

INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

1.1. CONTABILIDAD Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN EN LA EMPRESA

La Teoría de la Contabilidad fundamenta el proceso de identificación, medición y comunicación de información que permite a los distintos agentes, que intervienen en la actividad económica, tomar decisiones razonadas y emitir juicios fundamentados. La importancia de dicha información, si pretende orientar la gestión en cada empresa, dependerá de las metas que sea posible alcanzar solo si se dispone de la misma.

La contabilidad de costes, como especialidad contable, ha procurado racionalizar la determinación de unos importes monetarios (los “costes”) que, siendo consistentes con los principios contables, permitan valorar las transacciones realizadas internamente por la empresa. La necesidad de elaborar y comunicar información sobre los procesos económicos que la empresa realiza internamente, constituyen, por tanto, la principal causa que explica el desarrollo de la contabilidad de costes.

En consecuencia, los informes que se elaboran a partir de la contabilidad de costes se convertirán en el necesario complemento de la información procesada a partir del registro de las transacciones económicas que la empresa realiza con el mundo exterior, siempre que se pretenda disponer de una visión que abarque todo el ciclo económico. Esto es, todos los procesos contables, incluidos los propios de la contabilidad de costes y de gestión, han de tener en común el propósito de elaborar, comunicar e interpretar información sobre la actividad económica de las entidades.

1.1.1. El sistema contable como sistema de información de la empresa

La figura 1 permite mostrar *la estructura del sistema contable* de forma consistente con la estructura que caracteriza a todo sistema formal de información.

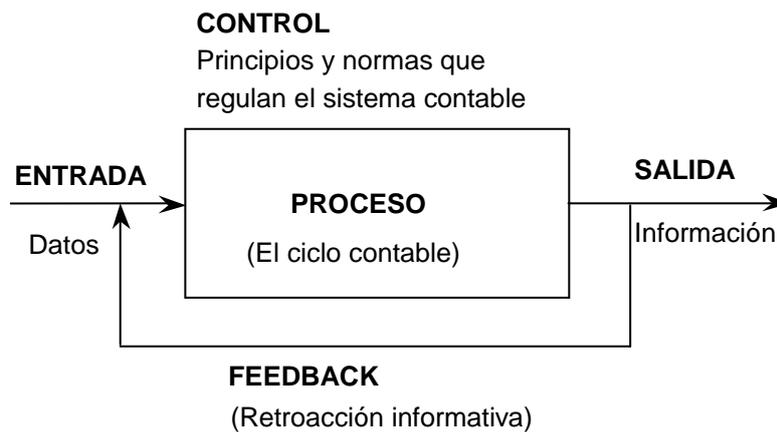


Figura 1

Observando el ciclo contable, resumido en la figura 2, ¿sería posible identificar los cinco elementos antes descritos para los sistemas formales de información?

En el sistema de información contable (contabilidad financiera) pueden identificarse los siguientes elementos:

ENTRADAS (Datos). Son los hechos económicos que se han producido en una organización en un periodo de tiempo determinado y que son objeto de registro por la contabilidad.

PROCESO (Estructura del ciclo contable). Conjunto de procedimientos de cálculo y clasificación que permiten elaborar, a partir de los datos, la información requerida.

SALIDAS (Información). Informes relativos a la situación patrimonial y/o capacidad de generar recursos financieros, que puede resumirse en los informes de final de ejercicio: Balance de situación, Cuenta de resultados y Memoria.

FEEDBACK (Retroacción informativa). Información reprocesada como datos adicionales por el sistema, para obtener nuevos informes.

CONTROL (Principios y normas reguladoras del sistema). Conjunto de principios y normas¹ que garantizan la comprensión de la realidad sobre la que se informa y los símbolos

¹Como en todo lenguaje, para garantizar la comunicación, los principios y normas que regulan el sistema de información se pueden clasificar en semánticos y sintácticos.

contables con los que la representan², así como la coordinación³ entre datos, proceso e información, con el fin de que los informes obtenidos reúnan las características demandadas por sus usuarios.

