

Artículo de Investigación / Research Article

<https://revistas.fondoeditorial.uru.edu/index.php/dinge>

# Contabilidad de Gestión Estratégica

## Strategic Management Accounting

María A. González-García

Universidad Rafael Urdaneta. Maracaibo, Venezuela

 ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0000-4302-4297>

Email: [ma.delosangelesgg@gmail.com](mailto:ma.delosangelesgg@gmail.com)

Fecha de aceptación: 01-10-2024

Fecha de publicación: 01-05-2025

*Como citar: González-García, M. (2025). Contabilidad de gestión estratégica. Dinamismo gerencial 1 (1), 16-34*

**Nota Conflicto de Interés:** Se indica que no existe relación financiera o personal alguna que pudiera dar lugar a un conflicto de intereses en relación con la elaboración de este artículo.

**Nota Especial:** Toda correspondencia con respecto al presente artículo debe ser dirigido al e-mail: [ma.delosangelesgg@gmail.com](mailto:ma.delosangelesgg@gmail.com)

## Resumen

El presente artículo tuvo como objetivo realizar una aproximación al estado del arte de la contabilidad de gestión estratégica. Representando la etapa inicial de una investigación mayor que tiene como propósito estudiar la estrategia contable.

Para ello, se efectuó una extensa revisión bibliográfica de publicaciones académicas disponibles en las diferentes bases de datos multidisciplinarias, de contabilidad y gestión. Adicionalmente se describen los enfoques, la contabilidad para la gestión estratégica y la información contable como apoyo a la función estratégica.

En los resultados se encontraron discrepancias en los postulados de los autores, como consecuencia se estudia la relación entre la contabilidad de gestión, la contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de los costos. Se concluye, que el horizonte estratégico contable permite considerar que la evaluación continua de la gestión estratégica proveniente de la información contable, será fundamental para que las organizaciones puedan adaptarse a las necesidades cambiantes del entorno.

## Palabras clave

Contabilidad de gestión, contabilidad de gestión estratégica, gestión estratégica, horizonte estratégico contable.

## Abstract

The objective of this article was to provide an approach to the state of the art of strategic management accounting. It represents the initial stage of a larger research that has the intent of studying the accounting strategy.

For this purpose, an extensive bibliographic review of academic publications available in different multidisciplinary accounting and management databases was carried out. Additionally, the approaches, accounting for strategic management and accounting information as a support to the strategic function are described. In the results, discrepancies were found in the postulates of the authors, as a consequence, the relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management is studied. It is concluded that the strategic accounting horizon allows considering that the continuous evaluation of strategic management from accounting information will be fundamental for organizations to be able to adapt to the changing needs of the environment.

## Keywords

Management accounting, strategic management accounting, strategic management, strategic accounting horizon.

## INTRODUCCIÓN

Ante el desarrollo tecnológico y la globalización, el entorno empresarial en general ha cambiado, volviéndose cada vez más incierto, complejo, volátil, donde los ciclos de vida de los productos son cada vez más cortos y gestionar la estrategia competitiva se hace imprescindible. En tal sentido, equilibrar los objetivos de reducción de costos con la mejora de la calidad, manteniendo la rentabilidad es cada vez más difícil. Esto ha traído como consecuencia que el ejercicio profesional del contador público adquiera nuevas dimensiones, desde el momento del registro de las transacciones hasta el análisis de razones financieras y no financieras con la finalidad de entregar información relevante y oportuna, que es el caso de la contabilidad de gestión.

Al respecto, la Federación Internacional de Contadores (en inglés International Federation of Accountants IFAC, 1998), ha identificado cuatro etapas en el desarrollo de la contabilidad de gestión, con el fin de adaptarse a los cambios que experimentan las empresas a lo largo del tiempo. En la etapa inicial, posterior a la segunda guerra mundial y hasta 1950, el contador como asesor de gestión orientó sus funciones en la determinación de las diferentes técnicas para la contabilización de los costos y el control financiero a través de presupuestos.

Luego, la segunda etapa que tuvo lugar hasta 1965, incorporó el suministro de información para la planificación, el uso de técnicas de análisis de decisión y políticas contables. Al respecto, la tercera etapa se utilizó el análisis de la gestión contable para la disminución de desperdicios y el incremento de los beneficios, aunado al auge de las herramientas de calidad total, esta fase duró aproximadamente hasta 1985. Por último, la cuarta etapa introduce el análisis para el uso efectivo de los recursos a través de los inductores de valor y la innovación en la empresa.

Por tanto, la información suministrada por la contabilidad de gestión ha sido útil para la toma de decisiones informadas y como medio para el aprendizaje organizativo no obstante, durante los años 1980 y 1990 se cuestionó su relevancia para satisfacer las necesidades de las empresas contemporáneas porque no ha proporcionado respuestas para los fines estratégicos de la organización, competitividad y rendimiento a largo plazo (Hiromoto, 1991; Roslender & Hart, 2003; Bromwich & Bhimani, 1989; Hiromoto, 1988; Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan, 1984). De igual manera, Hoque (2003), argumenta que las organizaciones deben reconsiderar su filosofía estratégica y el papel que juega la contabilidad de gestión.

