

2.4 La Contabilidad Analítica (Grupo 9 del PGC): el eslabón necesario entre la Economía de la Empresa y la Contabilidad para una dirección eficiente y sostenible

Eduardo BUENO CAMPOS
Catedrático de Economía de la Empresa
ebuenocampos@gmail.com



Resumen

El trabajo recoge, en un marco histórico, los hechos, circunstancias y protagonistas que fueron la génesis del **por qué** y el **para qué** del modelo de Contabilidad Analítica (Grupo 9) del PGC de 1973 y su vinculación con la Contabilidad General. En consecuencia, se exponen los fundamentos conceptuales que inspiraron la ponencia, elaborada al respecto, por parte de sus autores Leandro Cañibano y yo mismo. Por ello, seguidamente se consideran las aportaciones y aplicaciones derivadas de dicha propuesta como sistema de información para una dirección eficiente de la empresa. Finalmente se expone la evolución habida del PGC en estos años, para terminar con una reflexión a modo de conclusiones, sobre la Contabilidad Analítica y lo que quedó del Grupo 9 inicial.

Palabras clave: Contabilidad Analítica; Contabilidad de Costes; Contabilidad Interna; Control de Gestión; Planificación y Control; Proceso Económico.

Abstract

The study collects, in a historical framework, the facts, circumstances and protagonists that were the genesis of the reasons for the Analytical Accounting model (Group 9) of the GAP, 1973. Consequently, the conceptual foundations are explained that inspired the presentation prepared by their authors Leandro Cañibano and I. For this reason, the contributions and downstream applications of the said proposal are considered below, as an information system for efficient company management. The evolution of the GAP over the years is developed to finish with a reflection, by way of conclusions, on analytical accounting and what is left of the initial Group 9.

Key words: Analytical Accounting; Cost Accounting; Economic Process; Internal Accounting; Management Control; Planning & Control.

1 Introducción

Estas frases introductorias del presente trabajo que se suma al 50º aniversario del PGC (1973-2023) van justificar el por qué se va a utilizar la primera persona como estilo de redacción, en contra de la práctica habitual del uso de la reflexiva. La explicación se fundamenta en que gran parte del contenido de las páginas que siguen a esta Introducción giran en torno a hechos, circunstancias y personas directamente ligadas conmigo y a mis primeros años de mi currículum como profesor de universidad, es decir, vividos por mí, por lo que es difícil obviar, en mi caso, el protagonismo en el contexto temporal en que se desarrolla la “Normalización y Planificación Contable” en España; proceso que culmina con la publicación del PGC en 1973 y posteriormente con la aparición del Grupo 9 (Contabilidad Analítica) del mismo en 1978.

En consecuencia, el epígrafe siguiente recoge el marco histórico en que se gestó el citado PGC y, lógicamente, en mayor detalle, la ponencia elaborada por Leandro Cañibano Calvo y yo sobre el modelo de Contabilidad Interna o Analítica (Grupo 9 del PGC), consecuencia del Contrato de Investigación firmado en el último año con el Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Hacienda, que fue objeto de informe favorable por la Comisión Permanente del Consejo Nacional de Contabilidad, publicado por ORDEN de 1 de agosto de 1978, por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad o Contabilidad Analítica (“Boletín Oficial del Estado” de 22 de septiembre), tal y como he desarrollado en este epígrafe.

El epígrafe que sucede muestra los fundamentos y antecedentes conceptuales con los que construyó la ponencia, antes comentada, y elaborado por los citados profesores de la UAM, Leandro Cañibano Calvo (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad) y Eduardo Bueno Campos (Catedrático de Economía de la Empresa). Fuentes que dan el propósito y la función de la Contabilidad Analítica como el eslabón que le da a la Contabilidad su sentido económico en la perspectiva interna que la relaciona con la razón de ser un sistema de información propio de la Economía de la Empresa o de las Organizaciones para lograr una dirección eficiente y sostenible de las mismas. Continuará el trabajo con un punto relativo a la evolución o desarrollo científico en sus diferentes acepciones del contenido del Grupo 9 o de la disciplina que lo enmarca; relato que aporta una reflexión sobre su papel en el contexto económico actual. En consecuencia, el epígrafe siguiente recoge la evolución que ha tenido el PGC y, sobre todo, el papel que ha ido protagonizando en cada versión del mismo el Grupo 9. Trabajo que terminará con unas Conclusiones sobre lo narrado y con la consabida Bibliografía que sirvió de apoyo al mismo.

2 El marco histórico de la génesis de la contabilidad analítica (grupo 9) del PGC

Como he indicado más atrás es el momento de presentar el marco histórico que provocó el desarrollo de la ponencia sobre la Contabilidad Analítica (Grupo 9) del Plan General de Contabilidad. Marco centrado en las décadas de los sesenta y setenta, del siglo pasado, las cuales definen el contexto con las circunstancias, hechos y protagonistas que fueron los factores generadores del PGC en 1973 y del posterior desarrollo de la Contabilidad Analítica (Grupo 9 del Plan) en 1978, como procedo a narrar seguidamente.

En la década de los sesenta en la que España estaba inmersa en un proceso de modernización del funcionamiento de su economía, de cara a su posterior adhesión e ingreso a la Comunidad Económica Europea (hay que recordar que el Tratado de Adhesión con la CEE se firmó el 12 de junio de 1985 y el ingreso se hizo efectivo el 1 de enero de 1986), así como a reducir y revisar el impacto de la importancia de la inflación que el país venía sufriendo, por

lo que cabe destacar en estas circunstancias, junto a otros factores relevantes acaecidos en estos años, los hechos siguientes, con sus protagonistas relacionados.

