

Gonzalo, J.A. (1985). Panorama histórico de la contabilidad interna. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 7, 61-74.

# PANORAMA HISTORICO DE LA CONTABILIDAD INTERNA

JOSE ANTONIO GONZALO ANGULO  
Profesor de la Universidad  
de Alcalá de Henares. España.

Un serio enfoque histórico de la contabilidad de costos, es el fundamento del claro proceso de incorporación de elementos a la estructura de la hoy denominada Contabilidad Administrativa.

Desde 1431 cuando los Medeci utilizaban la cuenta "Confección manufacturada y vendida", pasando por la influencia de la escuela de organización científica del trabajo con W. F. Taylor a la cabeza, hasta el desarrollo avanzado del presupuesto flexible y el costeo directo, son innumerables las contribuciones positivas de personas vinculadas con los negocios a la contabilidad interna.

## I. INTRODUCCION

Este trabajo aborda la realización de una breve cronología de la Contabilidad interna, desde sus orígenes hasta la actualidad, destacando los hitos más importantes de cada época en cuanto a técnicas de medida

y control de costes, instrumentos y métodos de dirección así como las herramientas analíticas que en cada momento se han manejado y aportado al acervo común de esta disciplina contable.

La historia de la Contabilidad interna, entendiéndola como tal, por simplificar, aquella dirigida preferentemente a usuarios internos (directivos, mandos intermedios, empleados), relativa a las operaciones económicas relacionadas directamente con el proceso de creación de valor por parte de la empresa, se ha desarrollado en su mayor parte en paralelo con la Contabilidad externa, teniendo ambas escasos puntos de contacto, incluso en las épocas más recientes. En el Cuadro I se ha resumido la exposición de la historia de la Contabilidad interna, si bien breve y concisamente, basándose en él el resto del apartado.

Existen indicios de Contabilidad de costes en las civilizaciones del medio oriente (incluido Egipto), llevada fundamentalmente en los templos por los sacerdotes y escribas<sup>1</sup>, cuyos cálculos consistentes en meras agregaciones de cantidades asignadas a determinados trabajos o proyectos, eran indispensables para el ejercicio del control. Sin embargo, los antecedentes más próximos a nosotros, según demuestra S.P. Garner (1947), están en ciertas prácticas aisladas localizadas en los siglos XV y XVI, tales como:

- las de la familia Fugger, banqueros y comerciantes, quienes tenían en 1577 un incipiente sistema de cuentas para reflejar los diferentes estados del mineral de hierro hasta su conversión en metal, en las minas que explotaban en Austria.
- las de los Medici, en cuyos libros contables de 1431 se ha podido encontrar una cuenta titulada "Confección manufacturada y vendida" en cuyo Debe se recogían los diferentes costes de manufactura.
- las de un impresor italiano llamado Plantin, cuyos registros contables, estudiados por R. de Roover (1937) incluían una cuenta para cada libro en impresión, desde la que se trasladaban los costes de la misma a otra cuenta de existencias para vender.

---

(1) Ver, por ejemplo, las descripciones que hace J. Vlaeminck (1961, cap. I y II).

Tras un período que abarca buena parte de los dos siglos posteriores, donde según D. Solomons (1968, p. 4) se tiene poca evidencia del progreso en este campo, aparecen en la última mitad del siglo XVIII en Inglaterra algunos libros de Contabilidad donde se contienen tratamientos contables de procesos productivos para empresas manufactureras<sup>2</sup>, lo que indica su incipiente desarrollo en ese tiempo, en el que la Revolución Industrial ya es un hecho en el Reino Unido.

