

ASPECTOS QUE INFLUYEN EN LAS DIFERENCIAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Oriol Amat, Jordi Falguera, Xavier Puig y Pilar Soldevila

Centro de Investigación en Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Pompeu Fabra

RESUMEN

Las prácticas en materia de contabilidad de gestión difieren sustancialmente en cada país. El objetivo de este artículo es analizar los principales aspectos que influyen en estas diferencias. Estos aspectos están relacionados con los objetivos de la contabilidad de gestión, la ideología, la cultura, el entorno competitivo, la existencia de regulaciones oficiales, el peso de las organizaciones profesionales, la influencia de otros países y las técnicas de gestión empresarial utilizadas.

Con ello, se pretende contribuir a aumentar el grado de conocimiento disponible sobre las diferencias internacionales en contabilidad de gestión lo cual puede ser de utilidad para aquellas empresas a las que les afecta el proceso creciente de globalización económica mundial.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión, cultura, diferencias internacionales, España, Iberoamérica, regulación contable, organizaciones profesionales.

1. INTRODUCCIÓN

El estudio de la contabilidad internacional, que comprende tanto la contabilidad de los diferentes países como las prácticas contables de las empresas multinacionales, es una materia de interés creciente como consecuencia del fenómeno de la globalización económica. A menudo, se califica a la contabilidad internacional de “disciplina académica madura” sobre la base de la existencia de:

- Un número creciente de revistas relacionadas con esta área, tales como International Journal of Accounting, European Accounting Review, Advances in International Accounting, Auditing and Taxation, International Journal of Auditing, Journal of International Financial Management and Accounting y Research in Accounting in Emerging Economies.

- La gran cantidad de actividades organizadas por la comunidad académica, tales como asignaturas en licenciaturas y postgrados; existencia de cátedras de contabilidad internacional; y la formación de grupos de interés especial en ésta área por organizaciones tales como la American Accounting Association (AAA), la British Accounting Association (BAA) y la Accounting Association of Australia and New Zealand (AAANZ).

De acuerdo con Blake et al (2002) la contabilidad internacional puede clasificarse en cuatro grupos si se consideran las dos grandes áreas de contabilidad financiera y contabilidad de gestión, por un lado, y el caso de las empresas multinacionales y las diferencias existentes a nivel internacional, por el otro (ver figura 1).

Tres de estas áreas, la contabilidad financiera de las empresas multinacionales, las diferencias internacionales en contabilidad financiera y la contabilidad de gestión en las empresas multinacionales, han sido estudiadas por muchos investigadores, y cuentan con teorías aceptadas y con abundante

evidencia empírica. Un primer análisis de las diferencias internacionales en las prácticas contables apareció en 1911 en una ponencia, referida a la contabilidad financiera, de Henry Rand Hatfield (publicada posteriormente en Hatfield 1966). A partir de los años setenta se multiplican los estudios detallados sobre diferencias internacionales en contabilidad financiera (ver, por ejemplo, Price Waterhouse 1973, 1975, 1979). Por el contrario, la contabilidad de gestión internacional ha surgido más recientemente como área de investigación y todavía está en sus inicios.

FIGURA 1: ÁREAS DE ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL

	CONTABILIDAD FINANCIERA	CONTABILIDAD DE GESTIÓN
EMPRESA MULTINACIONAL	Contabilidad financiera en empresas multinacionales. <i>Ejemplos:</i> <i>Ajustes por diferencias de cambio.</i> <i>Ajustes por políticas contables diferentes en consolidación.</i>	Contabilidad de gestión en empresas multinacionales. <i>Ejemplos:</i> <i>Precios de transferencia</i> <i>Gestión de operaciones de riesgo en divisas.</i> <i>Evaluación de la gestión en países distintos.</i>
DIFERENCIAS INTERNACIONALES	Diferencias internacionales en contabilidad financiera. <i>Ejemplos:</i> <i>Descripciones de países individuales.</i> <i>Análisis de grupos de países.</i> <i>Relación entre contabilidad financiera y cultura.</i>	Diferencias internacionales en contabilidad de gestión. <i>Ejemplos:</i> <i>Descripciones de países individuales.</i>

En la figura 2 se analizan para cuatro libros de contabilidad internacional, la proporción que se dedica a cada una de las áreas identificadas en la figura 1. Se puede observar que el espacio dedicado a las diferencias internacionales en contabilidad de gestión es muy reducido. Es más, sólo se han detectado cuatro libros dedicados a la contabilidad de gestión internacional, tres en inglés y uno en español. Dos de ellos, Holzer y Schoenfeld (1986) y Belkaoui (1989), se centran en la contabilidad de gestión aplicada a las empresas multinacionales. Los otros dos libros, Bhimani (1996) y Lizcano (1996) se analizan más adelante.

Los trabajos que desarrollan teorías sobre la naturaleza, o razones por las que existen diferencias en las prácticas de contabilidad financiera, son numerosos. Por ejemplo, se pueden citar los de Da Costa et al. (1978), Nair y Frank (1980) y Nair (1982), Gray et al (1984) y Gray y Vinter (1995). Por el contrario, existen lagunas importantes cuando se quieren explicar las diferentes prácticas que existen en contabilidad de gestión.

FIGURA 2: NÚMERO DE CAPÍTULOS DEDICADOS A CADA ÁREA

	Contabilidad financiera de empresas multinacionales	Diferencias internacionales en contabilidad financiera	Contabilidad de gestión de empresas multinacionales	Diferencias internacionales en contabilidad de gestión
Choi y Mueller (1992)	7 (58%)	2 (17%)	3 (25%)	0
Nobes y Parker (1995)	8 (40%)	11 (55%)	1 (5%)	0
Blake y Hossein (1996)	14 (41%)	12 (35%)	4 (12%)	4 (12%)
Radebaugh y Gray (1997)	11 (55%)	4 (20%)	5 (25%)	0

Los primeros estudios comparativos sobre contabilidad de gestión sólo aparecen, y a un nivel menos global, muy recientemente en estudios sobre países europeos (Bhimani 1996) y sobre países latinoamericanos (Lizcano 1996).

