

La Contabilidad de Costos, los Sistemas de Control de Gestión y la Rentabilidad Empresarial.

Chacón, Galia

Lic. en Administración de Empresas
Profesora Agregada de FACES – ULA
gbchacon@ula.ve

Recibido: 17/01/2007 **Revisado:** 25/07/2007 **Aceptado:** 28/09/2007

Resumen

Las organizaciones deberían contar con un sistema de información contable integral, configurado por una contabilidad financiera y una contabilidad de costos, que nutriera a sus sistemas de control de gestión y permitiera a sus usuarios internos beneficiarse de información oportuna, pertinente y comparable a fin de que éstos pudieran traducir las estrategias en resultados empresariales. En la actualidad, existe la visión compartida de que la contabilidad costos y de gestión son un sistema de información capaz de proveer información relevante para la gestión empresarial. Por consiguiente, independientemente del tipo de organización que se trate, los directivos se benefician si la contabilidad de costos y de gestión les proporciona información que les ayude a planificar y controlar las operaciones de la organización. En esta generalización se destacan tres aspectos: la contabilidad de costos como sistema de información, los sistemas de control de gestión como mecanismos de vinculación y conducción de las actividades de la organización y la rentabilidad empresarial como una medida del desempeño organizacional.

Palabras Clave: Contabilidad financiera, contabilidad de costos, sistemas de control de gestión, rentabilidad empresarial.

Abstract

The organizations should have an integral accounting information system, formed by a financial accounting and a cost accounting that would nurture their management control systems and would allow their internal users to benefit of opportune, pertinent and comparable information so that they could translate the strategies into managerial results. At the present time, there is the shared vision that the costs and management accounting constitute an information system able to provide outstanding information for the enterprise management. Therefore, independently from the type of organization, the managers get benefits if the costs and management accounting provide them information that helps them to plan and to control the operations organization. In this generalization, three aspects stand out: the accounting of costs as an information system, the management control systems as linkage and conductive mechanisms of the organization activities and the managerial profitability as a measurement of the organizational performance.

Key Words: Financial accounting, cost accounting, management control systems, managerial profitability.

1. Introducción

El mundo ha evolucionado, se ha tornado turbulento y las estructuras organizativas son cada vez más complejas, porque, las rápidas y significativas innovaciones tecnológicas aunadas a su facultad para endosarse a cualquier nación y al gradual aumento de la circulación internacional tanto del dinero como de la información, han provocado que las organizaciones de todos los sectores económicos se enfrenten a mayores niveles de incertidumbre y cambio. En los nuevos entornos empresariales se acortan los ciclos de vida de los productos, los clientes son más exigentes, la competencia es global, las organizaciones se alejan de la producción masiva estandarizada y buscan la individualización masiva, las relaciones entre los agentes se basan en la confianza y el reto está en crear ventajas competitivas maximizando la productividad del capital intelectual. Estas tendencias cambiaron el modo de hacer y organizar los negocios así como el tipo de información que los directivos requieren para planificar y controlar las operaciones de sus empresas.

Las organizaciones para alcanzar ventajas competitivas, hoy más que nunca, necesitan una visión sistémica de si mismas en interacción constante con ese mercado globalizado, estructuras de costos optimizadas, unidades de producción especializadas y la obtención de economías de integración en lugar de economías de escala. De lo que

se deduce que deberían contar con un sistema de información contable integral, configurado por una contabilidad financiera y una contabilidad de costos, que alimente a los sistemas de control de gestión y, consecuentemente, permita a sus diferentes usuarios internos beneficiarse de información oportuna, pertinente y comparable a fin de que éstos puedan traducir las estrategias diseñadas para hacer frente al nuevo contexto de los negocios en resultados empresariales. Es por esta razón, que el presente artículo se propone presentar la hipótesis, desarrollada por otros autores en mayor o menor grado, de que el uso de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión está estrechamente relacionado con la rentabilidad de las organizaciones.

2. La Contabilidad en las organizaciones

Desde un punto de vista genérico, la contabilidad en las organizaciones constituye una herramienta de suma importancia para que los directivos puedan, por una parte, administrar cada una de las actividades o áreas funcionales de las que son responsables, y, por la otra, coordinar las actividades o funciones dentro de la estructura organizativa como un todo (Horngren et. al., 2002). Por ende la contabilidad subyace como un valioso dispositivo de la normalización de los resultados, uno de los mecanismos de control con que cuentan las organizaciones para coordinar su trabajo¹. Los resultados de las actividades o funciones de la organización son normalizados a través de los sistemas

1 Según Mintzberg (1995) "Hay cinco mecanismos de control que parecen explicar las formas fundamentales en que las organizaciones coordinan su trabajo: adaptación mutua, supervisión directa, normalización de los procesos de trabajo, normalización de los resultados del trabajo y normalización de las habilidades del trabajador. A éstos se los debería considerar como los elementos fundamentales de la estructura, como el aglutinante que mantiene unida la organización".

2 La formulación estratégica es el proceso de decisión sobre los objetivos de la organización y las estrategias para alcanzarlos, el control de gestión es el proceso de implantar tales estrategias y el control de operaciones es el proceso por el cual se asegura que todas las tareas específicas se desarrollen según las normas establecidas en el proceso de control de gestión (Anthony y Govindarajan, 2001).

de planificación de acciones y control del rendimiento, que se encargan tanto de la formulación de la estrategia como del control de gestión y las operaciones².

Su labor, según Maldonado (2003), *“... ayer como hoy, ha sido social, en la medida en que cubre una necesidad de información en las organizaciones que se formaban como producto de las relaciones económicas entre los diferentes grupos sociales. Su papel ha sido, y será, el de proveer información confiable, útil y veraz a los usuarios internos y externos sobre la historia y composición financiera de una unidad económica en particular, sea ésta pública o privada, con o sin ánimo de lucro... De allí que la contabilidad se defina como un sistema compuesto por un conjunto de postulados teóricos que explican la forma de valuación, acumulación y organización de la información en las unidades económicas, y permite medir y explicar de manera precisa los hechos económicos y analizar la empresa como una unidad económica con una dinámica propia y un potencial de crecimiento y desarrollo”*.

En esencia, proporciona los datos necesarios para elaborar los informes internos y externos sobre los cuales convendrían sustentarse las decisiones que se toman en el seno de las organizaciones y fuera de ellas. Los reportes internos rutinarios y no rutinarios son usados por los directivos de los distintos niveles de la organización para la adopción de decisiones a corto plazo (tácticas - operativas) y a largo plazo (estratégicas); en tanto que, los reportes externos producen información para que accionistas, proveedores, entidades financieras, organismos reguladores, gobierno y público en general tomen decisiones con disímiles propósitos, según su vinculación con la organización. Lo cual, dicho sea de paso, se corresponde con el

paradigma de utilidad de la ciencia contable para el que la contabilidad ha de constituir una fuente de información útil en el proceso de toma de decisiones.