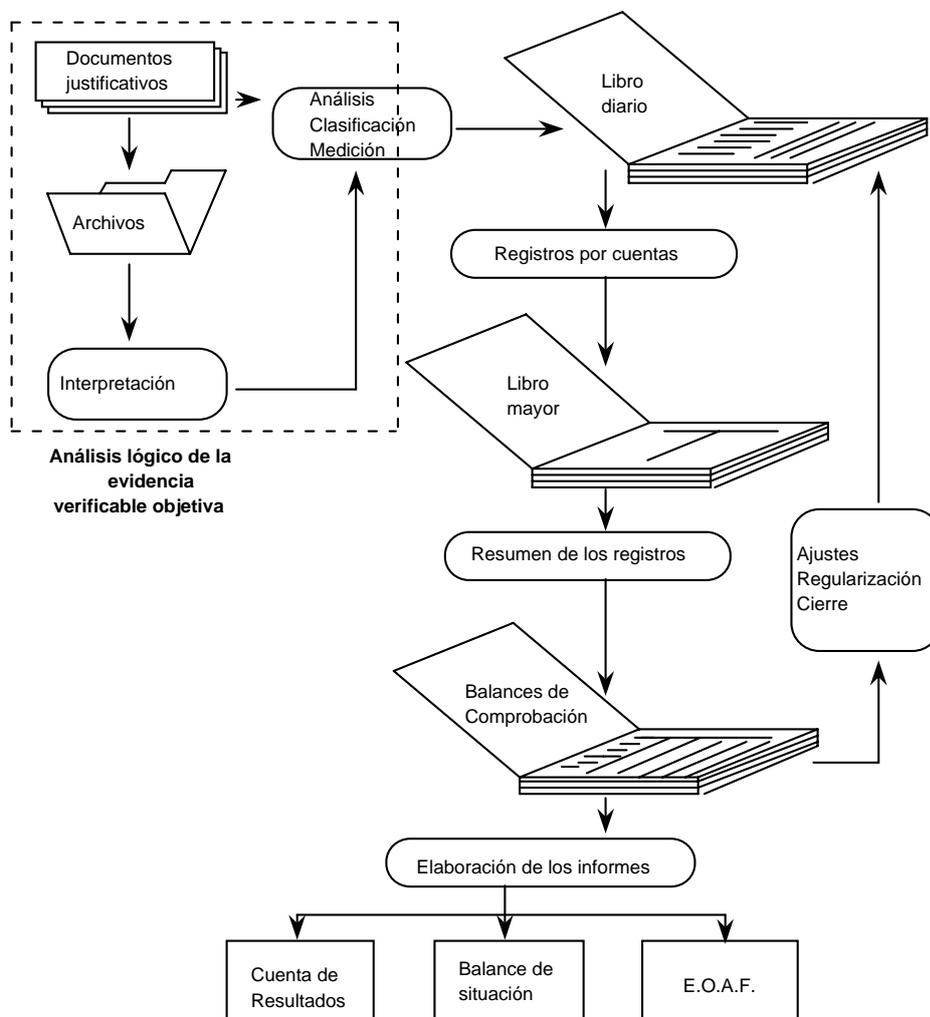


Figura 2

²Reglas semánticas o de contenido (regulan el proceso de conversión de la realidad económica en datos del modelo contable y la interpretación de los informes elaborados por el modelo para reflejar la realidad económica). Afecta especialmente a las fases de:

- Captación, selección y registro de datos.
- Comunicación e interpretación de la información procesada.

³Reglas sintácticas o de coordinación (regulan el proceso de transformación de los datos en información). Afecta especialmente a las fases de:

- Clasificación
- Acumulación (Agregación)
- Asignación, y
- Elaboración de los informes.

1.2. CRITERIOS SEGUIDOS PARA DELIMITAR EL ÁMBITO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES

Considerar, tal como se ha hecho en el epígrafe anterior, la contabilidad como un sistema de información tiene la ventaja de resaltar su dimensión instrumental, lo que permite evaluar los desarrollos teóricos en función de los elementos del sistema formal contable al que se refieran (datos, procesamiento, informes y/o control) sin tener que olvidar por ello el efecto que tienen sobre la eficiencia y eficacia del sistema contable como un todo.

Conviene, en consecuencia, plantear la posible disociación entre los modelos y desarrollos contables que buscan lograr una mejora en la calidad de la información resultante, pero teniendo en cuenta algún aspecto diferencial como puede ser el destinatario o usuario de los informes contables (criterio subjetivo), o la naturaleza de las operaciones y transacciones económicas realizadas por la entidad que son objeto de registro contable (criterio objetivo). La combinación de ambos criterios permitirá distinguir entre dos importantes orientaciones de la contabilidad según que se dé preferencia a:

- Garantizar el derecho a la información de los agentes económicos, regulado mercantilmente.
- Guiar las decisiones de los directivos, responsables del uso eficaz y eficiente de los recursos de la entidad.

1.2.1. Criterio subjetivo

Si el criterio utilizado para delimitar los ámbitos de la contabilidad lo constituye el sujeto o usuario al que se destinan los informes contables se puede distinguir entre:

Contabilidad financiera cuando los informes se dirigen a los *usuarios externos*.

Contabilidad directiva (de gestión) cuando los informes se dirigen a los *usuarios internos*.

Los *usuarios externos* son aquellos agentes económicos que, estando interesados, por distintas razones, en conocer la situación patrimonial y financiera de la empresa o los resultados de su actividad, dependen de la información que, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y demás disposiciones que regulan la elaboración de los informes contables, elaboran para ellos las distintas entidades. No tienen por tanto capacidad para implantar modificaciones en el sistema contable con el fin de obtener una información diferente cuando consideren que dicha información sería más relevante para fundamentar sus decisiones.

