

Título: “Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión”

RESUMEN

Dentro del profundo y vertiginoso proceso de variación que está teniendo lugar en el mundo, se encuentran los rasgos definatorios siguientes:

- Globalización e internacionalización de los mercados.
- Creciente incertidumbre del entorno
- Sensible modificación de las normas reguladoras de actuación.
- Aumento notable de la competencia.
- Mercado dominado por una demanda cada vez más selectiva.
- Utilización de la calidad como estrategia competitiva diferenciadora.
- Incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado.

Estos factores inciden directamente en la ciencia contable, la cual está sometida a cambios motivados por los diferentes acontecimientos históricos que influyen en la medición y el control de los costos, por lo que este artículo realiza una amplia revisión bibliográfica para resumir en síntesis aspectos significativos que están repercutiendo en la propia evolución de la Contabilidad de Gestión en el ámbito universal y en Cuba.

Palabras claves: costos, gastos y Contabilidad de Gestión.

INTRODUCCIÓN

La Contabilidad es el proceso mediante el cual se identifica, mide, registra y comunica la información económica de una organización o empresa, con el fin de que los gestores puedan evaluar su situación⁶. Dentro de ella se encuentran varias ramas: la Contabilidad Financiera, la Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión, en la cual se enmarcará el desarrollo de la presente investigación.

Los objetivos propuestos son:

- ✓ Determinar en los diferentes períodos de la evolución histórica de la Contabilidad de Gestión los acontecimientos más importantes ocurridos en la medición de los costos en el ámbito universal.
- ✓ Presentar las etapas de perfeccionamiento de la normalización contable cubana.

⁶ Criterio de la autora de la investigación basado en conceptos de diferentes autores de la literatura consultada, entre los cuales se pueden mencionar a: **Horngrén, Charles; et. al. "Contabilidad" México: Editorial Prentice Hall Hispanoamérica S. A., 3^{ra} Edición, 1997, p. 2 y Maldonado, Ricardo; et. al. "Estudio de la Contabilidad General". Valencia-Venezuela: Editorial Tatum, 1993, p. 11**, el cual en su obra también hace referencia a otras definiciones de: Instituto Americano de Contadores Públicos, Asociación Americana de Contadores y E. Luque.

1.1 Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión

Para abordar los aspectos relacionados con los orígenes y desarrollo de la Contabilidad de Gestión, es muy importante tener bien delimitado los conceptos de costos y gastos como terminología a seguir. Existen diferentes criterios de especialistas sobre los mismos, de forma que no se vislumbra una homogeneidad definida hasta el momento. Entre los autores estudiados al respecto, sobresalen los siguientes: Marx (1867)⁷; Pedersen (1958)⁸; Plan Contable General Francés (1957)⁹; Schneider (1957)¹⁰; Lawrence (1960)¹¹; Morton y Lyle (1967)¹²; Guevara (1970)¹³; Revista de Finanzas y Precios (1988)¹⁴; Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1990)¹⁵ y Mallo (1991)¹⁶.

En el desarrollo de la investigación no se va a coincidir con Morton y Lyle (1967) y Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1990) pues se considera que el costo es aquél que atiende al momento del consumo, y el gasto, al momento de la adquisición; el costo entonces se ve como una parte de los gastos, y se incorporan al primero los gastos que se vinculan al proceso productivo y a un cierto nivel de actividad alcanzado¹⁷.

Los antecedentes de la Contabilidad de Gestión en el ámbito universal, permitirán comprender la necesidad del surgimiento de los nuevos sistemas de costos.

La Contabilidad de Costos aparece como ciencia a comienzos del siglo XIX, por la necesidad de responder a los efectos de la Revolución Industrial, especialmente por aquellos derivados de internalización de las operaciones en las fábricas y por la configuración de una nueva mano de

⁷ En 1867 Marx escribe sus postulados. La obra consultada es Marx, Carlos. Sección Primera "La transformación de la plusvalía en ganancia y de la cuota de plusvalía en cuota de ganancia". Capítulo I "Costo de producción y ganancia". En "El Capital. Crítica de la Economía Política". Cuba: Editorial de Ciencias Sociales, Tomo III, 1973, p. 50.

⁸ Pedersen, H.W. "Los Costos y la Política de Precios". Madrid: Editorial Aguilar, 2^{da} Edición, 1958, p. 6.

⁹ Colectivo de Autores. "Plan Contable General Francés". /s. l. /: /s. n. /, revisado en 1957, /s.p./.

¹⁰ Aunque la edición original es de 1957, en la década siguiente es que se produce su difusión. Schneider, Erich. "Contabilidad Industrial. Fundamentos y principales problemas". Madrid: Editorial Aguilar S. A., 4^{ta} Edición, primera reimpresión 1972, pp. 6-7.

¹¹ Lawrence, W. B. "Contabilidad de Costos". Unión Tipográfica: Editorial Hispano América, Tomo I, 1960, p. 2.

¹² Morton, Backer y Lyle Jacobsen. "Contabilidad de Costos. Un enfoque administrativo y de Gerencia". Cuba: Editorial Pueblo y Educación, 1967, p. 3.

¹³ Guevara, Ernesto. "Consideraciones sobre los costos de la producción como base del análisis económico de las empresas sujetas a sistema presupuestario". La Habana, Cuba: Editorial Casa de las Américas, 1970, Obras 1957-1967, Tomo II, p. 214.

¹⁴ Colectivo de Autores. "Finanzas y Créditos". Cuba: /s.n./, 1988, /s.p./.

