

# CONTABILIDAD ESTRATÉGICA ¿UNA ESTRATEGIA DE LA CONTABILIDAD O UNA CONTABILIDAD DE LA ESTRATEGIA?

**Maria Isabel Blanco Dopico**

*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Santiago de Compostela*

## ABSTRACT

La presente comunicación trata de responder a dos cuestiones diferentes.

¿Qué papel juega la contabilidad de gestión en el diseño e implantación de la estrategia?

– ¿Cómo adaptar la configuración de la contabilidad de gestión a las necesidades informativas de la actual realidad empresarial?

Nuestra idea es que ambas preguntas tienen una respuesta única: la estructuración de una contabilidad de gestión con enfoque estratégico, cuya configuración permitirá:

- a) Facilitar información para desarrollar planes que conduzcan a una ventaja competitiva. Se trata, por lo tanto, de ofrecer al decisor una doble perspectiva, operativa y estratégica, que dé lugar a un mejor aprovechamiento del potencial de la empresa para proporcionar valor y que repercuta en la actuación de la misma dentro de su entorno competitivo.
- b) Adaptar la contabilidad de gestión mediante el diseño e implantación de los sistemas contables bajo una óptica estratégica, recogiendo y analizando datos relativos a niveles y tendencias de costes, precios y cantidades, cuotas de mercado, cash-flow y obtención de recursos para la empresa. Con ello, la información proporcionada permitirá una respuesta efectiva por parte de la empresa, haciendo frente al reto que la actual configuración de la realidad industrial ha supuesto para la contabilidad de gestión.

La consideración de nuevos problemas de decisión y de gestión exige una visión global de la empresa en un marco general de análisis (caracterizado por el incremento de la competencia, la fragmentación del mercado, la proliferación de tecnologías relevantes...), por cuanto los resultados esperados por la empresa dependen no sólo de su actuación, sino también de las circunstancias sociales y económicas

que presentan en el desarrollo de la gestión. En este contexto, la renovación de la información proveída por la contabilidad resulta indispensable para adaptar la gestión de la empresa a su entorno económico, financiero y social, lo que exige análisis complementarios sobre perspectivas de evolución de los costes, cantidades y márgenes, teniendo en cuenta las posibles interferencias de la concurrencia, los cambios tecnológicos, los materiales o los métodos y, con ello, una ampliación de las necesidades informativas que abarcarán la evolución socio-laboral, tecnológica y económica en general y el comportamiento del sector y el mercado, en particular.

En base a la toma de decisiones y dado el importante papel de los objetivos seleccionados, elementos esenciales a tener en consideración será el entorno y la organización de los recursos, por cuanto la cantidad y calidad de los bienes a producir es función de las necesidades a satisfacer, de ahí que la respuesta a la misma exija un conocimiento preciso del universo exterior a la empresa. La situación de la empresa en su entorno y el estudio del sistema empresa-mercado-competencia son, entre otros, objeto de un enfoque estratégico que combina el juego de varios factores para adaptar la realidad y la existencia de la empresa en la sociedad actual a las exigencias derivadas de la complejidad de las situaciones reales y permite reflejar una serie de factores relevantes para el diagnóstico de la empresa (calidad de los productos, su novedad, la posición de los mismos en relación con la competencia, el nivel de investigación de la empresa y de su red comercial, los proyectos de la competencia, su dimensión social...).

## **I. ELEMENTOS IMPORTANTES DE LA ESTRATEGIA DE ADECUACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: UTILIDAD, ENTORNO, ESTRUCTURA**

La contabilidad de gestión tiene por objetivo planear y registrar costes para el control y análisis del rendimiento de la organización, centrando su atención en problemas potenciales y proporcionando información para la toma de decisiones. Por todo ello, la viabilidad de un sistema específico de costes y su utilidad para la gerencia depende de su respuesta a las principales responsabilidades del gerente (el mercado y la organización del trabajo); así, serán relevantes los flujos de información relativos al marco de producción, el tipo de producto, la estrategia conjunta o las características del mercado (condiciones del mismo y necesidades de los consumidores, proporcionando estimaciones de precios y decisiones sobre combinación de productos).