Ambos estudios han consistido en facilitar a expertos en contabilidad de gestión de cada uno de los países tratados un índice de las áreas que se querían cubrir y dejando que ellos describieran el contexto de la contabilidad de gestión desde su propia perspectiva. Bhimani ha estudiado Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Italia, Holanda, España, Suecia y el Reino Unido. Lizcano, por su parte, se ha centrado en Argentina, Brasil, Colombia, Cuba, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Méjico, Paraguay y Perú, junto con España y Portugal. Por lo tanto, existen estudios de 12 países europeos y 11 países latinoamericanos. España ha sido estudiada en los dos trabajos.

El objetivo de este trabajo es describir los principales aspectos que pueden influir en las diferencias que existen a nivel internacional en materia de contabilidad de gestión. Por ello, se proponen diversas variables que caracterizan la contabilidad de gestión (Birkett, 1998). A partir de estas variables, se hacen diversas comparaciones entre los países estudiados. Estas se ciñen especialmente a los objetivos de la contabilidad de gestión (apartado 2), a la existencia de regulaciones oficiales (apartado 3), al peso de las organizaciones profesionales (apartado 4), a la influencia de otros países (apartado 5), a las características culturales (apartado 6), a las técnicas de gestión empresarial (apartado 7) y a las técnicas de contabilidad de gestión utilizadas (apartado 8).

2. OBJETIVOS PERSEGUIDOS POR LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Un primer aspecto a considerar puede ser el que hace referencia a los objetivos de la contabilidad ya que como indica Enthoven (1982) éstos pueden ser muy diferentes según el país de que se trate y están relacionados esencialmente con aspectos tales como los siguientes:

a) Cumplimiento de la legislación

Hay países, en los que uno de los principales objetivos que tienen las empresas en relación con la contabilidad de gestión es cumplir con las obligaciones legales en esta materia. Como se expone posteriormente, algunos países tienen regulaciones oficiales relativas a la contabilidad de costes. El cumplimiento de normas fiscales o de controles de precios también puede tener un impacto sobre la contabilidad de gestión. Veamos tres ejemplos que pueden ilustrar esta situación (Bhimani, 1996):

- En Finlandia, la legislación fiscal requiere que las existencias se valoren en base al coste variable. Como consecuencia de ello, se ha incrementado la utilización del sistema de costes variables en los informes internos que suministra la contabilidad de gestión.

- En Italia, la tendencia hacia la evasión fiscal ha provocado desconfianza, especialmente en las pequeñas empresas, por lo que no se guardan registros de costes que las autoridades puedan utilizar para encontrar beneficios ocultos:

"muchas pequeñas empresas esconden ingresos e intentan reducir las obligaciones fiscales mediante el ajuste en los libros de contabilidad. Naturalmente, estas prácticas deben ocultarse a Hacienda. En consecuencia, los sistemas de contabilidad de gestión no suelen registrar los flujos reales... muchas pequeñas empresas prefieren reducir el pago de impuestos a través de actividades empresariales no declaradas en vez de conseguir un nivel más alto de eficiencia adoptando herramientas de contabilidad de gestión que requieran y produzcan datos precisos y relevantes" (Bhimani 1996, pág. 153).

- En Alemania durante los años 30, y en Dinamarca y Finlandia durante los años 40, la utilización de los registros de costes para que el gobierno determinara los precios impulsó el uso generalizado del sistema de costes completos durante esa época.

b) Fijación de incentivos económicos

La forma en que la información generada por la contabilidad de gestión es utilizada para la toma de decisiones sobre salarios y bonificaciones varía entre países. Bales y Assada (1991) resumen los resultados de un cuestionario distribuido a los jefes de algunos departamentos de contabilidad de empresas japonesas y norteamericanas sobre la forma en que utilizan sus sistemas presupuestarios para la fijación de incentivos. Las diferencias más importantes son las siguientes:

- En la evaluación de los directivos de cada división, las empresas de los Estados Unidos dan más importancia al beneficio que al incremento de ventas. Por el contrario, en Japón el crecimiento de ventas se considera mucho más importante.

- Las empresas de los Estados Unidos dan mayor importancia al cumplimiento del presupuesto para evaluar a los directivos de cada división que las empresas japonesas.

Diferencias como las indicadas pueden explicar que la contabilidad de gestión otorgue más importancia a unos objetivos que a otros, en función del país de que se trate.

3. IDEOLOGÍA

En países como China la contabilidad de gestión tiene un componente ideológico importante. Por ejemplo, Bromwich y Wang (1991), en lo que se refiere a la expansión de las técnicas de contabilidad de gestión occidentales en China, observan:

"aunque desde una perspectiva occidental parezca sorprendente, la visión filosófica de China necesitó una justificación teórica y política de estas técnicas antes de que pudieran ser aplicadas" (pág. 53).

En la misma línea, Lin y Deng (1992) observan:

"La naturaleza de la contabilidad está definida como algo que es intrínsecamente ideológico" (pág. 173).

Como muestra puede indicarse que en China las horas lectivas dedicadas a la teoría política en las asignaturas de contabilidad de gestión son considerables. Por ejemplo, Tang y otros (1992) se refieren a programas de contabilidad de gestión en las que la teoría política representan el 17% de las horas lectivas.

4. INFLUENCIA DE LA CULTURA

Las personas que viven en entornos culturales distintos tienen diferentes sistemas de valores y, por lo tanto, diferentes visiones sobre la práctica empresarial. Esto fue demostrado en un estudio realizado con 117.000 directivos de IBM de 66 países (Hofstede, 1983). Posteriormente, Gray (1988), Chow et al (1994), O'Connor (1995), Sudarwan y Fogarty (1996), Radebaugh y Gray (1997), Awasthi et al (1998) y Baskerville (2001) aplicaron las conclusiones del estudio de Hofstede para analizar el impacto de las diferencias culturales en la contabilidad. Fruto de estas investigaciones, se sabe que la cultura influye en diversos valores que tienen los contables:

- Preferencia por la regulación contable profesional versus la legislación oficial de la contabilidad.
- Preferencia por la uniformidad versus la flexibilidad en la aplicación de prácticas contables.
- Preferencia por el conservadurismo versus el optimismo en la valoración de las operaciones.
- Preferencia por la confidencialidad de los datos versus la transparencia.

