

LA CONTABILIDAD DE DIRECCION ESTRATEGICA Y EL CALCULO DE COSTES PARA LA SATISFACCION DE LA CLIENTELA

Dr. José Alvarez López

Catedrático Emérito de la Universidad del País Vasco

Dr. Felipe Blanco Ibarra

Catedrático de Contabilidad de Costes del País Vasco

RESUMEN

Ante la nueva visión empresarial de integrar al cliente en la organización, la contabilidad de costes y de gestión debe afrontar este reto corrigiendo los costes de los factores y su racionalización en función de los puntos de vista del cliente. Ello es así, ya que como nos decía el DR. López de Sa el 4 de octubre de 1994 en Trelew (La Patagonia), en el ámbito de las Primeras Jornadas Iberoamericanas de Contabilidad de Gestión, se debe perseguir la eficacia empresarial que se traduce en la satisfacción o anulación de la necesidad por parte del cliente.

Integrar el cliente en la empresa va a suponer la corrección de determinados datos, que se han elaborado sin tener en cuenta las opiniones del cliente. Es por ello, que el método de contabilidad de costes y de gestión al que nos vamos a referir a continuación lo vamos a denominar "Bezeroen-Bidez", cuya traducción de la lengua vasca (Euskara) a los efectos de lo que nos interesa viene a ser: "A través de la opinión de los clientes".

EL CALCULO DE LOS COSTES Y LA SATISFACCION DEL CLIENTE

Siguiendo a Philippe Lorino (1994:39), se pueden establecer los métodos de cálculo siguientes:

*El método de la descomposición orgánica, y

*El método de la descomposición funcional

En cuanto al primero de ellos, diremos que el método de descomposición orgánica parte de la modificación de los costes de los subconjuntos que componen el producto, y se basa en la hipótesis de continuidad en la composición orgánica del mismo, permitiendo calcular los costes actuales de sus componentes y su potencial disminución. Al partir de la hipótesis restrictiva aludida, es incapaz de definir a priori una estructura cambiante y flexible en la composición del producto.

Por el contrario, el método de la descomposición funcional es sin duda más coherente con la filosofía general del Target Costing. A través del método de la descomposición funcional se contempla al producto como a una combinación de funciones y se evalúa el valor de cada componente en función de la contribución, que el mismo aporta a la realización de cada función.

Es decir, es una filosofía de orientación al mercado, ya que parte del cliente y en definitiva del propio mercado. Ello es así, ya que las funciones del producto son las necesidades del consumidor, que a su vez el producto debe satisfacer.

De esta manera, cuando tenemos ante nosotros una olla rápida estaremos deduciendo las necesidades del consumidor, que la misma satisface, y la contemplaremos como una suma de funciones entre las que se encuentran las siguientes: capacidad, resistencia al calor, fácil manejo, estética, versatilidad en el cambio de sus componentes.

Es por ello que de acuerdo con Yokata Kato (Ver Philippe Lorino (1994:39)), numerosas empresas japonesas emplean un método de fijación de precios llamado "funcional". De acuerdo con el mismo el precio de un producto puede ser descompuesto en muchísimos elementos, y cada uno de ellos refleja el valor que los consumidores se hallan dispuestos a atribuir y a pagar por cada elemento o por cada función en particular.

Al encontrarse los productos formados por un gran número de funciones, no resulta difícil establecer por medio de la herramienta informática cuestiones como tablas de conversión de valores funcionales etc.

Ante la nueva visión empresarial de integrar al cliente en la organización, la contabilidad de costes y de gestión debe afrontar este reto corrigiendo los costes de los factores y su racionalización en función de los puntos de vista del cliente. Ello es así, ya que como nos decía el DR. López de Sa el 4 de octubre de 1994 en Trelew (La Patagonia), en el ámbito de las Primeras Jornadas Iberoamericanas de Contabilidad de Gestión, se debe perseguir la eficacia empresarial que se traduce en la satisfacción o anulación de la necesidad por parte del cliente.