Bajo este paradigma el objetivo principal de la contabilidad es suministrar información económica – cuantitativa, relevante, verificable e insesgable – que resulte útil para la predicción y su posterior análisis, con el fin de permitirle a los distintos usuarios llegar a buenas decisiones que satisfagan una extensa gama de finalidades; generándose así distintos juegos de principios y normas contables que han conllevado, paulatinamente, al florecimiento de la llamada contabilidad financiera (orientada a usuarios externos), contabilidad gerencial (orientada a usuarios internos, la gerencia) y la contabilidad tributaria (el estado como usuario para fines impositivos), entre otras tantas ramas de la Contabilidad (Capcha, 2002). No obstante, el paradigma utilitarista de la información contable se encuentra ampliamente cuestionado, pues, en el presente, subyace la opinión compartida de que la información generada por la contabilidad tradicional enfocada en el control de costos ya no permite llevar un proceso de toma de decisiones válido.

La pérdida de utilidad de la información contable se debe básicamente a dos actores que han adquirido papel protagónico en el actual escenario económico: los intangibles y la responsabilidad social corporativa. Los intangibles, y dentro de ellos los conocimientos, han conformado un enigma trascendental en el campo contable, la necesidad de medirlos y gestionarlos es indiscutible, pero las prescripciones de la profesión contable curiosamente se alejan del carácter mismo de tales activos

inmateriales (Capcha, 2002). En lo que se refiere a la responsabilidad social de la empresa, la contabilidad también ha permanecido al margen de ésta, dado que no siempre ha tenido en cuenta la relación biunívoca empresa-sociedad, actuando como si se tratará de dos agentes que no interactúan ni se condicionan entre sí (De Lara, 2004).

Con todo el paradigma de utilidad constituye, hasta ahora, la tercera y última fase del desarrollo de la teoría contable que abrió un camino diferente al conocido para la investigación en contabilidad, la contrastación empírica del potencial de los sistemas contables para proporcionar la información que requieren los que toman decisiones acerca de las organizaciones. De hecho, conforme a Túa (2004), *“La adopción del paradigma de utilidad relanzó la utilización de planteamientos empíricos, a la que se han dedicado con ahínco los investigadores en nuestra disciplina, de modo que en la actualidad apenas aparecen, en las revistas de solvencia internacional, aportaciones a priori similares a las que inundaron esas mismas revistas en la década de los sesenta y setenta”*. El positivismo, en consecuencia, socavó las posturas de carácter eminentemente normativo.

Por otra parte, desde la posición que adopta Matessich³ aplicando la estructura de Laudan a la contabilidad, el paradigma de utilidad se correspondería con el programa información estratégica, en donde se ha logrado distinguir dos campos según sus objetivos, la contabilidad general o financiera y la de

costos o gerencial, justificando así la existencia de diferentes modelos para diferentes propósitos (Mejía, 2005). La contabilidad general es el campo contable que se ocupa del estudio de las transacciones que realiza la empresa con el mundo exterior, con el objeto de dar una visión global de la empresa mediante sus instrumentos básicos: el balance general – una instantánea de la situación económica y financiera de la empresa para un período dado – y el estado de ganancias y pérdidas – que determina el resultado empresarial para todo el periodo en cuestión.

Es bastante difícil puntualizar una definición concreta de Contabilidad, en un determinado conocimiento científico, por cuanto surgen diferentes definiciones en su largo devenir histórico correspondientes a las concepciones imperantes en cada época (Gómez, S/F). Como disciplina científica – status mantenido por la corriente continental Europea – ha sido definida primero como una ciencia de las cuentas, después como una ciencia matemática y legal, subsecuentemente como una ciencia de la empresa y las unidades económicas, con especial énfasis en las actividades de control y activos, más tarde, como una ciencia que pertenece al campo de ciencias económicas y, por último, se tuvo una clara percepción del valor de la información contable para los que toman decisiones junto a una vaga intuición sobre las conexiones sociales de la contabilidad (Hernández, 2003).

Pero en la mayoría de las acepciones desarrollada subsiste tácitamente

³ Mejía (2005) señala que Matessich, comprometido parcialmente con la línea conceptual de Laudan, aplica la perspectiva de tradiciones de investigación al pensamiento contable posterior a 1940, identificando las siguientes tradiciones investigación en la contabilidad: Tradición de Investigación N° 1 (Programa de Gerencia), Tradición de Investigación N° 2 (Programa Valuación – Inversión) y Tradición de Investigación N° 3 (Programa Información Estratégica).

la percepción compartida de que la Contabilidad es una ciencia aplicada que pretende el conocimiento e interpretación de los fenómenos circulatorios, generalmente económicos (Gómez, S/F). En consecuencia y de acuerdo con Túa (2004) todo depende del concepto de ciencia que se maneje, ya que, como para Mattessich que amplía el concepto de ciencia la contabilidad encaja dentro de la categoría de *“ciencia empírica, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia”*⁴ y, dentro de estas disciplinas, participa en buena medida del carácter de ciencia aplicada, *“pues cada sistema contable requiere un conjunto de hipótesis instrumentales a partir de las cuales se construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema”*⁵.

Como tecnología – tendencia dominante en América – la contabilidad forma la médula espinal del sistema informativo de las organizaciones, es decir, se trata de una técnica que permite expresar en un lenguaje común, específico y breve todas las transacciones económicas que realizan las organizaciones según la secuencia temporal en la que se van ejecutando y, al mismo tiempo, describir sus efectos sobre el patrimonio de dichas entidades (Illera, 1996). Por consiguiente, siguiendo a Maldonado (2003), como técnica es *“la producción de datos y su transformación en informes significativos que permiten evaluar, explicar y entender el comportamiento de las organizaciones en términos cuantitativos; así como proyectar, corregir y transformar su desarrollo a partir de políticas particulares y generales, tanto de la empresa como del Estado”*.

4 Mattessich (1978) en Túa (2004).

5 Ibid.

6 Conocida también como contabilidad interna, analítica o de gestión. Asimismo, la contabilidad de costos contemporánea recibe en muchas ocasiones el nombre de contabilidad administrativa.

Cuando la contabilidad elabora información a través de un conjunto de procedimientos, registros, controles e informes sistematizados sobre la base de la teoría de la partida doble y otros principios de aceptación universal se está en presencia de la contabilidad general, primera bifurcación de la disciplina contable; cuyo objeto es dar una imagen fiel representativa del patrimonio de la empresa, reportando periódicamente los cambios habidos en su situación financiera y los resultados obtenidos durante el ejercicio económico (AECA, 1989). Pero cuando esos métodos, medidas y reportes se articulan sobre bases más analíticas y focalizadas surge la contabilidad de costos⁶, segunda gran bifurcación de la contabilidad misma, que tiene como fin último la elaboración de información relevante para la planificación, el control y la toma de decisiones empresariales.

