

*La contabilidad de costos en el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida**

Chacón, Galia B.

Recibido: 27/09/2010 - Revisado: 23/11/2010 - Aceptado: 28/01/2011

Chacón, Galia B.

Lcda. en Administración de Empresas

M.Sc. en Ciencias Contables

Universidad de Los Andes - Venezuela

gbchacon@ula.ve , galiabea@hotmail.com

El objetivo central de esta investigación es el de analizar la aplicación de la contabilidad de costos como sistema de información que permite el control de la gestión de las PyME del estado Mérida. De la literatura se deriva que la contabilidad de costos es fundamental en la producción de la información que requieren las PyME. Para lograr el objetivo planteado se realizó un estudio empírico en una muestra de 263 empresas del Municipio Libertador del estado Mérida, donde se identificaron 77 microempresas, 174 PyME y 12 grandes empresas. Los resultados revelaron que el sistema de información contable de las PyME merideñas está formado principalmente por la contabilidad financiera, aunque las medianas en su mayoría, son las que implantan la contabilidad de costos. Igualmente, las PyME que llevan contabilidad de costos son empresas familiares, maduras, basadas en tecnologías rutinarias, poco innovadoras y con una estructura bastante compleja, formalizada y centralizada.

Palabras claves: Contabilidad de costos, PyME, sistema de información contable, control de gestión, dimensiones estructurales, factores de contingencia.

RESUMEN

The purpose of this research is to analyze the cost accounting application as an information system that allows for the management control of SMEs in Merida State. Literature in the field reveals that cost accounting is essential in producing the information required by SMEs. To achieve the main objective, an empirical study was conducted on a sample of 263 enterprises located in the Libertador Municipality in Mérida State, where 77 micro-enterprises, 174 SMEs and 12 large companies were identified. The results revealed that the accounting information system for SMEs in Merida is largely created by the financial accounting, but most medium-enterprises implement cost accounting. Similarly, SMEs that keep cost accounting are family businesses, well-established, based on regular technology, not very innovative and with a fairly complex, formalized and centralized structure.

Keywords: Cost accounting, SMEs, Accounting information system, Management control, Structural dimensions, Emergency factor.

ABSTRACT

* Este artículo es producto de un trabajo de investigación individual realizado bajo el patrocinio financiero del Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA) de la Universidad de Los Andes (ULA) en Mérida - Venezuela, de acuerdo al código N° E-268-07-09-C.

1. Introducción

Los costos son un fenómeno de carácter económico relacionado con la evolución patrimonial de una entidad (Figueira, 2005). Por ello, la información proporcionada por la contabilidad de costos se convierte en un recurso valioso para las empresas, sin el cual les resultaría difícil sobrevivir. La contabilidad de costos es un medio importante para la consolidación de las empresas, que debería formar parte de sus sistemas de información contable, ya que, el conocimiento sofisticado de las estructuras de costos puede ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas (Shank y Govindarajan, 1995). Esto adquiere aún mayor significancia para las Pequeñas y Medianas Empresas (PyME), dado que configuran el colectivo empresarial con la tasa de mortalidad más alta.

Las PyME son un estado evolutivo dentro del "ser empresario" y en América Latina más del 90% de las empresas son PyME, lo cual las presenta como el sector de mayor creación de empleo y notable participación en el Producto Interno Bruto (PIB), pero también con la mayor incidencia de fracaso (Sepúlveda, 2005). De hecho, muchas PyME tienden a sucumbir porque sus propios rasgos organizativos aunados a la carencia de políticas de promoción empresarial, más allá de los programas provisionales de créditos de los gobiernos de turno, les coartan sus capacidades de adaptación a la realidad de los mercados nacionales e internacionales.

En el caso de Venezuela, 91,6% de las empresas son PyME y, en conjunto, aportan 41,7% del empleo en el país, no obstante, durante el bienio 2002 – 2003 cerró sus puertas cerca de 50% del sector industrial (Conindustria, 2005). La situación del estado Mérida no es distinta, pues 98% de las firmas industriales y 99% de los establecimientos comerciales son PyME, considerando que 93% de las empresas merideñas se concentran en el sector comercio y servicios (Páez, 2004). Del mismo modo, en el 2004 desapareció el 52,68% del sector manufacturero del estado Mérida con sus respectivas implicancias en el empleo (Conindustria, 2005).

La causa principal del progresivo deterioro de estas empresas ha sido su falta de preparación para adaptarse a los cambios del entorno. Las PyME venezolanas no evolucionaron y mueren con frecuencia porque se acostumbraron a moverse en mercados estables, de gran bonanza económica y protegidas, con los réditos necesarios para garantizar su supervivencia. En consecuencia, las que todavía subsisten lo hacen como empresas familiares de reducido tamaño que no cuentan con un sistema

de información contable apropiado y no saben cómo elaborar un plan de negocios, pero que aún así requieren ser bien administradas.

Por lo antes expuesto y el creciente interés que ha venido despertando el estudio de la aplicación de la contabilidad de costos y de gestión, en diferentes sectores empresariales nacionales e internacionales, esta investigación pretende dar respuesta al siguiente cuestionamiento: ¿Las PyME del estado Mérida-Venezuela utilizan la contabilidad de costos en la gestión sus negocios?

2. Investigaciones previas

Los estudios revisados sobre las prácticas de la contabilidad de costos en las PyME, parecen seguir dos enfoques. De un lado están los que estudian la aplicación de la contabilidad de costos desde diversas técnicas de contabilización y control, tales como: El costeo basado en las actividades (ABC, por sus siglas en inglés), el sistema de costos de calidad, el cuadro de mando integral (BSC, por sus siglas en inglés) o la contabilidad ambiental; las cuales emanan de las respuestas más recientes que la contabilidad de costos ofrece a las empresas a fin de que éstas incrementen su productividad, reduzcan sus costos, mejoren la calidad de sus productos y ajusten sus plazos de entrega. Del otro están, los que consideran el uso de la contabilidad de costos y/o de gestión como uno de los factores clave del éxito empresarial.

Encajan en el primer enfoque los trabajos de: Gunasekaran *et. al.* (1999), Hughes (2005) y Juárez *et. al.* (2006), quienes coinciden en señalar el potencial del ABC para mejorar la rentabilidad de las PyME; Miñarro y García (2003), acusan la existencia de una relación directa entre la gestión de los costos de calidad y los resultados de las PyME; Rodríguez (2003), Fernandes *et. al.* (2006) y Gumbus y Lussier (2006), plantean que la implantación del BSC aparte de constituir una ventaja competitiva podría ser un instrumento de control y mejora continua que le facilitaría a las PyME alcanzar la excelencia empresarial; y Ruiz *et. al.* (2002), expone que incluir variables ambientales dentro del sistema contable empresarial puede mejorar la productividad y competitividad de las PyME.