Más recientemente, en un estudio sobre las diferencias culturales de directivos chinos y ucranianos, Tsui (2001) demuestra que los directivos chinos investigados reaccionaron negativamente, como consecuencia de factores culturales, a la implantación de técnicas participativas en la elaboración de presupuestos, mientras que los directivos ucranianos reaccionaron muy favorablemente al incremento de la participación.

En relación con España, Johnson y Byington (1993) al comparar a contables de gestión españoles con norteamericanos identificaron diferencias culturales que afectan a los procesos relacionados con el control presupuestario. En concreto, consideraron que los directivos norteamericanos eran menos propensos a usar tácticas manipuladoras de los presupuestos.

Los estudios referenciados aportan evidencias sobre las diferencias existentes en cada uno de estos valores en diversos países y sus impactos en las prácticas de contabilidad de gestión.

5. ENTORNO ECONÓMICO Y COMPETENCIA

Un incremento de la competencia obliga a que la empresa tenga una mayor eficiencia, lo cual exige un mayor perfeccionamiento de la contabilidad de gestión. Por ejemplo, Lizcano (1996) resalta que en Argentina la eliminación de aranceles con los países del Mercosur (Brasil, Paraguay y Uruguay) ha supuesto una estimulación de la competencia y, en consecuencia, ha generado un notable incremento de demanda de sistemas de contabilidad de costes. En Brasil, se observa que las industrias líderes en los enfoques innovadores de sistemas de costes son aquellas que no disfrutaban de protección, empezando por la industria textil durante los años cincuenta.

Las presiones competitivas para una economía global son citadas por Bhimani (1996) para explicar el creciente interés en técnicas de contabilidad avanzadas tanto en Alemania como en Italia. Estudios realizados en otros países apuntan las mismas conclusiones, por ejemplo Amat et al (1994) y Carmona y Álvarez (1994) sobre España, Lanen y Anderson (2002) sobre la India; y Luther y Longden (2001) sobre Sudáfrica.

En determinados países, esencialmente latinoamericanos, la existencia durante periodos largos de elevadas tasas de inflación ha incentivado el interés por sistemas de costes que revaloricen los costes históricos (Lizcano 1996)

La presión competitiva explica que en algunos países hay más motivación para que la contabilidad de gestión contribuya a optimizar los costes de personal. En este sentido, al revisar los enfoques europeos sobre el ABC, se ha constatado una diferencia en las actitudes hacia la reducción de costes (Rao 1997). Por un lado, la aceptación generalizada en el Reino Unido de que el ABC ha de contribuir a la reducción de costes de personal y, por otro lado, el rechazo explícito de esta función en Francia y Bélgica. En Estados Unidos, la posición predominante es muy similar a la británica.

Por tanto, las características del entorno económico, que varían mucho por países, influyen decisivamente en la contabilidad de gestión.

6. REGULACIONES Y RECOMENDACIONES OFICIALES

En Francia, en el Plan General de Contabilidad de 1982 se incluía una sección voluntaria relativa a la contabilidad de gestión. En España, el PGC también incluyó en 1978 una parte dedicada a la contabilidad analítica, aunque de acuerdo con Sáez et al (1996) no fue muy utilizada al tener el carácter de voluntaria. En Grecia, el Plan fue publicado por primera vez en 1981, pero en 1987, fue actualizado y ampliado para incluir un sistema de contabilidad de gestión. Desde 1991, este sistema ha sido obligatorio para todas las empresas que superen un tamaño estipulado.

En Latinoamérica, Cuba, Guatemala y Perú, disponen de planes generales de contabilidad con modelos relativos a sistemas de contabilidad de costes.

El hecho de que el gobierno diseñe un sistema de regulación o recomendaciones para la contabilidad de gestión encaja firmemente en la tradición contable de países europeos como España, Francia y Alemania. A pesar de ello, en algunos países de tradición anglosajona también se pueden encontrar programas liderados por el Gobierno para facilitar guías relativas a la contabilidad de costes con objetivos específicos. Veamos dos ejemplos:

- En Estados Unidos, se creó el *Cost Accounting Standards Board* (CASB) en 1970 ya que, durante la guerra del Vietnam, el Congreso estaba preocupado por la inconsistencia y la falta de comparabilidad de la información sobre costes de los fabricantes que trabajaban para el Ejército (Enthoven 1973). En 1980, el Congreso llegó a la conclusión de que el CASB ya había creado un conjunto suficiente de normas de contabilidad de costes y lo disolvió. Diez años más tarde, en 1990, el CASB fue restaurado para solucionar nuevos problemas contables relacionados con los suministradores del Ejército (Hubbard, 1990).

- En la India (Jaggi, 1970), el Gobierno obliga a empresas de determinados sectores industriales y de la minería a realizar auditorías de sus costes. Los objetivos son considerablemente más amplios que en el CASB de los Estados Unidos ya que el gobierno indio puede requerir una auditoría de costes en cuatro situaciones específicas: cuando las empresas tienen contratos con el Gobierno retribuidos en base al coste más un porcentaje del beneficio, cuando la empresa solicita aranceles proteccionistas, en los controles de precio para determinados productos y para controlar los beneficios de monopolios o la ineficiencia de grandes empresas.

Para algunos autores la regulación de la contabilidad financiera también influye en la contabilidad de gestión. En este sentido, Granlund y Lukka (1998) consideran que las diferencias internacionales en contabilidad de gestión se están reduciendo como consecuencia del proceso de armonización de la legislación en materia de contabilidad financiera.

7. ORGANIZACIONES PROFESIONALES

El Reino Unido y Estados Unidos son de los pocos países que cuentan con una organización profesional dedicada exclusivamente a la contabilidad de gestión. En el Reino Unido es el *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) y en Estados Unidos es el *Institute of Management Accountants*.

