

CONTABILIDAD	LA CONTABILIDAD EN LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA DE LA EMPRESA. UNA APROXIMACIÓN A TRAVÉS DE LOS SISTEMAS DE CONTROL E INFORMACIÓN	N.º 188
---------------------	--	----------------

TRABAJO EFECTUADO POR:

**JUAN RAMÓN SANCHÍS PALAO
VICENTE SAPÓN CANO**

*Profesores del Departamento de Dirección
de Empresa de la Universidad de Valencia*

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. La contabilidad como soporte de la dirección estratégica.
 - III. El control estratégico y la contabilidad de gestión.
 - IV. El sistema de información en la empresa y la importancia de la contabilidad.
 - V. La contabilidad de dirección estratégica.
 - VI. Conclusiones finales.
- Bibliografía.

CONTABILIDAD	LA CONTABILIDAD EN LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA DE LA EMPRESA. UNA APROXIMACIÓN A TRAVÉS DE LOS SISTEMAS DE CONTROL E INFORMACIÓN	N.º 188
--------------	--	---------

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la Contabilidad de Gestión dentro del marco de la Dirección Estratégica o, lo que es lo mismo, el estudio de la Contabilidad de Dirección Estratégica o *Management Accounting*. Se trata de un término nuevo dentro del área de la Contabilidad de empresas, que amplía el ámbito de actuación de la actividad contable al largo plazo y a la globalidad de la empresa, implicando al conjunto de miembros de la organización y, en especial, a la alta dirección.

Asimismo, hemos de tener en cuenta que la Contabilidad de Dirección Estratégica representa un nuevo campo de análisis desarrollado dentro del área de la Contabilidad y que, por tanto, se encuentra en sus inicios. Con este trabajo nos proponemos realizar una pequeña aportación al mismo desde una visión distinta. Mucho se está escribiendo al respecto desde el propio campo de la investigación contable; sin embargo, poco o nada se aporta desde el planteamiento de las otras áreas de conocimiento de la Economía de la Empresa (1).

Por consiguiente, analizamos el planteamiento y desarrollo de la moderna Contabilidad de Gestión o Contabilidad Estratégica bajo el punto de vista de la Organización de empresas.

Para ello, insistimos en el estudio de la Contabilidad de Gestión dentro del proceso de la Dirección Estratégica, estableciendo un nexo de unión entre ésta y las variables de diseño del soporte de la estrategia empresarial, esto es, la planificación, el control y el sistema de información en la empresa, aportando una visión global y complementaria de las mismas.

(1) Las áreas que constituyen la Economía de la Empresa, siguiendo a BUENO (1986), son la Economía Financiera y Contabilidad, la Organización de Empresas y la Comercialización e Investigación de Mercados.

En este sentido, una vez definido el marco de actuación de la Contabilidad como soporte de la Dirección Estratégica, pasamos a desarrollar cada una de dichas etapas así como su relación con la Contabilidad de Gestión. Iniciamos dicho estudio con el control estratégico, incluyendo dentro del mismo a la planificación (2).

Posteriormente pasamos a analizar el sistema de información en la empresa y las aportaciones que la Contabilidad puede realizar al mismo.

Hasta aquí, el análisis se centra en una visión global de la empresa, siguiendo el planteamiento de la Teoría General de Sistemas aplicado a la empresa (3) y el enfoque estratégico o de la Dirección Estratégica (4).

No obstante, no hemos querido terminar este trabajo sin antes analizar, aunque sólo sea de una forma aproximada, la Contabilidad Estratégica como un enfoque más, moderno, independiente de la propia Dirección Estratégica, aunque relacionado con ella, de manera que hemos establecido una relación entre ambos conceptos, determinando aquellas características que las unen y que las diferencian.

Pensamos que un estudio de las características que presenta el que aportamos, dirigido hacia un enfoque integral de las distintas disciplinas que constituyen la Economía de la Empresa (estudio interdisciplinar), puede contribuir positivamente al estudio de un tema de tanta actualidad como el de la Contabilidad de Dirección Estratégica. En todo caso, el trabajo realizado no es más que una aproximación al tema, a partir del cual se pueden desgajar y analizar con mayor profundidad cada uno de los elementos que constituyen este nuevo planteamiento.

- (2) ANTHONY (1987a) describe el control en la empresa como un «control administrativo» en el cual se incluye también a la etapa de planificación, dado que la relación entre ambas etapas es recíproca. Nosotros vamos a seguir el mismo planteamiento, aunque en algunos casos recurriremos al enfoque clásico iniciado por FAYOL, distinguiendo claramente ambos conceptos [enfoque que en la actualidad es compartido por KOONTZ y O'DONNELL (1985), KAST y ROSENZWEIG (1987), entre otros].
- (3) La Teoría General de Sistemas es aplicada al ámbito de la empresa mediante la descomposición de la misma en un conjunto de subsistemas o partes interrelacionadas entre sí para la consecución de un fin (MÉLÈSE, 1969; KAST y ROSENZWEIG, 1987; RENAU, 1985).
- (4) El enfoque estratégico introduce el proceso de la Dirección Estratégica en la empresa analizando todas las variables que influyen sobre la misma (tanto las variables técnico-económicas como las variables *soft* o político-sociales), dividiendo la misma en una primera etapa de formulación de la estrategia y una segunda de implementación (GRIMA y TENA, 1984; BUENO, 1987; MENGUZZATO y RENAU, 1991).

II. LA CONTABILIDAD COMO SOPORTE DE LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA

Considerando la empresa como un sistema, esto es, como un conjunto de subsistemas o elementos interdependientes relacionados en función de un fin u objetivo general, fijado según la actividad que desempeña y según las aspiraciones de sus miembros (RENAU, 1985), podemos concebirla como un sistema abierto y como un sistema socio-político. Como sistema abierto, puesto que la empresa interactúa con el entorno, siendo influida y al tiempo influyendo sobre el mismo. Como sistema socio-político, por cuanto la empresa está constituida por un conjunto de grupos de personas, en la mayoría de los casos con intereses contrapuestos, que utilizan su poder de negociación para definir el sistema de objetivos de la organización.

Tradicionalmente se ha tendido a dividir la empresa en áreas funcionales o departamentos (finanzas, producción, *marketing*, I+D, personal, etc.). Sin embargo, este planteamiento clásico presupone que cada uno de estos subsistemas actúa de forma estanca, independiente, sin considerar el hecho que en la realidad existe, o debe existir, una coordinación entre todos ellos. Así es como aparece la necesidad de constituir un nuevo departamento o subsistema que se ocupe de la coordinación del conjunto de áreas funcionales que componen la empresa. Esta tarea de integración le corresponde al subsistema de *management* o administración (5) (RENAU, 1985).

El subsistema de *management* se ocupa de integrar las distintas partes y elementos de la empresa entre sí y de integrar la empresa con su entorno, mediante una serie de funciones específicas como son la planificación, la organización y el control (MENGUZZATO y RENAU, 1991).

La aplicación del *management* en la empresa ha ido adquiriendo cada vez mayor importancia como consecuencia de la variación en las características del entorno empresarial. Efectivamente, desde mediados de la década de los años setenta, tras el estallido de la crisis económica mundial como consecuencia de la subida de los precios del petróleo y de la modificación en el comportamiento de las principales variables económicas (inflación, desempleo, déficit público y exterior) (GALBRAITH, 1980), el entorno general ha sufrido importantes cambios, obligando a las empresas a modificar su actitud estratégica. Es de destacar el intenso proceso de innovaciones tecnológicas desencadenado, el peso alcanzado por los sindicatos en las grandes empresas, la creación y posterior desarrollo de las agrupaciones de consumidores y la conciencia adquirida por la sociedad sobre el tema ecológico.

(5) El término «administración» equivale al de *management* en la literatura anglosajona y al de «gestión» en la literatura francesa (MENGUZZATO y RENAU, 1991).

En la actualidad, la actitud de las empresas ha de enfrentarse al desafío del Mercado Único Europeo y a los cambios políticos, sociales y económicos que éste conlleva, además de las alteraciones políticas y sociales sufridas en Europa con la unificación alemana y el descalabro de los sistemas políticos de los países del Este.

Por todo ello, parece necesario un nuevo planteamiento del *management*. Efectivamente, como señalan MENGUZZATO y RENAU (1991, pp. 23), «la identificación del entorno empresarial actual como un entorno turbulento plantea la necesidad de un nuevo enfoque del *management*».