Integrar el cliente en la empresa va a suponer la corrección de determinados datos, que se han elaborado sin tener en cuenta las opiniones del cliente. Es por ello, que el método de contabilidad de costes y de gestión al que nos vamos a referir a continuación lo vamos a denominar "Bezeroen-Bidez", cuya traducción de la lengua vasca (Euskara) a los efectos de lo que nos interesa viene a ser : " A través de la opinión de los clientes".

La cuestión de fondo radica en que un producto no tiene una existencia en la simple suma sistemática de las partes, y más cuando esas partes se hallan definidas sobre una filosofía funcional más que sobre una base técnica u orgánica.

En el análisis funcional es preciso distinguir también entre las "funciones exigidas" (hard functions), ligadas en todo momento a la gestión técnica y al uso mismo del objeto, y las funciones valorizables o "funciones de prestigio"(soft functions), ligadas a la entidad producto-organización y entre las que se encuentran la estética, el simbolismo, etc. Es obvio, que en unas y en otras estarán incluidos los impactos favorables desde el punto de vista medioambiental.

Todas las funciones del producto anteriormente aludidas se pueden evaluar en términos absolutos y en términos diferenciales como por ejemplo: ¿Cuánto estaría dispuesto a pagar el cliente por una mejora en la utilización del producto, en el confort etc.?. De esta manera podemos ponderar el grado de importancia medido en % de cada función para el cliente, lo que nos permitirá en base a las ideas de Philippe Lorino (1994:35-45), una valoración de las funciones mediante la fórmula siguiente:

Valor de la Función = Valor del Producto X Grado de importancia de la Función

El grado de importancia de la función es calculado en base a sus componentes a través de una matriz en la que observamos cómo cada componente incide en cada función, y cómo cada función incide en cada producto.

Los productos se justifican en base a las necesidades que satisfacen a los clientes, y es por ello que el producto no es la simple suma de funciones, sino que viene justificado por las necesidades que satisfacen esas funciones.

De esta manera el cliente otorgará un nivel de importancia a las funciones, según la valoración que impute a las necesidades, que las mismas satisfacen, y así unos clientes preferirán la rapidez de la olla a presión, otros la seguridad, otros la estética etc.

Si cambiamos de ejemplo y nos referimos al entorno inmobiliario unos clientes otorgarán un mayor valor a las vistas de la edificación, otros a la superficie, otros a las zonas verdes de uso privado, otros a los equipamientos comunitarios del entorno, otros a la zona donde se ubica la construcción etc.

Lo que acabamos de expresar son puntos de referencia valorados por el cliente de muy diferente manera, y así una misma ventana de aluminio colocada en un piso de una zona urbanísticamente deprimida en principio tiene el mismo coste que si es colocada en un chalet de una zona residencial, y sin embargo el cliente está dispuesto a pagar más por ella en el segundo de los casos, porque forma parte intrínseca de una función que tiene para el cliente un mayor grado de importancia dentro de su jerarquía de valores y de necesidades.

Una vez expresado lo anterior, podemos observar que una peseta de factor invertida en una función de escaso grado de importancia para el cliente, podría incluso generar en términos de valor añadido una cuantía inferior a tal importe, mientras que esa misma peseta invertida en una función que tiene un alto grado de preferencia para el cliente podría y de hecho suele generar en términos de valor añadido una cuantía muy superior.

El establecimiento de estas distinciones en términos corrientes y en términos de valor añadido nos permitirá poder reorganizar las funciones, potenciando aquellas que tienen un mayor grado de preferencia para el cliente, y reduciendo o eliminando aquellas que en términos de valor no sean aceptables a medio plazo.

Para ilustrar desde un punto de vista práctico lo anteriormente expresado, vamos a exponer los documentos básicos siguientes:

(a) Hoja analítica elaborada por la empresa sin tener en cuenta las preferencias del cliente, que denominaremos hoja analítica inicial.

(b) Grado de importancia de cada componente en la función según la hoja analítica inicial, que denominaremos grado de importancia inicial. Este grado de importancia se determina sobre la hoja analítica inicial, y en consecuencia sin tener en cuenta al cliente.