En el segundo enfoque, se ubican los trabajos de: Bogaert *et. al.* (1999), Aragón y Rubio (2005), Azizi y King (2005), Abdel-Kader y Luther (2006), García *et. al.* (2006) y, más recientemente, Jänkälä (2007). Estos autores asoman la idea de que los sistemas de contabilidad de costos y de control

de gestión son uno de los factores asociados al éxito competitivo de las PyME, es decir, son una de las variables características de la dirección de cada empresa que favorece la adquisición de ventajas competitivas. Asimismo, analizan el uso de dichos sistemas en las PyME junto a la influencia que los factores contextuales, internos y externos, pueden ejercer sobre su nivel de desarrollo en las empresas.

En Venezuela, los estudios relativos al uso de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión en las PyME venezolanas son bastante escasos y, típicamente, están referidos al análisis de los sistemas de contabilidad de costos como una herramienta gerencial necesaria para alcanzar ventajas competitivas. En general, estos estudios coinciden en señalar que las PyME venezolanas normalmente elaboran información contable con la finalidad de cumplir con requisitos impuestos por el sistema financiero y/o tributario.

La investigación de Amerino (1996), resalta la significancia de los sistemas de contabilidad de costos en la competitividad empresarial llevando a cabo una revisión documental, un análisis de las teorías que relacionan los sistemas de contabilidad de costos con la competitividad empresarial y un estudio empírico dirigido a determinar hasta dónde los gerentes, de las PyME venezolanas estaban interesados en la información proporcionada por los sistemas de contabilidad de costos como soporte del proceso de toma de decisiones.

Los resultados de este estudio evidenciaron, por una parte, que la mayoría de las PyME contratan oficinas externas para que lleve la contabilidad de sus negocios, generalmente la financiera, con el propósito de presentar estados financieros que les permitan satisfacer las exigencias informativas exteriores para la solicitud de préstamos a instituciones financieras y/o declaración de impuestos; por la otra, que las PyME, internamente no tienen implantados sistemas de contabilidad financiera y mucho menos de costos, los empresarios y/o gerentes de estas empresas no disponen de forma oportuna de la información necesaria para planificar y controlar sistemáticamente, sobre una base cierta, las operaciones de sus negocios.

Pulido (2004), al evaluar el sistema de acumulación de costos utilizado por las MPyMI (micro, pequeñas y medianas industrias) panaderas del Municipio Barinas del estado Barinas encontró, entre otros aspectos, que los industriales panaderos de esa región no calculan costos de producción precisos, porque carecen de sistemas adecuados que les permitan conocer

el costo justo de sus productos y controlar eficientemente las operaciones de producción; no planifican la producción pues ésta, se desarrolla con base en la demanda inmediata del mercado; no utilizan herramientas de planificación y control como los presupuestos o el modelo costo-volumen-utilidad y, no elaboran regularmente los estados financieros básicos, sin embargo, el de mayor uso es el estado de resultados que sólo es presentado al final del ejercicio económico, razón por la cual se supone que se confecciona como un requisito legal para la declaración de impuestos.

Por tanto, concluye que los industriales panaderos del municipio Barinas desestiman la importancia de la información contable como insumo básico del proceso de toma de decisiones y, aún más, fundamentan la administración y gestión financiera de sus negocios en enfoques, normas y reglas empíricas. Tales prácticas los ha conducido a la ignorancia de las técnicas desarrolladas para la imputación de los costos de producción correctos así como a pasar por alto que, además de la contabilidad financiera, deberían llevar una contabilidad de costos que posibilite la obtención de información oportuna y sistemática a fin de facilitar la ejecución de las funciones administrativas de planificación, control y toma de decisiones.

El trabajo de Morales (2004), evalúa las capacidades de tres PyME, localizadas en la Zona Metropolitana de la ciudad de Mérida en el estado Mérida, teniendo en cuenta los elementos estratégicos identificados en el CMI. Dentro de sus hallazgos, encontró que en las tres empresas estudiadas los sistemas de información relacionados con los clientes y socios estratégicos son inexistentes, mientras que, los más utilizados son los de carácter administrativo y operativo; siendo estos últimos manejados únicamente por los altos mandos gerenciales. Asimismo, evidenció que las tres empresas llevan la información contable de forma manual e incluso con asesores externos (oficinas de contadores o contadores independientes). Esto implica que la información contable se elabora para satisfacer demandas de usuarios externos y no de los internos, por eso, los empleados de otros niveles en estas empresas no cuentan con una información eficaz y oportuna que les permita tomar decisiones acertadas.

Mora (2006), extrae algunos tips básicos sobre las debilidades de las PyME venezolanas, en materia de calidad y productividad, de las aportaciones realizadas por los participantes del Programa de Calidad y

Productividad del área del postgrado de la FACES de la Universidad de Carabobo. A este respecto, señala que la administración, y en particular la contabilidad de costos, es una de las áreas a la que los dueños/gerentes de las PyME le prestan menos atención. De hecho, numerosas empresas contratan los servicios de contabilidad porque existe la concepción generalizada de que la utilidad de la información contable únicamente obedece a fines tributarios y legales. La realidad indica, en consecuencia, que las PyME sólo le asignan una importancia significativa a la información financiera procesada por expertos contables externos.

En suma, las investigaciones precedentes ponen de manifiesto que la información proporcionada por la contabilidad financiera no es suficiente para administrar las PyME venezolanas dadas las exigencias competitivas que imponen los mercados locales y globales. La contabilidad de costos desempeña un rol fundamental en la producción de la información que se requiere para la planificación, control, toma de decisiones y evaluación de la actuación gerencial; por ello, las PyME venezolanas deberían contar con un sistema integral de información contable capaz de satisfacer sus necesidades informativas, cualquiera que sea el nivel decisorio.

3. Metodología

3.1. Diseño y objetivos de la investigación

Esta investigación se lleva a cabo mediante el estudio no experimental de las prácticas de contabilidad de costos y de organización de las PyME del estado Mérida. Se trata de un estudio transversal y de campo, en el que se realiza un análisis descriptivo de los datos mediante el uso de tablas de frecuencias y de contingencia.