Los profundos cambios acaecidos en el entorno durante este último período han obligado a las empresas a considerar el entorno general como un campo de estudio notablemente importante para la marcha de su negocio. Esta preocupación se ha centrado principalmente en dos aspectos (BUENO, 1987):

1. La detección del tipo de entorno en el que se mueve la empresa.
2. Los factores más importantes que pueden influir sobre el mismo.

Por consiguiente, el primer aspecto a dilucidar es el tipo de entorno (o las características del mismo) en el que se hallan inmersas las empresas en la actualidad (6).

De acuerdo con MENGUZZATO y RENAU (1991), un entorno es turbulento cuando:

- Es complejo: heterogeneidad e interconexión entre los factores estratégicos.
- Se producen cambios intensos y profundos.
- Se producen cambios rápidos, que junto con la característica anterior constituyen un entorno dinámico.
- El grado de incertidumbre es alto, derivado de la complejidad de dicho entorno.

Además, se considera que un factor del entorno influye estratégicamente sobre la empresa cuando (KING y CLELAND, 1983):

1. Tiene repercusiones sobre la estrategia actual o futura de la empresa.

(6) Como bibliografía básica en relación con las tipologías del entorno y sus características se puede consultar entre otros a ANSOFF (1985a), BUENO (1987) y MENGUZZATO y RENAU (1991).

2. Es crítico, es decir, su impacto sobre la empresa es apreciable.
3. Requiere acciones urgentes por parte de la empresa.

Teniendo en cuenta el conjunto de cambios que está sufriendo el entorno, la empresa ha de adoptar una nueva «actitud estratégica» hacia el mismo. Esta actitud estratégica de la empresa hacia el entorno no debe ser sólo adaptativa, sino también activa y voluntarista, y además, anticipadora (MENGUZZATO, 1989). La mayor dificultad estriba seguramente en la capacidad de adquirir una actitud abierta al cambio.

El conocimiento del tema estratégico se convierte en un aspecto principal para el buen funcionamiento de la empresa.

El estudio formal sobre el tema estratégico se inicia a mediados de los años sesenta ante la aparición de un ambiente más complejo condicionado por un crecimiento elevado de la economía de los países más desarrollados. En esta época surgen diferentes enfoques sobre la definición estratégica:

- Consideración genérica del comportamiento empresarial: LEARNED, CHRISTENSEN, ANDREWS y GUTH en 1965 y 1971.
- Planteamientos decisionales y directivos específicos: ANSOFF en 1965 y 1979.
- Definiciones vinculadas con la teoría de la organización a partir del enfoque de contingencia: CHANDLER y CHILD en 1962 y 1973, respectivamente.
- Concepciones relacionadas con la Economía industrial y las estrategias competitivas: PORTER en 1980 y 1982.

Todos estos enfoques tienen en común el hecho de considerar la estrategia como el medio para prever y dirigir el crecimiento de la empresa.

Considerando el conjunto de definiciones formuladas sobre el término «estrategia» (7) se puede deducir una idea central común: la estrategia debe ser capaz de establecer un vínculo entre la empresa y el entorno que la rodea, especificando los objetivos generales de la empresa y sus cursos de acción fundamentales, de acuerdo con los medios actuales y potenciales de la empresa (MENGUZZATO y RENAU, 1991).

(7) Como bibliografía básica sobre la estrategia empresarial se puede consultar entre otros a PORTER (1982), SUTTON (1983), ANDREWS (1984), ANSOFF (1985b y 1989), BUENO (1987), BESSEYRE (1989), JARILLO (1990) y MENGUZZATO y RENAU (1991).

También hay que considerar la influencia ejercida por la praxis de la dirección de la empresa en cuanto a la aplicación de modelos de problemas y sistemas de soluciones posibles sobre el comportamiento empresarial. El problema ha ido adquiriendo mayor significación en la medida en que han ido surgiendo situaciones económicas nuevas a lo largo de la historia (BUENO, 1987; BUENO y MORCILLO, 1990).

Ahora bien, el estudio de la estrategia hay que entenderlo en un sentido más amplio, esto es, analizando el proceso de la Dirección Estratégica de la empresa, abordando cada una de las fases que corresponden a la misma: Formulación de la estrategia, Implementación Estratégica y Control Estratégico (MENGUZZATO y RENAU, 1991).

El proceso a seguir en la Formulación de la estrategia empresarial es el que se muestra en la **Figura 1**.

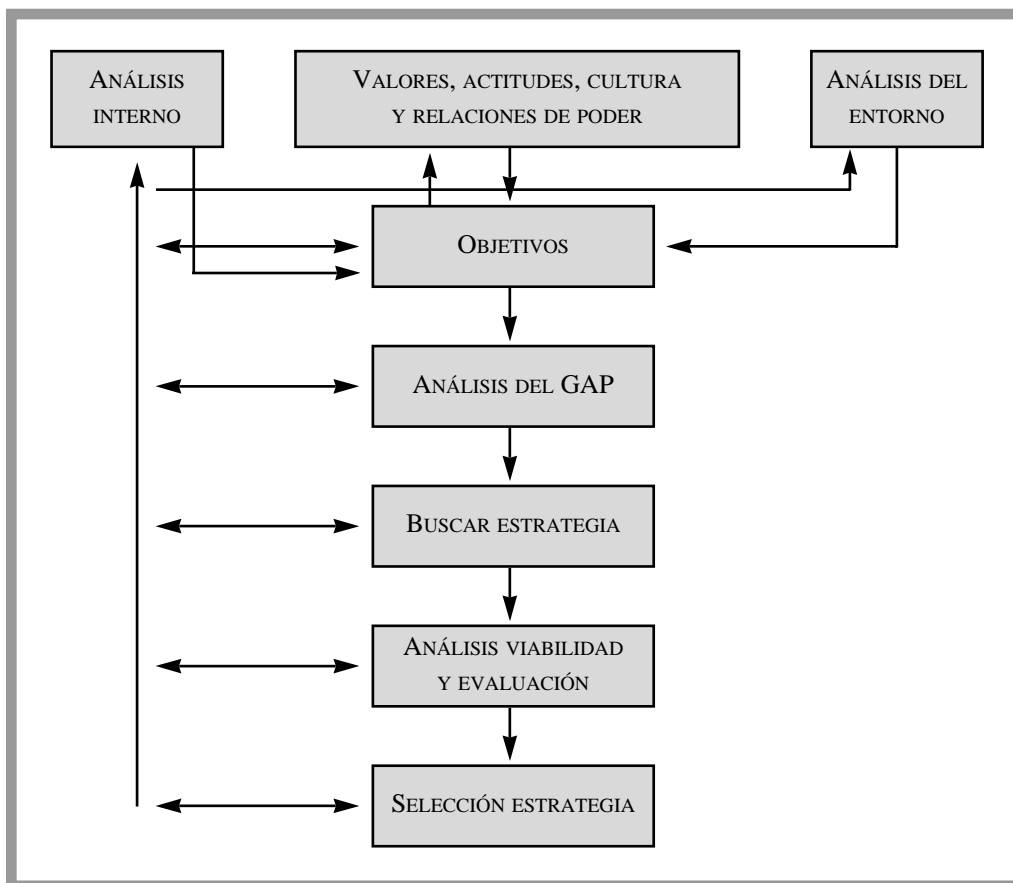


FIGURA 1. Proceso de formulación estratégica (MENGUZZATO, 1989).

Como se puede observar en dicha Figura, la Formulación Estratégica está constituida por tres etapas fundamentales, a saber:

1. El Diagnóstico Estratégico, constituido a su vez por un análisis del entorno y un análisis de la situación interna de la empresa.
2. El diseño del sistema de objetivos de la empresa, y
3. La evaluación y selección de estrategias.

Una vez seleccionada/s la/s estrategia/s, se ha de proceder a la implantación dinámica (a lo largo del tiempo) de la misma, es decir, a su implementación y control. En este sentido, se han de diseñar los elementos que sirven de soporte a la estrategia, esto es, la planificación en sentido estricto, el control y los aspectos organizativos (estructura de la organización, dirección, coordinación y recursos humanos).

En el presente trabajo vamos a centrarnos en la planificación, el control y los sistemas de información, sin entrar en el estudio de los aspectos organizativos.

Una vez especificados los aspectos concretos a desarrollar dentro del marco de la Dirección Estratégica y, teniendo en cuenta que nuestro objetivo es relacionar dichos elementos con la Contabilidad de Gestión, seguidamente hemos de proceder a la determinación del campo de actuación de la Contabilidad y su conexión con la Dirección Estratégica. Para poder ubicar y relacionar la Contabilidad dentro del proceso estratégico, previamente hemos de destacar algunas cuestiones principales sobre la Contabilidad de Gestión.

