



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y LA
RENTABILIDAD DE LAS PyMEs DEL MUNICIPIO LIBERTADOR
ESTADO MÉRIDA**

**Trabajo presentado como requisito para optar
al Grado de Magíster Scientiae en Ciencias Contables**

Autor: Lic. Galia Beatríz Chacón Parra

Tutor: Prof. (a) Dra. María Estella Quintero de Contreras

Mérida, Febrero 2010



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y LA RENTABILIDAD
DE LAS PyMEs DEL MUNICIPIO LIBERTADOR ESTADO MÉRIDA**

Autor: Lic. Galia B. Chacón Parra

Tutor: Dra. María E. Quintero de Contreras

Fecha: Febrero 2010

RESUMEN

El objetivo central de la presente investigación es analizar la relación entre la práctica de la contabilidad de costos, como sistema de información que permite el control de la gestión empresarial, y la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida. Para lograr el objetivo planteado se realizó un estudio transversal, de campo y de análisis descriptivo e inferencial. Es transversal, debido a que se observa o mide el fenómeno objeto de estudio en un momento determinado, sin intervenirlo ni modificarlo. Es de campo, debido a que se observa o mide el fenómeno objeto de estudio en su ambiente real. Es descriptivo, por cuanto se realiza un análisis descriptivo de datos, mediante el uso de tablas de frecuencias y de contingencia. Es inferencial, por cuanto se realiza un análisis de los datos mediante la contrastación de hipótesis y utilizando la prueba no paramétrica de independencia chi cuadrado (X^2). La muestra seleccionada estuvo compuesta por 263 empresas del Municipio Libertador, en la que pudieron identificarse 77 microempresas, 174 PyMEs y 12 grandes empresas. El instrumento utilizado para la recolección de los datos fue el cuestionario, cuya validez y confiabilidad se obtuvieron a través de la prueba de validez de contenido y el método test – retest, respectivamente. Los coeficiente de validez de contenido total corregido (0,8947) y Kappa promedio (0,8847) del test - retest indicaron que el instrumento es altamente válido, consistente y, por tanto, confiable. Los resultados conseguidos revelaron que la mayoría de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida no hacen uso de la contabilidad de costos, aunque, un número considerable de ellas ya la aplican y muy pocas consideran que no es necesario llevarla. No obstante, la rentabilidad de estas PyMEs resultó ser independiente del uso de la contabilidad de costos.

Descriptores: Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos, Control de Gestión, Rentabilidad Empresarial, PyMEs.

INDICE

INDICE DE FIGURAS	I
INDICE DE CUADROS	II
INDICE DE GRÁFICOS	VI
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I: EL PROBLEMA	4
I.1 PLANTEAMIENTO Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	4
I.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	19
I.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	19
I.4 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	22
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO	24
II.1 INVESTIGACIONES PREVIAS	24
II.1.1 Investigaciones Desarrolladas en Empresas de Diversos Contextos Internacionales	24
II.1.2 Investigaciones Desarrolladas en las PyMEs de Diversos Contextos Internacionales	38
II.1.3 Investigaciones Desarrolladas en Diversas Empresas Nacionales	50
II.1.4 Investigaciones Desarrolladas en las PyMEs Nacionales	55
II.2 BASES TEÓRICAS	60
II.2.1 El Sistema de Información Contable de la Empresa	61
II.2.2 La Contabilidad Financiera	74
II.2.3 La Contabilidad de Costos	79
II.2.4 El Control de Gestión	87
II.2.5 La Rentabilidad de la Empresa	93
II.2.6 Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs)	95
II.2.7 EL Diseño y la Estructura de la Organización	118
II.2.8 Definición y Elementos de la Estructura Organizativa	125
II.2.9 Dimensiones Estructurales	136
II.3 OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES	152
CAPITULO III: METODOLOGÍA	154
III.1 NIVEL Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	154
III.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	161
III.3 POBLACIÓN Y MUESTRA	164
III.4 TÉCNICA E INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS	170

III.5 VALIDEZ Y CONFIABILIDAD DEL INSTRUMENTO DE MEDICIÓN-----	171
CAPITULO IV: PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS -----	174
IV.1 FACTORES DE CONTINGENCIA, DIMENSIONES ESTRUCTURALES Y RENTABILIDAD DE LA EMPRESA-----	174
IV.1.1 Factores de Contingencia y Competitivos -----	174
IV.1.2 Dimensiones Estructurales de las PyMEs -----	223
IV.1.3 Rentabilidad de las PyMEs -----	260
IV.2 EL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS PYMES Y EL USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS-----	263
IV.3 RELACIÓN ENTRE EL USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y LA RENTABILIDAD DE LAS PYMES---	294
CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES -----	298
V.1 CONCLUSIONES-----	298
V.2 RECOMENDACIONES PARA FUTURAS INVESTIGACIONES-----	305
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	307
ANEXOS -----	329
ANEXO N° 1: ESTIMACIÓN DEL TAMAÑO DE LA MUESTRA, MEDIANTE EL USO DEL SOFTWARE SAMPLE*CALC -----	330
ANEXO N° 2: CUESTIONARIO APLICADO -----	331
ANEXO N° 3: CÁLCULO DEL COEFICIENTE DE VALIDEZ DE CONTENIDO -----	332
ANEXO N° 4: ANÁLISIS DE LA CONFIABILIDAD POR CONCORDANCIA. TEST – RETEST -----	333

INDICE DE FIGURAS

FIGURA N° 1: CLASIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD EN FUNCIÓN DE SU ÁMBITO DE APLICACIÓN-----	67
FIGURA N° 2: EL SISTEMA CONTABLE EMPRESARIAL-----	69
FIGURA N° 3: ESTRUCTURA CONTABLE TRIANGULAR-----	70
FIGURA N° 4: LAS PARTES BÁSICAS DE UNA ORGANIZACIÓN -----	135
FIGURA N° 5: SOBREIMPRESIÓN COMBINADA: EL FUNCIONAMIENTO -----	136
FIGURA N° 6: TIPOS DE DISEÑOS DE INVESTIGACIÓN -----	162