La contabilidad general, por tanto, ofrece información sobre los excedentes económicos globales mientras que la contabilidad de costos se preocupa de la información relativa a la efectividad lograda por los factores productivos implicados (Blanco, 2003). Por esta razón comprender y evaluar en su justa medida cualquier problema, que involucre la circulación de las operaciones económicas dentro y fuera de las organizaciones, requiere tanto de la perspectiva global y sintética como de la perspectiva particular y analítica pues ambas son complementarias e interdependientes, vinculadas completan el sistema de información contable de las empresas y por separado cada una aporta valiosas herramientas que canalizan la administración de las grandes, medianas y aún pequeñas organizaciones hacia el logro de sus objetivos (Ortega, 1996).

3. Definición y desarrollo de la contabilidad de costos

La contabilidad de costos, dadas sus competencias, se ocupa del estudio de las transacciones que tienen lugar en el interior de las organizaciones sin contactos con el mundo exterior, específicamente, las relacionadas con el núcleo de operaciones donde se llevan a cabo las actividades de conversión de insumos en los bienes y/o servicios aptos al fin perseguido. El núcleo de operaciones es la parte de la organización que produce los resultados esenciales para su supervivencia pero no es la única, ya que, a excepción de las más pequeñas, todas necesitan crear componentes administrativos – el ápice estratégico, la línea media y la tecnoestructura – con el propósito de coordinar las distintas tareas especializadas en que fue dividido el trabajo para aumentar la productividad organizacional (Mintzberg, 1995).

El contenido y alcance de la contabilidad de costos ha ido evolucionando considerablemente desde finales del siglo XIX, cuando se le reconoce como una disciplina contable diferenciada con carácter científico⁷. El proceso evolutivo sufrido por esta disciplina ha sido paralelo a la historia de las organizaciones, su tecnología y entorno (Gutiérrez, 2005). La contabilidad de costos surgió y se desplegó para atender a las nuevas necesidades de información planteadas por las empresas industriales emergidas de la Revolución Industrial, que la Contabilidad General por sí sola – con su teoría de la partida doble como basamento fundamental – no pudo satisfacer. Para Johnson y Kaplan (1988), aparece por primera vez en los Estados Unidos cuando las empresas comienzan a

integrar procesos y dirigir los intercambios económicos de forma interna.

En principio la contabilidad de costos se exhibe como un apéndice de la contabilidad general, que pretendía suministrar información periódica a la administración de las empresas industriales para la determinación de las cifras de costos unitarios que les permitieran formular los estados financieros sin tener que recurrir a la práctica de tomar inventarios físicos y valorarlos a costos apreciativos (Ortega, 1996). Indudablemente, tras la Primera Guerra Mundial, los contables y directivos poco a poco definieron el objetivo principal de la contabilidad de costos en términos de la valoración del costo de producir y vender los artículos fabricados y de los inventarios de materiales, productos en curso y productos acabados para la correcta preparación de los informes financieros, no para respaldar las decisiones directivas o de control (Johnson y Kaplan, 1988).

Esta tendencia fue intensificada por la comunidad académica y se mantuvo hasta muy avanzada la década de 1950. Posteriormente, debido a que la información resultante de la contabilidad de costos de inventarios fue considerada engañosa e irrelevante para apoyar el control y las decisiones de gestión, los intereses de los investigadores evolucionan; distinguiendo Prieto et. al. (2005), a través de las propuestas de diferentes autores recogidas por Blanco Dopico y Gago Rodríguez, cinco etapas en el desarrollo de la contabilidad de costos después de mediados del siglo XX:

1° Etapa de la verdad absoluta (antes de la década de 1960), aquí rige la exactitud, por tanto, el objetivo de la

7 Concretamente, no es sino hasta el año 1885 cuando Henry Netcalfe publicó su libro "Costos Industriales", que se puede distinguir a la Contabilidad de Costos como un área científica de conocimiento separada de la Contabilidad General (Gutiérrez, 2005).

contabilidad de costos es la determinación precisa y rigurosa del costo único y auténtico. Se le presta especial atención al control de los tres elementos del costo: material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.

2° Etapa de la verdad condicionada (década de 1960), aquí la imprecisión acrecienta la demanda de información y su especialización, por tanto, el objetivo de la contabilidad de costos es la obtención de distintos costos para distintas tareas en función de las necesidades informativas de los diversos usuarios. Se consideran los problemas de presupuestación, las técnicas informáticas y los métodos cuantitativos.

3° Etapa de la verdad costosa (década de 1970), aquí la racionalidad limitada de los decisores hace tomar conciencia del costo y valor de la información, por tanto, la contabilidad de costos debe ser rentable evaluándose la utilidad de las diferentes alternativas de información mediante la relación costo-beneficio.

4° Etapa de la verdad realizada (década de 1980), aquí se da entrada a un entorno cambiante, a unas necesidades de los usuarios cada vez más sofisticadas y a la consideración de factores cuantitativos y cualitativos, externos e internos, entre otros; por tanto, el objetivo de la contabilidad de costos es el de suministrar información útil para la toma de decisiones y el control individual, grupal y organizacional. Se contemplan aspectos de planificación y control junto a la aplicación de la Teoría de la Agencia y de la Teoría de Juegos a estos problemas.

5° Etapa de la verdad estratégica (década de 1990 en adelante), aquí se asume una orientación más estratégica, por tanto, el objetivo de la contabilidad de costos es la obtención de información mediante el análisis estratégico de los costos (ciclo de vida, calidad, clientes más selectivos, competencia global, economías de integración, etc.) para apoyar las decisiones rutinarias y especiales. Se observa la interrelación entre la contabilidad de gestión y los factores del contexto interno (cultura, estructura, tecnología y otros) y externo (entorno global, poder de las normas sociales y otros) de las organizaciones.

El aumento de la turbulencia del medio en el que operan las organizaciones y la mayor complejidad organizacional, han provocado que la contabilidad de costos amplíe sus funciones, cometidos y campos de actuación, dando paso a versiones más evolucionadas después de la década de 1980. En primera instancia, emerge la contabilidad analítica de explotación de la escuela francesa; en segundo lugar, la contabilidad de gestión dentro de la cual propende a situarse la contabilidad de costos en el presente; y, en un tercer nivel de orden superior, la contabilidad de dirección estratégica como el nuevo paradigma contable que lejos de la mera añadidura de procedimientos para la producción de información que sustente las decisiones estratégicas, busca generar información para asegurar la capacidad de adaptación rápida y eficaz de las organizaciones a su entorno.

