



Biblioteca Central "Vicerrector Ricardo A. Podestá"
Repositorio Institucional

Herramientas para la gestión estratégica

La contabilidad patrimonial al servicio de la
contabilidad estratégica

Año
2013

Autor
Licera, Gloria

Este documento está disponible para su consulta y descarga en el portal on line de la Biblioteca Central "Vicerrector Ricardo Alberto Podestá", en el Repositorio Institucional de la **Universidad Nacional de Villa María**.

CITA SUGERIDA

Licera, G. (2013). *Herramientas para la gestión estratégica*. Villa María: Universidad Nacional de Villa María



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional

SEGUNDO CONGRESO DE ADMINISTRACIÓN DEL CENTRO DE LA REPÚBLICA

**ENCUENTRO REGIONAL CENTRO OESTE DE ADMINISTRACIÓN GENERAL
(ADENAG)**

“INNOVACIÓN Y GESTIÓN PARA EL DESARROLLO DE LAS ORGANIZACIONES”

UNIVERSIDAD NACIONAL DE VILLA MARÍA

VILLA MARÍA - 31 DE OCTUBRE y 01 DE NOVIEMBRE DE 2013

HERRAMIENTAS PARA LA GESTION ESTRATEGICA

**LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL AL SERVICIO DE LA
CONTABILIDAD ESTRATÉGICA**

MG. LICERA GLORIA - AUTORA

0358 -154014914 – glicera_unvm@yahoo.com.ar

**Docente UNIVERSIDAD NACIONAL DE VILLA MARÍA
UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO**

HERRAMIENTAS PARA LA GESTION ESTRATEGICA

LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL AL SERVICIO DE LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA

PALABRAS CLAVE: Información – Decisiones – Gestión – Estrategia Usuarios.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad es el lenguaje de las transacciones económicas de la empresa.

El producto de la aplicación de ese lenguaje, los informes contables, deben satisfacer las necesidades de los usuarios de los mismos.

Cuando se habla de información contable, no solo se debe hacer referencia a los estados contables de publicación. Se trata de datos procesados que deben ser base de las políticas de acción a desarrollar en el futuro.

Cuando se define la contabilidad se hace referencia a su función básica, como un sistema de información que abarca las tareas de procesamiento de datos para la preparación de informes que faciliten la toma de decisiones a los administradores de la organización.

Cabe preguntarse: ¿Cumplen los informes contables, con la finalidad de ser un elemento contundente para ser usado para definir líneas de acción, a llevar adelante por todos los interesados en usarlos?

Es aquí donde los profesionales contables se enfrentan a una situación frustrante: el producto de su labor no cumple totalmente con el objetivo pretendido. Los más importantes esfuerzos de los organismos profesionales nacionales, de los últimos años, se han hecho a los fines de armonizar las normas contables nacionales con las vigentes en el resto del mundo, y poca o nula energía se ha aplicado al problema de generación de informes, que cumplan el tan repetido (y poco logrado) objeto de la contabilidad.

Por lo expuesto se infiere que existe necesidad de mejorar la toma de decisiones en las empresas, acortando las distancias entre la información brindada por la contabilidad tradicional y la información gerencial. Los cambios operados en el mundo de los negocios y el contexto socioeconómico en las últimas décadas, el desarrollo de las economías regionales -orientado al impulso de emprendimientos pequeños y medianos-, sumados a la inestabilidad de los mercados y las políticas económicas, sistemas financieros con costosa oferta de dinero, entre otras condiciones vigentes, han marcado la inminente necesidad de mejorar la toma de decisiones. En este sentido, y avalado en investigaciones desarrolladas durante casi dos décadas, respecto del rol de la contabilidad patrimonial, se puede tomar como punto de partida o premisa inicial la siguiente afirmación ya verificada: “La contabilidad tradicional no satisface las

necesidades de los **usuarios internos**". Esta premisa sirve de cinturón protector al núcleo central del presente trabajo.

A partir de esta evidencia, la presente propuesta tiende a enfocar la tarea de la elaboración de informes, como una combinación de elementos de la contabilidad tradicional con herramientas de la administración estratégica.

ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN

Se detalla a continuación los trabajos de Investigación desarrollados:

- 1- Respuesta de la información contable a la Pequeña y Mediana Empresa 1994 – 1998
- 2- La utilidad de la información financiera para la toma de decisiones de la gerencia PYME 1997 -1999
- 3- El medioambiente y el sistema de información integrados para la gestión pública y privada 2000 – 2002
- 4- La investigación universitaria ante un desafío ético: La provisión de conocimiento crítico para la elaboración de la norma contable 2004 – 2005
- 5- Relación Universidad-Organismos Profesionales: La educación superior como generadora de conocimiento para la elaboración de normas contables 2006 – 2007
- 6- El valor de la organización: entre la contabilidad patrimonial y la gerencial 2010 – 2011

Esta abundante labor investigativa, ha derivado, entre otras cosas en la identificación de fortalezas y debilidades de la Contabilidad Patrimonial o Tradicional.

-Fortalezas

- Responde a normativa de los organismos profesionales, lo que da un marco cómodo y ventajoso de trabajo.
- No impone la obligación de atender a necesidades de todos los usuarios.
- Se considera innecesaria la consulta a otras fuentes para el desarrollo del trabajo de emisores y auditores de estados contables, ya que las normas se consideran útiles para resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas en las normas contables.
- Propone la comodidad de la valuación a Costo Original como sucedáneo, si la obtención del valor corriente fuera imposible y muy costosa.

-Debilidades

- El estudio de la disciplina contable en este enfoque, descuida su carácter de ciencia social y la pertinente vinculación con la utilidad para diferentes sectores.
- Es un modelo insuficiente para explicar la empresa de hoy e incompetente para resolver eficazmente sus problemas actuales.
- No se basa en el estudio del entorno y la teoría de las organizaciones.
- Define un único modelo de pensamiento, como un único modelo contable orientado a lo financiero.
- No ofrece un valor de la empresa.
- Se da una permanente confrontación entre pertinencia y confiabilidad
- Está acotada la finalidad, a la generación de informes contables preparados para uso de terceros ajenos al ente que los emite.