Los accionistas (no, el Consejo de Administración), los acreedores, trabajadores, centrales sindicales, Hacienda Pública, otros organismos reguladores de la actividad económica, clientes, etc. constituyen ejemplos de usuarios externos.

Los *usuarios internos*, en cambio, son aquellos que teniendo la responsabilidad de la gestión o dirección de la actividad realizada por la entidad, tienen capacidad para solicitar todas aquellas modificaciones del sistema contable que consideren necesarias para poder disponer de la información que requiere la naturaleza de las decisiones que deben tomar, al margen de tener la obligación de proporcionar los informes, que se indicaban en el párrafo anterior, a los usuarios externos.

La gerencia en sus distintos niveles es, por tanto, quien constituye el colectivo de los usuarios internos.

1.2.2. Criterio objetivo

Si el criterio utilizado para delimitar los ámbitos de la contabilidad lo constituye la clase de transacción que es objeto de registro contable podemos distinguir entre:

Contabilidad externa que registra las *transacciones externas*.

Contabilidad interna que registra las *transacciones internas*

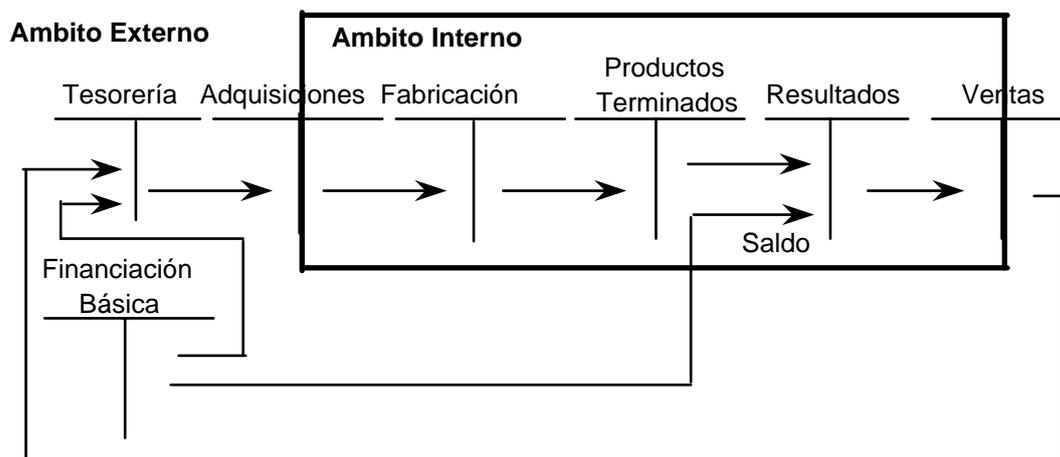


Figura 3

La figura 3 permite representar las principales transacciones del ciclo económico que registra la contabilidad, discriminando entre las transacciones internas y las externas.

Las *transacciones externas* son aquellos hechos y acontecimientos que suponen para la empresa una modificación en la composición de sus recursos como consecuencia de

intercambios con el mundo exterior a la empresa. La compra de mercaderías a crédito, o el pago de un efecto, son ejemplos de transacciones externas.

Las *transacciones internas* son aquellos hechos y acontecimientos que provocan la modificación en los recursos sin que se produzca el intercambio con el mundo exterior, sino como consecuencia de la actividad realizada internamente por la empresa. La obtención de productos por transformación de los factores constituye un ejemplo de transacción interna.

- A) Introducción de los datos que han de ser analizados.
 - a1 Existencias iniciales.
 - a2 Compras de materiales y demás factores productivos.
 - a3 Ingresos del ejercicio.
- B) Movimiento del inventario de materiales por las adquisiciones.
- C) Reclasificación funcional de los costes de los factores aplicados.
- D) Determinación del coste de los productos.
- E) Registro en el inventario de productos terminados (producción).
- F) Determinación de márgenes y resultados.
- G) Asientos de cierre:
 - g1 Existencias finales.
 - g2 Resultado del periodo.

La figura 4 resume los registros contables característicos del ciclo de explotación en el ámbito interno.