El principal objetivo que se persigue es analizar la aplicación de las herramientas y procedimientos de la contabilidad de costos como sistemas de información que permitan el control de la gestión de las PyME del estado Mérida. El logro de este objetivo, requirió de los siguientes objetivos específicos:

- a) Describir el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida.
- b) Identificar los procedimientos que emplean las PyME del estado Mérida para determinar sus costos.
- c) Caracterizar a las PyME del estado Mérida que utilizan la contabilidad de costos, considerando parámetros de diseño organizativo y factores de contingencia.

- d) Contrastar los métodos existentes en las PyME del estado Mérida para la planificación y control de sus operaciones.

3.2. Población y la muestra

Para delimitar la población y la muestra objeto de estudio, de los 23 Municipios¹ que conforman el estado Mérida se seleccionó el Municipio Libertador, por ser el más grande y representativo en cuanto a población y concentración empresarial. De hecho, según el último Censo General de Población y Vivienda realizado por el Instituto Nacional Estadística (2001), el Municipio Libertador, sede de la capital del estado, reúne 28,8% de la población seguido del Municipio Alberto Adriani, que agrupa 14,8%, y el Municipio Campo Elías, con 11,5%. Los restantes municipios poseen porcentajes de población inferiores a 6,5%, sobresaliendo el Municipio Padre Noguera con sólo 0,3%, lo que significa que sigue siendo el más pequeño.

En lo que respecta al tejido empresarial del estado Mérida, de acuerdo a las patentes de industria y comercio activas en 2008 que se encuentran registradas en las diferentes alcaldías de los distintos Municipios del estado, el Municipio Libertador reúne aproximadamente 28%, seguido del Municipio Campo Elías con cerca de 16% y el Municipio Alberto Adriani con casi 11%.

De ahí que la población se conformó por 2.639 empresas del Municipio Libertador del estado Mérida, elegidas del listado resultante del cruce de los listados de empresas facilitados por el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) de esa misma localidad, la Cámara de Comercio de la ciudad de Mérida y la Corporación Merideña de Turismo (CORMETUR). Dado que los listados no discriminaban a las empresas por su tamaño ni tampoco proporcionaban el número de empleados, así como, las limitaciones de tiempo y recursos impidieron la realización de un censo, la delimitación de la población obedeció a los siguientes criterios:

¹ El estado Mérida-Venezuela geopolíticamente está formado por 23 Municipios, cada uno de los cuales contiene la siguiente proporción de empresas: 10,57% Alberto Adriani, 2,22% Andrés Bello, 0,33% Antonio Pinto Salinas, 0,13% Aricagua, 0,20% Arzobispo Chacón, 15,64% Campo Elías, 2,51% Caracciolo Parra y Olmedo, 2,52% Cardenal Quintero, 0,13% Guaraque, 1,86% Julio Cesar Salas, 0,73% Justo Briceño, 28,21% Libertador, 3,74% Miranda, 1,0% Obispo Ramos de Lora, 0,12% Padre Noguera, 1,25% Pueblo Llano, 5,07% Rangel, 3,14% Rivas Dávila, 3,32% Santos Marquina, 7,63% Sucre, 7,37% Tovar, 1,03% Tulio Febres Cordero y 1,28% Zea (Registros de patentes de industria y comercio activas recopilados directamente en las diferentes alcaldías durante 2008).

1. Se excluyeron las entidades financieras, por considerar que estas instituciones se caracterizan por ser grandes empresas.
2. Se excluyeron los kioscos, bodegas, fruterías, carnicerías y tiendas al detal en diversos rubros, por considerar que estos negocios no son lo suficientemente relevantes para el estudio.
3. Se excluyeron los centros dedicados a la educación y formación así como las organizaciones no gubernamentales (ONG), por considerar que estos institutos se caracterizan por ser fundaciones o asociaciones civiles sin fines de lucro, lo cual las hace diferir de lo que comúnmente se entiende por empresa.
4. Se consideró, conforme a las estadísticas revisadas, que alrededor de 99% de las empresas restantes son MiPyME.

El cálculo del tamaño de la muestra se consiguió mediante el software SAMPLE*CALC (Hernández y Rondón, 2004). La muestra obtenida fue de 263 empresas – 9,97% de la población –, con una magnitud de error de 0,0568 unidades de desviaciones típicas, un nivel probabilístico de error de 5% y un nivel de confianza de 95%. El cuadro 1 presenta la dimensión y el sector económico en el que operan las empresas de la muestra.

Cuadro 1

Tamaño y sector económico de las empresas de la muestra

Sector \ Tamaño	Micro		PyME		Grande		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Industrial	16	20,8%	50	28,7%	2	16,7%	68	25,9%
Comercio y servicios	53	68,8%	107	61,5%	9	75,0%	169	64,3%
Turismo	8	10,4%	17	9,8%	1	8,3%	26	9,9%
Total	77	29,3%	174	66,2%	12	4,6%	263	100,0%

Fuente: Elaboración propia

Obsérvese que en la muestra pudieron identificarse 77 microempresas (con menos de 11 empleados), 174 PyME (de 11 a 100 empleados) y 12 grandes empresas (con más de 100 empleados)². Por consiguiente,

² En Venezuela no existe una definición de PyME como tal, sólo se cuenta con una definición para la Pequeña y Mediana Industria (PYMI) en el Decreto Ley N° 1.547 publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.552 de fecha 02 de Noviembre de 2001, cuyo artículo N° 3 establece que: Pequeña industria, es aquella unidad de explotación que

un importante colectivo de estas empresas son PyME, las cuales en su mayoría (61,5%) se dedican al comercio y los servicios. Las PyME representan el 66,2% del total de la muestra y si a estas les adicionamos las microempresas (29,3%), puede decirse que 95,4% de las empresas consideradas son MiPyME.

3.3. Técnica e instrumento de recolección de datos

La técnica utilizada para recabar los datos necesarios fue la encuesta y el instrumento aplicado fue un cuestionario diseñado con base en la literatura revisada, el cual se administró primordialmente a los directivos, gerentes o propietarios de las empresas consideradas.