## II. LA CONTABILIDAD DE COSTES EN EL SIGLO XIX

Es unánime el acuerdo entre los diversos autores al atribuir a la Revolución Industrial el empuje decisivo para que la Contabilidad de costes se generalizase en los países más evolucionados de Europa, comenzando un desarrollo que todavía hoy no ha conocido el estancamiento. Existen dos teorías distintas que explican el hecho de la implantación de la Contabilidad interna en el seno de las factorías en los albores del siglo XIX:

- una, tradicionalmente aceptada y contenida en libros de historia clásicos, por ejemplo el de A.C. Littleton (1953, cap. X), la basan en el surgimiento de la contabilidad de activos fijos, que trajo la necesidad de calcular tasas de consumo de los mismos y repartir entre los productos fabricados las amortizaciones o los otros costes indirectos.
- otra, propuesta recientemente por H. Thomas Johnson (1981), aduciendo que la motivación principal estuvo en la necesidad de controlar los factores de producción que generaban costes directos, esto es materiales y mano de obra. El razonamiento para la mano de obra, por ejemplo, puede ser el siguiente: cuando el comerciante subarrendaba sus pedidos a los artesanos, la información del mercado externo en forma de precios y costes le bastaba para llevar el negocio; cuando empezó a fabricar él mismo y a pagar salarios por consiguiente, no fue suficiente la información sobre el precio de mercado de la mano de obra, puesto que necesitaba conocer la productividad para realizar una buena gestión y tomar decisiones en su organización. La razón, pues, de la

---

(2) Se trata de las obras de J. Dodson (1750), W. Thompson (1777) y del influyente tratado de R. Hamilton (1788) denominado *Introduction to Merchandise*.

contabilidad de costes hay que buscarla en necesidades de información para la gerencia, no en meros problemas de reparto de costes.

Es probable que ambas teorías tengan algo de razón, pero la segunda de ellas tiene, además de una lógica interna a su favor, un argumento esencial de tipo histórico, cual es que las prácticas contables sobre amortizaciones se dan por primera vez en las empresas de ferrocarriles, en la segunda mitad de la centuria, quedando por tanto inexplicada la contabilidad de costes practicada desde varias décadas antes del surgimiento de los ferrocarriles.

Las últimas décadas del siglo XIX fueron las que registraron un mayor interés teórico por la Contabilidad de costes<sup>3</sup>, interés no lejano a la propia práctica, ya que como indica Littleton (1953, cap. XXI), algunos de los autores de los libros más influyentes, como E. Garcke y J.M. Fells (1887), G.P. Norton (1889) y J.S. Lewis (1896) eran hombres con práctica empresarial. Garner, en el artículo citado, sitúa en este período los siguientes avances:

1. integración de las cuentas de la fábrica en los registros generales.
2. discusión de los detalles implicados en el manejo, registro y valoración de los materiales.
3. tratamiento del registro y valoración de los costes de mano de obra.
4. aparición de las primeras propuestas de imputación de costes indirectos.

### III. INFLUENCIA DE LA ESCUELA DE ORGANIZACION CIENTIFICA DEL TRABAJO

Entre los últimos años del siglo pasado y los primeros del presente se produjo un fenómeno de primera magnitud para la Contabilidad de costes, cual fue la irrupción de la llamada *escuela de la organización científica del trabajo*, promovida por W.F. Taylor y sus seguidores, cu-

(3) En los países de habla inglesa, ya que en Francia, como muy bien ha estudiado Edwards (1937), existen catalogados importantes textos desde comienzos del siglo, ejemplos de los cuales son los de A. Payen (1817), M. Godard (1827), L.F.G. de Cazaux (1824) y L. Mezieres (1862).

yas ideas no tardaron en irrumpir en la educación de las jóvenes generaciones de ingenieros. Cuando estos técnicos pasaron a ocupar puestos de responsabilidad en los departamentos de producción de las empresas no sólo se preocuparon de la organización y racionalización del trabajo, sino de los costes que el mismo conllevaba. La misma filosofía que Frank y Lilian Gilbreth idearon para la descomposición de las actividades en movimientos elementales (*therbligs*), para poder cronometrarlos con exactitud y después controlar su ejecución, fue utilizada por parte de los ingenieros (o de los contables inducidos por aquéllos) para la descomposición del coste de cada producto en sus factores componentes, valorados a los precios respectivos. Midiendo los consumos normales de factores y utilizando los precios de mercado se llegó a trazar el esquema ideal del coste de cada producto, dándose paso a lo que hoy se denomina "coste estándar". Parece que en uno de los libros de F.W. Taylor (1903) ya se encontraba en esencia descrito el método, si bien fue en un artículo de J. Whitmore (1908) donde por primera vez se desarrolló completamente esta técnica.