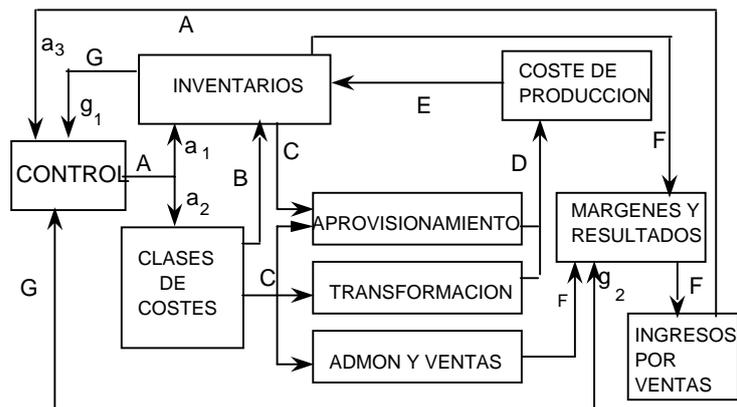


Figura 4

1.3 LOS OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

Cuando se utiliza la denominación de contabilidad de costes (o si se quiere darle una mayor generalidad, «contabilidad directiva») para referirnos a los desarrollos teóricos y los modelos de información *que persiguen guiar las decisiones de la gerencia sobre el uso de los recursos*, pueden identificarse determinados objetivos de información, correspondiendo a cada uno de ellos un sistema de costes, desarrollados por la teoría y la práctica contable, como especialización del sistema contable general para alcanzar de forma más eficaz los siguientes objetivos:

1.3.1. Proporcionar información complementaria para la elaboración de la contabilidad financiera

Los sistemas de costes, en la medida que adaptan sus criterios de clasificación y asignación del coste de los factores a las producciones obtenidas, a las normas que regulan la elaboración y presentación de los estados contables por la contabilidad financiera, permiten efectuar el seguimiento de la formación del coste de los inventarios que registra la contabilidad financiera, y facilita el proceso de análisis de la formación del resultado. Los sistemas de coste completo retrospectivo, cuyos registros se encuentran debidamente coordinados con los registrados en el ámbito de la contabilidad financiera, permiten obtener esta información.

1.3.2. Proporcionar información necesaria para la planificación y el control de la actividad de la empresa

Los sistemas de costes normalizados (estándares), en la medida en que las normas de comportamiento de los costes reflejen los datos prospectivos utilizados en la planificación, permiten establecer un control sistemático de la ejecución de la actividad planificada, a través del análisis de las desviaciones entre previsiones y realizaciones, que registra el sistema de costes. La clasificación y análisis de estas desviaciones atendiendo a las causas que las han provocado, facilitan la asignación de las responsabilidades incurridas en la ejecución, así como la corrección, en su caso, de los errores cometidos.

1.3.3. Proporcionar información para orientar el proceso de toma de decisiones

Los sistemas de coste, en la medida que adaptan sus criterios de clasificación y asignación del coste de los factores entre las producciones obtenidas, a los criterios que

rigen el proceso de toma de decisiones en términos de oportunidad económica, permiten efectuar los análisis necesarios para expresar en términos de costes e ingresos diferenciales o incrementales, el efecto conjunto que sobre los resultados de la empresa tienen las diferentes decisiones adoptadas por la gerencia. Los sistemas de coste variable prospectivo permiten realizar de forma sistemática y coordinada estos análisis, ya que calculan el efecto que sobre los costes tienen los cambios en los niveles de actividad requerida para la consecución de los ingresos de explotación, de forma que toda decisión que se tome sobre cualquiera de las variables que inciden en el resultado de explotación puede ser analizada sistemáticamente en términos de diferencias y enjuiciar su coherencia con la consecución de la máxima eficiencia en la ejecución del proceso productivo.

1.3.4. Proporcionar información necesaria para apoyar la gestión estratégica de la empresa

Además de los informes convencionales de la contabilidad directiva cuyos fines se veían condicionados por las limitaciones del modelo contable respecto al ámbito (la actividad económica de la entidad contable) y el periodo contemplado (corto plazo, por los cierres anuales convencionales), ha ido adquiriendo cada vez más importancia para la dirección, incorporar información que incluya también el entorno en que actúa la empresa (competidores, proveedores, distribuidores, usuarios, etc.) y un horizonte temporal más amplio (medio y largo plazo), con el fin de poder racionalizar la toma de decisiones estratégicas, en las que la capacidad de generar el beneficio (del que el coste es uno de sus componentes) va perdiendo importancia frente a la capacidad de generar valor (donde el “coste” ha de ser analizado conjuntamente con otros, como calidad, plazos de entrega, servicio post-venta, etc.) que justifique la continuidad de la empresa