Por ello, la necesidad de las organizaciones de adoptar estrategias orientadas al cliente, en la búsqueda de ventajas competitivas, se convierte en el principal desafío que enfrenta la contabilidad de gestión para directivos, asesores e investigadores, en la oportunidad de alinear los planes de acción y las disciplinas funcionales para apoyar a la estrategia empresarial. En otras palabras, la alineación estratégica organizacional soportada en la contabilidad de gestión, como una nueva dimensión que ahora involucra el desarrollo estratégico.

Como consecuencia, surge la contabilidad de gestión estratégica, cuyas técnicas consideran información externa que permite hacerle frente a la incertidumbre del entorno y apoyar la toma de decisiones estratégicas (Cinquini & Tenucci, 2007). Al mismo tiempo, Mike y Yi (2009) describen que la contabilidad de gestión estratégica puede ayudar a que la contabilidad de gestión se aleje de las simples preocupaciones monetarias y centre sus esfuerzos en los asuntos multidimensionales de los negocios.

Por otra parte, Brewer et al. (2010) refieren que la estrategia es el plan de acción, la propuesta de valor al cliente que una empresa diseña para demostrarle a su mercado que es diferente de sus competidores. Al respecto, Mia y Clark (1999) descubrieron que los directivos de las empresas que constituyeron su objeto de estudio utilizaban ampliamente la información proveniente de la contabilidad de gestión en entornos competitivos, lo que les permitía posicionarse en relación a su competencia, adaptarse a los requerimientos del mercado mediante la evaluación de los atributos del producto, el precio y los costos de los productos sustitutivos. Esto significaría que, en entornos de gran incertidumbre la evaluación continua de la gestión estratégica proveniente de la información contable será fundamental para que las organizaciones puedan adaptarse a las necesidades cambiantes del mercado.

En este sentido, surge la interrogante ¿es la información contable parte de la gestión estratégica o sólo suministra información relevante para el desarrollo estratégico? Ante el entorno competitivo actual, las empresas requieren de una gestión contable que les permita conseguir sus objetivos a largo plazo. El propósito de este artículo es realizar una aproximación teórica a los postulados de la contabilidad de gestión estratégica, y en el resultado de una investigación bibliográfica, que en virtud de propiciar el debate sobre el tema y la profundización en la investigación en torno a la contabilidad de gestión estratégica.

## FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

### 1. Conceptos principales

#### 1.1. La Contabilidad de Gestión

La contabilidad de gestión tiene como propósito identificar, recopilar, medir y comunicar información útil para que la gerencia pueda planificar, controlar y tomar decisiones, sin embargo, hoy en día las empresas se enfrentan a un entorno dinámico, incierto, de constantes cambios, complejo y de competencia global, lo que les obliga a diseñar estrategias que le permitan permanecer en el mercado. Dicho entorno exige de la contabilidad de gestión prácticas innovadoras y pertinentes que proporcione datos relevantes para tomar decisiones estratégicas (Hansen & Mowen, 2007; Hoque, 2003).

Por otro lado, para Langfield-Smith (2008), exponen que se requiere adoptar una orientación estratégica para la generación, interpretación y análisis de la información suministrada por la contabilidad de gestión y la competencia. Para ello, Lord (1996) establece la necesidad de recopilar información sobre la competencia, explotar las oportunidades de reducción de costos, alinear (adaptar) el énfasis contable a la posición estratégica.

#### 1.2 La contabilidad de gestión estratégica

La contabilidad de gestión estratégica para Tayles (2011) es un enfoque que se sitúa en la interfaz entre la gestión estratégica y la contabilidad, Juras (2014) agrega que debe abordar elementos del entorno competitivo. Aunque existe una falta de consenso entre los autores sobre la definición de la contabilidad de gestión estratégica, de manera general se acepta que la primera mención del término la realizó Kenneth Simmonds en su obra *Strategic management accounting* (1981). En la Tabla 1, se observó las variaciones en la definición expuesta por los autores principales de la contabilidad de gestión estratégica:

Por ello, la necesidad de las organizaciones de adoptar estrategias orientadas al cliente en la búsqueda de ventajas competitivas se convierte en el principal desafío que enfrenta la contabilidad de gestión para directivos, asesores e investigadores, en la oportunidad de alinear los planes de acción y las disciplinas funcionales para apoyar a la estrategia empresarial en otras palabras, la alineación estratégica organizacional soportada en la contabilidad de gestión, como una nueva dimensión que ahora involucra el desarrollo estratégico.