El control de los costes estándar era mucho más sencillo para los ingenieros, acostumbrados a las técnicas de control de calidad de los productos; y para los contables también al poder obtener la valoración de los productos con mayor celeridad, aislando las desviaciones en cuentas apropiadas. Todavía hoy en Control de desviaciones se basa largamente en los procedimientos de control estadístico de la calidad<sup>4</sup>.

Los costes estándar se aplicaron únicamente a los consumos principales, que hoy denominaríamos costes directos. Los consumos indirectos se imputaron por medio de suplementos, produciéndose entre los años 1900 y 1920 un importante desarrollo: la aplicación de suplementos prospectivos, que por primera vez se calcularon en base a la capacidad utilizada del centro de producción<sup>5</sup>, dando lugar a lo que la doctrina francesa denomina "imputación racional". En este período, además de completarse el seguimiento contable del flujo de costes, comenzó la preocupación por la relación entre costes y producción (cu-

(4) P. Crossman (1953) ofrece una génesis del concepto de control de costes, que considera plenamente madurado en el período al que nos referimos. E.M. Sowell (1979) traza la historia y evolución de las teorías y técnicas que utilizan los costes estándar. En J.A. Gonzalo (1979, caps. 7 a 9) pueden verse modelos teóricos y prácticos de control de desviaciones.

(5) Fue A.H. Church quien, en artículos escritos en la revista *Engineering Magazine*, en 1901, discutió las formas de imputar los suplementos de costes.

yos desarrollos iniciales se deben también a los ingenieros), así como de la relación coste-volumen-beneficio, cuya manifestación más temprana se encuentra en un artículo de H. Hess (1903). Este período, sorprendentemente fructífero para la Contabilidad interna vio surgir también los primeros conatos de elaboración presupuestaria, primero presupuestaron ciertas partidas de gastos discrecionales (publicidad, investigación, etc.) al estilo de los presupuestos públicos, luego el nacimiento de los estándares de consumo y precio llevó a presupuestar los gastos en los más importantes factores de producción, y por último los contables utilizaron y registraron las cantidades presupuestadas y reales para el ejercicio del control (vid. E. L. Theiss, 1937, pp. 47-49).

En estas primeras dos décadas del siglo es de destacar la valiosa aportación hecha desde la experiencia de las mismas organizaciones empresariales, sentando los primeros pasos para el control a través de medidas contables precisas e incentivos. Concretamente, la actuación de Alfred Sloan en la General Motors fue decisiva para el nacimiento del control a través de las medidas de rentabilidad en los centros de producción, la puesta en práctica de ciertas fórmulas de fijación de precios basados en los costes de producción y el desarrollo de los primeros planes de bonificaciones como incentivos al personal responsable de áreas, según cuenta el propio autor (ver A. Sloan, 1963). Asimismo, la labor gerencial de Pierre DuPont en la empresa química E.I. DuPont de Nemours, sentando las bases para el control interno a través del método ROI (Return on Investment), descompuesto en los factores de margen y rotación que hoy conocemos, ha sido descrita extensamente en Johnson (1975) como una forma de solucionar el problema de la distribución de recursos entre actividades y líneas de producto alternativas.