- a. *Ley 76/1961, de 23 de diciembre, de Regularización de Balances*, planteada por la autoridad monetaria para lograr paliar sus efectos, en la concepción fiscal del beneficio y la calidad informativa de los estados financieros de las empresas; es decir, lograr una actualización monetaria de valores contables y lograr la imagen más actualizada de sus patrimonios, dado que otro objetivo era incorporar a los mismos activos y pasivos no contabilizados y eliminar los ficticios. (Ver Decreto 1985/1964 de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley), Ley que, a partir del artículo 20 del último Decreto, en el mapa de las medidas de política económica adoptadas por el gobierno mediante el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, se establece la vigencia de dicha Ley ante las nuevas tensiones inflacionistas y paliar sus efectos negativos (Cubillo y Fernández Peña, 1974).
- b. *Creación de la Comisión Central de Planificación Contable* (Orden 4783/1965, de 24 de febrero del Ministerio de Hacienda), Comisión que tuvo por objeto desarrollar el proceso de Planificación Contable en España con el apoyo de 20 grupos de trabajo para intentar elaborar planes contables por sectores de actividad y tipos de empresa, órgano liderado por Carlos Cubillo Valverde, entonces Subdirector General de Régimen Contable de las Empresas, de la que acabó siendo su Presidente permanente y apoyado por Ángel Naredo como Jefe de Sección de Planificación Contable del Ministerio de Hacienda. Ante la falta de normalización contable en principios y criterios de valoración, junto a la diversidad de formación y experiencia de dichos Grupos de trabajo, los resultados fueron reducidos y la tarea de la Comisión se reorganizó con la Orden de 25 de septiembre de 1971 del Ministerio de Hacienda, para centrarse en la elaboración del PGC.
- c. *La Cátedra de Organización y Administración de Empresas de la Escuela de Comercio de Madrid: 1965-1970*. Es momento de recordar que en el curso 1963-64 se incorporó a dicha cátedra el Profesor Marcial Jesús López Moreno y que en el curso 1965-66 fui nombrado Profesor Auxiliar de la misma, lo que también sucedió con Leandro Cañibano Calvo en el curso 1966-67, situación que provocó que éste lograra en 1969 la Cátedra de dicha materia en la Escuela de Comercio de Almería y yo en la Escuela de Comercio de Salamanca en 1970. Además, en esa época comenzamos nuestra investigación y actividad de formación de cursos y seminarios de los Colegios Profesionales de Madrid en relación a la Planificación Contable y especialmente sobre la experiencia del Plan Contable de Francia (Seminario de la Cátedra de Organización y Administración de Empresas, 1970). Unas circunstancias basadas en la estrecha relación del Profesor López Moreno con Carlos Cubillo, que permitió integrar nuestra actividad académica con la citada Comisión Central de Planificación Contable.
- d. *La creación de la UAM y el Departamento de Contabilidad en el curso 1969-70*. Con motivo de la creación de la Universidad Autónoma de Madrid, por la Ley 5/1968, de 7 de junio, en el curso 1969-70 se hizo cargo como Director del Departamento de Contabilidad Antonio Calafell Castelló, (Catedrático de Contabilidad de Empresa y Estadística de Costes), procedente de la Universidad de Barcelona, incorporándose con el Profesor Cándido Rosado Sánchez y aceptando a los profesores contratados en el curso anterior Carlos Mallo Rodríguez, José Luis Yaner y Juan Bautista. Dado que la carga docente era muy

elevada, el primero habló con el Profesor López Moreno para que aceptáramos éste, con Leandro Cañibano y yo ser contratados como Profesores en dicho Departamento. Este fue el inicio de las siguientes incorporaciones de compañeros en la siguiente década de los setenta que protagonizaron el devenir del contenido de este trabajo y, sobre todo, de la investigación y docencia de la Contabilidad en España, caso, entre otros, de José Luis Cea García, Moisés García García, José Antonio Gonzalo Angulo, Alejandro Larriba Díaz-Zorita, Jesús Lizcano Álvarez, Tomás Pizarro Montero y Jorge Tua Pereda.

Llegados a la década de los setenta, procedo al igual que con la década anterior a revelar las circunstancias, hechos y actores que cierran el marco histórico que gestó la publicación del PGC en 1973 y su posterior Grupo 9 en 1978. En concreto, estos factores generatrices son los que siguen:

1. *La creación de la Revista Española de Financiación y Contabilidad*. En 1972 la Editorial de Derecho Financiero a través de Narciso Amorós-Rica, Presidente de la Asociación Española de Derecho Financiero, acuerda con Antonio Calafell Castelló la creación de la Revista Española de Financiación y Contabilidad para que sea dirigida por éste y desarrollada por el Departamento de Contabilidad de la UAM que él dirige, publicando la misma la citada Editorial. En consecuencia, el Volumen I de dicho año, con los números 1 y 2 y el 3 como monográfico sobre Planificación Contable Internacional se centraron en publicar artículos sobre el análisis conceptual de la Planificación Contable y sobre diferentes experiencias de planes de contabilidad nacionales e institucionales. Siendo de destacar al respecto de este trabajo los siguientes: Bueno (1972b y 1972c) y Cañibano (1972). Revista que en 1985 pasó a ser editada por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, por lo que el nuevo Director de la misma fue Leandro Cañibano Calvo.
2. *Ley 16/1973, de 21 de julio, que reforma los Títulos II y III de Libro primero del Código de Comercio*. Como indican Bueno, Larriba y Pizarro (1975) “De todos, principalmente de los empresarios y de los profesionales de la contabilidad, era sentida la necesidad de una reforma del articulado del Código de Comercio de 1985. Sus disposiciones..., habían quedado claramente desfasadas respecto de los espectaculares avances que la Ciencia y Técnicas de la Administración había experimentado” (sic). Reforma necesaria de carácter flexible para que, cada empresario llevara a cabo la adaptación contable y modernización de sus mercados a su actividad económica y lograr la máxima coordinación con el recién aprobado PGC por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero.
3. *Artículo 20 del Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, por el que se establece la urgencia de la Ley de Regularización de Balances; y Decreto 343/1973, de 21 de diciembre sobre la aplicación de la Ley de Regularización de Balances*. En páginas anteriores ha sido recogido este hecho que tiene efectos sobre la percepción social de la naturaleza del PGC, tal y como manifiesta Cañibano (1991) cuando dice “El Plan General de Contabilidad de 1973 fue promulgado como un desarrollo de la Ley de Regulación de Balances de 1961, texto refundido de 1964, que era una ley fiscal. Pese a los buenos deseos de sus responsables iniciales, de que el Plan tuviera una orientación eminentemente económico-financiera, el influjo fiscal se hacía notar... A partir de ahora, al concebirse el Plan como un desarrollo de la Legislación Mercantil, queda claro que el PGC no es un instrumento fiscal, sino una herramienta técnica para elaborar la información contable exigida” (sic).

4. *Creación del Instituto de Planificación Contable.* El Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto crea el Instituto de Planificación Contable, órgano del Ministerio de Hacienda que sustituye a la Comisión Central de Planificación Contable con el fin de dar continuidad al joven PGC creado hace tres años antes y con el fin, como indica Cubillo (1976) como presidente del mismo, “para el ordenamiento de la contabilidad de las empresas españolas para nuestro desarrollo socioeconómico”. En suma, con los siguientes objetivos:
 1. El desarrollo del PGC con los planes sectoriales o de adaptación a los sectores de actividad económica.
 2. El perfeccionamiento y actualización del PGC.
 3. Para la difusión de la Planificación y Técnica contable.

No podría terminar este epígrafe y finalizando con los hechos relevantes de la década de los setenta sin mencionar el siguiente:

5. *La fundación de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).* Concluyendo este punto es momento de recordar que el 16 de febrero de 1979 en la Dirección General de Políticas Interiores del Ministerio del Interior resolvió inscribir a la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas en los registros de Asociaciones con el número 28.236 en el Nacional y el 3.434 en el Provincial. Un proceso iniciado, debo recordar, por Narciso Amorós Rico (más atrás mencionado), Director General de Impuestos en 1973 cuando se publicó el PGC, cuando nos lanzó a Leandro Cañibano y a mí la idea sobre la conveniencia de crear una asociación como AECA cuando estábamos los tres sentados, en el inicio de octubre de 1978, en una pequeña sala de espera en el aeropuerto de Iguazú (Brasil) en una escala del viaje de vuelta de Buenos Aires, historia que relato en Bueno (2010) y que sirve de mención del gran papel desempeñado por AECA en este 50º aniversario.