Como consecuencia, surge la contabilidad de gestión estratégica, cuyas técnicas consideran información externa que permite hacerle frente a la incertidumbre del entorno y apoyar la toma de decisiones estratégicas (Cinquini & Tenucci, 2007). Al mismo tiempo, Mike y Yi (2009) describen que la contabilidad de gestión estratégica puede ayudar a que la contabilidad de gestión se aleje de las simples preocupaciones monetarias y centre sus esfuerzos en los asuntos multidimensionales de los negocios.

Por otra parte, Brewer et al. (2010) refieren que la estrategia es el plan de acción, la propuesta de valor al cliente que una empresa diseña para demostrarle a su mercado que es diferente de sus competidores. Al respecto, Mia y Clark (1999) descubrieron que los directivos de las empresas que constituyeron su objeto de estudio utilizaban ampliamente la información proveniente de la contabilidad de gestión en entornos competitivos, lo que les permitía posicionarse en relación a su competencia, adaptarse a los requerimientos del mercado mediante la evaluación de los atributos del producto, el precio y los costos de los productos sustitutivos. Esto significaría que, en entornos de gran incertidumbre la evaluación continua de la gestión estratégica proveniente de la información contable será fundamental para que las organizaciones puedan adaptarse a las necesidades cambiantes del mercado.

Pero, surge la interrogante ¿es la información contable parte de la gestión estratégica o sólo suministra información relevante para el desarrollo estratégico? Ante el entorno competitivo actual, las empresas requieren de una gestión contable que les permita conseguir sus objetivos a largo plazo, es por esta razón que el propósito de este artículo es realizar una aproximación teórica a los postulados de los autores en materia de contabilidad de gestión estratégica, como resultado de una investigación bibliográfica, en virtud de propiciar el debate sobre el tema y la profundización en la investigación en torno a la contabilidad de gestión estratégica.

**Tabla 1**  
**Definiciones de la contabilidad de gestión estratégica**

<b>Simmonds, (1981, p.26)</b>	El suministro y análisis de datos de contabilidad de gestión sobre una empresa y su competencia para su uso en el desarrollo y seguimiento de la estrategia empresarial, en particular relacionando niveles y tendencias de costes y precios reales, volumen, cuota de mercado, flujo de caja y proporción demandada de los recursos totales de una empresa.
<b>Bromwich (1990, p.28)</b>	Suministra y analiza la información financiera sobre los mercados de productos de la empresa, los costos y estructura de costos de la empresa y sus competidores, así como el seguimiento de las estrategias de la empresa y de sus competidores en esos mercados durante varios períodos.
<b>Dixon y Smith (1993, p.605)</b>	El suministro y análisis de información relativa a las actividades internas de una empresa, las de sus competidores, las tendencias actuales y futuras del mercado, con el fin de contribuir al proceso de evaluación de la estrategia.
<b>Roslender y Hart (2003, p.255)</b>	La contabilidad de gestión estratégica se identifica como un enfoque genérico para contabilizar el posicionamiento estratégico, definido por un intento de integrar los conocimientos de la contabilidad de gestión y la gestión de marketing en un marco de gestión estratégica.
<b>Ma y Tayles (2009, p.474)</b>	Representa el cuerpo de la contabilidad de gestión que se ocupa de la información orientada estratégicamente para la toma de decisiones y el control.
<b>Cescon et al. (2019, p. 606)</b>	La contabilidad de gestión estratégica como tipo de sistema organizacional, proporciona información que ayuda a los procesos de toma de decisiones estratégicas.

### 1.3 La gestión estratégica de los costos

Para Shank (1989), describe la gestión estratégica de los costos como una combinación de elementos de análisis financiero (análisis del valor, análisis del posicionamiento estratégico) con el análisis de los costos, refiriendo el uso de los directivos de la información sobre los costos dirigida a las etapas del ciclo de gestión estratégica. En tal sentido, para Lord (1996), Dixon y Smith (1993) la gestión estratégica de costos es similar a la contabilidad de gestión estratégica. En la investigación realizada por Shank y Govindarajan (1992), los autores ilustraron cómo el análisis de la cadena de valor bajo la perspectiva de los costos estratégicos daría como resultado decisiones diferentes a si se analiza bajo la perspectiva de gestión tradicional, realizando aportes significativos al tratamiento de la cadena de valor de las organizaciones.

### 2. Etapas para el desarrollo de la gestión estratégica contable

La doctrina sobre esta materia ha referido diferentes etapas para la contabilidad de gestión estratégica, anclados a la diversidad de definiciones que esta unidad de análisis ha experimentado. En el caso de Dixon y Smith (1993)

establecieron cuatro etapas: 1. Identificar la unidad estratégica de negocio, 2. Realizar el análisis estratégico de los costos, 3. Analizar estratégicamente del mercado y 4. Evaluar la estrategia (concreta). Por el contrario, Lord (1996) adecúa el proceso en seis etapas: 1. Recopilar información sobre la competencia, 2. Explotar las oportunidades de reducción de costos, 3. Adecuar (alinear) el énfasis contable a la posición estratégica, 4. Recopilar información sobre la competencia, 5. Analizar la posición estratégica, 6. Analizar la estrategia.