(c) Grado de importancia que otorga el cliente a cada una de las funciones que componen el producto, que denominaremos grado de importancia de las funciones.

(d) Valor de cada función según el cliente, que será el resultado de aplicar al coste total del producto el grado de importancia de las funciones reflejado en el documento (c).

(e) Hoja analítica de valor elaborada en base al valor de cada función según el cliente expresado en el documento (d), y al grado de importancia de cada componente en la función según la hoja analítica inicial recogida en el documento (b).

(f) Cuadro de desviaciones en la hoja analítica inicial, al efectuar la diferencia entre los valores consignados en la hoja analítica en términos de valor recogidos en el documento (e), y las cuantías de la hoja analítica inicial contemplada en el documento (a).

Para dar contenido numérico a los anteriores documentos, vamos a suponer una empresa del sector inmobiliario, que al integrar al cliente en su organización ha contemplado las funciones siguientes:

Función A: vistas
Función B: superficie
Función C: zona

Función D: equipamiento comunitario (club, piscina, zona verde recreativa de uso privado etc.).

Los factores productivos que consumen las mencionadas funciones son los siguientes:

Factor I: hormigón, cementos y yesos.

Factor II: ladrillos, productos de tejería y cerámica.

Factor III: madera y ornamentación.

Factor IV: acristalamiento y aislamientos térmicos y eléctricos.

Una vez expresado lo anterior, vamos a formular los anteriores documentos:

DOCUMENTO (A) - HOJA ANALITICA INICIAL

FUNCIONES FACTORES	A	B	C	D	TOTAL
I	1	2	1	5	9
II	3	7	1	3	14
III	4	4	1	10	19
IV	1	2	3	4	10
TOTAL	9	15	6	22	52

DOCUMENTO (B) - GRADO DE IMPORTANCIA INICIAL

FUNCIONES FACTORES	A	B	C	D
I	*0,1111	0,1334	0,1666	0,2271
II	0,3333	0,4666	0,1666	0,1364
III	0,4444	0,2666	0,1666	0,4545
IV	0,1111	0,1334	0,5002	0,1818
TOTAL	1	1	1	1

*1/9=0,111

DOCUMENTO (C) - GRADO DE IMPORTANCIA DE LAS FUNCIONES

FUNCIONES	A	B	C	D	TOTAL
GRADO DE IMPORTANCIA	10%	45%	15%	30%	100%

DOCUMENTO (D) - VALOR DE CADA FUNCION SEGUN EL CLIENTE

FUNCIONES	A	B	C	D	TOTAL
VALOR DE CADA FUNCION	*5,2	23,4	7,8	15,6	52

* Coste total 52 x Grado de importancia de la función

El cuadro anterior significa: que se observan diferencias entre el coste de cada función elaborado por la empresa, y el que se derivaría de tener en cuenta la valoración otorgada por el cliente a cada función.

DOCUMENTO (E) - HOJA ANALITICA DE VALOR

FUNCIONES FACTORES	A	B	C	D	TOTAL
I	*0,57772	3,12156	1,29948	3,54276	8,54
II	1,73316	10,91844	1,29948	2,12784	16,07892
III	2,31088	6,23844	1,29948	7,09020	16,939
IV	0,57772	3,12156	3,90156	2,83608	10,43692
TOTAL	5,2	23,4	7,8	15,6	52

* $5,2 \times 0,1111 = 0,57772$

Como se puede observar una peseta de factor (I,A) de la hoja inicial representa 0.57772 en términos de valor para el cliente, mientras que una peseta de factor (I,C) de la hoja inicial representa 1,29948 en términos de valor para el cliente, tal y como se refleja en la hoja analítica de valor.

De todo lo anterior se deduce, que según invirtamos una peseta en una función o en otra, aunque en términos monetarios corrientes sigue siendo una peseta, en términos de valor añadido para el cliente se revaloriza o se desvaloriza, pero no sigue siendo una peseta.