INDICE DE CUADROS

CUADRO N° 1: TAMAÑO Y EMPLEO DE LAS EMPRESAS INDUSTRIALES DE LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OECD EN EL AÑO 2003 -----	7
CUADRO N° 2: PORCENTAJE DE EMPRESAS Y EMPLEO EN 12 PAÍSES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE -----	8
CUADRO N° 3: IMPORTANCIA ECONÓMICA DE LAS MIPYMES EN 12 DE PAÍSES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE-----	10
CUADRO N° 4: GRADO SINTÉTICO DE IMPLANTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE RSE ENTRE LAS PYMES LATINOAMERICANAS, POR PAÍSES-----	11
CUADRO N° 5: CONCEPTOS Y OBJETIVOS EMITIDOS POR GREMIOS PROFESIONALES -----	77
CUADRO N° 6: CONCEPTOS Y OBJETIVOS FORMULADOS POR AUTORES DE LA CONTABILIDAD -----	78
CUADRO N° 7: PRONUNCIAMIENTOS DE ORGANISMOS PROFESIONALES CONTABILIDAD DE COSTOS / CONTABILIDAD DE GESTIÓN-----	88
CUADRO N° 8: DEFINICIONES Y OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS PLANTEADAS POR AUTORES CONTABLES -----	89
CUADRO N° 9: CRITERIOS CUALITATIVOS EMPLEADOS POR LAS PRINCIPALES DEFINICIONES DE PYMES -----	99
CUADRO N° 10: CRITERIOS CUANTITATIVOS EMPLEADOS POR LAS PRINCIPALES DEFINICIONES DE PYMES -----	100
CUADRO N° 11: CRITERIOS DE AGRUPACIÓN CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS -----	101
CUADRO N° 12: PROPUESTA DE DEFINICIÓN DE PYMES DEL ISAR VS. LA PROPUESTA DE DEFINICIÓN DE PYMES CON FINES CONTABLES DE MILÁNES-----	102
CUADRO N° 13: TAMAÑO Y ESTRUCTURA DE LAS EMPRESAS PRIVADAS NO PRIMARIAS POR PAÍSES EN EL 2000-----	112
CUADRO N° 14: LOS CRITERIOS DE DEFINICIÓN-----	113
CUADRO N° 15: DEFINICIONES DE EMPRESAS POR ESTRATOS EMPRESARIALES EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS DE LA RED FUNDES -----	114
CUADRO N° 16: DECISIONES DE DISEÑO ORGANIZATIVO -----	123
CUADRO N° 17: DIMENSIONES ESTRUCTURALES ESTUDIADAS POR LOS TEÓRICOS ORGANIZACIONALES----	138
CUADRO N° 18: OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES -----	153
CUADRO N° 19: POBLACIÓN POR PARROQUIAS -----	167
CUADRO N° 20: POBLACIÓN POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA -----	168
CUADRO N° 21: MUESTRA POR PARROQUIAS-----	169
CUADRO N° 22: MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA -----	170
CUADRO N° 23: PERIODO DE CREACIÓN DE LA EMPRESA-----	176
CUADRO N° 24: PERIODO DE CREACIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	177
CUADRO N° 25: NATURALEZA DE LA PROPIEDAD DE LA EMPRESA-----	179

CUADRO N° 26: NATURALEZA DE LA PROPIEDAD SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	179
CUADRO N° 27: PROPIEDAD Y CONTROL DE LA EMPRESA -----	180
CUADRO N° 28: PROPIEDAD Y CONTROL SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	181
CUADRO N° 29: PERSONALIDAD JURÍDICA DE LA EMPRESA -----	181
CUADRO N° 30: PERSONALIDAD JURÍDICA SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	183
CUADRO N° 31: NACIONALIDAD DE LA EMPRESA -----	185
CUADRO N° 32: NACIONALIDAD SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	185
CUADRO N° 33: SECTOR ECONÓMICO EN EL QUE OPERA LA EMPRESA -----	186
CUADRO N° 34: SECTOR ECONÓMICO Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	187
CUADRO N° 35: QUIÉN O QUIÉNES DIRIGEN LA EMPRESA -----	189
CUADRO N° 36: QUIÉN O QUIÉNES DIRIGEN LA EMPRESA SEGÚN SU TAMAÑO -----	190
CUADRO N° 37: NIVEL DE FORMACIÓN DEL GERENTE/PROPIETARIO O DIRECTIVO SUPERIOR -----	192
CUADRO N° 38: NIVEL DE FORMACIÓN DEL GERENTE/PROPIETARIO O DIRECTIVO SUPERIOR SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	194
CUADRO N° 39: MERCADOS A LOS QUE SE DIRIGE LA EMPRESA -----	196
CUADRO N° 40: MERCADOS A LOS QUE SE DIRIGE LA EMPRESA SEGÚN SU TAMAÑO -----	198
CUADRO N° 41: NÚMERO MEDIO DE EMPLEADOS -----	200
CUADRO N° 42: FACTURACIÓN ANUAL -----	202
CUADRO N° 43: NÚMERO DE PRODUCTOS O SERVICIOS -----	203
CUADRO N° 44: TECNOLOGÍA DE LA EMPRESA -----	205
CUADRO N° 45: USO DE PROCESOS OPERATIVOS AUTOMATIZADOS -----	206
CUADRO N° 46: USO DE PROCESOS OPERATIVOS AUTOMATIZADOS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	208
CUADRO N° 47: FUNCIONES INFORMATIZADAS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	210
CUADRO N° 48: TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	212
CUADRO N° 49: POSICIÓN TECNOLÓGICA -----	213
CUADRO N° 50: POSICIÓN TECNOLÓGICA Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	215
CUADRO N° 51: CERTIFICACIÓN DE CALIDAD -----	217
CUADRO N° 52: CERTIFICACIÓN DE CALIDAD Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	218
CUADRO N° 53: TIPOS DE ESTRATEGIAS -----	220
CUADRO N° 54: ESTRATEGIA Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	221
CUADRO N° 55: ACCIONES REALIZADAS EN LOS DOS ÚLTIMOS AÑOS -----	223
CUADRO N° 56: N° DE DEPARTAMENTOS, DIVISIONES O ÁREAS FUNCIONALES -----	225
CUADRO N° 57: N° DE DEPARTAMENTOS, DIVISIONES O ÁREAS FUNCIONALES SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	227

CUADRO N° 58: EMPRESAS POR N° DE NIVELES JERÁRQUICOS-----	229
CUADRO N° 59: N° DE NIVELES DE AUTORIDAD SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	230
CUADRO N° 60: N° MEDIO DE SUBORDINADOS POR CADA SUPERIOR -----	233
CUADRO N° 61: N° MEDIO DE SUBORDINADOS POR CADA SUPERIOR SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	234
CUADRO N° 62: PROPORCIÓN DE PERSONAL ADMINISTRATIVO -----	237
CUADRO N° 63: PROPORCIÓN DE PERSONAL ADMINISTRATIVO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	238
CUADRO N° 64: PROPORCIÓN DE PERSONAL OPERATIVO -----	241
CUADRO N° 65: PROPORCIÓN DE PERSONAL OPERATIVO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	242
CUADRO N° 66: DOCUMENTOS DISPONIBLES DE MANERA ESCRITA -----	245
CUADRO N° 67: DOCUMENTOS DISPONIBLES DE MANERA ESCRITA SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	246
CUADRO N° 68: DIFUSIÓN DE LOS DOCUMENTOS ESCRITOS-----	247
CUADRO N° 69: DIFUSIÓN DE LOS DOCUMENTOS ESCRITOS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	248
CUADRO N° 70: FRECUENCIA DE USO DE CADA MECANISMO DE COORDINACIÓN-----	250
CUADRO N° 71: FRECUENCIA DE USO DE LOS MECANISMOS DE COORDINACIÓN -----	251
CUADRO N° 72: FRECUENCIA DE USO DE LOS MECANISMOS DE COORDINACIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	252
CUADRO N° 73: PARTICIPACIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES POR PROPOSICIONES -----	254
CUADRO N° 74: PARTICIPACIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES I -----	255
CUADRO N° 75: PARTICIPACIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES I SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	256
CUADRO N° 76: PARTICIPACIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES II-----	258
CUADRO N° 77: PARTICIPACIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES II SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	259
CUADRO N° 78: MARGEN NETO SOBRE VENTAS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	261
CUADRO N° 79: USO DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA-----	264
CUADRO N° 80: USO DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	265
CUADRO N° 81: OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA -----	266
CUADRO N° 82: QUIÉN LLEVA LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA-----	268
CUADRO N° 83: QUIÉN LLEVA LA CONTABILIDAD SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	270
CUADRO N° 84: IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS -----	272
CUADRO N° 85: IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA --	273
CUADRO N° 86: DISPONE DE PERSONAL QUE LLEVE LA CONTABILIDAD DE COSTOS -----	274
CUADRO N° 87: CONEXIÓN DE LA INFORMACIÓN DE COSTOS CON LA CONTABILIDAD FINANCIERA -----	276
CUADRO N° 88: OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS-----	279
CUADRO N° 89: UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LA CONTABILIDAD DE COSTOS ----	281