Para determinar la validez y confiabilidad del cuestionario, se utilizó la prueba de validez de contenido y el método test – retest, respectivamente. La prueba de validez de contenido implicó someter el cuestionario a la evaluación de un panel de expertos antes de su aplicación. Recibidos los juicios emitidos por los expertos, se procedió a calcular el coeficiente de validez de contenido (Cvc) desarrollado. Para Hernández (2002), este coeficiente posibilita evaluar simultáneamente el consenso entre expertos y el dominio del cuestionario para medir lo que en verdad se desea medir.

Un primer análisis reveló que un total de once (11) ítems tenían problemas, pues, su Cvc estaba por debajo de 0,80 en cualquiera de los criterios, pese a que el coeficiente de validez de contenido total (Cvct) fue alto de 0,8671 con una estimación del error por concordancia aleatoria de 0,0370. En consecuencia, se recurrió a un segundo análisis eliminando los once ítems con problemas. Desde luego, el Cvct corregido por concordancia aleatoria obtuvo un valor de 0,8947, con una estimación del error por concordancia aleatoria de 0,0370, lo cual es una mejora sustancial en la validez del cuestionario. Esto último hizo pertinente la corrección del cuestionario de acuerdo a las observaciones y recomendaciones sugeridas por los expertos.

El método test – retest permitió calcular la confiabilidad del cuestionario aplicando éste a ocho (8) empresas elegidas de la muestra

posee entre 11 y 50 trabajadores así como ventas anuales entre 9.001 y 100.000 unidades tributarias; y mediana industria, es aquella unidad de explotación que posee entre 51 y 100 trabajadores así como ventas anuales entre 100.001 y 250.000 unidades tributarias. Debido a la dificultad práctica que implica obtener datos sobre los ingresos anuales, en este trabajo se toma en cuenta únicamente la magnitud de la plantilla laboral para discriminar por tamaño a las empresas estudiadas.

objeto de estudio, en dos tiempos: El momento t (inicial) y el momento t+1 (una semana después). La consistencia entre las dos mediciones se evaluó a través del coeficiente de concordancia Kappa, cuyo valor promedio alcanzado de 0,8847 indicó que el instrumento es altamente consistente y, por tanto, confiable.

Los ítems del cuestionario correspondientes a las variables consideradas y los porcentajes de respuestas obtenidos son los que se detallan en el cuadro 2, que se presenta a continuación:

Cuadro 2

Ítems del cuestionario y porcentaje de respuesta

Variables	Ítems	% de Respuesta
Sistema de información contable (Montesinos et. al. 1994; Soldevilla, 2000; De Falguera, 2002; Campa, 2004)	Uso de la contabilidad financiera	98,1%
	Propósitos de la contabilidad de la empresa	95,4%
	Quien lleva la contabilidad de la empresa	97,3%
	Implantación de la contabilidad de costos	97,0%
	Dispone de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos	100,0%
	Objetivos más importantes de la contabilidad de costos, esté o no implantada	89,7%
	Utilidad de la información suministrada por la contabilidad de costos	85,6%
Procedimientos para la determinación de costos (Montesinos et. al. 1994; Soldevilla, 2000; De Falguera, 2002; Campa, 2004)	Conoce la estructura de costos	85,2%
	Cómo determinan la estructura de costos	98,0%
	Sistema de costeo utilizados	69,2%
	Inventarios que maneja la empresa	88,6%
	Criterios de valoración de entradas a los inventarios	84,8%
	Métodos de valoración para las salidas de los inventarios	77,9%

Métodos de planificación y control (Montesinos et. al. 1994; Soldevilla, 2000; De Falguera, 2002; Campa, 2004)	Elaboración del plan estratégico	90,1%
	Horizonte de planificación	100,0%
	Uso de los objetivos anuales para la confección del presupuesto	82,9%
	Revisión del Presupuesto	70,3%
	Uso de las desviaciones del presupuesto	79,5%
	Uso de estándares	18,6%
	Uso de indicadores de gestión	84,0%
Complejidad (De la Fuente, 1988)	Numero de departamentos o áreas funcionales	82,9%
	Niveles de autoridad	81,0%
Formalización (De la Fuente, 1988)	Disposición de documentación escrita	85,2%
Centralización (De la Fuente, 1988)	La dirección participa en la adopción de todas las decisiones, incluso las menores.	84,4%
	Los subordinados no toman decisiones importantes sin consultar a la dirección	85,6%
	La dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general de la empresa	82,1%
Estrategia (Miles et. al, 1978)	Tipo de estrategia: prospectora, analizadora, defensiva y reactiva	92,0%
Tecnología (Perrow, 1967)	Tipo de tecnología: rutinaria, de ingeniería, profesional y no rutinaria	85,6%
Identidad (De la Fuente, 1988; García et. al., 2006)	Año de creación de la empresa	95,8%
	Naturaleza de la propiedad	97,0%
	Control de la propiedad	92,4%

Fuente: Elaboración propia

4. Resultados

4.1. El sistema de información contable de las PyME del estado Mérida

- 100% de las PyME respondientes cuenta con registros contables. Lo que significa que hasta las empresas de reducido tamaño cumplen

con las exigencias básicas de la legislación mercantil vigente.

- Para las PyME respondientes los objetivos que persigue la contabilidad, en orden de importancia, son los siguientes: Elaborar y presentar las declaraciones de impuestos (91%), determinar y dar a conocer los resultados de la empresa al finalizar el ejercicio económico (89,9%), suministrar información para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa (80,8%), proporcionar información financiera y económica para facilitar la toma de decisiones (79,6%), preparar y presentar información financiera y económica para solicitar créditos bancarios y/o comerciales (73,7%), servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales (71,3%), proyectar las posibilidades futuras del negocio (69,5%) y anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa (67,1%). Sin embargo, también pudo apreciarse que para las medianas empresas en particular, el objetivo determinar y dar a conocer los resultados de la empresa al finalizar el ejercicio económico (92,9%) está por encima del objetivo elaborar y presentar las declaraciones de impuestos (85,7%).
- Para el 53% de las PyME respondientes, la contabilidad es llevada por agentes externos a la empresa (42,9% por profesionales de libre ejercicio y 10,1% por despachos contables o consultoras administrativas), mientras que el 47% restante la contabilidad forma parte de las funciones administrativas de la propia empresa (33,9% posee un departamento, área o división de contabilidad y 13,1% dispone de personal de dedicado ello). No obstante, existe diferencias entre pequeñas y medianas empresas. La mayoría de las medianas empresas respondientes (75,0%) integran la contabilidad a su estructura organizativa, ya sea, a través de un departamento (57,1%) o de personal contable especializado (17,9%). En cambio, la mayoría de las pequeñas empresas respondientes (58,5%) prefieren contratar servicios contables externos, aún cuando, un porcentaje significativo (29,3%) posee un departamento, área o división de contabilidad.
- En lo que respecta a la contabilidad de costos, 40,5% de las PyME respondientes la tienen implantada y 59,5% no la tienen implantada. Pero dentro de éstas, se pudo constatar que es mayor la proporción de medianas que de pequeñas empresas que hacen uso de la

contabilidad de costos. De hecho, 60,7% de las medianas empresas respondientes tienen implantada la contabilidad de costos y 39,3% no la tienen implantada, en contraste, 36,4% de las pequeñas empresas respondientes tienen implantada la contabilidad de costos y 63,5% no la tienen implantada.

