudo constatar que la relación inminente entre ciencia, tecnología y sociedad se pone de manifiesto en todos los procesos de la vida humana, tanto en su entorno social como ambiental, no quedando exento su entorno económico como condicionante de la calidad de vida de la sociedad, y por ende de su desarrollo.
- El estudio teórico conceptual de la investigación a partir de la evolución de la Contabilidad de Gestión permitió analizar el desarrollo de la misma como ciencia contable y social, donde anteriormente era vista simplemente desde el punto de vista técnico y no abordaba los procesos administrativos o de gestión.
- 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*, de ahí la necesidad de avanzar en la práctica empresarial con relación a estos nuevos Sistemas de Gestión por la eficiencia que brinda y las tecnologías modernas a las que se adhiere.
- El trabajo presentado demuestra la importancia de la evolución de los Sistemas basados en Actividades *ABC/ABB/ABM* que forman el llamado Sistema Integrador de Gestión, que contribuyen a la administración, asignación y costeo de los recursos de una organización y el aporte que esto genera a la sociedad desde el punto de vista de la eficiencia en las empresas y como consecuencia la satisfacción, el bienestar y el desarrollo social.

BIBLIOGRAFÍA

Anónimo. “*Fray Luca Pacioli*”. Disponible en <http://es.wikipedia.org/wiki/LucaPacioli>. Consultado 16/09/13.

Amat, O.; Soldevila, P., (1998). “Contabilidad y Gestión de Costes”. Editorial Gestión 2000. España.

Amat, J. M.; Soldevila, P.; Castelló G. (2002). “Control Presupuestario”. Segunda Edición Revisada y Ampliada. Editorial Gestión 2000. Barcelona, España.

Baujín Pérez, P. *et al.* “Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión”. Cuba. (2005). Disponible en <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/evocontabi.htm>. Consultado 02/09/2013

Baujín, P. (2005). Propuesta de procedimiento de costeo ABC para la actividad hotelera. Tesis Doctoral. Matanzas, Cuba.

Berliner, C. & Brimson, J. (1988). Cost management for today's advanced manufacturing: The CAM-I conceptual design. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Blanco, F., (2000). “Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas”. Octava Edición. Ediciones Deusto S.A. España.

Brimson, J. A., (1991). Activity Accounting and Activity Based Costing Approach. New York: John Wiley & Sons Inc

Calderón, N., (2002). “Presupuesto Maestro”. Lima, Perú. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos10/prema/prema.shtml>. Consultado 12/08/2013.

Castellanos, J. (2006). Diseño del sistema de costos basado en actividades (ABC) para la Universidad NCCA de Colombia. Recuperado el 28 de febrero de 2013, de Monografias.com:<http://www.monografias.com/trabajos93/disen-sistema-costos-basado-actividades-abc/disen-sistema-costos-basado-actividades-abc.shtml>

Castelló, E. (1992). Marco Conceptual de la Gestión de la Empresa a través de las actividades. Actualidad Financiera, 31, 385-395.

Castelló, E., & Lizcano, J. (1994). El Sistema de Gestión y Costes Basado en las Actividades. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Chenhall, R., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of Management accounting practices: an Australian study. Management Accounting Research(9), 1-19.

Clark, J. M., (1923). “Studies in the Economics of the Overhead Cost”. University of Chicago Press. United States or America.

Cooper, R. (1988)a. The Rise of Activity-Based Costing. Part One: What Is an Activity-Based System? Journal of Cost Management, 45-53.

Cooper, R. (1988)b. The Rise of Activity-Based Costing. Part Two: When Do I Need an Activity-Based System? *Journal of Cost Management*, 41-48.

Cooper, R., & Kaplan, R. (1988). How Cost Accounting Systematically Distorts Products Costs. *Management Accounting*, 20-27.

Del Río González, C. (s.f). “Administración, Contabilidad, Presupuestos y Costos por Áreas y Niveles de Responsabilidad (ABC)”. Disponible en <http://libdigi.unicamp.br/document/?view=71>. Consultado 14/07/13.

Demestre, A. et al. 2002. *Técnicas para analizar Estados Financieros*. La Habana. Ediciones Publicentro. 2da Edición.

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. Matanzas, Cuba.

Drury, C., & Tayles, M. (2006). Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study. *The British Accounting Review* (38), 405-425.