¹⁵ Polimeni, Ralph S.; Frank J. Fabozzi y Arthur H. Adelberg. "Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales". México: Editorial Mc Graw-Hill, 2^{da}. Edición 1990, p. 10.

¹⁶ Mallo Rodríguez, Carlos. "Contabilidad Analítica. Costos, Rendimientos, Precios y Resultados". Ministerio de Economía y Hacienda de España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 4^{ta} Edición 1991, p. 410.

¹⁷ No obstante desde el punto de vista del proceso de toma de decisiones hay costos que no van a ser gastos (ejemplo: el costo de oportunidad) y hay gastos que no son costos (ejemplos: el impuesto sobre beneficios y los gastos extraordinarios). De la misma forma hay gastos y costos que no son pagos (ejemplo: la amortización), ni todos los pagos son costos (ejemplo: los dividendos).

obra que ahora pasa a tener categoría fija. Algunos de los aspectos más relevantes que demuestran la necesidad del cálculo y control de los costos desde el siglo XVIII hasta la actualidad, se observan en la Tabla 1.

No se debe ignorar, en el transcurso de esos años, la existencia de tres grandes aportaciones que desafortunadamente pasaron inadvertidas, las propuestas de Church (1915-1920), Clark (1920-1930) y Vatter (1930-1940).

Church se adelantó a su época, pero en el sistema contable manual, la cantidad de registros de trabajo que implica su propuesta resultaba muy costoso y no resistía el análisis de economicidad cuando se les comparaba con la mejora informativa que proporcionaba. Sus ideas están presentes también en los planteamientos del llamado enfoque del costo de las transacciones, **desarrollado a partir de la publicación del artículo: "La fábrica invisible", elaborado por Miller y Vollman (1985)**, que insiste en la necesidad de controlar los costos indirectos, pues en los últimos años no sólo han aumentado en términos relativos con respecto al costo total, sino que también han crecido en términos absolutos.

Clark tuvo una visión particularmente lúcida y profunda, pero tampoco tuvo éxito en una época en la que la rigidez de la Contabilidad Financiera impedía cualquier intento de flexibilidad en el análisis, por lo que sus ideas quedaron en el olvido hasta que, en 1953, apareció el Modelo del Direct Costing¹⁸.

Horngrén y Foster (1987)¹⁹, reconocen que el profesor Vatter es uno de los más importantes tratadistas en Contabilidad de Costos del siglo XX.

Aún cuando tampoco fueron comprendidos los estudios de Vatter, hoy no se puede dudar que, junto con los anteriores, conformaron las bases sobre las que se sustenta el movimiento de la moderna Contabilidad de Gestión.

A partir de 1950, la necesidad de articular una Contabilidad de Gestión apta para la toma de decisiones se convirtió en uno de los principales centros de atención de muchos investigadores y profesionales relacionados con la Contabilidad de Costos. Es evidente que después de las propuestas de modelización del ciclo contable para la determinación del resultado interno que

¹⁸ En 1953, apareció en el Research Report No. 23 de la National Association of Accounting (NAA), el Modelo del Direct Costing, y luego de transcurridos algunos años, fue definitivamente aceptado en el No. 27 de Research Report, bajo los auspicios de la entonces (NAA), actualmente Instituto of Management Accountants (IMA).

¹⁹ **Horngrén, Ch. T. y G. Foster.** "Cost Accounting: A Managerial Emphasis". **New Jersey:** Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, 6^{ta} Edición, 1987.

realizó Schneider (1957), los tratadistas seguían postergando los trabajos conducentes a la sistematización de los modelos de Contabilidad de Costos, por lo que su propuesta constituye una arriesgada apuesta sobre la futura orientación de la Contabilidad de Costos.

Como fruto de las nuevas corrientes investigadoras, durante los veinte años siguientes, aparecen una serie de trabajos que empiezan a conformar la Contabilidad de Gestión. Horngren (1995) y Peters (1999), en sus investigaciones, declaran cuatro etapas muy importantes, denominándolas de la forma siguiente:

1. **“Administración científica o Gestión Tayleriana:** desde principios de siglo.
2. **“Era de la estrategia”:** década de los 70.
3. **“Era de la calidad”:** década de los 80.
4. **“Era del cambio de la reingeniería”:** a partir de la década de los 90.

Precisamente, sobre el significado del término Contabilidad de Gestión, existen diferentes enfoques o criterios, los cuales son tratados por prestigiosos autores²⁰. Sin embargo, existen aspectos comunes, los cuales se muestran en la Esquema 1.

Se coincide en este trabajo con el concepto de Contabilidad de Gestión de Fernández (1993), cuya esencia plantea que es la parte de la Contabilidad que capta, registra, evalúa, analiza y transmite información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, a fin de facilitar la toma de decisiones de los distintos estamentos de la organización, relativa al seguimiento y consecución de los objetivos estratégicos y generales marcados, a la planificación, control y medida de todas las actividades de la organización (internas y externas), en estrecha colaboración con el resto de las áreas funcionales y permitiendo participar a los responsables de su ejecución, junto con la gerencia, en la toma de decisiones.

²⁰ Entre los autores se destacan los trabajos presentados por: Fernández Fernández, Antonio. Capítulo 3: “Contabilidad de costes y Contabilidad de gestión: una propuesta delimitadora”. En Sáez Torrecilla, Ángel. “Cuestiones actuales de Contabilidad de Costos”. España: Mc Graw-Hill Interamericana S. A., 1993, pp. 51-66; Fernández Muñoz, Ariel. “Contabilidad de gestión y excelencia empresarial”. /s.l./: /s.n./, 1^{ra} Edición, enero 1997, /s.p./ y Sáez Torrecilla, A. y G. Gutiérrez Díaz. “Contabilidad de Costes”. Madrid: UNED, 1987, p. 22.

Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos

Períodos	Aspectos relevantes
Grandes Civilizaciones:	En la cultura egipcia, se comenzó a sentir la necesidad de conocer los ingresos y gastos de sus economías, y de esta forma surge primeramente la partida simple, anotándose dichas transacciones en una hoja de papiro (planta cuya médula empleaban los antiguos para escribir).
Siglo XIV:	Surgimiento de la Contabilidad de Costos.
El desarrollo del comercio:	El creciente comercio y posteriormente la Revolución Industrial, demandaron unas necesidades de información mucho mayores, que se apoyaron en la Partida Doble, desarrollada por pioneros de la Contabilidad como Pacioli en 1494. Es la época de la teneduría de libros, que se caracteriza por la mera conservación de los registros de todos los movimientos.
1776: Era Industrial	La Revolución Industrial trajo grandes cambios en la infraestructura económica de Inglaterra, los talleres manufactureros desaparecieron y surgieron las grandes fábricas, originando la necesidad de actuar con mayor control sobre los materiales y la mano de obra y sobre el elemento del costo que acumula la utilización de las máquinas y los equipos. Se perfecciona la Partida Doble, naciendo los Estados Financieros.
1777:	Primera descripción de los costos de producción por procesos en una empresa fabricante de medias de hilo de lino.
1778:	Se empezaron a emplear los libros auxiliares en todos los elementos que tuvieran incidencia en el costo de los productos, como salarios, materiales de trabajo y fechas de entrega.
1800:	Aparición de los costos conjuntos en la Industria Química.
1828 - 1839:	En Inglaterra, Babbge publica un libro en el que resalta la necesidad de que las fábricas establezcan un Departamento de Contabilidad. Posteriormente a finales del siglo XIX el autor Metcalfe publica su primer libro que denominó "Costos de manufactura".

Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos (continuación)

Períodos	Aspectos relevantes
1855:	El Sistema de Costos de “Lyman Mill”, un molino textil de Nueva Inglaterra, permite a sus directivos controlar la eficiencia de la conversión en las fábricas de materia prima en una variedad de productos terminados, basado en los libros de contabilidad por Partida Doble de la empresa, y daba información acerca del costo de los productos terminados, de la productividad de los trabajadores, del impacto de los cambios de la distribución en planta, así como del control de recepción y uso del algodón.
1860 - 1870:	En los ferrocarriles de los EE.UU., se desarrollaron procedimientos contables para facilitar los exhaustivos procedimientos de planificación y control, debido a la necesidad de registrar y resumir las transacciones monetarias. También generaron informes financieros sobre las operaciones de las subunidades de las grandes y dispersas geográficamente empresas de ferrocarril.
1880:	En los EE.UU. se crean las empresas de producción en masas tales como: tabaco, cerillas, detergentes, películas fotográficas y harina, industria de metal y de fabricación, adoptaron los sistemas de contabilidad interna de los ferrocarriles a sus propias organizaciones. Es de señalar que la información sobre costos se centró exclusivamente en la mano de obra directa y los materiales. No se prestó atención a los costos fijos y a los costos de capital.
1889 - 1895:	Taylor, uno de los pioneros del control de gestión industrial, fue el que desarrolló la Contabilidad Analítica, la asignación de los costes indirectos, el cronometraje y el seguimiento de los tiempos de mano de obra directa, los estándares, la asignación de los costes indirectos mediante los tiempos de la mano de obra o de los tiempos de máquina, la gestión de las existencias y de las materias y la remuneración al rendimiento.
1890 - 1915:	Se diseña la estructura básica de la Contabilidad de Costos y se integran los registros de los costos a las cuentas generales en países como Inglaterra y Estados Unidos y se aportaron conceptos tales como: establecimiento de procedimientos de distribución de los costos indirectos de fabricación; adaptación de los informes y registros para los usuarios internos y externos; valuación de los inventarios, estimación de costos de materiales y mano de obra y la contabilización de los activos a su valor de adquisición. En 1903-1904, se encuentra documentalmente probado en estos países el uso de gráficos de punto muerto para expresar la desviación de los costos con el <u>output</u> .

Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos (continuación)

Períodos	Aspectos relevantes
1907:	Como resultado de un largo proceso de innovaciones iniciado en 1902 bajo la tutela de los hermanos Du Pont. Donalson Brown, colaborador de Pierre Du Pont de Nemours al frente del grupo químico, inventó la fórmula que relaciona el índice de rentabilidad de capital, el índice de rentabilidad de la explotación y el índice de rotación de capital. Inventan el instrumento contable Retorno sobre la Inversión (ROI), el cual fue publicado posteriormente en 1912 por el ejecutivo financiero Donaldson. Por primera vez, los diversos tipos de contabilidad utilizados hasta entonces de manera independiente (Contabilidad de Capital, Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos) estaban enlazadas en un modelo único, global y coherente, y constituían una imagen económica completa de la empresa.
1908 -1909:	Harrington, describe el valor de los costos estándar para la planificación temporal y el control.
1915 - 1920:	Grandes aportaciones de Church. Plantea la necesidad de controlar los costos indirectos a través de todo su recorrido por la empresa, procediéndose finalmente a su asignación en función de referencias distintas a las cargas directas, de tal manera que se posibilite una mejor identificación con el costo del producto.
1920 - 1930:	Grandes aportaciones de Clark. Presenta la relevancia de los distintos costos para propósitos distintos, y su enfoque en torno a la conveniencia de reflejar separadamente el comportamiento de los costos, distinguiendo entre costos fijos y variables con respecto al producto y entre costos diferenciales e incurridos, con respecto a la toma de decisiones.
1925:	DuPont y General Motors desarrollaron muchas de las prácticas de control de gestión: descentralización vía organización funcional o multidivisional, el ROI como medida de rendimiento, los procedimientos formales de asignación de capital, los ciclos de Presupuestación y planificación. Los presupuestos flexibles, la fijación de los precios según <u>ROI</u> y el volumen estándar, los planes de incentivos y de participación en beneficios, y una política de precios de transferencia basada en los precios de mercado.

Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos (continuación)

Períodos	Aspectos relevantes
1950: Era de la información	<p>Caracterizada por el uso de macrocomputadoras que se limitaban a reproducir los sistemas de contabilidad manuales, es decir, repetían el mismo procedimiento pero con ordenadores, por tanto, se hace necesario el análisis, tanto del contenido como de los costos, de los sistemas de información, para estudiar el impacto económico de una determinada demanda de sistemas informativos.</p> <p>Surgimiento de la Contabilidad de Gestión.</p> <p>Aparecen los Sistemas de Costos Parciales. Su principal autor es Horngren.</p>
1953:	<p>El norteamericano Littleton, en vista del crecimiento de los activos fijos definía la necesidad de amortizarlos a través de tasas de consumo a los productos fabricados como costos indirectos.</p>
1955:	<p>Surge el concepto de contraloría como medio de control de las actividades de producción y finanzas de las organizaciones.</p>
1956 - 1957:	<p>Cook ; Dean ; Stone y Hirschleifer, inicialmente esbozan en sus estudios la implantación de la técnica de los precios de transferencia, para resolver los problemas derivados de la sección de servicios entre secciones en el contexto de los centros de responsabilidad.</p>
1957:	<p>Propuesta de modelización del ciclo contable para la determinación del resultado interno por Schneider.</p>
1960:	<p>Prevalece el concepto de Contabilidad Administrativa como herramienta del análisis de los costos de fabricación y como instrumento básico para el proceso de la toma de decisiones.</p> <p>Se inicia una corriente importante de aplicación de modelos cuantitativos a una variedad de problemas de control y planificación (técnicas analíticas, incluyendo el análisis de regresión, la programación lineal y no lineal, la teoría de la probabilidad, los <u>tests</u> de hipótesis y la teoría de la decisión).</p>
1961 - 1964:	<p>Jaedicke (1961), Charnes y Cooper (1963) y Jaedike y Robicheck (1964), desarrollaron las técnicas de análisis derivadas del <u>Direct-Costing</u>, principalmente los estudios sobre el punto muerto y costos-volumenes de operaciones-beneficios, para levantar las hipótesis tan restrictivas con las que originariamente se enunciaron.</p>

Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos (continuación)

Períodos	Aspectos relevantes
1965:	Anthony, realizó una significativa investigación sobre la planificación estratégica tradicional y control de gestión en el contexto del sistema presupuestario, diferenciando distintos niveles en el área de la planificación y control estratégico, de gestión y de ejecución.
1969 - 1971:	Shapley y Shubick (1969) y Thomás (1971), profundizan en los estudios sobre la asignación de los costos en la producción conjunta y su arbitrariedad.
1975 - 1982:	Trabajos iniciados por Holmstrom (1975) y continuados en Shavell (1979) y Baiman (1982), sobre la aportación de la Teoría de la Agencia, al sistema de relaciones que se establecen en cascada entre superiores y subordinados en el seno de la organización.
1977:	Simón, esboza la Teoría relativa a la descentralización de las empresas en la toma de decisiones y asunción de responsabilidad encaminada a una más eficaz motivación y coordinación.
Antes de 1980:	Estancamiento para la Contabilidad de Costos con relación a otras ramas de la Contabilidad. Las empresas industriales consideraban que sus procedimientos de acumulación de costos constituían secretos industriales, pues el sistema de información financiera no incluía las bases de datos y archivos de la Contabilidad de Costos.
1980:	Surgimiento de la Contabilidad de Dirección Estratégica.
1981:	El norteamericano Johnson, resaltó la importancia de la Contabilidad de Costos y los Sistemas de Costos como herramienta clave para brindar la información a la gerencia sobre la producción, lo cual implicaba existencia de archivos de costos útiles por la fijación de precios adecuados en mercados competitivos. Surge el primer ordenador personal IBM.

Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos (continuación)

Periodos	Aspectos relevantes							
Después de 1981:	<p>Surgen los actuales Sistemas de Costeo, y mientras más avance y cambie el sistema organizacional y los sistemas de producción se implementarán nuevas metodologías y herramientas de medición y control de los costos. Ejemplos: <u>Just in Time (JIT)</u> o <u>Back-Flush Accounting</u>; <u>Life-Cycle Costing</u> (Ciclo de Vida); <u>Throughput Accounting (T.A.</u>, método de costeo manejado en la Teoría de las Restricciones, <u>TOC</u>, su autor principal es Goldratt) y la Cadena de Valor.</p> <p>Florece el Costeo Basado en actividades. Sus principales autores Kaplan y Cooper (1987).</p>							
Aspectos que tienen en cuenta	SCT	SCP	ABC	JIT	LCC	TA	CV	<p>Leyenda:</p> <p>STC: Sistema de Costeo Total</p> <p>SCP: Sistemas de Costos Parciales</p> <p>ABC: Costeo Basado por Actividades</p> <p>JIT: Just in Time</p> <p>LCC: Life Cycle Costing</p> <p>TA: Throughput Accounting</p> <p>CV: Cadena de Valor</p> <p>CIF: Costos Indirectos de Fabricación</p>
¿Utiliza las relaciones causa-efecto?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	
¿Asigna correctamente los CIF?	No	-	Sí	Sí	-	-	Sí	
¿Costea los productos y servicios en forma?	No	Sí	Sí	Sí	-	No	Sí	
¿Es una buena fuente para tomar decisiones?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	
¿Utiliza el manejo de inventarios?	Sí	-	No	No	-	No	-	
¿Sirve como herramienta de gestión?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	
¿Facilita el control de los recursos relacionados?	No	Sí	Sí	-	Sí	Sí	Sí	
¿Está enfocada a reportes financieros y contables?	Sí	No	No	No	No	No	No	
¿Es útil para llevar a cabo análisis estratégicos de costos?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	