El formidable desarrollo y empuje de la contabilidad de costes en los años 10 y 20 de nuestro siglo ha hecho afirmar a R. Kaplan (1984, pp 401 y ss.) que desde entonces apenas sí se ha enriquecido el campo de esta disciplina, siendo las innovaciones desde entonces más bien aportaciones de nuevas herramientas y métodos para resolver problemas perfectamente definidos por los hombres de empresa antes de la Primera Guerra Mundial. Además, desde esta época, caracterizada por la búsqueda y hallazgo de soluciones contables a los problemas organizativos desde las propias empresas y por parte de los hombres que en ellas trabajaban, la mayoría de las aportaciones provienen del campo académico, que en ocasiones ha desestimado la validez de los estudios de campo en aras de una mayor elaboración y justificación teórica de los métodos.

En el período comprendido entre las dos guerras mundiales, se generalizó el uso de las técnicas de coste estándar, así como el presupuesto como práctica tradicional en las empresas. Al integrar los registros internos en las informaciones contables se llegó a la denominada Contabilidad para dirección (Management Accounting). En Europa, es necesario recalcar la aparición de los primeros planes de cuentas, monistas, que contenían un detallado seguimiento del proceso contable interno, así el Plan de cuentas de E. Schmalembach (1927) y el Plan alemán de 1937, inspirado en él.

#### IV. LA HISTORIA RECIENTE

El intervalo de tiempo que llega hasta nuestros días, arrancando desde la terminación de la Segunda Guerra Mundial es todavía historia reciente, por lo que apenas existen referencias a ella en artículos y libros especializados. Para su estudio puede dividirse, si bien arbitrariamente, en dos períodos.

El primero iría hasta el comienzo de la década de los 60, y se caracterizaría por el desarrollo de algunas técnicas y modelos de costes, de aplicación masiva en las organizaciones empresariales y de abundante literatura<sup>6</sup>, como fue el denominado "direct costing" o coste directo, un nuevo intento para evitar el reparto de cargas que afectaban al período contable más que al producto. W. Wright (1962, p. 2) define el modelo de la siguiente manera:

"...es un sistema contable que separa los costes variables con la producción de aquéllos que no lo son. En empresas manufactureras esto implica que sólo los costes directos de la manufactura se cargan a los productos, y entonces pueden deducirse del ingreso para determinar el beneficio realizado. Los costes del período se cargan directamente a las pérdidas y ganancias del período en el que tuvieron lugar".

En 1947, un ingeniero llamado C.R. Fay, que fue miembro de la plantilla de la Westinghouse Co. cuando al final de los años 20 ésta im-

(6) Los antecedentes de la defensa del coste directo parecen ser bastante remotos, pero el primer artículo que se dedicó a este tema fue el de J. Harris (1936), quien desarrolló la técnica en 1934 en la Dewey & Almy Chemical Co. Parece que independientemente, G. Ch. Harrison (1937), un pionero en la aplicación de los costes estándar, lo había implantado en la empresa Spool Cotton Co., en 1935.

plantó el presupuesto flexible por primera vez, desarrolló el *direct costing* en la división de cristal de la Pittsburgh Plate Glass Co. Las asociaciones profesionales se hicieron eco del tema inmeditamente, y así la *National Association of (Cost) Accountants*, primero en 1953 y luego en 1961, dio a la luz dos sucesivas versiones, denominadas simple y desarrollada, de la técnica del coste directo (vid NAA, 1953 y 1961). También las críticas llegaron pronto, y la técnica decayó en popularidad en la segunda mitad de la década de los 60. R.N. Anthony (1975) en un memorable artículo contra ella pretende pronunciar el requiem final, anunciando un curioso renacimiento de la Contabilidad de costes basada en el coste completo. De esta época (1945-1960) es también la preocupación por costes que, al menos hasta entonces, se tenían en las empresas por no controlables (o por muy poco controlables), así los de comercialización y distribución. En el año 1957 se promulga el Plan General de Contabilidad de Francia, auténtico modelo para otros europeos, rompiendo los moldes monistas del alemán y propugnando una tajante separación entre Contabilidad externa e interna.