Surge la necesidad de un replanteo del producto contable, hacia la generación de informes, a partir de la relación de diferentes herramientas, cuya implementación y uso permanente como instrumento de monitoreo y consulta, sean imprescindibles en la cotidiana toma de decisiones

MÁS ALLA DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL O TRADICIONAL

El objetivo de la Contabilidad

En el enfoque pretendido, se hace prioritario conocer cuál es el objetivo de la contabilidad. Para ello se seguirá a autores que en cierta manera expresan enfoques susceptibles de ser abordados (Sader, Licera, 2008):

Kieso y Weygandt (2003) clasifica a la contabilidad en:

Una actividad de servicio

Una disciplina descriptiva y analítica

Sistema de información

En el trabajo referenciado (Sader, Licera, 2008), la actividad de servicio que representa y la definición y uso del sistema de información, son subproductos de la consideración de la contabilidad como disciplina descriptiva y analítica, base de todo proceso investigativo.

Lo que a menudo se refiere como objetivos de los EE/CC (García, 1999) son realmente las funciones de los estados contables y por ende la función de la contabilidad¹. Estas funciones incluyen:

- Función administrativa: rendición de cuenta, salvaguarda o custodia de los recursos de la empresa (Stewardship o Mayordomo).
- Función de demostrar la responsabilidad de un grupo respecto de otros (accountability)
- Función de provisión de información para la toma de decisiones (Usefulness decision approach).

Esta última función de los estados contables es una de las más avaladas teóricamente para informes de uso de terceros. Implica ayudar a los distintos interesados en la toma de decisiones. Si bien este enfoque teórico se refiere a corporaciones, donde la toma de decisiones está concentrada en los inversores y acreedores actuales y potenciales, lo que debe imperar es la relación entre usuario y toma de decisiones.

Entonces al relacionar **objetivos** con **usuarios** y definir, a partir de esa relación, los objetivos de la contabilidad como parte del procedimiento lógico para diseñar el marco conceptual, base del desarrollo de principios y sistemas, podemos además analizar dos enfoques teóricos (Hendriksen, 1974) que mejoran la comprensión del tema:

- Uno es suponer que los estados financieros se preparan para un grupo de usuarios desconocidos que tienen objetivos múltiples. Ya que los usuarios son de carácter general, exige que los estados contables se suplementen con información para fines específicos.
- Un segundo enfoque es concretar como objetivo el proporcionar información pertinente a modelos para decisiones de usuarios específicos.

En estos enfoques teóricos se observa la importancia que se otorga al usuario, infiriendo que la definición del usuario es el punto de partida de cualquier trabajo investigativo, cuyo objetivo sea lograr un producto aplicable.

No se desconocerá esa importancia, aunque sí se definirá en qué lugar del proceso investigativo se encuentran los usuarios y por qué no es prudente ubicarlos como punto de partida de las investigaciones, como se verá en el próximo punto.

La investigación con base en la contabilidad como ciencia social y la importancia del entorno y de la teoría de las organizaciones en el proceso de investigación

La contabilidad atraviesa un momento crítico de su existencia a raíz de los vertiginosos cambios del mundo actual a partir de los que se generan grandes retos frente a evidentes vacíos, contradicciones e insuficiencias de mundo contemporáneo. Al no ser

¹ Estos autores entienden que la denominación de estados contables es mucho más amplia que los estados de publicación y hacen en cierta manera a los objetivos de la contabilidad como disciplina.

resueltos estos aspectos con las concepciones y procedimientos tradicionales, son colocadas en tela de juicio las teorías, modelos, sistemas, procesos, procedimientos, herramientas y formas de enfrentar la realidad dinámica compleja (Machado, 2006). Esto genera un desafío importante para la investigación contable, cuya base está en la epistemología misma, es decir: desde dónde proviene el conocimiento contable o cómo lo elaboramos. Será importante contestarse: cómo se investiga, cuáles son los núcleos centrales, sus premisas y objetivos.

Siguiendo a Fernandez Gimenez Gil (2006): la base para la investigación contable es la epistemología siendo esta el estudio del origen, estructura, métodos y validez del conocimiento científico en una determinada disciplina, este estudio tiene como finalidad explicarnos qué es la contabilidad como disciplina y con esto favorecer el análisis del conocimiento al entendimiento. La intención de la investigación contable es formar profesionales actualizados creativos, con alternativas de solución a la problemática del país, con una ubicación conceptual de su disciplina con capacidad de generar cambios, con una ética basada en la libertad, autonomía y neutralidad. Entonces, deberá estar embarcada en una actividad investigativa que tiene que compartir un núcleo central y un firme conocimiento y valores debido a su naturaleza social.

El objetivo de la investigación está relacionado a la responsabilidad social de la disciplina contable. Para encarar el tema con base epistemológica si bien es importante el objetivo secundario de la investigación cuál es el objetivo de los Estados Contables, no debemos descuidar – y de hecho priorizar- su objetivo primario: brindar información para diferentes sectores. Lo anterior implica a su vez generar conocimiento para favorecer el proceso de normalización que en definitiva mejora la práctica contable.

Los supuestos básicos (las hipótesis de base en una ciencia rigurosa) sobre la realidad son los paradigmas de una ciencia social como la administración. Por lo común, los académicos, escritores, profesores y profesionales del campo en cuestión los sostienen subconscientemente, ya que éstos determinan en gran medida qué es lo que en la disciplina suponen como “realidad“. Por lo menos hasta principios de la década del ochenta – la proximidad de muchos de esos supuestos a la realidad, permitía que fuesen operativos, ya fuera para la investigación, la escritura, la enseñanza o la práctica. Hoy por hoy, todos ellos han sobrevivido a su utilidad. Están cerca de ser caricaturas. Se encuentran tan alejados de la verdadera realidad que empiezan a ser obstáculos para la teoría, y aún más, para la práctica de la administración. En efecto, la realidad se convierte con rapidez en, precisamente, lo contrario de lo que estos supuestos afirman. Es hora, entonces, de reflexionar en profundidad sobre ellos y tratar de “formular nuevos supuestos que desde ahora tendrán que informar tanto el estudio como la práctica de la Administración”. (Limone Aravena, 2003). Lo anterior que es tan básico – y siguiendo con la concepción de la contabilidad como ciencia social- es una realidad constante y sonante para nuestra disciplina.

En esta tarea y desafío de reflexionar y formular nuevos supuestos – ojalá hipótesis con base científica – la Contabilidad deberá jugar un rol medular como parte de las Ciencias Empresariales.

Debemos hacernos esta pregunta ¿por qué autores tan importantes – que no son sólo profesores o investigadores teóricos, sino también consultores prácticos – afirman tan enérgica y duramente que ese modelo está resultando cada vez más impotente para explicar la empresa de hoy y cada vez más incompetente para resolver eficaz y eficientemente sus problemas actuales?