Existe la idea generalizada, puesta de manifiesto a través de múltiples publicaciones, muchas de ellas surgidas como consecuencia de la obra de Johnson y Kaplan (1987), de la incapacidad de los sistemas de contabilidad de gestión para enfrentarse al nuevo entorno productivo y de gestión.

La superación de esta incapacidad, derivada en parte de la evolución de la estructura de la empresa hacia una mayor flexibilidad y menor jerarquización, exige una estrategia por parte de la contabilidad que la conduzca a nuevos sistemas de contabilidad de gestión adaptados a esta nueva realidad (1).

En el actual contexto socio-económico es evidente el hecho de que la forma en que se desarrolla el entorno interno y externo de la firma determina sus necesidades de información (2) y, por lo tanto, repercute en la aparición de nuevas áreas de investigación en la contabilidad de gestión (tales como la búsqueda de la excelencia, las implicaciones tecnológicas, medidas de productividad, rendimiento, calidad, enfoques estratégicos...), que tratan de lograr una mayor utilidad de las informaciones suministradas al usuario.

Para Sandretto (1985) los usos primarios de la contabilidad de gestión son el control y el análisis y, aunque en la mayoría de los casos, es el primero, basado en el diseño organizativo de la empresa, el que marca la elección de un sistema de costes, en este proceso de opción pueden surgir conflictos entre ambos usos.

La estrategia de cambio de la contabilidad de gestión supondrá, por lo tanto, una serie de consideraciones con respecto a estas dos utilidades de la misma.

Por lo que se refiere al control (3), la posible elección tendrá lugar entre distintas formas de control según el diseño organizativo de la empresa y el entorno en que esté situada. Su complejidad oscilará entre dos extremos: un sistema detallado (caro, que interfiere en las operaciones y reduce la iniciativa o creatividad) o un sistema débil (que conduce a la ineficiencia, o el establecimiento de precios no racionales), y su elección dependerá de varios factores:

(1) La influencia de la estructura sobre la contabilidad de gestión es puesta de manifiesto por diferentes autores, tales como Otley (1980), al relacionar el tipo de presupuestación y el grado de rigidez de la estructura de la firma, Gordon y Narayanan (1984), que analizan la relación estructura organizativa, sistema de información de la empresa; Jones (1984), que, a través del reflejo de las metas, motivaciones y necesidades de los integrantes de la organización, analiza la influencia de la misma sobre el sistema de contabilidad de gestión, o Chendall y Morris (1988) que se centran en el impacto de la descentralización, la incertidumbre y la interdependencia organizacional.

(2) En este sentido, existe un consenso general sobre la influencia del entorno en la contabilidad de gestión, reflejada en trabajos como los de Khandwalla (1972), que trata de la necesidad de información más dinámica y precisa en caso de entornos hostiles; Baiman (1975), que analiza la importancia del conocimiento de la competencia para elegir los sistemas de información; Gordon y Miller (1976), relacionando el dinamismo del entorno con el incremento de la información no financiera, la frecuencia de los informes o la mayor utilización de la información previsional, o Ryan y Hobsom (1985) que establecen una interrelación entre la contabilidad de gestión y la forma en que se relaciona la empresa y su entorno.

(3) Que puede diferenciarse en dos tipos: el basado en el output (con medidas ex post de resultados tales como eficiencia, productividad, ROI... que no contiene información sobre las causas de las desviaciones) y el centrado en el comportamiento (que indica, ex ante, mediante normas, lo que debe hacerse).

- Mercado (el control de costes tiene una importancia estratégica en caso de productos diferenciados, de bajo margen).
- Estrategia competitiva (las empresas cuya estrategia competitiva se refiere a un liderazgo en volumen necesitan un mayor control que las de estrategia diferenciadora a través de productos innovadores).
- Situación en el ciclo de producción (al principio del ciclo de producción los márgenes son más altos y los productos tienen características más diferenciadoras; a medida que el producto madura y el proceso se estandariza, se reducen los márgenes y es más importante el control de los costes).
- Dimensión de la empresa (los sistemas metódicos, con informes productivos y operativos, indispensables en las grandes empresas, pueden ser muy difíciles de llevar a cabo en las pequeñas empresas).
- Tipo de responsabilidad del centro (de costes, de beneficios, de inversión).
- Nivel organizativo en el que se establecen las medidas estándar o la norma.
- Implicación personal en los procesos de planificación o presupuestación.
- La estructura de los costes (la correlación entre cada coste y el coste total de producción es un factor decisivo a la hora de determinar los costes a controlar).

