

Actividades AECA

Comisiones
de Estudio

Reuniones
Profesionales

Calendario
de Formación

Noticias

Publicaciones

Asociados



Tribunas de Opinión

La contabilidad de gestión en los centros sanitarios

Oriol Amat
Jorge de Falguera *Pág. 2*

Estudio de aplicabilidad de los diferentes métodos de valoración de empresas

Carlota Menéndez
Santiago Guerrero *Pág. 17*

El sistema de información en la empresa

José Fermín García Puertas *Pág. 19*

La contabilidad de los derivados

Felipe Herranz *Pág. 24*

Un marco conceptual para la información financiera en el entorno español

Antonio Pulido *Pág. 35*

Adaptación del PGC a las empresas de asistencia sanitaria

Julio A. Navas *Pág. 43*

Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC

Begoña Giner *Pág. 48*

Hablamos con...

APD, cuatro décadas de existencia

Entrevista a Enrique Moya, presidente de la Asociación para el Progreso de la Dirección *Pág. 22*

Rediseñando para obtener un coste objetivo

Entrevista a Antonio Antón Riera, director del equipo Ford Production System *Pág. 32*

AECA EN INTERNET

La Internet privada

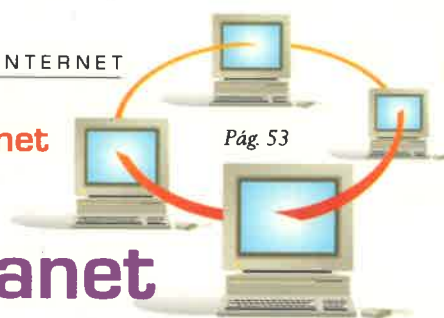
Pág. 53

Intranet

IX CONGRESO AECA

Salamanca, 25, 26 y 27 de Septiembre de 1997

Petición de Comunicaciones



La Unión Europea, un Reto para las Empresas y los Profesionales Españoles *Pág. 6*



Junta Directiva de AECA

PRESIDENTE
José Barea Tejeiro
VICEPRESIDENTE 1º
Leandro Cañibano Calvo
VICEPRESIDENTE 2º
Rafael Muñoz Ramírez
SECRETARIO GENERAL
Eduardo Bueno Campos
VICESECRETARIO GENERAL
Jesús Lizcano Alvarez
TESORERO
Enrique Campos Pedraja
CONTADOR
José Luis López Combarros
BIBLIOTECARIO
Raúl Oscar Yebra Cemborain
CONSEJEROS
Ignacio Casanovas Parella
Carlos Egea Krauel
Esteban Hernández Esteve
Rafael López Mera
Enrique Martín Arcos
Miguel Martín Fernández
José Ignacio Martínez Churiaque
Ignacio Montaña Jiménez
Enrique Ribas Mirangels
José Rivero Romero
Pedro Rivero Torre
Francisco Rodríguez Pérez
José María Valdecantos Bengoechea
Manuel Vela Pastor
José Antonio Yanes Estrada

Director Gerente de AECA

José Luis Lizcano Alvarez

Maquetación

ARÉS estudio gráfico
Tel. 501 97 52 - Fax 501 40 56

Impresión

Ediciones Gráficas Ortega
Avda. Valdelaparra, 35 - Tel. 661 78 58
28100 Alcobendas (Madrid)
Depósito Legal: M 17107-1987
ISSN: 1136 - 1069
Tirada: 4.500 ejemplares

PUBLICIDAD Y SUSCRIPCIONES

AECA - Srta. Felicidad Jiménez
Tel.: (91) 547 37 56 · Fax (91) 541 34 84

REDACCION BOLETIN AECA

AECA
Alberto Aguilera, 31-5º · 28015 Madrid
e-mail: info@aeca.es
Tel.: (91) 547 37 56 · Fax (91) 541 34 84

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) promueve y contribuye activamente al desarrollo de estudios e investigaciones en el campo de las ciencias empresariales, con el fin de mejorar las técnicas de gestión y los niveles de información de la empresa.

