

Suarez-Tirado, J. (2022). Contabilidad estratégica y profesión contable: algunas directrices para potenciar el rol directivo de los contadores en las organizaciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 80, 161-185. Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n80a07>

Contabilidad estratégica y profesión contable: algunas directrices para potenciar el rol directivo de los contadores en las organizaciones

Jorge Suarez-Tirado

jsuarez@unal.edu.co

orcid: 0000-0003-0020-1868

Universidad Nacional de Colombia

Contabilidad estratégica y profesión contable: algunas directrices para potenciar el rol directivo de los contadores en las organizaciones

Resumen: *El objetivo del presente artículo de reflexión es plantear algunas luces sobre las habilidades y requerimientos que la contabilidad estratégica demanda por parte de los profesionales en el ámbito contable, para potenciar los roles que estos pueden jugar en los escenarios directivo y estratégico de las organizaciones. Con base en la revisión de literatura sobre contabilidad estratégica para el periodo 1981-2021 en las bases de datos Scopus y Science Direct, se identifica que los roles del contador se potencian cuando este profesional amplía su enfoque para incorporar en sus análisis al medioambiente externo, particularmente información sobre el mercado, los competidores, clientes y proveedores. Igualmente, el estudio sobre la estrategia organizacional tanto propia como de los competidores, brinda conocimientos útiles para comprender las medidas que toman las organizaciones en busca de alcanzar una ventaja competitiva que perdure en el tiempo. La información proveniente de la contabilidad estratégica contribuye a la creación de enlaces entre contabilidad, estrategia organizacional y gestión estratégica.*

Palabras clave: *Contabilidad estratégica, técnicas de contabilidad estratégica, estrategia, competencia, contexto de los negocios.*

Strategic accounting and the accounting profession: some guidelines to enhance the managerial role of accountants in organizations

Abstract: *The goal of this article is to shed some light on the skills and requirements that strategic accounting demands from accounting professionals in order to enhance their roles in organizational management and strategic scenarios. Based on a literature review on strategic accounting for the period 1981-2021 in the Scopus and Science Direct database, it was found that the roles of accountants are enhanced when these professionals broaden their focus to include the external environment in the analysis, particularly information on the market, competitors, customers, and suppliers. Similarly, studying organizational strategy, both their own and that of competitors, provides useful information for understanding the steps taken by organizations to achieve a long-lasting competitive advantage. Strategic accounting data aids in the development of connections between accounting, organizational strategy, and strategic management.*

Keywords: *strategic accounting, strategic accounting techniques, strategy, competition, business context.*

Contabilidade estratégica e profissão Contábil: Algumas diretrizes para potenciar a função diretiva dos contadores nas organizações

Resumo: *O objetivo do presente artigo de reflexão é plantear algumas luzes sobre as habilidades e requerimentos que a contabilidade estratégica demanda dos profissionais no campo contábil, para potenciar os papéis que estes podem desempenhar nos cenários diretivos e estratégicos das organizações. Com base na revisão de literatura sobre contabilidade estratégica para o período 1981 – 2021 nas bases de dados Scopus e Science Direct, identifica-se que o papel do contador se potencia quando este profissional amplia seu enfoque para incorporar nas suas análises ao meio-ambiente externo, particularmente informação sobre o mercado, os concorrentes, clientes e fornecedores. Igualmente, o estudo sobre a estratégia organizacional tanto própria como dos concorrentes, outorga conhecimentos úteis para compreender as medidas que tomam as organizações à procura de atingir uma vantagem competitiva que permaneça no tempo. A informação derivada da contabilidade estratégica contribui à criação de enlaces entre contabilidade, estratégia organizacional e gestão estratégica.*

Palavras-chave: *Contabilidade estratégica, técnicas de contabilidade estratégica, estratégia, concorrência, contexto dos negócios.*

La comptabilité stratégique et la profession comptable : quelques lignes directrices pour renforcer le rôle managérial des comptables dans les organisations

Résumé: *Cette réflexion a pour but de faire la lumière sur les compétences et les exigences que la comptabilité stratégique requiert des professionnels du domaine comptable, afin d'améliorer les rôles qu'ils peuvent jouer dans la gestion et les scénarios stratégiques des organisations. L'examen de la littérature sur la comptabilité stratégique pour la période 1981-2021 dans les bases de données Scopus et Science Direct permet d'identifier que les rôles du comptable sont renforcés lorsque ce professionnel élargit son champ d'action pour intégrer dans son analyse l'environnement externe, notamment les informations sur le marché, les concurrents, les clients et les fournisseurs. De même, l'étude de la stratégie des organisations, qu'il s'agisse de la leur ou de celle de leurs concurrents, fournit des informations utiles sur les mesures prises par les organisations afin d'obtenir un avantage concurrentiel qui perdurera dans le temps. Les informations issues de la comptabilité stratégique permettent de créer des liens entre la comptabilité, la stratégie organisationnelle et la gestion stratégique.*

Mots clés: *Comptabilité stratégique, techniques de comptabilité stratégique, stratégie, concurrence, contexte des affaires.*

Contabilidad estratégica y profesión contable: algunas directrices para potenciar el rol directivo de los contadores en las organizaciones

Jorge Suarez-Tirado

<https://doi.org/10.17533/udea.rc.n80a07>

Primera versión recibida en noviembre de 2021 – Versión aceptada en abril de 2022

«No basta con estar ocupado. Las hormigas están ocupadas.
La cuestión es: ¿En qué estamos ocupados?»

Henry David Thoreau

I. Introducción

El objetivo del presente artículo de reflexión es plantear algunas luces sobre las habilidades y requerimientos que la contabilidad estratégica (en adelante CE) demanda por parte de los profesionales en el ámbito contable -contadores-, para potenciar los roles que estos pueden jugar en los ámbitos directivo y estratégico de las organizaciones. Este es un asunto clave para la disciplina contable y el ejercicio profesional de la contaduría pública, ya que algunos investigadores han encontrado que la CE ha sido aplicada en las organizaciones, aun en ausencia de los contadores (Coad, 1996; Lord, 1996; Langfield, 2008), situación que lleva a cuestionarse sobre cuáles son las contribuciones adicionales que estos profesionales realizan en las esferas estratégica y directiva, más allá de los roles clave ligados a la contabilidad financiera y el proceso de reporte financiero, además de su liderazgo en la gestión de información sobre variables tributarias, entre otros.

En ese sentido, surgen algunos cuestionamientos sobre cuáles son los conocimientos y habilidades que deberían tener los contadores en términos de CE, estrategia y el contexto de los negocios, para enfrentar los retos planteados por la CE y por el entorno, en busca de poder jugar roles clave en los escenarios directivo y estratégico. Este punto resulta esencial ya que, por un lado, en la

literatura existente sobre CE, no se identifican estudios que se refieran a los roles que juegan los contadores en las organizaciones en referencia al tema, mientras que por otro lado, es necesario que la información contable y los roles de los contadores respondan a las necesidades y demandas del contexto.

Esta situación se refuerza al identificar que el entorno actual de los negocios se caracteriza por la globalización e internacionalización de la actividad empresarial, la existencia de compañías multinacionales, altos niveles de competitividad a nivel doméstico e internacional, así como rápido cambio tecnológico, demandando mayores respuestas por parte del direccionamiento estratégico organizacional, así como de la información contable que apoye su adecuado funcionamiento.

La metodología utilizada es de carácter cualitativo y descansa en una revisión sistemática de literatura sobre contabilidad estratégica para el periodo 1981-2021 en las bases de datos Scopus y Science Direct. El periodo de análisis abarca los últimos 40 años, tiempo en el cual se han venido realizando publicaciones sobre CE, comenzando con el artículo de Simmonds (1981). La ecuación de búsqueda de literatura fue Strategic Management Accounting (Contabilidad Estratégica) como parte del título. Se encontraron 58 artículos en Scopus y 24 en Science Direct. Una vez eliminadas las repeticiones, se obtuvo 63 artículos, de los cuales se analizaron 55; 8 documentos no fueron incluidos ya que no fue posible acceder porque no estaban disponibles en versión digital, por restricciones de idioma¹ o porque era necesario pagar un dinero adicional para obtener una copia.