En cuanto al análisis, cada vez es más necesaria la precisión de los costes, que puede depender de los siguientes factores (internos y externos):

- Volumen de ventas. Si las ventas son elevadas y la empresa dispone de pocos productos, los precios serán establecidos para maximizar la contribución marginal, pero si el volumen de ventas es bajo o la empresa tiene muchos productos pocas veces es justificado el esfuerzo para establecer el precio en detalle. En este sentido, serán importantes informaciones sobre el tipo de mercado en que opera la empresa o el estudio de los consumidores.
- Diferencias en el uso de los recursos por parte de los productos. Si la empresa utiliza los costes del producto (estimaciones del uso de los recursos por el mismo) para la estimación de precios es importante que aquellos expresen una relación razonable con el uso. Para ello es imprescindible el conocimiento y comprensión de la estructura del coste del producto y las tecnologías utilizadas.

- Posición de mercado. Las empresas de débil posición en el mercado pueden obtener ventajas competitivas al encontrar segmentos de mercado deprecia- dos y cambiar hacia líneas de producto más ventajosa. Debe realizarse, por ello, un análisis de las desviaciones de coste para posibles cambios de produc- tos.
- Importancia de los costes fijos. Si los costes fijos constituyen un porcentaje importante de los costes totales, los costes del producto son usualmente poco importantes para la fijación de precios, puesto que en este tipo de em- presas el volumen tiene un efecto dominante en la rentabilidad. Son factores económicos, tales como los cambios en la demanda, los que influyen en el pre- cio, más que la asignación de costes, de ahí el interés de conocer la demanda y su elasticidad.
- Ciclo de vida producto, impacto de las distintas alternativas elegidas en las di- ferentes fases, determinando para ello los distintos tipos de costes y definién- do su forma de asignación a los productos.

## 2. PERSPECTIVA ESTRATÉGICA Y TECNOLOGIA

La diferencia entre una perspectiva operativa y una perspectiva estratégica (Haas, 1987), viene derivada de que en la primera la preocupación se dirige hacia la mejora operativa (4), en tanto que en la segunda el interés se centra en la mejora es- tratégica (5).

La principal responsabilidad de un directivo de empresa sigue siendo dominar mercados y organizar el trabajo, por ello, el principal interés del mismo es un juego de estrategias: trazar el crecimiento, crear trabajos, revisar productos y motivar a la gente (6).

La estrategia define los objetivos a largo plazo de la empresa estableciendo pla- nes y medios y comprende las actividades de compra de inputs, producción y venta

(4) El tratamiento de los componentes operativos como parte integrante de un sistema es la única posibili- dad de que los fabricantes aprovechen todo su potencial para proporcionar valor añadido a los clientes mediante precios más bajos, mejor atención en el servicio o mejor calidad.

(5) Las decisiones estratégicas pretenden situar la empresa por delante de sus competidores mediante una diferencia positiva, a veces en contra de la lógica operativa y en la idea de que la eficacia operativa no basta para con- seguir una ventaja competitiva.

(6) La flexibilidad, que se transforma en un valor en alza. nuevas políticas, como el JIT, que permite una ma- yor productividad, la reducción de la complejidad de los procesos o la introducción de niveles decrecientes de in- tegración vertical, unidos a una mayor cooperación entre directivos, trabajadores y proveedores, suponen un cam- bio en la dirección tradicional y se convierten en ventajas competitivas.

del output. Se trata de la búsqueda deliberada de un plan de acción que desarrollará una ventaja competitiva.

Supone, por lo tanto, un proceso iterativo que empieza por el reconocimiento de la situación actual y trata de analizar las diferencias entre la empresa y sus competidores como base para obtener ventajas. Sus elementos básicos son:

- Comprensión de la conducta competitiva como un sistema en continua interrelación entre competidores, clientes, dinero y recursos.
- Predicción de movimientos estratégicos hacia el equilibrio competitivo.
- Recursos a confiar a nuevos usos aunque sus beneficios se retarden.
- Predicción del riesgo que justifique la utilización de recursos.
- Motivación para actuar.