"Boletín AECA" es la revista publicada por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

© Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. 1996



Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

DECLARADA DE UTILIDAD PUBLICA

Alberto Aguilera, 31-5º · 28015 Madrid
Tels.: (91) 547 44 65-559 12 27-547 37 56
Fax (91) 541 34 84
e-mail: info@aeca.es http://www.aeca.es

Sumario



Las opiniones expresadas en las colaboraciones firmadas no se corresponden, necesariamente, con los puntos de vista de la Asociación.

La revista "Boletín AECA" admite colaboraciones de todos los asociados.

Boletín 42
Diciembre '96-Marzo '97

Tribunas de Opinión

2 La contabilidad de gestión en los centros sanitarios

Oriol Amat
Jorge de Falguera

17 Estudio de aplicabilidad de los diferentes métodos de valoración de empresas

Carlota Menéndez
Santiago Guerrero

19 El sistema de información en la empresa

José Fermín García
Puertas

24 La contabilidad de los derivados

Felipe Herranz

35 Reflexiones sobre un marco conceptual para la información financiera en el entorno español

Antonio Pulido

43 Adaptación del PGC a las empresas de asistencia sanitaria

Julio A. Navas

48 Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC: algunos comentarios

Begoña Giner

Hablamos con...

22 APD, cuatro décadas de existencia

Entrevista a Enrique Moya, presidente de la Asociación para el Progreso de la Dirección

32 Rediseñando para obtener un coste objetivo

Entrevista a Antonio Antón Riera, director del equipo Ford Production System

IX CONGRESO AECA

Salamanca, 25, 26 y 27 de Septiembre de 1997 Pág. 6

La Unión Europea, un Reto para las Empresas y los Profesionales Españoles

Petición de Comunicaciones

Entrevista a José Manuel Prado, presidente del Comité Organizador del Congreso



- 6 Actividades AECA**
- 39 Comisiones de Estudio**
- 53 AECA en Internet**
- 45 Reuniones Profesionales**
- 47 Calendario de Formación**
- 61 Noticias**
- 66 Publicaciones**
- 80 Asociados**



Internet, ventaja competitiva

En épocas pasadas las tendencias se materializaban siguiendo un proceso de implantación más largo que en la actualidad. Desde que se adivinaba la evolución prevista de determinados acontecimientos hasta que se iniciaba el proceso de materialización y adaptación de las organizaciones a la nueva realidad, transcurría un plazo suficiente de tiempo como para que los cambios fueran asumidos por éstas, incluso teniendo en cuenta la natural resistencia que siempre producían las alteraciones de lo tradicional. Hoy en día esto no es así. Ahora, cuando las tendencias se adivinan, y esto es cada vez más difícil, existe un lapso de tiempo considerablemente menor para asumirlas y adaptarse a ellas, tanto que a veces, y cada día con más frecuencia, pueden aparecer nuevas tendencias que conviertan a la anterior en obsoleta antes de su materialización. Es por ello por lo que se aconseja una posición proactiva o propulsora del cambio, en lugar de una postura reactiva frente a éste que puede ser insuficiente ante la dinámica actual de los acontecimientos.

En nuestros días asistimos a la confirmación de una tendencia vislumbrada hace ya algunos años que sitúa a las comunicaciones y su desarrollo tecnológi-

co como configuradores de una nueva era. Si bien todo el mundo es consciente en mayor o menor medida de esta realidad, son menos los que están adecuándose a ella al ritmo que exige el avance acelerado de los acontecimientos, con el consiguiente riesgo de quedarse al margen de las ventajas competitivas que ya se están generando.

Aunque en España, como en el resto del mundo desarrollado, es una evidencia que la red de comunicaciones global denominada INTERNET es el principal exponente de la tendencia apuntada, existen razones diversas que dificultan el desarrollo en las organizaciones y en el mundo profesional de una herramienta tan estratégica. No vamos a entrar en estas razones de tipo, podríamos decir, negativo, sino todo lo contrario, vamos a exponer algunos argumentos que justifican la inmediata adopción de medidas que hagan posible subir al carro de la competitividad. Las diez razones por las que una empresa o profesional debe conectarse a INTERNET, según **Alberto de las Fuentes**, son las siguientes: prestigio, ahorro de costes en comunicaciones, ahorro en material, ahorro de tiempo, difusión, información sobre los competidores, preparación del

futuro, adelantarse a la competencia, sobrevivir y la realidad de una potente herramienta que funciona eficientemente.