La contabilidad como ciencia social deberá comenzar a abordar el problema con base en el **entorno y la teoría de las organizaciones**.

Para ello es importante señalar que **el entorno** complejo actual, se caracteriza por, al menos, cinco rasgos notables:

1. Es texturizado, las organizaciones e instituciones van generando entre sí nexos e interacciones, cada vez más aceleradamente crecientes que hace difícil su comprensión clara y el diseño de una estrategia adecuada para enfrentarla. Muchos de esos nexos además de ser cambiantes no son conocidos con la oportunidad que se requeriría.
2. Es aceleradamente dinámico, en cambio constante y, muchas veces, imprevisible por la dinámica del crecimiento científico – tecnológico, la creatividad y la innovación empresarial, los cambios políticos cada vez más inesperados y sorprendidos y cada vez más desvinculados de lo económico y el creciente cambio cultural que el incremento de las comunicaciones e información hacen posible.
3. No sólo es dinámico, sino discontinuo, es decir se producen, en su funcionar, saltos discretos, totalmente imprevisibles, tanto en lo netamente empresarial como en lo político, social y cultural.
4. Finalmente, y justamente por ser crecientemente texturizado (alianzas, fusiones, colaboraciones, pactos de “no agresión”, proyectos comunes Estado-Empresas, etc.), se producen entre las organizaciones que lo forman, múltiples interacciones, lo que cambia las conductas entre los actores sociales que intervienen en esas interacciones, mediante cadenas de retroalimentación.
5. Todo lo anterior, especialmente lo señalado en 1 y 4, hacen que la dinámica de cambios en el entorno sea de naturaleza circular, lo que implica que, en vez de tener, un comportamiento lineal causa – efecto, tenemos un comportamiento causa-efecto-causa, esto es, el efecto, en muchos casos modifica su causa (Krippendorff, 1994).

También es importante introducirse en **la teoría de las organizaciones** como base del entendimiento de la ciencia contable y de su proceso investigativo. El concepto de empresa y los modelos de ésta, han venido cambiando desde los enfoques tradicionales de empresa (teoría de la firma, teoría neoclásica de la firma, teoría cuantitativa, teoría de las decisiones, teoría de sistemas), hasta los enfoques

administrativos (teoría de la organización) y económicos (teoría de la agencia y teoría de la red contractual).

La empresa camina en busca de nuevos objetivos: sostenibilidad, responsabilidad empresarial y social, inteligencia, posicionamiento. Ha cambiado incluso hasta la noción de rendimiento empresarial, pasando de considerar la rentabilidad de los recursos hasta llegar a la rentabilidad de la gestión, es decir la capacidad para llevar a cabo su estrategia.

En dicha búsqueda ha cobrado cada vez más importancia la visión sistémica de las organizaciones, una exigencia epistemológica más rigurosa y los problemas de generación y gestión del conocimiento (Limone Aravena, 2003). Entonces, la teoría contable debería enfatizar en la teoría de las organizaciones surgiendo como vital importancia la contabilidad gerencial, y esa debería ser la base de las investigaciones. La definición de estándares o normas debería hacerse en función a la necesidad de los usuarios. , aunque éstos no debieran estar primero en el orden de prioridades para definir el problema de la contabilidad. De nuestra propuesta surgirá claramente su lugar en el orden de prioridades.

Se necesita renovar la forma de comprender la empresa, hasta ahora basados en la teoría tradicional que hemos comentado, y la forma en que están operando los procesos de negocios en la naciente trama que algunos comienzan a llamar la “nueva economía”.

Por otra parte, los conceptos **empresa y entorno** y su relación entre ellos, se expresan contablemente en los llamados principios contables, y dualidad económica, o partida doble. Un asiento contable no es más que la constatación y registro de una transformación en el seno de la empresa o de esta con su entorno. Los conceptos de estructura, variables, vectores, estado, dicromismo y sincronismo, conectividad y tantos otros, fundamentales para una comprensión sistémica de la empresa, de su dinámica operacional y estratégica, todos ellos están presentes en el marco teórico de la Contabilidad. (Limone Aravena, 2003) Si no lo hemos comprendido de manera amplia y profunda antes, ha sido sólo porque no hemos reflexionado lo suficiente sobre nuestro quehacer.

Algunas premisas a considerar en un proceso investigativo en la disciplina contable

Existen algunas premisas relacionadas con el planteo de redefinición epistemológica pretendido que se relacionan con la forma de encarar ese proceso de investigación (Sader, Licera, 2008). Muchas de estas son compartidas por otros autores (Machado, Limone Aravena y Fernandez Jiménez Gil).

En lo referido al proceso investigativo

No se puede reducir a la contabilidad a modelos relacionados con el proceso de medición (captura de datos e información), ni hacia una estructura de tipo patrimonialista o financiera pues la contabilidad como ciencia estudia los fenómenos de circulación de valor, recurre a procesos de observación, descripción, medición, representación, valoración, información, comunicación, análisis y control de los atributos característicos de tan compleja realidad.

Una pregunta sobre lo anterior: ¿revitalizar a la ciencia contable como elemento de formación de la contabilidad gerencial y sólo para algunos elementos de la contabilidad patrimonial o financiera implicaría encarar todo el proceso científico de la contabilidad para una contabilidad de tipo gerencial rescatando métodos y herramientas para usuarios externos?

En el campo académico, por otra parte, las propuestas de renovación teórica apuntan en primer lugar a una mayor rigurosidad epistemológica y enseguida a un cambio en los basamentos claves para la nueva concepción teórica: una concepción sistémica u holística de la empresa, una concepción orgánica en reemplazo de la visión maquinal, la consideración de los fenómenos de autoorganización y autorreferencia como fenómenos centrales en la explicación, conceptos de estabilidad e inestabilidad, plasticidad de la estructura, la consideración de la complejidad y su vinculación con cadenas de retroalimentación, el concepto de redes de interacción y transformación y los fenómenos cognitivos.

En un análisis fino y perspicaz podemos constatar algo de suma importancia: la convergencia entre las necesidades reclamadas y las propuestas hechas desde la práctica profesional con las vías de solución del trabajo académico y científico. No obstante, para mantener ese liderazgo naciente y acrecentarlo, la profesión debería renovar su forma tradicional de entender la empresa yendo hacia lo que anteriormente denominamos como nueva economía.