Consecuentemente con lo dicho, adoptar como válida la hoja analítica de valor supone una corrección de los valores de la hoja analítica inicial, que van a constituir para la empresa unos nuevos marcos de referencia en el registro y racionalización de los costes.

Las correcciones se derivan de la diferencia existente entre las cuantías expresadas en la hoja analítica en términos de valor para el cliente y las expresadas por parte de la empresa en la hoja analítica inicial. Las mencionadas diferencias reflejan las minusvaloraciones y sobrevaloraciones de los datos iniciales (confeccionados sin tener en cuenta para nada al cliente), al corregirlos en términos de valor (como consecuencia de tener en cuenta la opinión del cliente o "Bezeroen-Bidez").

Las mencionadas correcciones de valor las exponemos en el documento de Desviaciones en la hoja analítica inicial, según las apreciaciones del cliente, que exponemos a continuación:

DOCUMENTO (F)

DESVIACIONES EN LA HOJA ANALITICA INICIAL

FUNCIONES FACTORES	A	B	C	D	TOTAL
I	*0,42228	1,12156	0,29948	-1,45724	-0,4584
II	-1,26684	3,91844	0,29948	-0,87216	2,0825
III	-1,68912	2,23844	0,29948	-2,9098	-2,0610
IV	-0,42228	1,12156	0,90156	-1,16392	0,4369
TOTAL	-3,8	8,4	1,8	-6,4	0

* $(0,57772 - 1) = -0,42228$

Como se puede observar, el sumatorio de todas las casillas anteriores es cero, porque lo que subyace en este método es una verdadera redistribución de los costes iniciales de la hoja analítica inicial en función de la valoración otorgada desde la perspectiva del cliente.

De acuerdo con este criterio de valoración, los factores productivos no podrían ser remunerados según la hoja analítica inicial, sino en base a las cuantías recogidas en la hoja analítica de valor. A través de esta metodología de redistribución de costes observamos que el factor I se encuentra en términos globales remunerado por encima de su valor añadido, y que en las funciones A y D se han invertido un exceso de recursos, que no se compensan con la importancia de las mismas para el cliente.

Este método nos ofrece una nueva visión de racionalización de costes a nivel de factores y a nivel de funciones basados en la premisa del Dr. López de Sa, en el sentido de que la eficacia vendrá medida por la satisfacción de la necesidad del cliente, lo que nos obliga a efectuar una correlación entre los recursos invertidos y los grados preferenciales de cada una de las funciones, que satisfacen las necesidades de los clientes, y que son el referente obligado para el cálculo del valor añadido empresarial.

En virtud de todo lo anteriormente dicho, el verdadero coste de un factor será el coste corriente del mismo corregido (sobrevalorado o minusvalorado) en función de que la eficacia del mismo haya sido alta o baja, por lo que el coste atribuible a cada uno de los componentes de la función y como consecuencia a la misma función no será el simple coste corriente anteriormente aludido, sino que será el resultante de corregirlo por medio de las desviaciones efectuadas en la hoja analítica inicial.

Elo implicará un mayor incremento del coste del factor en las funciones cuyo grado de importancia es bajo, y constituirá un escaner válido que nos indicará una serie de señales referenciales con las que podamos tomar las decisiones siguientes:

*Estudiar la posibilidad de suprimir una función

*Estudiar la posibilidad de suprimir un factor, sustituirlo o subcontratarlo a un coste inferior etc.

De todo ello se deduce que estamos ante una herramienta válida complementaria y no sustitutiva de los modelos de costes vigentes, y que nos permite tener otro punto de mira referencial para la toma de decisiones estratégicas, y su principal aportación es la siguiente:

*Implica llevar al cliente a la empresa para definir los grados de importancia en la valoración de sus necesidades, y

*Permite la reasignación óptima de los recursos en base a las ponderaciones de la eficacia, analizando si la estructura de costes tiene en todo momento una justificada estructura de valor, con el fin de identificar en todas las actuaciones empresariales la estructura de valor con la satisfacción del cliente.