Cuando AECA, hace ahora dos años, buscaba el soporte adecuado que hiciera posible poner al alcance de todos sus miembros, información científica y técnica relevante, de forma económica, inmediata y cómoda, como servicio de valor añadido y diferencial, aún en España no se conocían, salvo de forma incipiente, las posibilidades de INTERNET. En tan sólo el tiempo transcurrido desde entonces, INTERNET se ha extendido de manera generalizada, convirtiéndose para la Asociación en una fuente de ventajas que han hecho posible cumplir eficientemente el objetivo marcado. INFOAECA es un servicio on-line a través de INTERNET que avanza a gran ritmo, desarrollándose de forma exponencial, con nuevas prestaciones y posibilidades difícilmente imaginables anteriormente. AECA tiene el reto de poner al alcance de todos sus miembros las posibilidades de la red, para lo que va a poner todo su empeño en potenciar su oferta en INTERNET como apuesta de futuro, ofreciendo un servicio de calidad que fomente el trabajo y la colaboración ■

Oriol Amat y Jorge de Falguera, ponentes del nuevo Documento AECA sobre "Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios", presentan en este artículo las características diferenciales de los centros sanitarios, de fuerte peso específico, tanto cuantitativo como

cualitativo, en nuestro entorno socioeconómico, desde la perspectiva de la contabilidad de gestión como herramienta de medición y control de la eficiencia de la actividad sanitaria.

Entre las aportaciones fundamentales del Documento AECA destaca

la definición de determinados indicadores de gestión centrados en las variables claves del centro asistencial, que permiten diseñar cuadros de mandos útiles tanto al centro en su conjunto como a unidades de nivel inferior.

La contabilidad de gestión en los centros sanitarios

por Oriol Amat y Jorge de Falguera*

Finalizados los trabajos realizados por la Comisión de Contabilidad de Gestión, se ha aprobado la Propuesta del Documento *La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios*. Este documento pretende aportar elementos para la implantación de la contabilidad de gestión en el ámbito de los centros sanitarios.

Actualmente, los centros sanitarios están experimentando una serie de cambios motivados por la propia evolución de la sociedad. Por otro lado, la sanidad ocupa un lugar prioritario en nuestro entorno socioeconómico y durante las últimas décadas ha aumentado la sensibilidad social respecto a los servicios sanitarios y sus efectos, tanto cualitativos como cuantitativos.

Como consecuencia de todo lo apuntado en el párrafo anterior, a lo que se debería añadir la crisis financiera de los sistemas sanitarios, así como la consecuente exigencia de mayor eficiencia, se están destinando grandes esfuer-

zos a la obtención de medidas operativas de la producción que permitan mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los centros sanitarios.

Características diferenciales de los centros sanitarios desde la perspectiva de la contabilidad de gestión

Los centros sanitarios son empresas de producción de servicios con ciertas particularidades. Una de esas particularidades es el conjunto de servicios que puede llegar a ofrecer. Esta oferta pueden realizarla a diferentes colectivos: los pacientes, sus familiares, las visitas o la comunidad en su conjunto. En definitiva, se trata de todo un abanico de posibilidades relacionadas directa o indirectamente con el restablecimiento y mantenimiento de la salud. Por esta razón, un centro sanitario puede ser identificado como una empresa multiproducto, pudiéndose observar que algunos de los servicios son más fácilmente identificables que otros. Así, por

ejemplo, un análisis clínico es un producto tangible y homogéneo, no siéndolo tanto una intervención quirúrgica y menos aún el tratamiento de los pacientes.

También se debe destacar que los centros sanitarios prestan los servicios finales mediante una combinación de productos intermedios. Determinados procesos darán lugar a radiografías o análisis, los cuales en algunos casos tendrán consideración de productos finales, pero también es posible contemplar el centro sanitario, en su conjunto, como un proceso productivo único. Por ejemplo, en un hospital, se irán agregando sucesivas unidades de servicio para que el alta hospitalaria sea el resultado final sobre los pacientes. El alta hospitalaria es, normalmente, el punto final de un episodio de hospitalización, fruto de la combinación de diferentes productos intermedios, que se han definido en función de las necesidades del paciente y de la estructura hospitalaria disponible.