En lo referido al modelo contable

Frente a procesos que pretenden definir un modelo único de pensamiento así como un modelo contable segmentado a lo financiero, surge una nueva concepción de modelo que busca en la diversidad la posibilidad de que los académicos o científicos contables normalicen la contabilidad hacia las necesidades de los usuarios de sus servicios (empresarios, estados y comunidades) y propugnen armonizar los sistemas contables.

La noción de modelo contable no es simple como se ha querido mostrar por parte de los académicos tradicionalistas. Esta nueva noción trasciende de la esfera de lo mecánico a lo científico y de lo financiero a lo integral (financiero, administrativo, económico, social).

Lo anterior da la sensación de la búsqueda de un modelo contable multipropósito, ya que lo científico tendería a ello, pero en la profesión se segmentará ese enfoque sistémico e integral en función a las distintas necesidades (contabilidad meramente formal, contabilidad para fines fiscales, contabilidad social, etc.), según los requerimientos de información. Entonces pues, el abordaje científico deberá ser integral, ya que cada requerimiento favorece a la mejor comprensión de otro requerimiento. Por ejemplo cuando se haga el abordaje epistemológico de la contabilidad en pymes, debiera hacerse teniendo en cuenta estos múltiples aspectos.

La importancia está en la definición del modelo contable que se pretende asumir. El modelo puede ser mental (paradigma) o concreto (representación física). El modelo contable se concibe desde un enfoque pragmático como una forma de reconocer la realidad estudiada por la contabilidad, sin embargo es necesario analizar hasta qué punto esta determinación puede generar una confusión con el método de la contabilidad.

Cuando el modelo paradigmático se acerca al real es cuando se cumplen los fines de la contabilidad.

Como un modelo contable es una abstracción de la realidad y se ha entendido que existen distintos niveles de abstracción, debería existir una clara relación entre los distintos niveles de abstracción a fin de coordinar esfuerzos. El nivel cotidiano o de manipulación vulgar es el primero, hace a la práctica de la contabilidad: oficina, manuales, etc. El segundo nivel es el técnico y tiene que ver con actividades desarrolladas con los registro de datos (proceso contable). El tercer nivel es el tecnológico (que tiene que ver con el análisis e interpretación de la contabilidad, o sea el desarrollo de las aplicaciones contables. El cuarto nivel está íntimamente relacionado con lo científico.

Es en el cuarto nivel donde se debe dar el punto de partida para la redefinición de la contabilidad desde el conocimiento contable, partiendo de las teorías, el objeto de estudio, el lenguaje y el desarrollo del pensamiento contable.

En lo referido a la contabilidad patrimonial

La evolución del pensamiento contable debería culminar en el desarrollo de aplicaciones concretas que ayuden a comprender la realidad.

Si la contabilidad no representa el valor de la empresa, sino la sumatoria de valores contables de activos y pasivos, por qué entonces el proceso de normalización contable apunta a normas de gran calidad que muchas veces son antieconómicas y más si se trata de entes no públicos

Habría que apuntar sólo a valores razonables que midan más adecuadamente los componentes patrimoniales en función a las necesidades de los usuarios.

Si definimos a la contabilidad sólo como producto de la partida doble tal vez no tengamos (o estemos limitados) en presentar información útil respecto de aspectos económicos relacionados. La pregunta es: ¿qué informar?

La metodología en sí de la partida doble queda, en términos de resultados, limitada por el tipo de información necesaria, que a veces excede a la requerida y en otros casos está en defecto. No sólo se trata de reconocer y cómo medir los elementos patrimoniales resistidos históricamente (algunos intangibles incorporados al valor de la empresa), sino de cumplir acabadamente con la función que le compete a esta disciplina (principio de la utilidad contable).

Siguiendo el razonamiento anterior, y partiendo de la concepción del modelo contable como una abstracción de la realidad, se ha entendido que existen distintos niveles de abstracción, y se propone que debería existir una clara relación entre los distintos niveles de abstracción a fin de coordinar esfuerzos. El nivel cotidiano es el primero, hace a la práctica de la contabilidad: oficina, manuales, etc. El segundo nivel es el técnico y tiene que ver con actividades desarrolladas con los registro de datos (proceso contable). El tercer nivel es el tecnológico (que tiene que ver con el análisis e interpretación de la contabilidad, o sea el desarrollo de las aplicaciones contables. El cuarto nivel está íntimamente relacionado con lo científico.

Es en el cuarto nivel donde se entiende que está el punto de partida para la redefinición de la contabilidad desde el conocimiento contable, partiendo de las teorías, el objeto de estudio, el lenguaje y el desarrollo del pensamiento contable, bajo el modelo de **estrategia empresarial**.

La contabilidad debe plantear un sistema de información basado en principios que generen mayor utilidad, ya que esta es una forma para que los entes creen valor. Como indica Kaplan y Norton (1997) *“las estrategias, que son las únicas formas sostenibles que tienen las organizaciones de crear valor, están cambiando, pero las herramientas para medirlas no”*.

He aquí el motivo por el cual no debemos quedarnos con la simple técnica del ejercicio contable, sino que debemos estar ávidos de conocimiento, generando modelos en los que convivan los mecanismos del proceso contable con la lógica de los procesos estratégicos.

Lo allí discutido me sirve para reflexionar sobre el papel de la contabilidad en lo que ya se viene denominando nueva economía o economía del conocimiento, una economía fuertemente basada en la tecnología y la información y de marcado carácter globalizador. En una economía de estas características el papel de las empresas o, como otros prefieren denominar, negocios, se ve fuertemente mediatizado por la cantidad y calidad de la información, así como por la agilidad con que ésta llega a la misma para la toma de decisiones, al margen de otras consideraciones también de alto interés que llevan a cambios de hábitos y de comportamiento.

¿Cumple la contabilidad, en este nuevo entorno, con el rol de vehículo de información económica que de ella se espera?

Esta pregunta, que se encuentra últimamente latente en todos los foros en que participan los contables, requiere de una reflexión sobre el papel que hemos de asignar a la misma

Es suficientemente conocido que la contabilidad es uno de los sistemas de información posibles en la empresa y, por tanto, un instrumento a disposición de los interesados en la misma. Ciertamente es el sistema de información económico-financiera por excelencia. Por qué ello es así sería laborioso de tratar aquí y poco aportaría al objetivo planteado, baste argumentar que se trata de un sistema muy estructurado, que emplea un lenguaje que, una vez conocido, tiene ventajas indiscutibles para la explicación de los fenómenos y actividades empresariales, y con una relación costo-beneficio asumible, aspectos estos, junto a otros, avalados por la perseverancia de este sistema de Información a lo largo del tiempo.