Sumado a ello, Kraus Breier y Rodríguez (2020) consideran a la revisión sistemática de literatura como aquella que sigue un proceso previamente definido para el estudio de los documentos publicados sobre un tema, basada en determinadas categorías o criterios que se busca identificar en cada uno de los mismos, tales como objetivos, definiciones, metodología, teorías, principales contribuciones, hallazgos clave, principales representantes, entre otros. Del mismo modo, dichos autores afirman que este tipo de revisión corresponde a una metodología altamente utilizada para sintetizar literatura en un campo, la cual ha sido aplicada en las investigaciones sobre administración y negocios desde el siglo XIX.

A pesar de que han transcurrido 40 años desde la primera publicación en CE, el bajo nivel de trabajos sobre el tema permite inferir que su estudio se encuentra aún en un proceso de maduración y consolidación, caso contrario a lo que ocurre por ejemplo con el tema de emprendimiento que ya tiene mayores desarrollos y una amplia gama de publicaciones (Kraus et al., 2020).

1 El resumen estaba escrito en inglés, pero el resto del documento era en Ruso y Checo.

La CE busca responder a las necesidades de un entorno altamente competitivo y cambiante, mediante el suministro de información que es principalmente de carácter externo, no financiera, a largo plazo y con orientación hacia el futuro. Esto implica una nueva mirada a la información generada por parte de la contabilidad de gestión para contribuir al direccionamiento estratégico organizacional.

Un análisis del contexto estadounidense por Szendi y Shum (1999) permite identificar que la década de los 90's del siglo anterior fue un periodo de cambio en las prácticas y técnicas de contabilidad de gestión, evolucionando para responder a las nuevas necesidades del contexto dinámico y de alta competencia local y global. En esa misma línea, los españoles Fernández y Muñoz (1996) destacaban cómo en años previos a su publicación, se podía observar el nacimiento de nuevas técnicas de gestión que apoyaran la toma de decisiones estratégicas, lo cual se denominó gerencia estratégica de costos en Estados Unidos (Shank y Govindarajan, 1993) y contabilidad de gestión estratégica² en Europa (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990), pero con pocos desarrollos hasta ese momento.

Sin embargo, en el presente siglo, los desarrollos estadounidenses sobre gerencia estratégica de costos desaparecieron sin lograr consolidarse, particularmente por la crisis corporativa de Enron y otras compañías, situaciones que volcaron la atención hacia el fortalecimiento de la auditoría y el control interno, rezagando a un segundo plano este tema (Shank, 2006). Por otro lado, en CE se continúan realizando trabajos e investigaciones que contribuyen a un estudio más profundo del tema y a la identificación de las prácticas organizacionales al respecto, con aplicaciones en hoteles (Collier y Gregory, 1995; Pavlatos, 2015; Turner, Way, Hodari y Witteman, 2017), universidades (Agasisti, Arnaboldi y Azzone, 2008; Hutaibat, Alhtaybat y Al-Htaybat, 2011), hospitales (Abdul, Azhar y Norzaidi, 2012; Lachmann, Knauer y Trapp, 2013), compañías manufactureras (Tanc y Gokoglan, 2015), bancos (Obohn y Ajibolade, 2017), agricultura (Alborov, Kontsevaya, Klychova y Kuznetsovd, 2017), compañías públicas (Cuganesan, y Lacey, 2011; Höglund, Holmgren, Martensson y Svårdsten, 2021), entre otros.

Desde una perspectiva disciplinar, asociada con los desarrollos de la contabilidad como campo de conocimiento, la CE se refiere a la recolección, análisis y uso de información proveniente del entorno externo, con especial énfasis en la estructura de costos y las estrategias de los competidores, para apoyar el desarrollo e implementación de la estrategia y la toma de decisiones estratégicas en las organizaciones (Simmonds, 1981, 1982; Bromwich, 1990; CIMA, 1991; Ward, 1993; Innes, 1998; Tillmann & Goddard, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Noordin, Zainuddin, Fuad, Mail & Sariman, 2015; Manyeva, Piskunov & Fomin, 2016), implicando una mirada interdisciplinar de la contabilidad que establece relaciones con la gestión estratégica, la estrategia y el marketing. En síntesis, lo

2 En inglés Strategic Management Accounting.

que hace la CE, en palabras de Inghirami (2014), es establecer la conexión entre contabilidad de gestión y la gestión estratégica, o para Ward (1992), plantear una contabilidad para la gestión estratégica.

Desde una mirada instrumental, la cual implica la forma en que los desarrollos de un área del conocimiento son instrumentalizados y aplicados por parte de las organizaciones, la CE agrupa un conjunto de técnicas de contabilidad de gestión con orientación estratégica, cuyo objetivo es obtener información para apoyar los fines mencionados de desarrollar la estrategia organizacional y tomar decisiones estratégicas (Roslender & Hart, 2003; Cadez & Guilding, 2008; Al-Maryani & Sadik, 2012; Abdullah & Said, 2015; Dmitrović & Suljović, 2017; Arunruangsirilert & Chonglertham, 2017), de tal manera que las compañías puedan ser más competitivas en el mercado, ya sea nacional o global, impactando favorablemente el desempeño organizacional tanto financiero como no financiero.

Un enfoque profesional para aproximarse a la CE, involucra a los roles de los profesionales en el ámbito contable como actores clave para la identificación, promoción y divulgación de las ideas y desarrollos innovadores y recientes. Al respecto, se destacan los roles, habilidades y conocimientos que deberían tener los profesionales en el área contable –normalmente los contadores– para ser parte de los equipos directivos y estratégicos en las compañías, siendo este un punto clave que no se ha estudiado al mismo nivel que la parte disciplinar e instrumental. En ese sentido, Cadez y Guilding (2008) plantean como uno de los enfoques ligados a la CE, el involucramiento de los contadores en los procesos de toma de decisiones estratégicas en las organizaciones, siendo precisamente los factores asociados con los contadores profesionales, así como las habilidades requeridas por parte de estos en el ámbito de la CE, el tema central que se analizará en el presente escrito.

La adopción de CE mejora la capacidad de las compañías de adquirir una ventaja competitiva, motivo por el cual estas se deberían centrar tanto en la implementación de las técnicas de CE como en el involucramiento de los contadores en el proceso de gestión estratégica (Alamri, 2018). A continuación, el documento presenta un apartado donde se caracteriza a la CE, continuando con una sección sobre el análisis y resultados de investigación, en el cual se abordan algunas ideas sobre los requerimientos de la CE para potenciar el rol directivo de los Contadores en las organizaciones, finalizando con las conclusiones.

II. Contabilidad Estratégica

Desde el siglo XVIII con la revolución industrial hasta comienzos del siglo XX, la contabilidad de costos presentó algunos desarrollos ligados a la identificación de los elementos del costo, el cálculo de los costos de producción y el surgimiento de algunos sistemas de costos, todos ellos dominados por la presencia de información de carácter interno que permitía informar y controlar so-

bre la circulación interna de recursos. Para esa época, estos avances brindaban la posibilidad de llevar un control racional sobre los recursos consumidos por parte de los procesos productivos. Posteriormente, en las primeras décadas del siglo XX, surge la contabilidad de gestión acompañada de un conjunto de mejoras tales como los presupuestos, los costos estándar, el análisis costo-volumen-utilidad y el costo relevante, que tenían como objetivo darle un valor agregado a la información contable interna, para apoyar las actividades de planeación, control y toma de decisiones (Ryan, Scapens y Theobald, 2004).