Ante la ausencia de una organización profesional específica para los contables de gestión esta función puede ser cubierta, al menos en parte, de tres maneras diferentes:

- Tanto auditores como contables formados inicialmente en contabilidad financiera, pueden haber pasado a trabajar en el área de la contabilidad de gestión. Hantrais (1995) ofrece una explicación sobre el contraste existente entre el *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) y la organización francesa equivalente *Ordre des Experts Comptables Agréés* (OECCA). Una diferencia significativa entre los dos países es que los miembros del ICAEW en el Reino Unido que continúan su carrera como contables de gestión continúan siendo miembros de su organización profesional. Por lo tanto, el ICAEW actúa como supervisor de la formación de los futuros contables de gestión y, también, como organización profesional. Por el contrario, en Francia, los miembros de OECCA que dejan la auditoría dejan de ser miembros de este organismo. Por lo tanto, OECCA actúa sólo como un supervisor de la formación pero no como una organización profesional. Fuera del Reino Unido y de Irlanda, la mayoría de los países europeos siguen el modelo francés aunque en algunos casos, como en Alemania, dejar la auditoría no es una práctica frecuente.

- En algunos países, emergen organizaciones profesionales voluntarias con la finalidad de promover la investigación y el perfeccionamiento en las prácticas contables. Entre ellas cabe destacar el papel de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en España y de su comisión de Principios de Contabilidad de Gestión que publica desde 1989 documentos sobre esta materia que según Montesinos (1994) son utilizados por el 63% de los contables de gestión españoles. En Argentina, el Ministerio de Economía ha comisionado al Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costes (IAPUCO) para publicar recomendaciones sobre contabilidad de costes.

- Los ingenieros pueden involucrarse en temas de contabilidad de gestión. En Francia, existe una tradición por la que los ingenieros ocupan muchas de las posiciones de liderazgo en las empresas. Por ejemplo, se observa que a menudo los directores generales de empresas tienen formación de ingeniería. Además de las detalladas instrucciones para el cálculo de costes en el plan de contabilidad también surgió, bajo la influencia de los ingenieros franceses, el concepto del *Tableau de Bord* (cuadro de mando) en los años cincuenta, que aún hoy sigue siendo de gran actualidad, a pesar de la influencia creciente del cuadro de mando integral de origen norteamericano.

8. INFLUENCIA DE OTROS PAÍSES

En ocho de los once países estudiados por Bhimani (1996), junto con Portugal estudiado por Lizcano (1996), se informa sobre las influencias extranjeras en las prácticas nacionales de contabilidad (ver Figura 3). De esta información se desprende que:

- Hay una serie de enlaces entre Escandinavia y, también, desde Holanda hasta Bélgica.
- Los dos países más influyentes parecen ser Alemania, durante la primera mitad del siglo XX, y Estados Unidos, con mayor fuerza a partir de la segunda mitad del siglo XX.
- Las influencias en lengua inglesa parecen provenir mayoritariamente de los Estados Unidos en vez del Reino Unido, a pesar de la proximidad de este último en relación con los países miembros de la Unión Europea. Sin embargo, en un trabajo elaborado por Lamminaki y

Drury (2001) se pone de manifiesto que las técnicas de contabilidad de gestión utilizadas en el Reino Unido y en Nueva Zelanda son muy similares.

- De particular interés están tres países en los que no se menciona ninguna influencia extranjera en particular. Para dos de ellos, Alemania y el Reino Unido, el motivo podría ser la fuerza de la tradición contable nacional. En contraste, en Grecia la falta de influencias extranjeras se atribuye a una falta de interés, hasta épocas muy recientes, por la contabilidad de gestión.

FIGURA 3. INFLUENCIAS PERCIBIDAS DE OTROS PAÍSES

Página de referencia	País influyente	País influenciado	Fecha/ Periodo de influencia
Bhimani			
1	Holanda	Bélgica	Años 50 y 60
2	Estados Unidos / Reino Unido	Bélgica	Años 70 y 80
32	Suecia	Dinamarca	Desde 1937
33	Estados Unidos	Dinamarca	1949/1950
55	Alemania	Finlandia	Desde 1928
58	Dinamarca	Finlandia	Años 50
77	Estados Unidos	Francia	Años 60
149	Estados Unidos	Italia	Años 70
166	Alemania	Holanda	Años 20
188	Alemania	España	Hasta 1970
189	Francia	España	Desde 1978
189	Estados Unidos	España	A partir de 1985
189	Reino Unido	España	A partir de 1990
200	Alemania	Suecia	En los años 20
Lizcano			
298	Estados Unidos	Portugal	Desde 1960

Para seis de los países latinoamericanos estudiados por Lizcano (1996) se ha elaborado un análisis del origen de los libros de texto utilizados para el estudio de la contabilidad de gestión y que, por lo tanto, son considerados como influyentes. La Figura 4 resume estos datos. En general, se observa que los libros de texto de norteamericanos son utilizados en Méjico con sus correspondientes traducciones al español. Se observa que la única influencia de países de habla inglesa proviene de Estados Unidos. España es el único país europeo mencionado. Méjico, a parte de ser el canal de ideas procedentes de Estados Unidos, emerge como un fuerte líder dentro de los países latinoamericanos.

FIGURA 4. PUBLICACIONES INFLUYENTES DE OTROS PAÍSES

País influenciado	País de la publicación						
	EEUU	Canadá	España	Méjico	Venezuela	Colombia	Argentina
Argentina	√						
Cuba	√	√	√	√	√		
Chile	√			√		√	√
Ecuador	√		√	√			√
El Salvador	√			√			
Guatemala	√			√		√	

En el caso de España, si bien tradicionalmente ha estado muy influenciada por Francia y Estados Unidos, como se puede apreciar en la figura 3, en los últimos años está aumentando el peso del Reino Unido, lo cual también se confirma en Amat y otros, (1998).