CUADRO N° 90: UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	282
CUADRO N° 91: PLAN ESTRATÉGICO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	284
CUADRO N° 92: HORIZONTE DE PLANIFICACIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	285
CUADRO N° 93: USO DE LOS OBJETIVOS ANUALES PARA LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO -----	287
CUADRO N° 94: REVISIÓN DEL PRESUPUESTO DURANTE EL EJERCICIO PRESUPUESTARIO -----	288
CUADRO N° 95: REVISIÓN DEL PRESUPUESTO DURANTE EL EJERCICIO PRESUPUESTARIO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	289
CUADRO N° 96: USO DE LAS DESVIACIONES EN EL PRESUPUESTO -----	291
CUADRO N° 97: UTILIZACIÓN DE INDICADORES PARA ANALIZAR LA GESTIÓN Y EVOLUCIÓN DE LA EMPRESA -----	293
CUADRO N° 98: USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y LA RENTABILIDAD DE LAS PYMES-----	296
CUADRO N° 99: PRUEBA DE INDEPENDENCIA CHI-CUADRADO (χ^2) PARA LAS VARIABLES USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y RENTABILIDAD DE LAS PYMES-----	296

INDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO N° 1: PERIODO DE CREACIÓN DE LA EMPRESA -----	176
GRÁFICO N° 2: PERIODO DE CREACIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	178
GRÁFICO N° 3: PERSONALIDAD JURÍDICA DE LA EMPRESA -----	182
GRÁFICO N° 4: PERSONALIDAD JURÍDICA DE LA SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	184
GRÁFICO N° 5: SECTOR ECONÓMICO EN EL QUE OPERA LA EMPRESA-----	186
GRÁFICO N° 6: SECTOR ECONÓMICO Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	188
GRÁFICO N° 7: QUIÉN O QUIÉNES DIRIGEN LA EMPRESA -----	189
GRÁFICO N° 8: QUIÉN O QUIÉNES DIRIGEN LA EMPRESA SEGÚN SU TAMAÑO -----	191
GRÁFICO N° 9: NIVEL DE FORMACIÓN DEL GERENTE/PROPIETARIO O DIRECTIVO SUPERIOR -----	193
GRÁFICO N° 10: NIVEL DE FORMACIÓN DEL GERENTE/PROPIETARIO O DIRECTIVO SUPERIOR SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	195
GRÁFICO N° 11: MERCADOS A LOS QUE SE DIRIGE LA EMPRESA -----	197
GRÁFICO N° 12: MERCADOS A LOS QUE SE DIRIGE LA EMPRESA SEGÚN SU TAMAÑO-----	198
GRÁFICO N° 13: NÚMERO MEDIO DE EMPLEADOS -----	200
GRÁFICO N° 14: FACTURACIÓN ANUAL -----	202
GRÁFICO N° 15: NÚMERO DE PRODUCTOS O SERVICIOS -----	204
GRÁFICO N° 16: USO DE PROCESOS OPERATIVOS AUTOMATIZADOS-----	207
GRÁFICO N° 17: USO DE PROCESOS OPERATIVOS AUTOMATIZADOS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	209
GRÁFICO N° 18: POSICIÓN TECNOLÓGICA-----	214
GRÁFICO N° 19: POSICIÓN TECNOLÓGICA Y TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	216
GRÁFICO N° 20: CERTIFICACIÓN DE CALIDAD -----	217
GRÁFICO N° 21: CERTIFICACIÓN DE CALIDAD Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	219
GRÁFICO N° 22: TIPOS DE ESTRATEGIAS -----	220
GRÁFICO N° 23: ESTRATEGIA Y TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	222
GRÁFICO N° 24: N° DE DEPARTAMENTOS, DIVISIONES O ÁREAS FUNCIONALES -----	225
GRÁFICO N° 25: N° DE DEPARTAMENTOS, DIVISIONES O ÁREAS FUNCIONALES SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	228
GRÁFICO N° 26: EMPRESAS POR N° DE NIVELES JERÁRQUICOS-----	229
GRÁFICO N° 27: N° DE NIVELES DE AUTORIDAD SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	231
GRÁFICO N° 28: N° MEDIO DE SUBORDINADOS POR CADA SUPERIOR-----	233
GRÁFICO N° 29: N° MEDIO DE SUBORDINADOS POR CADA SUPERIOR SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	235
GRÁFICO N° 30: PROPORCIÓN DE PERSONAL ADMINISTRATIVO-----	237

GRÁFICO N° 31: PROPORCIÓN DE PERSONAL ADMINISTRATIVO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	239
GRÁFICO N° 32: PROPORCIÓN DE PERSONAL OPERATIVO -----	241
GRÁFICO N° 33: PROPORCIÓN DE PERSONAL OPERATIVO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	243
GRÁFICO N° 34: MARGEN NETO SOBRE VENTAS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA-----	262
GRÁFICO N° 35: USO DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	265
GRÁFICO N° 36: QUIÉN LLEVA LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA -----	269
GRÁFICO N° 37: QUIÉN LLEVA LA CONTABILIDAD SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	271
GRÁFICO N° 38: USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	273
GRÁFICO N° 39: DISPONE DE PERSONAL QUE LLEVE LA CONTABILIDAD DE COSTOS-----	275
GRÁFICO N° 40: UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LA CONTABILIDAD DE COSTOS ----	281
GRÁFICO N° 41: UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	283
GRÁFICO N° 42: PLAN ESTRATÉGICO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	284
GRÁFICO N° 43: HORIZONTE DE PLANIFICACIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	286
GRÁFICO N° 44: USO DE LOS OBJETIVOS ANUALES PARA LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO -----	287
GRÁFICO N° 45: REVISIÓN DEL PRESUPUESTO DURANTE EL EJERCICIO PRESUPUESTARIO SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA -----	290
GRÁFICO N° 46: USO DE LAS DESVIACIONES EN EL PRESUPUESTO-----	292
GRÁFICO N° 47: UTILIZACIÓN DE INDICADORES PARA ANALIZAR LA GESTIÓN Y EVOLUCIÓN DE LA EMPRESA -----	294

INTRODUCCIÓN

La contabilidad de costos obtiene la información necesaria para facilitar el control de gestión y este proceso, a su vez, ayuda a empujar a las empresas hacia sus objetivos estratégicos, cuyos logros deberían cristalizarse en mejores beneficios. Por consiguiente, los sistemas contables de costos como sistemas de información que permiten el control de gestión pueden y deben 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). El uso de la contabilidad de costos es un factor relevante que favorece la adquisición de ventajas competitivas pero en las empresas venezolanas es una de las áreas de la gestión, máxime en las PyMEs, que recibe un tratamiento muy limitado (Mora, 2006).

En este sentido la presente investigación pretende estudiar el uso de la contabilidad de costos en las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida y su relación con la rentabilidad alcanzada por tales empresas, para de este modo dar respuesta a las interrogantes planteadas:

¿Está relacionada la práctica de la contabilidad de costos, como sistema de información que permite el control de la gestión empresarial, con la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida?