La «Contabilidad para la Dirección», «Contabilidad de Gestión» o «Auditoría de Gestión» (ANTHONY, 1987b; PEREIRA y otros, 1987; AMAT SALAS, 1992) podemos definirla como la «función de dirección cuya finalidad es analizar y apreciar, con vistas a las eventuales acciones correctivas, el control interno de las empresas para garantizar la integridad de su patrimonio, la veracidad de su información y el mantenimiento de la eficacia de sus sistemas de gestión».

De la definición expuesta se desprenden una serie de características que diferencian la Contabilidad de Gestión de la Contabilidad Financiera (ANTHONY, 1987b):

1. Tiene más de un propósito: así como el objeto principal de la Contabilidad Financiera es suministrar información a personas ajenas a la empresa sobre su administración, la Contabilidad de Gestión ofrece información útil a la gerencia de la empresa, por lo que ésta es múltiple (planificación, medición del rendimiento, fijación de los precios de venta y análisis de las acciones a realizar).

2. No está regida por principios aceptados generalmente, sino que las reglas y definiciones de la Contabilidad de Gestión son el resultado de aplicar la propia cultura organizativa de la empresa.
3. Es opcional, por lo que su realización obedece a una decisión meditada y tomada con antelación.
4. Concreta la atención en segmentos tanto como en la totalidad de la empresa, de lo que se desprende que los resultados obtenidos de su aplicación pueden ser útiles tanto para la gerencia como para cada una de las áreas funcionales de la empresa.
5. Asigna menor importancia a la precisión de la información y mayor a la velocidad de obtención de la misma, ya que ello permite ganar rapidez en la toma de decisiones.
6. Finalmente, es parte de otros procesos, más que un fin en sí misma, ya que como veremos a lo largo del presente trabajo se halla integrada en el proceso de la Dirección Estratégica.

Además de diferenciar la Contabilidad de Gestión de la Contabilidad Financiera también resulta conveniente analizar los cambios operados en el concepto de la Contabilidad de Gestión durante los últimos años. Así, desde el punto de vista clásico podemos definir la «Auditoría de Gestión» como un control que «funciona examinando y valorando la adecuación y efectividad de los restantes controles» (8). En este sentido, la formación de los auditores se centraba en las funciones de contabilidad y control.

En la actualidad, la Contabilidad de Gestión es un órgano asesor de la dirección y las personas encargadas son «auditores de dirección», concedores de las funciones de planificación, organización, dirección y coordinación de la empresa, formando su «tecnoestructura» (9). Esto es lo que se ha venido en llamar la «nueva frontera de la auditoría».

Podemos concluir, por tanto, que la Contabilidad de Gestión constituye una parte fundamental dentro del proceso de la Dirección Estratégica, tanto en la fase de formulación, contribuyendo a la mejora del conocimiento económico-financiero de la empresa y sirviendo de apoyo a las decisiones estratégicas, tácticas y operativas de la misma, como en la fase de implementación y control, participando en las fases de planificación (en sentido estricto), presupuestación y control. De acuerdo con este último aspecto, la Contabilidad de Gestión actúa como soporte de la Dirección Estratégica, en interacción constante con los sistemas de control e información.

(8) Según la «Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna» publicada por el Instituto de Auditoría Interna (el IIA) en 1947 y revisada en 1981.

(9) Siguiendo la división que realiza MINTZBERG (1987) de la organización en partes.

Ahora bien, aunque el concepto de la Contabilidad de Gestión se ha ampliado durante los últimos años influyendo en la globalidad de la empresa y siguiendo el enfoque estratégico, la praxis empresarial no ha sido capaz todavía de introducir esa nueva concepción de la Contabilidad en su gerencia. Así, las actitudes de la dirección de las empresas ante la Contabilidad de Gestión son muy variadas.

En unos casos, se sigue teniendo una visión tradicional de la misma o se la ignora o no se utiliza provechosamente. En otros, se utiliza como un control de vigilancia de carácter riguroso, «policíaco», provocando la desconfianza en el interior de la organización. Finalmente, existen casos en los que aparece una actitud favorable e integradora hacia la Contabilidad de Gestión, aunque en ocasiones esa actitud se vuelve recelosa y negativa cuando las conclusiones de la misma afectan a personas concretas en relación con deficiencias en la gestión de la empresa.

En todo caso, es evidente que la Contabilidad de Gestión mantiene una relación estrecha con la función de control en la empresa. Dicha relación es la que pasamos a analizar a continuación.

III. EL CONTROL ESTRATÉGICO Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Dentro del proceso de la implementación estratégica cobran gran importancia las etapas de la planificación y el control. Se trata de dos funciones destacadas perfectamente diferenciadas (10).

Tal como muestra la **Figura 2**, la planificación actúa como el cimiento de la administración.

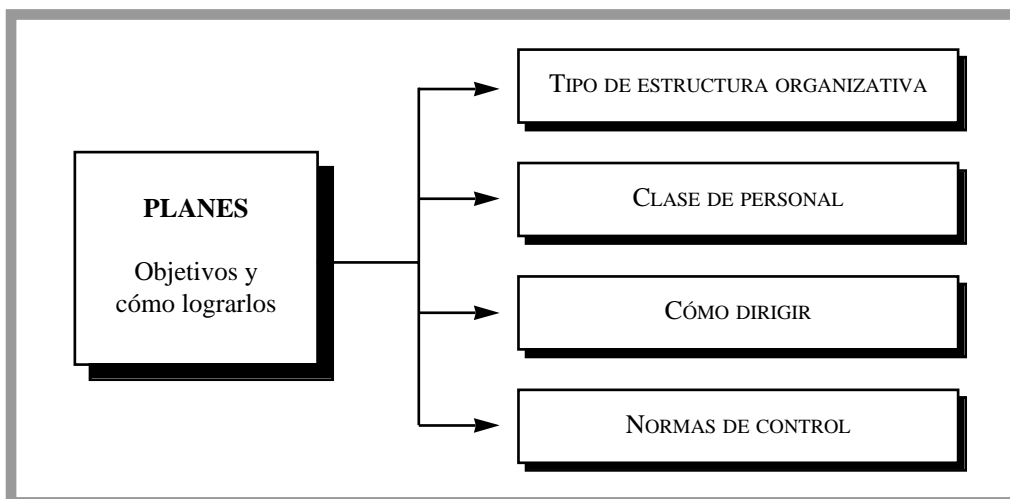


FIGURA 2. *Los planes como fundamento de la Administración (KOONTZ y O'DONNELL, 1985).*

(10) Ya FAYOL en el año 1916 distinguía, entre las funciones a desempeñar por la empresa, las de planificación y control, como dos funciones totalmente independientes.

Los planes son los que determinan el tipo de estructura organizativa de la empresa, lo cual condiciona las características que deberán reunir los miembros de la empresa en cuanto a actitudes y aptitudes y en qué momento del tiempo han de actuar. A su vez, esto afecta al tipo de liderazgo de la dirección de la empresa, determinando la forma más adecuada para ganar en eficacia, movilizandole apropiadamente al conjunto de miembros de la empresa. Por último, y para asegurar el éxito en el desarrollo de la estrategia y de los planes concretos de acción derivados de la misma, conviene definir las normas de control que han de regir el comportamiento empresarial.

Precisamente, este último aspecto es el que relaciona las funciones de planificación y control en la empresa. Estas etapas actúan dentro de la empresa no de forma independiente, sino a través de una interacción directa y continuada en el tiempo, tal como se puede apreciar en la **Figura 3**.

