

Nuevas Técnicas de Control y Gestión de Costos en Búsqueda de la Competitividad

Molina de Paredes, Olga Rosa

Molina de Paredes, Olga Rosa

Licenciada en Contaduría Pública. Magister en Administración. Profesora Asociada de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales-ULA.
molinap@ula.ve

Recibido: 15-05-02
Revisado: 19-09-02
Aceptado: 30-05-03

Los cambios en el contexto en el que interactúan las empresas han generado la necesidad de diseñar estrategias que les permitan ser competitivas y, por lo tanto, permanecer en el largo plazo. Para que las empresas logren la verdadera competitividad deben desarrollar y utilizar algunas técnicas de gestión, tendentes a controlar y reducir costos, así como a mantener su posicionamiento en el mercado, a través del liderazgo en costos y la diferenciación de los productos. Entre estas técnicas tenemos: el justo a tiempo (JAT), la calidad total, el ciclo de vida del costo, el costo meta o costo objetivo, la cadena de valor y, una que destaca sobre éstas: el costo basado en las actividades (ABC), la cual, además de ser una herramienta que ofrece costos más exactos y oportunos, es un método de asignación de los costos indirectos a los objetos de costos.

Palabras clave: empresa, técnicas, reducción de costos, gestión, competitividad.

RESUMEN

The changes in the context have generated that companies feel the necessity to design strategies to be able, competitive and therefore to remain in the long term. The companies achieve the true competitiveness they should develop and to use some administration techniques, trying to control and to reduce costs, as well as to maintain their positioning in the market, through the leadership in costs and the differentiation of the products. Among these techniques we have: Just in time (JIT), total quality, cycle of life of the cost, the objective costs, the chain of value and, standing out among these, the activity based costing (ABC). In other words, it's a tool that offers more exact and more opportune costs, it is an assignment method from the indirect costs to the objects of costs.

Key words: companies, techniques, cost reduction, administration, competitiveness.

ABSTRACT

1. Introducción

Como respuesta al desarrollo de las organizaciones, a la globalización e internacionalización de los mercados, a la competencia acelerada, a la creciente incertidumbre y turbulencia del entorno y a la introducción y avance de la tecnología en la actividad manufacturera, se ha originado una importante revolución en los sistemas internos de producción y de control y, por ende, en los sistemas de gestión de las empresas, que han dejado así de proponer como único elemento de competitividad la minimización de los costos, dado que los productos persiguen objetivos cualitativos como la calidad, el tiempo de entrega de pedidos a los clientes, la satisfacción de los clientes, su contribución en la venta de otros productos, entre otros.

Así como en el área manufacturera han aparecido tecnologías y herramientas que han propiciado el desarrollo de sistemas de manufactura flexible, en el sistema de administración de costos se han integrado algunas técnicas de control y gestión que deben ser adoptadas por las empresas que desean lograr un liderazgo en costos que les permita competir y les proporcione respuestas claves en el momento oportuno.

Para Osorio (1998) las técnicas de gestión son procedimientos que se utilizan para alcanzar el uso óptimo de los recursos de la empresa, orientados a lograr un objetivo, que sin duda sería la competitividad. Tales técnicas se sustentan en una tecnología nueva, constituida por un conjunto organizado de conocimientos y experiencias aplicables al diseño y fabricación de bienes y servicios. "Su misión principal es hacer más competitivo un producto al tener un bajo costo de fabricación, al ser entregado en el momento oportuno, al aumentar su confiabilidad en la operación o al dar la solución a un problema específico del cliente" (Ramírez, 1997, p. 62). Además, permiten aumentar la eficiencia de las empresas, procurando información oportuna y confiable para la toma de decisiones y fijación de estrategias.

Esas técnicas han generado algunos métodos de costeo que han impactado en la contabilidad de gestión, tanto en la determinación como en la concentración de los costos en la unidad

producto (Osorio, 1998), como es el caso del sistema de costos basado en actividades (ABC). En los últimos años, estas técnicas han sido la clave del éxito de muchas empresas, pues han contribuido a su optimización.

2. Técnicas de gestión empresarial

Algunas técnicas de control y gestión de costos son: El justo a tiempo (JAT), la calidad total, el ciclo de vida del costo, el costo meta o costo objetivo, la cadena de valor, el costo basado en las actividades (ABC), entre otras.