Para dar respuesta al cuestionamiento descrito se hace necesario argumentar los planteamientos que se enuncian a continuación:

¿Cómo está configurado el sistema de información contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuál es la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿En qué medida las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida hacen uso de los sistemas y procedimientos de la contabilidad de costos?

¿Cuáles son las características estructurales de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida y los factores que las afectan?

A tales efectos, se llevó a cabo una estudio empírico en 263 PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida enmarcado bajo las siguientes características: de campo, descriptiva e inferencial y transversal o transeccional. Es de campo, debido a que se observa o mide el fenómeno objeto de estudio en su medio ambiente real empírico. Es descriptiva, porque comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual. Trabaja sobre realidades de hechos, y su característica fundamental es la de presentarnos la interpretación correcta del fenómeno en el lugar y tiempo en que ocurren. Es transversal o transeccional, debido a que se observa o mide el fenómeno objeto de estudio en un momento determinado, sin intervenirlo ni modificarlo.

El presente trabajo se estructuró en cinco capítulos, donde se abordan los siguientes aspectos:

En el Capítulo I, se desarrolla lo relacionado con el problema a investigar, es decir, planteamiento del problema, objetivos, justificación y alcance de la investigación.

El Capítulo II está referido al marco teórico, específicamente a los antecedentes de la investigación, bases teórico – conceptuales y, para culminar, recoge en un cuadro de síntesis la necesaria operativización de las variables en estudio.

El Capítulo III corresponde al marco metodológico y en él se desarrolla lo referente al tipo de investigación, diseño, procedimiento, población y técnicas e instrumentos para la recolección de la información, validez y confiabilidad de los instrumentos y de la información, así como las técnicas de procesamiento y análisis de datos.

El capítulo IV recoge los resultados obtenidos en el trabajo de empírico haciendo uso de la tabulación y graficación. En este capítulo también se hace el análisis y discusión de los resultados a medida que estos se presentan.

El Capítulo V está dedicado a las conclusiones y las recomendaciones bajo la forma de lineamientos a seguir para futuras investigaciones relativas al uso de la contabilidad de costos como herramienta de gestión y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida, de los demás Municipios del Estado y del resto de los Estados del país.

Finalmente, en la última parte de este trabajo se encuentran las referencias bibliográficas y hemerográficas que sirvieron de base para la preparación de este trabajo de grado, así como, se presentan algunos anexos.

CAPITULO I:

EL PROBLEMA

I.1 Planteamiento y Delimitación del Problema

En el actual entorno competitivo, la contabilidad de costos ha pasado a ser un sistema de información importante para cualquier organización que se proponga sobrevivir y alcanzar un desempeño excelente. Los nuevos requisitos productivos (calidad alta o adecuada, costos bajos o competitivos y plazo justo o requerido) que demandan los mercados cada vez más complejos y globalizados de hoy, han convertido a la información generada por la contabilidad de costos en uno de los determinantes claves del éxito o fracaso organizacional. El cálculo y la gestión de los costos son temas cuyo dominio es obligado para las empresas, pues, de todos los factores internos y externos que tienen que considerar para seguir siendo competitivas, los costos conforman una de las variables sobre la cual ellas pueden ejercer un mayor grado de control.

Los sistemas de contabilidad de costos deberían constituir herramientas comunes en los sistemas de información contable de todas las empresas, con independencia de su tamaño (García, Marín y Martínez, 2006); ya que, las organizaciones que concentren sus esfuerzos en la variable costos y obtengan información oportuna, confiable y relevante acerca de la misma llegarán a ser las mejores preparadas para competir y encarar los cambios de un mundo en permanente evolución. Sin embargo, la mayoría de las técnicas económico – financieras promotoras del éxito competitivo se han concebido para las grandes empresas foráneas, lo que cuestiona su validez absoluta y, consecuentemente, conlleva a la imperiosa labor de estudiar si han permitido buscar soluciones integrales a problemas de igual naturaleza en las empresas venezolanas.

Esto adquiere aún mayor significancia para las organizaciones de menor tamaño, pues, las PyMEs son agentes claves en la generación de empleo y el progreso socio-económico de las naciones. De hecho, Schreyer (1996) en su papel de trabajo desarrollado en línea con los intereses del Grupo de Trabajo sobre PyMEs de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD, por sus siglas en Inglés), identificó los siguientes resultados comunes y tendencias relativas a las PyMEs y la creación de empleo en los estudios cuantitativos seleccionados de los países miembros de la OECD:

- a) Las proporciones de creación de empleo bruto y pérdida de empleo bruta en las empresas pequeñas son significativamente superiores a las de las empresas grandes, reflejando una mayor inestabilidad laboral en las PyMEs. Esta inestabilidad estuvo presente en todos los estudios aunque en magnitudes diferentes, que variaban dependiendo de los países, los sectores y el tiempo.
- b) Muchos estudios también hallaron una relación negativa entre la proporción de creación de empleo neta y el tamaño de las empresas. Salvo en ciertos países en los que se encontraron que las proporciones más altas de creación de empleo neto estaban en las microempresas, considerando que en las pequeñas y medianas empresas (es decir, las que poseen entre 20 y 49 empleados) no era significativamente mejor que en las empresas grandes.
- c) Los flujos brutos de creación y pérdida de empleo tienden a estar disociados de los flujos netos de creación de empleos. En los períodos de fuertes pérdidas globales de empleo, hay todavía considerables flujos de aumentos brutos de empleo.
- d) La metodología es importante para la magnitud de la relación de la creación de empleos con el tamaño de la empresa y, en algunos casos, también para la orientación y calidad de la relación.

Lo que significa que, si bien la magnitud de la relación entre las PyMEs y la creación de empleo está condicionada por la metodología utilizada, la relación existente se manifiesta de diversas maneras según sean las estructuras

productivas y las circunstancias políticas, económicas y sociales de los distintos países en el tiempo. Lógicamente, las PyMEs "... constituyen una importante fuente de empleo en el sector privado de los países industrializados..." (Garza, 2000, p. 55), pero con diferentes ponderaciones. Prueba de ello son las cifras desagregadas por países de la OECD, que se presentan en el cuadro N° 1. De las estadísticas de la OECD se colige que, en los países con datos disponibles, las PyMEs representan por término medio el 98,9 % del total de las empresas industriales y proporcionan el 57,6% del empleo en dicho sector.

La situación de las PyMEs en América Latina es análoga a la de los países que integran la OECD, con la particularidad de que las crisis económicas que de continuo afectan a los países latinoamericanos, hacen que sea más difícil obtener información acerca de estas empresas que, como dice Armas (1999), "... sea cual fuese su grado de desarrollo tecnológico, cumplen un papel importante como generadores y distribuidores del ingreso nacional..." (p.41). En América Latina, las PyMEs se presentan como el sector con más empresas y de notable participación en la creación de empleos y el Producto Interno Bruto (PIB) pero, a la vez, son las que más tienden al fracaso tanto por sus exiguas capacidades de gestión y el escaso acceso a los servicios de consultoría como por las restricciones al financiamiento y lo desacertado de las políticas públicas.