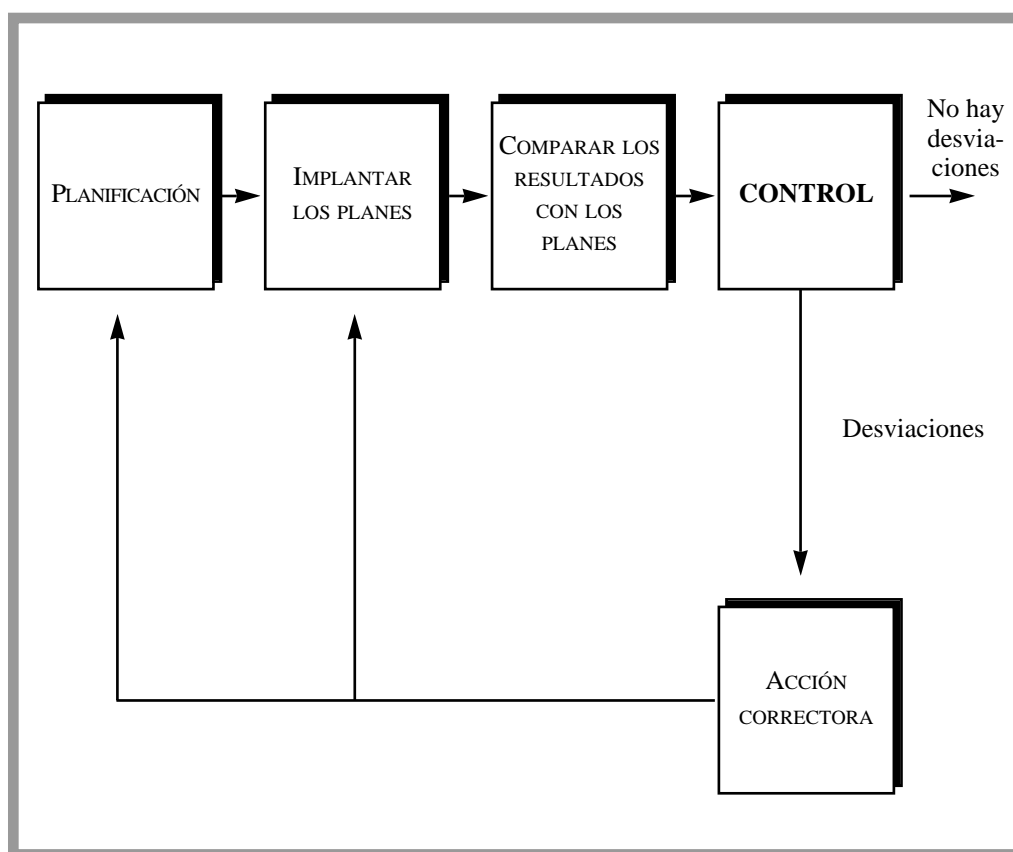


FIGURA 3. *Proceso de Planificación y Control (KOONTZ y O'DONNELL, 1985).*

Como se puede observar, la planificación necesita de un control que se ocupe de la comparación entre los objetivos establecidos y sus correspondientes planes de acción y los resultados reales obtenidos, mostrando el desfase existente entre los mismos. En este sentido, todo proceso de planificación implica su correspondiente proceso de control. Ahora bien, cuando se detectan desviaciones (o diferencias entre resultados reales y previstos), el control se ocupa de analizar las causas de las mismas y de tomar medidas correctoras exigiendo una nueva planificación. En este sentido, el proceso de control implica también un nuevo proceso de planificación. Por tanto, se produce o existe en la empresa una «relación recíproca» y estrecha entre estas dos etapas de la implementación.

En definitiva, la planificación y el control actúan conjuntamente en el interior de la empresa como «procesos de orientación interna», frente a los «procesos de orientación externa», representados por la Contabilidad Financiera (véase la **Figura 4**).

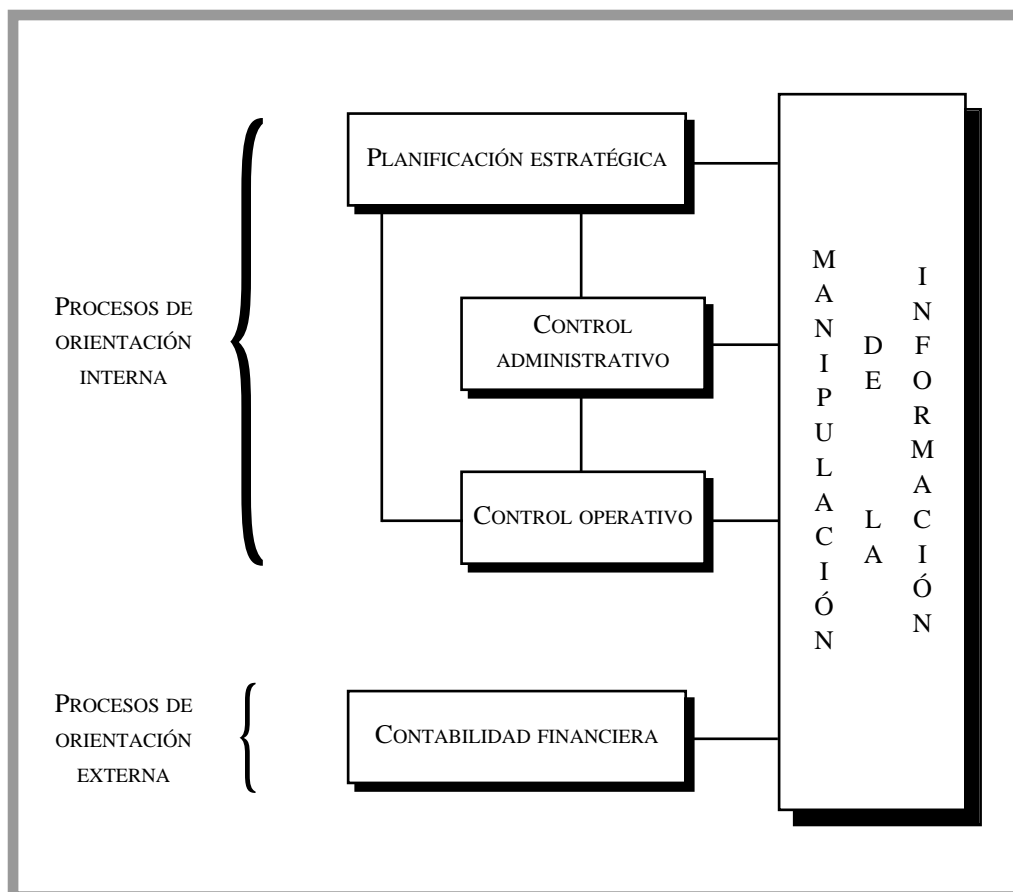


FIGURA 4. *Procesos de orientación interna y externa (ANTHONY, 1987).*

Los tres procesos actúan como elementos fundamentales dentro del sistema de información en la empresa (11), justificando así la necesidad de realizar un análisis comparativo entre ellos.

Siguiendo este planteamiento y, considerando la necesidad de incluir dentro del mismo a la Contabilidad de Gestión, podemos decir que ésta actúa como nexo de unión entre los procesos de orientación interna y externa, es decir, la Contabilidad de Gestión sirve de enlace entre la planificación-control y la Contabilidad Financiera. Efectivamente, la Contabilidad de Gestión realiza las funciones de la Contabilidad Financiera (la última queda incluida dentro de la primera), ofreciendo información a los agentes externos de la empresa (clientes, proveedores, accionistas, Estado) a través de sus estados contables (balance, estado de origen y aplicación de fondos y cuenta de resultados), al tiempo que, situada dentro de la implementación estratégica (como soporte de la estrategia formulada) facilita información relevante a los agentes internos de la empresa, en especial a la alta dirección, actuando conjuntamente con la planificación y el control.

Veamos a continuación cuál es la relación que existe dentro de este esquema, entre el control y la Contabilidad de Gestión.

Ya decíamos anteriormente que el control en la empresa se ocupa de la comparación entre los objetivos establecidos y los resultados reales alcanzados, obteniendo las desviaciones entre ambos conceptos y estableciendo las medidas correctoras necesarias para eliminar dichas desviaciones. Este proceso del control, bajo el punto de vista clásico, se observa en la **Figura 5**.