2.1. El Justo a Tiempo

La sustitución del método tradicional de administración de inventarios a través del lote óptimo, por la técnica del justo a tiempo (JAT), generó un aumento de las utilidades al eliminar los costos causados por inventarios innecesarios y mejoró la posición competitiva de la empresa al incrementar la calidad y flexibilidad en la entrega a los clientes (Ramírez, 1997). Puesto que el JAT se aplica tanto a las compras, como a la producción y hasta a la facturación de un producto y a las cobranzas, minimizando el tiempo total necesario, su "... propósito es lograr un procesamiento continuo" (Osorio, 1998, p. 28).

En síntesis, el JAT es un procedimiento para ayudar a las empresas a gestionar y reducir sus tiempos totales del proceso de fabricación y venta. Esto justifica su aplicación en toda la organización, tanto en empresas industriales como de servicios. Toda producción depende de la demanda, por lo que no se fabrican artículos hasta que no sean requeridos, tanto por los clientes internos (continuación del proceso productivo) como por los clientes externos (consumidores) y, es precisamente en ese momento, cuando llegan los materiales que han de ser utilizados en la producción, bajo la filosofía de justo a tiempo. En consecuencia, no se tendrán inventarios en existencia. Esta técnica tiene gran influencia en la contabilidad de gestión y en la reducción de costos, que se insertan dentro del marco de la gestión de la calidad total. Así que un incremento sobre el valor de la responsabilidad que tienen los trabajadores

en el desarrollo de la empresa, introduce la idea de que toda persona debe mejorar cada día su desempeño, puesto que sobre ellos pudiera recaer la responsabilidad de los costos que se generen dentro de ésta, por tanto, todos deben contribuir con el control y reducción de los mismos.

Según Horngren (1996), "los costos de calidad y las entregas oportunas son especialmente cruciales en ambientes de compras JAT. Los materiales defectuosos y las entregas tardías a menudo hacen que se detenga toda la planta, lo que resulta en una contribución perdida. Las compañías que implantan las compras JAT escogen cuidadosamente a sus proveedores y dan especial atención al desarrollo de asociaciones de largo plazo con el proveedor" (p. 843).

2.2. La Calidad Total

El concepto de calidad, hizo que la contabilidad de costos le diera importancia a los reprocesos que eran necesarios realizar en los productos o semiproductos que no cumplían con los estándares de producción, de tal manera que una vez perfeccionados pudieran ser vendidos como artículos de calidad aceptable.

"Hoy la calidad se define como el grado en el cual un producto o servicio satisface la necesidad del grupo de destinatarios (internos o externos) para quienes fue elaborado o realizado" (Osorio, 1998, p. 26). La calidad total es una de las herramientas que permite enfrentar la fuerte competitividad que afrontan las empresas tanto en el mercado internacional como nacional. Su misión es promover el mejoramiento continuo de todos los procesos y áreas que imperan en la organización, desde la compra de la materia prima hasta la entrega del producto terminado al consumidor final, con el fin de satisfacer plenamente a los clientes.

Lograr una determinada calidad y mantenerla acarrea costos, y a su vez el no alcanzarla o perderla ocasiona otros. Por lo tanto, los costos de calidad son desembolsos efectuados por la empresa, relacionados con la medición de la calidad, los cuales se unen, tanto con los costos directos de calidad, como con los costos ocultos que se generan para cumplir con las especificaciones de los productos o servicios ofrecidos a los clientes.

Existen los siguientes costos de calidad: costos por fallas internas, costos por fallas externas, costos de evaluación y costos de prevención.

Costos por fallas internas: son los costos que se producen dentro del campo de la organización, cuando se detecta que un producto o servicio no se apega a las normas antes de entregarse al cliente. Son costos que pueden ser evitados. Entre éstos se destacan: los costos por reproceso, los costos por tiempo ocioso y los costos por daños en los productos.

Costos por fallas externas: son costos que se producen cuando los defectos se detectan una vez que el cliente ha recibido el producto, tales como: costos de garantías, costos de productos devueltos, costos por reclamaciones, costos por rebajas.

Costos de evaluación: son costos que se originan para garantizar que los productos o servicios cumplen con sus requerimientos y especificaciones, antes de su entrega al cliente; tales como, los costos de inspección, de mantenimiento de laboratorios en la empresa, auditorías e inspecciones de calidad de las materias primas, inspección del funcionamiento de las maquinarias, etcétera.