1.4 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

1.4.1. Características cualitativas de los informes contables (FASB)

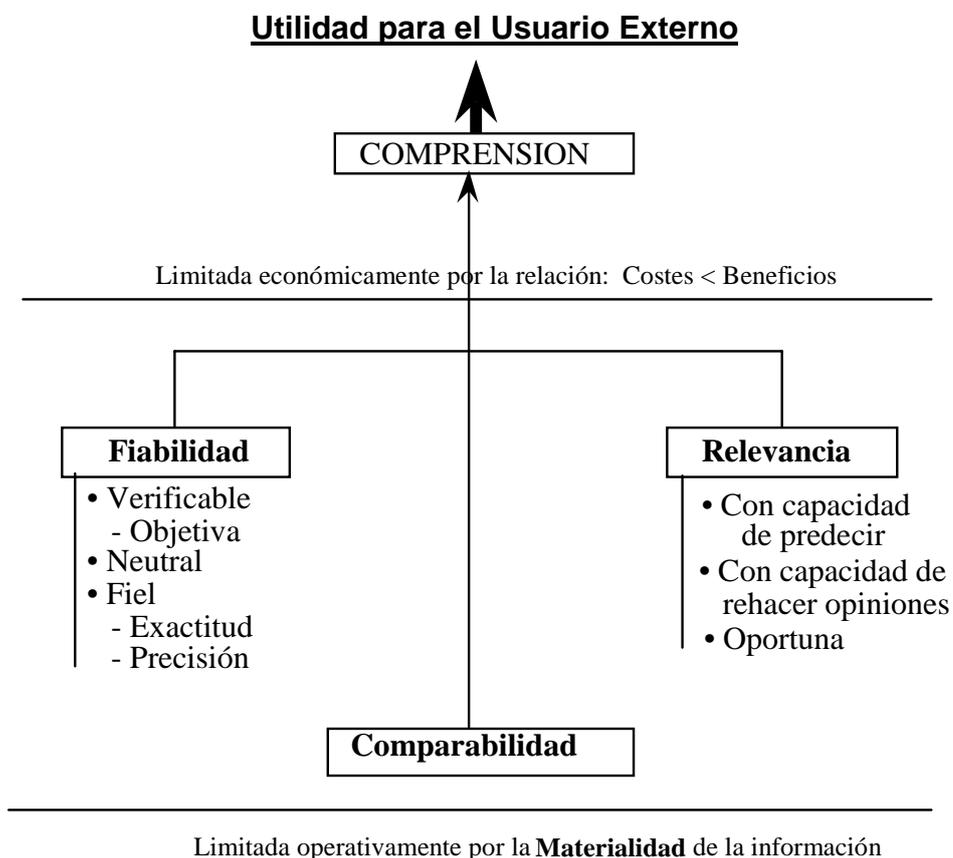


Figura 5

1.4.2. Adaptación de las características a los informes de la contabilidad directiva

La contabilidad directiva, ha de adaptar esas características a las necesidades de los usuarios internos (gerencia en sus diferentes niveles), teniendo en cuenta los siguientes requisitos de la contabilidad financiera que limitan su utilidad para fines de gestión.

- **Cumplimiento de la normativa mercantil** que tutela el derecho a la información de los terceros sobre la actividad económica realizada.

- **Exactitud en los cálculos**, basada en la objetividad que dan los datos constatados sobre la ejecución de la actividad.

- **Necesidad de priorizar los enfoques globales** compatibles con una evaluación de conjunto de todas las actividades económicas de la empresa.

- **Estricto cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados**, como base comunicacional entre emisor y receptor de informes.

- **Preponderancia de los enfoques retrospectivos**, que permiten, en todo caso, evaluar las actuaciones pasadas para justificar las propuestas sobre actuaciones futuras.

- **Distinto enfoque para fundamentar la oportunidad de la información**, que requiere diferencias sobre la periodicidad y recurrencia de los informes.

Es normal que, cuando el sistema contable de una empresa se concentra casi exclusivamente en dar respuesta a su «obligación contable», se demande por los agentes económicos, responsables de la racionalidad económica de las decisiones que toma la empresa, informes adicionales que, aunque no lo estuviera haciendo, el sistema contable podría elaborar.

1.4.3. Influjo de la contabilidad financiera en la contabilidad directiva

La propuesta de "abandonar la integración de la contabilidad de costes y la contabilidad financiera", constituye un tema ampliamente debatido por la doctrina contable, que por afectar a los requerimientos sobre periodificación (oportunidad) y flexibilidad (compatibilidad entre objetivos) de los informes contables, puede afectar seriamente a la relevancia de los informes, ya que:

- Los sistemas de contabilidad de gestión podrían ajustarse a la duración de los procesos, ciclo de vida de los productos, etc.

- La asignación de costes para planificación-control podrán orientarse hacia la asignación de responsabilidades y fundamentarse en el análisis de variabilidad (operacionales) y fijeza (capacidad) de los recursos.

- El cálculo del coste del producto para fines de tarificación (pricing) será susceptible de incorporar criterios más subjetivos de imputación e incluir no solo costes claramente relacionados con la producción, sino también los de administración, distribución e incluso los relacionados con la financiación.

Los cálculos de costes para tales informes seguirán criterios mixtos que, respetando los principios de contabilidad generalmente aceptados (realización, coste y correlación), permitan valorar los inventarios (coste/mercado, el menor) y determinar el resultado contable (regulación mercantil).