De igual manera, Brouthers y Roozen (1999) esquematizan el proceso de gestión estratégica en relación con la implementación de cualquiera de las técnicas, en tres etapas: 1. Supervisión, 2. Toma de decisiones y planificación, 3. Control. En consecuencia, Hoffjan y Wömpener (2006) afirman que se debe debatir la contabilidad de gestión estratégica en concordancia con una amplia comprensión de los procesos estratégicos de la organización.

### **3. Facetas de integración de la contabilidad de gestión estratégica en la gestión estratégica de la organización.**

Al tratarse de un enfoque prospectivo y competitivo, la contabilidad de gestión estratégica necesitará servirse de información financiera y no financiera que permita orientar el desarrollo estratégico de la organización. En tal sentido, Alamri (2019) identifica cinco facetas para integrar la gestión estratégica contable con la gestión estratégica de los procesos, a saber:

a. Existencia de canales de asesoramiento formales e informales que utilicen información contable de la gestión, como insumo fundamental en la gestión estratégica de los procesos. Según el autor, la designación de contadores de gestión estratégica en puestos de alta dirección y su consideración como socios estratégicos en el equipo directivo son los principales indicadores de esta faceta.

b. La disponibilidad de una unidad especializada de contabilidad de gestión en la estructura de la organización (dotada de capacidades, conocimientos y experiencia) que debe trabajar de forma integrada con otras unidades organizativas para lograr un alto grado de sinergia (Otley, 2016).

c. La adopción y uso de técnicas de contabilidad de gestión externas orientadas al mercado con un enfoque estratégico para tomar mejores decisiones estratégicas.

d. La disponibilidad de sistemas de información contable de gestión basada en tecnologías para proporcionar insumos para la toma de decisiones estratégicas y control estratégico.

e. Apoyo y estímulo adecuados de la alta dirección para implementar y dar seguimiento a la contabilidad de gestión estratégica.

Según Alamri (2019), cada una de las facetas está relacionada con variables del contexto organizacional (estructura, recursos, sistemas de información y clima) que al integrarse con la contabilidad de gestión estratégica desempeñan un papel esencial en la mejora de la gestión estratégica operacional. Dicho despliegue prevé un impacto significativo en las medidas de rendimiento financiero y no financiero de la entidad.

## METODOLOGÍA

La investigación contempló una exhaustiva revisión bibliográfica de publicaciones académicas disponible en las diferentes bases de datos multidisciplinares de libre acceso desde Venezuela, tales como Dialnet, Scielo, Latindex y Scopus, orientada hacia el área de contaduría y gestión, seleccionando exclusivamente, aquellos que caracterizaran la contabilidad de gestión estratégica. Por otro lado, también se realizó una selección de artículos a partir de las citas de terceros, que generó nueva búsqueda y por supuesto, el reconocimiento de los aportes de los autores. Seguidamente, la información se organizó en una matriz de doble entrada que permitió visualizar los postulados de los diferentes autores. El análisis se realizó mediante la técnica de triangulación.

Los resultados implican un desafío en materia de gestión estratégica contable, puesto que se encontraron discrepancias en los postulados de los autores, en consecuencia, el cuerpo del artículo se estructuró en tres secciones, el estudio de la relación entre la contabilidad de gestión, la contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de los costos, la disertación de los enfoques de la contabilidad de gestión estratégica, y por último, una mirada al horizonte estratégico contable.

## DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

### 1. Contabilidad de gestión, contabilidad de gestión estratégica y gestión estratégica de los costos.

La discrepancia de criterio en las definiciones de la contabilidad de gestión estratégica, trajo consigo diferencias en la concepción de la contabilidad de gestión, la gestión estratégica de los costos y su relación con la contabilidad de gestión estratégica. Es por ello que, en la Tabla 2, se presentan en primera instancia

los puntos de encuentro y diferencias que se suscitan entre la contabilidad de gestión y la contabilidad de gestión estratégica, a partir de los enunciados de los autores abordados en la fundamentación teórica.

**Tabla 2.**  
**Relación entre la contabilidad de gestión y la contabilidad de gestión estratégica**

	<i>Contabilidad de gestión</i>	<i>Contabilidad de gestión estratégica</i>
<b>Puntos de encuentro</b>	Análisis que permite identificar, recopilar, medir y comunicar información financiera y no financiera, útil para planificar, controlar y tomar decisiones.	
<b>Diferencias</b>	Suministra información relevante para que la gerencia tome decisiones. Considera sólo la entidad que se analiza, es introspectiva, basada en actividades existentes e información histórica, con orientación en los datos, programada, reactiva, basada en sistemas existentes y sustentada en las convenciones (Wilson y Chúa, 1993).	Participa en la toma de decisiones estratégicas de la gerencia (bien como asesor o bien como actor principal). Es relativa (analiza la entidad en relación a su competencia y el mercado), prospectiva, mira hacia afuera, es competitiva, proactiva, basada en posibilidades, orientada a la información, no se limita por los existentes ni convenciones. (Wilson y Chúa, 1993).