Sin embargo, el devenir de esta disciplina científica, particularmente en los últimos 60 años, y sobre todo a partir de lo que se ha denominado teoría positiva de la contabilidad, ha generado cierta ansia sobre el poder explicativo de la misma con relación al comportamiento de los usuarios de la información empresarial. Esta tendencia, muy arraigada en el mundo anglosajón, ha pretendido que el sistema informativo contable fuera capaz de explicar o justificar por qué los usuarios de la información contable toman un tipo de decisiones y no otras con respecto a la empresa o negocio, por ejemplo, la relación existente entre la información contable publicada por la empresa y su cotización en el mercado de valores y, por tanto, la decisión de invertir o no en la misma.

Sin embargo, esta tendencia “hacia el mercado” olvida aquella otra para la que se concibió la contabilidad, la del control. Esto es, la contabilidad es un sistema de información que, tanto en el ámbito interno, como externo, tiene una función de comprobación, de gobierno, de dirección. Es importante no olvidar esto. El sistema contable actual, basado en los principios y criterios sobre los que hoy día se asienta, fundamentalmente el de costo histórico y devengado, está concebido como un sistema de información para el control y gobierno de las empresas o negocios.

Otra cosa muy distinta es si este sistema de información es hoy suficiente, si requiere ser ampliado o si debiese crearse un sistema adicional, complementario al mismo.

Indudablemente, en la sociedad del conocimiento y la tecnología no cabe cruzarse de brazos. Se trata de dar soluciones coherentes dentro de un contexto regulado en donde se han de tomar en consideración los dos aspectos que se pretenden conjugar, control y estrategia, pero a sabiendas de que las herramientas no tienen porque ser forzosamente las mismas.

Al sistema contable actual no se le debe pedir más de lo que se le pide. Se trata de un sistema de regulación y control soportado en bases que, caso de cambiarse, difícilmente podrían cumplir su fin. ¿Significa eso que no se puede hacer nada para recoger las estrategias? En absoluto. Se debe estructurar un nuevo sistema de

información para la valoración y gestión de la empresa que complete y complemente el anterior y se sirva de sus reglas y criterios para dar contenido y coherencia al mismo.

Alcance de la Contabilidad Estratégica

A partir de esta idea macro se han desarrollado una serie de técnicas y enfoques que vienen a solucionar, en parte, la disyuntiva planteada y nos orientan a la obtención de información que se convierte en vital para la toma de decisiones de los usuarios que controlan los recursos.

La contabilidad estratégica se puede definir como “el sistema de información que incluye información financiera y no financiera para la toma de decisiones que soporta, mantiene e incrementa la posición competitiva de una organización” .la contabilidad estrategia, en la toma de decisiones, reemplaza a la tradicional, que puede mostrar mucho pero oculta lo más importante, porque las empresas no solo son números sino también hay que tomar en cuenta que hay muchos otros factores que la afectan.

HERRAMIENTAS DE ESTRATEGIA

Como ya se ha expresado, la importancia que el sistema de información contable adquiere en el entorno actual, como instrumento imprescindible para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación está claramente pasmada en la opinión de diferentes autores, y radica en:

La incorporación al elenco contable, en un todo orgánico y sistematizado, de herramientas modernas de planeamiento y control superior a efectos que la Contabilidad contribuya a la eficiencia de la gestión empresarial, generando información cuantitativa orientada a la toma de decisiones.

La acción empresarial, vista desde un enfoque estratégico, parte de la racionalización de los objetivos y determina el camino para lograrlos.

Para hablar de estrategia empresarial debemos conocer la empresa del futuro. Generalmente se estudia a la empresa de manera fragmentada, y es muy importante obtener una visión de síntesis de la acción empresarial. Debe concebirse la empresa como una totalidad que resulte más que la suma de sus funciones.

Se pretende describir un conjunto de herramientas que resulten útiles para generar un modelo explicativo y predictivo, un dominio práctico de conceptos, técnicas y herramientas que permitan prever y controlar mejor la acción de la empresa, asociado a la información contable. Esto implica: saber, saber hacer y hacer.

En este punto hay posiciones diferentes entre el académico y el administrador, en la comprensión de la acción empresarial: el académico se interesa en los eventos y comportamiento de la empresa orientado a la explicación de los mismos, por lo cual observa, generaliza e infiere. El administrador busca la comprensión del fenómeno, para actuar en consecuencia lo más rápido posible, ya que el tiempo tiene mucho valor, impidiendo muchas veces el estudio detallista del problema.

Se pretende superar la situación actual en la que, los académicos, cuando estudian la empresa, se basan en la empresa de ayer, y la empresa está en permanente evolución. Los conocimientos actuales, emanados del estudio de la empresa de ayer, seguramente no permitirán administrar la empresa de mañana. El desafío es conciliar ambas posiciones.

Es importante admitir que en el análisis del “estado del arte” en materia de información contable, hay un atraso considerable. Se debe reconocer que se mantienen vigentes saberes obsoletos. Ya no se puede fingir sobre la aceptación generalizada.

La implementación de la Estrategia en el plano empresarial

La estrategia debería estar incluida, como principio rector, en el contexto de la dirección de una organización, o empresa o unidades de negocios consideradas.

Existen dos pasos decisivos para establecer y mantener esta Organización, el primero es la concreción de una **visión del futuro** y el segundo convertir esta visión en una **misión** que defina la finalidad o razón de ser de esta organización.

Esta visión resume los valores y aspiraciones de la misma en términos muy genéricos, sin hacer planteamientos específicos sobre estrategias que se utilizaran para que se hagan realidad.

La visión corporativa proporciona un vínculo de unión para los diversos tenedores de intereses, tanto internos como externos en la organización.

El desarrollo de la visión tiene características propias que de no cumplirse pueden llevar al fracaso a toda la organización en su conjunto. En primer lugar el desarrollo de la visión debe ser compartido con toda la organización, es decir que suscite compromiso, y entusiasmo ya que demanda un arduo y costoso proceso en términos de tiempo.

En segundo lugar el líder coordinador del desarrollo de la visión y de su posterior adaptación debe estar comprometido con la estructura de cambio permanente que hoy día vivimos, sino se corre el riesgo de elaborar estructuras rígidas que no pueden alcanzar sus objetivos por mejor determinación de la visión que haya realizado, es decir debe vender la visión a la Organización en su conjunto.

