

15.2. La Cultura Organizacional, el Enfoque Conductual Contable y su Reflejo en un Cuadro de Mando Integral

María-Isabel Blanco Dopico (España)

Beatriz Aibar Guzmán (España)

Sara Cantorna Agra (España)

1. INTRODUCCIÓN: DIMENSIÓN SOCIAL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE GESTIÓN

Si bien los sistemas contables son instrumentos organizacionales conscientemente diseñados y adaptados, su estudio ha tendido a centrarse sobre los elementos específicos generalizables más que en la naturaleza del proceso de diseño y en la forma en la cual las elecciones de este diseño se ven limitadas o la manera en que dichos sistemas han de adaptarse a las circunstancias organizacionales. Pero, dado que juegan un importante papel en el funcionamiento organizacional, respondiendo a las cambiantes circunstancias de la organización y del entorno, parece interesante analizar cómo se diseñan, funcionan y reaccionan al desafío del entendimiento organizacional y de las circunstancias del entorno general.

No es posible razonar en términos de gestión actual sin integrar en la estrategia corporativa el contexto internacional, la integración “regional” de los mercados, la evolución de la tecnología y la influencia gubernamental, de ahí la asunción general de que la contabilidad de gestión incorpore a su base de datos cualquier tipo de información útil para la modelización económica de su actividad, como el marco actual y previsible de actuación de la empresa, reflejo de la turbulencia del entorno o el posicionamiento de la empresa y de sus concurrentes por relación a los factores de éxito en su mercado.¹

Pero tampoco es posible dejar de lado otros factores de carácter interno a la empresa cuya atención es imprescindible para el logro del mantenimiento de la competitividad, por cuanto la complementariedad entre dichos ámbitos, así como la flexibilidad de la empresa frente a las modificaciones, es una condición necesaria para una gestión competitiva.

¹ Esto supone una ampliación del campo informativo, dando entrada a informaciones, tanto físicas como monetarias, relativas a la propia empresa (de carácter productivo, comercial y concurrencial), como a las que traten sobre las prácticas de otras empresas que utilizan procesos de acción similares.

En el enfoque de contingencias el diseño de sistemas de información contable se basa en características específicas de la organización y de su entorno.² En él se refleja la necesaria adaptabilidad de la primera a las variaciones y alteraciones del segundo, lo que implica que las organizaciones deben ser altamente adaptables, y por lo tanto, exige la flexibilidad del sistema.

Bajo la influencia de cambios del entorno tecnológico, político, sociológico, jurídico, reglamentario... los comportamientos empresariales pueden ser modificados tanto de una forma autónoma, consecuencia de su propia reacción ante los mismos, como de forma inducida, por cuanto el comportamiento refleja de dichos cambios en un cierto número de actores (clientes, proveedores, nuevos concurrentes, fabricantes de productos sustitutivos...), puede modificar la forma habitual de actuación de la empresa y sus concurrentes en el mercado.

Para Den Hertog (1978), las formas en que las organizaciones se adaptan al entorno siguen dos tendencias básicas:

- mejorar, extender y refinar los sistemas de información y control: más, mejor y más rápido conocimiento, y
- reducir la necesidad de control e información: mayor flexibilidad y autonomía de las formas periféricas de información.³

Pero, por otra parte, el diseño de la organización, la opción entre una u otra alternativa sobre la estructura de la empresa configura a ésta, le impone unas determinadas necesidades informativas y, por consiguiente, delimita el ámbito y dimensión del sistema de información.

Si es evidente la ampliación del campo de actuación del sistema informativo a las nuevas necesidades propias del marco empresarial moderno, también lo es que su diseño, modificación y cambio debería realizarse teniendo en cuenta la apreciación de la cultura de la empresa junto a la aptitud de gestionar una situación concurrencial; es decir, su estudio ha de tener lugar desde una perspectiva organizacional total en la que los vínculos entre el sistema de información contable y el contexto organizacional más amplio deben ser determinados y estudiados,⁴ reconociendo la relación biunívoca entre la organización y cultura empresarial y el sistema informativo de gestión y, en consecuencia, aceptando la participación de la contabilidad de gestión en los análisis interno y externo de la organización así como en la formulación de las acciones a emprender por ésta.

Como ya hemos manifestado repetidamente (Blanco Dopico y otros, 1992), el sistema de información de gestión, como centro del sistema informativo de la empresa, ha de reposar sobre

² Tecnología (Daft y McIntosh, 1978; Waterhouse y Tiessen, 1978), el entorno al que se enfrenta la organización (Gordon y Miller, 1976; Hayes, 1977; Otley, 1980), el estilo directivo (Dermer, 1977), la estructura (Bruns y WaterHouse, 1975; Otley, 1980), nivel de conocimientos de los procesos de transformación y disponibilidad de medidas de output (Ouchi, 1977, 1979).

³ Lo que implica: creación de relaciones laterales, autoregulación de las unidades periféricas, reducción de escala, mejora de la calidad de vida en el trabajo, ... etc.

⁴ Opinión manifestada, entre otros Weick (1979); Cohen, March y Olson (1977); Hedberg y Jöson (1978); Cooper y otros (1981) y asumida por nosotras.

dos principios fundamentales: la coherencia y la integración, reflejando tanto la imagen interna como la externa de la empresa y coordinando las actividades de los distintos órganos de la misma para el logro de un funcionamiento armonioso. Por ello, una primera etapa del proceso de diseño o cambio de un sistema informativo de gestión debe suponer la evaluación, comprensión y, en su caso, transformación, de la organización y sus procesos, como paso necesario para que dicho sistema esté estrechamente relacionado con la filosofía y teoría de la organización.

2. CULTURA, PODER Y APRENDIZAJE ORGANIZACIONALES DESDE UNA PERSPECTIVA COMPORTAMENTAL

La perspectiva comportamental para el diseño de sistemas de información de gestión, que enfatiza el conjunto de relaciones sociales a través de las cuales las sociedades logran sus objetivos, implica la consideración de la maximización de las expectativas de los subordinados mediante el diseño de estructuras de tareas y recompensas así como de estilos de liderazgo que refuercen la motivación hacia el trabajo bien hecho.

En este contexto, los sistemas de incentivos se introducen como motivación a los trabajadores de realización de tareas en los términos adecuados o deseados, en la idea de que la asociación de un cierto estímulo, positivo o negativo, a una determinada conducta implica en situaciones posteriores una relación en línea con el placer o disgusto que dicho estímulo le haya producido.

El esfuerzo que invierten los individuos en la realización de las tareas está relacionado con el rendimiento y éste con los incentivos; sin embargo, para que se den estas relaciones es necesario hacer confluir las metas individuales con las colectivas, de ahí la importancia de considerar la particular cultura empresarial en el diseño de los sistemas de incentivos.⁵

Ahora bien, este diseño se sitúa en el marco más general del diseño del sistema de información de gestión y supone una estructura de información que implica y, por lo tanto, representa, una asunción por parte del diseñador del estilo cognitivo del decisor, sobre su comportamiento, conocimientos, experiencias y valores,⁶ implicando una relación entre el sistema y la personalidad de los que los diseñan, mantienen y usan.⁷

El establecimiento de distintas categorías en relación a los componentes de un sistema: estructural (red de información, que lleva a cabo la medición y comunicación), social (basada en la interacción entre directivos y subordinados necesaria para el logro de los objetivos, suma de dos conjuntos de variables, la personalidad del subordinado que, con sus necesidades, deseos y actitudes establece como éstos perciben y reaccionan ante un sistema, y el estilo de liderazgo, representativo de la personalidad y actitudes del directivo y determinante de la interacción de éste con sus

⁵ El problema de la congruencia de objetivos ha sido muy estudiado, en particular en la literatura contable sobre delegación, descentralización y precios de transferencia (véase Blanco Dopico, 1987). No es posible, sin embargo, dejar de citar a Mintzberg (1983) por su estudio de este problema en particular y su relación con el sistema de remuneraciones y el control.

⁶ Elementos todos ellos posiblemente influenciados por experiencias previas y factores culturales.