*Puede ser utilizado en versión histórica o estandar, en ABC etc, ya que insistimos en su carácter complementario y no sustitutivo.

LAS TRES GENERACIONES DE SISTEMAS ABC

Los antecedentes del cambio de enfoque en las líneas de investigación en materia de contabilidad de gestión son, de acuerdo con el profesor Antonio Fernández (1994) las dos siguientes:

a) El debate auspiciado en abril de 1986 por la entonces N.A.A. entre profesionales y académicos relacionados con esta materia, cuyos resultados se dieron a conocer bajo el título "**Cost Accounting for the 90: The Challenge of Technical Change**". A partir de 1988 impulsó

dicha asociación una serie de publicaciones relacionadas con las nuevas investigaciones en contabilidad de gestión.

b) La obra de Johnson y Kaplan (1987) "**Contabilidad de Costes: Auge y caída de la Contabilidad de gestión**" sirvió de acicate para acometer, sin más dilación el necesario cambio de enfoque de **Management Accounting**.

Entre los motivos que impulsaron el cambio de orientación en contabilidad de gestión destacamos los siguientes:

- . *La creciente volatilidad del entorno,
- . *La globalización de las relaciones económicas y financieras,
- . *El rápido incremento de la competencia,
- . *La implantación de sistemas de fabricación flexibles,
- . *La gestión de la calidad total, JIT, BPR,...
- . *El desarrollo continuo de las tecnologías de información,
- . *La creciente necesidad de orientar hacia el **exterior** la gestión de la empresa.

En este nuevo contexto, los sistemas convencionales de contabilidad de gestión eran incapaces de suministrar la información suficiente, relevante y oportuna para apoyar racionalmente la adopción de decisiones estratégicas (de ellas depende la competitividad de la organización y su adaptación al entorno) de las que pudieran derivarse, con suficiente rigor, las decisiones tácticas y operativas que generan la performance a corto plazo.

La contabilidad de gestión se va adaptando a las crecientes exigencias de información que demandan las organizaciones para la toma de decisiones; ya nos hemos referido en el epígrafe anterior a la filosofía del target costing. Por otra parte, Hongren y Foster, en 1987 y Johanson en 1990 (Fernández, 1984, p. 62) subrayan el efecto de la técnica JIT sobre las compras y el proceso productivo, así como la gestión de la calidad total y los costes correspondientes.

Los sistemas de costes ABC (coste de las actividades) y ABM (gestión de las actividades), o bien ABCM (gestión del coste de las actividades) tienen dos finalidades básicas:

- a) Determinar los costes con más precisión (se calculan por cada actividad productiva y de ésta se imputan al producto correspondiente).
- b) Reducción de costes (eliminación de las actividades que no generan valor para el cliente) y aumento de las prestaciones para el usuario, a través de todas las actividades que integran la cadena de valor.

En la pasada década muchas empresas han revisado sus sistemas contables con el fin de mejorar la competitividad en un entorno que demanda alta calidad, un servicio excelente y precios razonables; los cambios se han hecho para suministrar a la dirección la información que necesitan para implementar estrategias competitivas y tecnologías innovadoras para obtener ventajas competitivas.

Los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión hasta 1980 enfatizaron el corto plazo en lo que respecta al coste de los productos, planificación y control. El principal interés se refería a la presupuestación, costes estándar y análisis de las desviaciones. Estas deficiencias condujeron al desarrollo de ABC (Mecimore, 1995); así surgió la:

Primera generación del sistema ABC. Su principal contribución fue la utilización de los **cost drivers** (generadores de costes) que, por primera vez, fueron clasificados por **volumen y por transacción**. Esta separación produjo una mejora notable en el cálculo de costes y un

cambio en el enfoque de los productos de muchas firmas. El análisis ABC reveló que productos de **bajo volumen** con sustanciales costes transaccionales no eran rentables.