- De las PyME respondientes que tienen implantada la contabilidad de costos, 80,9% dispone de personal especialmente dedicado a llevarla, en tanto que 19,1% no dispone de tal personal. Igualmente, se observó que las medianas empresas respondientes (88,2%) en mayor proporción que las pequeñas empresas respondientes (78,4%) disponen de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos.
- 85,4% de las PyME respondientes cree que es necesario llevar la contabilidad de costos, ya que, sus objetivos más importantes son: Obtener información para la empresa (72,2%), posibilitar el cálculo de costos y resultados por objetos de costos (69%), procesar información para la toma de decisiones de propietarios/gerentes o administradores (63,9%), suministrar información para la planificación y control de las operaciones (62,7%) y proveer información para elaborar el balance general y el estado de resultados (52,5%). Pese a esto, una mayor proporción de medianas empresas (78,6%) coinciden en señalar que el propósito más importante de la contabilidad de costos es posibilitar el cálculo de costos y resultados por productos servicios, departamentos, centros de actividad y/o unidades de negocios.
- La mayoría de las PyME respondientes (87,3%) opinan que la información suministrada por la contabilidad de costos tiene alguna utilidad para la empresa. Efectivamente, la totalidad de las medianas empresas respondientes consideran que es de utilidad media (14,8%), alta (40,7%) o muy alta (44,4%), por el contrario, si bien 84,6% de las pequeñas empresas respondientes reconocen que la información de la contabilidad de costos tiene utilidad media (18,7%), alta (43,9%) o muy alta (22,0%), el 15,4% restante indican que no tiene ninguna utilidad (8,9%) o escasa utilidad (6,5%).

4.2. Identificar los procedimientos que emplean las PyME del estado Mérida para determinar sus costos

- 68,9% de las PyME respondientes conocen la estructura de costos

de sus productos y/o servicios. Sin embargo, son más las medianas empresas respondientes (76,9%) que están al corriente de sus estructuras de costos que las pequeñas empresas respondientes (67,5%).

- Las PyME respondientes que conocen la estructura de costos de sus productos y/o servicios, la determinan así: 51% en base a la experiencia, 16% en base a métodos técnicos y 33% sobre la base de algún procedimiento o sistema contable. Por otra parte, si bien es mayor la proporción de pequeñas (51,9%) que de medianas (47,4%) empresas respondientes las que usan la experiencia para determinar sus estructuras de costos, es menor la proporción de pequeñas (32,1%) que de medianas (36,8%) empresas respondientes las que emplean algún procedimiento o sistema contable para determinar las estructuras de costos de sus productos y/o servicios.
- Los sistemas de acumulación y asignación de costos utilizados por las PyME respondientes son: 58,0% el costeo histórico o real, 47,1% el costeo basado en las actividades, 44,5% el costeo por órdenes o pedidos específicos, 25,2% el costeo por procesos, 22,7% el costeo por operaciones o secciones, 20,2% el costeo variable y 14,3% el costeo absorbente. Asimismo, se observó que son más las pequeñas (48%) que las medianas (42,1%) empresas respondientes las que utilizan el costeo basado en las actividades, en tanto que, son más las medianas (36,8% y 31,6% respectivamente) que las pequeñas (23% y 21% respectivamente) empresas respondientes las que emplean el costeo por procesos y el costeo por operaciones o secciones.
- En cuanto a los inventarios, las PyME respondientes básicamente manejan el inventario de mercancías (75,6%), aún cuando, proporciones considerables también llevan el inventario de materiales o insumos (57,7%) y el inventario de suministros (41%). De igual modo, pudo apreciarse que son más las medianas que las pequeñas empresas respondientes las que manejan inventarios de productos en proceso (23,1% y 19,2% respectivamente) y productos terminados (30,8% y 21,5% respectivamente), mientras que, son más las pequeñas (76,9%) que las medianas (69,2) empresas respondientes las que llevan el inventario de mercancías.
- 78,4% de las PyME respondientes utiliza como criterio de valoración para registrar las entradas al inventario el precio de compra de los

materiales, insumos o mercancías. No obstante, muy pocas utilizan el costo estándar (13,5%) o el valor de reposición (8,1%). Similares proporciones se presentan entre las pequeñas y medianas empresas respondientes.

- Los métodos de valoración que utilizan las PyME respondientes para costear las salidas de los inventarios son: PEPS (61,4%), promedio (22,1%), identificación específica (12,1%) y UEPS (7,1%). Sin embargo, cabe resaltar que ninguna de las medianas empresas respondientes emplea el método UEPS y son mayores las cantidades de éstas (78,3%) que de las pequeñas (58,1%) las que valoran sus existencias por el método PEPS.

4.3. Caracterizar a las PyME que usan la contabilidad de costos, considerando parámetros de diseño organizativo y factores de contingencia

- 84,4% de las PyME respondientes que hacen uso de la contabilidad de costos tienen seis (6) o menos departamentos, mientras que el restante (15,6%) poseen siete (7) o más departamentos. No obstante, las medianas empresas respondientes tienden a tener una estructura organizacional más divisionalizada horizontalmente que las pequeñas empresas respondientes, por cuanto, 43,8% de las medianas poseen siete (7) o más departamentos, en tanto que, sólo 6,3% de las pequeñas poseen esta cantidad de departamentos o áreas funcionales.
- En relación con los niveles de autoridad, 80,6% de las PyME respondientes que emplean la contabilidad de costos poseen cinco (5) o menos niveles de autoridad, mientras que, 19,4% restante poseen seis (6) o más niveles de autoridad. Sin embargo, las medianas empresas respondientes tienden a tener una estructura organizacional más divisionalizada verticalmente que las pequeñas, por cuanto, 40% de las medianas poseen seis (6) o más niveles de autoridad, en tanto que, sólo 12,8% de las pequeñas poseen esta cantidad de niveles jerárquicos.
- Las PyME respondientes que utilizan la contabilidad de costos disponen de los siguientes documentos de manera escrita: Organigrama (83,3%), descripción de cargos (80%), manuales de procedimientos (80%), manuales de políticas (78,3%), documentos sobre temas concretos (96,7%) y comunicaciones entre los miembros

de la empresa (86,7%). Por otra parte, la totalidad de las medianas empresas respondientes disponen del organigrama, en tanto, que 77,3% de las pequeñas respondientes lo tienen. Lo que la mayoría (97,7%) de las pequeñas empresas respondientes manejan de forma escrita son documentos relativos a la seguridad e higiene, uso de servicios, aspectos legales, entre otros.