⁷ Es importante recordar que existe una doble interrelación e influencia por un lado de las personas sobre las estructuras de información y, por otro, de la información sobre las personas (la información no es neutral).

subordinados) y de apoyo (sistema de recompensas, intrínsecas y extrínsecas, para los subordinados), exige su análisis pormenorizado en la búsqueda de una combinación efectiva de dichos componentes que permita su mutua ayuda, de ahí que el diseño adecuado implique seleccionar aquellos elementos que reduzcan la posibilidad de conflictos de percepciones entre subordinados y directivos.

Ello supone conocer y compartir en algún grado las percepciones de ambos grupos acerca de los objetivos, los medios para alcanzarlos y la evaluación de su obtención, e implica que el diseño del sistema ha de tener en consideración una combinación de elementos que minimice los conflictos y/o fomente comportamientos que resuelvan dichos conflictos de forma positiva para los rendimientos del sistema.

En esta línea siguen vigentes las manifestaciones de Argiris (1977), al citar entre los problemas o el desfase de la implementación de un sistema de información para la gestión los siguientes:

- el no ser bien entendidos por la dirección de línea,
- la falta de implicación de la dirección superior de línea para persuadir y promocionar el uso del sistema a los miembros de la organización,
- la fiabilidad del sistema,
- la complejidad de creación y uso,
- la falta de entendimiento por parte de los especialistas en el sistema y los directivos de línea de los requerimientos de trabajo y las presiones de cada uno,
- la ignorancia de los estilos cognoscitivos de los directivos de línea,
- la poca flexibilidad,
- la poca humanización...

En este sentido, Hill y Jones (1996) indican que la resolución de los problemas origen de conflictos exige el desarrollo de capacidades personales, las cuales implican la habilidad necesaria para analizar el contexto organizacional, establecer la fuente del problema y manejar a los directivos discrepantes como forma de implementar exitosamente el cambio organizacional.⁸

Si consideramos la cultura como la idea que subyace en el estudio del comportamiento de los individuos como integrantes de un grupo, la filosofía de la empresa no sólo constituye un marco de referencia para la cultura sino que, además, contiene un substrato de la cultura social que ejerce su influencia en una doble vía: directa sobre la empresa e indirecta a través de los integrantes

⁸ Entre las estrategias utilizadas para la solución de conflictos pueden destacarse el uso de la autoridad (la integración entre funciones y divisiones constituye un problema, puesto que al tener igual autoridad no pueden controlarse entre sí), el cambio en las relaciones de tareas (se trata de modificar la interdependencia de las funciones de forma que se eliminen las fuentes de discrepancia) y el cambio de los sistemas de control y evaluación en la organización.

de la misma (como resultado de la combinación del carácter propio de cada persona con la educación recibida y la cultura dominante en su país, región, ciudad y familia).

En la línea de Soeters y Schreuder (1988), entendemos que una forma de observar el problema de la organización es verlo como una manifestación del problema más general del orden social, lo que nos lleva a considerar la cultura como un elemento indispensable del análisis organizacional por cuanto se puede estimar el concepto fundamental en el estudio del orden social.

A través de la cultura los individuos se integran en unidades sociales e internalizan en sus personalidades los valores y las normas de esas unidades, tendiendo a exhibir un comportamiento más estable y predecible, haciendo posible la existencia de un orden social y, en consecuencia, de organizaciones.

De las dimensiones sociales de la empresa se derivan la estructura de las relaciones entre personas que la integran, así como las orientaciones, valores y actitudes que comparten, manifestaciones de la cultura empresarial (Petigrew, 1979, Blanco Dopico y Gago Rodríguez, 1994), elementos todos ellos de los que la contabilidad debe informar por su influencia significativa sobre la actuación empresarial.

Aunque hemos de reconocer que en la literatura contable no existe unanimidad en la influencia de la gestión y la cultura sobre el éxito empresarial, nuestra experiencia, plasmada en diversos trabajos de carácter empírico (Blanco Dopico, M^a I., Gago Rodríguez, S. y Ramos Stolle, A., 1995a, 1995b y 1995c; Blanco Dopico, M^a I., Cantorna Agra, S. y Canay Pazos, R., 1996; Blanco Dopico, M^a I., Ramos Stolle, A. y Aibar Guzmán, B. 1996; Blanco Dopico et al., 1996; Blanco Dopico, et al. 1997...), realizados sobre empresas exitosas nos permite mantener que para las empresas estudiadas, pertenecientes todas ellas a un ámbito geográfico, un entorno cultural y un área industrial determinada y concreta (Galicia), ambos, la calidad de la gestión y la cultura empresarial, son determinantes claros de dicho éxito.

Por otro lado, nuestra coincidencia con numerosos autores (Kaplan, Caves, Hiromoto, Fox...) en sus manifestaciones sobre el hecho de que elementos diferenciales de cultura y entorno son responsables de que empresas semejantes presenten distintos rendimientos, ha llevado a que la intención inicial de este trabajo se dirija a poner en evidencia que el estudio y conocimiento de la cultura empresarial y sus componentes específicos no solo es un paso previo para entender los determinantes del rendimiento operativo sino también para el desarrollo de un sistema informativo que refleje el escenario productivo (es decir, su organización y la tecnología de las operaciones) y el entorno en el que se desenvuelve la empresa y permita, en concreto, la construcción de las medidas no financieras más adecuadas al mismo en la línea de una mejora activa de calidad, tiempos, flexibilidad de producción, restricciones derivadas del personal o de las máquinas...

En este sentido, Simons (1995), relaciona cuatro tipos distintos de sistemas formales basados en la información: de creencias (para definir, comunicar y reforzar los valores básicos de la organización, influenciados por los valores clave de la misma), de establecimiento de límites (influenciados por los riesgos a evitar, fijan las reglas que deben ser respetadas y los comportamientos que no serán aceptados), de control de diagnóstico (influidos por el análisis de las variables críticas que determinan los resultados, se utilizan para su seguimiento) y sistemas de

control interactivo (influidos por el análisis de las incertidumbres estratégicas y utilizados habitualmente por la alta dirección en la toma de decisiones por parte de los subordinados.⁹

El conocimiento de dichos sistemas formales y su interrelación, tal como se refleja en la figura 1 sobre el marco de análisis básico de un sistema de información de gestión, es básico para el mantenimiento o cambio de las pautas de actividad de la empresa y el funcionamiento de la estrategia organizacional.