El éxito depende de la cultura, percepciones, actitudes de los competidores y en su mutuo conocimiento (Henderson; 1989).

El estudio del proceso de innovación demuestra que los factores de ventajas competitivas difieren según las tecnologías, los sectores y las firmas en cuestión. Por ello, las relaciones entre tecnología y estrategia (complejas y distintas en función de la diversidad de empresas y de la tecnología), pueden ser analizadas desde el punto de vista del impacto estratégico de las tecnologías y desde el ángulo de capacidad de las mismas para asegurar una ventaja competitiva duradera. En cualquier caso, la integración de la dimensión tecnológica permite reformular la problemática de las elecciones a largo plazo de la empresa en nuevas direcciones, particularmente pertinentes en el marco actual de un nuevo paradigma técnico-económico.

Porter (1980) analiza la forma en que la innovación y el desarrollo cuestionan los factores a partir de los cuales son establecidas las dos estrategias genéricas: la dominación por los costes y la diferenciación, e indica que la estrategia tecnológica es un elemento de la estrategia del conjunto de la empresa.

La innovación, como proceso de búsqueda de nuevas opciones productivas y de nuevas formas de consumo, y el cambio tecnológico han jugado un importante papel en la reestructuración industrial. Para los empresarios, las nuevas tecnologías son consideradas generalmente como un instrumento esencial para lograr el crecimiento de la productividad y flexibilidad necesaria para sobrevivir en mercados cada vez más competitivos.

Todas las empresas comparten razones para innovar (cuestiones de productividad y calidad, reducción de costes de energía, materiales, inventario, mano de obra, un aumento del control de producción...) y, por ello, suelen proceder a un proceso de planificación de la innovación, que puede variar de empresa a empresa, pero que

incluye siempre tres estadios de toma de decisiones para tratar de influenciar el curso del cambio tecnológico:

- Tipos y escalas tecnológicas a incluir.
- Reorganización del sistema de trabajo (que incluye el rediseño del puesto de trabajo).
- Estrategias para alcanzar los nuevos requisitos de habilidad.

No obstante, aunque pueda considerarse que la tecnología desempeña un rol estratégico de primer plano (7), sin embargo, como indica Clark (1989) (8), aunque la tecnología es esencial para la subsistencia de la empresa no debe ser la única solución para la dirección, por cuanto es la potencial solución de todos los competidores, de ahí que una posición de ventaja exige una mejor estrategia y ejecución.

En una aproximación socioeconómica el análisis estratégico ha de integrar el concepto de eficiencia (pertinencia de objetivos con la situación global de la empresa (Hermel, 1985), lo que implica analizar las condiciones y organización del trabajo, la gestión de los tiempos, la comunicación-coordinación-concertación y la formación integrada (9).

### 3. INFORMACIÓN PARA DECISIONES ESTRATÉGICAS

Toda actividad de producción de valor tiene un componente físico (tareas necesarias para realizar la actividad) y otro de tratamiento de la información (proceso que supone la captura, tratamiento y transmisión de la información necesaria para realizar la actividad (10).

(7) Pudiendo diferenciar tres etapas de la estrategia tecnológica: diagnóstico tecnológico, elecciones tecnológicas, formulación de estrategias.

(8) Que establece los siguientes principios: 1. La tecnología no puede ser separada de la estrategia: es necesario conocer la tecnología y relacionarla con el mundo de los negocios, es decir, con la estrategia a seguir. 2. Debe realizarse un estudio global de la competencia técnica, que permita el reforzamiento del desarrollo tecnológico a través de la formación de alianzas y asociaciones estratégicas sobre la base de continuas transferencias de conocimientos. 3. El tiempo debe ser considerado como un elemento esencial para la mejora del propio conocimiento tecnológico de la organización de la compañía (la reducción del tiempo de creación de un producto suele asociarse a una mejora de la calidad del mismo y un menor coste de desarrollo y es a menudo primordial para la comercialización de una nueva tecnología). 4. Ha de existir una comprensión científica del proceso de producción. 5. Las operaciones deben integrarse alrededor del sistema de información.

(9) El potencial estratégico ha de tener en cuenta el esfuerzo humano, por cuanto la fuerza humana es una de las principales fuentes de ventajas competitivas de la empresa.