9. TÉCNICAS DE GESTIÓN EMPRESARIAL

El tipo de técnicas de gestión que usan las empresas es otro factor diferencial a considerar. Shields et al (1991) al analizar las técnicas de contabilidad de gestión en Estados Unidos y Japón concluyen que las diferencias existentes se deben esencialmente a la existencia de diferencias a nivel organizativo y en las técnicas de gestión empresarial.

Del estudio de Lizcano (1996) se puede extraer que existen diferencias muy significativas en los países investigados. Así, por ejemplo, hay países como Argentina y Chile en los que las nuevas técnicas de gestión como la calidad total gozan de un nivel de implantación significativo. En otros países, en cambio, la situación varía mucho en función de los sectores económicos. Por ejemplo, la calidad total goza de un elevado nivel de implantación en Cuba (industria farmacéutica y biotecnológica) y Brasil (sectores no regulados, como el textil, esencialmente).

En cambio, en países como Ecuador, Guatemala, el Salvador y Perú el nivel de implantación de técnicas modernas de gestión es muy reducido.

Granlund y Lukka (1998) sugieren que las diferencias en contabilidad de gestión se están reduciendo en los últimos años como consecuencia de que las técnicas de gestión están convergiendo a nivel internacional (calidad total, justo a tiempo,...) como consecuencia de la globalización y de que las empresas tienden a imitar a las compañías líderes.

10. TÉCNICAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

El enfoque utilizado para describir la utilización de técnicas de contabilidad de gestión varía entre Bhimani y Lizcano, y también entre cada uno de los autores que han escrito capítulos de cada libro. Esto es normal, considerando los temas específicos de cada país y de la disponibilidad de datos recogidos durante el estudio.

Según el análisis de Bhimani, hay tres áreas que sobresalen:

- El uso relativo de los sistemas de costes completos y variables. Bhimani ofrece una amplia discusión sobre este tema para los ocho países considerados.
- Evidencia de utilización del ABC. Para Bhimani, la utilización del ABC es un síntoma del interés por los métodos de contabilidad modernos.
- La utilización de la contabilidad de costes con precios de reposición.

La Figura 5 resume los datos sobre el uso de los sistemas de costes completos y variables en ocho países. Solamente en Dinamarca y Finlandia el sistema de costes variables es utilizado mayoritariamente, aunque en Italia y España estos sistemas de costes tienen una fuerte presencia. En Suecia, Francia, Alemania y Grecia parece haber un fuerte porcentaje de empresas que utilizan el sistema de costes completos.

FIGURA 5. RESUMEN DE DATOS CUANTITATIVOS Y CUALITATIVOS SOBRE EL USO RELATIVO DE COSTES COMPLETOS VERSUS COSTES VARIABLES

	Cualitativos	Cuantitativos
Dinamarca	Hasta 1950 la imposición del control de precios forzó el uso de costes completos. Desde 1951 la opinión se mueve a favor de los costes marginales.	Alrededor del 40% de empresas utiliza los costes completos. Esto supone un descenso comparado con el 50% de empresas durante los años setenta.
Finlandia	En los años cuarenta, la existencia de normas sobre precios basadas en el coste incentivó el uso de costes completos. A partir de los años cincuenta, aumenta el interés por el sistema de costes variables.	Costes variables 41.5% Costes completos 30.8% Otros 27.7% 100 %
Suecia	Tradición de costes completos. Desde 1949, existe un debate hacia los costes marginales.	Coste completo 57.9% Variable 9.9% Otros 32.2% 100 %
Francia	Los costes completos están "muy cuestionados" por los costes variables al final de la década de los sesenta "pero la mentalidad de dirección actual todavía favorece los costes completos" (pág. 77)	
Alemania	"La práctica de las empresas alemanas está dominada por el pensamiento en términos de costes completos" (pág. 104)	Orden de utilización: 1. Coste actual utilizando costes completos. 2. Coste estándar utilizando costes completos. 3. Coste estándar utilizando costes completos y marginales. 4. Costes marginales.
Grecia	El Plan se basa en el sistema de costes completos	
Italia	En la literatura de los años setenta se observa una inclinación hacia los costes variables	
España	Durante la segunda mitad de los años ochenta se observa una mayor influencia de Estados Unidos	• Costes completos 49% • Costes variables 26% • Otros 25% Total 100%

Fuente: Elaboración propia a partir de Bhimani (1996)

En la Figura 6 se muestra un resumen sobre el nivel de adopción del ABC en siete países europeos. Las diferencias entre las empresas estudiadas, en cuanto a tamaño y sectores a los que pertenecían limitan la comparabilidad de estos estudios. A pesar de esto, la fuerza del ABC en el Reino Unido y en Bélgica y la debilidad en Dinamarca y Alemania es notable. En Finlandia, el ABC está muy generalizado en determinados sectores como el metal y la ingeniería.

FIGURA 6. NIVEL DE IMPLANTACIÓN DEL ABC

	% de empresas en las que se utiliza el ABC	% de empresas que planea utilizar ABC	Número de empresas incluidas en el estudio
Bélgica	19.5	49.5	88
Dinamarca	0	6.0	118
Francia	33.0*	N/A	70
Finlandia	11.0**	13.0	183
Alemania	3.2	N/A	199
Grecia	17.4	N/A	23
Reino Unido	19.5	27.1	251

* Sólo el 38% de estas empresas consideraban el ABC como su principal sistema.

** Una mayor utilización fue registrada en un estudio sobre las industrias del metal e ingeniería.

Fuente: Elaboración propia a partir de Bhimani (1996)

La Figura 7 muestra algunas citas seleccionadas para el análisis de cada país en relación al ABC. Algunas de los temas que emergen son:

- 1) En el Reino Unido, el sistema ABC es considerado una herramienta de costes particularmente sofisticada. Esta visión no es compartida en los casos de Bélgica y Francia.
- 2) En Italia y Suecia se menciona que la utilización del ABC está restringida a proyectos pilotos en áreas específicas.
- 3) En algunos países donde el ABC no es una práctica extendida, este sistema ha sido introducido bajo la influencia de la casa matriz de las empresas multinacionales (ver Dinamarca, Grecia y España).
- 4) Los argumentos en contra de la implantación del ABC son los costes de implantación (Finlandia y Italia) y el problema que supone explicar su relevancia a los directivos (Finlandia y Grecia).