- 63,9% de las PyME respondientes que hacen uso de la contabilidad de costos están bastante de acuerdo en que la dirección participa en la adopción de todas las decisiones y 62,9% en que los subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado antes a la dirección. En lo relativo a que la dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general de la empresa, 50% de estas PyME están muy de acuerdo, mientras que, el otro 50% no está muy convencido de ello. Sin embargo, existen diferencias entre medianas y pequeñas empresas. De hecho, 81,3% de las medianas versus 57,7% de las pequeñas empresas respondientes están de acuerdo con que la dirección participa en la adopción de todas las decisiones, 68,8% de las medianas versus 60,9% de las pequeñas empresas respondientes están de acuerdo con que los subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado antes a la dirección, y, por último, 52,9% de las medianas versus 48,9% de las pequeñas empresas respondientes están de acuerdo con que la dirección sólo tome las decisiones relativas a la política general de la empresa.
- 55,4% de las PyME respondientes que hacen uso de la contabilidad de costos siguen una estrategia analizadora, 36,9% una estrategia defensiva, 7,7% una estrategia prospectora y ninguna de ellas una estrategia reactiva. No obstante, son más las medianas (18,8%) que las pequeñas (4,1%) empresas respondientes las que se muestran permanentemente activas en la búsqueda de nuevas oportunidades. En cambio, son más las pequeñas (59,2%) que las medianas (43,8%) empresas respondientes, las que se preocupan por mantener su negocio básico sin renunciar al lanzamiento de nuevos productos.
- 90,2% de las PyME respondientes que utilizan la contabilidad de costos poseen tecnologías rutinarias, 6,6% tecnologías ingenieriles, 3,3% restante tecnologías profesionales o de oficio y ninguna de ellas tiene tecnologías no rutinarias. Adicionalmente, se advirtió que las medianas empresas respondientes tampoco poseen

tecnologías profesionales pero en mayor proporción (13,3%) poseen tecnologías ingenieriles que las pequeñas empresas respondientes (4,5%).

- Las PyME respondientes que utilizan la contabilidad de costos no son de reciente creación, pues, la mayoría tiene más de ocho años de fundación. En efecto, antes de 1983 se establecieron 33,8% de estas PyME entre 1983 y 1992 se crearon 27,9%, entre 1993 y 2002 se fundaron 17,6% y después del 2003 se han venido constituyen las restantes (20,7%). Sin embargo, se observó que 82,4% de las medianas empresas respondientes se crearon antes de 1992, mientras que, son más las pequeñas (23,5%) que las medianas (11,8%) empresas respondientes que se han constituido del 2003 en adelante.
- La naturaleza de la propiedad del 94,1% de las PyME respondientes que usan la contabilidad de costos es privada y, obviamente, las restantes (5,9%) es pública. De las PyME respondientes de naturaleza privada, 79% sostienen que la propiedad y el control está mayoritariamente en manos de un grupo familiar y 21,0% mantiene dividido el capital entre muchos propietarios. Pero son más las pequeñas (83%) que las medianas (66,7%) empresas respondientes las que están controladas por grupos familiares.

4.4. Contrastar los métodos existentes en las PyME para la planificación y control de sus operaciones

- 56,3% de las PyME respondientes habitualmente realizan el plan estratégico y 43,7% no lo realizan. Igualmente, puede observarse que las medianas empresas respondientes (60,7%) en mayor proporción que las pequeñas empresas respondientes (55,4%) se inclinan usualmente a la formulación de planes estratégicos. En cuanto al horizonte de planificación, la mayoría de las PyME respondientes concuerdan en que es el corto plazo. De hecho, para 81,7% de las pequeñas y 81,3% de las medianas empresas respondientes es el corto plazo. Las medianas empresas respondientes no establecen planes estratégicos a largo plazo, es decir, a más de tres años.
- 67,1% de las PyME respondientes utilizan los objetivos anuales para la confección de sus presupuestos, en tanto que, 32,9% no los emplean; sin presentarse diferencias significativas entre las pequeñas y medianas empresas respondientes.

- La mayoría de las PyME respondientes, 79,9% realiza revisiones de sus presupuestos durante el ejercicio económico. Sin embargo, son más las medianas (40%) que las pequeñas (29,8%) empresas respondientes las que revisan sus presupuestos con posibles modificaciones porque utilizan presupuestos flexibles por áreas funcionales o centros de costos, en contraste, es menor la proporción de medianas (40%) que de pequeñas (50%) empresas respondientes las que revisan sus presupuestos con posibles modificaciones porque utilizan presupuestos flexibles por productos y/o servicios. El restante (20,1%) de las PyME respondientes no realizan revisiones de sus presupuestos durante el ejercicio económico con posibles modificaciones porque usan presupuestos estáticos.
- 53,6% de las PyME respondientes utilizan las desviaciones en el presupuesto para analizar las causas de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras respecto a los objetivos que se han planteado. No obstante, son más las medianas (66,7%) que las pequeñas (50,9%) empresas respondientes las que hacen uso de las desviaciones en el presupuesto con propósitos de ejercer control sobre la gestión empresarial.
- En cuanto al uso de estándares, el porcentaje de respuesta tan bajo (Ver cuadro 2) no permitió generar resultados significativos.
- 58,8% de las PyME respondientes utilizan indicadores para analizar la gestión y evolución de la empresa y 41,2% no los emplean, si bien, llama la atención que son menos las medianas (51,9%) que las pequeñas (60,3%) empresas respondientes las que hacen uso de ellos.