Desde luego, como se exhibe en el cuadro N° 2, el tejido empresarial de los 12 países de América Latina y el Caribe, incluidos en la compilación estadística de Guaipatín (2003), está compuesto en su mayoría por Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MIPYMES) que proveen una elevada proporción del empleo en la región. En el desglose de las cifras por países que se aprecia en este cuadro destacan Nicaragua (94,7%), Venezuela (94,2%) y Argentina (84,0%) con los niveles más altos de empleo concentrados en las MIPYMES. En general, del cuadro N° 2 se deduce que en América Latina y el Caribe las MIPYMES representan en promedio el 99,0% del total de las firmas industriales, comerciales y de servicios no financieros de los países considerados y contribuyen con el 73,1% del empleo en estos sectores de sus respectivas economías.

Cuadro N° 1: Tamaño y Empleo de las Empresas Industriales de los Países Miembros de la OECD en el año 2003

Países ¹	Porcentaje de Empresas Industriales por Tamaños							Porcentaje de Empleo por Tamaño de Empresas Industriales						
	De 0 a 10 Empleados	De 10 a 19 Empleados	De 20 a 49 Empleados	De 50 a 249 Empleados	PyMEs	Más de 250 Empleados	Total	De 0 de 10 Empleados	De 10 a 19 Empleados	De 20 a 49 Empleados	De 50 a 249 Empleados	PyMEs	Más de 250 Empleados	Total
Austria	72,5	12,7	8,0	5,3	98,5	1,5	100	7,8	7,7	11,4	27,9	54,8	45,3	100
República Checa	90,2	4,1	3,0	2,1	99,4	0,6	100	5,5	6,6	11,0	28,5	51,6	48,5	100
Dinamarca	71,7	11,6	9,3	6,0	98,6	1,4	100	6,0	6,9	12,3	26,9	52,1	47,9	100
Finlandia	..	..	5,2	3,7	99,0	1,0	100	..	..	10,0	23,2	45,8	54,2	100
Francia ²	82,8	7,2	6,0	3,2	99,2	0,8	100	10,2	6,6	12,7	22,6	52,1	48,0	100
Alemania	60,2	21,3	8,4	8,0	97,9	2,1	100	5,2	7,9	7,7	23,8	44,6	55,4	100
Hungría	86,2	5,8	4,3	2,8	99,1	0,8	100	10,4	6,7	11,3	25,3	53,7	46,3	100
Irlanda ³	39,5	21,8	20,5	14,7	96,5	3,5	100	4,1	6,2	13,5	32,2	56,0	44,0	100
Italia	82,6	10,3	4,8	2,0	99,7	0,3	100	14,6	16,0	18,0	24,8	73,4	26,6	100
Japón ⁴	71,6	13,0	9,5	5,1	99,2	0,8	100	12,6	11,0	17,3	30,0	70,9	29,1	100
México ⁵	90,5	3,6	2,7	2,3	99,1	0,9	100	17,6	4,0	6,5	19,2	47,3	52,7	100
Países Bajos ⁶	74,5	10,9	8,1	5,3	98,8	1,1	100	10,1	8,1	14,6	29,8	62,6	37,5	100
Portugal	79,8	9,6	6,6	3,5	99,5	0,4	100	18,7	11,4	17,9	30,3	78,3	21,6	100
España	78,0	11,1	7,6	2,8	99,5	0,5	100	14,8	12,9	20,3	24,5	72,5	27,5	100
Reino Unido	72,9	11,8	8,5	5,5	98,7	1,3	100	9,2	7,0	11,8	26,1	54,1	45,8	100
Eslovenia	87,4	4,8	3,5	3,3	99,0	1,1	100	13,0	4,6	8,0	26,0	51,6	48,3	100
Media Global					98,9							57,6		

¹ Por no presentar datos en el año 2003, se excluyen los siguientes países: Australia, Bélgica, Grecia, Islandia, Corea, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Suecia, Suiza y Estados Unidos.

² Las Empresas con facturación por debajo de cierto umbral son excluidas.

³ El denominador refleja sólo a las empresas con tres o más personas contratadas.

⁴ El establecimiento es usado como unidad estadística.

⁵ El establecimiento es usado como unidad estadística. Número de personas contratadas. Los datos incluyen todos los NAICS 51, significa que ellos incluyen parte del ISIC 72.1, 92.1_3 y 64.2.

⁶ Los cambios fundamentales realizados al sistema de procesamiento estadístico pueden afectar la comparación de los datos entre distintos periodos.

Fuente: Elaboración Propia a partir de las Estadísticas de la OECD FACTBOOK (2007)

Cuadro N° 2: Porcentaje de Empresas y Empleo en 12 Países de América Latina y el Caribe

Países	Empresas por Tamaño			Empleo por Tamaño de Empresas		
	Mipymes	Grande	Total	Mipymes	Grande	Total
Argentina ¹	99,9%	0,1%	100,0%	84,0%	16,0%	100,0%
Brasil ²	99,4%	0,6%	100,0%	47,8%	52,2%	100,0%
Chile ³	99,3%	0,7%	100,0%	62,9%	37,1%	100,0%
Colombia ⁴	99,9%	0,1%	100,0%	80,9%	19,1%	100,0%
Costa Rica ⁵	98,2%	1,8%	100,0%	54,7%	45,3%	100,0%
Guatemala ⁶	96,0%	4,0%	100,0%	57,3%	42,7%	100,0%
Honduras ⁷	96,3%	3,7%	100,0%	81,8%	18,2%	100,0%
México ⁸	99,8%	0,2%	100,0%	75,7%	24,3%	100,0%
Nicaragua ⁹	99,9%	0,1%	100,0%	94,7%	5,3%	100,0%
Panamá ¹⁰	99,5%	0,5%	100,0%	68,4%	31,6%	100,0%
Rep. Dominicana ¹¹	99,6%	0,4%	100,0%	75,4%	24,6%	100,0%
Venezuela ¹²	99,9%	0,1%	100,0%	94,2%	5,8%	100,0%
Media Global	99,0%			73,1%		

¹ Encuesta de Hogares, 1998. Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC).

² IBGE, Cadastro Central de Empresas, 2000.

³ INE, Banco Estado y CORFO. Primera Encuesta Semestral de las Microempresas y Tercera de las Empresas Pequeñas y Medianas, 2001. Están excluidos los sectores: agrícola, financieros, servicios comunales y personales y otros no bien especificados.

⁴ Para las micro: Encuesta Nacional de Microestablecimientos de Comercio, Servicios e Industria (2000), DANE. Para pyme y grande: Censo Económico Nacional (1990), DANE

⁵ Número de empresas: INA (1998), Análisis cuantitativo de la Evolución del Sector Productivo Costarricense 1991-1998. Empleo: Encuesta de Hogares de Propósito Múltiple (1998). FUNDES (1999), "Análisis y Recomendaciones de política de MIPYMES en Costa Rica".

⁶ Instituto Nacional de Estadística. Encuesta Industrial 1993. Sólo incluye al sector industrial.

⁷ Directorio de establecimientos fabriles (SECPLAN/90). No incluye al sector agrícola.

⁸ Censo Económico 1998, INEGI. Incluye a los sectores: manufactura, comercio y servicios no financieros. Tomado de: Brown y Domínguez (2001). "La Política Hacia la Micro Pequeña y Mediana Empresa Mexicana". Mimeo. Fundes Internacional.

⁹ Instituto Nicaragüense de apoyo a la Pequeña y Mediana Empresa (INPYME), 2002: Propuesta de Desarrollo para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa Nicaragüense. No incluye al sector agrícola.