3 Los fundamentos conceptuales del modelo de contabilidad analítica del PGC de 1973

Tengo que revelar de forma sintética los fundamentos en que nos apoyamos los dos ponentes para elaborar el referido modelo de Contabilidad Analítica del PGC que, en gran medida, son apuntados en las páginas 7 a la 17 de la publicación de la publicación de la ORDEN de 1 de agosto de 1978 (Ministerio de Hacienda, 1978). En concreto, dichos fundamentos, en el contexto temporal señalado, y que fueron objeto del contenido de mi Tesis Doctoral defendida en 1971 y publicada en Bueno (1974), son los siguientes:

- El enfoque de la Contabilidad. Interna de Schneider.
- El enfoque de la Contabilidad Analítica y el Control de Gestión de Francia
- El enfoque de sistemas o de la “empresa como sistema”.
- La perspectiva del *Direct Costing* en la Contabilidad Analítica.

En consecuencia, a continuación, presento de forma sucinta, por ser sus contenidos suficientemente conocidos, estas fuentes conceptuales para enmarcar la finalidad de estas páginas conmemorativas.

3.1 El enfoque de la Contabilidad Interna de Schneider

El modelo propuesto de la Contabilidad Interna o Analítica (Grupo 9 del PGC) siguió el planteamiento expuesto por el economista alemán Schneider (1959) en su visión de la misma como la Contabilidad Industrial que aborda las transacciones de la empresa como unidad económica de producción para analizar el proceso de producción o de “circulación económica en su seno”, creadora de riqueza o de *valor*, frente a la Contabilidad General o Externa que es la encargada de recoger, como indica este autor, las transacciones financieras con el exterior, esto es: cobros-pagos y compras-ventas; mientras que el ámbito interno de dicha circulación; “integra transacciones técnico-económicas, es decir, cálculo de los costes de producción, consideraciones analíticas de formación interna de valores, tanto en términos de costes, como de precios y de márgenes” (Bueno, 1972); planteamiento de ámbitos contables de la circulación de valores que fundamenta las propuestas de carácter monista o dualista (radical o moderado) de los planes de cuentas conocidos hasta la fecha, como es recogido en Bueno (1972, y 1972) y Mallo (1978). Como se comprueba en la Exposición de Motivos y en el texto de la Orden Ministerial que aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9, la Contabilidad Analítica, que aparece como sinónimo de la Contabilidad Interna. Una notación disciplinar que también se viene expresando como Contabilidad de Costes y su calificación en EEUU de Contabilidad de Gestión (ver Amey, 1973 y Anthony, 1974).

En sumo, este ámbito y perspectiva de la Contabilidad lleva a recordar las palabras del Profesor Manuel de Torre en el Prólogo de la edición española citada de la obra de Schneider cuando indica la importancia de dicha obra para obviar el divorcio existente entre la Contabilidad y la Teoría Económica, que ha tenido un doble efecto: “*de una parte, ha quitado a la Contabilidad su base racional y lógica, su fundamento natural; de otra, y por efecto de lo anterior, ha tendido a acentuar su carácter técnico para suplir, de esta manera, la estructura teórica suprimida, destacando lo puramente formal*”. Es decir, en la propuesta de Schneider de una Contabilidad Externa (General) centrada en responder a cumplir en los estados financieros la normativa legal mercantil y fiscal, cuando lo económico es centrado en una visión del plan o sistema de cuentas de carácter dualista, en el que encaja la triple perspectiva de Contabilidad Externa o mercantil, Estadística de Costes y Contabilidad Interna, teniendo esta, para el autor alemán, como problema central desde el punto de vista económico privado de la empresa industrial, “suministrar a la gerencia los datos necesarios para una buena marcha de la empresa”. Es decir, “como la misión específica del empresario en la previsión sobre los precios, costes y rendimiento”. Planteamiento asumido como fundamento conceptual de la propuesta del Grupo 9 y que responde al objetivo de una Contabilidad Analítica como sistema de dirección básico para la planificación y control económico de la empresa en su entorno competitivo.

3.2 El enfoque de la Contabilidad Analítica y Control de Gestión de Francia

Como he relatado anteriormente, dada la influencia en el PGC de 1973 del Plan General de Contabilidad de Francia, que entró en vigor el 11 mayo de 1957, cuyo detalle es recogido por Cañibano (1972), como fue natural el modelo de Contabilidad Analítica (Grupo 9), partió por el propuesto por el primero, por lo que durante las décadas de los sesenta y setenta antes aludidas, uno de los pilares para la fundamentación conceptual de dicha propuesta de desarrollo del Grupo 9 estuvo centrado en las aportaciones de Pierre Lauzel y sus colaboradores en el seno del Consejo Nacional de la Contabilidad del país vecino. Un enfoque de Contabilidad Analítica y de su aplicación para un Control de Gestión que responden con efectividad y eficiencia a las exigencias de productividad y rentabilidad demandadas por la empresa ante la complejidad e inestabilidad en la sociedad moderna y en la economía de dicha época. En este sentido hay que recordar los trabajos de referencia siguientes: Lauzel (1976, 1967 y 1971); Lauzel y Cibert (1965) y Cibert (1965).

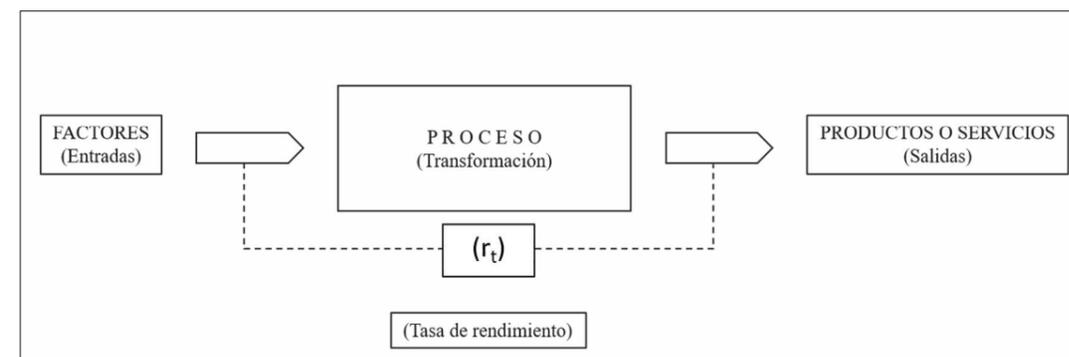
Planteamiento de Contabilidad Analítica que respondía a la propuesta de un Plan de Cuentas de Francia como ejemplo de dualismo moderado, dado que el sistema contable diferencia la Contabilidad General o Externa (Grupos 1 al 8) y queda el Grupo 9 para la citada Contabilidad Analítica o Interna, la cual funciona totalmente autónoma respecto a la primera, logrando una cierta articulación de ámbitos a través de las denominadas “cuentas reflejas”, tal y como se ampliará en el epígrafe 4 siguiente que abordará su contenido (Bueno, 1972_b y 1972_c; Cañibano, 1972; Mallo, 1998).