(10) Como indican Porter y Millar (1986), toda actividad de valor emplea y produce información de algún tipo.

Dado que el gestor ha de orientar sus esfuerzos hacia la búsqueda del valor y la competitividad, el contable ha de generar informaciones encaminadas a alcanzar la calidad, flexibilidad y coste, indicando las causas que restan valor a las actividades operativas, estableciendo una base para la toma de decisiones que transformen las acciones en competitivas y eliminen las inútiles, en el sentido de que no generan valor.

Desde esta óptica estratégica, un sistema contable adecuado a la misma debería permitir:

- Identificar necesidades de información (externas e internas), en base a la estrategia general de la firma, su estructura organizativa, su cultura dominante (11) y su entorno (12).
- Elaboración de metas a alcanzar, estableciendo objetivos a largo, medio y corto plazo y planes para alcanzarlos.
- Determinar los recursos materiales, técnicos, financieros y humanos necesarios.
- Controlar el grado de efectividad alcanzado en los distintos plazos temporales y revisar los puntos fuertes y débiles (13) en función del desarrollo de la acción.

Las características de la información a suministrar depende, no obstante, de la situación estratégica específica en que se encuentre la empresa. Así, los hechos y cifras (datos duros), que describen la situación actual y la predicción de resultados, son usados en situaciones defensivas, ante conflictos de interés, como evidencia y ante la incertidumbre. En cambio, en situaciones ofensivas, se suelen utilizar datos blandos (experiencia, habilidad, percepciones...), conjunto o imágenes de estados futuros, en los que existe un control conductual.

---

(11) Los sistemas de contabilidad de gestión están influenciados por la cultura, por cuanto ésta, como sistema conceptual combinado con la personalidad, orienta la acción. Por ello, el análisis económico debe ser completado con el estudio de la cultura organizativa, expresada por un conjunto de razonamientos y de comportamientos resultado del estilo de dirección (autocrático, participativo...), sus mecanismos de gestión, su estructura humana, el perfil de sus dirigentes, la evolución de la empresa...

(12) Los entornos cambiantes fuerzan a la empresa a reestructurar su visión de la realidad y sus formas de recoger la información.

(13) La determinación de los cuales supone distintas fases de estudio: entorno económico, medios disponibles, actividad y rentabilidad, proyección de resultados sobre actividades futuras... En cualquier caso, es evidente la importancia de la determinación de la localización y el control de los problemas de las operaciones.



En cualquier caso, una contabilidad de enfoque estratégico debe permitir el estudio y la búsqueda de ventajas competitivas (14), partiendo para ello del análisis de la cadena de valor de la empresa en sus distintas fases: desarrollo del producto, proceso de fabricación, venta y distribución (15), poniendo de manifiesto las relaciones existentes entre las estrategias comerciales, productivas (con el consiguiente análisis del desarrollo y la innovación tecnológica) y corporativas, que reflejan el posicionamiento estratégico de la empresa.

En esta línea, Dent (1990) establece la necesidad de un enfoque a largo plazo de la contabilidad de gestión y una integración de la estrategia en la contabilidad, en tanto que Hodwood (1990) considera que la contabilidad de gestión ha de suministrar información para el diseño estratégico y la implantación de estrategias en la empresa a través del suministro de datos cualitativos y objetivos (16) que permitan mejorar la visión de la empresa y Oliver (1991), Bromwich y Bhimani (1991) y Stalk, Evans y Shulhan (1992) indican que una contabilidad estratégica desarrollará la función de conexión entre los diferentes departamentos de la empresa ayudando a una interacción beneficiosa para los mismos.

Para ello, un análisis estratégico del coste supondrá las siguientes fases:

- Descripción de la empresa (actividad, dimensión, estilo de dirección, cultura organizativa, grado de diversificación, situación en el mercado...).
- Diagnóstico preliminar global.
- Identificación de elementos de coste (separando aquellos que añaden valor de los que no lo añaden).
- Diagnóstico de los portadores de coste.
- Desarrollo de ventajas competitivas o acciones dirigidas a la mejora de costes.