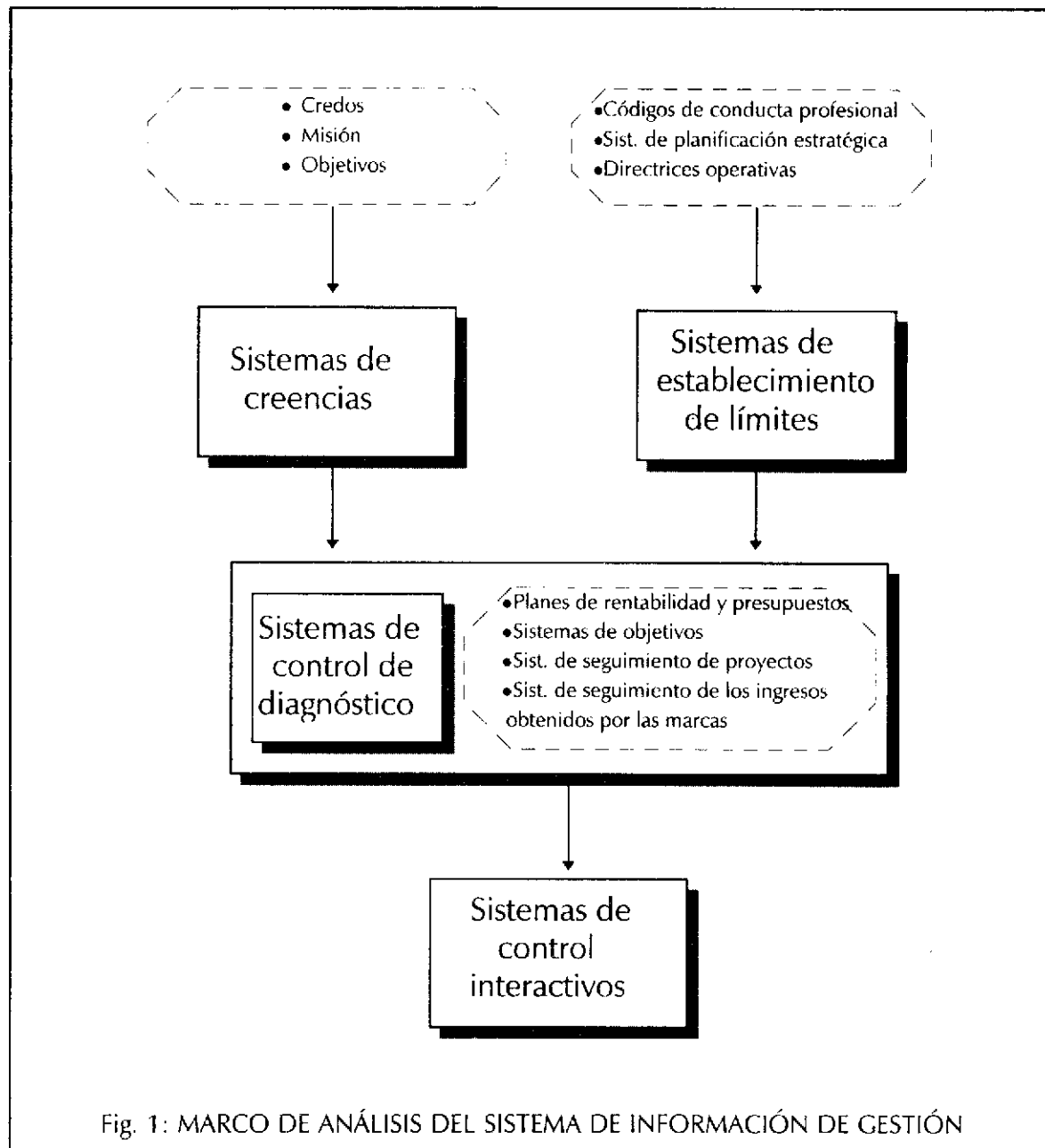
En dicha figura se destaca la importancia de la declaración de “misión” de la empresa, expresiva de las creencias fundamentales (intencionadamente vagas, de modo que resulten atractivas a todas las personas de la organización), los mercados objetivo, las categorías de producto y los nuevos aspectos importantes para la organización (para conseguir el compromiso con los mismos se suele recurrir a modificar los sistemas de remuneración e incentivos de los subordinados que ocupan puestos clave).

En esta línea, y puesto que hemos destacado (Blanco Dopico, 1996) dentro de los aspectos definitorios de una organización la existencia de dos subsistemas, uno social (condicionado tanto por las relaciones entre sus actores como a la forma de actuar de los mismos de resolver sus conflictos) y otro cultural, de representaciones y de significaciones,¹⁰ consideramos que el buen funcionamiento de la organización exige asegurar la unidad y coherencia de todas las funciones organizativas, pero sin olvidar que la entidad empresarial forma parte de un conjunto más amplio, su entorno, en el seno del que evoluciona y con el cual interacciona de manera continua. De ahí la importancia de lograr una combinación efectiva de cultura, organización empresarial y gestión que pudiera transformarse en una ventaja competitiva empresarial al reunir las cualidades que éstas implicaban para Zahra y Das (1993): tener capacidad para que la empresa logre ventajas de la misma, ser fácilmente imitables y ser significativamente eficaces.

⁹ Cuando un determinado sistema es utilizado de forma interactiva suelen darse cuatro características:

- la información generada por el sistema de control de gestión se convierte en un aspecto importante y recurrente al que dedican su atención los directivos de los niveles jerárquicos más altos
- el proceso exige la atención constante de los directivos operativos de todos los niveles de la organización
- la información se interpreta y discute en reuniones cara a cara de superiores, subordinados e iguales
- el proceso se basa en el cuestionamiento y debate continuo de la información, los supuestos y los planes de actuación (Simons, 1995).

¹⁰ El proyecto ideológico, conocido por todos, implica que todas las actividades organizativas están influenciadas por la misma orientación y guiadas por los mismos principios.



Cada vez es más necesario en este tipo de estudios relacionar las empresas con la transformación social que ha tenido lugar en el ámbito geográfico concreto en que se sitúan, por cuanto ésta ha modificado los comportamientos y los modelos de consumo y, por lo tanto, las relaciones entre la empresa y la sociedad,¹¹ pero, además, dado que los sistemas de información implican una visión del mundo que contiene asunciones sobre qué información y qué características del entorno

¹¹ De hecho, las empresas cuyos estudios citamos en este trabajo se caracterizan por la búsqueda de la oportunidad y el condicionamiento general a una economía marcada por el valor del producto tal como lo intuye el cliente.

son relevantes¹² o quiénes son los decisores,¹³ la no consideración de la mencionada relación social puede hacer que esta óptica del mundo implícita en los sistemas de información se transforme en una demora o una rémora, en su caso, para la transformación y adaptación de las organizaciones a entornos cambiantes.

Para Scholes (1991), el cambio es un proceso cultural. Las dimensiones estratégicas tienen una fuerte dimensión política que resalta la importancia de los esquemas innovadores y el desafío a la cultura conservadora. Este último aspecto lleva a Scholz (1987) a apuntar que el cambio en la cultura empresarial, que será función de la fuerza de la cultura existente, es lento y costoso, siendo pasos previos al mismo la realización de una auditoría o diagnóstico cultural, el convencimiento, por parte de los directivos, de su necesidad y su participación activa.¹⁴

En definitiva, parece acertada la manifestación de Simons (1990), cuando indicaba que la organización de la propia función contable y los vínculos organizacionales a través de los cuales se relaciona con el resto de la organización son tan esenciales como las técnicas y los procedimientos utilizados y, a menudo, más problemáticos en términos directivos.

El poder, entendido en el sentido de Mintzberg (1983) como habilidad de un individuo, función o división para hacer que otro individuo, función o división realice algo que de otra manera no se lleva a cabo,¹⁵ surge de la habilidad para influir informalmente en la manera como se comportan otras partes, pudiendo diferenciarse entre el poder existente en el entorno de la organización (los agentes externos con poder disponen de medios de influencia como normas sociales, restricciones formales, campañas de presión...) y el poder existente dentro de la misma. En este último grupo, el poder relativo a las funciones y divisiones organizacionales proviene de estrategias a nivel corporativo y de negocios de una empresa, siendo sus fuentes para Hill y Jones (1996), citando a Hickson et. al. (1971), Hinning et al. (1974), Pettigrew (1973), las siguientes:

- la habilidad para enfrentarse a la incertidumbre,
- el centralismo, en relación con la transferencia de recursos,
- el grado en que sus actividades son irremplazables,

¹² Su desconocimiento o no consideración puede provocar alguno de los defectos más peligrosos de un sistema de información: la ambigüedad, la redundancia, los solapamientos y la incongruencia (Landau, 1969; McCall, 1975).

¹³ Así, Simons (1990) indica que en el diseño de los sistemas de información deberíamos empezar con las necesidades de los usuarios de la información, no de los que producen la información y establece que el proceso de toma de decisiones debe ser debidamente analizado para descubrir que clase de información será relevante como base para el diseño del sistema.

¹⁴ Los cambios en la cultura general influyen en los individuos, quienes, a su vez, influyen en la cultura organizativa, la cual afecta a la estructura organizativa. Delisi (1990), al argumentar que la cultura organizativa debería estar separada de la estructura organizativa y otorgársele un papel central en el sistema, indicaba tres ideas básicas:

- reducción de escalones de dirección y de funciones de staff
- organización en base a equipos reducidos
- organización enfocada al cliente.

¹⁵ Definiciones semejantes se encuentran en March (1962), Vredenburg y Maurer (1984), Hill y Jones (1996), etc.