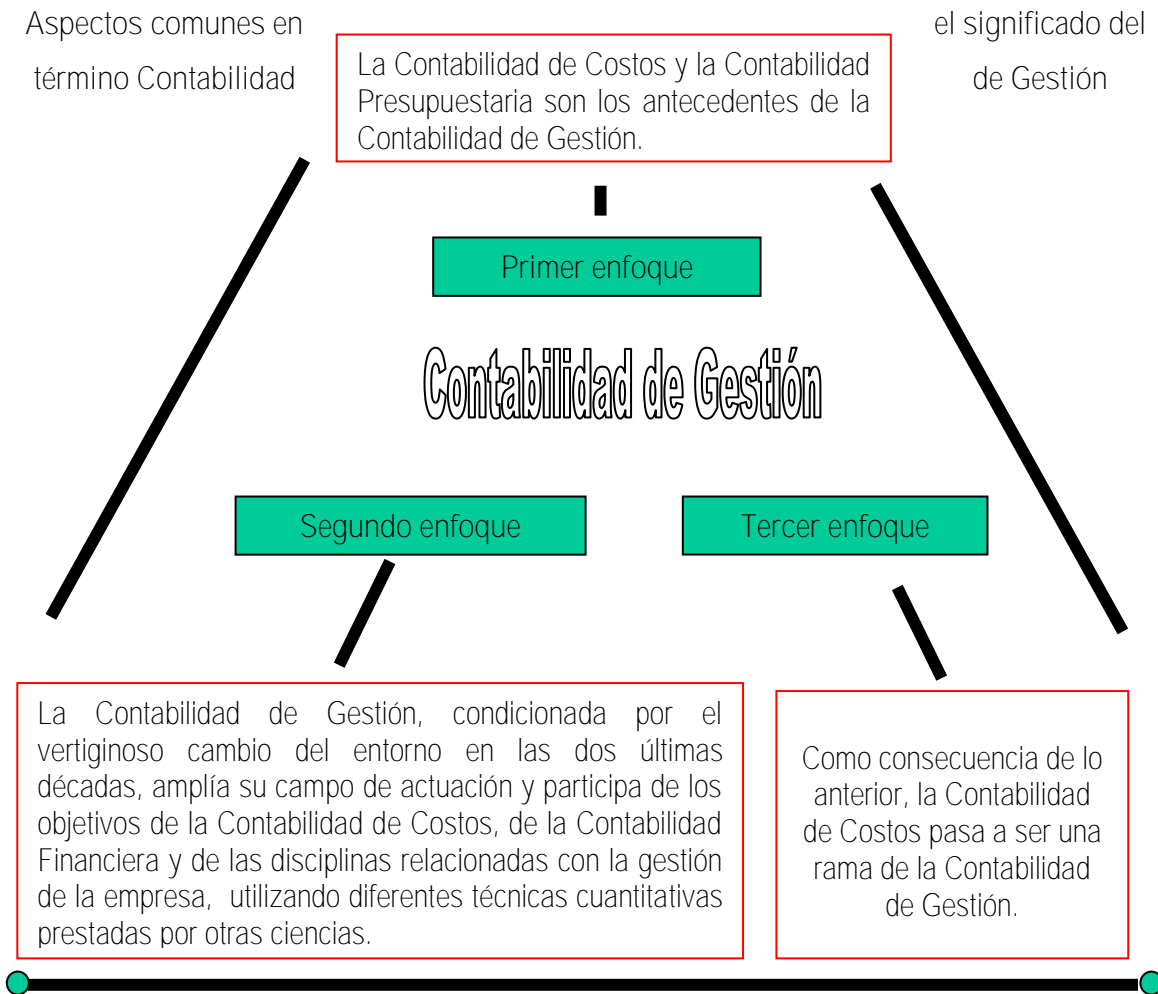
Tabla 1.

Evolución de la medición y control de los costos (continuación)

Períodos	Aspectos relevantes
En el siglo XXI: Tercera Revolución Informática. Era por el conocimiento.	Los estados contables tradicionales no responden a determinadas informaciones para el proceso de toma de decisiones, tales como: información sobre los riesgos financieros, el impacto medioambiental, la gestión del capital intelectual, la capacidad de innovación, el grado de satisfacción de los clientes, la gestión por el conocimiento, la gestión de calidad, entre otros.

Fuente: elaboración propia basada en la literatura revisada

Esquema 1.