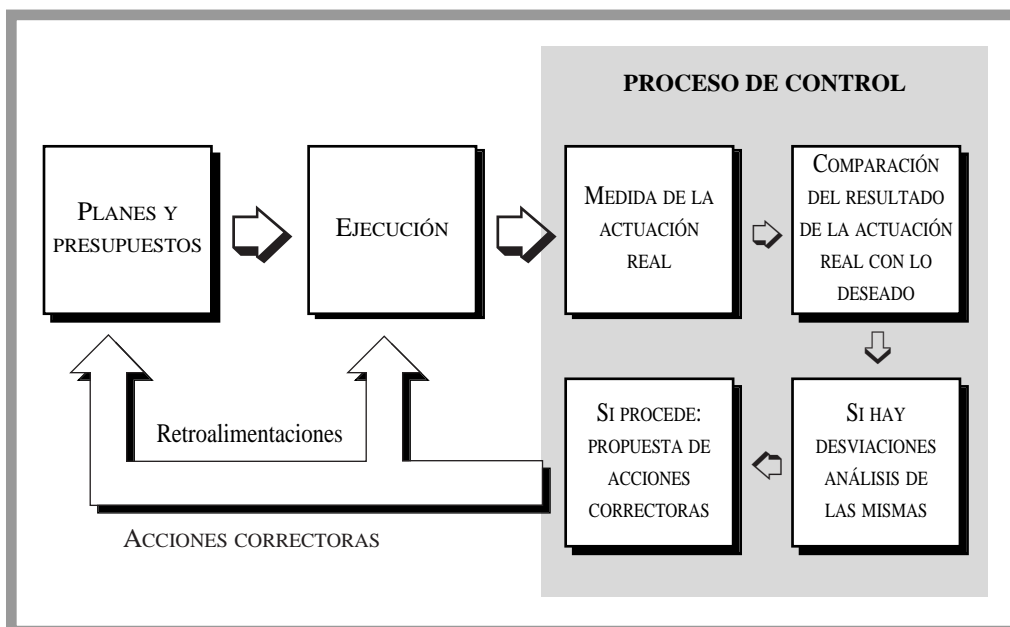


FIGURA 5. Proceso de control clásico (MENGUZZATO y RENAU, 1991).

(11) Aspecto este que analizaremos en el siguiente apartado.

Siguiendo el gráfico anterior podemos obtener las aportaciones que la Contabilidad de Gestión puede realizar dentro de dicho proceso de control.

En primer lugar, para medir la actuación real de la empresa se necesitan una serie de variables cuantificadas (tasa de rentabilidad, cifra de negocios, productividad, etc.), procedentes de los estados contables. De ello se ocupa la Contabilidad bajo el punto de vista tradicional, obteniendo la información interna necesaria. El tratamiento de la misma le corresponderá al propio sistema de información de la empresa mediante la utilización de la informática.

En segundo lugar, la comparación entre los resultados esperados y los resultados reales se realiza mediante el cálculo de *ratios* homogéneos, lo cual corresponde también a la Contabilidad. En este caso también podemos utilizar procesos informáticos para el tratamiento y manipulación de la información.

Finalmente, el análisis de las desviaciones, sus causas y consecuencias, corresponde a la Contabilidad de Gestión. Éste es el aspecto más importante dentro del proceso de control de la empresa. En este sentido, el «Control de Gestión» actúa como un control de eficiencia (comprobando que la ejecución de los planes concuerda con la planificación), *a posteriori* y orientado hacia los resultados financieros y a corto plazo (siendo un control cuantitativo y periódico). Para ello utiliza dos tipos de técnicas, técnicas de control presupuestario y técnicas de control no presupuestario (KOONTZ y O'DONNELL, 1985).

Las técnicas de control no presupuestario más destacadas son la observación personal, los informes sobre áreas concretas, la auditoría interna (operacional), el control de costes, el análisis del punto de equilibrio, punto muerto o umbral de rentabilidad y el análisis de *ratios* significativos (gráficos y tendencias).

Las técnicas de control presupuestario son el presupuesto de ingresos y gastos, el presupuesto de espacio, tiempo, materiales y productos, el presupuesto de desembolsos de capital (a largo plazo) y el presupuesto de efectivo.

El control de gestión permanece estable en el tiempo, pone el énfasis en los aspectos financieros y a corto plazo y es *a posteriori*, por lo que presenta limitaciones importantes en el marco de la Dirección Estratégica. Ante esta situación, surge un nuevo planteamiento del control, el «Control Integrado de Gestión» (BLANCO ILLESCAS, 1971 y 1985). Con este nuevo concepto, el control se amplía al largo plazo, implica a la alta dirección, se desarrolla dentro del ámbito de la planificación estratégica y afecta a la eficiencia y a la eficacia.

En definitiva, se trata de un enfoque integrado que busca soluciones globales apoyándose en técnicas tales como el establecimiento de áreas críticas, el balance periódico de puntos fuertes y débiles de la gestión, análisis comparativos interempresas y el estudio del cuadro de mando (información para cada responsable de la empresa).

Sin embargo, este planteamiento queda limitado al ámbito de la planificación estratégica, por lo que surge un nuevo enfoque del control, el «Control Estratégico». Éste está constituido por tres subsistemas (MENGUZZATO y RENAU, 1991):

1. El control de vigilancia, el cual se ocupa del análisis del entorno (es un control *a priori*).
2. El control de premisas, que verifica la validez actual de las premisas sobre las que descansa la estrategia formulada (es un control *a priori*).
3. El control de implementación (es un control *a posteriori*).

El Control Estratégico actúa también como guía del comportamiento de los miembros de la empresa, definiendo la cultura de la empresa.

En la actualidad, el proceso de la Dirección Estratégica exige la aplicación de un sistema de control global para la empresa orientado hacia el mantenimiento de:

- Las hipótesis que sustentan la estrategia formulada.
- La coherencia de los planes anuales con los de la empresa.
- La coordinación e integración entre las decisiones y los planes funcionales.
- El enlace entre el control estratégico y el control de ejecución, y
- El buen desarrollo de las tareas cotidianas conforme a reglas establecidas.

La Contabilidad de Gestión representa pues un instrumento eficaz dentro de ese proceso de ampliación de la función del control hacia un enfoque global, integrándose dentro del marco de la Dirección Estratégica.

IV. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN EN LA EMPRESA Y LA IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD

El papel desempeñado por la información en la empresa es cada vez más importante, especialmente en lo que concierne al proceso de toma de decisiones. Teniendo en cuenta la turbulencia del entorno (12), cada vez resulta más arriesgado tomar decisiones y ejercer acciones concretas; la obtención de información puede ayudar a reducir dicha incertidumbre (PORTER y MILLAR, 1986), aunque no la elimina totalmente.

(12) Según las características que analizábamos en el primer punto.

El proceso de toma de decisiones en la empresa no se corresponde con el enfoque del «decisor racional» (13), sino más bien con el del «comportamiento satisfactor» (14). Ahora bien, el proceso de información puede servir para aproximarnos lo máximo posible al enfoque del decisor racional o, cuanto menos, a mejorar las perspectivas del comportamiento satisfactor.

Por consiguiente, podemos decir que la información nos va a permitir reducir la incertidumbre, mejorar el proceso de decisiones o modificar las consecuencias de una decisión ya tomada.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la información es un recurso escaso para la empresa y además, supone un coste determinado. Dicho coste vendrá dado por la cantidad necesaria de información, su contenido, su accesibilidad, la velocidad de obtención de la misma y las vías y condiciones de acceso a ella. Este coste puede llegar a cuantificarse, de manera que se pueda comparar con el valor obtenido de la información o el «valor esperado de la información perfecta». El problema reside en que dicho valor de la información es subjetivo, pues depende de las probabilidades o pesos que asignemos a cada una de las alternativas posibles en relación con los estados de la naturaleza que se puedan dar (15).

En dicho cálculo, que va a servir para determinar si la información obtenida es rentable o no, hay que tener en cuenta que mucha de la información conseguida puede no ser apta y, por tanto, no la utilizaremos (ruidos), incurriendo en costes innecesarios. Por tanto, hay que conseguir aquella información que sea relevante para la empresa.

En función de lo expuesto hasta el momento podemos decir que la información es un factor estratégico para la empresa, de manera que puede favorecer la obtención de una ventaja competitiva para la misma. En este sentido, la información interviene activamente en el proceso de la Dirección Estratégica en sus dos etapas, contribuyendo a que esta última (la Dirección Estratégica) actúe de forma interactiva, dinámica y evolutiva, tal y como proponen MENGUZZATO y RENAU (1991). Al respecto podemos decir que:

1. La información modifica los costes de las actividades de la cadena de valor de la empresa, mediante la reducción del tiempo en la obtención de la misma, la mejora de la calidad de los datos obtenidos y el aumento de la cantidad conseguida. En el sector bancario, la introducción de cajeros automáticos y tarjetas de plástico facilitan la información solicitada por el cliente en menor tiempo, con mayor comodidad, a cualquier hora del día, sin ningún coste añadido; y a la entidad le supone un abaratamiento del coste salarial (no se necesitan cajeros personales) y una ganancia de tiempo, pudiendo dedicar el mismo a actividades más creativas.

(13) Entendido éste como el proceso por el cual se conocen todas las alternativas posibles, se pueden obtener todas las consecuencias derivadas de cada una de dichas alternativas y, por tanto, se puede seleccionar la opción que maximiza los resultados esperados de la empresa.

(14) Es decir, podremos elegir aquella alternativa, entre las conocidas, que puede resultar adecuada para la empresa.