- el control sobre la información a otras funciones o divisiones, sobre las eventualidades y sobre los recursos.

Generalmente, como expresan Bariff y Galbraith (1978), las fuentes del poder intraorganizacional son representadas por la autoridad formal y las influencias asociadas a las capacidades de las ventajas competitivas de un individuo o un grupo para suministrar información, materiales o cualquier servicio en apoyo de otro individuo o grupo.

El poder y la política influyen en la selección de la estrategia y estructura empresarial, surgiendo distintos problemas como consecuencia de que los cambios en la estructura interna de poder suelen ser menos rápidos que los del entorno; por otro lado, las luchas por el poder pueden reducir la flexibilidad de la compañía, causar inercias y erosionar ventajas competitivas.

En este sentido, la implementación inicial y las subsecuentes modificaciones de un sistema de información resultan de una distribución del poder intraorganizacional, pero, en contrapartida, también el diseño y funcionamiento específico de los sistemas de información de una organización afectarán a la distribución de poder organizacional (por ejemplo, la disponibilidad, exactitud y grado en que se comparte la información), al apoyar operaciones, controlar actividades y planificar el cambio organizacional.¹⁶

Entender, analizar y planificar innovaciones, cambios y mejoras en las organizaciones supone entender, analizar y planificar las implicaciones en el cambio del aprendizaje personal y organizacional a distintos niveles (teoría del negocio, organización y personal) y en las interrelaciones existentes entre el cambio a distintos niveles de procesos (sistema de valores, procesos de negocio, subprocesos, tareas elementales) y el sistema de información de gestión, ligados entre sí por distintos niveles de aprendizaje organizativo (rutinas en las prácticas de trabajo, entendimiento del negocio y desarrollo de capacidad), como reflejamos en figura 2.

Den Hertog (1978), citando a Camman y Nayler (1976), indicaba que el sistema y la forma en que se usa constituyen un instrumento poderoso de influencia en el comportamiento de los individuos en una organización. Por otro lado, las decisiones son tomadas por individuos y grupos, de ahí la necesidad de contar con una serie de factores individuales como la racionalidad limitada (o percepción limitada de la toma de decisiones por la experiencia e información¹⁷) y los prejuicios y distorsiones (se trata de simplificar la complejidad para hacer manejable la información y las experiencias¹⁸) y factores de grupo, como la cohesión, que puede resultar positiva, o factores derivados del llamado pensamiento grupal que perjudican el trabajo del grupo (sensaciones de

¹⁶ No olvidemos que el objetivo de un sistema de información puede ser su puesta en práctica con éxito y con un mínimo de efecto sobre la estructura social (lo que exige el conocimiento previo de las políticas existentes), pero también, en contrapartida, la modificación del sistema de información puede ser utilizada

- para efectuar cambios en la estructura social
- para aumentar el poder relativo del grupo de sistemas de información.

¹⁷ El individuo busca la solución a un problema reteniendo la percepción de los rasgos más marcados del mismo descartando los elementos complejos que considera irrelevantes.

¹⁸ Pueden ser causados por la tendencia a prestar más atención a factores físicos, visibles, cuantitativos e inmediatos a expensas de factores y dimensiones del problema intangibles, remotas en el tiempo y en relación con la situación o bien mediante un pensamiento lineal causa-efecto.

vulnerabilidad, visiones estereotipadas de los rivales, presión directa sobre un miembro del grupo no considerado fiel por expresar ideas contrarias...).

Pero, si el sistema de información no es neutral desde su propio origen (los diseñadores de sistemas de información influyen en el comportamiento de las organizaciones y los impactos sobre este comportamiento son cada vez más reconocidos), tampoco lo es en su utilización: como indican Bierberg y Turopolec, puede usarse para afectar el comportamiento y tiene grandes implicaciones para la organización. Si la información es usada para propósitos de evaluación, los usuarios y los suministradores de información intentarán manipularla para satisfacer sus propios propósitos. En este contexto, el sistema de información puede conferir poder a los miembros de la organización para afectar sus outputs, el equilibrio y los comportamientos en la asignación de recursos.

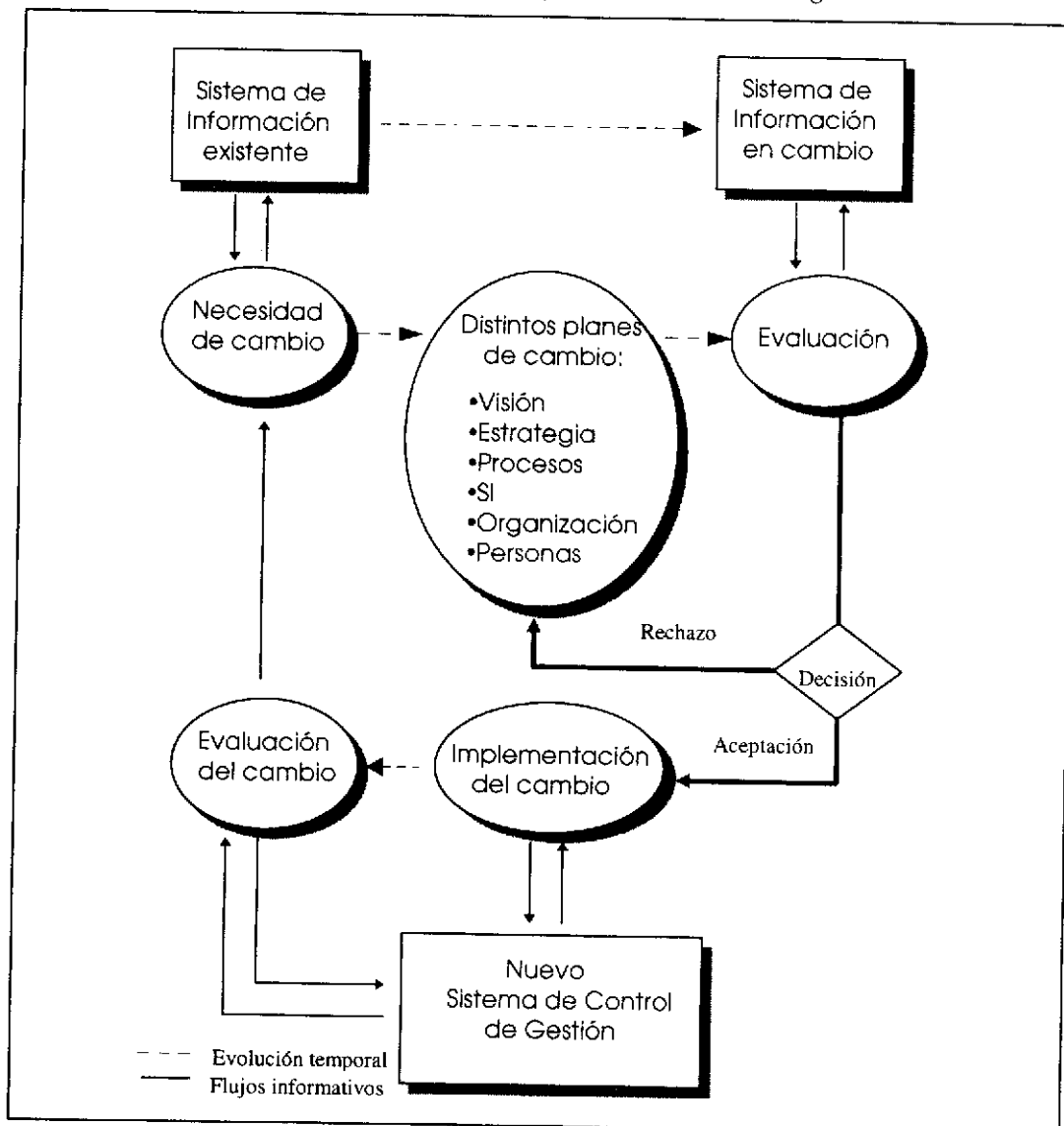


Fig. 2: INTERRELACIÓN ENTRE LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE GESTIÓN Y EL PROCESO DE CAMBIO ORGANIZACIONAL

Construir y facilitar el proceso de cambio exige nuevos instrumentos y métodos de gestión que aceleren el aprendizaje organizacional, entendido como proceso por el cual los individuos, la organización, obtienen nuevos conocimientos e ideas que les llevan a modificar su comportamiento y acciones. En este proceso, en el que la información es esencial, los valores y la cultura empresarial tienen un gran impacto.