Si bien es cierto que la contabilidad de gestión y la contabilidad de gestión estratégica responden a un análisis que incluye elementos financieros y no financieros de la organización, con el propósito de proporcionar información útil para la toma de decisiones basada en los rendimientos de la misma, se presentan discrepancias importantes en su caracterización que obedecen a los modelos de rendimiento organizacional, tradicional (táctico) y a los contemporáneos (estratégicos, equilibrados y multidimensionales), respectivamente.

La contabilidad de gestión estratégica recalca la importancia de la información suministrada por la contabilidad para el desarrollo de la estrategia empresarial, su aplicación y los procesos de cambio, así como, la medición del rendimiento organizacional con sistemas dinámicos y multidimensionales. En concordancia con lo anterior, se puede inferir que la contabilidad de gestión estratégica vincula la información contable con la gestión estratégica y el posicionamiento estratégico de una empresa, siendo pertinente la transición de indicadores tácticos a indicadores estratégicos.

Ahora bien, la frontera entre la contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de los costos parece ser menos precisa, entendiendo que el estudio de los costos representa un eje fundamental en el ejercicio profesional del contador y en gran medida tiene un impacto importante en la relación de una

entidad con el mercado, sus clientes y competencia. En la Tabla 3, se presentan las perspectivas de los autores al respecto.

**Tabla 3**  
**La contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de los costos**

Perspectiva	Exponentes
La contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de los costos son similares.	Shank (1989) Lord (1996) Dixon y Smith (1993) Shank y Govindarajan (1992)
La gestión estratégica de los costos es una parte de la contabilidad de gestión estratégica.	Roslender y Hart (2002) Cinquini y Tenucci (2010) Phornlaphatrachakorn (2019, 2018)

Los autores que defienden la primera perspectiva, asumen que el objeto de estudio de la contabilidad de gestión estratégica y la gestión estratégica de los costos es similar, atendiendo a las herramientas y técnicas utilizadas, en consecuencia, se observa que Shank y Govindarajan (1992) ante el resultado de sus estudios hacen énfasis al tratamiento de la cadena de valor empleando la gestión estratégica de los costos para alcanzar resultados favorables en las organizaciones. Sin embargo, la segunda perspectiva contempla que la gestión estratégica de los costos es sólo un elemento de la contabilidad de gestión estratégica, es por ello que, Phornlaphatrachakorn (2019, 2018) relaciona la gestión estratégica de los costos con la perspectiva organizacional (visión, política y liderazgo).

Ciertamente, los costos representan un eje importante en la gestión estratégica empresarial, sin embargo, no constituyen el único elemento de estudio de la contabilidad de gestión estratégica. Al contrastar las Tablas 2 y 3, el enfoque de la contabilidad de gestión estratégica es multidimensional, en tal sentido, responde a una perspectiva mucho más amplia que solo los costos. Un ejemplo de ello es el cuadro de mando integral de Kaplan y Norton (1992) que analiza las perspectivas: financiera, cliente, procesos internos y de aprendizaje y crecimiento.

## 2. Enfoques de la contabilidad de gestión estratégica

A partir de las definiciones expuestas en el marco teórico, se evidencian dos enfoques generales que agrupan los postulados de los autores; aquellos que conciben la contabilidad para la gestión estratégica y aquellos que entienden la información contable como apoyo a la función estratégica o incluso que utiliza técnicas de análisis con una perspectiva estratégica. En la Tabla 4, se presentan

los enfoques con sus principales exponentes y las implicaciones en el ejercicio del contador de gestión estratégica.

**Tabla 4**  
**Enfoques de la contabilidad de gestión estratégica**

Enfoque	Principales Exponentes	Premisa	Implicaciones
Contabilidad para la gestión estratégica	Simmonds, (1981) Bromwich (1990) Dixon y Smith (1993) Roslender y Hart (2003) Wilson y Chúa (1993)	La contabilidad de gestión estratégica desempeña un papel protagónico en el desarrollo estratégico empresarial.	El contador de gestión estratégica se considera un actor activo en proporcionar información y tomar decisiones estratégicas (Pires et al.2024). Debe asumir una orientación empresarial y un papel proactivo como socio estratégico empresarial (Alamri, 2019). En consecuencia, proporciona información estratégica, ayuda a otros actores organizacionales en su gestión estratégica y es miembro del equipo de toma de decisiones estratégica.
Contabilidad información contable como insumo para la función estratégica	IFAC (1998) Ma y Tayles (2009) Cescon et al. (2019)	Comprende las prácticas de la contabilidad de gestión para proporcionar información útil a la toma de decisiones estratégicas.	Dichas prácticas se caracterizan por una orientación medioambiental y externa o con orientación a largo plazo. Además, presentan un análisis multidimensional (proveedor, cliente, producto), considerando tipologías de medición financieras y no financieras. (Pires et al.2024).