Sin embargo, con el paso del tiempo y el surgimiento de nuevas condiciones del contexto de los negocios tales como globalización, competencia y desarrollo tecnológico, diversos autores plantearon debilidades y rezagos por parte de la contabilidad de gestión, tales como su falta de respuesta frente a la evolución tecnológica, su subordinación al reporte contable-financiero y la brecha existente entre teoría y práctica (Johnson y Kaplan, 1988), su falta de contribuciones a los aspectos estratégicos organizacionales (Langfield, 2008; Atrill y Mc Laney, 2009) y la ausencia de un enfoque orientado al largo plazo y al futuro (Guilding, Cravens y Tayles, 2000).

Igualmente, durante las dos décadas finales del siglo XX, se presentaron cambios progresivos en los modos de producción Japonés, particularmente con la compañía Toyota, dentro de los cuales se puede enumerar la producción en celdas, los enfoques de costeo objetivo y costeo de la calidad, el justo a tiempo, entre otros. Estas innovaciones les permitieron a las empresas japonesas, alcanzar ventajas competitivas sostenibles y mejoras en el desempeño, siendo además incentivos adicionales para que estas prácticas fueran estudiadas y aplicadas en occidente (Nishimura, 2003).

Desde los años 80's del siglo anterior, en un contexto de globalización de la actividad económica, la expansión de compañías multinacionales, competencia doméstica y global, desarrollo tecnológico, surgimiento y evolución de las ideas sobre estrategia organizacional, se ha venido desarrollando la CE, con el fin de responder frente a estas brechas y nuevas demandas por parte de la contabilidad de gestión. Con respecto a este concepto se pueden identificar en la literatura diversas definiciones, técnicas y algunas variables sobre las cuales recopilar y proveer información, aspectos que se explican a continuación³.

III. Metodología

Como parte de la metodología, se realizó una exploración de artículos sobre CE en las bases de datos Science Direct y Scopus. Estas dos bases de datos son altamente reconocidas en el ámbito de la contabilidad y la gestión organizacio-

3 En la revisión de literatura sobre CE también se identifican teorías, métodos de investigación, determinantes de su adopción, contribuciones, limitaciones, debilidades, brechas de investigación, entre otros, siendo elementos que no hacen parte del alcance del presente documento.

nal, sin embargo, se reconoce que la limitación a estas implica un sesgo hacia la obtención de artículos publicados en idioma inglés⁴, con alta presencia de trabajos desde los contextos Europeo y Asiático, dejando de lado publicaciones de trabajos realizados en el contexto iberoamericano y en idioma español, los cuales serán examinados en estudios futuros.

La ecuación de búsqueda estuvo determinada por la presencia del término Strategic Management Accounting en el título; el periodo de análisis abarca los últimos 40 años 1981-2021, tiempo en el cual se ha venido publicando sobre CE. Como resultado se obtuvo un total de 58 artículos en Scopus y 24 en Science Direct. Una vez eliminadas las repeticiones, se alcanzó 63 artículos, de los cuales se analizaron 55. Los 8 artículos restantes fueron excluidos, ya que no fue posible acceder a ellos porque no estaban disponibles en versión digital, por restricciones de idioma⁵ o porque era necesario pagar un dinero adicional para obtener una copia.

III.1 Hallazgos en la literatura

Del análisis de literatura realizado, se identifica que los tres trabajos más citados en CE son los de Bromwich (1990), Cadez y Guilding (2008) y Guilding et al. (2000), el primero de ellos es conceptual y teórico, mientras que los dos últimos plantean su propio conjunto de técnicas de CE. Los tres países con mayor participación de publicaciones en este campo son Reino Unido, Australia y Malasia, con un dominio evidente del primero. Finalmente, las tres revistas en las cuales existen más publicaciones sobre el tema son Management Accounting Research, Journal of Accounting and Organizational Change y Procedia Economics and Finance.

Sumado a lo anterior, se encuentra que los artículos sobre CE están altamente alineados con la perspectiva funcionalista (Larrinaga, 1999; Ryan et al., 2004), de tal manera que se busca identificar problemas que ocurren en las organizaciones y se trata de buscar un remedio para ello. En ese sentido, la solución ha sido plantear un conjunto de técnicas de CE que se espera, contribuyan al direccionamiento estratégico organizacional, y con ello, a mejorar el desempeño de las compañías.

Sin embargo, esta perspectiva se encuentra sesgada hacia la protección de los intereses de altos directivos y accionistas, dejando de momento relegado a un segundo plano, los intereses y expectativas de los demás grupos de interés. Igualmente, con respecto a la investigación empírica, la cual busca validar y contrastar los planteamientos de las diversas teorías, mediante el desarrollo de

4 Se encontraron 3 artículos en Ruso y uno en Checo; estos autores fueron contactados por email para solicitar una versión en inglés, sin embargo, respondieron que no tenían disponible esta opción, ya que los habían escrito en la lengua nativa.

5 Escritos en Ruso y Checo.

estudios de campo en las organizaciones, se identifica un interés por establecer el uso o no de las prácticas de CE en las organizaciones, así como sus niveles de implementación, sin preguntar, por ejemplo sobre las razones de determinadas prácticas, los incentivos para implementar CE, las percepciones por parte de distintos actores sobre las mismas, así como las restricciones y conflictos que se puedan derivar de su implementación.

La primera definición de CE y la más referida la planteó Simmonds (1981), quien afirmaba que se refería al análisis de información de contabilidad de gestión relacionada con los negocios y la competencia, con el fin de desarrollar la estrategia propia. Otro referente clásico en el tema de CE es Bromwich (1990) quien la definía como el suministro y análisis de información financiera sobre tres factores clave: i) el mercado de productos de una compañía, ii) la estructura de costos de los competidores y, iii) el monitoreo de las estrategias organizacionales para distintos periodos de tiempo. El Instituto Colegiado de Contadores de Gestión CIMA⁶ (1991) asociaba a la CE con la provisión y análisis de datos de contabilidad de gestión relacionados con la estrategia de las compañías; de manera específica, información relativa a niveles y tendencias de costos y precios reales, volúmenes, participación de mercado, flujos de efectivo y demandas de recursos.

Algunas definiciones más recientes conciben a la CE como el proceso para recolectar, identificar, interpretar y representar información financiera y no financiera, para el análisis del medioambiente interno y externo, estimar y controlar los procesos de implementación de la estrategia, teniendo en cuenta que los altos directivos toman decisiones gerenciales estratégicas para cumplir los fines misionales (Manyaeva et al., 2016). Para Dmitrović y Suljović (2017) la CE se refiere al suministro de información con orientación externa, determinada por el mercado y enfocada en los consumidores, permitiendo suplir a los gerentes con un amplio conjunto de técnicas y herramientas para facilitar la toma de decisiones estratégicas.

Alborov et al. (2017) entienden a la CE como una forma modificada de contabilidad de gestión, enfocada en los entornos interno y externo, en la recolección de datos y su procesamiento, así como el diseño y transferencia de decisiones directivas estratégicas tanto para el sistema de gestión como para el monitoreo y evaluación de la eficiencia en su ejecución. La CE suministra datos para la estrategia, la planeación estratégica, así como para el desarrollo e implementación de decisiones estratégicas.

Igualmente, Duçi (2021) asocia la CE con factores tales como las decisiones estratégicas, el mantenimiento de la posición competitiva de las compañías y su orientación estratégica, incorporando elementos interdisciplinarios provenientes de la contabilidad, la administración y la gestión estratégica. Shi (2021) entiende

6 Chartered Institute of Management Accountants

a la CE como una rama de la contabilidad ligada a la gestión estratégica organizacional, cuyo objetivo es apoyar a los altos directivos en la formulación de estrategias competitivas y en la implementación de la planeación estratégica, en busca del desarrollo continuo de las compañías.