Por último, y como ya señalaron Hedberg y Jönsson (1978), así como hay sistemas de información que ofrecen menos discreción a los decisores y conducen a la rigidez organizacional, otros estimulan a las organizaciones a experimentar e innovar y fomentan la flexibilidad organizacional.

3. DISEÑO DE UN CUADRO INTEGRAL DE MEDIDAS O INDICADORES DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE GESTIÓN

3.1. ALGUNAS CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE INDICADORES EN GENERAL E INDICADORES NO FINANCIEROS EN PARTICULAR

Es necesario que seamos conscientes de la enorme importancia del sistema informativo de gestión en el incremento de la capacidad organizacional frente al cambio ambiental y el aumento de su viabilidad como consecuencia del logro de una mayor correspondencia entre los entornos complejos y variables en que se sitúan las decisiones y los mapas cognoscitivos que proveen y que permiten la interpretación de los estados y situaciones del entorno y el desarrollo de las pertinentes acciones en la tarea de lograr una mayor efectividad y productividad de la organización y de sus personas y, en definitiva, en la búsqueda de la competitividad. La consecución de ésta última, entendida como capacidad para poder competir, exige una evaluación de los logros de la organización en los ámbitos técnico, organizativo y comerciales a través de distintos tipos de variables, medidas o indicadores.

La voluntad de lograr un sistema informativo de gestión, elaborado como un útil estratégico que permita obtener una ventaja competitiva, implica la posibilidad de ofrecer múltiples, frecuentes, oportunas y relevantes informaciones y medidas: el sistema de información de gestión ha de constituirse como un sistema de información multidimensional y multicriterios, ya que ha de ofrecer y cubrir múltiples objetivos y necesidades de diferentes usuarios, suministrando simultáneamente informaciones útiles desde diferentes puntos de vista internos y externos.

Lo anterior implica diferentes reflexiones acerca de las necesidades de gestión y comunicación dinámicas y del lugar del sistema de información contable dentro del sistema de información de la empresa y, en particular, acerca de las medidas que deben ser empleadas para garantizar la coherencia de los sistemas diferenciados: captación de información elemental y formación de conglomerados multicriterios para diferentes usuarios.

Un mejor conocimiento y consideración de la cultura empresarial debería permitir proponer no sólo una lista parcial de medidas o indicadores sino, sobre todo, un modelo integrador fiable cara a la predicción y la optimización de las acciones en base a los distintos tipos previsibles de

situaciones, lo suficientemente flexible para, mediante el aprendizaje, afrontar situaciones inesperadas.¹⁹

No podemos olvidar que la información permite construir modelos de representación de la complejidad que contribuyen a suministrar un referente para reducir la opacidad de la gestión al tiempo que los costes de coordinación de la organización, pero, además, el concepto de información permite definir modos de acción sobre la complejidad. Puesto que la acción se sitúa siempre en marcos culturales dados es necesario partir de modelos de acción más o menos genéricos o específicos, más o menos interiorizados por el individuo, de ahí la importancia actual de los procesos de aprendizaje, su estructuración y gestión.

Dado que el actual pensamiento y prácticas competitivas han puesto de manifiesto la existencia de distintas armas competitivas diferentes a precios o volúmenes, la contabilidad debe dar cuenta de las mismas buscando no sólo articular estrategia y estructura sino, además, estrategia y procesos operativos. Para ello hemos de partir de una aproximación en la que se contemplen aspectos socio o psicológicos que permitan, con la adecuada consideración de la cultura empresarial, gestionar un proceso que puede generar conflictos al tiempo que suministrar indicadores para la evaluación de actuaciones, lo que implica contar no sólo con información estratégica sobre costes sino con información sobre todo tipo de fuentes de ventajas competitivas.²⁰

3.2. INTERÉS Y NECESIDAD DE LOS INDICADORES NO FINANCIEROS. CUADRO DE MANDO INTEGRAL

En el complejo entorno competitivo actual se vuelve evidente que la dirección exitosa de las empresas implica para sus directivos la necesidad de contar con un amplio abanico de medidas o indicadores, de distinto signo, tipo, orientación y horizonte temporal, que reflejen el conjunto de hechos de distinta índole que afectan a la actuación de cada organización.²¹

En consecuencia, los contables de gestión, como responsables del diseño y mantenimiento del sistema de información para la toma de decisiones y el control empresarial, deben reconocer esa necesidad e incorporar a dicho sistema informativo un conjunto de indicadores que permita conocer el funcionamiento de la empresa y su evolución, sin descuidar la consideración de aquellos elementos o grupos externos a la organización pero con una influencia, directa o indirecta,

¹⁹ En estas situaciones hemos de destacar que la distinción entre previsible pero no previsto e imprevisible está fundada en la base de conocimientos: lo previsible no previsto cubre los casos para los cuales es posible anticipar el comportamiento a partir de los conocimientos adquiridos, mientras que en el caso de lo imprevisible los conocimientos adquiridos son insuficientes para poder definir un comportamiento, situación ésta para cuya acomodación es necesaria la adquisición de nuevos o más adecuados conocimientos. De ahí la importancia de lograr una estructura flexible que permita el aprendizaje organizacional rápido que enriquezca los conocimientos ya existentes y sustituya los conocimientos desfasados por otros más pertinentes.

²⁰ Es fácil que en relación con estos puntos se origine una cuestión o polémica acerca de si la insistencia actual sobre los temas de cultura o de motivación no será, en ocasiones, la expresión de un abandono ante la complejidad, derivada de los límites con que actualmente se enfrentan los instrumentos de evaluación.

²¹ En este sentido, Kaplan (1984) y Parker (1979) afirman que una única medida no puede proporcionar una imagen global y equilibrada de una empresa o de las fuerzas que le afectan.

sobre la misma, cuya supervisión es crítica para el mantenimiento de la posición competitiva de la empresa.

Por otra parte, en los últimos años distintos autores han destacado la insuficiencia de las medidas o indicadores financieros, en base a la observación de que existen múltiples variables, cuya evaluación y seguimiento es de vital importancia para el éxito de la empresa y que, sin embargo, no son susceptibles de valoración económica, por lo que abogan por la inclusión de indicadores no financieros relevantes que reflejen los objetivos a corto, medio y largo plazo, de la organización (satisfacción de los clientes, tendencias en los gustos de los consumidores, moral de los empleados tiempos de ciclo, calidad, innovación, flexibilidad,...) y permitan la toma de decisiones y el control.

Además, como señala Smith (1997), si el sistema de contabilidad de gestión desempeña funciones de asignación de recompensas o penalizaciones a los miembros de la empresa en función de las "marcas" obtenidas en los distintos indicadores en relación a los objetivos fijados para los mismos, un sistema basado en medidas financieras exclusivamente hará que los empleados centren su atención en la mejora de dichas medidas descuidando aquellos objetivos cuyo logro no es medido por el sistema.

En opinión de Kaplan (1984), la inclusión de medidas o indicadores no financieros representa un reto para los contables de gestión, erróneamente acostumbrados a la ilusoria objetividad y precisión que se deriva de una óptica estrictamente financiera, ya que les exige el conocimiento de cuáles son los factores críticos para el éxito de la empresa (aquellos que potencian sus ventajas competitivas) y el análisis de las distintas alternativas disponibles a través de las que pueden proporcionar la mejor información en relación a los mismos al menor coste posible.