Al analizar la Tabla 4, se hace imprescindible destacar que en ambos casos el análisis de la contabilidad de gestión estratégica obedece a entender la organización como un sistema abierto, donde se deben considerar elementos externos y a largo plazo. En el primer enfoque, el contador de gestión estratégica desempeña un papel crucial en el desarrollo estratégico de la organización, como asesor estratégico involucrado en la toma de decisiones, requiriendo que sea capaz de comprender la complejidad de los vínculos e interrelaciones organizacionales, así como, el análisis del contexto en el que se desenvuelve la empresa.

En el segundo enfoque, las prácticas contables empleadas proporcionarán información útil para la toma de decisiones estratégicas, sin estar involucrado en

el desarrollo estratégico empresarial, destacándose la importancia de las técnicas empleadas para la medición de los rendimientos financieros y no financieros suministrados a la gerencia. En este caso, el ejercicio contable estratégico se encuentra enmarcado como una función de la contabilidad de gestión.

En consecuencia, el enfoque que se adopte tendrá relevancia significativa en el aporte que la contabilidad realiza a la gestión estratégica, o bien siendo parte de ella, o solo refiriendo información útil para el desarrollo estratégico. Es por ello que se presenta la discrepancia entre las etapas para el desarrollo de la gestión estratégica contable propuesta por los autores (Dixon & Smith 1993, Lord 1996, Brouthers & Roozen 1999, Hoffjan & Wömpener 2006), que se desprende de la percepción que tienen del proceso estratégico y que, en la práctica, debe estar personalizado a las herramientas y técnicas que cada organización implemente para que la contabilidad de gestión estratégica sea pertinente a la realidad que está estudiando.

En concordancia con lo anterior y de acuerdo con los enunciados de Simmonds (1981) y Bromwich (1990) se enfatiza que los elementos de la contabilidad de gestión estratégica que sirven de soporte a las etapas del desarrollo estratégico contable tienen perspectiva largo plazo y predomina un análisis orientado al exterior (mercado: competencia y cliente). Por consiguiente, dichos elementos son; i. la información sobre el mercado y la competencia que incluye todo lo referente a competidores, mercados, cuota de participación; ii. La información sobre los clientes, necesidades y preferencias; iii. La información organizacional, los productos (o servicios) que ofrece la empresa y sus principios organizacionales.

En este sentido, conocer el mercado (comportamiento, expectativas, tendencias, cuota de participación) y las estrategias que implementa la competencia servirá para contextualizar el desarrollo de estrategias diferenciadoras y consistentes con la realidad e incluso anticiparse a los cambios, que en esencia es parte del objetivo principal de la estrategia. Además, conocer al cliente, cuáles son sus gustos, necesidades, qué tanto está dispuesto a pagar por el producto o servicio, cómo entiende el cliente el concepto de calidad, permitirá diseñar estrategias con una propuesta de valor al cliente para atraerlo y retenerlo.

Por otro lado, conocer la información organizacional, el producto o servicio que ofrece la empresa, entender la cadena de valor del mismo, los procesos, permitirá diseñar estrategias para gestionar las operaciones de cara a los principios organizacionales, bien para optimizar los costos o bien para la diferenciación en los atributos que el cliente percibe como importantes, teniendo como propósito

el incremento de los beneficios financieros. En consecuencia, conocer el mercado, el cliente, y la empresa, permitirán que el contador suministre información útil y/o desarrolle estrategias pertinentes para el crecimiento económico de la organización.

### 3. Una mirada al horizonte estratégico contable

Indistintamente del enfoque que se adopte, las facetas de la contabilidad de gestión estratégica le permiten integrarse con la gestión estratégica empresarial ya que proporciona conocimiento sobre cómo una empresa tiene que ser mejor que sus competidores para tener ventaja competitiva, la cual, según Porter (1996) se consigue a través del liderazgo en costos, la diferenciación en los productos o el enfoque. En este sentido, según Porter (como se cita en Axon Logística, 2012) la estrategia debe encontrar una forma diferente de competir permitiendo a la organización incrementar su rentabilidad.