Los años de 1980, acreditados por la obsolescencia de los sistemas contables de costos y de control de gestión⁸, cambian el panorama de esta disciplina. Superada

8 Johnson y Kaplan (1988) resaltan que, en el devenir histórico de la contabilidad de costos, los años de 1980 se caracterizan por ser el período de la obsolescencia de los sistemas contables de gestión; asimismo, indican textualmente "Los sistemas de control de gestión y contabilidad de costes contemporáneos... ya no dan señales ajustadas sobre la eficiencia y la rentabilidad de las transacciones gestionadas internamente".

tan lamentable situación, Blanco (2003) apunta que, en los últimos diez años del siglo XX el desarrollo de la contabilidad de costos y de gestión ha sido el de mayores proporciones en todo el siglo e, incluso, ya en los albores del siglo XXI disponemos de unas herramientas para el registro, control y racionalización de los costos tan avanzadas – reingeniería, gestión de la calidad total, gestión basada en las actividades, costo objetivo, teoría de los stakeholders, cuadro de mando integral, empowerment, gestión del conocimiento y capital intelectual – que no pueden ser aprovechadas a plenitud porque en la mayoría de los casos desbordan la realidad organizacional.

Desde una perspectiva amplia, hoy por hoy, existe la visión compartida de que la contabilidad costos y de gestión es un sistema de información capaz de proveer información relevante para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control que contribuye al logro de los objetivos de la organización (Lobo et. al., 2005). Al tiempo que la contabilidad de dirección estratégica deberá constituirse en el sistema de información integral, subsumiéndose a ésta las anteriores y la contabilidad financiera misma, que de información para la toma de decisiones de inversión en nuevas tecnologías y de los desarrollos que propicien su crecimiento sostenido, dando además el marco de información actual y previsional sobre el entorno competitivo, el desarrollo del sector y las fuerzas económicas circundantes (Mallo et. al., 2000).

Resultantemente la contabilidad de costos, la contabilidad de gestión y

la contabilidad de dirección estratégica pretenden responder a las necesidades de registro, control e información planteadas dentro de las organizaciones con el fin de optimizar sus costos, ser competitivas y garantizar su supervivencia. Estas tres ramas de la contabilidad son mutuamente incluyentes pero sólo una subyace en el fondo, sentando las bases sobre las que se erigen las demás y sirviendo de conducto para el necesario intercambio informativo que debe producirse entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión. Se trata de la contabilidad de costos, que tiende a considerarse como un subconjunto de la contabilidad de gestión, de modo que en una organización puede tenerse la primera sin haberse implantado la segunda, siendo impracticable lo contrario (Blanco, 2003).

Esta ha sido la posición asumida por el Chartered Institute of Management Accounting (CIMA, 1986) y seguida, subsiguientemente, por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1989). En el caso de Venezuela – al igual que en otros países de Latinoamérica⁹ como: México, Brasil, Argentina, Paraguay, Colombia, Chile o Perú – se ha seguido la orientación del Comité de contabilidad de gestión de la American Accounting Association (AAA, 1969/1972), para el cual los términos contabilidad de costos, contabilidad de gestión y contabilidad administrativa no son más que expresiones sinonimias del mismo concepto. Existe una tercera corriente, la del Institute of Management Accountants (IMA, 1981/1983), que considera a la contabilidad de gestión como un área contable separada de la contabilidad de costos¹⁰.

9 Un compendio pormenorizado de la situación doctrinal de la Contabilidad de Costos en Latinoamérica puede consultarse en Lizcano Co. (1996).

10 Un compendio pormenorizado de la situación doctrinal de la Contabilidad de Costos en Latinoamérica puede consultarse en Lizcano Co. (1996).

La Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela (2002), en su DPC N° 0, establece que la contabilidad de acuerdo a los destinatarios se divide en contabilidad financiera y contabilidad administrativa o gerencial, refiriéndose a esta última como *“a una información preparada y presentada para ser utilizada por las personas que internamente en la entidad, día a día, deben tomar decisiones respecto a la administración de ésta (directores, gerentes, administradores, funcionarios, etc.)”*. Asimismo, la norma deja muy claro que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) tratados en dicho boletín no regulan esta segunda rama de la contabilidad. Por tanto, en nuestro país, subsiste como una técnica alternativa y menos restringida para la administración de cualquier tipo de organización, inclusive las de servicio.

La contabilidad de costos constituye, pues, una parte autónoma de la contabilidad, no supeditada a criterios formales, que aplicando una metodología¹¹ concreta acumula, define, clasifica, mide, registra, reporta y analiza el flujo interno de valores económicos en la empresa (costos directos e indirectos asociados con la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios así como los relacionados con la administración y financiación), con el objeto de suministrar la información necesaria para facilitar y mejorar el proceso de toma de decisiones en todos los niveles de la jerarquía. Prieto et. al. (2005) señalan que para la mayor parte de los autores la contabilidad de

costos abarca tres etapas: a) cálculo y registro de los costos, b) investigación y reclasificación de los costos tomando como base la actividad operativa, y c) asignación de los costos a los ingresos.

No obstante, va más allá de la reclasificación de las cargas o costos de la contabilidad financiera según su destino, ha de conformar una base de datos pretéritos y previsionales, sobre los intercambios de recursos económicos que se dan internamente en la empresa, a la que todo responsable de aquella puede acceder para obtener la información que necesita con el fin de tomar decisiones adecuadas (García et. al., 2006). Es un sistema de información, cuyo móvil imperante es comunicar información financiera y no financiera a la administración a efectos de que ésta pueda ejercer la planificación, el control y la evaluación del desempeño organizacional (Gayle, 1999). Puede decirse entonces que la información de costos es un insumo básico de los sistemas de control de gestión y un elemento crucial en muchas de las decisiones de la administración (Hansen y Mowen, 2003).

4. Los sistemas de control de gestión

Con independencia del tipo de organización que se trate, los directivos se benefician, si la contabilidad de costos les proporciona información que les ayude a planificar y controlar las operaciones de la organización (Horngren et. al., 2006). Las funciones de planificación

¹¹ La contabilidad de costos ya sea que se considere una disciplina independiente, sinónimo o un subconjunto de la Contabilidad de Gestión, conforme apuntan Mallo et. al. (2000), *“como una parte de la economía de la empresa, ciencia que está encuadrada en las ciencias del comportamiento colectivo (sociología), individual (psicología) y de interacción entre individuos y grupos (psicología social), debe fundamentar sus razonamientos, leyes y generalizaciones en la ciencia económica, y modelizar, en lo posible, a través del aparato matemático, teniendo en cuenta que sus resultados y las conclusiones no pueden ser consideradas generalizaciones válidas a priori para aplicar a toda clase de empresas”*.

y control se encuentran íntimamente relacionadas debido a que, por una parte, los planes son el marco de referencia dentro del cual funciona el proceso de control y, por la otra, la retroalimentación como una de las fases del control con frecuencia identifica la necesidad de ajustar los planes existentes o desarrollar nuevas estrategias (Kast y Rosenzweig, 1988). De igual manera, controlar la administración de la organización implica un conjunto de actividades incluyendo: planificación, coordinación, comunicación, evaluación, decisión e influencia (Anthony y Govindarajan, 2001).