¹⁰ PROMICRO/OIT. Encuesta Continua de Hogares, Dirección de Estadística y Censo de la Contraloría General de la República de Panamá. Ministerio de Economía y Finanzas, Declaración de Rentas. Contraloría General de la República y del Banco Mundial.

¹¹ Encuesta Nacional de Micro y Pequeña Empresa en la República Dominicana, 1999. FONDOMICRO. Estimación de Nogales y Asociados (2000), "Lineamientos para el Apoyo a la Microempresa en República Dominicana". Documento de Trabajo. BID.

¹² Encuesta de Hogares (1998), Oficina Central de Informática. INE (1998). Solo incluye Industrias.

Fuente: Elaboración Propia a partir de las cifras de Guaipatín (2003)

La aportación de las MIPYMES a las cuentas nacionales de las economías de América Latina y el Caribe, pese a que es imposible establecer una relación global por la heterogeneidad de los parámetros disponibles, es también notoria aunque en menor cuantía que el empleo. Guaipatín (2003) señala que no es posible comparar la relevancia que tienen las MIPYMES para todos los países de la región porque no se cuenta con indicadores homogéneos. En el cuadro N° 3 pueden observarse algunas medidas de los principales indicadores que evidencian la importancia económica de este sector empresarial. Por todo esto, se dice que las MIPYMES o PyMEs, si se incluyen las micro dentro de las pequeñas, constituyen uno de los motores imprescindibles que han movido e impulsado las economías de las naciones, en especial, las de los países emergentes.

Otro aspecto que intensifica la relevancia de las PyMEs y que no puede dejarse de lado en los actuales momentos, es el compromiso que tienen las empresas con la sociedad. Este compromiso, denominado Responsabilidad Social Empresarial (RSE) supone la integración voluntaria de la preocupación social y medioambiental en las empresas más allá de las exigencias legales, con lo cual las PyMEs no sólo revisten importancia para el desarrollo económico sino que, adicionalmente, asumen un rol protagónico en el desarrollo social y la protección del medio ambiente; esto significa, que se encuentran comprometidas con el desarrollo sostenible local y mundial. En el cuadro N° 4, se presenta el grado sintético de implantación de las actividades externas, internas y ambientales de RSE en las PyMEs de los países latinoamericanos¹.

¹ Conceptualmente, Vives et. al. (2005), desglosaron las actividades de RSE en las siguientes tres dimensiones: a) RSE externa, apoyo e implicación de la empresa en actividades ligadas a la comunidad externa en la que opera, como por ejemplo actividades de contenido social, cultural y desarrollo comunitario, entre otras; b) RSE interna, aspectos sociales de la propia actividad de la empresa para con sus propios trabajadores – salud y bienestar de los trabajadores, formación, participación, conciliación trabajo-familia, igualdad y colectivos desfavorecidos –, además, la investigación ha tenido en cuenta diversos aspectos relativos al concepto de buen gobierno corporativo, v. g. las prácticas anticorrupción, transparencia en la información y la gestión, etc.; y c) RSE medioambiental, actividades encaminadas a la reducción del impacto medioambiental de la empresa, tales como reducción y control de consumos y residuos, sistemas de gestión medioambiental e, inclusive, productos verdes y logística inversa.

Cuadro N° 3: Importancia Económica de las MIPYMES en 12 de Países de América Latina y el Caribe

País	Indicador	Micro	PyME	Grande
Argentina ¹	Participación en la Producción (%)	24,8%	42,7%	32,5%
Brasil	Salarios (millones US\$)	7.840	19.860	102.959
Chile	Ventas (millones US\$)	3.370	19.647	89.988
Colombia	Participación en el valor agregado (%)	1,4%	30,9%	67,7%
Costa Rica ²	Participación en las ventas (%)	n.d.	12,6%	n.d.
Guatemala	Participación en el PIB (millones US\$)	7.499	n.d.	n.d.
Honduras ³	Ventas (millones US\$)	n.d.	4.884	n.d.
México	Participación en el valor agregado (%)	30%	32%	38%
Nicaragua ⁴	Participación en la Producción (%)	2,1%	36,3%	61,6%
Panamá	Producción (millones US\$)	3.400		n.d.
República Dominicana	Producción (millones US\$)	2.328	n.d.	n.d.
Venezuela ⁵	Participación en la Producción (%)	n.d.	13,8%	n.d.

¹ Datos calculados a partir de los datos del Censo Nacional Económico de 1994. Incluye a los sectores: industrial, comercio y otros servicios. Se definió a las empresas de acuerdo a su número de empleados: micro (1-10), pyme (11-200) y grande (más de 200).

² Base de datos sobre pymes industriales de la CEPAL. El dato corresponde al año 1997 y se refiere exclusivamente a empresas del sector de la manufactura con un número de empleados entre 31-100.

³ Incluye solamente a pequeñas empresas.

⁴ Banco Central de Nicaragua, 1995. Se definió a las empresas de acuerdo a su número de empleados: micro (1-9), pyme (10-99) y grande (más de 99).

⁵ Base de datos sobre pymes industriales de la CEPAL. El dato corresponde al año 1995 y se refiere exclusivamente a empresas del sector de la manufactura con un número de empleados entre 5-100.

Fuente: Guaipatín (2003)

Examinando detenidamente las cifras del cuadro N° 4, es posible advertir que más del 50% de las PyMEs de América Latina muestran pocas o ningunas de las actividades internas, externas y ambientales de RSE integradas en el seno de sus organizaciones. Vives, Corral e Isusu (2005) manifiestan que esos datos reflejan un ranking de las PyMEs con un grado de implantación medio/alto de las actividades de RSE encabezado por Chile y Argentina (con cerca del 60% de sus PyMEs), seguidos por México, Perú y Venezuela (con 50% a 55% de sus PyMEs) y, finalizado, por los países en los que la RSE está menos presente que son Colombia, Brasil y El Salvador (con 30% a 40% de sus PyMEs). Sin embargo, son

las PyMEs peruanas las que poseen en mayor proporción un grado de implantación alto de las actividades de RSE (20,1%).

Cuadro N° 4: Grado Sintético de Implantación de las Actividades de RSE entre las PyMEs Latinoamericanas, por Países

% de PyMEs según grado	Países							
	Ar	Br	Ch	Co	ES	Mx	Pe	Ve
Alto	16,1	13,5	16,2	13,7	8,1	14,5	20,1	15,4
Medio	42,0	26,2	42,4	30,2	24,1	40,9	34,7	35,3
Bajo	41,9	53,6	38,0	54,7	65,7	42,7	43,9	48,2
Nada	0,0	6,7	3,4	1,4	2,2	1,9	1,3	1,2
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Vives, Corral e Isusu (2005)

De los resultados precedentes se puede deducir que las PyMEs latinoamericanas, al igual que las de los restantes países del mundo, todavía no tienen conciencia plena del papel que deben asumir en pro del desarrollo sostenible de sus respectivos países de origen. Esto es, conforme establece la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en el informe Brundtland, "... el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de cubrir sus propias necesidades..." (ONU, 1989, p. 3). O, en palabras del Consejo Internacional para las Iniciativas Ambientales Locales (ICLEI, por sus siglas en Inglés), el "... desarrollo que entrega servicios ambientales, sociales y económicos a toda una comunidad, sin afectar la viabilidad de los sistemas naturales, construidos y sociales de los cuales depende la provisión de esos servicios..." (ICLEI, 2005, p.1).