Fleischman, R. K.; Parker, L. D., (1991). “British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of costmanagement”. *The Accounting Review*, 66(2).

Gutiérrez Hidalgo, F., (2005). “Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión (1885-2005)”. Sevilla, España. Disponible en: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf. Consultado 16/09/2013.

Hernández Esteve, E., (2002). “La Historia de la Contabilidad”. *Revista Libros*. No. 67-68.

Hopwood, A., 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 2-3, pp.287–305.

Hopwood, A., 2007. Whither accounting research? *The Accounting Review* 82, 1365–1374.

Hopwood, A., 2008. Management accounting research in a changing world. *Journal of Management Accounting Research* 20, 3–13.

Horngren, CH. T., (1982). “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”. New Jersey: Prentice Hall. United States or America.

Horngren, C. (1999). *Contabilidad de Costos*. Estados Unidos.

Johnson, H., & Kaplan, R. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Jönsson, S. (1989). “Nuevas Tecnologías y Contabilidad de Gestión: Una visión del Proceso Organizacional”, *Cuadernos de Investigación Contable*, 1(1). (s. l).

Kaplan, R. S. "The evolution of management accounting". *The Accounting Review. United States or America.* (1984).

Kaplan, R & Cooper, R. (1999). *Costo y efecto.* Barcelona: Editorial Gestión 2000 S. A, p. 89.

Lozano, A. "Presupuestos". (s. f). (s. l). Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos3/presupuestos/presupuestos.shtml?monosearch>. Consultado 16/07/13.

Lukka, K. (2010a). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21, pp.110–115.

Major, M., & Hopper, T. (2005). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*(16), 205-229

Marx, C. y Engels, F., (1963). *Obras escogidas.* Editorial Política. La Habana, Cuba.

Mecimore, C.; Bell, A.(1995). Are you ready for fourth-generation ABC? *Management Accounting*, pp. 22-25.

Merz, C., & Hardy, A. (1993). ABC Puts Accountants on Design Team at H.P. *Management Accounting*, septiembre, 22-27.

Miller, J., & Wollmann, T. (1985). The Hidden Factory. *Harvard Deusto Business Review*, 142-150.

Núñez Jover, J., (1999). La ciencia y la tecnología como procesos sociales. En el libro: *Colectivo de Autores, 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.* Matanzas, Cuba. Tesis (en opción al Título de Master en Gestión Turística). UMCC. 70-82 p.

Pacey, A. *La cultura de la tecnología.* Fondo de Cultura Económica. México. (1990).

Pérez Barral, O. "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. Matanzas, Cuba. (2008).

Polimeni, R. S.; Fabozzi, F.; Adelberg, A. H., (1990). "Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales". *Mc. Graw-Hill* (ed). Segunda Edición. Tomo I. México.

Porter, M. (1989). *Ventaja Competitiva. Creación y Sostenimiento de un Desempeño Superior.* CECSA.

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

Ramos Serpa, G., (1996). La actividad humana y sus formas fundamentales: un estudio desde la filosofía. Impreso en Universidad “Camilo Cienfuegos”, Matanzas, Cuba.

Ripoll, V. (1994). “Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de Costes”. Madrid, España.

Ripoll, Tamarit & Barber. (2012). Análisis en el ISI Web of Knowledge de los artículos sobre el sistema de costes y gestión basado en las actividades. Harvard Deusto Business Research, vol 1, no 2, pág 112-131.

Roth, H. P., & Borthick , A. F. (1989). Getting Closer to Real Product Cost. Management Accounting, mayo, 28-33.

Ryan, R.; Scapens, R.; Theobald, M., (2002). Research Method & Methodology in Finance & Accounting. Thomson, London, UK.

Scapens, R., (1994). Nevermindthe gap: towards aninstitutional perspective on management accounting practice. Management Accounting Research, 5, pp.301–321.

Shank, J. y Govindarajan, V. (1995). Gerencia estratégica de costos. La nueva herramienta para desarrolllar una ventaja competitiva. Colombia: Grupo Editorial Norma S.A., p. 63.

Sharman, P. (1994). Activity and Driver Analysis to Implement ABC. CMA, julio, 13-16.

Soloway, L. (1996). Using ABC for Assesing Profitability. Cost Management Insiderís Report, 2(8), marzo, 5-7.

Turney, P.(1991). How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost. Journal of Cost Management, invierno, 29-35.