Sin embargo, en su esfuerzo por proporcionar una descripción lo más completa posible de la realidad empresarial en cada momento, se corre el riesgo de incluir un número excesivo de medidas o indicadores produciendo, como señala Parker (1979), una sobrecarga de información que da lugar a un efecto disfuncional contrario al objetivo perseguido inicialmente ya que, por un lado, se nubla la visión que los miembros de la organización tienen de la misma al descuidarse indicadores claves que se pierden dentro de la masa general de información y, por otro, aumenta la posibilidad de que se produzca una falta de coherencia o equilibrio entre las distintas medidas, que llevaría a la toma de decisiones erróneas e impediría evaluar correctamente el logro de los objetivos estratégicos y tácticos de la empresa.

Lingle y Schieman (1996) señalan distintos obstáculos que impiden el diseño de un sistema de información de gestión equilibrado:

- Objetivos confusos: el desarrollo de medidas o indicadores relevantes requiere que previamente se hayan establecido de una forma clara y precisa los objetivos cuyo logro va a ser medidos a través de dichos indicadores.
- Excesiva confianza en los sistemas informales de comunicación, que si bien suministran una visión general de la situación de la empresa, no permiten la realización de un análisis en profundidad a partir del cual puedan derivarse decisiones oportunas.

- Falta de participación de los miembros de la organización en el proceso de diseño e implementación del sistema de medición, que puede afectar a la aceptación y compromiso de los trabajadores para con el mismo.

Para paliar estos problemas, Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996a y 1996b), retomando un tema propio de la literatura contable europea, proponen un modelo, el cuadro de mando integral (balanced scorecard), que puede ser utilizado como un sistema de medición integral de las variables estratégicas básicas para la empresa, manteniendo un equilibrio entre los indicadores a corto y largo plazo, financieros y no financieros, internos y externos, a fin de obtener un sistema de información de gestión relevante e integrado. Este instrumento de gestión, de clara orientación estratégica, está construido en torno a cuatro perspectivas (financiera, de clientes, de procesos empresariales internos y de aprendizaje y crecimiento) que traducen la misión de la organización en un conjunto de medidas interrelacionadas permitiendo su seguimiento simultáneo por los miembros de la empresa a todos los niveles.

El desarrollo del cuadro de mando integral se concibe como un proceso descendente que consiste en traducir la misión y la estrategia global de la empresa en objetivos y medidas más concretos que puedan inducir a la acción empresarial oportuna y relevante.

Dentro de la perspectiva financiera del cuadro de mando integral, se recogen todas aquellas medidas o indicadores que tradicionalmente han sido utilizadas por el sistema informativo contable para reflejar el grado en que la empresa está alcanzando sus objetivos financieros, así como la cuantificación económica de las decisiones tomadas. Kaplan y Norton justifican su inclusión al considerar que el fin último de toda empresa es la obtención de un beneficio económico y, en consecuencia, para ser considerada beneficiosa para la empresa, la mejora en los factores críticos de éxito debería materializarse en un mayor valor de los indicadores financieros. Esta perspectiva incluye medidas tales como rentabilidad, flujos de caja, ingresos por ventas, cuota de mercado, costes, inversiones, ...

La idea de que, en la actualidad, los clientes²² deben ser el eje central de cualquier organización y, por consiguiente, los distintos procesos empresariales deben buscar la creación de valor desde el punto de vista del cliente, está reflejada en la perspectiva de clientes del cuadro de mando integral, la cual busca medir la percepción de la actuación de la empresa por parte de sus clientes. Los indicadores de gestión correspondientes a esta perspectiva son de dos tipos: en primer lugar, están los indicadores centrales de resultados, que reflejan de una forma global el tipo de relación con los clientes alcanzado por la organización, indicadores entre los que podríamos citar, siguiendo a Kaplan y Norton (1996), cuota de mercado, incremento de clientes, retención de clientes, satisfacción de los clientes y rentabilidad de los clientes.²³ En segundo lugar, se recogen medidas de proceso (diferenciadores), que valoran la actuación de la empresa en las distintas variables o

²² Entendido este término en su sentido amplio para incluir no sólo a los clientes actuales de la empresa sino también a los clientes potenciales.

²³ En relación a los mismos, algunas medidas concretas serían las siguientes: el número y porcentaje de clientes que repiten compra, el número y porcentaje de quejas, reclamaciones o devoluciones recibidas, ventas totales a nuevos clientes, respuesta a nuevas necesidades de los clientes....

dimensiones que realmente son valoradas por los clientes,²⁴ tales como tiempo de entrega o de desarrollo de nuevos productos, cumplimiento de los plazos pactados, número de defectos, nivel de servicio posventa, imagen y reputación, sensibilidad al cliente, etc.

La cadena de valor de cada empresa está formada por un conjunto de procesos que son la fuente de sus ventajas competitivas, es decir, a través de los cuales la organización crea valor para sus clientes y produce los resultados financieros deseados. En general, dichos procesos pueden agruparse en tres grandes categorías, innovación, operaciones y servicio posventa, que son reflejadas en el cuadro de mando integral, dentro de la perspectiva denominada de procesos empresariales internos, mediante indicadores tales como tiempo de ciclo, coste unitario, producción, eficiencia creativa, eficiencia de ingeniería, etc.

3.3. INTEGRACIÓN DE INDICADORES O MEDIDAS BASADOS EN ASPECTOS Y VALORES SOCIOCULTURALES

Cada vez es más necesario que los indicadores suministren visibilidad organizacional. En definitiva, si el papel del contable ha de evolucionar en la línea de una mayor participación en el proceso general directivo de intervención activa en las circunstancias generales del actual entorno empresarial, esta evolución pasa, cada vez más, por el conocimiento no sólo de los elementos citados anteriormente en la búsqueda del valor, sino también de las posibilidades y forma de alcanzarlos y, dentro de este último aspecto, es evidente la necesidad de conocer las distintas razones del comportamiento individual, dada la estrecha relación existente entre la ejecución de la tarea y la satisfacción obtenida de la misma. Ello implica el reflejo de elementos de carácter organizativo y cultural, lo que redundará en una mejor gestión y análisis de las oportunidades de añadir valor a una organización.²⁵

La consideración de que una de las condiciones necesarias del proceso de toma de decisiones es que la información correcta llegue a los sitios correctos ha llevado a diferentes autores a indicar la necesidad de que el usuario del sistema participe en la fase de diseño del mismo; sin embargo, esta participación inicial no es suficiente al no existir un equilibrio entre los valores y las evaluaciones, de ahí que los diferentes grupos de la organización deberían participar no en el diseño del sistema, sino en el diseño de un metasistema que controle el diseño y el uso del sistema.²⁶

El diseño de la organización, la tecnología con la que se opera y los procedimientos de que se dispone delimitan el ámbito y la dimensión del sistema de información. La opción entre una u otra alternativa al diseñar la estructura empresarial (determinada por el grado de centralización en la toma de decisiones y responsabilidades sobre las mismas, de interdependencia, de

²⁴ Dichas variables de actuación empresarial serán función de la industria y segmento de mercado en que compita la organización. Kaplan y Norton (1992) consideran cuatro dimensiones claves: plazo, calidad, eficacia y servicio y coste.

²⁵ Como ya destacaron Covaleski y Aiken (1986), existe un claro interés de los investigadores contables en el examen de los procesos organizativos y sociales que están afectados e implicados por la creación, desarrollo, conservación y cambio en las prácticas de contabilidad.

²⁶ Lo que Mintzberg (1979), denominaba toma de decisiones sobre el propio sistema de control.

cooperación), el significado de integración (metas, reglas y rutinas, jerarquía, planificación...), configura a ésta y le impone unas determinadas necesidades informativas.

Ahora bien, a la hora de analizar las características de las estructuras de información relevantes para un diseñador se citan la naturaleza de las medidas,²⁷ la fuente y el orden de presentación (por cuanto ambas afectan a la percepción por parte del receptor de un mensaje),²⁸ la oportunidad (en su doble aspecto de velocidad, que puede cambiar las estrategias de comportamiento de información de los usuarios), la frecuencia, cuyo alargamiento puede significar una pérdida de interés y utilidad para el usuario o cuyo acortamiento, por el contrario, puede implicar la no consideración de todos los aspectos relevantes para una medida), la red de comunicación (reflejo del camino seguido desde el emisor al receptor, que puede influir en las percepciones de éste) y, por último, la información compartida, por cuanto a mayor apertura corresponde un mayor volumen de información disponible por el subordinado al evaluar su actuación y la imparcialidad de la evaluación del superior.