Costos de prevención: "son costos de actividades que tratan de evitar la mala calidad de los productos o servicios" (Álvarez, 1996, p. 284). Mientras más costos se tenga por este concepto serán más los ahorros en costos de reproceso. Entre estos se pueden mencionar, los costos de capacitación, los costos de planeación de calidad, los costos de mantenimiento preventivo de maquinarias y equipos de la planta, análisis de datos sobre calidad, programas de calidad y manuales de prevención, etcétera.

2.3. Ciclo de Vida del Costo

Ramírez (1997) señala que el ciclo de vida del costo se relaciona con el ciclo de vida de un producto, es decir, el tiempo en el cual existe un producto, desde su nacimiento hasta que es abandonado. El ciclo de vida del producto comprende actividades integradas de producción, marketing y cliente, porque es la única forma de tener una visión completa de todo el ciclo de costos, para

administrarlos correctamente.

En el desarrollo de productos y procesos se escoge entre muchas alternativas de producción, como el tipo de materia prima a utilizar, el tipo y ubicación de maquinaria y equipos, la capacidad del personal de planta, etcétera. Estas decisiones de una vez generan costos, pues las especificaciones del producto determinan la mayoría de los costos incurridos.

En la búsqueda del liderazgo en costos a través de una reducción de los mismos, se comprueba que es útil efectuar dicha reducción tomando en cuenta el ciclo de vida de costos, el cual está ligado a las etapas de vida del producto.

2.4. El Costo Meta o Costo Objetivo

El costo meta es una técnica que ha cobrado gran relevancia por su uso en las empresas japonesas, tanto así, que ha sido adoptado por diversos medios académicos y empresariales.

Según Michiharu, citado por Indacochea (1996), el desarrollo de esta técnica surge en la década de los sesenta como consecuencia del crecimiento notable de la manufactura de producción continua en Japón, especialmente en las industrias de procesos como las de acero, petróleo y químicos. Este periodo se caracterizó por una gran demanda de productos fabricados en masa, sin embargo, la demanda de productos diversificados no era tan alta como lo es hoy. No obstante, las industrias de ensamblaje japonesas, que producían una variedad de productos de mediana a pequeña escala experimentaron numerosas dificultades que no pudieron ser resueltas hasta principios de la década de los setenta.

Osorio (1998) manifiesta que los japoneses detectaron rápidamente la oportunidad de obtener nuevos mercados, o penetrar en determinados nichos de los mismos, garantizando la calidad total de sus productos, en términos de satisfacción de las necesidades de sus clientes potenciales y ofreciendo un precio tal que asegurara la demanda de aquellos. Pero como ese precio debería también permitir un beneficio adecuado, quedaba acotado el costo máximo en el que se podría incurrir para hacer posible este objetivo.

Esta técnica introduce la ecuación: **costo meta = precio meta – beneficio planeado**, de tal manera que el costo pasa a ser una función dependiente del precio y de la utilidad deseada, desplazando la ecuación clásica: **Precio = costo + utilidad**; que confundía dos funciones diferentes: El precio, que salvo algunas excepciones, es determinado por el mercado, y el costo, que proviene de la gestión interna de la empresa, pasando a convertirse la utilidad en la variable independiente.

El proceso de determinación del costo objetivo comprende el estudio de las proyecciones de precios, el horizonte que debe seguir el beneficio deseado y los resultados de la aplicación de la tecnología en los procesos de fabricación. En el primer caso, se encuentran factores que inciden en los futuros precios de venta del producto, como: la concepción del producto, el ciclo de vida del producto, las cualidades de los consumidores, el volumen de ventas esperado y otros. En el segundo caso, se determina el beneficio meta, antes que pueda ser calculado el costo objetivo, en función de un plan de beneficios a mediano plazo, consistente en un plan estratégico. Y para el tercero, se toma como referencia los distintos tipos de productos elaborados por empresas competidoras, con equipos ajustados a las necesidades de las mismas.

El costo objetivo es mucho más que una técnica, que no se desvincula del uso de otras herramientas, tales como el JAT, del ciclo de vida del producto y de la administración basada en actividades, desde la perspectiva de la calidad total.

2.5. Cadena de Valor

Para definir la cadena de valor, es necesario agrupar los diferentes procesos y actividades que conforman una empresa. Según Shank y Govindarajan, citados por Ramírez (1997), la cadena de valor es un “conjunto de actividades creativas que enlazan todo el camino de producción, desde la materia prima hasta la última actividad realizada para entregar el producto terminado en manos del consumidor final” (p. 110). Es decir, que se deben analizar las múltiples activi-

dades relacionadas con el diseño, producción, distribución y venta del producto, pues cada una de estas actividades contribuye a posicionar a la empresa en cuanto a costos y diferenciación.