En la vertiente del control contable, el período 1945-1960 aporta la idea del centro de beneficios, como superación del concepto de centro de costes, consistente como es bien conocido en asignar a cada centro de responsabilidad unos costes y unos ingresos para definir con precisión su contribución al beneficio de la organización, con lo cual el desco de los responsables de mejorar su beneficio particular se hacía coherente con el de la organización empresarial de mejorar su utilidad total medida por los beneficios. La organización pionera en el desarrollo del llamado método residual fue la General Electric Company (ver Solomons, 1965) y la integración de esta técnica en el proceso presupuestario de la empresa industrial a través de las denominadas secciones de costes es debido a la pluma de E. Schneider, el conocido economista alemán, en su obra *Contabilidad Industrial* (1959). También de esta época es el primer desarrollo de los precios de transferencia como técnica presupuestaria para divisiones descentralizadas, en trabajos como los de P.W. Cook (1955) y J. Dean (1955), cuya fundamentación económica fue emprendida por Hirschleifer (1956).

Desde 1960, el advenimiento y progresiva implantación de la informática en las empresas ha permitido el aprovechamiento integral de los datos internos, así como la utilización de modelos formales de pla-

nificación, programación y simulación de la actividad económica. Algunos modelos de control como el PERT se han hecho enormemente populares para el control de proyectos. Las prácticas presupuestarias se han visto enriquecidas:

1. por nuevas técnicas, con aplicación simultánea a la empresa o al Sector Público, como son el Presupuesto por programas (PPBS), y el Presupuesto en Base Cero (ZBB).
2. por nuevas investigaciones acerca del comportamiento humano en la organización, cuyo precedente directo lo constituyen los estudios de sociología y sociometría industrial llevados a cabo por E. Mayo en la Western Electric entre 1927 y 1932.
3. por los hallazgos de los psicólogos de la escuela conductista americana, al estudiar las motivaciones del individuo, así como sus ansiedades y frustraciones.

La tendencia descentralizadora, propiciada por la expansión e internacionalización de las empresas, ha sido causa, según afirma W.J. Stewart (1965) de la aplicación de nuevas técnicas para medir la eficiencia en las divisiones autónomas, como por ejemplo los diversos modelos de la Investigación Operativa, cuyas amplias posibilidades son todavía hoy un reto a la imaginación de sus usuarios.

En 1970 se crea el primer y único organismo de los Estados Unidos que emite normas sobre costes, el *Cost Accounting Standards Board*<sup>7</sup>, cuya labor, al ser un ente administrativo cuyo fin primitivo era regular ciertos usos contables de las empresas que contratarán con el Gobierno, ha sido prolífica hasta el momento, pero no ha trascendido tanto como la normativa en materia financiera.

En 1978, el Plan de Cuentas español de 1973 se ve completo con el Grupo 9 Contabilidad analítica, que, más que propuesta práctica, es un intento teórico de aproximación a los problemas que la dirección de empresas plantea, conteniendo una interesante propuesta de imputación del coste de capital, incorporándolo al sistema de registro de costes tradicional.

(7) Sobre el CASB pueden verse H. W. Wright (1973) y J.B. Paperman (1975) y K.J. Fuller (1976).

En resumen, los retos presentes de la Contabilidad interna pueden sintetizarse en un acercamiento al sistema efectivo de organización y dirección de la empresa, así como el desarrollo de modelos normativos de decisión<sup>8</sup> para apoyar las elecciones de la gerencia empresarial, ya que otros fines tradicionales como el de valoración de las existencias, cálculo de las amortizaciones o reparto de costes quedan subsumidos en éste, más amplio y general.