La medición de la actividad sanitaria y la eficiencia

La actividad sanitaria se centra, por tanto, en dos aspectos trascendentes. En primer lugar, la condición o necesidad del paciente, en relación al que se tendrán en cuenta aspectos tales como la edad, enfermedad, estado anímico, etc. Estos aspectos condicionarán el tipo de vínculo que se establecerá entre el paciente y el centro sanitario en cuanto a tiempo de estancia necesario, medicación, intervenciones, etc. El segundo aspecto hace referencia a la propia estructura hospitalaria, sobre la que tiene un papel predominante el propio médico, como profesional que toma una serie de decisiones sobre el tratamiento más conveniente a aplicar al paciente para llegar al alta hospitalaria como producto final.

La necesidad de información de la dirección, en relación a la contabilidad de gestión, supone crear instrumentos y mecanismos que permitan medir el servicio sanitario prestado a diferentes niveles y de esta manera acercar la gestión y la responsabilidad, respecto a la aplicación de los recursos, a los agentes que deben tomar las decisiones, permitiendo evaluar la eficacia y la eficiencia en todo momento. La finalidad de la medición es garantizar que los niveles de producción de todos los recursos disponibles sean correctos, desde un punto de vista cuantitativo, sin olvidar que la calidad en la atención sanitaria viene definida tanto por los resultados obtenidos, como por la adecuación de los recursos aplicados según las necesidades planteadas.

El problema de medición de la actividad sanitaria ha sido larga-

“No se puede hablar de control del gasto sanitario, ni de evaluación de la calidad o de la eficiencia en la atención prestada al paciente, sin establecer previamente un sistema de información en los centros sanitarios que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad sanitaria y su coste”

mente debatido. Por un lado, existe un objetivo global de salud como producto final sanitario y, por otro lado, la propia gestión de los centros sanitarios. Bajo estas condiciones, la actividad sanitaria se ha expresado de forma tradicional en función del número de visitas, número de urgencias, etc. siendo la unidad de medida más utilizada la estancia. Este medidor cumple con uno de los objetivos básicos de la contabilidad de gestión que es su simplicidad de aplicación, pero en contra del mismo se debe decir que presenta la desventaja de que no informa sobre las características de la producción final hospitalaria. Así, al hablar de estancia media se estarán contemplando actividades totalmente dispares como puede ser un parto, una operación de apendicitis o un politraumatismo craneal. Esta confusión en el procesamiento de la información limita el análisis de la misma al no contemplar la realidad en cada caso, no pudiendo discernir las verdaderas necesidades de recursos

que para cada tipo de actividad ha sido necesaria.

No se puede analizar y evaluar en términos de eficiencia el comportamiento de la actividad hospitalaria en función de unos medidores limitados que no permiten el correcto establecimiento de comparaciones entre hospitales, servicios o diferentes periodos de tiempo.

La evaluación de la eficiencia de los servicios prestados al usuario es una de las necesidades de información, pero también es necesario medir y controlar el coste por paciente. Para dar respuesta a este segundo objetivo es necesaria la definición de categorías de pacientes para el conocimiento de la producción médica.

Gran número de investigaciones relacionadas con la clasificación de pacientes se han realizado en las últimas décadas para intentar clarificar la producción hospitalaria. Los criterios utilizados en cada momento han dependido de los objetivos que el propio sistema de información ha perseguido. Así, se ha intentado dar respuesta a cuestiones relacionadas con el control de calidad, la eficiencia en la gestión, la financiación hospitalaria, etc. para las que se han utilizado criterios de clasificación distintos como, consumo de recursos, severidad, pronóstico, etc.

Tal y como se ha señalado anteriormente, la organización sanitaria posee diferencias considerables con respecto al resto de organizaciones en cuanto a los agentes que intervienen y la gran cantidad de productos elaborados. No se puede hablar de control del gasto sanitario, ni de evaluación de la calidad o bien

de la eficiencia en la atención prestada al paciente, sin establecer previamente un sistema de información en los centros sanitarios que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad sanitaria y su coste.

Costes por centro de responsabilidad, por actividad, por proceso y por paciente

Medir los costes de cada una de las unidades o servicios en que se divide un centro de asistencia sanitaria permitirá adicionalmente determinar el coste de cada una de las actividades del servicio y también determinar el consumo de recursos de cada proceso asistencial mediante la utilización de un sistema de clasificación.