Empero están mejor posicionadas en el ámbito de la RSE externa que algunas de sus homólogas europeas. A este tenor, Vives et. al. (2005) tomando como referencia a cuatro países europeos – España, Portugal, Italia y Francia –

que por sus características económicas y culturales son calificados como los más cercanos a la realidad latinoamericana, apuntan:

Por lo que respecta al grado de implantación de las actividades de RSE externa, la información disponible muestra que son precisamente las PyMEs latinoamericanas de los países analizados las más activas en el campo de la RSE externa. Así, hasta un 51% de las PyMEs europeas no realizaron ninguna actividad de RSE externa, donde este porcentaje desciende hasta un 39% en el caso de las PyMEs latinoamericanas que indicaron no realizar ninguna actividad de RSE externa. Mientras, un 11% de las PyMEs latinoamericanas afirman que las actividades de RSE externas están implantadas en la empresa de una forma alta (esto es, son actividades habituales y ligadas con la estrategia de la empresa), frente al 7% en el caso de las europeas (p. 92).

Sin embargo, esta escasa presencia de actividades de RSE externa entre las PyMEs de los países europeos de referencia se ve relativamente matizada si se toma únicamente como referencia las PyMEs con un grado alto/medio de implantación de sus actividades de RSE externa... Así, Portugal aparece destacado como el país que presenta el mayor porcentaje de este tipo de PyMEs (concretamente un 36% del total), en tanto que España aparece con un porcentaje del 26% y similar a México y Chile, aunque inferior a los registrados en Argentina, Brasil o Venezuela. Por el contrario, Francia y especialmente Italia vuelven a aparecer en los últimos lugares de este particular ranking (p. 95).

Lo expuesto hasta ahora confirma la visión compartida de que las PyMEs son agentes esenciales para el fortalecimiento económico, social y ambiental de cualquier nación. Visión de la que Venezuela tampoco escapa. Como ya se ha visto en los análisis previos, las PyMEs son tan importantes para Venezuela como lo son para cualquier país del mundo pese a que la insuficiencia y disparidad de las cifras oficiales no permiten identificar, a cabalidad, la magnitud de este sector y su incidencia en las cuentas nacionales. Justamente, la mayoría de la información ofrecida se refiere a la industria y aunque, desde hace poco, se vienen realizando esfuerzos por suministrar estadísticas relativas a las Cooperativas, un sector empresarial de rápida expansión en el país, todavía no se dispone de una data completa, uniforme y actualizada de las PyMEs venezolanas.

Esa falta de estadísticas comprehensivas es lo que impide la obtención de información exhaustiva acerca de las PyMEs del país (Vives et. al., 2005). Las principales fuentes nacionales de información a las que comúnmente se recurren

son: el Instituto Nacional de Estadística (INE), cuyos reportes no sobrepasan el año 2004; el Consejo Nacional de Industrias (Conindustria), con sus análisis de coyuntura; y el Centro de Asesoría Técnica para la Productividad Organizacional (CEATPRO), editor de los estudios «Observatorio PyME». Fuera de Venezuela, Guiapatín (2003) indica que, las instituciones que producen publicaciones periódicas relativas a las PyMEs venezolanas son: la Fundación para el Desarrollo Económico y Social (FUNDES), la de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

En todo caso las últimas cifras oficiales del INE (2004) que hacen referencia exclusivamente al sector industrial, evidencian que el 93,63% de la industria manufacturera venezolana está compuesta por PyMEs las cuales, en ese segmento de la economía, aportan el 35,88% del empleo así como el 13,30% del valor bruto de la producción y el 10,42% del valor agregado. Por otra parte, la Oficina Económica y Comercial de España en Caracas (2006), abarcando a un colectivo de firmas más amplio, reportó que el 98% de las empresas del país son pequeñas y medianas, y su contribución al PIB es de 15% al 20%. En la actualidad, Páez (2008), presidente del CEATPRO, en una entrevista reciente, reveló que el 99% del tejido empresarial formal en Venezuela – incluyendo a la industria, al comercio y los servicios – está integrado por PyMEs.

No obstante, cabe resaltar la marcada contracción por la que atraviesan las PyMEs en Venezuela, a raíz de la crisis económica y política que viene afectando al país desde la década de 1990. Prueba de ello son los datos, del sector de las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMI), descritos por Rojas (1999):

Las cifras de la Oficina Central de Estadística e Informática (OCEI, 1997) muestran que, entre 1989 y 1995, el número de pymis se redujo de 9.977 a 8.055. Esta tendencia se revirtió a partir de 1996; pero nuevamente aparecieron signos de decrecimiento en 1998, debido a la contracción de la economía y el alza de las tasas de interés.

Las estadísticas de Fedeindustria, el gremio de las pymis, indican que 2.400 empresas cerraron o redujeron su capacidad de producción durante 1998, lo cual implicó la desaparición de 350.000 empleos. Según los indicadores del mercado laboral de la OCEI, había 2.226.083 artesanos,

operarios en fábricas y trabajadores en ocupaciones afines al sector industrial a finales de 1998 (23 por ciento de la población económicamente activa), de los cuales se encontraban desocupados 303.143, equivalente a 13,6 por ciento de este grupo... (p. 47).

Más tarde, la disminución de las PyMI se acentúa con una merma del sector de 31,42% en el trienio 2000 – 2002. Conforme a los registros ofrecidos por el INE, el sector de las PyMI pasó de 7.795 establecimientos dedicados a diversos rubros de la manufactura, en el año 2000, a 5.346 establecimientos, en el año 2002². Por el contrario, en el año 2003, con el incremento de 66 establecimientos respecto a los registrados en el año 2002, el sector de las PyMI comenzó de nuevo a mostrar una leve recuperación del 1,23%; manteniéndose esta tendencia en el año 2004, con un aumento de 306 establecimientos que representan un 5,65% por encima de los registrados en el año 2003³. Sin embargo, el segundo Observatorio PyME, que cubre un espectro mayor, señaló que entre los años 2001 y 2004 cerraron sus puertas cerca de 30.000 establecimientos⁴.

La situación de las PyMEs en el Estado Mérida no es distinta, pues, de los 298 establecimientos industriales con los que contaba el estado para el año 1997, sólo quedaron 141 establecimientos en el año 2004. Esto significó una reducción del 52,68% del sector manufacturero en el Estado, con sus respectivas implicancias en el empleo. Los 141 establecimientos industriales del Estado Mérida, en función de su tamaño, se clasificaron en: 4 grandes empresas, 20 medianas empresas y 117 pequeñas empresas; de lo cual además puede deducirse que el 97,16% de las firmas industriales del estado son pequeñas y medianas. Sin embargo, el grueso de las empresas merideñas se concentran en el sector comercio y servicios, donde el primer Observatorio PyME registró la existencia de aproximadamente 9.733 establecimientos⁵.

² De la data suministrada por el INE (2000, 2001, 2002).

³ De la data suministrada por el INE (2003, 2004).

⁴ Referencia tomada de la página web en línea PC-NEWS.COM (2005).

⁵ Las cifras del Estado Mérida incluidas en este párrafo fueron tomadas de las estadísticas proporcionadas por Conindustria (2005) y Páez (2001).