En síntesis, la CE corresponde a una rama de la contabilidad, que se convierte en un desarrollo avanzado de la contabilidad de gestión, que tiene como objetivo proveer a los directivos y quienes toman decisiones en las organizaciones, con información que en su mayoría es de carácter externo, de tipo cualitativo, a largo plazo y con orientación hacia el futuro. En este escenario, la información interna y cuantitativa suministrada por la contabilidad financiera continúa siendo relevante como apoyo en los análisis organizacionales, pero debe ser complementada con información externa tanto financiera como no financiera, para apoyar el direccionamiento estratégico organizacional. A continuación, la Figura 1 sintetiza algunas de las variables clave sobre las cuales la CE debería recopilar y proveer información.

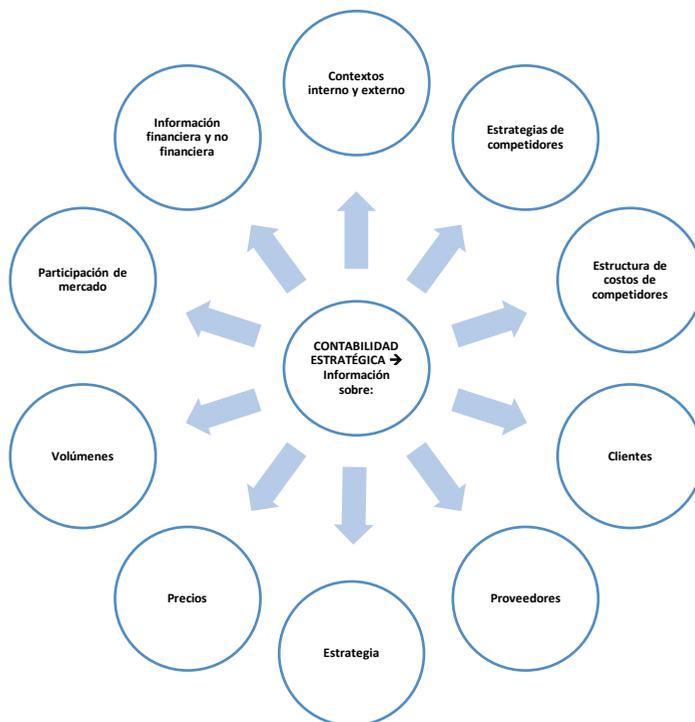


Figura 1. Información que incorpora la Contabilidad Estratégica

Fuente: Elaboración propia.

Son varios los roles que se le han asignado a la CE. Al respecto, Lord (1996) establecía que las funciones de la CE eran las siguientes: i) recolectar información con respecto a los competidores, ii) usar la contabilidad para decisiones estratégicas, iii) reducir los costos sobre la base de decisiones estratégicas y, iv) contribuir en la obtención de ventaja competitiva. En línea con lo anterior, Manyaeva et al. (2016, p. 256) consideran que son cinco las tareas de la CE, todas ellas asociadas con el suministro de información para: i) desarrollar objetivos y dirección estratégica, ii) analizar la coyuntura, perspectivas y estado del mercado para evaluar y estimar el potencial de las compañías, iii) establecer el índice entre el volumen de ventas para los productos y el mercado, iv) determinar y analizar indicadores para ser controlados conforme a los objetivos estratégicos y, v) analizar la influencia de las desviaciones en la materialización de la estrategia y tomar decisiones de control.

Sumado a ello, distintos autores han planteado contribuciones de la CE para la gestión organizacional. Por ejemplo, el suministro de información por parte de la CE puede mejorar las decisiones y con ello, el desempeño organizacional (Baines and Langfield-Smith, 2003, cited by Nejad, Nezhad & Abdul, 2017; Pasch, 2019), apoyo a la toma de decisiones estratégicas y actividades de control (Cinquini and Tenucci, 2010) y monitorear el comportamiento de los miembros de la junta directiva (Seal, 2006, cited by Arunruangsirilert & Chonglertham, 2017).

Además de requerir un cambio de mentalidad directivo y el interés y conciencia sobre sus contribuciones, la CE se instrumentaliza en las organizaciones mediante la implementación de las técnicas que la componen. Existen varias propuestas de conjuntos de técnicas de CE tales como Guilding et al. (2000) quienes agrupan 12 de estas, Langfield (2008) propone 7, Cinquini y Tenucci (2010) presentan 14. Sin embargo, el trabajo más referido en este ámbito es el de Cadez y Guilding (2008), que plantea un grupo de 16 técnicas con orientación estratégica que se pueden clasificar en cinco criterios, dando como resultado la siguiente estructura:

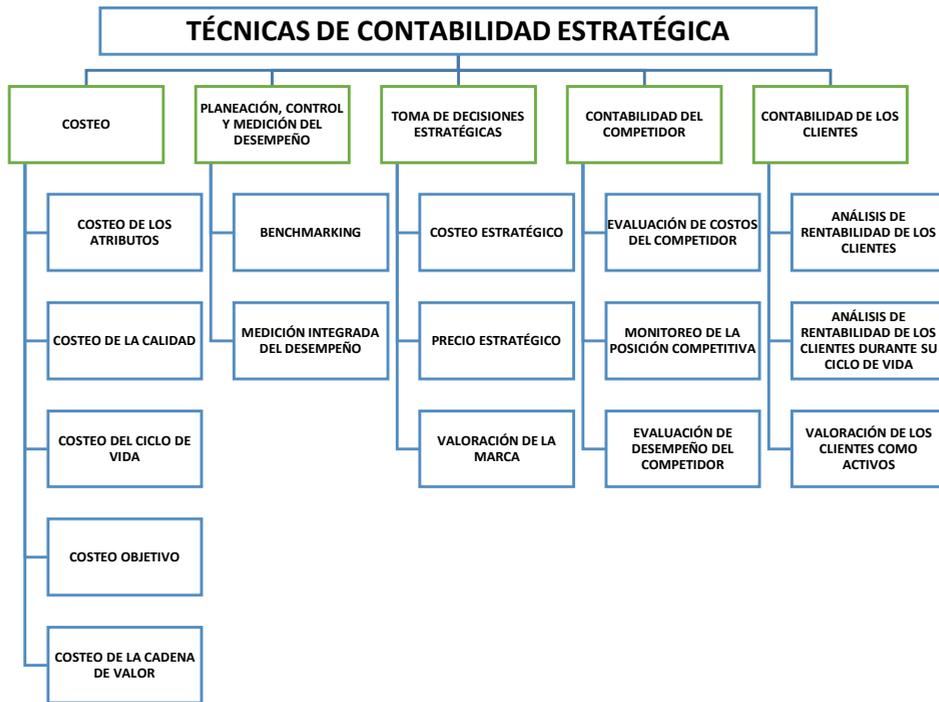


Figura 2. Técnicas de Contabilidad Estratégica

Fuente: Elaboración propia con base en Cadez y Guilding (2008, p. 839).

Lo que se espera con la implementación de este conjunto de técnicas de CE por parte de las organizaciones, es que se pueda obtener información estratégica sobre tendencias en costos, precios, tecnología, métodos de producción, calidad, cadena de valor, desempeño del mercado, estrategias de los competidores, preferencias y expectativas de los clientes, entre otros. Esta información apoyará el direccionamiento estratégico, la toma de decisiones estratégicas, así como el alcance de una ventaja competitiva sostenible en el tiempo. De esta manera, la CE podría afectar favorablemente el desempeño de las organizaciones, lo cual ha sido evaluado y confirmado por los trabajos de Cadez y Guilding (2008, 2012), Roslender y Hart (2002), Cinquini y Tenucci (2010), Cuganesan et al. (2012), Lachmann et al. (2013), Abdelmoneim y Jones (2014), Pavlatos (2015), entre otros, pero también refutado por parte de Ojra, Opute y Alsolmi (2021).