Los cost drivers se utilizaron, por primera vez, no sólo para mejorar el cálculo de costes sino también para gestionar y controlar los costes, los cuales se dividieron en componentes de valor añadido y sin valor añadido. Por ejemplo, "Deere Component Works" fue la primera compañía en separar los cost drivers asociados con transacciones de los cost drivers asociados con medidas de volumen; descubrió que productos con bajo volumen eran menos rentables en comparación con lo que reflejaban los sistemas de contabilidad tradicionales, mientras que los productos de alto volumen eran más lucrativos.

Como acabamos de indicar, el enfoque de la primera generación de sistemas ABC se centró en el coste de los productos, la eliminación de **cost drivers** sin valor añadido y la eliminación de actividades que no generan valor. La principal atención se dirigió hacia el uso de los recursos, no de los procesos. Mientras este enfoque condujo a mejorar el cálculo de costes de los productos y servicios, poco se ocupó de la implementación de JIT, sistemas de mejora continua, filosofías de cero defectos y otros planteamientos modernos.

Segunda generación del sistema ABC. El enfoque de la primera generación del sistema ABC no provee la información necesaria respecto a la rentabilidad a largo plazo de una empresa. Una organización necesita adecuada información sobre el proceso así como sobre los costes de los productos. Es preciso obtener continuas mejoras en los **procesos** que impactan los costes de los productos; estas mejoras deben referirse tanto a la producción como a las funciones de administración y ventas.

Considerar sólo los costes de los productos que suelen limitarse a la fabricación, no permite a la empresa controlar los métodos procedimientos de mejora continua. Por estas y otras razones se desarrollaron los sistemas ABC de la segunda generación que se centran en los procesos más que en los productos. Requiere un grado de complejidad mayor que la primera generación para **identificar los procesos** y vincular a éstos las actividades correspondientes. Esta vinculación es el mayor reto.

Los **procesos** incluyen: producción, distribución, marketing y otras funciones de la empresa. A veces hay ciertas dificultades en la identificación de los **procesos**, por ejemplo, aprovisionamiento puede incluir una parte de producción y otra de administración; en cualquier caso, no se trata de **definir procesos** para adecuarlos a las actividades; sino que éstas deben ser apropiadas a los **procesos**. Por ejemplo, una división de una empresa fabril adoptó un sistema ABC para medir los costes de las actividades de sus áreas administrativas. Agrupó estas actividades en categorías principales, considerando cada categoría como un **proceso**; por ejemplo:

- . *Contratación de personal,
- . *Adquisición de suministros,
- . *Compras de equipo.

Así por ejemplo, para conseguir una disminución de costes hay que estudiar los distintos procesos de cada área. La segunda generación provee información para gestionar una mejora continua, así como evaluaciones de la performance obtenida; los costes de los productos se consideran como un subproducto.

La segunda generación se puede considerar como una expansión significativa de la primera generación, más bien que un nuevo sistema ABC. Ambos sistemas se centran en actividades internas y proveen información de gestión limitada para fines estratégicos..

Tercera generación del sistema ABC. Tiene por objeto salvar las deficiencias de las dos generaciones precedentes; una de las exigencias para el éxito de un plan estratégico consiste en disponer de información de las **actividades externas** de la unidad de negocios; por ello la tercera generación incluye dentro del sistema tanto las actividades **externas** como las internas.

La tercera generación se centra en la **unidad de negocios** (business unit) y en sus relaciones con otras unidades. Liga las actividades con los procesos y éstos con cada unidad empresarial. La principal cuestión se puede plantear así: ¿Cómo añade valor la **unidad de negocios** a un producto o a un servicio?. Ahora los **cost drivers** se usan para implementar la estrategia competitiva de la organización, a través del análisis de la **cadena de valor**.

Las dos primeras generaciones de sistemas ABC aplicaron los conceptos de valor añadido versus valor no añadido dentro de las actividades internas, a fin de eliminar desperdicios, mejorar eficiencias y disminuir costes. El énfasis se basaba en la disminución de costes para el aumento de la competitividad. Prestaron poca atención al apoyo de las actividades que añaden valor al producto. Una organización añade valor al producto o servicio que ofrece generando valor mientras el producto está dentro de la empresa; pero también puede añadir valor con las actividades que preceden (provisión) y siguen (concesionarios) a la propia organización. Todas las actividades dentro de una **unidad de negocios** y las que influyen en su actividad productiva deben ser examinadas y cuidadosamente evaluadas, si la organización quiere obtener ventajas competitivas.