Mintzberg (1995) apunta que, en las organizaciones, pueden identificarse dos sistemas de planificación y control distintos: control del rendimiento (a posteriori) y planificación de acciones (a priori). Conforme al autor, el control del rendimiento tiene sentido ascendente y existe como un sistema de información directiva (SID), que aglutina datos sobre el rendimiento desde el núcleo de operaciones hasta el ápice estratégico para regular los resultados globales, a la vez que la planificación de acciones tiene sentido descendente y a partir de la planificación estratégica elabora una serie de especificaciones operativas previas destinadas a regular las acciones determinadas; pero ambos sistemas se utilizan en todas partes de la organización y, en la práctica, juntos normalizan los resultados e, indirectamente, el comportamiento organizacional.

La separación de las funciones de planificación y control presente en la literatura, por consiguiente, es artificial y sólo obedece a fines didácticos. De ahí que el segundo aspecto a considerar

sean los sistemas de control de gestión entendidos como los procesos formales por los cuales la administración garantiza que los recursos – tangibles e intangibles – son adquiridos y utilizados eficiente y eficazmente para conducir la organización hacia el logro de sus objetivos estratégicos. Los dispositivos de control¹² representan tan sólo una de las herramientas con las que cuentan los directivos para la puesta en marcha de las estrategias deseadas (Anthony y Govindarajan, 2001). Son parte de los parámetros de diseño organizativo que mantienen acoplada a la organización y su funcionamiento dentro de las normas admisibles.

Los sistemas de control de gestión, consiguientemente, pueden ser considerados como los acuerdos formales creados para racionalizar el trabajo y guiar las acciones individuales en la ejecución de las tareas consistentes con la estrategia (Nadler y Tushman, 1999). Contienen las actividades formalizadas basadas en la información y relativas a la planificación estratégica, presupuestos operativos y de inversiones, evaluación del desempeño, asignación de recursos y planes de compensación a empleados (Daft; 2000). De hecho, al ser obligado el control de costos y fáciles de medir los mismos, al menos los económicos, casi cada unidad de la organización recibe un presupuesto, es decir, un plan de rendimiento para normalizar sus gastos, que suele especificar la producción de la unidad si ésta también es fácil de medir (Mintzberg, 1995).

En cierto modo el control de gestión adopta la forma de un peritaje del sistema organizacional, que consiste en la determinación y análisis de las

12 Las estrategias también pueden implantarse mediante la estructura organizativa, los procesos de decisión, la dirección de los recursos humanos y la identidad organizacional.

variaciones entre las metas prefijadas y los resultados obtenidos de la actuación real, comunicando luego las desviaciones encontradas a los directivos de las unidades responsables quienes serán los encargados de investigarlas y aplicar las acciones correctivas a que dieran lugar. Funciona como la fase del proceso administrativo que vigila la actuación humana y ofrece información de retroalimentación negativa – un concepto de la teoría general de sistemas que indica que el sistema organizacional se está desviando de un curso prescrito y debe reajustarse – que puede ser utilizada para coordinar la actividad organizacional, enfocarla en la dirección correcta y facilitar el logro de un equilibrio dinámico (Kast y Rosenzweig, 1988).

En este sentido, coincide con los mecanismos de control burocrático¹³ basados en la norma de reciprocidad que se refleja en la noción de *“un día de trabajo honesto para la paga de un día honesto”* y contiene la idea de que a cambio de la remuneración un empleado esta dispuesto a cederle autonomía a sus superiores en ciertas áreas, permitiéndoles al mismo tiempo dirigir su trabajo y supervisar su actuación; y cuyos prerrequisitos informacionales vienen dados por la necesidad de crear un juego de reglas de conducta y productividad anticipadas que aunado a la autoridad jerárquica regulen los posibles eventos a ser confrontados por los empleados en la organización, esto es, un sistema de información explícito como el sistema de contabilidad que lleve información confiable, pertinente y oportuna sobre como comportarse a todas las subunidades de la organización (Ouchi, 1979).

Los administradores, en el pasado, enfatizaron en los controles puramente burocráticos y sustentaron su gestión en el modelo taylorista, con el cual la contabilidad financiera y la contabilidad de costos estaban por primera vez relacionadas, constituían un modelo único y ofrecían una imagen económica completa de las organizaciones (Pacheco et. al., 2002). En otras palabras, se apoyaron en indicadores cuantitativos diseñados por la contabilidad para implantar las estrategias y evaluar el desempeño financiero de las organizaciones. Esto fue posible porque se creía que las organizaciones eran sistemas cerrados no afectados por las fuerzas externas, se desenvolvían en entornos relativamente estables, elaboraban productos similares bajo métodos de producción en serie y los decisores presumían de racionalidad ilimitada.

Empero conocer el costo de las operaciones no es suficiente para tener éxito en el mercado global y competitivo de hoy, antes bien, las organizaciones también tienen que conocer los costos de la cadena económica completa y trabajar con los demás eslabones para gestionar los costos y maximizar el rendimiento (Drucker, 1995). Lo relevante no es como se desempeñó la empresa sino analizar cómo funciona en relación con sus competidores (Eccles, 1991). La complejidad de los negocios actuales hace que los directivos desconfíen de las medidas financieras excluyendo las operacionales, o viceversa, se han dado cuenta de que no existen medidas que por sí solas puedan servir para fijar un objetivo claro de rendimiento o centrarse en las áreas críticas de la organización, por ello, exigen una presentación equilibrada

13 De acuerdo con Ouchi (1979) en las organizaciones pueden identificarse tres mecanismos de control: burocráticos, de mercado y del clan; los cuales pueden tener connotaciones conceptuales completamente distintas pero en las organizaciones subyacen como híbridos resultantes de variadas combinaciones.

de medidas financieras y operacionales (Kaplan y Norton, 1992).

Un control exitoso de la organización en un medio ambiente donde la constante es el cambio, entonces, significa observar el desempeño organizacional desde varias aristas a la vez, entre las cuales Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996, 1997) mencionan las cuatro siguientes áreas importantes: ¿Cómo nos ven los clientes? (perspectiva de cliente), ¿En qué tenemos que destacar? (perspectiva de procesos internos), ¿Qué le parecemos a los accionistas? (perspectiva financiera) y ¿Podemos continuar mejorando y creando valor? (perspectiva de innovación y aprendizaje). Por tanto, lo anterior conduce al tercer y último aspecto a considerar, la rentabilidad organizacional pues las mejoras en las actuaciones de la organización debido al uso de un adecuado sistema de control de gestión pueden traducirse en beneficios financieros.