(15) Existen distintos criterios matemáticos que se pueden utilizar para determinar dicho valor. Véase al respecto a MENGUZZATO (1986).

2. La información altera las fuerzas competitivas del entorno específico en el que se mueve la empresa (16) del siguiente modo:

- Una mayor información permite un mayor conocimiento entre los competidores, aumentando la «rivalidad del sector» o trasladando dicha rivalidad a aspectos más complejos (por ejemplo, en el sector bancario, el acceso del conjunto de entidades a los depósitos bancarios a unos tipos de interés similares, obliga a competir en temas de asesoramiento bursátil, de patrimonios, etc.). Ahora bien, esta repercusión se puede convertir en un mayor grado de cooperación entre las empresas competidoras (cooperación horizontal), reduciendo en este caso, el grado de rivalidad del sector (compartir cajeros automáticos y tarjetas).
- El aumento de la información favorece también las innovaciones de los productos y procesos, alterando el grado de «amenaza de posibles productos sustitutivos» de los actuales.
- En cuanto al aumento del número de competidores en el sector en relación con el aumento o disminución de las barreras de entrada, la información puede actuar en un doble sentido. Por una parte, la obtención de información relevante es más costosa, aumentando las barreras de entrada al sector. Por otra, la generalización de esa información puede facilitar el acceso de nuevas empresas al mercado.
- Finalmente, las relaciones entre las empresas y sus proveedores y clientes, y el proceso de negociación entre ellos, quedan alteradas con la información de múltiples maneras. Por ejemplo, las necesidades informáticas de las empresas aumenta el poder negociador de sus proveedores informáticos.

Con esto demostramos que el sistema de información de la empresa actúa como soporte de la Dirección Estratégica. Pero veamos cuáles son los tipos de necesidades de información en base al proceso de la Dirección Estratégica.

En primer lugar, y dentro de la etapa del Diagnóstico Estratégico, la empresa necesita llevar a cabo un análisis del entorno con el propósito de identificar un conjunto de oportunidades y amenazas para la misma. Para ello, necesitamos información sobre los factores estratégicos del entorno y sobre la previsible evolución de los mismos (creación de escenarios futuros en base a las técnicas de proyección y prospectiva). Asimismo, el análisis interno ha de facilitarnos la relación de fortalezas y debilidades de la empresa para cada una de las áreas funcionales que la constituyen. Para ello necesitamos información sobre el *marketing* (precios, productos, promoción y distribución), finanzas (estructura financiera y económica de la empresa), producción (costes, sistemas de producción, calidad, etc.), Recursos Humanos (captación, capacitación y motivación del personal), I+D (innovaciones, patentes, etc.) y *management* (planificación, organización y control).

(16) Siguiendo la metodología utilizada por PORTER (1982).

Dentro de la etapa de Implementación Estratégica necesitamos información sobre qué hay que hacer, cómo hacerlo, de qué forma agrupar a los miembros de la organización, quién asume las responsabilidades, cuándo hay que realizar las cosas, en qué cantidad, etc. En este sentido, el sistema de información interviene en la implantación y consolidación de la estructura organizativa de la empresa (MENGUZZATO y RENAU, 1988).

Por último, dentro del control estratégico, la información ha de facilitar el sistema de vigilancia del entorno y la comparación entre los resultados esperados y los resultados reales (estado de ejecución de los planes).

Todo este proceso se puede sistematizar mediante las siguientes funciones desempeñadas por la Contabilidad de Gestión (BROTÓ RUBIO, 1992):

1. Efectuar la planificación de las funciones de la gestión mediante:

- La identificación de tareas.
- La planificación y medición de los flujos de recursos.

2. Delimitar las áreas de la organización:

- Identificación de las relaciones existentes entre la estructura de la organización y sus tareas.
- Instalación y mantenimiento del sistema de información.
- Evaluación de los recursos existentes, descubriendo la actuación excepcional e identificando los factores causantes de tales excepciones.

3. Garantizar la función del control de gestión:

- Determinación de las áreas de actuación que son significativas en términos de tareas globales.
- Establecimiento de normas que motiven una actuación deseable del individuo a través de una comunicación realista de la información relativa a sus tareas.
- Evaluación de la ejecución de las tareas que indiquen el grado de cumplimiento dentro de las áreas de actuación y responsabilidad establecidas.

4. Establecer los sistemas operativos de gestión, por función, producto, proyecto u otra segmentación de las operaciones:

- Medición de los costes relevantes de los *inputs* y de los ingresos así como medidas estadísticas de los *outputs*.
- Comunicación de los datos apropiados, de carácter esencialmente económico, al personal interesado sobre bases de oportunidad.

Teniendo en cuenta el conjunto de necesidades de información en la Dirección Estratégica hemos de desarrollar un sistema de información adecuado que se apoye, por un lado en los sistemas informáticos y en las nuevas tecnologías de la información (sistemas de gestión de base, sistemas expertos, etc.) y por otro en la Contabilidad de Gestión.

En este sentido, la Contabilidad de Gestión actúa, junto con el sistema de información, como soporte de la estrategia de la empresa, facilitando la información necesaria para su desarrollo.

Un aspecto importante de la Contabilidad en relación con el sistema de información en la empresa es el de las fuentes de información a partir de las cuales se puede obtener la información relevante para la elección de la estrategia y su posterior seguimiento. Dichas fuentes de información son de dos tipos:

1. Información externa: procedente de las publicaciones (generales, estudios especializados, informes, *dossiers*, anuarios, boletines, revistas especializadas, etc.) y de organismos privados (Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Asociaciones empresariales) y públicos (Ministerios, Consejerías, Delegaciones, Ayuntamientos, etc.). Lo importante en este tipo de fuentes es elegir la información relevante (separándola del ruido) y procesarla adecuadamente.
2. Información interna: procedente de las estadísticas elaboradas por la propia empresa, por los estados contables (balance, cuenta de resultados y estado de origen y aplicación de fondos) y por la opinión de los miembros de la organización.

La Contabilidad tradicional (especialmente la Contabilidad Financiera), se ha centrado en la obtención de información a partir de las fuentes internas y, principalmente, de los estados contables.

En el momento en que consideramos la Contabilidad desde un punto de vista global, como contabilidad de gestión, y mediante un enfoque estratégico, las fuentes a utilizar se amplían. Dentro de las fuentes internas, la Contabilidad amplía su campo de acción a los aspectos cualitativos, relacionados con las opiniones y expectativas del conjunto de miembros de la empresa.

La elaboración de cuestionarios y de test puede facilitar la labor de recolección de datos. Pero esto no es suficiente, la creación de Grupos Autónomos de trabajo, de Comités de Equipo, de Círculos de Calidad, puede ampliar de una forma destacada la obtención de información más relevante y completa.

Pero además, la Contabilidad de Gestión ha de obtener información del entorno, facilitando la labor de formulación de la estrategia. En este caso se pueden utilizar las conexiones a bases de datos nacionales e internacionales, las redes informáticas, etc.

En definitiva, podemos decir que una interconexión constante entre el sistema de información y la Contabilidad puede facilitar el proceso de la Dirección Estratégica, reduciendo el tiempo utilizado y garantizando el éxito de la misma, al eliminar parte de la incertidumbre existente en el proceso de toma de decisiones.

V. LA CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA

Hasta ahora hemos analizado la Contabilidad en la empresa como un elemento imprescindible dentro de los sistemas de control e información y como un elemento más dentro del conjunto de subsistemas que componen la empresa, aspectos estos integrados dentro de lo que se conoce por el soporte de la estrategia empresarial.

No obstante, durante la década de los años ochenta y sobre todo, en los momentos actuales, los estudiosos del área de Contabilidad y Economía Financiera se han dedicado a analizar un nuevo término, el *Management Accounting* o «Contabilidad de Dirección Estratégica» (ÁLVAREZ LÓPEZ y BLANCO IBARRA, 1990, 1992 y 1993a y b), en el que la Contabilidad se convierte en el elemento principal de la Dirección Estratégica, o mejor dicho, en el que la Dirección Estratégica pasa a ser una herramienta dentro del desarrollo de la Contabilidad en la empresa.

La «Contabilidad de Dirección Estratégica es el instrumento adecuado para procesar, interpretar y comunicar a la alta dirección la información estratégica relevante y oportuna que sirva de apoyo al mencionado proceso de mejora continua» (ÁLVAREZ LÓPEZ y BLANCO IBARRA, 1993a).