Esto nos lleva a la tercer característica, que los líderes han de reconocer la complejidad que implica cambiar una visión anticuada para que pueda reflejar nuevas realidades.

A partir de esta visión debemos determinar **la misión** de nuestra Organización y para ello debemos contestar la pregunta: ¿cual es nuestra razón de ser?, que implica tener un sentido más amplio de la satisfacción de los intereses de los accionistas e inversores, el cual es la implicancia de la satisfacción del recurso humano y de los clientes de la Organización. Por lo tanto se busca contribuir de alguna manera en forma única, tanto a la misma organización con sus intereses internos, como a los intereses externos de modo de crear una fuente distintiva de valor.

Es decir la misión debe transmitir los valores esenciales de la organización en su conjunto, traducidas en modos de actuar para poder concretar la visión.

Repasaremos sucintamente lo que debería contener una declaración de misión de una organización, a modo de listado enunciativo y no taxativo:

- Producto o servicio de la Compañía
- Mercados
- Tecnología
- Objetivos de la Compañía
- Filosofía y/o valores esenciales
- Concepto que la compañía tiene de sí misma
- Imagen pública que desea dejar en la sociedad, etc.

Estos enunciados deben estar consustanciados con la visión y formalmente escritos y comunicados a toda la organización.

A partir de la determinación de la misión, la cual hemos repasado s omeramente se establecen **los objetivos**, que son el blanco hacia donde se orientan los esfuerzos que lleva a cabo la organización. Estos pueden ser de tres tipos de acuerdo al tiempo de ejecución de cada uno de ellos, de corto, mediano y largo plazo, determinando cada organización cual es el plazo adecuado para cada uno de ellos.

La característica principal de los objetivos es que deben ser posibles y mensurables en tiempo y en cantidad, para así poder desarrollar las estrategias que son la explicitación medida de los objetivos.

El próximo paso es la elaboración de estrategias

¿Cómo podemos definir una estrategia?

En principio representa los esfuerzos que realiza la organización para materializar sus sueños respecto del futuro, cómo posicionar sus productos en el mercado que previamente ha definido, según las expectativas de la demanda y de sus competidores, cómo satisfacer las necesidades del cliente, principal actor en el desarrollo estratégico, cómo desarrollar competencias internas y esenciales, cómo construir efectos sinérgicos para aumentar su potencialidad competitiva, etc.

El término estrategia se refiere a ajustar las actividades de la organización al entorno en el que opera, y a los recursos con que cuenta.

Para ello debemos ubicarnos en tres niveles diferentes en los que las organizaciones formulan sus estrategias.

El primero en el ámbito empresarial, en donde se busca desarrollar una ventaja competitiva sostenible en sus ramas específicas, comercio, industria y/o servicios. Este nivel se enfoca al marco teórico de Michel Porter.

En segundo lugar se dirige la atención al nivel funcional por el cual se rige la administración de las funciones organizativas internas. (Finanzas, costos, comercialización, etc.) para agregar valor a los bienes y servicios mediante la movilización de las competencias esenciales. "En este punto aparece en escena la cadena de valor. Aquí es donde se desglosa una empresa en sus actividades de relevancia estratégica para poder entender el comportamiento de los costos y las fuentes actuales y potenciales de diferenciación." (Michel Porter 1980).

En tercer lugar se dirige la atención hacia las estrategias corporativas o de múltiples unidades de negocios, definidas aquí como aquellas que procuran la sinergia para una organización mediante la conjunción habilidosa de la cartera de empresas o de unidades empresariales de negocio.

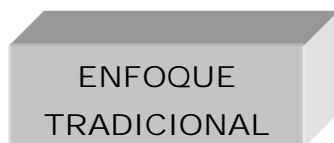
Una vez establecidos todos estos conceptos, se procederá al análisis de las diferentes herramientas existentes, orientadas a la implementación y seguimiento de la estrategia empresarial y su vinculación con el sistema de información contable.

Se propone la utilización de las siguientes herramientas:

- 1- La gestión de los Activos Intangibles
- 2- Los Indicadores y la formulación del Cuadro de Mando Integral
- 3- Gerencia Estratégica de Costos
- 4- Valor Agregado Económico
- 5- Herramienta de planeamiento a corto plazo a partir del Algebra Lineal y el Modelo Insumo-Producto
- 6- Balance Social

APLICACIÓN DE LAS HERRAMIENTAS DE ESTRATEGIA

El estilo de estrategia en que se encuadran las herramientas desarrolladas, parten del cambio de esquema en la gestión empresarial, el que a lo largo del tiempo y en función a la transformación de las necesidades, muta de un enfoque tradicional a un nuevo enfoque, considerando las siguientes diferencias:

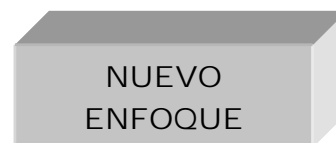


-Inclusión de variables internas

- Elementos Tangibles

-Estructura rígida

-Tratamiento de áreas como "islas"



- Inclusión de variables internas y externas

- Elementos intangibles

- Estructura flexible

- Tratamiento integral

Deberíamos, necesariamente elegir un modelo de Estrategia Empresarial, en el que se aplicarán las herramientas que se desarrollaron.

El modelo de Estrategia Empresarial adecuado, debe responder a un sistema de control de gestión que se puede sintetizar en el siguiente esquema:



Por otra parte, el objetivo a desarrollar especialmente en este punto, es la necesidad y la vinculación del producto de la contabilidad patrimonial en la tarea de la aplicación de cada herramienta de estrategia, ya que si bien, se presentó claramente la necesidad de recursos instrumentales adicionales para la toma de decisiones, es imposible divorciar estas herramientas estratégicas de la visualización de la organización a través del sistema integrado, como lo es el contable.

A su vez, todas las herramientas tratadas, requieren de información obtenida a partir del proceso contable como insumo, para generar el informe pertinente, en cada caso.

1- La gestión de los Activos Intangibles - Informe de Capital Intelectual

La importancia de este producto radica en ser un instrumento de identificación y registro de factores que deben ser susceptibles de ser evaluados, al efecto de poder tomar decisiones sobre su gestión: creación, mantenimiento, crecimiento y adecuación, orientado al desarrollo de los objetivos de la organización.

No se puede generar un *formato general* aplicable a todos los casos, ni que resuelva todas las dificultades, ni satisfaga todas las expectativas.