**Cuadro I**  
**Evolución histórica de la Contabilidad interna**

Período	Hechos sobresalientes
1400 – 1600	Primeros desarrollos conocidos de cuentas de costes por parte de comerciantes.
1750 – 1848	Primeros textos sobre contabilidad de industrias manufactureras. Generalización del uso de la contabilidad interna en las fábricas (Alemania, Inglaterra, Francia).
1848 – 1880	Desarrollo del tratamiento de los costes de los factores (materiales, mano de obra, etc.) constituyentes del coste primario. Primeras prácticas de amortización, surgidas en las empresas de ferrocarriles.
1880 – 1900	Integración de las cuentas de costes en los registros generales. Primeros problemas con el reparto de costes indirectos. Clasificación de costes en fijos y variables. Nacimiento del control de almacenes.
1900 – 1920	Refinamiento de las técnicas de seguimiento del flujo de costes. Uso de suplementos prospectivos para repartir costes indirectos. Primeras prácticas de imputación racional. Desarrollo de los centros de producción. Primeros estudios sobre las relaciones costes-volumen-beneficio. Introducción de los presupuestos. Control a través del coeficiente ROI.

(8) En este campo cabe destacar las aportaciones desde la denominada Economía de la Información, aplicada a la Contabilidad interna en el trabajo de J. Demski y G. Feltham (1976) y desde la Teoría de la Agencia (ver Kaplan, 1982).

Continuación Cuadro No. 1

Período	Hechos sobresalientes
1920 – 1945	Generalización del uso de los costes estándar. Desarrollo de las técnicas presupuestarias y de control y reducción de costes. Nacimiento de la denominada Contabilidad para dirección (Management Accounting). Planes de cuentas de Schmalembach (1927) y alemán (1937).
1945 – 1960	Aplicación masiva del modelo de Direct costing y nacimiento de la llamada Contabilidad marginal. Énfasis en los costes de comercialización, distribución, publicidad, etc. Planificación a largo plazo. Plan de cuentas francés (1957). Control por centros de beneficio.
1960 – 1980	Desarrollo de las técnicas cuantitativas predictivas y de programación aplicadas a la empresa. Énfasis en los modelos de control (PERT precios de transferencia, etc.). Modernas técnicas presupuestarias: presupuesto de capital, modelo de Centros de inversión, PPBS, ZBB, etc. Estudios empíricos sobre uso de la información interna, procesamiento humano de la información, implicaciones conductistas del presupuesto, etc. Creación del Cost Account Standard Board (1970) y promulgación de la Contabilidad Analítica del Plan de Cuentas Español (1978).

## V. BIBLIOGRAFIA

- Cazaux, L.F.G. de; *De la Comptabilité dans une entreprise industrielle et spécialement dans une exploitation rurale*, Toulouse, 1824.
- Cook, P.W.; "Decentralization and the Transfer-Price Problem". *The Business Review*, April 1955, pp. 87-94.
- Crossman, P. T.; "The Genesis of Cost Control". *The Accounting Review*, Vol. XXVIII, Oct. 1953.
- Dean, J.; "Decentralization and Intracompany Pricing", *Harvard Business Review*, July-August 1955, pp. 65-74.
- Demski, J.; G. Feltham; *Cost Determination: A Conceptual Approach*, Iowa State University Press, Ames 1976.
- Dodson, J.; *In the Accountant or the Method of Book-Keeping, Deduced from Clear Principles and Illustrated by a Variety of Examples*, London, 1750.
- Edwards; "Survey of French Contributions to the Study of Cost Accounting During the 19th Century", Accounting Research Association, London 1937.
- Fuller, K.S.; "The Impact of CASB Standards", *The CPA Journal*, January 1976, pp. 19-23.
- Garcke, E.; Fells, J.M.; *Factory Accounts*, London 1887.
- Garner, S.P.; "Historical Development of Cost Accounting". *The Accounting Review*, New York, Vol. XXII No. 4, Oct. 1947; pp. 385-389.
- Godard, M.; *Traité général et sommaire de la Comptabilité commerciale*. Paris, 1827.
- Gonzalo, J.A.; *Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*, Tesis doctoral, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Autónoma de Madrid, 1979.
- Hamilton, R.; *Introduction to Merchandise*, 1788.
- Harris, J.N.; "What did we earn last month?", *NACA Bulletin*, January 1936.
- Harrison, G. Ch.; *New Wine in Old Bottles*, 1937.
- Hess, H.; "Manufacturing: Capital, Costs, Profits and Dividends", *Engineering Magazine*, December 1903.
- Hirschleifer, J.; "On the Economics of Transfer Pricing", *Journal of Business*, July 1956, pp. 172-184.