FIGURA 7. COMENTARIOS CUALITATIVOS SOBRE EL ABC

Bélgica	"Es un método para asignar mejor los costes generales ... Sólo un 17% de las empresas encuestadas lo hicieron por un motivo de reducción de costes" (pág. 14-15).
Dinamarca	"El ABC parece estar generalizado sólo entre aquellas empresas filiales de grupos extranjeros" (pág. 49)
Finlandia	"los problemas principales que han inhibido la rápida implantación de los proyectos de ABC/ABM están relacionados con la no disponibilidad de los datos necesarios, el complejo proceso para la obtención de datos, y el gran trabajo que involucra el mantenimiento y actualización de los nuevos sistemas de cálculo... Tal y como un líder de un proyecto de sistema ABC indicó... "Me parece que los principales usuarios de la información del coste del producto no están nada interesados en el sistema" (pág. 66-67).
Francia	"El ABC, tal y como es utilizado en Francia, permanece esencialmente estratégico, una herramienta de motivación, pero no tanto una herramienta de costes" (pág. 85).
Alemania	"El uso limitado del sistema ABC en la práctica contrasta con el amplio debate teórico que ha suscitado entre los académicos" (pág. 104).
Grecia	"Cuatro empresas estaban utilizando, o pasaban por una fase de utilización del sistema de costes basado en las actividades, ... dos de las empresas que introdujeron el ABC lo hicieron ante la sugerencia de su (multinacional) empresa madre... el director financiero... de una de estas empresas ... efectivamente dijo que el mayor problema en la implantación del ABC era educar a los directivos e intentar ganar su apoyo" (pág. 132).
Italia	"El ABC es visto como una carga para los administradores, debido a los costes que supone hacer funcionar este sistema, y por ser inflexible en relación con los continuos cambios que emergen en un ambiente empresarial dinámico... A menudo, las soluciones de ABC están limitadas a áreas de gestión específicas o están dirigidas a solucionar problemas específicos" (pág. 159).
Holanda	"Publicaciones recientes y discusiones en relación al ABC han renovado el interés de académicos y profesionales holandeses sobre la localización de costes teórica original alemana y holandesa" (pág. 172-173).
España	"Muy pocas empresas están utilizando el ABC, donde lo hacen, es puramente en plan de prueba piloto, sobretudo en filiales de multinacionales. También ejercen una influencia importante las grandes empresas de auditoría y consultorías" (pág. 192).
Suecia	"Existe poca evidencia de que el ABC o cualquier otra técnica "nueva" hayan sido adoptadas por las empresas... Aproximadamente un 25% afirmó que están intentando adoptar o, al menos, están interesadas en intentar el ABC a nivel de prueba piloto" (pág. 211)
Reino Unido	"La reducción y el control de costes que supone el ABC han demostrado ser especialmente populares" (pág. 227)

Fuente: Elaboración propia en base a Bhimani (1996)

Solamente uno de estos países, Holanda, tiene una característica muy distintiva. Esta característica se refiere a la utilización de costes con valores actuales en la contabilidad de gestión. La figura 8 muestra los resultados de dos estudios sobre la utilización de los valores actuales para determinar los costes del producto. El primero de estos estudios fue realizado en 1984 y el segundo en 1994. Se observa que aunque el uso de los valores actuales en la contabilidad de costes está declinando, todavía es importante.

FIGURA 8. ESTUDIOS SOBRE LA UTILIZACIÓN DE LOS VALORES ACTUALES EN EL CÁLCULO DEL COSTE DE LOS PRODUCTOS EN HOLANDA

	1984 (%)	1994 (%)
Coste histórico	17	47
Valor actual	54	36
Otros	29	17
Total	100	100

Volviendo a América Latina, Lizcano (1996) se refiere a un estudio sistemático sobre la práctica de la contabilidad de gestión en un país, Méjico, donde, sólo un 6% de empresas han implantado el ABC. A continuación, se presentan evidencias más puntuales sobre otros países:

- En Argentina, las reformas económicas de 1991 obligaron a las empresas a ser mucho más competitivas lo que supuso un empuje para la contabilidad de costes y de gestión. Incluso en el sector público argentino, en el que tradicionalmente no se ha prestado demasiada atención al análisis de costes, se observa un acrecentado interés sobre estos temas. La mayoría de las grandes empresas e incluso algunas pequeñas empresas han iniciado implantaciones del ABC.

- En Brasil, el problema más abrumador para la contabilidad ha sido la elevada inflación. Muy pocas empresas cuentan con sistemas de costes detallados. Históricamente, los sistemas de contabilidad han sido más desarrollados en industrias no reguladas, como por ejemplo la industria textil.

- En Cuba, existe un Plan Nacional de Contabilidad de Costes, pero es bastante frecuente que los directivos sean negligentes en su aplicación. Sistemas más complejos como el ABC han sido discutidos en la literatura, pero todavía no se encuentran implantados.

- En Chile, se puede encontrar sistemas de costes muy detallados, sobretudo en grandes empresas. También se observa una importante escasez de productos informáticos que apoyen la implantación de sistemas de costes más sofisticados. El sistema ABC cuenta con poca experimentación y lo mismo ocurre con la contabilidad de gestión medioambiental.

- En Ecuador, Guatemala y el Salvador, los sistemas de costes más desarrollados pueden encontrarse en grandes empresas. Hay poca experimentación con el ABC.

- En Paraguay los sistemas de contabilidad de costes desarrollados se localizan tan sólo en un número pequeño de empresas de gran dimensión. Incluso es normal encontrar programas informáticos infrautilizados.

- En Perú los modelos de costes suelen seguir el Plan Nacional de Contabilidad que está basado en el modelo francés. Una característica a apuntar de las grandes empresas es la frecuencia en que se realizan revisiones de presupuestos, lo cual es consecuencia de la alta inflación.