Este enfoque genera, no obstante, cierta confusión cuando supone abandonar la metodología contable como soporte del proceso de elaboración de informes para controlar la actividad económica de las empresas y su sustitución por criterios calculatorios basados en criterios que, por ser ajenos a la contabilidad, impiden conocer su efecto sobre las variables que permiten evaluar la rentabilidad que muestran las cuentas anuales.

El estudio sistemático y previo de la propuesta metodológica contenida en el Documento nº 3 de AECA *La Contabilidad de Costes: Conceptos y Metodología Básicos*, permite que la empresa, asumiendo la libertad que el PGC le da para desarrollar su contabilidad de costes, diseñe:

- Un sistema de información para la gestión (planificación-control).
- Un sistema de costes que complemente, de forma objetiva, los informes que se publican.

En consecuencia, la metodología propia de la contabilidad de costes deberá seguir desarrollando técnicas de análisis e interpretación de la realidad económica, para comunicar la información demandada por la dirección, pero mostrando y, en su caso, aislando los efectos que la estructura de la contabilidad financiera tiene sobre las prácticas de la contabilidad de gestión, y que obedecen a razones de tradición, inercia y/o costes de información.

En este caso, no sería imprescindible independizar los problemas que plantea la contabilidad de gestión, de los problemas propios de la contabilidad financiera.

1.4.4. Criterios seguidos para determinar las características cualitativas de los informes de la contabilidad directiva

La contabilidad directiva constituye la adaptación de la contabilidad de costes para racionalizar el proceso de toma de decisiones en una organización. Pero, a diferencia de lo que ocurría con la contabilidad financiera, que está dirigida a facilitar la información a los agentes económicos exteriores a la empresa y cuyos derechos de información deben quedar garantizados por la Ley, en la contabilidad de gestión ha de ser el propio interés de la

gerencia la razón última que justificará, o no, la implantación y mantenimiento de la contabilidad de gestión en una organización determinada.

La **aceptación** del sistema de contabilidad de gestión por la gerencia, a diferencia de lo que sucede con la contabilidad financiera, habrá de ser analizada como la consecuencia de un proceso de decisión de la dirección y no, la consecuencia de una obligación formal, legalmente establecida. El mayor o menor grado de aceptación del sistema de contabilidad de gestión, por tanto, estará condicionado por el grado de cumplimiento de las siguientes cualidades:

Comprensión de la realidad a través de los informes que proporciona el sistema de contabilidad de gestión, como medio idóneo para mejorar el conocimiento de los procesos que tienen lugar en la realidad, así como de las leyes que los rigen.

Motivación entendida dicha cualidad como el mecanismo que garantiza que el conocimiento de los informes mueve a la acción de los destinatarios para alcanzar los objetivos determinados o asumidos por la dirección para alcanzar los fines sociales.

Economicidad del proceso de elaboración y comunicación de la información a los usuarios, buscando la optimización de los recursos utilizados en la consecución del output informativo requerido.

Establecer el sistema de contabilidad de gestión requiere el diseño de modelos formales, es decir, estructuras lógico-matemáticas que permitan describir y/o explicar el conjunto de fenómenos económicos que se producen en cada organización y entre los que existen complejas relaciones, que no siempre presentan vínculos de causalidad unívoca.

Este **proceso de modelización**, obliga a que sea básico no confundir el modelo y la realidad, ya que el uso del modelo es para aprovechar su capacidad simplificadora, unificadora y predictiva de la realidad, pero no constituye la realidad sobre la que decidir.

Por tanto, el modelo será aceptado en la medida que consiga mejorar la comprensión de la realidad objetiva, y su uso estará restringido por su economicidad, sin olvidar que finalmente será su eficacia, el principal, cuando no el único, criterio de selección.

Características cualitativas de los informes. La consecución de las cualidades que muestra la figura 6 mejora la comprensión, motivación y economicidad de los informes que

elabora la contabilidad de gestión, lo que aumentará el interés de la gerencia en aceptar el modelo contable capaz de proporcionarle informes con estas cualidades.