Entonces, para ser competitivos, no sólo debemos mirar a la empresa hacia dentro (proceso de fabricación), sino que es necesario considerar las distintas actividades inherentes a la entrega de los productos terminados, asignándole los costos y activos correspondientes, para cubrir así la cadena de valor completa. Ramírez (1997) sostiene que a través de la cadena de valor, también se puede medir en qué cuantía la empresa está cumpliendo con su misión de crear valor para los clientes, accionistas y demás miembros que la componen, pues el valor aumenta en la medida en que los procesos de una organización hacen llegar al cliente un beneficio a un costo adecuado.

Es necesario insistir en que la administración debe preocuparse en vigilar el comportamiento de las demás empresas que conforman la cadena de valor, porque si alguna de ellas tiene problemas, debe ayudársele a mejorar, porque de lo contrario afectará a todos los integrantes de la misma. No limitarse, solamente, a lograr el liderazgo en costos a través de la cadena de valor.

2.6. El Costo Basado en las Actividades (ABC)

El ABC es un modelo que surge con la pretensión de dar solución a las ineficiencias que se le han atribuido a los sistemas de costos tradicionales, basado en considerar que los productos de la empresa no son los que consumen los recursos sino que son las actividades las que lo hacen. En este sentido, para Ramírez (1997) las actividades son el fundamento para la asignación de los costos a otros objetos de costos, como productos, servicios o clientes, mediante el uso adecuado de factores relacionados con el origen de dichos costos.

El método tradicional de concentración de costos partía de considerar al producto, fuese un bien o un servicio, como único generador de costos. Por lo que, el volumen o cantidad de productos o servicios producidos, terminados o en curso, resultaba el indicador para la asignación de

costos directos o indirectos y, particularmente, de estos últimos, lo cual era entendido por los abeceístas como un tipo de nivelación entre todos los productos, cualquiera fuera el esfuerzo requerido para su obtención.

Osorio (1998), sostiene que el método ABC "fue difundido ampliamente a partir de la década de los 80', aunque ya se encontraban antecedentes de su uso en General Electric en la década de los años 50" (p. 31), con la particularidad de ser un modelo de carácter netamente contable, orientado hacia la gestión de las actividades, que viene a complementar y apoyar los objetivos generales en que se sustenta el sistema de administración basado en las actividades o ABM, el cual se proyecta hacia la gestión de la empresa en general, tendente a conseguir la excelencia empresarial. El ABC aprovecha las bondades de la cadena de valor para lograr su misión de reducción de costos y se apoya en las técnicas de justo a tiempo y de la calidad total.

El objetivo del ABC es calcular costos más exactos y oportunos para mejorar la eficiencia operativa y la competitividad, facilitando el proceso de toma de decisiones, así como el diseño de estrategias por parte de las empresas. Además, permite controlar o vigilar los costos de cada producto en lugar de asignarlos de una manera arbitraria, lo que indica que el ABC reconoce la eventual relación entre los generadores de costo y las actividades.

Para Brimson, citado por Álvarez *et al* (1996), las actividades son una "combinación de personas, tecnología, materiales y métodos, entorno que proporciona un producto o un servicio determinado. Las actividades describen lo que hace la empresa: la forma en la que utilizan su tiempo y la producción del proceso" (p. 307).

De acuerdo con Molina (2000), el método de cálculo del sistema ABC, debe estructurarse tomando en cuenta los siguientes aspectos:

1. Identificación y análisis de las actividades: la razón del sistema ABC es identificar, mediante el proceso de fabricación, todas las actividades que se realizan en la empresa para obtener un producto, así como los costos de esas actividades.

2. Agrupación de las actividades homogéneas: las actividades que poseen un mismo inductor de costos podrán agruparse en un único centro de reagrupamiento, quedando al descubierto las cadenas de causalidad existentes en el seno de la empresa.

3. Identificación de las partidas de costos: las partidas de costos incluyen solamente los elementos que componen los costos indirectos, reales o predeterminados, porque los costos directos pueden ser asignados a los productos directamente, sin necesidad de hacer un análisis del flujo de costos.

4. Selección de los inductores de costos/recursos: un inductor o generador de costos o de recursos es “un factor utilizado para medir cómo un coste es incurrido y/o cómo imputar mejor, dicho coste a las actividades” (Hicks, 1997: 46).