11. CONCLUSIONES

Aunque algunos estudios indican que existe un proceso de convergencia a nivel mundial en las prácticas de contabilidad de gestión, como consecuencia de la globalización, en la actualidad las diferencias internacionales existentes son significativas. En este trabajo se han explorado algunas de las variables que más inciden en la existencia de estas diferencias.

Diversas variables determinan la existencia de diferencias significativas en la contabilidad de gestión a nivel internacional:

- Los objetivos de la contabilidad de gestión pueden ser muy diferentes en cada país en función de factores tales como la normativa vigente y los sistemas de fijación de incentivos.

- En países como China la ideología política imperante influye de manera determinante en la situación de la contabilidad de gestión.

- Las características culturales son otra variable a considerar por su influencia en los valores de los contables en aspectos tales como la preferencia por la regulación contable profesional o por la legislación, la preferencia por la flexibilidad o por la uniformidad, la preferencia por el conservadurismo o por el optimismo en la valoración de las operaciones, la preferencia por la confidencialidad o por la transparencia, la actitud en relación con los procesos participativos en la elaboración de presupuestos; y la actitud ante la manipulación de los datos contables. Tanto al recibir como al crear informes de contabilidad con una perspectiva internacional, el directivo debe ser consciente de la distinta actitud que tienen los directivos en relación con temas como la manipulación de datos. En algunos países la manipulación es más frecuente, y es percibida de forma diferente, que en otros.

- Otra variable a considerar es el entorno empresarial. En aquellos países donde el entorno es más competitivo se aprecia una mayor implantación de las técnicas más sofisticadas de contabilidad de gestión.

- Hay países donde la legislación fiscal ejerce una influencia importante en el diseño de sistemas de cálculo de costes.

- La legislación existente en materia de contabilidad de gestión también varía considerablemente entre países. Hay países donde existe legislación sobre el cálculo de costes que es obligatoria, mientras que en otros países esta legislación es de aplicación voluntaria. En la mayoría de países, sin embargo, no hay ninguna legislación sobre contabilidad de costes.

- En países diferentes, las organizaciones profesionales de los contables de gestión tienen niveles de actuación y de implantación muy distintos.

- Otro factor diferencial viene dado por el país, o países, que ejercen una influencia significativa en la contabilidad de gestión.

- El nivel de implantación de las técnicas modernas de gestión empresarial y de contabilidad de gestión varía mucho en función del país de que se trate. Una nota positiva es que el directivo puede conseguir ventajas competitivas aplicando una técnica de contabilidad de gestión innovadora aprendida en un país, en otro país donde las implicaciones todavía no hayan sido absorbidas.

Todas estas consideraciones pueden ser de utilidad a la hora de diseñar sistemas de contabilidad de gestión en un determinado país y también en el momento de interpretar la información de contabilidad de gestión procedente de diversos países.

Este estudio descriptivo no agota el tema investigado por lo que se hace necesario profundizar más la materia con el fin de aumentar el grado de conocimiento disponible sobre las diferencias internacionales en contabilidad de gestión, tal y como ya ocurre con la contabilidad financiera.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ahrens, T. (1997): "Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers", *European Accounting Review*, Vol. 6, Núm. 4, pág. 557-588.
- Amat, J., Carmona, S., y Roberts, H. (1994): "Context and change in management accounting systems: a Spanish case study", *Management Accounting Research*, 5, pág. 107-122.
- Amat, O., Blake, J., Gowthorpe, C. y Oliveras, E. (1998): "Análisis de autores, citas y revistas de contabilidad en España", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVII, núm.96, pág. 821-850.
- Awasthi, V., Chow, C. y Wu, A. (1998): "Performance measurement and resource expenditure choices in a teamwork environment: the effects of national culture", *Management Accounting Research*, vol. 9, núm. 2, pág. 119-138.
- Bailes, J.C. y Assada, T. (1991): "Empirical differences between Japanese and American budget and performance evaluation systems", *International Journal of Accounting*, vol. 26, pág. 131-142.
- Baskerville, R. (2001): "Tylor's legacy in international accounting research", *Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*.
- Belkai, A.R. (1989): "Multinational management accounting", Quorum Books, Londres.
- Bhimani, A. (1996): "Management accounting: European Perspectives", Oxford, Oxford University Press.
- Blake, J., Higson, A. y Oliveras, E. (2002): "The domain of, and reasons for, the study of international accounting", *International Accountant*, octubre.
- Blake, J. y Hossein, M. (1996): "Readings in international accounting", International Thomson Press, Londres.
- Birkett, W.P. (1998): "Management accounting in Europe: A view from down-under", *Management Accounting Research*, 9, pág. 485-494.
- Bromwich, M. y Wang, G. (1991): "Management Accounting in China: A Current Evaluation", *International Journal of Accounting*, Vol. 26, pág. 51-66.
- Carmona, S. y Alvarez, M. (1994): "Automatización y sistemas de costes", en Amat, J. y Amat, O. "La contabilidad de gestión actual: Nuevos desarrollos", Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, pág. 213-258.
- Choi, F.D.S. y Mueller, G.G. (1992): "International Accounting", Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Chow, C. Kato, Y. Y Shields, M. (1994): "National culture and the preference for management controls: An exploratory study on the firm-labor market interface", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, núm. 4 y 5, pág. 381-400.
- Da Costa, R.C., Bourgeois, J.C. y Lawson, W. (1978): "Classification of international financial accounting practices", *International Journal of Accounting*, Primavera, pág. 37-85.
- Enthoven, A.J.H. (1973): "Standardized Accounting and Economic Development", *CA Magazine*, Diciembre, pág. 57-60.
- Enthoven, A.J.H. (1982): "International Management Accounting: Its scope and standards", *International Journal of Accounting*, Primavera, pág. 59-74.
- Grandlund, M. y Lukka, K. (1998): "It's a small world of management accounting practices", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pág. 153-179.
- Gray, S.J., Campbell, L.G. y Shaw, J. (1984): "The impact of culture on accounting disclosures. Some international evidence", *Asia Pacific Journal of Accounting*, Diciembre, pág. 33-44.
- Gray, S.J. (1988): "Toward a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", *Abacus*, Vol.24, Núm.2, pág. 1-15.
- Gray, S.J. y Vinter, H.M. (1995): "The impact of culture on accounting disclosures. Some international evidence", *Asia Pacific Journal of Accounting*, Diciembre, pág. 33-44.