Fuente: elaboración propia basada en la literatura revisada

En el siglo XXI²¹, las necesidades de información han cambiado más allá de las rígidas regulaciones y normas contables. El papel del contable se acrecienta en la nueva Era por el Conocimiento en la cual se necesita utilizar técnicas contables, que todavía no han emergido. Desde el punto de vista de la tecnología está presente la tercera revolución informática, donde la utilización intensiva de herramientas ligadas al sector de las telecomunicaciones introduce cambios importantes en muchas de las actividades típicas del contable²².

²¹ Llamada "Era del conocimiento", por prestigiosos autores como Gorey y Dorat (1996) y Bueno, E. (1999).

²² Las aplicaciones de Internet como el World Wide Web, el correo electrónico, las listas de distribución, los boletines de noticias, el acceso remoto a cualquier ordenador de Internet, los sistemas para transferir ficheros, la utilización de agentes informáticos para realizar informes que combinen información interna y externa, las charlas interactivas y las videoconferencias son algunas de las tecnologías con gran impacto en las actividades típicas del contable.

El contable dispone de nuevas herramientas informáticas que tratan de administrar, compartir y canalizar tanto la información real como el conocimiento intangible de la empresa de forma que éste fluya en la organización integrado en aplicaciones²³, aunque entre todas ellas se destaca el Intercambio Electrónico de Datos, el cual está incluido en el resto de las aplicaciones informáticas, donde la mayoría de los registros se realizan de forma automática, como por ejemplo: la facturación o el control de las existencias.

Cuba no está alejada del desarrollo evolutivo de la Contabilidad de Gestión en el ámbito universal. La condición elemental para la integración económica del país es el pleno proceso de perfeccionamiento de su regulación contable.

La normalización de la Contabilidad Cubana se fundamenta en disposiciones legales dictadas por diversos órganos del Estado y su Administración Central, así como otras que se dictan por entidades estatales a través de leyes, decretos-leyes, decretos y otras disposiciones de la Asamblea Nacional del Poder Popular (Parlamento Cubano), el Consejo de Estado y el Consejo de Ministros, Resoluciones e Instituciones de Finanzas y Precios, órganos rectores de la Contabilidad en el país, Resoluciones e Instrucciones de los Ministerios Ramales para cumplimiento de las empresas y dependencias subordinadas o patrocinadas, y disposiciones complementarias de la Banca Cubana.

La práctica contable cubana posee una rica historia iniciada a finales del siglo XIX, que se consolida en el año 1927, con el inicio de los Estudios Superiores de Contabilidad en la Universidad de La Habana y durante la República neocolonial logró alcanzar su mayor esplendor en la década de los años cincuenta, coincidiendo con el surgimiento de la Contabilidad de Gestión.

En el período anterior a 1959, la normalización contable cubana estuvo muy influenciada por la práctica contable norteamericana. Posteriormente, los cambios ocurridos en la vida nacional fueron debilitando la influencia norteamericana, y en los años sesenta, por la primacía de concepciones reconocidas más tarde como erróneas, desaparecen las relaciones monetario-mercantiles entre las empresas y virtualmente con ellas la Contabilidad, la cual se ve limitada al control económico.

²³ Ejemplos de aplicaciones: [Intranet](#), [Groupware](#), [Data Mining](#), [Knowledge Data Base](#), gestión de documentos, entre otras.

La praxis cubana vuelve a renacer en 1975, pero entonces muy deudora de las concepciones contables que prevalecían en los antiguos países socialistas de Europa del Este, al formar parte Cuba de los países miembros del Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME). A partir de ese momento, comienzan sucesivos cambios en la Contabilidad Cubana, enmarcados en tres etapas sucesivas de perfeccionamiento, según los análisis realizados por Borrás y López (1996)²⁴ y Armenteros y Vega (2000)²⁵, que se pueden observar en la Tabla 2.

Las empresas cubanas a través de las Universidades y la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC), asimilan la crisis de la Contabilidad de Costos Tradicional, y estudian las herramientas más acertadas que se aplican en el ámbito mundial, para potenciar el desarrollo económico.

²⁴ Borrás, Francisco y Miriam López. "La Contabilidad de Gestión en Cuba". En Lizcano, J. "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica". Madrid: AECA, 1996, pp. 75-94.

²⁵ Armenteros Díaz, Marta y Vladimir Vega Falcón. Capítulo 3. "Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión en Cuba". En AECA "Situaciones y tendencias de la Contabilidad de Gestión en el ámbito Iberoamericano". España: Ediciones Gráficas Ortega, 2000, pp. 25-29.

Tabla 2.
Etapas de perfeccionamiento de la normalización contable cubana

Etapas	Esencia	Efectos
1 ^{ra} etapa (1977-1986):	Establecimiento de: <ul style="list-style-type: none"> • Sistema de Contabilidad instrumentado mediante un documento explicativo sobre el contenido económico y naturaleza de las cuentas a utilizar y los aspectos por los cuales se debita y acredita. • Sistema Informativo. • Normas y Procedimientos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Exceso de modelos informativos. • Prioridad al registro contable en función de las necesidades informativas de los niveles superiores. • Freno de la iniciativa de los contadores en aras del cumplimiento de la gestión. • Se carece de un conjunto de herramientas enfocadas a la toma de decisiones gerenciales debido a la influencia de los países miembros del CAME en los Planes de Estudio, en las universidades, en materia de Contabilidad de Gestión.
2 ^{da} etapa (1987-1992):	<ul style="list-style-type: none"> • Ocurren transformaciones dirigidas a la simplificación del Sistema Nacional de Contabilidad (SNC). • Se suprimen cuentas y subcuentas. • Se descentralizan funciones. • Se racionalizan modelos y anexos del Sistema Informativo. • Se inicia el proceso de Perfeccionamiento Empresarial* en el cual las diversas ramas de la contabilidad desempeñan un importante papel. 	<ul style="list-style-type: none"> • El lenguaje no era equivalente con el que regía en el ámbito internacional, dada la herencia de la participación de Cuba en el CAME, lo que entraba en franca contraposición con los cambios en el contexto mundial y la proyección inmediata y futura de la economía cubana.
3 ^{era} etapa (1993-actualidad):	<ul style="list-style-type: none"> • Gran flexibilidad de la práctica contable cubana. • Comunicación con socios extranjeros al adoptar terminología equivalente con la práctica contable internacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Puede decirse que el Modelo Contable General no presenta todavía un resultado consolidado, sino un desarrollo evolutivo en pleno florecimiento.