3.3 El enfoque de sistemas o de la “empresa como sistema”

Como ampliará el siguiente epígrafe 4, antes mencionado, es de recordar que la ponencia que elaboramos Leandro Cañibano y yo mismo sobre la Contabilidad Analítica fue importante el fundamento metodológico basado en el enfoque de la Teoría General de Sistemas, pilar conceptual de mi Tesis Doctoral: “El Sistema de Información en la Empresa. Sistemas y modelos contables de planificación y control” (Bueno, 1974). En la que era planteado el concepto básico de sistema a partir del proceso económico o de transformación económica, que fundamenta la propuesta de la “empresa como sistema” (Bueno y Cañibano, 1975; Bueno, 1975). Concepto que, como comentaré más adelante, el método de análisis del modelo de contabilidad de costes comentado, correspondiente a la empresa, considerada como un “sistema socio-técnico abierto” de naturaleza compleja, según la concepción dada a la misma como sistema y que tuvo sus antecedentes en Bueno (1974) y Bueno y Cañibano (1975).

En suma, una visión de la empresa como sistema social y unidad de producción representando un proceso técnico-económico de transformación de unos factores o recursos (entradas) en unos productos o servicios (salidas) que explicarán una determinada tasa de rendimiento (r_t), tal y como se recoge en el gráfico 1, que reproduce el gráfico 2.1 del modelo de Contabilidad Analítica (Grupo 9), en Ministerio de Hacienda (1978).

GRÁFICO 1. Proceso de Transformación económica de la empresa como sistema.



↑ Fuente: Ministerio de Hacienda (1978)

Concepto de Proceso económico que define la existencia de estos aspectos configuradores de la actividad creadora de valor en la empresa.

- Un *plan operativo* que diseña la conversión de “ciertas entradas” en unas salidas determinadas.
- Una *estructura* u orden entre los elementos operativos de la función transformadora.
- Una determinada técnica o cierta *tecnología* para dicha transformación.

3.4 La perspectiva del Direct Costing en la Contabilidad Analítica.

Finalmente es importante recordar la gran influencia, en las décadas del contexto referido en el trabajo, de la nueva perspectiva en la Contabilidad Analítica, Interna, de Costes o de Gestión, sobre todo en el aspecto del cálculo de costes, del modelo *Direct Costing* frente al convencional de *Full Costing*. Análisis que fue objeto de gran interés de aportaciones y de estudio de los protagonistas que he venido citando esta efeméride solo de la publicación del PGC (1973) y de su Grupo 9, como pueden ser los siguientes: Bueno (1972_a, 1974); Bueno, Cañibano y Ribas (1970); Cañibano, (1975); García García (1984); Lauzel (1967) y Mallo (1986, 1988). Nueva perspectiva de cálculo de costes que es expuesta inicialmente por la National Association Cost Accountants (NACA), reconvertida en la National Association of Accountants (NAA) de EE UU, en el número 23 de sus *Research Report* de 1 de abril de 1953, por el que se propone que en el precio de coste los productos solo se deben integrar los costes variables propios (directos) de los mismos, (Bueno 1972_a, 1974; Cañibano, 1975 y Mallo, 1988).

Esta perspectiva del *Direct Costing* cierra los fundamentos conceptuales sobre los que la ponencia formuló el modelo de Contabilidad Analítica. Un novedoso planteamiento para la época de su publicación, siendo de recordar, siguiendo a Lauzel (1967), sobre el método del *Direct Costing Simple* (DCC) seguidor de la propuesta inicial de 1953 de la NACA, frente al método del *Direct Costing Desarrollado* (DCD), basado en la utilización de los costes estándares en este enfoque, lo que dio lugar, en la escuela francesa, al desarrollo de la Contabilidad Marginal, seguidora del análisis de márgenes en un moderno sistema de planificación y control de gestión, a partir de la difusión del n° 37 de *Research Report* de la NACA de 1961, bajo el título “Current Application of Direct Costing (Bueno, 1974 y Mall 1986 y 1988).

4 La aportación de la contabilidad analítica (grupo 9) como sistema de información para una dirección eficiente

Este epígrafe, tal y como he comentado más atrás, presenta las aportaciones principales de la propuesta elaborada para la citada Contabilidad Analítica (Grupo 9), aprobada por la Orden del Ministerio de Hacienda de 1 de agosto de 1978, que sigue, como es natural, las características que configuran el contenido del PGC, tal y como es recogido con detalle en Banca Más Sardá (1975). Es decir, entre otras: su inspiración francesa o a partir del Plan General de Cuentas de Francia; su *carácter voluntario*, aún *incompleto* dado que quedan temas pendientes e importantes a desarrollar (p.ej. la Contabilidad Analítica, así como después los grupos de empresas, la mecanización del Plan, los planes sectoriales, etc.) *abierto y flexible*; de *transición*, de *concepción estático*; sin olvidar su relación con la *fiscalidad*.

En consecuencia, son de destacar las aportaciones siguientes del modelo de Contabilidad Analítica propuesto en la citada Orden Ministerial, algunas ya recogidas en Bueno, Cañibano y Fernández Peña (1980), obra que tuvo por objeto institucional la divulgación entre los profesionales y estudiosos de la Contabilidad de Costes de las aportaciones contenidas en el nuevo modelo de Contabilidad Interna. En concreto, primero son reveladas las de carácter general y metodológico y segundo las específicas y más novedosas para la época. Las cuales hay que recordar que tuvieron su génesis en las ideas formuladas por sus autores en estas obras pioneras (Bueno,1974; Cañibano, 1975).