Una vez expuestos diversos puntos básicos sobre la CE, el siguiente apartado se centrará en el análisis y discusión de los resultados de investigación, planteando algunas luces sobre las contribuciones de la CE al rol estratégico y directivo de los contadores.

IV. Análisis y discusión de los resultados de investigación

El objetivo del presente artículo de reflexión es plantear algunas luces sobre las habilidades y requerimientos que la contabilidad estratégica (en adelante CE) demanda por parte de los profesionales en el ámbito contable -contadores-, para potenciar los roles que estos pueden jugar en los ámbitos directivo y estratégico de las organizaciones. Si bien este es un objetivo alineado con la perspectiva funcionalista en contabilidad, este se convierte en un paso obligado para ampliar la comprensión sobre la CE y sus roles en las organizaciones, previo a la realización de estudios críticos sobre el tema, los cuales se realizarán posteriormente.

Al respecto, se identifica que la forma como se ha llevado a cabo el proceso de formación de los contadores profesionales y sus roles en las organizaciones, se encuentra fuertemente dominada por la contabilidad financiera (Johnson y Kaplan, 1987); este tipo de información es de carácter interno e histórica, referida a hechos pasados, y busca suplir necesidades de información de diversos usuarios externos. Sin embargo, Ma y Tayles (2009) exponen que la contabilidad financiera no necesariamente demanda una comprensión sobre el contexto de los negocios, por el contrario, responde más a una orientación como un contador de granos. La contabilidad financiera brinda información clave mediante reportes contables o estados financieros e informes de gestión, con respecto a variables como ingresos, costos, beneficios, volumen de activos, entre otros, convirtiéndose además en el insumo clave para el cálculo de distintos indicadores financieros de liquidez, rentabilidad y eficiencia.

Sin embargo, en el contexto de la CE, se requiere que el Contador Estratégico⁷ se encuentre en capacidad de trabajar con información que sea principalmente de carácter externo, a largo plazo y orientada hacia el futuro. Esto demanda la existencia de sistemas de información más sólidos y robustos que permitan centrar la atención en el análisis e interpretación de la información, y no tanto en su procesamiento. Una innovación como la ciencia de datos brinda posibilidades en ese sentido, principalmente en el procesamiento y análisis de grandes volúmenes de información.

Para potenciar los roles de los contadores en los equipos directivos y estratégicos de las organizaciones, se proponen a continuación algunas demandas en términos de intereses y habilidades personales, además de conocimientos en estrategia y en el contexto de los negocios.

7 Para efectos del presente documento, el “Contador Estratégico” se refiere a aquel profesional en el área contable que maneja la contabilidad estratégica y tiene capacidad de participar y aportar en los equipos directivos y estratégicos de las organizaciones.

IV.1 Interés y Habilidades Personales

Uno de los principales ingredientes para que un contador opte por jugar un rol estratégico en las organizaciones es el interés personal. Existirán profesionales que se sientan cómodos trabajando en los campos clave de contabilidad financiera, impuestos y auditoría financiera, sin embargo, las nuevas tendencias y contextos competitivos demandan un contador que tenga una mirada diferente sobre sus roles en las compañías, interesado por el contexto externo en el cual opera la entidad.

No existe claridad con respecto a los roles que deben jugar los contadores en las organizaciones con respecto a la CE, así como sus habilidades necesarias para involucrarse en los equipos directivos y estratégicos. Esto mismo se lo preguntaba Bromwich (1990) al establecer que, en aquella época, existían vacíos en la determinación de los roles de los contadores como proveedores de información para la toma de decisiones estratégicas. Al respecto Rickwood, Coates y Stacey (1990) afirman que el rol de los contadores de gestión va más allá de proveer información contable, con especial atención en la preparación de reportes especiales para dominar al equipo que toma decisiones.

AlMaryani y Sadik (2012) establecieron como una restricción a la cual se enfrentan las compañías en el uso y aplicación de las técnicas de CE, la falta de personal administrativo y financiero cualificado a nivel científico y práctico para aplicar y usar las técnicas y métodos que la componen. Abdullah y Said (2015) afirman que los consultores en gestión que poseen habilidades en técnicas específicas de CE han tenido buena influencia promoviendo el uso de las mismas por parte de los gerentes a nivel global. Asimismo, Sulaiman et al. (2004, citados en Abdullah y Said, 2015) concluyeron que una de las razones por las cuales muchas compañías en Malasia seguían utilizando técnicas de contabilidad de gestión tradicionales, en detrimento de la CE, era la falta de experiencia en su uso, de donde se deriva que existe una gran posibilidad de generar valor agregado por parte de los contadores.

Brouthers y Roozen (1999) afirmaban que la brecha entre la contabilidad de gestión tradicional y la gestión estratégica podría reducirse mediante la presencia de un contador de gestión que se encuentre involucrado en el proceso de toma de decisiones estratégicas, lo cual puede ayudar a los gerentes a tomar decisiones informadas y de manera oportuna. Para Ahid y Augustine (2012, citados en Alamri, 2018) el contador se debe convertir en un socio estratégico que apoye el direccionamiento estratégico organizacional.

El trabajo de Cadez y Guilding (2008) destaca como un factor que afecta la adopción de CE a las capacidades de los contadores, por encima de la estrategia organizacional y la intensidad de la competencia. En ese sentido, estos autores sostienen que el principal incentivo que los contadores encuentran con respecto

a la CE, es su involucramiento en el proceso de toma de decisiones y en todo lo relacionado con la estrategia. En un trabajo posterior, Cadez y Guilding (2012) encuentran que existe mayor uso de CE si los contadores están más involucrados en el proceso estratégico de las compañías.

Nejad et al. (2017) identifican que el uso de CE se encuentra asociado positivamente con los niveles de educación, idea que está en línea con Alborov et al. (2017) quienes destacan la necesidad de poner especial atención al nivel de formación profesional y la actualización de conocimientos por parte de los contadores. Lord (1996) exponía que a pesar de que los contadores parecían ser los más adecuados para las actividades estratégicas, las mismas se han venido desarrollando en las firmas sin la necesidad de tener a un contador de gestión involucrado.

Los contadores de gestión pueden fomentar su rol activo dentro de la gestión estratégica organizacional mediante el desarrollo de su conocimiento en contabilidad financiera y de gestión, así como habilidades escritas, verbales y analíticas, junto con el trabajo en equipo (Cadez y Guilding, 2008; Siegel y Sorensen, 1999, citados en Alamri, 2018).

Sumado a lo anterior, el contador estratégico debe estar en la capacidad de trabajar con otras áreas clave de las compañías. Esto permite la creación de sinergias que favorecen el alcance de los fines organizacionales (Alamri, 2018; Oboh & Aljibolade, 2017). En ese sentido, se encuentra que, sumado a la interacción permanente con las divisiones financieras, resulta necesario el trabajo de manera conjunta con el departamento de producción, en busca de identificar cambios en los atributos de los productos, en los insumos utilizados, en las tecnologías de producción, entre otros, siendo estos diversos factores que determinan el costo de los productos y con ello, los precios de venta y los niveles de rentabilidad.

Otro de los departamentos clave para un contador estratégico es el de marketing. Roslender y Hart (2002) ya han establecido que la CE corresponde a una combinación entre la contabilidad de gestión con el marketing estratégico. El área de marketing puede brindar información clave para identificar costos de campañas publicitarias, precios de venta, niveles de costos, resultados obtenidos tanto en volúmenes de ventas como de ingresos, además de preferencias y expectativas de los consumidores con respecto a distintos atributos de los productos, siendo este un insumo clave para tomar decisiones bajo la estrategia genérica de diferenciación.



Figura 3. Habilidades personales y profesionales demandadas por la Contabilidad Estratégica

Fuente: Elaboración propia.