Fuente: elaboración propia basada en literatura revisada: Armenteros, Vega (2000) y Borrás, López (1996)

* Perfeccionamiento Empresarial: proceso de mejora continua de la gestión interna de la empresa, que posibilita lograr, de forma sistemática un alto desempeño para producir bienes o prestar servicios competitivos, teniendo como objetivo fundamental lograr la competitividad de la empresa, incrementando la eficiencia y la eficacia, sobre la base de otorgarle las facultades y establecer políticas, principios y procedimientos que propendan al desarrollo de la iniciativa, la creatividad y la responsabilidad individual y colectiva, cuyas bases quedaron aprobadas mediante el Decreto Ley 187 (1998).

CONCLUSIONES

A través de la revisión bibliográfica, queda demostrado cómo los acontecimientos ocurridos en los diferentes períodos históricos, tanto en el ámbito universal como en Cuba, han influido en la evolución y medición de los costos propiciando la necesidad del control de los mismos y por tanto, surgiendo nuevos sistemas, para satisfacer las expectativas de la transformación sistemática de la información en acción en el proceso de toma de decisiones, como elemento importante en la gestión estratégica de los costos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Armenteros Díaz, Marta y Vladimir Vega Falcón. Capítulo 3. "Evolución histórica de la Contabilidad de Gestión en Cuba". En AECA "Situaciones y tendencias de la Contabilidad de Gestión en el ámbito Iberoamericano". España: Ediciones Gráficas Ortega, 2000.
2. Balada Ortega, Tomás J. y Vicente Ripoll Feliú. "Situaciones y tendencias de la Contabilidad de Gestión en el Ámbito Iberoamericano". España: Ediciones Gráficas Ortega S.A., 2000.
3. Baujín Pérez, Pilarín. "Diseño y aplicación de un Sistema de Costos basado en Actividades para instalaciones hotelera". Trabajo presentado en opción al título de Master en Gestión Turística, 2001.
4. Borrás, Francisco y Miriam López. "La Contabilidad de Gestión en Cuba". En Lizcano, J. "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica". Madrid: AECA, 1996.
5. Cashin, James A. y Ralph S. Polimeni. "Fundamentos y Técnicas de Contabilidad de Costos". México: Mc Graw-Hill, 1988.
6. Castelló Taliani, Emma. "De la vieja a la nueva contabilidad de gestión." *Partida Doble*. España: /s.n./, No. 47 julio- agosto 1994.
7. Castelló Taliani, Emma. "Los nuevos desafíos de la contabilidad de gestión". Boletín AECA. España: /s.n./, No. 25, 1^{er} Cuatrimestre 1991.
8. Castillo Acosta, Antonio T. et. al. "Contabilidad de Costo". Cuba: Universidad de la Habana, Tomo I, 1990.
9. Cepero Bonilla, Raúl. "Costo". Cuba: Centro Nacional de Superación Bancaria, Primera Parte, abril 1990.
10. Clark, J. M. "Studies in the Economics of overhead cost". University of Chicago Press, 1923.
11. Colectivo de autores "Principio para la planificación, registro y cálculo del Costo de producción". Cuba: Editorial Pueblo y Educación, 1986.

12. Colectivo de Autores. "Finanzas y Créditos". Cuba: /s.n./, 1988, /s.p./.
13. Colectivo de Autores. "Plan Contable General Francés". /s. l. /: /s. n. /, revisado en 1957, /s.p./.
14. Church, A. H. "The propor distribution of expense burden". *The Engineering Magazine*. London: Works Management Library, 1908.
15. Fernández Fernández, Antonio M. del Carmen Muñoz Rodríguez. "Contabilidad de gestión y excelencia empresarial". Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1^{ra} Edición, enero 1997.
16. Fernández Fernández, Antonio. Capítulo 3: "Contabilidad de costes y Contabilidad de gestión: una propuesta delimitadora". En Sáez Torrecilla, Ángel. "Cuestiones actuales de Contabilidad de Costos". España: Mc Graw-Hill Interamericana S. A., 1993.
17. Gimeno Zuera, Javier. "Los retos de la contabilidad de gestión de los noventa: ¿crisis o revitalización?". *Costos y Gestión*. Argentina, Buenos Aires: IAPULCO, T. II, No. 5, septiembre 1992.
18. Guevara, Ernesto. "Consideraciones sobre los costos de la producción como base del análisis económico de las empresas sujetas a sistema presupuestario". La Habana, Cuba: Editorial Casa de las América, 1970, Obras 1957-1967, Tomo II.
19. Hazzard, P. A. "Cost and Management Accounting I". VNR. Int. South Port, 1998.
20. Horngren, Charles; et. al. "Contabilidad" México: Editorial Prentice Hall Hispanoamérica S. A., 3^{ra} Edición, 1997.
21. Kaplan, R. S. "Strategic cost analysis". *Cost accounting for the '90: the challenge of technological change*, Conference proceedings, National Association of Accountants, Montvale New Jersey, 1986.
22. Kaplan, R. S. "La evolución de la Contabilidad de Gestión. La crisis de los Sistemas de Contabilidad de Gestión". *Cambio tecnológico y Contabilidad de Gestión*. USA, /s.a./.
23. Lawrence, W. B. "Contabilidad de Costos". Unión Tipográfica: Editorial Hispano América, Tomo I, 1960.
24. Lawrence, W. B. "Contabilidad de Costos". Unión Tipográfica: Editorial Hispano América, Tomo I, 1960.
25. Lizcano Álvarez, Jesús et. al. "La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos". Madrid, España: Ediciones Gráficas Ortega S.A., 1996.