5. Rentabilidad empresarial

La rentabilidad empresarial es un concepto amplio, que representa sólo una de las medidas a través de las cuales se pueden evaluar los resultados organizacionales. No obstante y pese a sus inconvenientes, es la medida más utilizada por los investigadores (Aragón y Rubio, 2005). Esta medida es un elemento central del análisis económico de la gestión empresarial y en la perspectiva del Cuadro de Mando Integral (CMI)¹⁴ encaja dentro de la perspectiva financiera. Los objetivos

financieros difieren en cada fase del ciclo de vida de un negocio pero tienen que ver con la rentabilidad, el crecimiento y el valor para el accionista – v. g. medidos por beneficios de explotación, rentabilidad sobre activos, rendimientos sobre inversiones, valor económico agregado, etc. – aportando, así, un conjunto de indicadores generales para aumentar los ingresos, reducir los costos y optimizar el uso de los activos (Kaplan y Norton, 1997).

El estudio de la rentabilidad se justifica, según Sánchez (2002), en que *“aun partiendo de la multiplicidad de objetivos a que se enfrenta una empresa, basados unos en la rentabilidad o beneficio, otros en el crecimiento, la estabilidad e incluso en el servicio a la colectividad, en todo análisis empresarial el centro de la discusión tiende a situarse en la polaridad entre rentabilidad y seguridad o solvencia como variables fundamentales de toda actividad económica”*. En otras palabras, entre los rendimientos que supone los riesgos y la estabilidad que supone lo certero. De ahí que pueda decirse que la rentabilidad empresarial es un indicador, que confrontando los ingresos obtenidos con los recursos utilizados, provee de elementos de juicio económicos y financieros que posibilitan la elección entre diferentes alternativas, valorar la eficiencia en el uso de los recursos y determinar hasta donde se han alcanzado los objetivos organizacionales.

Mallo *et. al.* (2000) indican que el beneficio o resultado neto es un indicador y valorador válido de la actividad pro-

¹⁴ El CMI según sus propios diseñadores, Kaplan y Norton (1992), es un conjunto de medidas financieras y no financieras capaz de dar a los altos directivos una visión rápida, pero a la vez integral, de la empresa. Kaplan y Norton (1997) señalan que el CMI proporciona un marco, una estructura y un lenguaje organizados alrededor de cuatro perspectivas – financiera, clientes, procesos internos y formación y crecimiento – para, de un lado, articular y comunicar la misión y la estrategia empresarial; y, del otro, utilizar las mediciones para informar a los empleados sobre los causantes del éxito actual y futuro.

ductiva de cualquier organización independientemente de la forma en que se encuentre ordenada la sociedad, pues, ya sea que se trate de una economía de mercado – con propiedad privada de los medios de producción donde cada empresa para sobrevivir está en pugna con las demás por los recursos escasos – o una economía planificada – configurada por empresas precio-aceptantes – los beneficios o resultados netos positivos de explotación significan mayor eficacia y eficiencia técnica y económica en la gestión de la actividad productiva, lo que es siempre algo deseable y por ello en ambos casos los resultados empresariales juegan un papel primordial en la determinación de la política productiva de las organizaciones.

Maximizar los resultados sigue siendo una de las metas financieras preferidas por la administración y las medidas que mejor se alinean con ella se asocian con la rentabilidad económica y financiera de la organización. En general, la rentabilidad es una medida relativa de los resultados operacionales, es la comparación de los resultados netos obtenidos con las ventas generadas, las inversiones realizadas y los capitales propios comprometidos (Morillo, 2001). Los indicadores de rentabilidad, lucratividad o rendimiento pretenden medir la efectividad con que la administración controla los costos y gastos operacionales para convertir las ventas en utilidades (Ortiz, 2004); y, de ordinario,

se reconocen los siguientes: Rentabilidad sobre la Inversión (ROI), Valor Económico Agregado (VAE), Utilidad Residual (UR) y Rendimiento sobre Ventas (RSV). Sin embargo, para que estos indicadores reflejen convenientemente la realidad organizacional deben sustentarse en las partidas y magnitudes contables apropiadas.

En suma, la rentabilidad empresarial no es más que una de las formas a través de las cuales se puede expresar la efectividad organizacional o, lo que es lo mismo, un desempeño organizacional excelente. Por ende y llegados aquí, cabe preguntarse ¿Si el uso de sistemas de contabilidad de costos y sistemas de control de gestión afectan a la rentabilidad empresarial? La respuesta a esta pregunta, basada en los abundantes estudios que al respecto se han desarrollado, es afirmativa. La literatura revisada, algunas veces de manera explícita y otras de forma implícita, revelan la existencia de una relación positiva del grado de utilización de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión con las estrategias empresariales, cuyas formulaciones explícitas pueden mejorar el rendimiento organizacional¹⁵. La mayoría de estos estudios proveen valiosas evidencias de cómo una determinada combinación de variables relacionadas con las estrategias empresariales, las técnicas de gestión y las prácticas de contabilidad de costos ejercen influencia sobre el rendimiento de las organizaciones.

15 Ansoff y McDonell (1998) apuntan que en el estudio de Ansoff I., Avner J., Branderburg R., Portner F. y Radosevich R. titulado "Does Planning Pay? The Effect of Planning on Success of Acquisitions in American Firms" y publicado por la revista Long Range Planning en diciembre de 1970, se encuentra una de las respuesta a la siguiente pregunta: ¿La formulación de la estrategia mejora el rendimiento de la organización? A este respecto, indican que entre los hallazgos más relevantes del estudio encontraron que "la planificación sistemática y deliberada de la estrategia de adquisición produce un rendimiento financiero significativamente mejor que un enfoque adaptable, no planificado y oportunista..." y, además, que "... A partir de esta investigación, varios estudios subsecuentes confirman nuestros resultados, corroborando que la formulación explícita de la estrategia puede mejorar el rendimiento".

Muestra de ello, en el ámbito internacional, son los trabajos de Tyles y Walley (1997), Chenhall y Langfield-Smith (1998), Gunasekaran et. al. (1999), Miñarro y García (2003), Choe (2004), Azizi y King (2005), Aragón y Rubio (2005), García et. al. (2006) y, más recientemente, el de Jänkälä (2007). En lo que se refiere al ámbito nacional, el volumen de las investigaciones han sido exiguo pero, aún así, sus resultados principales conllevan a concluir que el empleo de sistemas de contabilidad de costos y de control de gestión apropiados podría mejorar la rentabilidad empresarial. Por ello, además, presentan recomendaciones encaminadas a lograr que estos sistemas sean más adecuados para las organizaciones estudiadas. Dentro de esos estudios, al presente, podemos citar a: Amerio (1996), Morales et. al. (2002), Mora (2005), Rincón (2005), Rodríguez et. al. (2005), Silva (2005) y Sánchez (2007).