(14) Éstas, sean por coste, sean por diferenciación, son funciones de la cadena de valor de la empresa, concepto que divide la misma en actividades tecnológica y económicamente distintas a las que se denomina actividades de producción de valor. Para obtener una ventaja competitiva una empresa deberá realizar dichas actividades a un coste inferior o de una manera que se produzca la diferenciación y se obtenga un precio mayor (mayor valor). En esta línea, se indica la necesidad de utilización de los costes para ganar puestos frente a la competencia (Shank y Govidajaran, 1988) o el establecimiento de nuevos puntos de referencia para los objetivos de coste (estimaciones de precios de mercado competitivo, Sakurai, 1989) o nuevas formas de imputación de costes indirectos para promover la reducción de costes de personal (Pogue, 1980; Bhattacharya, 1987; Bromwich, 1990).

(15) La clasificación de costes en categorías cambia a lo largo de la vida del producto, al igual que la rentabilidad potencial, siendo el momento más importante, como compromiso de los costes, la fase de desarrollo. Por otro lado, el beneficio debe ser considerado como una función del valor para el cliente, más que una función de los costes generados, de ahí la importancia de vincular a los responsables de los sistemas de costes en el diseño del producto.

(16) Aunque la contabilidad de gestión debe incluir consideraciones motivacionales de forma que su diseño tenga en consideración las necesidades y deseos de sus usuarios, los sistemas contables no deben servir a los intereses de un grupo en detrimento de los demás.

#### **4. CONCLUSIONES: EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA EN EL ANÁLISIS Y LA IMPLANTACIÓN DE LA ESTRATEGIA DE LA EMPRESA**

La manifiesta vinculación entre información y decisión exige el análisis de los diferentes elementos configuradores de las decisiones estratégicas, cuya finalidad, la búsqueda de la excelencia empresarial, es un proceso continuo que supone la necesidad de alcanzar ventajas competitivas sostenidas en todos los procesos de gestión. Lo anterior implica que el uso de la contabilidad de gestión para la formación del coste y el precio del producto con la finalidad de toma de decisiones a corto plazo debe ser superada y exige la elaboración de un sistema de información adecuado a las demandas informativas puestas de manifiesto en el proceso de implantación y análisis de la estrategia, necesidades que están en relación con las notas características de las decisiones estratégicas: complejas y no rutinarias, a largo plazo, afectadas por el entorno interno y externo de la empresa (en particular, las oportunidades del sector o del ambiente, preferencias y cultura internas), relacionadas con los recursos disponibles...

Se trata, por otro lado, de obtener un sistema informativo que nos permita mantenernos alerta, detectar problemas y cambios a tiempo e incrementar las posibilidades de la empresa para enfrentarse con éxito a los mismos.

El incremento de la competitividad ha potenciado la figura del cliente, provocando la necesidad de lograr su mayor satisfacción y poniendo de relieve la importancia de elementos tales como la calidad o la flexibilidad como objetivos estratégicos. Esta nueva estrategia productiva supone cambios en la gestión que implican el desarrollo de nuevos sistemas informativos que tengan en cuenta no sólo los costes sino también las nuevas técnicas de gestión.

Para ello, se trata, en primer lugar, de identificar el ámbito de la contabilidad estratégica y, por lo tanto, el contenido de la información que debe proporcionar. Parece evidente que a la atención primaria a nivel táctico, con objetivos y presupuestos anuales, es necesario añadir el nivel estratégico, que abarca la formulación de estrategias, objetivos y planes con un ámbito temporal superior y con evaluaciones internas y externas a la empresa y suministra información relevante para la coordinación de acciones estratégicas, tácticas y operativas.

La posibilidad de integrar datos no financieros, la utilización de indicadores sobre calidad y carácter innovador del producto, servicio post venta..., permite suministrar informaciones que facilitan la gestión del coste y provocan un desarrollo de la contabilidad de gestión en línea con la filosofía de la gestión y la tecnología productiva.

La contabilidad de gestión con orientación estratégica se enfrenta con la predicción, el control operativo y la gestión del coste con finalidades estratégicas, lo que implica una multiplicidad de datos y supone la consideración de actividades no industriales y el estudio de las diferentes necesidades temporales en que se desarrolla, dedicando la necesaria atención no sólo a las técnicas de identificación y cálculo de los costes, sino también a los contextos cultural y organizativo en que opera la empresa.