En nuestra opinión, puede establecerse una relación bidireccional o de influencia recíproca entre la cultura organizativa y el diseño de un cuadro de indicadores de gestión efectivos, relevantes y oportunos. Por un lado, debido a su clara influencia sobre las pautas de comportamiento de los miembros de la organización, la cultura empresarial afectará al sistema de información de gestión al influir sobre:

- la elección del tipo de indicadores a utilizar por el sistema de control de gestión; es decir, qué indicadores se incluirán o no en el cuadro,
- la importancia que los usuarios de dichos sistema atribuyen a los distintos indicadores de cara a su toma de decisiones, lo que supondrá delimitar qué indicadores serán potenciados y cuáles ignorados y
- la forma en que los miembros de la empresa reaccionan ante un determinado indicador una vez observado.

Por otro lado, la influencia del cuadro de indicadores de gestión sobre la cultura de la organización tiene una doble vertiente. En primer lugar, el sistema de indicadores de gestión suministra una base para comunicar a los miembros de la empresa, en forma de medidas y marcas, los objetivos básicos que deben ser logrados para que la estrategia de la empresa llegue a buen término, permitiendo así la obtención de un compromiso con la misma por parte de todos los integrantes de la organización, con su consiguiente integración dentro de la cultura organizacional.

En segundo lugar, se considera que no existe una única cultura empresarial sino que, en cambio, pueden coexistir dentro de una misma organización distintas subculturas funcionales, cada una

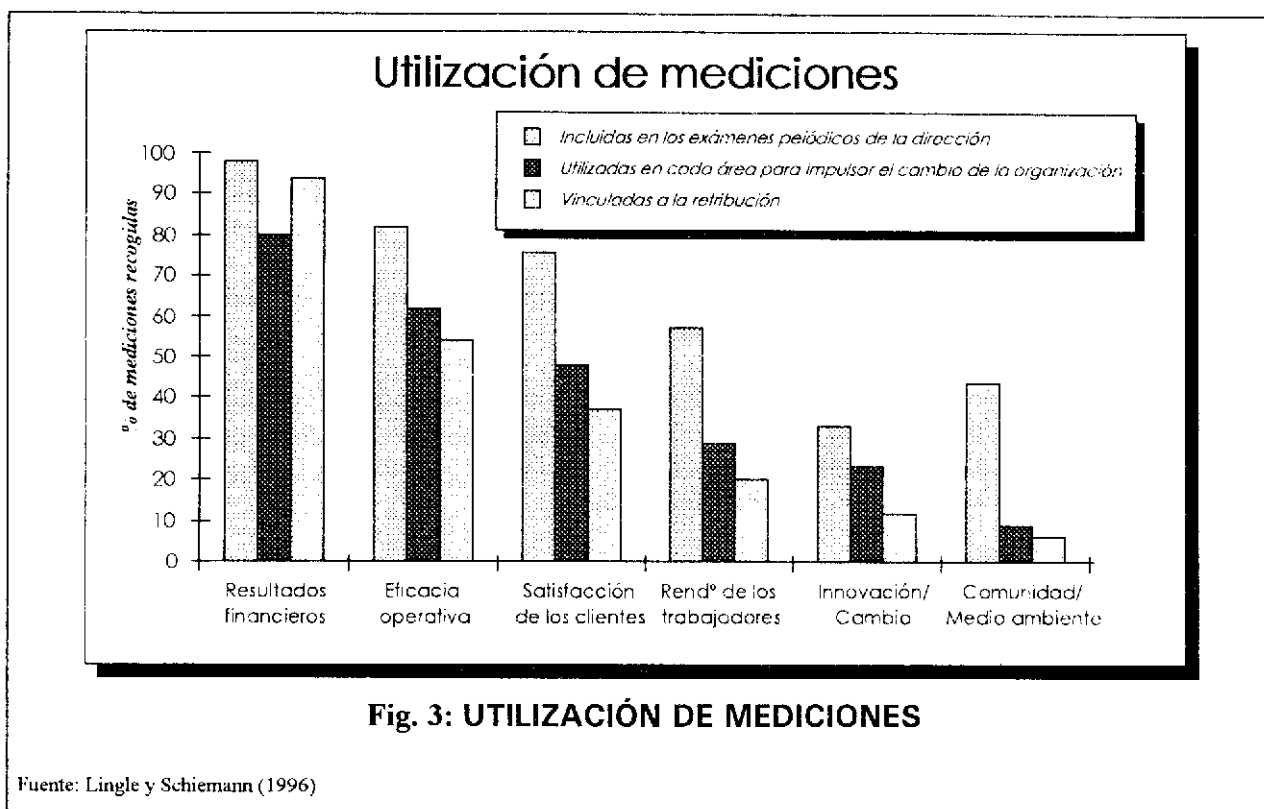
²⁷ En relación con las cuales ya Lawler y Rodes (1976) citaban tres circunstancias interesantes:

- completa: relativa al grado en que son medidos todos los comportamientos necesarios para un buen rendimiento.
- objetiva: referida a la imparcialidad.
- motivadora: reflejo del grado en que el comportamiento de un subordinado puede influenciar una medida.

²⁸ Así, aunque no está muy clara la influencia del orden o colocación de una información sobre las señales, sí se ha demostrado que fuentes creíbles tienen mayor influencia sobre el usuario.

de ellas con unas características particulares claramente influenciadas por el área o división a la que hacen referencia;²⁹ sin embargo, si existirá una subcultura prevaleciente, correspondiente al área funcional que domina en las prioridades estratégicas de cada organización, que suele identificarse con la cultura empresarial global y en torno a la cual se articula el entendimiento compartido por los miembros de la empresa sobre la forma de actuar y pensar dentro de la misma. En este sentido, entendemos que la elección de los indicadores de gestión contribuye a la consolidación de una determinada subcultura organizativa como cultura dominante al centrar la atención de los miembros de la empresa en determinadas variables y motivar que las acciones y comportamientos colectivos se centren en su mejora. Asimismo, como ya hemos señalado, el sistema de indicadores de gestión puede verse como un conductor del cambio organizacional, el cual supone, a su vez, un cambio en el conjunto de valores y asunciones básicos que presiden la actuación de dicha organización.³⁰

La figura 3, realizada en base a los resultados de una encuesta llevada a cabo por Lingle y Schiemann (1996) con directivos de distintos sectores sobre la importancia de las distintas medidas del sistema de indicadores de gestión de sus empresas, representa el grado de utilización de diversas medidas para impulsar el cambio en la empresa.



²⁹ Así, Thomas (1989) habla de una subcultura contable, comercial, de producción,...

³⁰ En una línea similar se expresan Lingle y Schiemann (1996) quienes consideran que, a pesar de su elevada dificultad, la representación de los valores culturales de la empresa a través de una serie de indicadores contribuye a centrar la atención de sus miembros en un determinado proyecto de cambio cultural.

4. CONCLUSIONES

El valor de una empresa se vincula a su capacidad de adaptación a los continuos cambios que se producen en su entorno competitivo, dando lugar a nuevas estrategias, objetivos y formas de operar. La perspectiva de aprendizaje y crecimiento del cuadro de mando integral busca la evaluación de la capacidad de innovación y aprendizaje de una organización en base a las inversiones realizadas en personal, sistemas y procedimientos. Los indicadores a incluir en estas categorías son variados y van desde inversiones en equipo e I+D (índices específicos de mejoras en productos y procesos, estabilidad en la fabricación de nuevos productos, innovación...) a medidas que reflejen la responsabilidad de la empresa para con su sociedad (indicadores medioambientales) y medidas del valor de los recursos humanos (actitudes, satisfacción, productividad de los empleados, medidas de los programas que se están desarrollando para aumentar la cualificación o actualizar los conocimientos de los mismos,³¹ indicadores de trabajo en equipo, etc.).