6. Consideraciones finales

En la generalización antes expuesta sobresalen tres aspectos: la contabilidad de costos como sistema de información, los sistemas de control de gestión como mecanismos de vinculación y conducción de las actividades de la organización y la rentabilidad económica como una medida del desempeño organizacional. La contabilidad de costos obtiene la información necesaria para facilitar el control de gestión y este proceso, a su vez, ayuda a empujar a la organización hacia sus objetivos estratégicos, cuyos logros deberían materializarse en mejores resultados económicos. Por consiguiente, los sistemas de contabilidad de costos pueden y deber ser diseñados para apoyar las operaciones y estrategias empresariales, ya que, existe la tecnología

lo que falta es el conocimiento pero éste puede adquirirse por medio de la práctica y la comunicación (Johnson y Kaplan, 1988).

Efectivamente, estos aspectos se encuentran íntimamente relacionados y aunque no son los únicos factores influyentes en el desempeño organizacional, su estudio en las organizaciones Venezolanas puede conducir a obtener un conocimiento razonable del estado actual de las prácticas de contabilidad de costos y de las herramientas de control de gestión de que se valen éstas para la formulación, implantación y seguimiento de las estrategias, objetivos y/o metas; naturalmente, en correspondencia con los resultados y niveles de competitividad logrados por nuestras empresas, que dicho sea de paso, se caracterizan por ser en gran parte MicroPyME que aunadas a las limitaciones que les confiere su tamaño carecen de los recursos necesarios para invertir en sistemas de contabilidad de costos y de gestión acordes con las necesidades informativas que requiere la toma de decisiones acertadas en los distintos niveles gerenciales.

La labor de investigación en este sentido es ineludible puesto que, en sintonía con Gracia et. al. (2006), si se quiere recomendar a las organizaciones venezolanas la implantación de sistemas de contabilidad de costos para el control de su gestión no sólo se debe mostrar evidencias de las prerrogativas que ofrecen estos sistemas, antes bien, debería también darse testimonio de cuales son los rendimientos obtenidos y esperados de las empresas que los han adoptado frente a las que han asumido una actitud más conservadora o unas prácticas de gestión diferentes. Y, esto

puede lograrse, a través del continuo y riguroso esfuerzo de la investigación desde el enfoque de contingencias en este campo del conocimiento, con el cual podrían establecerse relaciones funcionales del tipo sí-entonces entre los factores circundantes del contexto externo e interno de las organizaciones y los conceptos y técnicas de la contabilidad de costos y de gestión, que conlleven al logro eficaz de las objetivos organizacionales.

Referencias bibliográficas

- AECA (1989): **Documento N° 1: El Marco de la Contabilidad de Gestión. Resumen en el Observatorio Iberoamericano de Contabilidad de Gestión**. Disponible en URL: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/01.htm#RESUMEN#RESUMEN>.
- Anthony, R. Y Govindarajan, V. (2001): **Sistemas de Control de Gestión**. McGraw – Hill, Colombia.
- Amerino, M. (1996): **“Importancia de los sistemas de costos en la competitividad de las empresas”**, Revista Espacios Digital, Vol. 17, N° 2, pp. 71-80, Disponible en URL: <http://www.revistaespacios.com>.
- Aragón, A. Y Rubio, A. (2005): **“Factores Explicativos del Éxito Competitivo: El Caso de las Pymes del Estado de Veracruz”**. Contaduría y Administración, N° 216, Mayo – Agosto, Universidad Nacional Autónoma de México, Distrito Federal, México, pp. 35-69. Disponible en URL: <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=39521603&iCveNum=1712>.
- Azizi, N. Y King, M. (2005): **“Firm Performance and AIS Alignment in Malaysian SMEs”**. International Journal of Accounting Information Systems, N° 6, PP. 241-259.
- Blanco, F. (2003): **Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas**. Novena Edición, Ediciones Deusto, España.
- Capcha, J. (2002): **“Pérdida de Vigencia del Paradigma de Utilidad Contable y Nuevas Teorías Emergentes”**, Paradigmas Emergentes en la Ciencia Contable, ICODE, Perú. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf>.
- Chenhall, R. Y Langfield-Smith (1998): **“The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation using a System Approach”**. Accounting, Organization and Society, Vol. 23, N° 3, pp. 243-264.
- Choe, J. (2004): **“The Relationships among Management Accounting Information, Organizational Learning and Production Performance”**. Journal of Strategic Information Systems, N° 13, pp. 61-85.
- Daft, R. (1998): **Teoría y Diseño Organizacional**. Sexta Edición, Thomson Editores, México.
- De Falguera, J. (2002): **La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios**. Tesis Doctoral, Departament d’Economía i Empresa, Universitat Pompeu Fabra. España. Disponible en URL: http://www.tdx.cesca.es/ TESIS_UPF/AVAILABLE/TDX-0429103-125251//tjfm1de1.pdf.
- De Lara, M. (2004): **“El Papel de la Contabilidad ante la Responsabilidad Social Corporativa”**. XII Conferencia Anual de Ética, Economía y Dirección – Ética y Finanzas, Universidad de Jaén, 3y 4 de Junio, España. Disponible en URL: http://www.ujaen.es/huesped/xiiconfe/Comunicaciones/Maria_Isabel_de_Lara_Bueno.pdf.
- DPC (2002): **Declaración de Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela**. Tomo I, Quinta Edición, Fondo Editorial del Contador Público Venezolano, Venezuela.
- Drucker, P. (1995): **“La Información que los Directivos Necesitan Realmente”**. En Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa, Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 1-27.
- Eccles, R. (1991): **“Manifiesto sobre la Medida del Rendimiento”**. En Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa, Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 29-51.
- García, D., Marín, S. Y Martínez, F. (2006): **“La Contabilidad de Costos y Rentabilidad en la Pyme”**. Contaduría y Administración, N° 218, Enero – Abril, Universidad Nacional Autónoma de México, Distrito Federal, México, pp. 39-50.

Disponible en URL: <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/395/39521803.pdf>.

Gayle, L. (1999): **Contabilidad y Administración de Costos**. Sexta Edición, McGraw-Hill, México.

Gómez, R. (S/F): **La Ciencia Contable: Fundamentos Científicos y Metodológicos**. Eumed.net, Universidad Nacional a Distancia de Málaga, España. Disponible en URL: <http://www.eumed.net/coursecon/libreria/rgl-conta.html>.

Gutiérrez, F. (2005): **“Evolución Histórica de la Contabilidad de Costes y de Gestión (1885-2005)”**. De Computis Revista Española de Historia de la Contabilidad, N° 2, Junio, pp. 100-122. Disponible en URL: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf.

Gunasekaran, A., Marri. H. Y Grieve, R. (1999): **“Activity Based Costing in Small and Medium Enterprises”**. Computers & Industrial Engineering, N° 37, PP. 407-411.