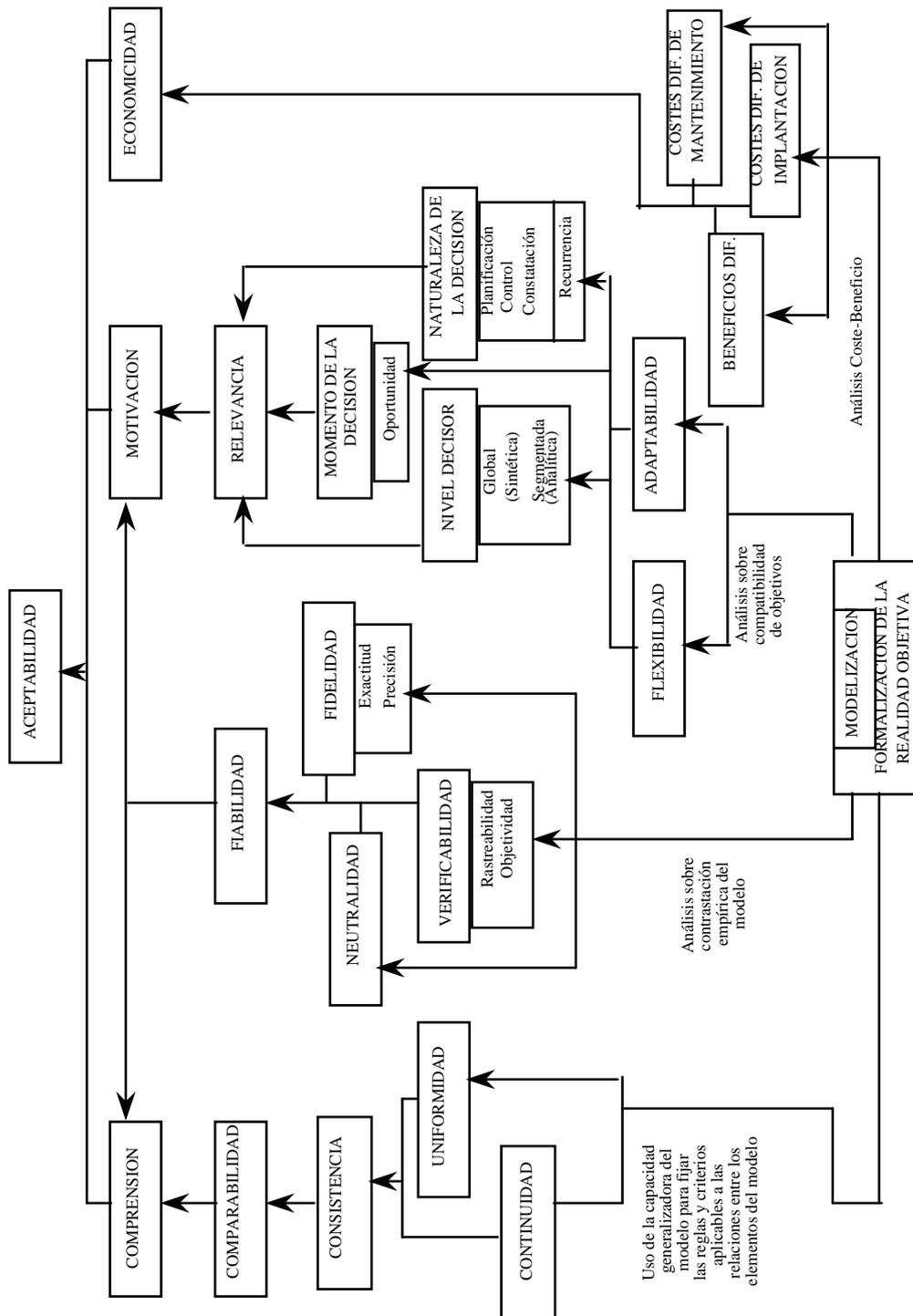


Figura 6

1.5. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

1.5.1. Evolución de la contabilidad de costes

El estudio de la evolución de los sistemas de costes en las empresas y la interpretación que los tratadistas e investigadores universitarios, sobre todo en EE.UU., han dado a la renovación de los sistemas de costes efectivamente aplicados por las empresas, permite su estudio clasificándolos en cuatro etapas:

- 1ª. Etapa. El cálculo de costes no sistemáticos.
- 2ª. Etapa. El cálculo de costes para resolver los problemas de la gestión.
- 3ª. Etapa. Sistemas de costes para documentar los estados financieros.
- 4ª. Etapa. Sistemas de costes para racionalizar la gestión empresarial.

Esta referencia histórica a la evolución de la contabilidad de costes tiene la ventaja de llevar implícita una explicación de las causas que impulsa a las empresas a desarrollar sus sistemas de contabilidad de costes, preocupación que se convierte en hilo conductor para el estudio histórico de la contabilidad de costes como anticipó H.T. Johnson (1981) en su artículo *Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting*.

«Este artículo presenta una explicación a la aparición de la contabilidad de costes del S. XIX, que es complementaria con la opinión tradicional de que el uso creciente de capital fijo y la necesidad resultante de contabilizar los costes de los activos de larga vida impulsó a los contables industriales a insertar cuentas de costes en el método de partida doble. El estudio concluye que no solo los cambios en la estructura temporal de sus costes, sino también los cambios en el modo en que organizaron la actividad económica, explica las condiciones que impulsaron a los industriales a desarrollar procedimientos contables de costes para acumular la información financiera demandada por los gerentes».