5. Identificación de los inductores o unidades de actividad: un inductor o unidad de actividad es el “factor que incide directamente en el nivel de coste de una actividad” (Álvarez, 1996: 351).

6. Cálculo del costo del producto final u objeto de costos: una vez que se han definido y reagrupado las actividades y se le han imputado los costos correspondientes a cada actividad, estamos en condiciones de calcular el costo del producto, agregándole al costo de las actividades los costos que pueden atribuirse directamente al mismo.

Según Molina (2000), la metodología aplicada para asignar los costos indirectos a los objetos de costos, es la siguiente:

- 1. Asignación de los costos indirectos a las actividades,** mediante un factor de asignación que resulta de la división de los costos indirectos de fabricación entre los impulsores de costos/recursos que cumplen con la relación de causalidad.
- 2. Determinación del costo unitario por actividad,** el cual resulta de dividir el costo de la actividad entre el total de unidades o impulsores de actividad que permiten establecer la correcta relación

causa- efecto entre la actividad y el producto u objeto de costos.

- 3. Asignación del costo de la actividad al objeto de costos, producto o servicio,** a través de la multiplicación del costo unitario de cada actividad por el impulsor de actividad consumido por cada producto.

Una vez asignados los costos indirectos a los distintos productos se procede a calcular los costos totales de producción, adicionándole a los productos los costos directos. Finalmente, se calculan los costos unitarios de cada producto, para compararlos con los costos unitarios obtenidos mediante un sistema de costos convencional, a los fines de hacer los respectivos análisis y tomar las mejores decisiones en cuanto a las estrategias sobre precios de venta, diseño de productos, distribución de los productos, promociones, eliminación de líneas de productos, entre otras.

Situación Venezolana

Grandes empresas venezolanas han adoptado algunas de las nuevas técnicas de control y gestión de costos, después de transitar por un largo y complejo proceso de implantación que, en algunos casos, se convierte en graves problemas para la organización. Las condiciones económicas, culturales, sociales y financieras existentes en el país, muchas veces impiden los procesos de cambio que debe enfrentar el sector empresarial. Sin embargo, empresas como Polar, Mavesa, Smurfit Cartón de Venezuela, Banco del Caribe, Venepal, Electricidad de Caracas, Telcel, entre otras, se han destacado por sus programas de calidad total, sustentados en las normas internacionales ISO 9000. Para Díaz y Esqueda (1998), la técnica de justo a tiempo y del *lean production* (mezcla de técnicas) incluye reducción de tiempos de ajustes, relaciones cercanas con proveedores y bajos niveles de inventario. Ésta última se popularizó en su aparición en los años 80, junto con los esfuerzos para mejorar la capacidad de respuesta de las empresas a las exigencias de los clientes. Lozano y Valbuena (1997), citados por Díaz y Esqueda (1998), afirman que la técnica *lean production* tuvo una rápida penetración en Venezuela, sobre todo en segmentos

industriales progresivos (Sivensa, Metalcom) y ensambladoras de automóviles (Ford, General Motors, Toyota y Honda)” (p.16). No obstante, la aplicación del JAT y del *lean production* no ha sido del todo satisfactoria, quizá por los inconvenientes que se presentan por la inseguridad persistente en el país, incertidumbre en el ámbito económico, condiciones de almacenamiento y de transporte, aspectos que dificultan el que los insumos adquiridos lleguen a la planta justo en el momento de incorporarlos a la producción.

La técnica del costo basado en las actividades (ABC) es la que ha tenido mayor aceptación y ha sido implementada por compañías como: Maraven, General Motors, Pequiven, IESA, Alimentos Heinz, Banco Mercantil, S.A., Electricidad de Caracas, Corpoven (Mecogas), entre otras. Lo que indica que también se implementa la cadena de valor, por cuanto la instalación del ABC requiere del apoyo de esta estrategia en el momento de determinar qué actividades agregan valor y cuáles no. El mismo análisis se debe realizar cuando se va a utilizar cualquiera de las otras técnicas en cuestión. Chevron Texaco es una de las empresas que analiza con bastante detenimiento su cadena de valor latinoamericana.

Al parecer el costo meta es desconocido por los gerentes, encargados o contadores de las empresas, al menos en el caso que nos ocupa. En la investigación realizada para este trabajo no se encontró información sobre la utilización de esta herramienta como tal en las empresas de nuestro entorno, lo que da a entender que falta cultura informativa que motive o impulse su uso, pues de lo contrario se continuaría fijando precios sobre la base del costo total de producción.