5. Conclusiones

En general, las PyME merideñas llevan al menos la contabilidad financiera y, para ellas, la información que proporciona no sólo obedece a las exigencias de usuarios externos puesto que también parece ser utilizada para fines distintos a los fiscales y financieros.

Dentro de los objetivos que cumple la contabilidad en la mayoría de las PyME estudiadas no sólo están las declaraciones de impuestos, la determinación de los resultados empresariales y la preparación de información económico – financiera para solicitar créditos bancarios y/o comerciales, sino además, está el suministro de información para la

planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa así como para facilitar la toma de decisiones, proyectar las posibilidades futuras del negocio y anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa.

Quien lleva la contabilidad en estas PyME depende de si se trata de pequeñas o medianas empresas. La contabilidad de las pequeñas empresas es llevada por profesionales de libre ejercicio que no forman parte de sus plantillas de personal, en cambio, las medianas empresas cuentan con un departamento o división encargado de llevar la contabilidad de la empresa.

Básicamente, el sistema contable de las PyME merideñas está conformado por la contabilidad financiera, aunque, las medianas empresas tienden más a la implantación de la contabilidad de costos. Las PyME que aplican la contabilidad de costos disponen de personal para llevarla y vinculan ambas contabilidades integrando la información de costos en la contabilidad financiera, sin embargo, existen muchas pequeñas empresas que tratan la información de costos de forma extracontable con total autonomía de la contabilidad financiera.

Las PyME merideñas que no utilizan la contabilidad de costos son más que las que la utilizan. No obstante, son pocas las PyME estudiadas que opinan que no es necesario llevar la contabilidad de costos, antes bien, creen que esta contabilidad posibilita el cálculo de costos y resultados así como la obtención de información importante para la elaboración del balance general y el estado de resultados, la toma de decisiones y la planificación y control de las operaciones de la empresa. De igual forma, son conscientes de que la información proporcionada por la contabilidad de costos es de suma utilidad para la administración de los negocios.

Las PyME que afirmaron utilizar la contabilidad de costos se caracterizaron, principalmente, por:

- a) Ser empresas de más de 17 años de creación, aún cuando las medianas empresas establecidas son más antiguas que las pequeñas empresas, no obstante, las pequeñas empresas se establecen más sostenidamente a través del tiempo. La mayoría de las medianas empresas se establecieron antes de 1983, lo que supone que han perdurado por más de 26 años.
- b) Ser empresas de capital privado, cuya propiedad y control está en más del 50% en manos de un grupo familiar. Esto quiere decir que son fundamentalmente empresas familiares.

- c) Ser empresas basadas en tecnologías rutinarias en las cuales se presentan pocas excepciones fáciles de resolver, lo que las conduce a la automatización de sus procesos operativos. En efecto, como la mayoría de estas PyME están dedicadas al comercio y los servicios suelen informatizar ciertas funciones, como: Compras de insumos y/o mercancías, recepción y almacenamiento, administración de inventarios, programación de la producción o de la prestación del servicio, despacho o transporte de productos, facturación, contabilidad y control de costos. Por otra parte, existen ciertas medianas empresas que poseen tecnologías ingenieriles en las cuales se presentan muchas excepciones fáciles de resolver, lo cual es un reflejo de la presencia significativa del sector de la construcción en el estado Mérida.
- d) Ser empresas cuyos comportamientos estratégicos básicos son de tipo analizador y defensivo. Las PyME analizadoras son cautelosas y adoptan comportamientos miméticos, pues, mantienen una base relativamente inalterable de productos y mercados, al tiempo, que buscan ampliar sus operaciones tratando de copiar de forma selectiva los nuevos desarrollos de las que ya obtuvieron éxito. Las PyME defensivas, por su parte, prefieren no correr riesgos y mantener una base invariable de productos que ofrecen a un nicho o segmento de mercado relativamente constante, por tanto, se concentra en lo que mejor saben hacer e ignoran lo que no las afecta directamente. Sin embargo, existen algunas PyME más arriesgadas que intentan ser la primeras en desarrollar nuevos productos o en ingresar a otros mercados pese a llegar a fracasar, es decir, son prospectivas.
- e) Ser empresas con una estructura bastante compleja, formalizada y centralizada. Las PyME estudiadas tienen una estructura organizativa muy diferenciada horizontal y verticalmente, en la que se manejan y difunden entre sus empleados grandes volúmenes de documentación escrita y que, esencialmente, concentra la toma de decisiones en los directivos superiores o propietario/gerente. No obstante, cabe destacar que las pequeñas empresas analizadas resultaron poseer muchos departamentos o áreas funcionales y niveles jerárquicos para su dimensión, siendo menos formalizadas y más centralizadas que las medianas empresas, pues, difunden

menos documentos escritos y delegan menos autoridad entre sus empleados.

Por último, en lo que concierne a procedimientos existentes para la planificación y control de las operaciones, se evidenció que las PyME merideñas habitualmente formulan planes estratégicos a corto plazo, utilizan los objetivos anuales en la preparación de sus presupuestos y hacen revisiones de los mismos durante el ejercicio presupuestario, con posibles modificaciones debido a que utilizan presupuestos flexibles. Las desviaciones entre lo presupuestado y lo sucedido también son utilizadas por numerosas PyME para controlar las actuaciones y adoptar medidas y acciones correctivas conforme a los objetivos marcados. Sin embargo, son más las medianas que las pequeñas empresas, las que determinan y analizan las desviaciones en el presupuesto. Parece, además, que ya numerosas PyME utilizan indicadores con el propósito de analizar la gestión y evolución de su desempeño gerencial, aun cuando, paradójicamente, son más las pequeñas que las medianas empresas las que los vienen empleando.