Veamos a continuación una comparación de las tres generaciones ABC (Mecimore, 1995):

COMPARACION	PRIMERA GENERACION	SEGUNDA GENERACION	TERCERA GENERACION
Estructura	Centro de costes	Centro de costes	Unidad de negocios
Actividades	Orientadas al producto	Orientadas al producto	Orientadas a la firma
Costes	De producción	De todos los procesos	Internos y externos
Enfoque	Coste del producto	Coste del proceso	Coste de la cadena de valor
Relación interactividad.	Sin relación	Relación	Relación
Cost drivers	Internos	Internos	Internos y externos
Planificación	Centro de costes	Centro de costes	Unidad de negocios
Control	Centro de costes	Centro de costes	Unidad de negocios
Análisis de costes	Táctico	Táctico	Estratégico
Jerarquía	Producto	Proceso	Empresa

Cuarta generación del sistema ABC. Las tres generaciones de ABC van, como acabamos de ver, del coste del producto al coste del proceso y al coste de la unidad de negocios. El paso siguiente, de acuerdo con Mecimore (1995, p. 26) debería ligar actividades entre todas las unidades de negocios juntas, creando un sistema ABC que provea información para la compañía como un todo. Este sistema sería un macro enfoque comparado con el micro enfoque de las tres primeras generaciones.

BIBLIOGRAFIA

ALVAREZ LOPEZ, J.: BLANCO IBARRA, F.: "Introducción a la contabilidad directiva". Ediciones Donostiarra 1989.

- ALVAREZ, J.; BLANCO, F.: "Introducción a la Contabilidad Directiva". Ed. Donostiarra, 1989. San Sebastián.
- AMAT SALAS, J.: "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión". AECA. 1995, pp.99-127.
- AMAT SALAS, O.; Otros autores: "La contabilidad de gestión en empresas orientadas al mercado". Monografía nº 23 de AECA. 1995, pp.143-165
- BROMWICH, M.: "Accounting Information for Strategic Excellence. The London School of Economics, abril, 1995.
- CASTELLO TALIANI, E.; LIZCANO ALVAREZ, J.: "Una aproximación genérica sobre los sistemas basados en las actividades en relación con los sistemas basados en el volumen" en el libro homenaje al Dr. Alvarez López. AECA. 1994
- _____ "Implantación en las Pyme de un sistema de gestión y de costes basado en las actividades". Monografía nº23 AECA. 1995, pp.41-75
- _____ "Costes de ciclo de vida del producto". Revista Española de Financiación y Contabilidad nº81, 1994
- KEYS, D; LEFEVRE, R.: "Departmental Activity Based Management". Accounting January, 1995, pp. 27-30
- LEBAS, M.: "Management Accounting in France. Overview of Past tradition and current practice". The European Accounty Review, 1994, 3:3, pp. 471-487.
- LEBAS, M.: "Comptabilité de gestion: les défis de la prochaine decenie". RFC, nº 95, marzo, 1995.
- LORINO P.: "Target costing ou gestion por cout cible. RFC, abril, 1994, pp 35-45
- RIEBEL, P.: "Core features of the Einzelkosten und Deckungsbeitrangsrechnung". The European Accounting Review, 1994, 3:3, pp. 515-543.
- RIPOLL FELIU, V.; BALADA ORTEGAT.: "La contabilidad de gestión en el proceso de reducción de costes". Harvard Deusto. Finanzas y Contabilidad nº3, 1994, pp.58-62
- _____ "Utilidad de información de gestión para un análisis estratégico de costes". Monografía nº23 de AECA. 1995, pp.259-289
- _____ "La valoración de materiales". Partida Doble, marzo 1995, pp.42-45