Con todo ello, la contabilidad estratégica se transforma en un modelo sintético de funcionamiento de la empresa, diseñado en base a las necesidades de la organización y la dirección estratégica y juega, por su contenido de descripciones e informaciones sobre consumo y valor, un papel decisivo en la gestión de la misma y en la búsqueda de las ventajas competitivas.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- Blanco Dopico, I. (1988): «Algunas consideraciones sobre diagnóstico y análisis financiero: una aproximación estratégica». *XXV años de contabilidad universitaria en España*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.
- (1991) «La contabilidad estratégica como respuesta de la contabilidad de gestión frente a las tecnologías innovadoras», *Técnicas Contable*, febrero.
- (1992): «Eficacia, flexibilidad y reserva estratégica: Nuevos conceptos a analizar en el actual marco de la contabilidad de gestión». Evento científico sobre Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el proceso de integración iberoamericana. La Habana, Cuba.
- Blanco Dopico, I. y Gago Rodríguez, S. (1991): «Cultura organizativa y sistema de información para la dirección: una conexión necesaria» IV Encuentros Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander.
- (1993): «Las líneas de investigación en la contabilidad de gestión». *Cuestiones actuales de contabilidad de costes*, capítulo IV. Mc Graw Hill, Madrid.
- Bromwich, M. (1990): «The Case for strategic Management Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets». *Accounting, Organizations and Society*, n° 3.
- Bromwich, M. Y Bhimani, A. (1991): «Strategic Investment Appraisal», *Management Accounting*, March.
- Clark, K. (1989): «Qué es lo que la estrategia puede hacer por la tecnología». *Harvard Business Review*, nov-dic.
- Chendall, R. y Morris, D. (1986): «The Impact of Structure. Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems». *The Accounting Review*, January.
- Dent, J. (1990): «Strategy, organizations and control: some possibilities for accounting research». *Accounting, Organization and Society*, vol. 15, núm. 1/2.
- Gordon, L. y Narayanan, V. (1984): «Management accounting System, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation» *Accounting, Organization and Society*, vol. 19, núm. 11.
- Gordon, L. y Miller, D. (1976): «A contingency framework for the desing of accounting information system». *Accounting, Organization and Society*.
- Haas, E. (1987): «Innovaciones en fabricación», *Harvard Deusto Business Review*, cuarto trimestre.
- Henderson, B. (1989): «The origin of strategy», *Harvard Business Review*, nov-dic.
- Hermel, P. (1985): «L'approche socioeconomique de la mise en oeuvre strategique de l'entreprise». *Revue Française de gestion*, juin.
- Hopwood, A. (1990): «Accounting and Organisation Change», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*.

- Jones, C. (1985): «An Empirical Study of the Evidence for Contingency Theories of Management Accounting Systems in Conditions of Rapid Change», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n.º 3.
- Johnson y Kaplan (1987): *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*, Harvard Business Press, Cambridge.
- Khandawalla, P. (1972): «The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls», *Journal of Accounting Research*, vol. 10, n.º 2.
- Oliver, N. (1991): «The dynamics of just-in-time», *New Technology, Work and Employment*.
- Otley, D. (1980): «The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n.º 4.
- Pogue, G. (1990): «Strategic Management Accounting», *Management Accounting*, January.
- Porter, M. (1980): *Competitive strategy*. Free Press.
- Porter, M. y Millar, V. (1986): «Como obtener ventajas competitivas por medio de la información» *Harvard Deusto Business Review*, primer trimestre.
- Romme, G.; Kunst, P.; Schreuder, H. y Spangenberg, J. (1990): «Assesing the process and content of strategy in different organizations», *Journal of management* vol. 6, núm. 1.
- Sakurai, M. (1988): «Change of Management Accounting Caused by the Introduction of FA», *Diamond Harvard Business*, April-May.
- Shank, J. y Govindarajan, V. (1988): «Making Strategy Explicit in Cost Analysis: a Cas Study», *Sloan Mangement Review*, Spring.
- (1989). *Strategy cost analysis: the evolution from management to strategic accounting*, Irwin Homeood, Boston.
- Sandretto, M. (1985): «What kind of cost system do you need?» *Harvard Business Review*, january-february.
- Stalk, G.; Evans, P. y Shulhan, L. (1992): «Competing on Capabilities: the New Rules of Corporate Strategy», *Harvard Business Review*, March-April.