Consideramos que debe recogerse la relación de influencia recíproca entre factores comportamentales y el cuadro de indicadores de gestión, por cuanto parece claro que:

- la información y las relaciones sociales deben ser incluidas en los sistemas de control.
- la interacción entre las variables de información y humano-sociales tienen un impacto más que superficial.
- el diseñador debe combinar estructuras de información y variables humano-sociales alternativas.
- el diseño de un sistema contable de gestión exige centrarse en las fuentes de perturbaciones que afecten en mayor medida al sistema.

Por último, destacamos la evidente influencia del cuadro de indicadores de gestión sobre la cultura empresarial al permitir la integración de los distintos miembros de la organización en la misma, suponer un motor de cambio organizacional y permitir la consolidación de una determinada subcultura organizativa como cultura dominante.

5. BIBLIOGRAFÍA

ARGYRIS, S. *Organizational learning and management information systems*, Accounting, Organizations and Society, (1977) vol. 2, nº 2, p. 113-123.

BLANCO DOPICO, M.I. *La fijación de precios de transferencia y el control de gestión*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Planificación Contable, Madrid (1987).

BLANCO DOPICO, M.I. *Distintos aspectos relacionados con el control de gestión: participación, motivación, incertidumbre y riesgo*, (1992) Evento Científico de Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el Proceso de Integración Iberoamericana, La Habana, Cuba, noviembre.

BLANCO DOPICO, M. I. *Algunas consideraciones sobre el diseño de sistemas de información para la gestión*, (1996) Actualidad Financiera, marzo, p. 7-18.

³¹ Tales como porcentaje de plantilla que necesita ser recualificado o nivel de recualificación exigido.

- BLANCO DOPICO, M.I. Y GAGO RODRIGUEZ, S.** *Cultura organizativa y sistema de información para la dirección: una conexión necesaria*, (1994) Alta Dirección, nº 174, p. 77-82.
- BLANCO DOPICO, M. I.; GAGO RODRIGUEZ, S. Y RAMOS STOLLE, A.** *Management Information Systems for Strategic Decision-Making: A Study of Two Spanish Firms*, (1995a) 18th Congress of the European Accounting Association, Birmingham, Mayo.
- BLANCO DOPICO, M. I.; GAGO RODRIGUEZ, S. Y RAMOS STOLLE, A.** *Impacto del cambio tecnológico sobre algunos conceptos fundamentales de la contabilidad de gestión (cultura, productividad, calidad, tiempo...)*. Un análisis empírico, (1995b) VIII Congreso AECA, Sevilla, 27-29 Septiembre, p. 603-620.
- BLANCO DOPICO, M. I.; GAGO RODRIGUEZ, S. Y RAMOS STOLLE, A.** *Los sistemas de información a la dirección de empresas innovadoras. Un análisis empírico*, (1995c) IV Congreso Internacional de custos, II Congreso Brasileiro de Gestao estratégica de custos, Campinas, Brasil.
- BLANCO DOPICO, M.I., RAMOS STOLLE, A. Y AIBAR GUZMÁN, B.** *Importance of the design of the management accounting system. Study of a case: from the conception to the acceptance*, (1996): 19th Congress of the European Accounting Association, Bergen, Mayo.
- BLANCO DOPICO, M.I., CANTORNA AGRA, S. Y CANAY PAZOS, R.** *El resultado de la relación cliente-proveedor sobre orientaciones, valores y actitudes empresariales*, (1996): VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Barcelona, p. 47-59.
- BLANCO DOPICO, M.I.** *La información como vía de desarrollo de ventajas competitivas en la planificación estratégica: estudio empírico de las empresas gallegas*. et al. (1996): Xunta de Galicia.
- BLANCO DOPICO, M.I.**, *Análisis of the evolution of perception of Galicia's business frame through management information system*, et al. (1997): 20th Congress of the European Accounting Association, Graz, Austria, April.
- BRUNS, W. Y WATERHOUSE, J.** *Budgetary Control and Organizational Structure*, (1975): Journal of Accounting Research, otoño, p. 177-203.
- COOPER, D.** *A Social and Organizational View of Management Accounting*, (1981): incluido en Essays in British Accounting Research, Londres, Pitman.
- COVALESKI, M. Y AIKEN, M.** *Accounting and theories of organizations: some preliminary considerations*, (1986): Accounting Organizations and Society, vol. 11, nº 4/5, p. 297-319.
- DELISI, P.** *Lessons from the Steel Axe: culture, technology, and organizational change*, (1990): Sloan Management Review, fall, p. 83-93.
- DEN HERTOG, J.** *The role of information and control systems in the process of organizational renewal: roadblock or road bridge?*, (1978): Accounting, Organizations and Society, vol. 3, nº 1, p. 29-45.
- GORDON, L. AND MILLER, D.** *A contingency framework for the design of accounting information systems*, (1976): Accounting, Organizations and Society, 1, p. 59-69.
- HILL, C. W. Y JONES, G.R.** *Administración Estratégica. Un informe integrado*, (1996): McGraw-Hill.
- KAPLAN, R.** *The evolution of management accounting*, (1984): The Accounting Review, LIX, p. 390-418.
- KAPLAN, R. Y NORTON, D.** *The balanced Scorecard-measures that drive performance*, (1992): Harvard Deusto Business Review, enero-febrero.
- KAPLAN, R. Y NORTON, D.** *Putting the Balanced Scorecard to work*, (1993): Harvard Deusto Business Review, sept-octubre.
- KAPLAN, R. Y NORTON, D.** *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*. (1996a): Harvard Deusto Business Review, ene-feb.
- KAPLAN, R. Y NORTON, D.** *The Balanced Scorecard: Traslating strategy into action*, (1996b): Harvard Business School Press, Boston, USA.
- LINGLE, J.H. Y SCHIEMANN, W.A.** *Medición estratégica: compruebe que su esfuerzo hacia el cambio está dando resultados*, (1996): Harvard-Deusto Business Review, sept-oct, nº 74, p. 54-61.
- MINTZBERG, H.** *The Structuring of Organizations (A Synthesis of the Research)*, (1979): Prentice Hall, N.Y.
- MINTZBERG, H.** *Power in and around Organizations*, (1983): Prentice Hall, N.Y.
- OTLEY, D.** *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*, (1980): Accounting, Organizations and Society, vol. 5, nº 4, p. 413-428.
- OUCHI, W.** *The relationship between Organizational Structure and Organizational Control*, (1977): Administrative Science Quaterly, p. 95-113.
- OUCHI, W.** *A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanism*, (1979): Management Science, p. 833-848.
- PARKER, D.** *Dimensional performance measurement: beyond an exclusive profit test*, (1979): Accounting and Business Research, autumn, p. 309-319

- PETTIGREW, A. M.** *On studying Organizational Cultures*, (1979): Administrative Science Quarterly, nº 24.
- THOMAS, A. P.** *The effects of organizational culture on choices of accounting methods*, (1989): Accounting and Business Research, autumn p. 363-378.
- SCHOLZ, C.** *Corporate Culture and Strategy. The Problem of Strategic Fit*, (1987): Long Range Planning, vol. 20, nº 4, p. 78-87.
- SIMONS, R.** *The role of management control systems in creating competitive advantages: new perspectives*, (1990): Accounting, Organizations and Society, 15, p. 127-143.
- SIMONS, R.** *Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica*, (1995): Harvard Deusto Business Review, sept-oct.
- SMITH, M.** *Putting NFIs to work in a balanced scorecard environment*, (1997): Management Accounting (CIMA), march, p. 32-35.
- SOETERS, J. Y SCHEURER, H.** *The interaction between national and organizational cultures in accounting firms*, (1988): Accounting, Organizations and Society, vol. 13, nº 1, p. 75-85.
- ZAHRA, S. Y DAS, S.** *Building competitive advantage on manufacturing resources*, (1993): Long Range Planning, p. 90-100.