4.1 Aportaciones generales

- a. Es de destacar el análisis sobre la “*Delimitación conceptual y operativa*” entre la Contabilidad Analítica (Interna) y la Contabilidad General (Externa), adaptando y clasificando los enfoques, antes comentados, de Schneider (1959) y de la escuela francesa liderada por Lauzel (1965).
- b. También, para entender la lógica de la naturaleza del PGC, analiza su carácter “*dualista*”, su coherencia con lo anterior, dado que los grupos 1 a 8 corresponden al ámbito de la Contabilidad General (Externa) y el Grupo 9 al de la Contabilidad analítica (Interna). Circulación interna de valores con independencia contable, aunque con cuentas de control informativo interámbitos (cuentas reflejas) como seguirá:
 - c. En consecuencia, los “*principios generales*” de la Contabilidad Analítica son:
 1. “Presupone la existencia de la empresa de un sistema de costes como expresión formal de su actividad económica”.
 2. “Es fundamental la correspondencia entre la Contabilidad Analítica y el sistema de costes, en su necesaria adaptación al sistema de dirección de empresa”.
 3. “El sistema de costes más eficaz es el basado en los preestablecidos, como método de un control de gestión en el análisis de las desviaciones”.
 4. “El sistema de costes preestablecidos más válido para una planificación y control de la empresa es el basado en costes estándares técnicamente calculados”.
 - d. Por ello los objetivos de la Contabilidad Analítica de Exploración son los siguientes:
 1. “Proporciona la información básica para la planificación y control de la actividad interna (económica de producción) de la empresa”, esto es:
 1. “Conocer los costes y rendimientos de los agentes, unidades orgánicas y centros de trabajo del proceso de transformación”.
 2. “Calcular los costes de los productos elaborados por la empresa”.
 3. “Establecer los márgenes industriales y comerciales de las actividades y de los productos, y los analíticos de la empresa”.
 2. “Valorar los inventarios de la empresa y los trabajos elaborados internamente por sí misma”.
 - a. Así mismo, para poder cumplir con lo antedicho, el modelo de Grupo 9 presenta los *conceptos básicos* (técnicos y económicos) correspondientes para su comprensión y aplicación.
 - b. En suma, el modelo de Grupo 9 desarrolla el *Método de Cálculo* de los costes, márgenes y resultados que conforman la finalidad de la Contabilidad Analítica. Modelo que, de forma sintética, el Gráfico 2 reproduce el gráfico 3.1. correspondiente al mismo en el contenido de la Orden Ministerial de 1 de agosto de 1978.

GRÁFICO 2. Método de cálculo (modelo simplificado)

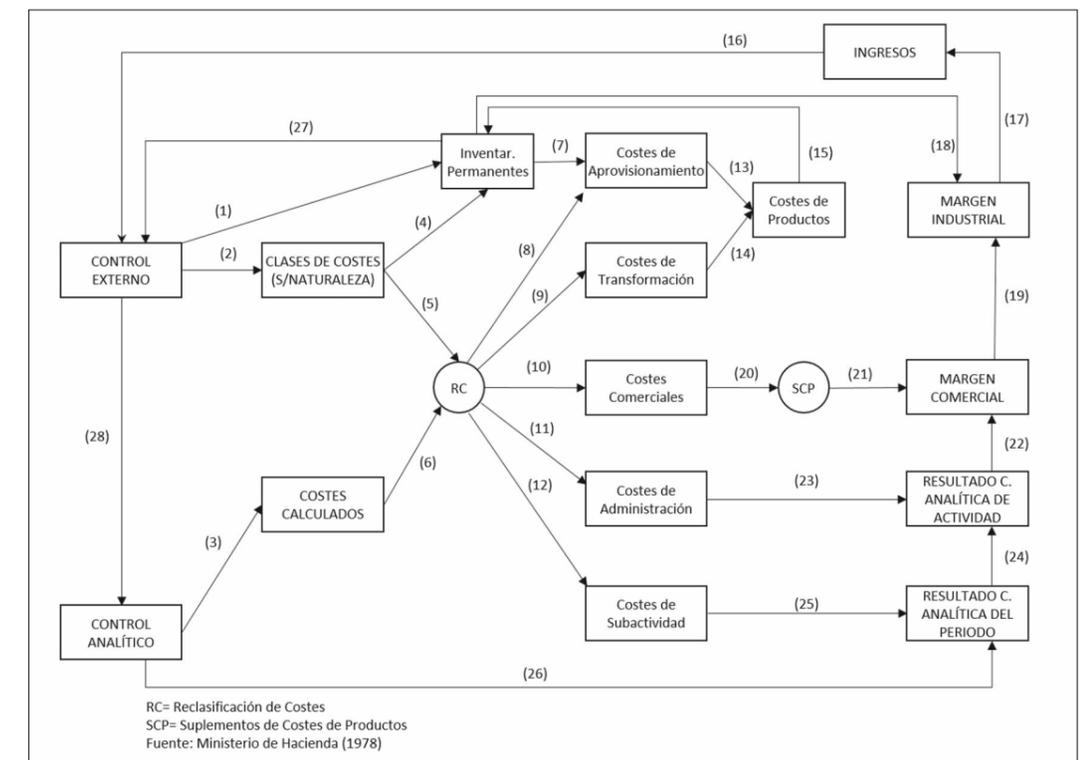


Gráfico que recoge las 28 transacciones desde las dos primeras correspondientes al “reflejo” de la información “interámbitos” hasta el cierre del proceso con el traslado a Control Analítico del Resultado de la Contabilidad Analítica del Periodo y a las dos “cuentas reflejas” de Control Externo (900) y Control Interno (901).

4.2 Aportaciones específicas

- a. Es importante su globalidad y claridad de la *Clasificación de los Costes* (externos e internos calculados; de actividad y subactividad; de factores y de productos directos e indirectos, fijos y variables, estándares e históricos y costes-oportunidad).
- b. La propuesta de los *costes calculados* internamente, que no son reflejo de operaciones externas, ya que se introducen en el modelo por un cálculo interno, a través de la cuenta de Control Analítico.
- c. El método de *Reclasificación de los costes de los factores* o en qué *Centros de Costes* inciden, caso de Aprovisionamiento, Transformación, Comercial y Administración (los dos primeros que vinculan sus costes a la producción y los dos segundos al tiempo).
- d. Tratamiento de la *Subactividad*, un centro formal de costes por necesidad del cálculo y que no responde a la estructura orgánica de la empresa.
- e. La incorporación de los *Costes-Oportunidad* en el Método de Cálculo, con el fin de que la dirección de la empresa adopte eficientes decisiones de inversión en su actividad económica, con una adecuada imputación de los costes de los recursos financieros de factores circulantes y fijos, considerando la incorporación de “*sueldo del empresario*”.

- f. La propuesta de un *Método de Costes Estándares* para la planificación y control de la actividad empresarial, con el análisis de las desviaciones por costes de factores, centros márgenes y resultados según el sistema de costes diseñado.

En definitiva, las aportaciones expuestas sirvieron como fuente importante de investigación en la universidad española en torno al desarrollo y aplicación de la Contabilidad Analítica. Interna, de Costes o de Gestión, como ha venido denominándose en el transcurso del tiempo por una u otras influencias conceptuales, como ejemplo: última denominación correspondiente a la utilizada en EE UU (Amey & Egginton, 1973 y Anthony, 1974)

Finalmente, una mayor atención en la Teoría de la Contabilidad sobre el marco económico de la *Contabilidad Industrial* focalizado como se ha dicho anteriormente en el sistema productivo de la empresa tal y como ha sido referenciado con (García García, 1984 y Mallo 1986, 1988), junto al esfuerzo de las tendencias de la citada Contabilidad de Gestión y su implantación en la empresa española (Castelló Taliani, 1993).