Cada organización tomará de lo presentado lo que se adapte a sus necesidades y diseñará otras variables y/o relaciones que le sean de utilidad. La base es la identificación de actividades y recursos intangibles, plantear relaciones entre ellos y con recursos tangibles, al efecto que se muestre un dato o testimonio que sea, solo o en relación a otros, clave para la gestión y la toma de decisiones.

Es importante reconocer y rescatar el valor de los Activos Intangibles en el valor actual de los negocios, sin perder de vista el objetivo corporativo que es incrementar continuamente el valor de los propietarios, administrando los activos intangibles y hacerlos crecer en el mediano y largo plazo.

Parafraseando a los autores Robert Kaplan y David Norton (1997), el objetivo es “...convertir los activos intangibles en resultados tangibles”.

2- Los Indicadores y la formulación del Cuadro de Mando Integral

Para la elaboración e implementación del Cuadro de Mando Integral, es fundamental antes de emprender el proceso, desarrollar una visión conjunta del objetivo perseguido con esta herramienta, entre todos los representantes de la organización, involucrados en su elaboración y utilización.

Por otra parte, uno de los factores claves del éxito del Cuadro de Mando Integral, es la elección, mantenimiento y actualización de indicadores adecuados a partir de la identificación de las actividades críticas y el establecimiento de niveles o metas congruentes.

El Cuadro de Mando Integral debe ser considerado como un instrumento de la estrategia, siendo los indicadores mecanismos que poseen la función de diagnóstico o la función de dispositivo de mantenimiento de una estrategia, diseñada para obtener excelencia competitiva.

3- Gerencia Estratégica de Costos

La evolución de la herramienta Contabilidad de Costos trajo aparejada la necesidad de desarrollar nuevos enfoques para el análisis del costo. La tradicional forma de acumular, asignar y clasificar los costos, si bien sigue siendo de utilidad, fue incorporando en el tiempo el análisis de la influencia de los procesos y de distintos actores, pasando así de una visión introspectiva a una visión estratégica donde todos los componentes de la cadena de valor de una organización deberán ser evaluados para lograr ventajas competitivas.

El decisor logrará desarrollar su estrategia en forma eficiente y eficaz a través tanto de su capacidad de analizar desde la perspectiva de otros actores todo el proceso estratégico (empatía), como de la habilidad de combinar la información sobre los tres elementos conceptuales del costo (cadena de valor, posicionamiento estratégico y sus generadores) de manera tal que de esa combinación se logren los mejores resultados.

4- Valor Agregado Económico

Alfred Marshall fue el primero que expresó una noción de EVA, en 1980, en su obra capital *The Principles of Economics*: "Cuando un hombre se encuentra comprometido con un negocio, sus ganancias para el año son el exceso de ingresos que recibió del negocio durante al año sobre sus desembolsos en el negocio.

La diferencia entre el valor de la planta, los inventarios, etc., al final y al comienzo del año, es tomada como parte de sus entradas o como parte de sus desembolsos, de acuerdo a si se ha presentado un incremento o un decremento del valor.

Lo que queda de sus ganancias después de deducir los intereses sobre el capital a la tasa corriente es llamado generalmente su beneficio por emprender a administrar".

Su objetivo fundamental es maximizar la creación de valor a través del cambio de la cultura para que todos los gerentes y colaboradores piensen, sientan y actúen como si fueran los dueños a la hora de tomar dediciones. Las ganancias contables no son suficientes para una empresa, si no son mayores que los costos de oportunidad del capital invertido.

Podemos agregar que si que un negocio tiene un rendimiento inferior a su costo de capital, está operando a pérdidas, aunque pague un impuesto como si tuviera una ganancia real. La consecuencia de esto es que no crea riqueza, la disminuye. Por eso se plantea la necesidad de la aplicación de esta herramienta, calculando el Valor Agregado Económico periódicamente, abarcando el período temporal adecuado a las necesidades de los administradores de la entidad.

5- Herramienta de planeamiento a corto plazo a partir del Algebra Lineal y el Modelo Insumo-Producto

El modelo de predicción construido se apoya en la situación de una determinada estructura de partida (saldos iniciales) y en la naturaleza e intensidad de las interrelaciones que se han producido durante el ejercicio entre los distintos elementos patrimoniales, explicitadas en una tabla de transacciones de doble entrada en la que se determina la nueva estructura (saldos finales).

Partiendo de la intensidad de las relaciones estructurales que han determinado el paso de una situación a otra, extrapolamos esas condiciones representándolas matemáticamente para producir el funcionamiento del sistema y la nueva estructura resultante.

Los resultados obtenidos surgen de la aplicación de un modelo de comportamiento basado en determinaciones históricas reales y proyectado hacia el futuro, con la limitación de la validez de las predicciones, queda sujeto a la permanencia de las condiciones estructurales de la situación inicial.

Esta aplicación puede ser útil en proyecciones a corto plazo o como indicador de referencia en el control presupuestario.

6- Balance Social

La inclusión de este tema como herramienta de estrategia, tiene la finalidad de construir un modelo sistemático de Balance Social, que se adapte a todo tipo de empresas (pequeñas, medianas o grandes) teniendo en cuenta su función y desenvolvimiento en

la economía y la sociedad, presentando información que sea valiosa, para la gerencia en cuanto a los distintos grupos de interés, las políticas públicas vigentes a nivel nacional e internacional, como informe de relevamiento de la situación en un determinado momento, vinculado a un período de tiempo, evaluando el grado de cumplimiento de los parámetros establecidos como objetivos, determinar los desvíos y detección de causas de los mismos para aplicar las medidas correctivas necesarias.

Es importante destacar que, para que esta herramienta no pierda vigencia, sobre la base de un modelo diseñado como punto de partida, aparte de las evaluaciones periódicas que se proponen en el párrafo anterior, es necesario revisar el modelo y adecuarlo en función al estado de la sociedad, en general, y los grupos de interés, en particular, a los efectos que el mismo se adapte al contexto.

CONCLUSIONES

La contabilidad es un sistema de información que, tanto en el ámbito interno, como externo, tiene una función de comprobación y de control.

Hoy la empresa se encamina hacia objetivos, no solo de rentabilidad y subsistencia, sino a otros como: sustentabilidad, responsabilidad empresaria y social, inteligencia y posicionamiento. Hoy se debe hablar de rentabilidad de la gestión y para el logro de estos objetivos es necesario, la definición de una estrategia.

El concepto de estrategia empresarial es, no solo una energía tendiente a orientarnos a cómo enfrentar al enemigo, por ejemplo un competidor, sino que se trata de la instrumentación de la política a través de la generación de actividades para alcanzar los objetivos.