**Tabla 5**  
**Horizonte estratégico según los autores**

	<b>Simmonds (1981, 1982, 1986)</b>	<b>Bromwich (1990)</b>
<b>Objeto de estudio</b>	Orienta su análisis al estudio de los competidores.	Orienta su análisis al estudio del mercado, costos, competidores y estrategias durante varios períodos.
<b>Relación con Porter (1996)</b>	Apuntando a la gestión de costos bajos para respaldar la estrategia competitiva de liderazgo en costos de Porter.	Apunta a los atributos del producto para respaldar la estrategia competitiva de diferenciación en los productos de Porter.
<b>Diseño estratégico.</b>	Incorpora el aprendizaje sobre la información de los competidores en la búsqueda estratégica de la empresa.	Incorpora el análisis de la información sobre el mercado de productos de la empresa y sus competidores, los costos de todos los actores y el seguimiento a la estrategia de la competencia en el mercado durante varios períodos.
<b>Aporte</b>	Destacó el potencial de la contabilidad de gestión estratégica para ayudar a la organización a mantener su competitividad, a la vez que defendió la necesidad de que la contabilidad proporcione información financiera que represente la posición competitiva de la organización.	Sustenta sus postulados en el beneficio que los atributos del producto ofrecen a los clientes y cómo los mismos contribuyen a crear y mantener la ventaja competitiva. (Juras 2014)
<b>Crítica</b>	Realizó críticas al análisis de la relación costo-volumen-beneficio, puesto que no se adecua al propósito estratégico, se requiere de un enfoque externo para ayudar a formular y monitorear la estrategia de la organización.	Rechazó el cálculo de costos por actividades (de Simmonds) porque sólo incorpora al costo del producto los costos de las actividades que se consumen.

Para Simmonds (1981, 1982, 1986), la contabilidad de gestión estratégica se utiliza para identificar los enfoques que aportan valor potencial a la contabilidad de gestión, orientando su análisis al estudio de los competidores, como la evaluación del presupuesto de los competidores, seguimiento al posicionamiento de los competidores en el mercado y la determinación de precios estratégicos; con el propósito de desarrollar y monitorear la implementación estratégica. Además, Simmonds (1981) sugiere que la contabilidad de gestión estratégica es más eficaz en términos de uso del tiempo en la recopilación de información, estimación del presupuesto, volumen y precios relacionados con la competencia y medición de la posición estratégica de la empresa como base para formar una estrategia de negocios.

Por otro lado, Bromwich (1990) centra sus análisis en el costo de los atributos y el ciclo de vida del producto. Bhimani (2006) influenciado por el enfoque de Bromwich (1990), establece la necesidad de que el contador y los directivos vean el presupuesto interno, pero también deben ser capaces de analizar la empresa de la competencia con su estructura de presupuesto y la demanda de los clientes, no sólo en el día a día sino también en la toma de decisiones a largo plazo, anticipando a los competidores y clientes potenciales. En el caso de Roslender y Hart (2010) consideran necesario ampliar el espectro de conocimientos contables e incluir mercadeo y estrategias, para proporcionar información que permita dar seguimiento a la estrategia de mercadeo seleccionada en la determinación de la ventaja competitiva.

La oportunidad de interacción entre las unidades de análisis descritas por los autores antes mencionados, constituyen un avance importante en las facetas del ejercicio profesional del contador en materia de gestión estratégica, detalladas por Alamri (2019), ya que permite incorporar al análisis de las medidas de rendimiento, el estudio del mercado, competidores, clientes para contribuir en la determinación de la ventaja competitiva, integrando la contabilidad de gestión estratégica con la gestión estratégica empresarial alineados con la perspectiva organizacional con un enfoque prospectivo y de largo plazo.

La importancia del desarrollo estratégico contable radica en su vínculo con los atributos de control organizacional y las prioridades estratégicas en la determinación del sistema de control de gestión de la entidad. Bien sea que el contador ejerza como asesor estratégico o suministre información útil para la toma de decisiones estratégicas, la información suministrada por la contabilidad

de gestión estratégica es fundamental para la toma de decisiones estratégicas de las organizaciones, que se enfrentan a entornos cada vez más competitivos.

## REFLEXIONES FINALES

Ante un entorno empresarial incierto y competitivo, diseñar estrategias consistentes para que una organización pueda perdurar en el tiempo es cada vez más necesario, y la función del contador es vital.

La contabilidad de gestión ha sido útil para la toma de decisiones informadas, sin embargo, no siempre responde a la velocidad de los cambios en el entorno, es por ello que, Simmonds, en 1981, fue el primero en hablar sobre la contabilidad de gestión estratégica, la cual vincula la información contable con la gestión estratégica y el posicionamiento estratégico de una empresa, cuyas técnicas consideran información externa que permite hacerle frente a la incertidumbre del entorno y apoyar la toma de decisiones estratégicas, recalcando la importancia de la información suministrada por la contabilidad para el desarrollo de la estrategia empresarial, su aplicación y los procesos de cambio, así como la medición del rendimiento organizacional con sistemas dinámicos y multidimensionales, siendo pertinente la transición de indicadores tácticos a indicadores estratégicos.