5 Evolución del PGC y el papel del grupo 9

Como anunció la Introducción del trabajo, ha llegado el momento, después de presentar el papel desempeñado por la Contabilidad Analítica de la primera versión del PGC de 1973, que este libro conmemora, procede a continuación comentar de forma sintética los aspectos diferenciadores básicos que las nuevas versiones habidas en estos cincuenta años del PGC presentan, así como el papel encomendado, en su caso, del citado Grupo 9; ya que el detalle sobre el porqué de los cambios incorporados en el siguiente PGC de 1990 y en el nuevo Plan General de Contabilidad de 2007, no es objetivo del contenido de este trabajo. En consecuencia, primero se abordará, a los efectos pretendidos, el PGC de 1990 y en segundo lugar el último y vigente de 2007.

-Respecto a la primera evolución del PGC inicial hay que señalar que fue la consecuencia necesaria ante la nueva regulación legal de la contabilidad en España exigida para acomodarla a las Directivas Comunitarias y a las nuevas leyes mercantiles, en concreto a las siguientes:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades.

Las cuales modificaron, como recoge Cañibano (1991), el Código de Comercio de la Ley de Sociedades Anónimas, (por ello, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Por lo que se elaboró el nuevo texto de PGC por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Siendo de resaltar que su elaboración le recayó al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo creado por la citada Ley de Auditoría de Cuentas, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda, sustituyendo las competencias y funciones en el campo contable que le venían correspondiendo, hasta esta fecha de su creación, al Instituto de Planificación Contable, que queda disuelto.

La nueva versión del PGC presenta como cambios principales, **a)** su carácter de obligatorio; **b)** la formulación expresa de unos Principios Contables Básicos (en los que influyó la AECA con su documento nº1: *Principios Contables* de su Comisión de Principios y Normas de Contabilidad; y **c)** la preferencia del criterio del PGC sobre el criterio Fiscal en la preparación

de las Cuentas Anuales; las cuales junto a otros nuevos conceptos básicos se recogen en el gráfico 3.

GRÁFICO 3. Nuevos Conceptos Básicos en el Plan General de Contabilidad: 1990

1. Principios contables.
2. Concepto de Resultado Contable.
3. El Impuesto sobre Beneficios como gasto.
4. Correcciones valorativas: Amortizaciones y provisiones.
5. Provisiones para riesgos y gastos.
6. Ingresos y gastos a distribuir en varios ejercicios.
7. Revelación completo de activos y pasivos.
8. Corto y largo plazo.
9. Operaciones con empresas del grupo y asociadas.

↑ Fuente: Cañibano (1991)

Estos nuevos conceptos representan un importante cambio en el ámbito contable nacional. En ello, el Grupo 8 queda eliminado, ya que por el nuevo significado dado al Resultado Contable (saldo de la cuneta 129 de Pérdidas y Ganancias), todos los gastos (Grupo 6) e ingresos (Grupo 7) confluyen en esta cuenta como Cuenta Anual que solo informará, a efectos de presentación, sobre diferentes categorías de resultados. Por otro lado, en coherencia con la normativa mercantil financiera del Plan no se incluyen en el nuevo texto, ni el grupo 9, al no tener la Contabilidad Analítica relación directa con la normalización de la Contabilidad Financiera; ni el Grupo 0, Cuentas de Orden, que, por su diversidad y desuso, dificultan la citada normalización.

Como indica Rubio (2020), en los 30 años transcurridos se han ido produciendo una importante afluencia de normativa contable de carácter internacional por la globalización de la economía, por lo que afirma: “con el fin de hacer más comparable y homogénea la información económica-financiera de las empresas europeas, de garantizar un funcionamiento eficiente del mercado de capitales, y lograr una información financiera de calidad que no perjudique las operaciones transfronterizas o la cotización en cualquier mercado en Europa...” (sic). Por lo que fue publicado el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, el cual obligó a las sociedades que elaboraran cuentas consolidadas a aplicar las normas contables internacionales por la UE (NIC/NIIF-UE) y si a la fecha de cierre de su balance sus valores cotizaban oficialmente en mercado regulado de cualquier Estado miembro de la misma.

Esta decisión provocó en la normalización contable española la creación de una Comisión de Expertos el 16 de marzo de 2001 para abordar las líneas básicas de reforma de la contabilidad, esto es, del PGC probado en 1990. Lo que fue documentado en el *Libro Blanco de la Contabilidad de 2002*, lo que, junto a la ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, llevó a la revisión del PGC con la publicación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Nuevo PGC que siguiendo a Rubio (2020) se redactó por el ICAC de acuerdo con los siguientes criterios:

- a. Simplificar algunos tratamientos contables o no incorporar algunas opciones de las NIC/NIIF-UE por su complejidad técnica.

- b. Tener presente que el PGC era aplicado a empresas sea cual sea su tamaño y sector (excluyendo el financiero, con implicaciones mercantiles y fiscales relevantes).
- c. Considerar la motivación eminentemente sectorial (caso del financiero) de algunos requerimientos en las normas internacionales.

Para aprobar seguidamente el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas y criterios contables específicos para microempresas, por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre que contenía importantes dispensas y simplificaciones para las mismas en relación con la aplicación del PGC.

Siguiendo con lo considerado respecto al papel en esta evolución del PGC de la inicial Contabilidad Analítica (Grupo 9) hay que afirmar, como es lógico, que la nueva versión del PGC de 2007 se reafirma aún más que la anterior en ser una normalización contable de carácter estrictamente financiero, es decir, orientado a la Contabilidad General (Externa) o Financiera para dar respuesta a los contenidos principales de las NIC/NIIF y a la reciente adaptación del derecho contable español a las mismas según lo reglamentado por la UE. En esta línea solo supervive como ejercicio de contabilidad de costes la actividad recogida en las cuentas 73, *-Trabajos realizados para la empresa* en el Grupo 7. *-Ventas e ingresos*. Cuentas que recogen de forma algo parecida el objeto de las propuestas inicialmente en el PGC de 1993 como cuentas 76.- *Trabajos realizados para la empresa para su inmovilizado*. También hay que notar en el Grupo 8 un cambio en esta evolución obligado por las normas internacionales, que recoge los *Gastos imputados al Patrimonio Neto*, concepto objetivo básico en esta nueva versión del PGC. Para finalmente, con coherencia con el anterior, el Grupo 9 se encarga de recoger las diversas operaciones que configuran los *Ingresos imputados al Patrimonio Neto*.