26. Lizcano Álvarez, Jesús. "Los progresos de la contabilidad de gestión." <http://www.observatorioiberoamericano.org/paises/Spain/Art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20Contabilidad%20de%20Gesti%C3%B3n/Progresos%20de%20contab%20gesti%C3%B3n%20-%20Lizcano.htm>
27. Maldonado, Ricardo; et. al. "Estudio de la Contabilidad General". Valencia-Venezuela: Editorial Tatum, 1993.
28. Mallo Rodríguez, Carlos. "Contabilidad Analítica. Costos, Rendimientos, Precios y Resultados". Ministerio de Economía y Hacienda de España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 4^{ta} Edición 1991.
29. Mallo Rodríguez, Carlos. "Contabilidad Analítica. Costos, Rendimientos, Precios y Resultados". Ministerio de Economía y Hacienda de España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 4^{ta} Edición, 1991.
30. Manuel Osorio, Oscar. "Los costos y la contabilidad de gestión. La capacidad y el nivel de actividad en la toma de decisiones". *Partida Doble*. España: /s.n./, No. 27, octubre 1992.
31. Marx, Carlos. "El Capital. Crítica de la Economía Política". Cuba: Editorial de Ciencias Sociales, Tomo III, 1973.
32. Morton, Backer y Lyle Jacobsen. "Contabilidad de Costos. Un enfoque administrativo y de Gerencia". Cuba: Editorial Pueblo y Educación, 1967.
33. Morton, Backer y Lyle Jacobsen. "Contabilidad de Costos. Un enfoque administrativo y de Gerencia". Cuba: Editorial Pueblo y Educación, 1967.
34. Navarro Castillo, Francisco et. al. "Curso: Gestión de Sistemas de Costos y Control de Actividades". Madrid, España: Instituto de Empresa, División de Consultoría y Formación In-Company, 1993.
35. Navarro, Eduardo. "Gestión de Costes I: ¿Qué es la gestión de costes?" <http://www.improven-consultores.com>
36. Pedersen, H.W. "Los Costos y la Política de Precios". Madrid: Editorial Aguilar, 2^{da} Edición, 1958.
37. Polimeni, Ralph S.; Frank J. Fabozzi y Arthur H. Adelberg. "Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales". México: Editorial Mc Graw-Hill, 2^{da}. Edición 1990.

38. Prieto Moreno, María Begoña. "Modelos contables de gestión para el actual contexto: un recorrido desde la construcción teórica al contraste empírico". *Estudios Financieros*. España: *Is.n./*, No. 175, 1997.
39. Ripoll Feliú, V. "La Contabilidad de Gestión en España". En "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica". España: Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Álvarez, (1996). <http://www.observatorio-iberoamericano.org/LibroLacontab-gestionenLatinoamerica/EspanaB1a.htm>
40. Sáez Torrecilla, A. y G. Gutiérrez Díaz. "Contabilidad de Costes". Madrid: UNED, 1987.
41. Sáez Torrecilla, Ángel, A. Fernández Fernández y G. Gutiérrez Díaz. "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión". España: Editorial Mc Graw Hill, Volumen I, 1993.
42. Sáez Torrecilla, Ángel, et. al. "Cuestiones actuales de Contabilidad de Costos". España: Mc Graw-Hill Interamericana S. A., 1993.
43. Sánchez Rebull, M. Victoria. "La propuesta ABC aplicada al sector hotelero". Tesis Doctoral dirigida por el DrC. Rocafort Nicolau, Alfredo. España: 2002.
44. Schneider, Erich. "Contabilidad Industrial. Fundamentos y principales problemas". Madrid: Editorial Aguilar S. A., 4^{ta} Edición, primera reimpresión 1972.
45. Vega Falcón, Vladimir. "El costo de producción como categoría económica". Cuba: Universidad de Matanzas, febrero 1997.

Autores:

- MSc. Pilarín Baujín Pérez
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Universidad de Matanzas, Cuba
pilarin.baujin@umcc.cu
Teléfono (53) (45) 261748
- DrC. Vladimir Vega Falcón
Centro de Estudios de Turismo (CETUM)
Universidad de Matanzas, Cuba
vladimir.vega@umcc.cu
Teléfono (53) (45) 261748

- DrC. Marta Armenteros Díaz
Instituto Superior de Relaciones Internacionales (ISRI)
Ciudad de la Habana, Cuba
martaa@minrex.gov.cu
Teléfono (53) (07) 222571
- DrC. Roberto A. Frías Jiménez
Centro de Estudios de Turismo (CETUM)
Universidad de Matanzas, Cuba
roberto.frias@umcc.cu
Teléfono (53) (45) 261748
- MSc. Osmany Pérez Barral
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Universidad de Matanzas, Cuba
osmany.perez@umcc.cu
Teléfono (53) (45) 261748