En su publicación posterior (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, compartida con R.S. Kaplan y mucho más difundida, se reitera esa misma preocupación por dar una explicación de las consecuencias de la revolución industrial, que impulsó el desarrollo de los sistemas de costes como una herramienta que configura la empresa, ya que tales sistemas interactuaban con la propia "aparición de un nuevo marco económico real para los negocios", al condicionar el crecimiento de las empresas a la evolución de los sistemas de información, de modo que la dirección estuviese

capacitada para efectuar una tarea de planificación-control efectiva, en corporaciones cada vez más complejas (Empresas multiactividad integradas verticalmente, Empresas multidivisionales diversificadas, etc.)

1.5.2. La contabilidad de gestión al final del S.XX

La publicación del libro de Johnson y Kaplan, ha potenciado una profunda revisión del papel que debe asumir la contabilidad para fines de gestión.

Sería un error, no obstante, pensar que haya sido a partir de ese momento cuando los tratadistas han comenzado a desarrollar el marco conceptual necesario para definir e implantar los nuevos sistemas de información para la gestión, pero sí que podemos decir que ha sido el momento en que el interés por estos temas ha rebasado el ámbito de las revistas y aulas universitarias y se ha extendido a los profesionales, que han encontrado solución a numerosos problemas que, por ejemplo, la incorporación de la informática y demás avances tecnológicos a los procesos de producción y/o la creciente globalización de los mercados les había planteado.

Al comentar E. Noreen (dic. 1987) en *Accounting Horizons* el trabajo de Johnson y Kaplan, se resalta la importancia que en el momento actual se da a lograr, en los sistemas de costes, mejoras en la exactitud de los cálculos del coste de las prestaciones, que se justifiquen por relaciones de causalidad.

La imposibilidad de mantener como criterio *que el consumo (aplicación) de la mano de obra directa (MOD) sea la única variable explicativa (causante) en la función de costes de los productos*, concentra la mayoría de las críticas a los sistemas de costes (convencionales), ya que las prácticas más extendidas conducen a la asignación de los costes indirectos de producción utilizando una o varias tasas normalizadas de costes indirectos por hora o euro de MOD.

Como el fallo de la técnica contable aplicada resulta clamoroso y por la imposibilidad de encontrar otra variable, alternativa a la MOD, que permita explicar la formación del coste de los productos, los estudios se han orientado hacia la tarea de diseñar sistemas de coste basados en las relaciones de causalidad existentes en los procesos productivos entre el consumo de factores y la obtención de productos.

La selección de nuevos portadores (cost drivers), conjuntamente con la identificación de las actividades que generan el valor económico de las prestaciones obtenidas al aplicar

los factores, ha supuesto la emergencia de los sistemas de coste basados en la actividad (ABC), como una nueva metodología consistente con un cálculo no sólo más preciso (exacto), sino sobre todo más racional (causalidad) del coste de los productos. Los trabajos posteriores de Kaplan, pero sobre todo de Cooper adoptaron esa orientación.

Pero, aun siendo muy importante este cambio metodológico, en un trabajo posterior de M.Ezzamel, K.Hoskin y R. Macve (1990) *La gestión por medio de números: Una revisión de "auge y caída de la contabilidad de costes" de Johnson y Kaplan*, se muestra con más nitidez el cambio profundo al que se enfrentaron los estudios de contabilidad de gestión en este final de siglo, tal como se comenta a continuación.

Se ha producido, lo que podría calificarse como "confrontación entre dos formas de entender la gestión en la empresa", entre el «directivismo» desarrollado en EE.UU. desde mediados del S XIX, y los "modelos de gestión japoneses", desarrollados por empresas de ese país después de la guerra, y que han mostrado su eficacia tras la crisis mundial del petróleo en los años setenta del siglo XX.

En el primero, la contabilidad constituye el «lenguaje» con el que los directivos coordinan, negocian y compiten con los demás agentes económicos: operarios, financiadores, proveedores, gobierno, etc., permitiendo internalizar, en su caso, la asignación de recursos que realiza el mercado. En este caso, "la gestión por medio de los números" es condición *sine qua non* de la realidad organizacional, de modo que las anomalías en el desarrollo de los sistemas de contabilidad de gestión y su coordinación con la contabilidad financiera, no se interpreta como un proceso degenerativo que conduzca a su desaparición, sino como un problema «de ajuste técnico de la información contable».

En las organizaciones japonesas se constata que sus directivos confían poco en los indicadores económicos (valor monetario) basados en contabilidad, y prefieren usar indicadores que, al medir directamente las unidades físicas de los recursos, facilitan la mejora continuada de los procesos. La coordinación entre las acciones de los grupos humanos se garantiza a través de principios de «lealtad a la firma» que por anteponer el interés del grupo al interés individual, elimina la aparición de decisiones perjudiciales para toda la corporación provocadas por decisiones "no funcionales" de sus divisiones.

Las nuevas tendencias en contabilidad de gestión que se abordan en la última parte, (JIT, TQC, TC y SCM) representan la incorporación de estos nuevos criterios y prácticas de organización utilizados en la actualidad por las empresas.