En esta evolución continua de la normativa contable del PGC cabe mencionar por su importancia ante la calidad y transparencia informativa de las empresas, en las que afloran objetivos de la anterior Contabilidad Analítica a la Directiva 2014/95 UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la directiva 2013/34/UE, en lo que respecta a la divulgación de la *Información No Financiera* e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos de sociedades. Información que sigue en su denominación actualizada la de *finanzas sostenibles* para responder a los criterios ESG (por su acrónimo en inglés) que tienen en cuenta factores medioambientales, sociales y de gobierno corporativo. Posiblemente, hay una cierta añoranza del papel de una Contabilidad Analítica, como sistema de información para una dirección eficiente de la empresa. Proceso evolutivo que como señala Rubio (2021) no cesa, dado que el Real decreto 01/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el PGC y la Resolución del ICAC, por lo que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales sobre *reconocimiento de ingresos* y sobre *normas de instrumentos financieros*, etc. En definitiva, la evolución de la reforma contable española continúa dada la adopción de las normas internacionales por la UE, por lo que en epígrafe siguiente presentaré a modo de reflexión unas conclusiones sobre lo relatado en lo vivido por el PGC y, sobre todo, por destacar la necesidad de una Contabilidad Analítica, en él o fuere de él, como eslabón entre la Economía de la Empresa y la Contabilidad.

6 Conclusiones

Dicho eslabón es el que ha venido dando sentido económico a la técnica contable desde su origen en el siglo XV ya que en este argumento he de recordar lo que al respecto ha dicho Hernández Esteve (2009) en su trabajo introductorio sobre Luca Pacioli sobre la parte “de las Cuentas y las Escrituras” en su *Summa* publicada en 1494, cuando el primero recuerda que el objeto de dichas Cuentas y Escrituras en las propias palabras del segundo es la de “*dar al comerciante, sin demo-*

ra, la información que necesita sobre los activos y pasivos de su negocio”. (Bueno, 2010). Es decir, una información, de naturaleza interna y no externa que nace de la relación entre la actividad del “hombre de negocios” necesitado por información sobre la actividad comercial o económica de los mismos para lograr sus objetivos; en los que siguiendo a Schneider (1959) y a Fernández Pirla, (1957, 1960) no cabe olvidar el papel relevante del citado eslabón entre la Economía de la Empresa y la Contabilidad, para lograr una dirección eficiente de la empresa, que vendrá justificada por la antedicha evolución de la normativa contable y del PGC en España por una información financiera y de sostenibilidad (según criterios ESG) de mayor calidad, más transparente y completa a la vez que “analítica”, como reflexiono seguidamente.

En definitiva, he de recordar que para Fernández Pirla (1957) se apoya en el enfoque planteado por la versión alemana de Schneider (1939), sobre la contabilidad Industrial (Interna) o de Costes, que fue expuesto en el epígrafe 3 del trabajo para fundamentar su obra *Teoría Económica de la Contabilidad*, en la que el primero indica que ésta como disciplina económica tiene como fin “*la calificación y afectación de resultados para el conocimiento auténtico de la situación económica en todos sus aspectos*, referida de acuerdo con Schneider a que esta finalidad tiene por objeto proporcionar: a) “una imagen numérica de la que en realidad sucede en la vida y en la actividad de la empresa” y b) “una base de cifras para las actuaciones de la Gerencia”. Es decir, “*la Contabilidad es tan extensa y variada como la propia vida de una empresa*” (Schneider, 1959, 3). Planteamiento que ofrece una visión clara de su finalidad disciplinar que deberá dar respuesta tanto al ámbito externo de la Contabilidad General o Financiera, como al interno de la Contabilidad de Costes o Analítica, ya que para estos autores el “problema contable” se refiere a abordar la “discriminación, calificación y afectación de resultados de la empresa”. Siendo esto el *objeto material* de la Contabilidad y el *objeto formal* la “determinación de sus leyes de equilibrio”, en la “medición del vasto proceso económico, administrativo y técnico que caracteriza a la Economía de la Empresa. Vínculo o relación que es el objeto narrativo de este trabajo, protagonizado por la contabilidad Analítica, el que es aclarado por Fernández Pirla (1960), según el análisis que realicé en su “In Memoriam y Efemérides” (Bueno, 2022). Indicando “el maestro” sobre dicha relación que, “*la Contabilidad tiene un valor instrumental pero decisivo para la Economía de la Empresa, siendo su función la de control y medida de sus procesos económicos*”, afirmando por el otro lado que, “*la Economía de la Empresa sin el instrumento contable sería una disciplina que, por abstracta y estéril, sería inútil*”.

Por último, ante la situación de las últimas décadas de continua publicación y actualización, como ha sido descrito, de normas internacionales contables, financieras y de auditoría de cuentas por parte de los organismos anglosajones emisores, caso de IASB (anterior IASC), FASB e IFAC (por sus siglas en inglés,) la reflexión a que lleva esta realidad es que se ha pasado de una perspectiva económica de la contabilidad relacionada con la planificación y control de la actividad económica de la empresa (de sus negocios), originada y desarrollada en Italia, Alemania y Francia desde hace más de 500 años, como he referido anteriormente, a una perspectiva jurídico-mercantil de la misma, originada más recientemente en el Reino Unido y EE UU, que responde a informar a través de las Cuentas Anuales a los Mercados de Capitales (básicamente a los inversores y reguladores). Si bien, como ha quedado expuesto, recientemente en la UE con la Directiva 2013/34/UE se inicia el proceso de la Información no Financiera y para “dar cuenta y razón” a los “grupos de interés” (*Stakeholders*) del cumplimiento de los criterios ESG expuestos. En este sentido ante el nuevo modelo “estratégico-social” de la empresa en la economía digital actual, Lev y Gu (2016) indican que ante el exceso de complejidad y diversidad de las actuales normas contables internacionales por parte de los organismos emisores, “*deberían no entrar en legislar las transacciones específicas e infrecuentes de cada sector. La Contabilidad y la redacción de informes debería dejarse a discreción de los directivos y sus auditores*”.

Por ello, con esta reflexión, los citados autores, para lograr una información corporativa adaptada a la nueva realidad socioeconómica, es decir, tanto financiera como no financiera

o de sostenibilidad para dar satisfacción y transparencia a los requerimientos de los “grupos de interés” (stakeholders) ante el propósito de la empresa, proponen las siguientes tres líneas de reflexión y de posible actuación en la normalidad contable:

1. “Aceptar la realidad, los recursos generadores de valor de las empresas son cada vez más activos intangibles que deben ser recogidos en los Informes”.
2. “Los contables no deberán valorar activos, que por su naturaleza es un acto subjetivo y especulativo”.
3. “Internalizar el hecho de que la oscuridad y la complejidad crecientes de la información financiera están reduciendo su utilidad para los inversores. La Contabilidad y los estados financieros deberían trabajar esencialmente a partir de hechos, de hechos relevantes”.

En consecuencia, con todo lo expuesto y en especial con las últimas reflexiones, cabe exponer como final la siguiente a modo de conclusiones. Ante el importante cambio de perspectiva sobre la información corporativa que está protagonizando la UE en sus contenidos estratégico-sociales de carácter “no financiero” o de sostenibilidad que pretende dar “cuenta y razón” a las demandas informativas de mayor calidad y más transparentes de los “grupos de interés” (stakeholders) de la empresa, como contraste de cumplimiento del propósito de la empresa en la economía. Una información que cobra mayor relevancia por ser clave el contenido de la contabilidad interna de naturaleza analítica y crítica, de carácter en principio voluntario y extraoficial, que se recoge en los correspondientes Informes para facilitar la dirección y toma de decisiones más eficientes en los procesos económicos de las empresas y sectores básicos de la economía española. En suma, parece que se recupera el sentido del **por qué** y del **para qué** de la Contabilidad Analítica de 1978, en su perspectiva económica de carácter holista, siguiendo los criterios ESG, a pesar de la desaparición de su Grupo 9 original y ahora concretado en el correspondiente Informe al respecto.