6. Referencias

- Abdel-Kader, M. y Luther, R. (2006). *Management Accounting Practices in the UK Food and Drinks Industry*. Reporte de Investigación, CIMA, Gran Bretaña.
- 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> [Consulta 14 de mayo de 2007].
- 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, pp. 35-69.
- 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.
- Bogaert, I., Jorissen, A., Laveren, E. y Martens, R. (1999). *Sales Growth In Family Businesses. The Case of the Belgian Wholesale Sector*. [Papel de investigación en línea]. Disponible en URL: <http://www.sbaer.uca.edu/research/icsb/1999/70.pdf> [Consulta 08 de marzo de 2008].
- Campa, F. (2004). *La contabilidad de gestión en la industria hotelera: Estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España*. [Tesis

- doctoral en línea]. Universitat Rovira i Virgili, Departamento de Gestión de Empresas, España. Disponible en URL: <http://www.tesisenxarxa.net/> [Consulta 25 de agosto de 2007].
- Conindustria (2005). *Industria por regiones*. [Documento en línea]. Disponible en la dirección electrónica: WEBCONINDUSTRIA [<mailto:coninceel2@conindustria.org>] [Consulta 18 de septiembre de 2008].
- De Falguera, J. (2002). *La contabilidad de gestión en los centros sanitarios*. [Tesis doctoral en línea]. Universitat Pompeu Fabra, Departament d'Economia i Empresa, España. Disponible en URL: <http://www.tesisenxarxa.net/> [Consulta 25 de agosto de 2007].
- De La Fuente, J. (1988). *La estructura organizativa de las empresas en Castilla y León*. Tesis Doctoral, Departamento de Economía y Administración de Empresas, Universidad de Valladolid, España.
- Fernandes, J., Raja, V. y Whalley, A. (2006). *Lessons from Implementing the Balanced Scorecard in a Small and Medium Size Manufacturing Organization*. Technovation, N° 26, pp. 623-634.
- Figueira, M. (2005). *El costo y sus teorías en cuatro palabras*. Ponencia presentada en el XXVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos: Los desafíos de la gestión de costos en el Siglo XXI, Argentina, Vol. 2, pp. 151-167.
- García, D., Marín, S. y Martínez, F. (2006). *La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme*. Contaduría y Administración, N° 218, Enero – Abril, pp. 39-50.
- Gumbus, A. y Lussier, R. (2006). *Entrepreneurs use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures*. Journal of Small Business Management, Vol. 44, Issue 3, Julio, pp. 407-425.
- Gunasekaran, A., Marri, H. y Grieve, R. (1999). *Activity Based Costing in Small and Medium Enterprises*. Computers & Industrial Engineering, N° 37, Issue 1-2, Octubre, pp. 407-411.
- Hernández, R. (2002). *Contribuciones al análisis estadístico*. Universidad de Los Andes e IESINFO (Instituto de Investigaciones en Informática), Venezuela.
- Hernández, R. y Rondón, J. (2004). *SAMPLE*CALC. Software para el cálculo de una muestra, según la fórmula de Cochran*. IESINFO (Instituto de Investigaciones en Informática y Diseño Instruccional), Venezuela.
- Hughes, A. (2005). *ABC/ABM – Activity Based Costing and Activity Based Management: A Profitability Model for SMEs Manufacturing*

- Clothing and Textiles in the UK*. Journal of Fashion Marketing and Management, Vol. 9, N° 1, pp. 8-19.
- Instituto Nacional de Estadística (2001). *Principales indicadores de la industria manufacturera total nacional*. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://www.ine.gov/industria/industria.asp> [Consulta 18 de septiembre de 2008].
- 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 en línea]. University of Oulu, Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Finance, Finlandia. Disponible en URL: <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514285288/isbn9789514285288.pdf> [Consulta 08 de marzo de 2008].
- Juárez, F., Rodríguez, R., López, H., López, J. y Arenas, M. (2006). *La determinación de costos como herramienta de defensa ante la globalización. El caso de una empresa de servicios agropecuarios en Sinaloa*. Región y Sociedad, Vol. XVIII, N° 307, pp. 219-252.
- Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria (2001). *Decreto N° 1.547 con Fuerza de Ley*. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.552, Noviembre 02, Venezuela.
- Miles, R., Snow, Ch., Meyer, A. y Coleman, H. (1978). *Organizational Strategy, Structure and Process*. The Academy of Management Review, Vol. 3, No. 3, Julio, pp. 546-562.
- 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, N° 2, pp. 75-99.
- Montesinos, V. (Director), Escuder, R., García, M., Giner, B., Ripoll, V., Sánchez, A., Serra, V. y Vela, M. (1994). *Estudio sobre implantación de la contabilidad de gestión en España*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 3, pp. 177-238.
- Mora, C. (2006). *Tips básicos sobre debilidad en calidad y productividad en las Microempresas, Pymes Venezolanas*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/Canales4/emp/tipbasicos.htm> [Consulta 14 de mayo de 2007].
- Morales, C. (2004). *Uso del Cuadro de Mando Integral como herramienta de diagnóstico para evaluar las capacidades de la PyME: Aplicación a tres empresas merideñas*. [Tesis de maestría inédita], Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE), Venezuela.

- Páez, T. (2004). *Observatorio PyME y nuevas tecnologías de la información y la comunicación*. Corporación Andina de Fomento (CAF), CEATPRO, Venezuela.
- Perrow, Ch. (1967). *A Framework for the Comparative Analysis of Organizations*. American Sociological Review, Vol. 32, N° 2, Abril, pp. 194-208.
- Pulido, D. (2004). *Evaluación del sistema de acumulación de costos de la industria panadera, Municipio Barinas, estado Barinas, Año 2002*. [Tesis de maestría en línea]. Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE). Venezuela. Disponible en URL: http://www.walc03.ula.ve/db/ssaber/Edocs/centros_investigación/cide/publicaciones/tesis/sistemas•acumulacion•costos.pdf [Consulta 29 de octubre de 2007].
- Rodríguez, R. (2003). *El diseño del Cuadro de Mando Integral en empresas agrarias*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, N° 1, pp. 155-180.
- Ruiz, J., González, G., Robles, E., Ruiz, J. y Janovitz, A. (2002). *La gestión de la productividad y competitividad de las PyMEs y la contabilidad ambiental*. Revista Mexicana de Agronegocios, Vol. 11, Julio-Diciembre, pp. 463-482.
- Sepúlveda, M. (2005). *Políticas e instrumentos para mejorar la gestión ambiental en la PyME y promover su oferta de bienes y servicios ambientales*. [Documento en línea]. Proyecto CEPAL/GTZ GER/01/038, Chile. Disponible en URL: <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/4/23244/112.pdf> [Consulta 25 de mayo de 2007].
- Shank, J. y Govindarajan, V. (1995). *Gerencia estratégica de costos: La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Colombia: Grupo Editorial Norma.
- Soldevilla, P. (2000). *El control de gestión en organizaciones sin ánimo de lucro: El caso particular de los Colegios de Economistas de España*. [Tesis doctoral en línea]. Universitat Pompeu Fabra, Departamento de Economía y Empresa, España. Disponible en URL: <http://www.tesisenxarxa.net/> [Consulta 25 de agosto de 2007].