Hansen, D. Y Mowen, M. (2003): **Administración de Costos: Contabilidad y Control**. Tercera Edición, Thomson Editores, México.

Hernández, E. (2003): **“Accounting as a Science: The Origins of the Concept in Spain (1800-1950)”**, 3rd Accounting History International Conference, Siena, September 17-19. Disponible en URL: www.muprivate.edu.au/fileadmin/SOE/acchist/conf3/Hernandez.pdf.

Horngren, Ch., Foster, G. Y Datar, S. (2002): **Contabilidad de Costos: Un Enfoque Gerencial**. Décima Edición, Pearson Educación, México.

Illera, C. (1996): **Fundamentos de Economía de la Empresa: Una Perspectiva Teórica**. Ediciones Pirámide, España.

Jänkälä, S. (2007): **Management Control Systems (MCS) in the Small Business Context: Linking effects of Contextual Factors with MCS and Financial Performance of Small Firms**. Disertación Académica, Facultad de Económica y Administración de Negocios, Universidad de Oulu, Finlandia.

Johnson, H. Y Kaplan, R. (1988): **La Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión**. Plaza & Janes Editores, España.

Lizcano, J. Co. (1996): **La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica**. Ediciones AIC-AECA, España.

Kaplan, R. Y Norton D. (1992): **“La Tarjeta de Valoración Equilibrada: Medidas que Impulsan el Rendimiento”**. En Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa, Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 135-159.

Kaplan, R. Y Norton D. (1993): **“Cómo poner la Tarjeta de Valoración Equilibrada en Funcionamiento”**. En Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa, Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 161-197.

Kaplan, R. Y Norton D. (1996): **“La Utilización de la Tarjeta de Valoración Equilibrada como Sistema Estratégico de Gestión”**. En Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa, Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 199-230.

Kaplan, R. Y Norton D. (1997): **Cuadro de Mando Integral**. KPMG Latinoamérica, Gestión 2000, España.

Kast, F. Y Rosenzweig, J. (1988): **Administración en las Organizaciones: Enfoque de Sistemas y de Contingencias**. Cuarta Edición, McGraw-Hill, México.

Lizcano, J. Co. (1996): **La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica**. Ediciones AIC-AECA, España.

Maldonado, S. (2003): **“La Información Contable en la Gestión Empresarial: Una Reflexión a partir de la Experiencia en Consultoría de la Pontificia Universidad Javeriana”**. Revista Economía, Gestión y Desarrollo, N° 1, Agosto, Pontificia Universidad Javeriana Cali, Colombia, pp. 107-125. Disponible en URL: http://revistaeconomia.puj.edu.co/revista_1/articulos/art5.pdf

Mallo, C., Kaplan R., Meljem, S. Y Giménez, C. (2000): **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión**. Prentice Hall, España.

Mejía, E. (2005): **“introducción al Pensamiento Contable de Richard Mattessich”**. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, N° 24, Octubre – Diciembre, Bogotá, Colombia, pp. 135-174.

Mintzberg, H. (1995): **La Estructuración de las Organizaciones**. Editorial Ariel, España.

- Miñarro, D. Y García, D. (2003): “**Gestión De Los Costes De Calidad Y Rendimiento De Las Pequeñas Y Medianas Empresas**”. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. I, N° 2, pp. 1-17.
- Mora, C. (2006): “**Tips Básicos sobre Debilidad en Calidad y Productividad en las Microempresas, Pymes Venezolanas**”. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/Canales4/emp/tipbasicos.htm>.
- Morales, M., Romero J. Y Andrade, N. (2002): “**Competitividad de la Industria de la Confección del Municipio Maracaibo – Estado Zulia**”. Revista de Ciencias Sociales, Vol. VIII, N° 003, Septiembre, Universidad del Zulia, Venezuela, pp. 464-485.
- Morillo, M. (2001): “**Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos**”. Actualidad Contable Faces, Vol. 4, N° 004, Enero – Junio, Universidad de Los Andes, Venezuela, pp. 35-48.
- Nadler, D. Y Tushman, M. (1999): **El diseño de la Organización como Arma Competitiva: El poder de la Arquitectura Organizacional**. Oxford University Press, México.
- Ortega, A. (1996): **Contabilidad de Costos**. Sexta Edición, Editorial Limusa, México.
- Ortiz, H. (2004): **Análisis Financiero Aplicado y Principios de Administración Financiera**. Décima Segunda Edición, Departamento de Publicaciones, Universidad Externado de Colombia, Colombia.
- Ouchi, W. (1979): “**A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms**”. Management Science, Vol. 25, No. 9, Septiembre, pp. 833-848. Disponible en URL: <http://links.jstor.org/sici?sici=0025-1909%28197909%2925%3A9%3C833%3AACFFTD%3E2.0.CO%3B2-L>.
- Pacheco, J., Castañeda, W. Y Caicedo, C. (2002): **Indicadores Integrales de Gestión**. McGraw-Hill, Colombia.
- Prieto, B., Santidrián, A. Y Aguilar, P. (2005): **Contabilidad de Costes y de Gestión: Un Enfoque Práctico**. Delta Publicaciones, Universidad de Burgos, España.
- Rincón, H. (2005): “**Contabilidad de Costos y de Gestión en la Industria Farmacéutica Venezolana: Estudio de un Caso**”. Revista Venezolana de Gerencia, Vol. 10, N° 030, Abril – Junio, Universidad del Zulia, Venezuela, pp. 267-287.
- Rodríguez, G., Rodríguez, B. Y Chirionos, A. (2005): “**Sistema de Información en la Gestión Presupuestaria Sector Pastas Alimenticias**”. Revista de Ciencias Sociales, Vol. XI, N° 001, Abril, Universidad del Zulia, Venezuela, pp. 105-117.
- Sánchez, D. (2007): **Diseño de un Sistema de Control de Gestión Empresarial para la Empresa CADAPE**. Tesis Inédita, Facultad de Negocios y Económicas, Tecana American University, Venezuela.
- Sánchez, J. (2002): “**Análisis de Rentabilidad de la empresa**”, [en línea] 5campus.com, Análisis Contable. Disponible en URL: <http://www.5campus.com/leccion/anarenta>.
- Silva, E. (2005): **Efectividad de los Sistemas de Costos de la Calidad como Herramienta Gerencial en la Reducción de los Costos en las Grandes Empresas Industriales del Estado Lara, Certificadas bajo Normas ISO – 9000**. Tesis Inédita, Facultad de Administración y Contaduría, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Venezuela.
- Túa, J. (2004): “**Evolución y Situación Actual del Pensamiento Contable**”. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría, N° 20, Octubre – Diciembre, Bogotá, Colombia, pp. 43-128.
- Tyles, M. Y Walley, P. (1997): “**Integrating Manufacturing and Management Accounting Strategy: Case Study Insights**”. International Journal of Production Economics, N° 53, pp. 43-55.