El concepto surge oficialmente en el año 1982 cuando el Consejo del *Chartered Institute of Management Accountants* establece que la Contabilidad de Dirección Estratégica «tiene por objeto la provisión y análisis de la información obtenida relativa a la estrategia empresarial, en particular, los datos referentes a niveles y tendencias de costes, precios y cantidades, cuota de mercado, *cash-flow* y obtención de los recursos necesarios de la firma, en relación con sus principales competidores». No obstante, su presentación como tal se realizó por primera vez un año antes, en 1981, en el Simposio sobre Contabilidad celebrado en Oxford en enero de ese año.

La relación entre ésta y la Contabilidad de Gestión y Financiera aparece reflejada en la **Figura 6**.

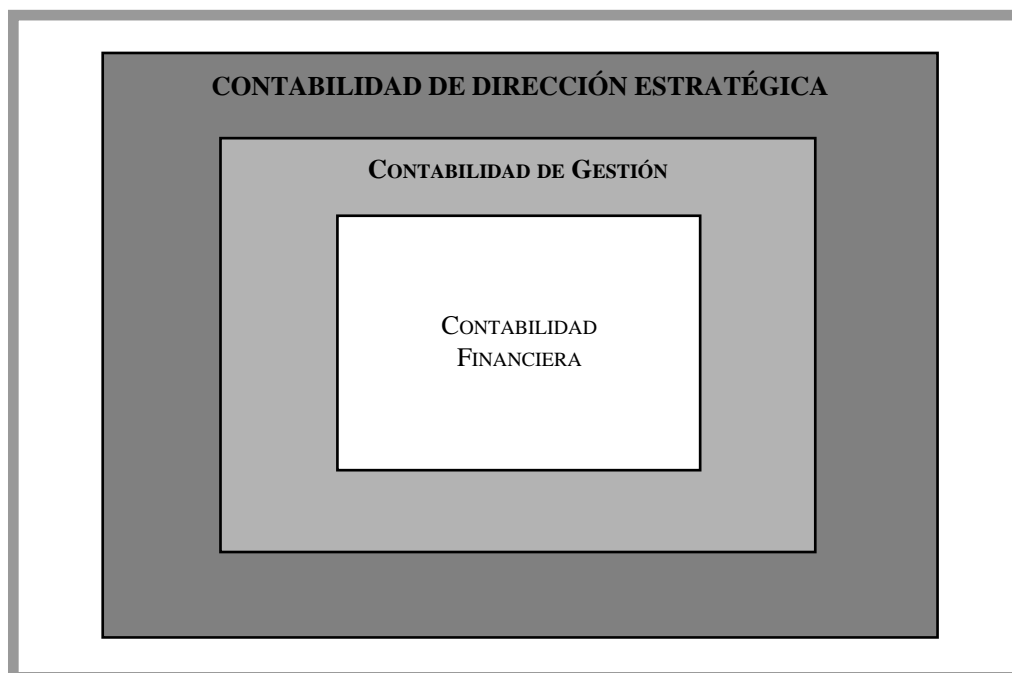


FIGURA 6. *Relación Contabilidad de Dirección Estratégica y Contabilidad de Gestión.*

En este sentido, la Contabilidad de Dirección Estratégica se nutre de la información que generan tanto la Contabilidad Financiera como la Contabilidad de Gestión.

Con la aparición de este concepto, la Contabilidad como área de conocimiento en la Economía de la Empresa sufre una transformación importante, configurándose bajo un nuevo punto de vista. Se incorpora el enfoque estratégico en la Contabilidad, ampliando su concepto hasta alcanzar a la globalidad de la empresa. Según AL PIPKIN (1989), se trata de conseguir que la Contabilidad evolucione hacia la *Strategic Business Accounting* en base a tres elementos destacados:

1. Unos objetivos a largo plazo correctamente definidos y claramente comunicados a todos los responsables de la empresa desde los escalones inferiores hasta la alta dirección. Se trata del diseño del sistema de objetivos de la empresa en sus tres niveles, misión u objetivo supremo, objetivos generales y objetivos funcionales u operativos, a través de un adecuado sistema de comunicación para involucrar al conjunto de miembros de la organización en la consecución de los mismos.

2. Existencia de un *staff* competente con una adecuada estructura organizativa y correctamente capacitado en *Strategic Management Accounting*. Se trata de implementar la estrategia mediante el diseño de la estructura organizativa más apropiada para la empresa.
3. Creación de un moderno y sofisticado equipo informático que permita apoyar racionalmente el sistema de adopción de decisiones. Así, se diseña el soporte de la estrategia, a través del sistema de control y de información.

De todo ello se desprende que la Contabilidad de Dirección Estratégica se desarrolla en torno a las dos etapas del proceso de la Dirección Estratégica, la formulación y la implementación.

ÁLVAREZ LÓPEZ (1993) define los tres procesos básicos de la Contabilidad de Dirección Estratégica en base al diagnóstico de la empresa, la planificación estratégica y táctica y el control de la empresa.

Así, la Contabilidad de Dirección Estratégica obtiene información sobre:

1. El ámbito interno (determinación de las fortalezas y debilidades de la empresa), a través de información financiera y no financiera.
2. El ámbito externo (determinación de las oportunidades y amenazas del entorno), obteniendo informes sobre el entorno general (nacional e internacional) y sobre el entorno específico o sector en el que se mueve la empresa (clientes, competidores y proveedores).

La Contabilidad de Dirección Estratégica integra estos dos análisis (configurando un Diagnóstico Estratégico de la empresa, según la metodología de la Dirección Estratégica) con el propósito de actuar como apoyo al proceso de toma de decisiones de la empresa y de la actualización de la estrategia seleccionada.

Dentro de esta nueva concepción de la Contabilidad, cobra un papel relevante el contable. Ya no se trata de un especialista, ubicado en el Departamento Financiero y de Contabilidad de la empresa, y al que todos «temen» por el control policíaco que ejerce. El nuevo auditor precisa de una formación generalista (conocedor de los nuevos métodos de gestión empresarial), adquiere una visión global de la empresa, actúa como nexo de unión entre los diferentes departamentos o áreas funcionales de la empresa y acumula todos los conocimientos y la información necesarios para llevar a buen término el proceso de toma de decisiones, en especial, las decisiones estratégicas.

Su función dentro de la empresa es triple (ÁLVAREZ y BLANCO, 1990):

1. Procesar, interpretar y comunicar a la alta dirección la información relevante y oportuna para apoyar la adopción de decisiones estratégicas y estructurales.
2. Liderar, coordinar y formalizar, en su caso, el proceso total y coherente de planificación y control que, de forma pluridisciplinar, se lleva a cabo en la empresa.
3. Asesorar a la alta dirección en el proceso de adopción de decisiones.

Finalmente, la implantación de la Contabilidad de Dirección Estratégica está teniendo importantes obstáculos (ÁLVAREZ y BLANCO, 1992):

1. Al tratarse de una Contabilidad estereotipada.
2. Falta de convencimiento de los contables en actualizarse y en aceptar el cambio de rol.
3. Falta de credibilidad de los contables al ofrecer muchas veces una información inoportuna e inútil para la estrategia.

A éstos podríamos añadir tres obstáculos más, como:

4. Desconocimiento de la existencia de la Contabilidad de Dirección Estratégica y de su contenido.
5. Escasa capacitación de los contables para llevar a cabo su implantación y buena utilización de la misma.
6. Temor de la alta dirección ante una posible pérdida de poder, cediendo parte de sus funciones a los contables.

En definitiva, este nuevo enfoque contable amplía las posibilidades de desarrollo de la información y el control en la empresa, favoreciendo el proceso de la Dirección Estratégica al facilitar la elección y formulación de la estrategia empresarial y la implementación de la misma.

VI. CONCLUSIONES FINALES

A lo largo del presente estudio hemos intentado establecer una relación directa y constante entre la Contabilidad de Gestión, entendida ésta según su acepción moderna, y los elementos principales que actúan en el diseño del soporte de la estrategia empresarial dentro del marco de la Dirección Estratégica (sistemas de planificación y control y sistema de información).

Así, podemos afirmar la existencia de un nexo o unión entre la Contabilidad y los sistemas de Planificación-Control de la empresa; nexo que se produce desde dos aspectos diferentes. Por un lado, mediante el proceso de información externa a través de la Contabilidad Financiera, proporcionando a la empresa una imagen determinada hacia los agentes externos. Por otro, mediante el enfoque global introducido por la Contabilidad de Gestión, la cual nos permite obtener información tanto de la situación interna de la empresa como del entorno en el que se encuentra situada. De esta forma, además de las fuentes tradicionales de obtención de información (estados contables de la empresa), conseguimos información del análisis del entorno (general y específico) y de la propia opinión y expectativas de los empleados de la empresa (mediante la realización de test, entrevistas, colocación de buzones de sugerencias, etc.).