La anterior Figura 3 muestra algunas de las habilidades personales y profesionales por parte de los contadores, requeridas por la CE para que su implementación pueda ser exitosa, también para que se puedan cumplir los fines esperados por parte de la misma, nuevamente ligados al direccionamiento estratégico y a la toma de decisiones estratégicas.

IV.2 Estrategia

Uno de los aspectos clave a ser estudiados por parte de los contadores en el ámbito de la CE es la estrategia organizacional. Por estrategia se puede entender el conjunto de medidas tomadas por parte de los directivos en las organizaciones, con el ánimo de obtener una ventaja competitiva que sea sostenible y que le permita competir en el mercado. La estrategia se fundamenta en aspectos tales como el tipo de producto o servicio, el costo, los precios, la entrega, el servicio postventa, entre otros.

Son distintas las perspectivas propuestas sobre estrategia, siendo la de Porter (1987) una de las más dominantes y aceptadas. Este autor considera tres caminos para crear una ventaja competitiva sostenible: i) liderazgo en costos -producir bienes o prestar servicios a menor costo que los competidores-, ii) diferenciación -producción de bienes o prestación de servicios con algún atributo diferencial que genere valor agregado adicional- y, iii) enfoque -centrarse en atender las necesidades de un segmento específico del mercado-.

El análisis de la literatura muestra que las ideas sobre estrategias competitivas de Porter han sido comúnmente usadas en CE (Bromwich, 1990; Dixon & Smith, 1993; Lord, 1996; Roslender & Hart, 2002; Mclellan, 2012; Nixon & Burns, 2012; Pavlatos, 2015; Manyeva et al., 2016; Turner et al., 2017). Del mismo modo, los planteamientos de otro representante en estrategia como Henry Mintzberg y sus 10 escuelas de la estrategia fueron atendidas por Nixon y Burns (2012), o Miles y Snow con las estrategias prospectador, defensor, analizador y reactor aplicadas a la CE por parte de Lord (1996), Cadez y Guilding (2008) y Ojra et al. (2021).

Algunas decisiones estratégicas de las organizaciones, expuestas por Fernández y Muñoz (1996) tienen que ver con los siguientes aspectos: i) crecimiento, ii) consolidación, iii) independencia, iv) asociación, v) participar en mercados nacionales e internacionales, entre otras. Estas decisiones conforme a Manso (1991, citado en Fernández y Muñoz, 1996), requieren de información sobre los siguientes factores: i) entorno, ii) volúmenes, iii) participación de mercado, iv) competencia, v) lanzamiento de nuevos productos, vi) clientes, vii) proveedores y, viii) administración pública.

Asimismo, han surgido nociones más recientes como la estrategia global de operaciones basada en cuatro estrategias con enfoque geográfico: i) enfocada en producto y/o servicio -número reducido de productos y/o servicios, pero acceso a múltiples ubicaciones locales y globales-, ii) centrada en la ubicación -bajo rango

de ubicaciones, pero un amplio conjunto de paquetes de productos y/o servicios-, iii) orientada tanto en el producto y/o servicio y la ubicación -reducido número de productos y/o servicios y ubicaciones- y, iv) estrategia desenfocada -un conjunto de productos y servicios en todo el mundo- (Gong, 2013, p. 23-24).

Del mismo modo, considera Gong (2013) que las organizaciones pueden optar por una estrategia de defensa basada en el costo, la cual permite sobrevivir y ganar en participación de mercado; se espera que los precios bajos sean atractivos para los consumidores sensibles al precio, con el fin de crecer y ser líderes en el mercado. Sumado a ello, una estrategia de liderazgo agresivo en costos puede actuar como un arma estratégica para construir dominio en el mercado global. En estos escenarios, la CE resulta fundamental como un proveedor de información que permita analizar el comportamiento de las variables mencionadas.

La siguiente Figura 4, ilustra algunos puntos clave que la CE demanda conocer con respecto a la estrategia, tanto a nivel local como global, cuyo conocimiento favorece las contribuciones que esta rama de la contabilidad pueda ofrecer para el direccionamiento estratégico y toma de decisiones estratégicas en las organizaciones.

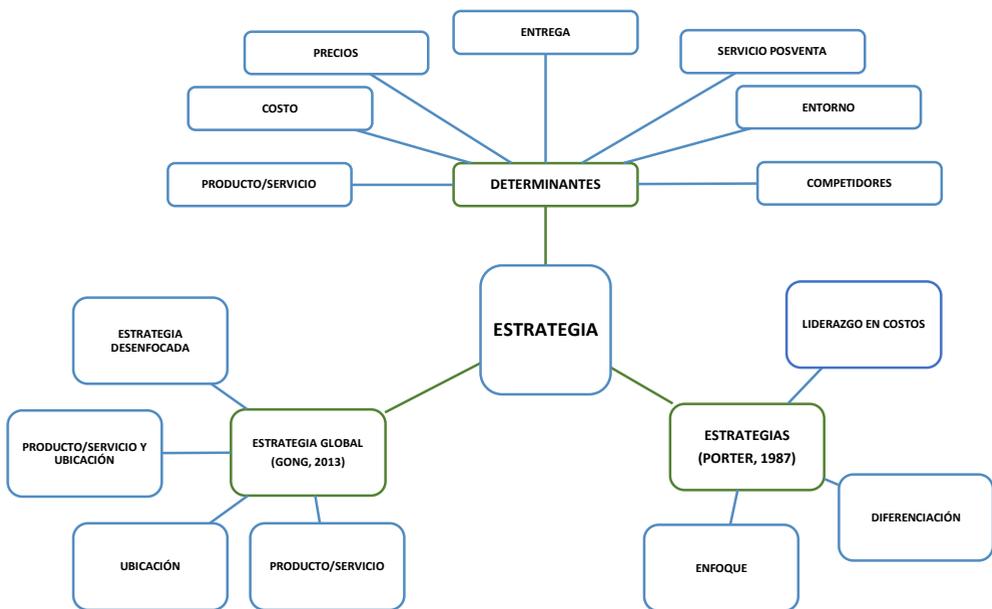


Figura 4. Algunas ideas sobre Estrategia demandadas por la Contabilidad Estratégica

Fuente: Elaboración propia.

IV. 3 Contexto de los negocios

Otro factor clave de análisis lo constituye el contexto de negocios en el que opera una compañía. En este punto resulta esencial la identificación de tendencias ligadas a precios, costos, cualidades del producto o servicio, cambios en el mercado, acciones llevadas a cabo por parte de los competidores, el nivel de riesgo operacional y financiero, canales de comercialización y distribución, tecnologías en la industria, expectativas de los clientes, entre otros.

Estas variables deben ser monitoreadas de manera permanente para identificar sus cambios y las fuerzas externas que los originan, permitiendo el surgimiento de medidas para evitar las desviaciones en el alcance de los objetivos estratégicos previamente establecidos. Todos estos elementos afectarán las finanzas de las empresas y, por ende, su desempeño. Como insumos principales de información para estudiar el contexto de los negocios se encuentran i) los estados financieros, ii) los informes de gestión, iii) los reportes industriales o sectoriales, iv) las estadísticas públicas sobre comportamiento y tendencias, entre otros.

Con respecto a los grupos de interés externos clave en el direccionamiento estratégico, la información relevante sobre los tres grupos es la siguiente: i) competidores -estrategias actuales, objetivos futuros, recursos, estructura de costos, indicadores de mercado-, ii) proveedores -frecuencia en la entrega de insumos, calidad de los insumos, nivel de cooperación- y, iii) clientes -grado de satisfacción, cuota de mercado, calidad demandada- (Fernández y Muñoz, 1996).