Reflexión que representa un importante reto para la investigación y el estudio y aplicación en el nuevo contexto para los académicos, profesionales-directivos y auditores y reguladores relacionados con la Contabilidad y con la Economía o Administración de Empresas para los próximos años.

7 Bibliografía

- AECA (1991). *Cómo aplicar el Plan General de Contabilidad*, Madrid, Expansión-BBV.
- Amey, L.R. & Eggington, D.A. (1973). *Management Accounting. A conceptual approach*. Longman.
- Anthony, R.N. (1974). *Fundamentals of management accounting*. R.D. Irwin .
- BANCA MÁS SARDÁ (1975). *Plan General de Contabilidad; Con Notas Referencias y comentarios*; Barcelona. Más Sardá – Servicio de Estudios.
- Bueno Campos, E. (1972a). *Direct Costing*, Madrid, TECO-Consultores de empresas.
- Bueno Campos, E. (1972b). “Análisis conceptual de la Planificación Contable: Problemas, Técnicas y aplicaciones (I)”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1(1), enero-abril, pp. 74-94.
- Bueno Campos, E. (1972c). “Análisis conceptual de la Planificación Contable: Problemas técnicos y aplicaciones (II)”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1(2), mayo-agosto, pp. 219-258.
- Bueno Campos, E. (1974). *El Sistema de Información en la Empresa. Sistemas y modelos contables de planificación y control*, Fondo para la investigación Económica y Social de la CECA.
- Bueno Campos, E. (1975). *Memoria para las Oposiciones a las plazas de Profesor Agregado de Economía de la Empresa*, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid.
- Bueno Campos, E. (1983). “Medida de la eficiencia de la empresa en base de la Contabilidad Analítica”. En: *Fiscalidad y Contabilidad. Homenaje a CARLOS CUBILLO VALVERDE*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 115-124.

- Bueno Campos, E. (2010). “Una alegoría sobre la génesis de AECA: metáfora interdisciplinar en torno a la proporción divina o áurea y la partida doble”. En: *Rafael Muñoz Ramírez. Empresario y docente; Libro-Homenaje*, Madrid, AECA, 23-38.
- Bueno Campos, E. (2022). “In memoriam y Efemérides: José María Fernández Pirla. Maestro de la Teoría de la Contabilidad y de la Economía de la Empresa (su concepto y contenido)”, *Técnica Económica*, 186, febrero, pp. 56-63.
- Bueno Campos, E.; Cañibano Calvo, L. y Fernández Peña, E. (1980). *Contabilidad Analítica. Grupo 9 del Plan General de Contabilidad*. Comentarios y casos prácticos, Instituto de Planificación Contable – Ministerio de Hacienda.
- Bueno Campos, E.; Cañibano Calvo, L. y Ribas Mirangels, E. (Drs.) (1970). *La Contabilidad como instrumento de Planificación y Control en la empresa. Teoría y Práctica*, Romargraft.
- Bueno Campos, E.; Larrriba Díaz-Zorita, A. y Pizarro Montero, T. (1975). *Normativa legal de la Contabilidad en España*. Ediciones ICE.
- Cañibano, L. (1972). “Comentarios al Plan General de Contabilidad de Francia”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1(3), Monográfico, septiembre-diciembre, 491-555.
- Cañibano, L. (1975). *Teoría actual de la Contabilidad*. Ediciones ICE.
- Cañibano, L. (1991). “Presentación. Nuevos conceptos básicos en el Plan General de Contabilidad”. En: AECA (1991), 9-31.
- Castelló Taliani, E. (Coord.) (1993). *Nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión: implantación en la empresa española*. AECA.
- Cibert, A. (1965). *De la Comptabilité Analytique a la Gestion Budgetaire*, Paris, Les Editions Foucher.
- Cubillo Valverde, C. (1976). “El Instituto de Planificación Contable”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 5 (18), 17-26.
- Cubillo Valverde, y Fernández Peña, E. (1974). *Regularización de Balances. Disposiciones legales-Comentarios*. Ediciones ICE.
- Fernández Pirla, J.M. (1957). *Ensayo sobre Teoría Económica de la Contabilidad* (Introducción contable al estudio de la Economía). Editorial E.J.E.S.
- Fernández Pirla, J.M. (1960). “Sobre el Concepto y Contenido de la Economía de la Empresa y (VIII)”, *Técnica Económica*, 5-6, mayo-junio, pp. 167-171.
- García García, M. (1984). *Economía de la producción y contabilidad de costes*, Instituto de Planificación Contable – Ministerio de Economía y Hacienda.
- Hernández Esteve, E. (2009). «Estudio introductorio sobre la vida y obra de Luca Pacioli», En: LUCA PACIOLI: *De las cuentas y las escrituras*, 2ª Ed. AECA, pp. 7-138.
- Lauzel, P. (1965). *Comptabilité et Gestion Economique de L'Entreprise*, Les Editions Foucher.
- Lauzel, P. (1967). *Comptabilité Analytique et Control de Gestion*. Editions Sirey.
- Lauzel, P. (1971). *Comptabilité Analytique*. Editions Sirey.
- Lauzel, P. y CIBERT, A. (1965). *Comptabilité Analytique d'Exploitation*, Paris, Les Editions Foucher.
- Lev, B. y Gu, F. (2016). *The end of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. John Wiley and Son.
- Mallo, C. (1986). *Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados*. Instituto de Planificación Contable – Ministerio de Economía y Hacienda.
- Mallo, C. (1988). *Contabilidad de costes y de gestión*. Pirámide.
- Rubio Herrera, E. (2020). “Evolución de la información que publican las empresas hacia una mayor transparencia. Próximos retos”, *Técnica Económica*, 184, febrero, pp. 20-27.
- Rubio Herrera, E. (2021). “Novedades en la normativa contable general”, *Técnica Económica*, 185, diciembre, pp. 37-44.
- Schneider, E. (1959). *Contabilidad Industrial, Fundamentos y principales problemas*. Aguilar (Primera versión en alemán de 1939).
- Seminario de la cátedra de organización y administración de empresas (1970). *Plan General de Contabilidad. Exposición del Plan Contable Francés en vigor, con el análisis de su funcionamiento*, Madrid, Escuela Superior de Comercio de Madrid.

Legislación

- MINISTERIO DE HACIENDA (1978). *Plan General de Contabilidad. Contabilidad Analítica (grupo 9)*, Madrid, Servicio de Publicaciones – Ministerio de Hacienda.