El horizonte estratégico contable permite considerar que la evaluación continua de la gestión estratégica proveniente de la información contable será fundamental para que las organizaciones puedan adaptarse a las necesidades cambiantes del mercado. Agregando valor al desarrollo estratégico a través de la adecuación y pertinencia de la información suministrada para la toma de decisiones de la gestión empresarial, con una perspectiva largo plazo, se adapta a los elementos del mercado, del cliente y a los principios organizacionales, con el objetivo de incrementar los beneficios de la entidad.

## REFERENCIAS

Alamri, A. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management*, 14 (2), 212–234.

Axon Logística. (2012, 19 de agosto). *QUE ES ESTRATEGIA ENTREVISTA MICHAEL PORTER*. [Video]. Youtube.

- Bhimani, A. (Ed.). (2006). *Contemporary Issues in Management Accounting*. Oxford University Press Inc.
- Brouthers, K. & Roozen, F. (1999). Is it time to start thinking about strategic accounting?. *Long Range Planning*, 32 (3) 311-322.
- Bromwich, M. (1990). The case for Strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organization, and Society*, 15 (1-2), 27-46.
- Bromwich, M. & Bhimani, A. (1989). *Management Accounting: Evolution not Revolution*. Chartered Institute of Management Accountants.
- Cescon, F., Costantini, A. & Grassetti, L. (2018). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23, 605-636.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (2), 228-259.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2007). Is the adoption of strategic management accounting techniques really 'strategy driven'? *Evidence from a survey*. (No. 11819). Munich Personal RePEc Archive, MPRA.
- Cooper, R. (1996). Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan. *Management Accounting Research*, 7 (2), 219-246.
- Dixon, R. & Smith, D. (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21 (6), 605-618.
- Garrison, R., Noreen, E. & Brewer, P. (2010). *Introduction to Managerial Accounting*. (13ra ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Govindarajan, V. & Shank, J. (1992). Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 179-197.
- Hansen, D. & Mowen, M. (2007). *Managerial Accounting*. (8va ed.). Thomson South-Western.

- Hoque, Z. (2003). *Strategic management accounting: Concepts, Processes and Issues*. Spiro business guides.
- Hiromoto, T. (1991). Restoring the Relevance of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, (3), 1-15.
- Hiromoto, T. (1988). Another Hidden Edge-Japanese Management Accounting. *Harvard Business Review*, 22-26.
- Hoffjan, A. & Wömpener, A. (2006). Comparative analysis of strategic management accounting in German- and English-language general management accounting textbooks. *Schmalenbach Business Review*, 58 (3), 234-258.
- International Federation of Accountants. Financial and Management Accounting Committee. (1998). *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. The Federation.
- Juras, A. (2014). Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept?. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17 (2), 76-83.
- Kaplan, R. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), 390-418.  
<http://coin.wne.uw.edu.pl/~pmodzelewski/The%20Evolution%20of%20Management%20Accounting.pdf>
- Kaplan, R. & Johnson, T. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 83 (7-8).
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 204-208.
- Lord, B. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes?. *Management Accounting Research*, 7 (3), 347-366.

- Ma, Y. & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39 (5), 473-495.
- Mia, L. & Clarke, B. (1999). Market Competition, Management Systems and Business Unit Performance. *Management Accounting Research*, 10 (2), 137-158.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Phornlaphatrachakorn, K. (2019). Effects of transformational leadership, organisational learning and technological innovation on strategic management accounting in Thailand's financial institutions. *Asian Journal of Business and Accounting*, 12 (1), 165-188.
- Phornlaphatrachakorn, K. (2018). Strategic cost management and firm profitability: An empirical investigation of instant foods and convenience foods businesses in Thailand. *International Journal of Business*, 23 (4), 358-371.
- Pires, R., Alves, M. & Rodrigues, L. (2024). Cuarenta años de publicaciones en contabilidad de gestión estratégica: Explorando la estructura conceptual a través del análisis de co-palabras. *Revista de Contabilidad*, 27 (2), 288-306.
- Porter, M. (1996). What Is Strategy?. *Harvard Business Review*, 74 (6), 61-78.
- Roslender, R. & Hart, S. (2010). *Strategic management accounting: Lots in a name?* (No 1005). Accountancy Research Group, Heriot Watt University.
- Roslender, R. & Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14 (3), 255-279.
- 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 (2), 255-277.
- Shank, J. (1989). Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?. *Journal of Management Accounting Research*, 1, 47-65.

Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59 (4), 26-30.

Simmonds, K. (1982). Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. *Accounting and Business Research*, 12 (47), 206-214.

Simmonds, K. (1986). The Accounting Assessment of Competitive Position. *European Journal of Marketing*, 20 (1), 16-31.

Tayles, M. (2011). Strategic management accounting. En M. Abdel (Ed.). *Review of Management Accounting Research* (pp.22-52). Palgrave Macmillan Books.

Wilson, R. & Chua, W. (1993). *Managerial accounting: Method and Meaning*. (2da ed.). Chapman & Hall series in accounting and finance.