Ma y Tayles (2009) reconocen que las prácticas de CE son afectadas por el contexto, al considerar que la comprensión de las presiones sociales, medioambientales y políticas, así como su impacto sobre el comportamiento y el cambio organizacional, ayudan a identificar tanto las respuestas como los cambios en los procesos por parte de las compañías. En ese sentido, estos autores plantean que se requiere de un cambio en la perspectiva por parte de los contadores, desde un enfoque netamente financiero hacia un punto de vista muy amplio de comprensión del contexto de los negocios.

Para Simmonds (1982) la capacidad que tienen las compañías de anticiparse a las acciones llevadas a cabo por parte de los competidores, depende en gran parte del compromiso por suministrar información externa por parte de los contadores. Bromwich y Bhimani (1994) destacaban que la CE demanda contadores que cooperen con la gestión general, la estrategia, el marketing y el desarrollo del producto, es decir, profesionales que estén en capacidad de trabajar en un contexto de interdisciplinariedad, donde las diversas áreas pueden aportar conocimiento e ideas para mejorar el direccionamiento estratégico organizacional.

Gao, Bao y Guo (2016) y G'iyosov (2019) coinciden en que, a mayores niveles de competencia en el mercado, existe mayor necesidad de CE. Al respecto Pierce y O'Dea (2003, citados en Ma y Tayles, 2009) afirman que para que un contador de gestión se enfrente a los cambios permanentes del entorno y promueva su importancia estratégica, necesita adaptar información a las necesidades de una situación dada y alcanzar un equilibrio óptimo entre validez técnica y organizacional.

En este punto también resulta importante comprender la cadena de valor de las compañías y la capacidad que cada uno de los distintos eslabones que la componen, tiene de aportar valor al producto final. En este escenario, se busca realizar un análisis costo-beneficio para ser aplicado a las distintas actividades que componen la cadena de valor, con el fin de mantener aquellas que generan beneficios por encima de sus costos, además de gestionar o eliminar las que no agregan valor o tienen costos superiores a sus beneficios.



Figura 5. Información del entorno que requiere la Contabilidad Estratégica

Fuente: Elaboración propia.

La anterior Figura 5 agrupa algunos factores clave que ayudan al estudio del contexto en el cual los negocios operan, haciendo referencia de manera particular a variables del contexto en general, a los competidores, clientes y proveedores. Se espera que a partir de su análisis, se pueda construir un perfil del mercado en el cual una compañía opera, aportando de este modo tanto al direccionamiento estratégico como a la toma de decisiones estratégicas.

Finalmente, resulta pertinente exponer que una brecha de investigación de gran relevancia con respecto a la CE la constituye el alfabetismo informacional planteado por Zenita, Sari, Anugerah y Said (2015). Conforme a estos autores, este concepto se refiere al conjunto de habilidades que permiten a los sujetos el reconocimiento, identificación, uso e interpretación de la información. Para que la CE pueda ser implementada de manera exitosa en las organizaciones, se requiere de conocimientos sobre las técnicas de CE y la utilidad de la información producida por su aplicación, tanto por parte de los preparadores de la información como de los usuarios de la misma. Sin lo anterior, será difícil una adopción fructífera y el proceso podría quedar solamente en la generación de información que no tenga impacto ni en el direccionamiento estratégico ni en la toma de decisiones.

V. Conclusiones

La CE corresponde a una evolución de la contabilidad de gestión que se centra en la obtención de información que es principalmente externa, no financiera, a largo plazo y con orientación al futuro. Se espera que esta información contribuya tanto en el direccionamiento estratégico como en la toma de decisiones estratégicas. La parte más visible de la CE corresponde al conjunto de técnicas que la componen, donde se destaca un conjunto de 16 técnicas de contabilidad de gestión con orientación estratégica, las cuales se agrupan en cinco categorías: i) costeo, ii) planeación, control y medición de desempeño, iii) toma de decisiones estratégicas, iv) contabilidad del competidor y, v) contabilidad de los consumidores.

La CE estudiada desde una perspectiva disciplinar, se asocia con los desarrollos de la contabilidad como área de conocimiento, buscando recolectar, analizar y utilizar información proveniente del entorno externo, con atención especial en la estructura de costos y las estrategias de los competidores, para apoyar el desarrollo e implementación de la estrategia y la toma de decisiones estratégicas en las organizaciones. Desde una perspectiva instrumental, la CE aporta diversas técnicas de contabilidad de gestión que se caracterizan por su orientación estratégica, donde las más utilizadas con las planteadas por Cadez y Guilding (2008). Finalmente, desde una perspectiva profesional, la CE involucra las actividades de los profesionales en el ámbito contable como actores clave para identificar, promover, divulgar y ayudar a posicionar desarrollos innovadores y recientes. Al respecto, se destacan los roles, habilidades y conocimientos que deberían tener los contadores para agregar valor a los equipos directivos y estratégicos en las compañías.

Sin embargo, derivado de la revisión sistemática de literatura, se identifica que por el momento, el tema ha sido estudiado principalmente desde una perspectiva funcionalista, la cual se encuentra alineada con los intereses de los altos

directivos y de los accionistas. De esta manera, de momento se relegan a un segundo plano los intereses y expectativas de los demás grupos de interés, pero a su vez, se identifica este reto para ser estudiado en investigaciones posteriores, a partir de las premisas de los enfoques interpretativos y críticos.

La implementación de la CE en las organizaciones demanda un profesional en el ámbito contable que tenga una mirada externa, donde el conocimiento y dominio de factores tales como la estrategia y el conocimiento del ambiente en el cual operan los negocios, son de vital importancia. De este modo, este profesional estará en mayor capacidad de convertirse en un impulsor de la adopción y uso de la CE por parte de las compañías, contribuyendo al direccionamiento estratégico y toma de decisiones estratégicas en las organizaciones.

Se espera por parte del contador interesado en ser parte de los grupos directivo y estratégico de las organizaciones, que conozca el contexto en el cual operan las compañías, principalmente a partir de su conocimiento de diversas variables externas ligadas a la industria, los competidores, los proveedores y clientes. La combinación de este conocimiento con las bases conceptuales e instrumentales de la contabilidad en general, y de la CE en particular, le permitirá aportar ideas valiosas para apoyar a las altas esferas directivas en sus procesos de toma de decisiones.

Para los investigadores y expertos en costos y contabilidad de gestión, surge ahora un nuevo reto por parte del contexto, consistente con el estudio de la CE desde diversas perspectivas, identificando sus posibilidades y limitaciones, así como restricciones y conflictos particulares que se encuentran durante los procesos de implementación y uso, por parte de diversas industrias y con entornos de negocios diversos –monopólico, competitivo, volátil, con diversos niveles de incertidumbre–.

Por último, surge la necesidad para que en el futuro, se realicen estudios que evalúen los puntos de vista de diversos actores organizacionales, además de incorporar en el análisis factores como el conflicto, las presiones que la CE pueda ejercer sobre preparadores y usuarios de la información y los problemas que se pueden presentar cuando los procesos de implementación de la CE no sean exitosos. Asimismo, se esperan respuestas en el futuro sobre las contribuciones que realiza la CE para comprender de una manera más amplia, las relaciones entre la contabilidad, las organizaciones y los mercados.

Referencias bibliográficas

- Abdelmoneim, A. & Jones, T. (2014). Relationship between strategic management accounting techniques and profitability - a proposed model. *Measuring Business Excellence* Vol. 18, No.3, pp. 1-22.
- Abdul, I., Azhar, Z. & Norzaidi, M. (2012). Strategic management accounting and benchmarking practices in Malaysian hospitals. *Journal of Applied Sciences Research*, 8 (3), pp. 1665-1671.