- Instituto de Planificación Contable; *Contabilidad Analítica-Grupo 9 del Plan General de Contabilidad*. Ministerio de Hacienda, Madrid 1978.
- Johnson, H. T.; "Management Accounting in the Early Integrated Industrial: E.I. DuPont de Nemours Powder Company 1903-1912", *Business History Review*, Summer 1975, pp. 184-204.
- ; "Toward a new Understanding of Nineteenth Century Cost Accounting". *The Accounting Review*, Vol. LVI No. 3, July 1981, pp. 510-518.
- Kaplan, R.; *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs (New Jersey), 1982.
- ; "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, Vol. LIX No. 3, July 1984, pp. 390-418.
- Lewis, J.S.; *The Commercial Organization of Factories*, London, 1896.
- Littleton, A.C.; *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing, New York 1953.
- Mezieres, L.; *Comptabilité Industrielle et Manufacturière*, Paris 1862.
- National Association of Accountants (NAA); *Direct Costing*, Research Report No. 23, New York 1953.
- ; *Current Applications of Direct Costing*, Research Report No. 37, New York, 1961.
- Norton, G.P.; *Textile Manufacturers Bookkeeping*, London, 1889.
- Paperman, J.B.; "The Cost Accounting Standards Board: Its Purpose, Its Procedures, Its Actions", *National Public Accountant*, May 1975.
- Payen, A.; *Essai sur la tenue des livres d'un manufacturier*, Paris 1817.
- Roover, F.E. de; "Cost Accounting in the Sixteenth Century". *The Accounting Review*, Vol. XII, September 1937.
- Schmalembach, E.; *Der Kontenrahmen*, Leipzig 1927.
- Schneider, E.; *Contabilidad Industrial*, Aguilar Madrid 1959 (fecha del Prólogo de Manuel de Torres). Traducción de la edición alemana de 1954.
- Sloan, A.; *My Years with General Motors*, Doubleday 1963. Existe traducción española de Ediciones Universidad de Navarra.
- Solomons, D.; "Evaluating Divisional Performance by Return on Investment and Residual Income" en *Divisional Performance: Measurement and Control*, Financial Executives Research Foundation, New York, 1965.
- Solomons, D.; "The Historical Development of Costing", en *Studies of Cost Analy-*

- sis, Sweet and Maxwell, London 1968. Existe L. Weil *Manual de Contabilidad de Costes*, McGraw Hill, México 1983.
- Sowell, E.M.; *Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs*, University of Alabama Press, 1973.
- Stewart, W.J.; "Cost Accounting in the Twentieth Century", incluido en R.J. Chambers, L. Golberg y R.L. Matthews (Eds.) *The Accounting Frontier* (in honour of Sir A. Fitzgerald), F.W. Cheshire, Melbourne pp. 91-107.
- Taylor, W.F.; "Shop Management", *Transactions of the American Society of Mechanical Engineers*, paper 1.003, Vol. XXIV, 1903, pp. 1.337-1.456.
- Theiss, E.L.; "The Beginings of Business Budgeting", *The Accounting Review*, Vol. XXXVII No. 1, January 1962, pp. 51-55.
- Thompson, W.: *In the Accountant's Oracle; or Key to Science, Being a Compleat Practical System of Bookkeeping. Together with the nature and Use of Banking Business, and a plain accurate and concise method for manufactures to keep their Books by Double Entry*, New York, 1977.
- Vlaemminck, J.; *Historia y doctrinas de la Contabilidad*, EJES, Madrid 1961.
- Whitmore, J.; "Shoe Factory Cost Accounts" *Journal of Accountancy*, May 1908.
- Wright, H.W.; *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee London 1912.
- Wright, W.; "FASB-CASB: Similarities and Differences". *Financial Executive*, September 1973.