Al revisar a las pequeñas y medianas empresas (Pymes), columna vertebral del desarrollo económico venezolano, la situación es otra. Múltiples problemas y obstáculos afectan su crecimiento, impidiéndoles ser más productivas, más efectivas, más competitivas y más ricas. García de M. (1999) destaca que una de las dificultades que tienen que enfrentar las Pymes se refiere a la presencia de costos inadecuados, lo que da a entender que las nuevas técnicas de control y gestión de costos no se han implementado en estas empresas, sino que éstas siguen tomando decisiones sobre costos distorsionados e inopor-

tunos, suministrados por sistemas de información tradicionales. Diariamente, se informa acerca del interés que existe por parte de los organismos competentes de diseñar y poner en práctica programas de apoyo a estas empresas para que mejoren sus actividades, su competitividad y su presencia en los mercados internacionales.

3. Conclusiones

Las técnicas de gestión empresarial expuestas permiten resolver múltiples problemas de gestión que existen en todo tipo de organización, puesto que están orientadas específicamente a optimizar el uso de los recursos de la empresa para alcanzar un objetivo: la competitividad.

Pero para que las empresas sean competitivas deben fijar las mejores estrategias, donde la táctica correcta consista en satisfacer las necesidades de los clientes, mediante el ofrecimiento de un producto o servicio cuyo precio y calidad esté por encima de las expectativas de éstos.

Dentro de estas técnicas han surgido algunos métodos de costeo que han impactado en la contabilidad de gestión y en la determinación y concentración de los costos en los objetos de costos, productos o servicios, como es el caso del sistema de costos basado en actividades (ABC), que posee características muy particulares y cuyo objetivo es calcular costos más exactos y oportunos para incrementar la competitividad y mantenerse a flote en un mercado fuertemente congestionado. Su aplicación consiste en el análisis de las actividades que se realizan en toda la organización.

Sin duda alguna las técnicas de gestión aquí estudiadas han sido bien aceptadas por las organizaciones que desean lograr el liderazgo en costos para competir, así como aumentar la eficiencia operativa, procurando información oportuna, veraz y confiable para la toma de decisiones y fijación de estrategias. Pero también han contribuido con el desconocimiento de los sistemas de gestión tradicionales, al considerarlos obsoletos, cuando en realidad han sido la base fundamental de los sistemas contemporáneos.

En Venezuela, la gerencia de la mayoría de las grandes empresas nacionales han tomado

conciencia de la necesidad de un cambio de sus estrategias tradicionales de costeo por algunas técnicas de control y gestión de costos como las aquí analizadas, que les permita encarar con éxito los nuevos retos que impone la competitividad. Sin embargo, las Pymes enfrentan con soslayo tales retos, desfavoreciendo el desarrollo económico y operativo que pueden alcanzar. Lo recomendable para revertir esta situación sería distribuir programas informativos acerca de las nuevas estrategias que se pueden implementar para mejorar su participación y permanencia en otros mercados. Sin olvidar que siempre se debe satisfacer al cliente con bajos costos y buena calidad de los productos o servicios.

Referencias Bibliográficas

- Álvarez, J. *et al* (1996). **Contabilidad de Gestión Avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas.** Editorial Mc Graw Hill. México.
- Díaz, A. y Esqueda P. (1998). "Planificación de la producción en incertidumbre". **Debates IESA.** Vol. 4, N° 2, octubre-diciembre. Venezuela, p. 13-18.
- García de M, J. (1999). "¿Pueden exportar las Pymes?". **Debates IESA.** Vol. 5 N° 1, julio-septiembre. Venezuela, p. 13-19.
- Hicks, D. (1997). **El sistema de costos basado en actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas.** Editorial Marcombo S.A. España.
- Horngrén, Ch. (1996). **Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial.** Octava edición. Editorial Prentice- Hall. México.
- Indacochea, A. (1996). **Reingeniería de Costos. Un enfoque estratégico.** Curso en el Centro de Desarrollo Gerencial (IESA). Caracas. Venezuela.
- Molina, O. (2000). **Diseño de un modelo computarizado de costos basado en actividades (ABC). Para uso didáctico.** Trabajo de ascenso. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Los Andes. Mérida.
- Osorio, O. (1998). **Tendencias Actuales de la Contabilidad de Gestión.** Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano. Caracas. Venezuela.
- Ramírez, D. (1997). **Contabilidad Administrativa.** 5ª edición. Editorial Mc Graw - Hill. México.