La contabilidad de gestión debe ofrecer información relevante para la toma de decisiones sobre aspectos relacionados con el coste de cada una de las unidades o servicios en que se divide el centro sanitario y, por otra parte,

“La contabilidad de gestión puede proporcionar información para realizar una adecuada planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como para analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de la organización”

estar en disposición de poder obtener información sobre el coste por paciente y/o proceso.

La información utilizada en la contabilidad de gestión de los centros sanitarios procederá de dos vías distintas. Por un lado, se dispondrá de información económica relacionada con la utilización y consumo de recursos y, por otro, de información técnica en base a criterios de clasificación y medición de tipo médico y de la propia casuística hospitalaria.

La estructura organizativa del centro sanitario en cuestión permitirá identificar los diferentes centros de costes. Los diferentes costes soportados se deberán imputar a dichos centros en base a distintos criterios y siguiendo diferentes procesos, de tal manera que se pueda conocer de la forma más exacta posible el coste que ha ocasionado cada una de las unidades o servicios que se integran en un centro sanitario. A través de la integración de los diferentes niveles del proceso productivo, la contabilidad de gestión podrá ofrecer el coste de cada uno de los productos o servicios prestados por cada unidad a cada paciente. Estaremos en este caso hablando del coste por actividad. Este segundo paso permitirá determinar posteriormente el consumo de recursos imputables a cada grupo homogéneo de pacientes, es decir, el coste por proceso.

La utilización de algún sistema de clasificación de pacientes dará lugar a una agrupación homogénea de pacientes desde un punto de vista clínico y económico, lo que permitirá definir los servicios o productos finales proporcionados por el centro sa-

nitario. De esta forma, al reducir el número de casos tratados con base en esas agrupaciones, la gestión se hace más manejable y se facilita su evaluación y seguimiento.

La contabilidad de gestión proporcionará de esta manera información para poder realizar una adecuada planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como poder analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de la organización.

Estructura de la Propuesta de Documento

La Propuesta de Documento parte de una exposición de las dificultades de la medición del producto o servicio del centro sanitario, para pasar a continuación a reflejar la respuesta que debe dar la contabilidad de gestión a este tipo de organizaciones. Para ello se realizan diversas clasificaciones de costes en los

“Para analizar la evolución de los costes de calidad es conveniente preparar periódicamente informes sobre los mismos. (...) Es interesante completar la información a utilizar para evaluar la marcha de todo lo relacionado con la calidad en el servicio, mediante el uso de indicadores tanto monetarios como no monetarios”

centros sanitarios en función de su naturaleza, del objetivo de coste y del tipo de decisión que se quiere evaluar.

Posteriormente, se identifican los diferentes centros de responsabilidad, desde el punto de vista de la contabilidad de gestión, teniendo como finalidad ser las unidades de producción a las que se imputarán los diferentes costes en que se vayan incurriendo. Este paso permite analizar toda la problemática del reparto de los costes a los centros de responsabilidad con el objetivo de poder determinar el coste total de los centros de responsabilidad asistenciales, para finalmente poder llegar a imputar los costes a los productos.

El Documento analiza también, los distintos sistemas de costes aplicables. Así, se hace mención al tratamiento de los costes mediante el sistema de costes parciales, completos y por actividades.

Por otro lado, se proponen esquemas de presupuestación y control a integrar en la contabilidad de gestión. Para tal fin, se presentan las características del proceso presupuestario en los centros sanitarios, enmarcado dentro del proceso de planificación global y vinculado con la estrategia y la estructura organizativa. Es en esta parte del Documento donde se pone de relieve la importancia del seguimiento de la gestión mediante instrumentos correctamente diseñados, en función de las necesidades del usuario, permitiendo la comparación entre las previsiones establecidas y la realidad obtenida en base a modelos de análisis de desviaciones.