Además, todo ello lo podemos ubicar dentro del sistema de información y comunicación de la empresa, creando un flujo ininterrumpido en el tiempo que facilita la puesta en funcionamiento de la estrategia empresarial y garantiza su éxito, dado que a través de todo este sistema interrelacionado (Planificación-Control-Contabilidad de Gestión-Información) podemos obtener ventajas competitivas destacadas y, sobre todo, sostenibles a largo plazo.

Mediante el trabajo realizado podemos concluir también que la Contabilidad de Gestión actúa como un elemento principal dentro del proceso de la Dirección Estratégica, tanto en la formulación de la estrategia como en la implementación de la misma.

Dentro de la etapa de formulación estratégica, la Contabilidad de Gestión apoya tanto al análisis interno como al análisis del entorno. Dentro del análisis de la situación interna de la empresa, la Contabilidad facilita la información procedente de los estudios económico-financieros, fundamentalmente. Respecto al análisis del entorno, la Contabilidad nos permite obtener la información necesaria para la creación de escenarios futuros mediante la prospectiva y otras técnicas estadísticas (el método de los impactos cruzados, el método de los escenarios). Finalmente, representa un apoyo en el proceso de toma de decisiones de la empresa, tanto de las decisiones estratégicas como las tácticas y operativas.

En la implementación estratégica, la Contabilidad interviene activamente en el proceso de planificación y control, formando parte del mismo y proporcionando datos relevantes para el sistema de información de la empresa. Esta relación la podemos ver gráficamente a través de la **Figura 7**.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN	DIRECCIÓN ESTRATÉGICA
Estudio Económico-Financiero	Análisis interno
Información de los factores del entorno	Escenarios futuros
Presupuestación	Planificación
Control interno	Control estratégico
Obtención y tratamiento de la información	Sistema de información

Fuente: Elaboración propia.

FIGURA 7. *Relación entre la Dirección Estratégica y la Contabilidad de Gestión.*

Por último, queremos destacar la importancia adquirida durante estos últimos años por la «Contabilidad de Dirección Estratégica». Se trata de un concepto nuevo procedente de la Contabilidad de Gestión que utiliza las etapas o el proceso de la Dirección Estratégica para su desarrollo, ampliando su ámbito de actuación a la globalidad de la empresa.

Desde el campo de la Organización de Empresas hemos establecido una relación entre dicho concepto y el propio de la Dirección Estratégica, obteniendo como resultado el esquema de la **Figura 8**.

CONTABILIDAD DIRECCIÓN ESTRATÉGICA	DIRECCIÓN ESTRATÉGICA
Diseño de objetivos a L/P	Formulación estratégica
<i>Staff</i> competente	Organización
Equipo informático	Planificación-Control

Fuente: Elaboración propia.

FIGURA 8. *Relación entre la Dirección Estratégica y la Contabilidad de Dirección Estratégica.*

En definitiva, la Contabilidad Estratégica nos aporta una nueva forma de entender el proceso de la Contabilidad dentro de la empresa, basado en un enfoque a más largo plazo (coincidente con el de la Dirección Estratégica) y en un estudio global de la empresa, donde el apoyo a la alta dirección para favorecer el proceso de toma de decisiones es crucial.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. (1983): *Planificación de la empresa y control integrado de gestión*, Ed. Donostiarra, San Sebastián.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. (1993): *Introducción a la Contabilidad de Gestión: cálculo de costes*, McGraw-Hill, Madrid.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F. (1990): «La Contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la Contabilidad de Dirección Estratégica», *Técnica Contable*, págs. 305-318, julio.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F. (1992): «La Contabilidad de Dirección Estratégica en la toma de decisiones empresariales», *Técnica Contable*, págs. 349-372, junio.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F. (1993a): «La Contabilidad de Dirección Estratégica como apoyo a la excelencia empresarial», *Partida Doble*, núm. 39, noviembre.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F. (1993b): «Enfoque sistémico de la Contabilidad de Dirección Estratégica», *Técnica Contable*, págs. 469-494, julio.
- AMAT SALAS, J. (1992): «La Contabilidad de gestión en la empresa española», *I Jornadas de Contabilidad de gestión*, abril, Valencia.
- ANDREWS (1984): *El concepto de estrategia de la empresa*, Orbis, Barcelona.
- ANSOFF, H.I. (1985a): *La dirección y su actitud ante el entorno*, Deusto, Bilbao.
- ANSOFF, H.I. (1985b): *La estrategia de la empresa*, Orbis, Barcelona.
- ANSOFF, H.I. (1989): *Stratégie du developpement de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation, París.
- ANTHONY, R. N. (1987a): *Sistemas de planeamiento y control*, Orbis, Barcelona.
- ANTHONY, R. N. (1987b): *Contabilidad para la dirección*, Orbis, Barcelona.
- BESSEYRE DES HORTS (1989): *Gestión estratégica de los recursos humanos*, Deusto, Bilbao.

- BLANCO ILLESCAS, F. (1971): *El control integrado de gestión*, APD.
- BROTO RUBIO, J. (1992): *Fundamentos de Contabilidad y gestión*, Universidad de Zaragoza, Zaragoza.
- BUENO, E. (1986): «Enseñanza y profesiones de la Administración de Empresas en España», *Esic-Market*, abril-junio núm. 52 págs. 11-41.
- BUENO, E. (1987): *La dirección estratégica de la empresa. Técnicas y casos*, Pirámide, Madrid.
- BUENO, E. y MORCILLO, P. (1990): *La dirección eficiente*, Pirámide, Madrid.
- CARMONA MORENO, S. (1993): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- DAVIS, G.B. y OLSON, M.H. (1987): *Sistemas de información gerencial*, McGraw-Hill.
- GALBRAITH, J.K. (1980): *El nuevo Estado industrial*, Orbis, Barcelona.
- GLUECK, W.P. (1984): *Strategic Management policy*, McGraw-Hill, New York.
- GRIMA, J.D. y TENA, J. (1984): *Análisis y formulación de la estrategia empresarial*, Hispano-Europea, Barcelona.
- JARILLO, J.C. (1990): *Dirección Estratégica*, McGraw-Hill, Madrid.
- KAST, F.E. y ROSENZWEIG, J.E. (1987): *Administración en las organizaciones*, McGraw-Hill, México.
- KING y CLELLAND (1983): *Strategic Planning and Management*, Handbook, Edit. Van Nostrand Reinglood, Co.
- KOONTZ, H. y O'DONNELL, C. (1985): *Administración*, McGraw-Hill, México.
- LE MOIGNE, J.L. (1973): *Les Systèmes d'information dans les organisations*, PUF, París.
- MALLO, C. (1988): *Contabilidad de costes y de gestión*, Pirámide, Madrid.
- MÉLÈSE, J. (1968): *La gestión par les systèmes*, Hommes et Techniques, París.
- MENGUZZATO, M. (1986): *Las decisiones en la empresa*, Quadern de Treball, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Valencia, Valencia.
- MENGUZZATO, M. (1989): «La estrategia empresarial: unas puntualizaciones», en *La Dirección Estratégica en el marco de la economía actual*, Obra colectiva Universidad de Alicante y CAM, Alicante.

- MENGUZZATO, M. y RENAU, J.J. (1988): «Implicaciones organizativas de la Dirección Estratégica», *Alta Dirección*, núm. 139.
- MENGUZZATO, M. y RENAU, J.J. (1991): *La Dirección Estratégica de la Empresa*, Ariel, Barcelona.
- MINTZBERG (1987): *La estructuración de las organizaciones*, Ariel, Barcelona.
- PEREIRA, F., BALLARIN, E. y otros (1987): *Contabilidad para dirección*, Orbis, Barcelona.
- PORTER, M.E. (1982): *Estrategias competitivas*, Continental, México.
- PORTER, M.E. y MILLAR, V.E. (1986): «Cómo obtener ventajas competitivas por medio de la información», *Harvard Deusto Business Review*, primer trimestre.
- RENAU, J.J. (1985): *Administración de empresas. Una visión actual*, Pirámide, Madrid.
- SUTTON (1988): *Economía y estrategia de empresa*, Limusa, México.
- WARD, K. (1992): *Strategic Management Accounting*, Chartered Institute of Management Accountants, London.