Hantrais, L. (1995): "A comparative perspective on gender and accountancy", *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2, pág. 197-215.

Hatfield, H.R. (1966): "Some variations in accounting practice in England, France, Germany and the United States", *Journal of Accounting Research*, Otoño, pág. 160-182.

Hofstede, G. (1983): "Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions and organisation among countries", Sage.

Holzer, H.P. y Schoenfeld, H.M. (editores) (1986): "Managerial accounting and analysis in multinational enterprises", De Gruyter.

Hubbard, R.B. (1990): "Return of the Cost Accounting Standards Board", *Management Accounting (US)* Octubre, pág. 36-39.

Jaggi (1970): "A review of the accounting profession in India", *International Journal of Accounting*, Otoño, pág. 37-51.

Johnson, G.H. y Byington, J.R. (1993): "Accounting competence, Machiavellianism, and budget related behaviour: A comparative study of US and Spanish managers", *International Journal of Accounting*, Vol. 28, pág. 335-346.

Lamminaki, D. y Drury, C. (2001): "A comparison of the New Zealand and British product costing practices", Vol. 36, núm. 3, pág. 329-347.

Lanen, W. y Anderson, S. (2002): "Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices", IMVP, Julio.

Lin, Z. y Deng, S. (1992): "Educating accounting in China: Current experiences and future prospects" *International Journal of Accounting*, Vol. 27, pág. 164-177.

Lizcano, J. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica", Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.

Luther, R y Longden, S. (2001): "Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South african study", *Management Accounting Research*, vol. 12, núm. 3, septiembre, pág. 299-320.

Montesinos, V. (1994): "Estudio sobre la implementación de la contabilidad de gestión en España" Madrid, AECA.

Nair, R.D. y Frank, W.G. (1980): "The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications", *The Accounting Review*, Julio, pág. 426-50.

Nair, R.D. (1982): "Empirical guidelines for comparing international accounting data", *Journal of International Business Studies*, Invierno, pág. 85-98.

Nobes, C.W. y Parker, R.H. (1995): "Comparative International Accounting", Prentice Hall, Londres.

O'Connor, N. (1995): "The influence of organizational culture in the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, núm. 5, pág. 383-403.

Price Waterhouse (1973): "Accounting principles and reporting practices: A survey in 38 countries" London Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Butterworth, Londres.

Price Waterhouse (1975): "Accounting principles and reporting practices: A survey in 46 countries" London Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Butterworth, Londres.

Price Waterhouse (1979): "International survey of accounting principles and reporting practices", Butterworth, Londres.

Rao, S.S. (1997): "Overhead can kill you", *Forbes*, 10 de Febrero.

Radebaugh, L.H., y Gray, S.J. (1997): "International Accounting and Multinational Enterprises", John Wiley, Nueva York.

Ripoll, V.M. (1992): "Contabilidad de gestión: evolución, desarrollo e investigación en España" en "Costes, información, control y tecnología en el entorno empresarial actual", Caja Rural Valencia, Valencia.

Sudarwan, M. y Fogarty, T. (1996): "Culture and accounting in Indonesia: An empirical investigation", *International Journal of Accounting*, Vol. 31, núm. 4, pág. 463-481.

Shields, M., Chow, C., Kato, Y. y Nakagawa, Y. (1991): "Management accounting practices in the US and Japan: comparative survey findings and research implications", *Journal of International financial Management and Accounting*, vol. 3, núm. 1.

Sáez, A., Fernández, A., Texeira, J. y Vaquera, M. (1996): "Management Accounting in Spain: Trends in Thoughts and Practice", en Bhimani, A. "Management Accounting: European Perspectives", Oxford University Press, pág. 180-198.

Tang, Y., Chow, L. y Cooper, B. (1992): "Accounting and finance in China: a review of current practice", Hong Kong, Longman.

Tsui, J. (2001): "The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems and managerial performance", *International Journal of Accounting*, vol. 36, núm. 2.



Oriol Amat Salas

Catedrático de Contabilidad de la Universidad Pompeu Fabra. Miembro de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Ha sido ponente de varios documentos de dicha Comisión. Autor de numerosos libros y artículos en revistas nacionales e internacionales. Ha sido profesor visitante en universidades de diversos países. Es miembro de la Junta de ACCID y del Colegio de Economistas de Cataluña. Sus líneas de investigación son las Nuevas tendencias en Contabilidad de gestión, y las técnicas de detección de maquiillajes contables



Jordi Falguera Martínez-Alarcón

Doctor en Dirección y Administración de Empresas por la Universidad Pompeu Fabra. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, especialidad Economía de la Empresa. Universidad de Barcelona. Master en Dirección de Empresas, MBA, EADA, Barcelona. Profesor de la Universidad Pompeu Fabra. Departamento de Economía y Empresa. Desarrolla funciones investigadoras en el campo de la Contabilidad de gestión.



Xavier Puig Pla

Doctor en Dirección y Administración de Empresas por la Universitat Pompeu Fabra, y Profesor Titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad en esa universidad. Es consejero de Gesiuris, S.A. SGIC y vicepresidente de CAT PATRIMONIS SIMCAV, SA.; también es autor de varios libros y artículos referentes a temas contables y financieros.



Pilar Soldevila García

Doctora en Dirección y Administración de Empresas por la Universidad Pompeu Fabra. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universitat Autònoma de Barcelona. Ha realizado cursos de postgrado en la University of Central Lancashire y en la Lancaster university. Es profesora de Contabilidad de gestión de costes en la Universitat Pompeu Fabra. Miembro del equipo de investigación IMACC-ev de la Universitat de València. Miembro del Forum en Contabilidad de gestión AECA-CEC.