“Este Documento pretende recoger aquellos elementos y marcos conceptuales que pueden contribuir a mejorar la cantidad y la calidad de la información aportada por la contabilidad de gestión en los centros sanitarios”

La selección de la información considerada relevante mediante un profundo estudio de las variables clave del centro asistencial, y la definición de determinados indicadores de gestión, tanto cualitativos como cuantitativos, permite diseñar cuadros de mando útiles tanto al centro sanitario en su conjunto como a unidades de nivel inferior. El Documento pretende abordar con ello la gran preocupación, por parte de los gestores, por disponer de información útil y precisa para el conocimiento permanente de la situación de la ejecución y facilitar la toma de decisiones.

Finalmente, se hace referencia a la problemática de la cuantificación de los costes de calidad de las prestaciones y servicios sanitarios, definidos como aquellos costes que se originan como consecuencia de actividades de prevención y de evaluación que el centro asistencial debe acometer en un plan de calidad. Por otro lado, no alcanzar el nivel de calidad deseado es consecuencia de los fallos, es decir de la no calidad, no conformidad o mala calidad.

Para analizar la evolución de los costes de calidad es conveniente preparar periódicamente informes sobre los mismos. Los informes han de facilitar datos sobre los distintos tipos de costes de calidad. Adicionalmente, es interesante completar la información a utilizar para evaluar la marcha de todo lo relacionado con la calidad en el servicio, mediante el uso de indicadores tanto monetarios como no monetarios.

Finalmente, en el Documento también se contrastan algunos de los diferentes sistemas de cálculo de costes existentes en el ámbito sanitario español, incidiendo en las coincidencias y singularidades utilizadas en cada uno de ellos.

En definitiva, este Documento pretende recoger aquellos elementos y marcos conceptuales que pueden contribuir a mejorar la cantidad y la calidad de la información aportada por la contabilidad de gestión de los centros sanitarios ■



Oriol Amat.
Profesor de la
Universidad
Pompeu Fabra



Jorge de Falguera.
Profesor de la
Universidad
Pompeu Fabra

IX Congreso AECA

La Unión Europea, un Reto para las Empresas y los Profesionales Españoles

El objetivo del IX Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, que se celebrará en Salamanca del 25 al 27 de septiembre, se centra en el estudio y presentación de investigaciones, trabajos y análisis técnicos, así como en el debate entre empresarios, expertos y profesionales, sobre los impactos y las nuevas necesidades que la Unión Europea va a generar a la gestión empresarial a partir de 1998, año en el que probablemente se inicie una nueva etapa de gran importancia para la economía española dentro de la Unión Monetaria Europea, lo cual va a poner de manifiesto nuevas circunstancias y la exigencia de nuevos recursos y capacidades para los agentes económicos y sociales concurrentes.

Contenido de las comunicaciones

Las comunicaciones que se presenten en el Congreso deberán versar sobre los diversos aspectos -tanto en el área de la Contabilidad como de la Administración de Empresas- que guarden relación con los impactos y las exigencias de la nueva realidad que representa la Unión Europea.



Dichas comunicaciones serán examinadas, seleccionadas y asignadas, en su caso, a las correspondientes Sesiones Paralelas que se organicen en el Congreso, por un Comité Científico nombrado al efecto en el seno de la Asociación.

En cualquier caso, como recomendaciones o directrices generales sobre las áreas respecto a las que podrá versar el contenido de las comunicaciones -siempre en concordancia con los citados objetivos- se citan las siguientes:

A) La información económico-financiera como instrumento de transparencia empresarial en la Unión Europea

- a) Principios internacionales de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Problemas contables de las empresas transeuropeas.
- c) Información contable de los grupos de sociedades europeos.
- d) Problemática contable y presentación de las cuentas anuales en euros.
- e) Normalización contable en Europa: perspectivas ante la Unión Monetaria Europea.
- f) Análisis de los estados financieros.
- g) Tratamiento contable de los instrumentos financieros derivados.
- h) La auditoría contable como instrumento de control en la Unión Europea.
- i) Panorama europeo de la contabilidad del sector público y su incidencia en la aplicación de los criterios de convergencia según los acuerdos de Maastricht.
- j) Evolución histórica de la información contable en Europa.

B) Dirección y organización empresarial en el nuevo contexto de la Unión Europea

- a) Aspectos estratégicos de la competencia europea de la empresa.
- b) El nuevo entorno europeo y el desarrollo de la dirección estratégica por competencias.
- c) Cooperación y alianzas en una gestión europea e internacional.
- d) Análisis comparado con Europa de la evolución