- Abdullah, N. & Said, J. (2015). Enhancing the governance of government linked companies via strategic management accounting practices and value creation. *Procedia Economics and Finance* 28, pp. 222-229.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in the Italian experience. *High Educ* 55, pp. 1-15.
- Alamri, M. (2018). Strategic management accounting and the dimensions of competitive advantage: testing the associations in Saudi industrial sector. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 8 (2), pp. 48-64.
- Alborov, R., Kontsevaya, S., Klychova., G. & Kuznetsovd, V. (2017). The development of management and strategic management accounting in agriculture. *Journal of Engineering and Applied Sciences* 12 (19), pp. 4979-4984.
- AlMaryani, M. & Sadik, H. (2012). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: some survey evidence. *Procedia Economics and Finance* 3, pp. 387-396.
- Arunruangsirilert, T. & Chonglertham, S. (2017). Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand. *Asian Review of Accounting* Vol. 25 No. 1, pp. 85-105.
- Atrill, P. & Mc Laney, E. (2009). *Management accounting for decisions makers*. Lombarda. Prentice Hall.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, organizations and society* volume 15, issue 1-2, pp. 27-46.
- Bromwich, M., and Bhimani, A. (1994). *Management accountant pathways to progress*. The Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Brouthers, K. & Roozen, F. (1999). Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, Vol. 32, No. 3, pp. 311-322.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society* 33, pp. 836-863.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems* Vol. 112, Issue 3, pp. 484-501.
- Chartered Institute of Management Accountants CIMA. (1991). *Management Accounting: Official Terminology*, CIMA, London, 1991.
- Chartered Institute of Management Accountants CIMA. (2015). *Management accounting in support of the strategic management process*. Volume 11, Issue 1, pp. 1-20.
- Chenhall, R. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research, in Chapman, A., Hopwood, A. & Shields, M. (2007). *Handbook of management accounting research*. Pp. 163-205.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol. 6, No. 2, pp. 228-259.

- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research* 7, pp. 387-408.
- Collier, P. & Gregory, A. (1995). Strategic management accounting: a UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 7 No. 1, pp. 16-21.
- Cuganesan, S., Dunford, R. & Palmer, I. (2012). Strategy management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research* 23, pp. 245-260.
- Dixon, R., & Smith, D. (1993). Strategic Management Accounting. *Omega*, 21, pp. 605-618.
- Dmitrović, L. & Suljović, E. (2017). Strategic management accounting in the Republic of Serbia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Vol. 31 No. 1, pp. 1829-1839.
- Dući, E. (2021). The relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* Vol 10, No, 5, pp. 376-389.
- Fernandez, A. & Muñoz, C. (1996). La actuación estratégica de la empresa y la contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* Vol. XXV, No. 89, pp. 821-836.
- Gao, Y., Bao, L. & Guo, Y. (2016). Research of Implementation Mode of Strategic Management Accounting. *Proceedings of the 6th International Asia Conference on Industrial Engineering and Management Innovation*, DOI 10.2991/978-94-6239-145-1_91
- G'iyosov, I. (2019). The theoretical features of the organization of the strategic management accounting in business. *ISJ Theoretical & Applied Science*, 09 (77), pp. 260-266.
- Gong, Y. (2013). *Global operations strategy: fundamentals and practice*. Berlin. Springer.
- Guilding, C., Cravens, K. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, pp. 113-135.
- Höglund, L., Holmgren, M., Martensson, M. y Svärdsten, F. (2021). Strategic management accounting in the public sector context: the case of the Swedish Transport Administration. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Finance Management* Vol. 33, No. 4, pp. 468-486.
- Hutaibat, K., Alberti, L. & Al-Htaybat, K. (2011). Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context. *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol. 7, No. 4, pp. 358-390.
- Inghirami, I. (2014). Reshaping strategic management accounting systems. *Frontiers in Artificial Intelligence and Applications* Volume 261, pp. 495-506.
- Innes, J. (1998). *Strategic management accounting in tones*. Hand Book of management accounting. London.
- Johnson, T. & Kaplan, R. (1987). *Relevant lost: the rise and fall of management accounting*. Boston. Harvard Business School.
- Kraus, S., Breier, M. & Rodríguez, S. (2020). The art of crafting a systematic literature review in entrepreneurship research. *International Entrepreneurship and Management Journal* 16, pp. 1023-1042.
- Lachmann, M., Knauer, T. & Trapp, R. (2013). Strategic management accounting practices in hospitals: empirical evidence on their dissemination under competitive market

- environments. *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol. 9, No. 3, pp. 336-369.
- Langfield, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 21 No. 2, 2008, pp. 204-228.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad* Vol. 2, No. 3, pp. 103-131.
- Lord, B. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research* 7, pp. 347-366.
- Ma, Y. & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research* Vol. 39. No. 5, pp. 473–495, 2009.
- Manyaeva, V., Piskunov, V. & Fomin, V. (2016). Strategic management accounting of company costs. *International Review of Management and Marketing* 6 (S5), pp. 255-264.
- Mclellan, J. (2012). Strategy and MA practices alignment and its effect on organizational performance. *International Conference on Excellence in Business Sharjah, United Arab Emirates*, pp. 1-23.
- Nejad, A., Nezhad, B. & Abdul, S. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol.13, No. 4, pp. 471-491.
- Nishimura, A. (2003). *Management accounting: feed forward and Asian perspectives*. New York. Palgrave Macmillan.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research* 23, pp. 229-244.
- Noordin, R., Zainuddin, Y. & Tayles, M. (2009). Strategic management accounting information elements: Malaysian evidence. *Asia-Pacific Management Accounting Journal* Vol. 4, Issue 1, 17-34.
- Obohn, C. & Ajibolade, S. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks, *Future Business Journal* 3, pp. 119-137.
- Ojra, J., Opute, A. y Alsolmi, M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Future Business Journal* 7(1):64, pp. 1-17.
- Pasch, T. (2019). Organizational lifecycle and strategic management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol. 15, No. 4, 2019, pp. 580-604.
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels, *International Journal of Contemporary Hospitality Management* Vol. 25, No. 5, pp. 756-767.
- Porter, M. (1987). From competitive advantage to corporate strategy. *Harvard Business Review*, pp. 43-59.
- Rickwood, C., Coates, J. & Stacey, R. (1990). Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research* 1, pp. 37-49.

- Roslender, R. & Hart, S. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 13, pp. 255-277.
- Roslender, R. & Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research* 14, pp. 255-279.
- Ryan, B., Scapens, R. y Theoblad, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona. Deusto.
- Shank J. y Govindarajan, V. (1993) *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. The Free Press, New York.
- Shank, J. (2006). Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right(?) sizing. *Contemporary issues in management accounting*, pp. 355-379.
- Shi, W. (2021). Analyzing enterprise asset structure and profitability using cloud computing and strategic management accounting. *Plos One* 16(9), pp. 1-21.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Journal of the Institute of Cost and Management Accountants* 59, pp. 26-30.
- Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example. *Accounting and Business Research*, pp. 206-214.
- Szendi, J. & Shum, C. (1999). Strategic management accounting practices in Latin America. *Journal of Accounting and Finance Research*, Summer, pp. 1-13.
- Tanc, A. & Gokoglan, K. (2015). The impact of environmental accounting on strategic management accounting: a research on manufacturing companies. *International Journal of Economics and Financial Issues* 5 (2), pp. 566-573.
- Tillmann, K. & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research* 19, pp. 80-102.
- Turner, M., Way, S., Hodari, D. & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: the role of SMA.
- Ward, K. (1992). *Strategic Management Accounting*. Oxford. Butterworth-Heinemann.
- Ward, K. (1993). Accounting for a 'sustainable competitive advantage. *Management Accounting* Vol. 71, pp. 36-48.
- Zenita, R., Sari, R., Anugerah, R. & Said, J. (2015). The Effect of Information Literacy on Managerial Performance: The Mediating Role of Strategic Management Accounting and the Moderating Role of Self Efficacy. *Procedia Economics and Finance* 31, pp. 199-205.