La generación de información, es básica para el seguimiento de la estrategia empresarial. El proceso contable, como técnica, tiene que ser el mecanismo que, a partir de un ingreso conveniente de datos, los mismos fluyan hacia la generación de diferentes informes, interrelacionados, en los que rija un mecanismo de retroalimentación permanente, y necesariamente a tiempo real (otra deficiencia de la contabilidad tradicional).

Al identificar la relación entre los informes tradicionales (obligatorios para todo ente y legislados por la política contable) con los informes que cada organización generará para uso interno, vinculados a sus objetivos estratégicos; surge como necesario al menos, efectuar un repaso de las bondades de algunas herramientas disponibles para cumplir con esos objetivos de largo plazo, que a opinión de los autores son las más efectivas, a saber: la administración del capital intelectual, el cuadro de mando integral, la gestión de los costos, el valor agregado económico, el modelo insumo-producto y el balance social.

Con respecto al Capital Intelectual, la generación de un informe como instrumento de identificación y registro de los factores que deben ser evaluados para poder gestionar sobre su creación, mantenimiento, crecimiento y adecuación a los objetivos estratégicos.

En relación a Cuadro de Mando Integral, a partir de los objetivos definidos es necesario identificar las actividades críticas y los niveles o metas adecuados.

En la herramienta Gerencia Estratégica de Costos se destaca la necesidad de desarrollar la habilidad de combinar la información sobre los tres elementos conceptuales del costo para el logro de los resultados esperados: la cadena de valor, el posicionamiento estratégico y sus generadores.

El Valor Agregado Económico, aporta una mirada a los resultados del ejercicio, como medida de la rentabilidad de una inversión, incluyendo un interés sobre el capital de los

propietarios. Este resultado ajustado es una medida de la conservación, incremento o disminución de la riqueza.

Contar con una herramienta matemática para la tarea de la planificación, dadas las condiciones adecuadas para su aplicación, como lo es el Modelo de Insumo-Producto, es un recurso instrumental de alto valor, en virtud de la lógica interna en la que se basa.

La inclusión de un Modelo de Balance Social, que considere en su definición y alcance los grupos de interés que se relacionan con la organización y las políticas públicas vigentes a nivel nacional e internacional, es una expresión de la dimensión social de la organización que permite evaluar cualitativa y cuantitativamente el cumplimiento de su responsabilidad social.

El permanente monitoreo del gran caudal de información, es la base del funcionamiento de todo este planteo. La correcta planificación, la identificación inmediata de señales de alerta, la medición de desvíos sobre los parámetros trazados y, en general, todo alejamiento de los objetivos, debería dar origen a acciones correctivas, cambios de conductas, adecuación de recursos, reprogramación de actividades y todo tipo de prácticas, en las que se requiere la sinergia de equipos interdisciplinarios, comprometidos con la estrategia de la organización

BIBLIOGRAFÍA

CAÑIBANO, M. y GARCIA-AYUSO, M. El Papel de los intangibles en el análisis de la situación financiera de la empresa. Actas de la VI Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable. Almería. Octubre. (2000)

CARMONA MORENO, S.) La Crisis de los Sistemas de Contabilidad de Gestión: Una Perspectiva Española, en Carmona Moreno, S. (ed.): Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión. Madrid, ICAC: 483-542. (1993)

FERNANDEZ GIMENEZ GIL, D. Investigación contable. Un análisis profundo. (2006).

GARCÍA, N. Contabilidad Intermedia. Ed. Eudecor. (1999)

GARCÍA, N; FRASCHETTI, M., BILBAO, A., GASÓ, I.; SADER, G; LICERA, G; y otros. Consideraciones básicas para la elaboración de informes para la toma de decisiones de la gerencia pyme.. Area Técnica. XX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Página 101 Tomo 1. (1999)

HENDRIKSEN, E. Teoría de la contabilidad. Ed. Uteha. (1994)

KAPLAN, R. S. y NORTON, D. P.. Cuadro de Mando Integral. Ediciones Gestión 2000. España. (1997)

KAPLAN, R. y COOPER, R. . Coste y Efecto. Barcelona: Gestión 2000. (1999)

KIESO y WEYGANDT . Contabilidad Intermedia. John Wiley & Sons Canada, Ltd.; 11th Edition. (2003)

KRIPPENDORFF, K. A recursive theory of communications . In D. Crowley and D. Mitchell (Eds.), Communication theory today (pp. 78-104). Stanford: Stanford University Press. (1994)

LAZZATTI, S. El Proceso Decisorio. Enfoque, Método y Participación. Ed. Macchi. Argentina. (1997)

LIMONE ARAVENA, A. Contabilidad y gestión del conocimiento en el contexto del nuevo enfoque en la teoría de la organización. Revista do mestrado em administração e desenvolvimento empresarial. Impresión Universidade Estácio de Sá. (2003)

MACHADO, MARCO A. Nueva Contabilidad: de la medición de la utilidad al conocimiento de la realidad. Trabajo publicado en [http://actualicese.com/editorial/recopilaciones/ Memorias/Bogota/MarcoAntonioMachado.doc](http://actualicese.com/editorial/recopilaciones/Memorias/Bogota/MarcoAntonioMachado.doc). (2006)

PORTER, T. Y BURTON, JC. Auditoría. Un análisis Conceptual. Editorial Diana. México. (1981)

SADER, G . LICERA, G. Hacia una redefinición epistemológica de la disciplina contable. XXIX Jornadas Universitarias de Contabilidad. CD Room y Resumen. (2008)

SADER, G. Sinergia y empatía en la toma de decisiones: un aporte al valor de la organización a través de la gerencia estratégica de costos . SaberEs Nº 3 pp. 61-76. Sección Artículos (2011)

SADER, G., TISSERA P. La influencia de la Información contable estratégica en el cambio organizacional. Revista XXII Congreso Nacional del ADENAG. (2006)

TUA PEREDA, J. Lecturas de Teoría e Investigación Contable: La Investigación en Contabilidad una Reflexión Personal. Publicación del Centro Interamericano Jurídico Financie ALVAREZ HECTOR, (1995) . Fundamentos de Dirección estratégica. Ed. Eudecor. Argentina. (1996)

VINITZKY, G. Planeamiento Estratégico y Presupuestos. Ed. Tesis. Argentina. Andreu, R et al (1986).

VINITZKY, G. Estrategia y Sistemas de Información. Ed. Mc. Graw- Hill. Segunda Edición (1996)