El progresivo deterioro del sector empresarial venezolano es causado, principalmente, por la falta de preparación de las empresas nacionales para asumir los retos que les impone la marcada turbulencia del entorno en el que se desenvuelven, iniciada en la década de 1980 y que con los años se viene agravando. La retirada de la empresa privada nacional se debió tanto a factores externos como internos, es decir, que no sólo ha sido el desenlace accidental de la globalización y las políticas económicas erradas de los gobiernos de turno sino también el fruto de la precaria gerencia, el rezago organizacional y la pobre competitividad de tales empresas (Francés, 2001). En efecto, las PyMEs del país no desarrollaron las características organizacionales necesarias que les permitieran adaptarse a las nuevas condiciones del entorno.

Se acostumbraron a moverse en mercados estables, de gran bonanza económica y protegidos, los cuales les proporcionaban como por osmosis los créditos necesarios para garantizar su supervivencia. Por eso no evolucionaron y han subsistido como estructuras familiares, de tamaño reducido, que les resulta complejo el Registro Mercantil, sin un sistema de información contable apropiado, que no saben como elaborar un plan de negocios, con escasos conocimientos tecnológicos y cierta aversión al uso de la banca como mecanismo de financiación dados los engorrosos trámites y la lentitud de respuesta, pero aún así endeudas a través de intermediarios financieros formales e informales. Un mercado financiero paralelo – de prestamistas, sanes y bolsas – que genera altos costos de capital pero de importante extensión en el país (Samper y Llovera, 1999).

En consecuencia, muchas PyMEs tienden a sucumbir ante los cambios del entorno porque sus propios rasgos organizativos aunados a la carencia de políticas de promoción empresarial, más allá de los programas provisionales de créditos patrocinados por el gobierno, les coartan sus capacidades de adaptación a la realidad de los mercados nacionales e internacionales. Por lo general, las PyMEs del país funcionan en mercados locales o regionales, ofertando sus productos al consumidor final y, en contadas ocasiones, sirven de proveedoras a las grandes empresas pero adolecen de serias limitaciones organizacionales,

financieras y técnicas que las hacen poco exportadoras y les dificulta competir con productos que gozan de subsidios estatales y productos importados de alta calidad, bajo precio y, a menudo, exonerados de impuestos (Armas, 1999).

Dentro de las razones por las cuales las PyMEs venezolanas ven afectado su poder de negociación, sobretudo cuando son proveedoras en una cadena de producción de clientes que poseen sofisticados sistemas de costos, se encuentra el atraso y desconocimiento de sus estructuras de costos de producción (Mora, 2006). Por consiguiente, los administradores y contadores públicos de las PyMEs del país así como los del resto de Latinoamérica, ya sea, que actúen como asesores o formen parte de su personal, deben ser críticos con todo lo que aprenden y, asiduamente, discutir su legitimidad en el entorno en que opera su empresa, no con el afán de escudarse o no hacer nada, sino de contextualizar las técnicas requeridas así como de seleccionar la secuencia y profundidad con la que es viable llevarlas a la práctica (Andriani, Biasca y Rodríguez, 2003).

Las referencias de cuál ha sido la aplicabilidad de la contabilidad de costos en las empresas venezolanas es casi inexistente. Si bien es cierto que se puede contar con algunos manuales de sistemas y procedimientos contables facilitados por grandes organizaciones reconocidas, como: PDVSA, PEQUIVEN, SIDOR o Industrias POLAR; la mayor parte de las publicaciones sobre la materia se ha centrado en la repetición de los procedimientos y prácticas desarrolladas en otros países sin prestar atención alguna a las experiencias nacionales. Asimismo, la devoción por las modas de gestión internacionales, tanto desde el campo profesional como del universitario, ha impedido la generación de tecnologías contables desalieneadas a través de la investigación formal in situ, considerando las problemáticas específicas de las empresas nacionales.

Conjuntamente la contabilidad de costos es una de las áreas de la gestión, máxime en las PyMEs, que recibe un tratamiento muy limitado por parte de los propietarios, gerentes y/o directivos (Mora, 2006). El seguimiento y la obtención de información sobre costos con una orientación adecuada, precisa y enteramente vinculada a los objetivos estratégicos ha sido relegada por la imperiosa necesidad

de presentar la situación económica – financiera de las organizaciones cumpliendo las exigencias legales y tributarias que les son impuestas a la contabilidad financiera. Exigencias que se guían por una normativa – muchas veces fuera de contexto – que limita en gran medida el poder del sistema contable para generar información de calidad que pueda ser útil a los agentes decisores en todos los niveles del proceso de toma de decisiones empresariales.

Lo anterior también es consecuencia de la influencia del pragmatismo propio de la escuela anglosajona sobre el sistema de educación superior venezolano, el cual desde siempre ha antepuesto lo instrumental al rigor científico, más presente en la escuela europea y el que la primera parece haber ignorado por años (Osorio, 1995). De ahí que la presente investigación pretenda estudiar en que medida las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida tienen implantada una contabilidad de costos y si el empleo de éstas prácticas se relaciona con la rentabilidad alcanzada por ellas, pues, la fertilidad de la enseñanza, la puesta en práctica de las técnicas concebidas y la generación de conocimientos de una disciplina no sólo deben obedecer a las teorías generalizadas sino también al alcance particular de la misma en el ámbito en el que va a ser cultivada.

Estudios empíricos recientes revelan que el éxito competitivo de las PyMEs se asocia a las capacidades financieras⁶ y de marketing, los recursos tecnológicos, la innovación, la calidad del producto, la dirección de recursos humanos, las destrezas directivas y la intensidad de las tecnologías de la información y la comunicación (Aragón y Rubio, 2005a, 2005b; Chávez, 2006); así como, a todos los demás dispositivos administrativos que les posibiliten convertir la debilidad que les concede su tamaño en fortalezas para adaptarse a las condiciones del contexto en el que operan. Igualmente, dichos estudios ponen de manifiesto – refiriéndose a las capacidades financieras empresariales – que la realización,

⁶ Las capacidades financieras o el uso de técnicas económico – financieras, en los estudios que pretenden conocer cuáles son los factores internos asociados al éxito competitivo de las PyMEs, suelen ser medidas considerando tres dimensiones a saber: a) la implantación y control de un sistema de contabilidad de costos, b) el establecimiento de presupuestos de ingresos y gastos anual, y c) el análisis de la situación económica – financiera.

implantación y control de sistemas de contabilidad de costos marcan diferencias significativas en la competitividad y rentabilidad de las PyMEs.

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 cristalizarse en mejores rendimientos económicos. Por consiguiente, los sistemas contables de costos como sistemas de información que permiten el control de gestión pueden y deben 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). El uso de la contabilidad de costos es sólo uno de los mecanismos de dirección que afecta al rendimiento empresarial, pero su estudio en las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida puede llevar a responder la siguiente interrogante:

¿Está relacionada la práctica de la contabilidad de costos, como sistema de información que permite el control de la gestión empresarial, con la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida?

Para dar respuesta al cuestionamiento descrito se hace necesario argumentar los planteamientos que se enuncian a continuación:

¿Cómo está configurado el sistema de información contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuál es la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿En qué medida las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida hacen uso de los sistemas y procedimientos de la contabilidad de costos?

¿Cuáles son las características estructurales de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida y los factores que las afectan?

I.2 Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar la relación entre la práctica de la contabilidad de costos, como sistema de información que permite el control de la gestión empresarial, y la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Objetivos Específicos:

1. Describir el sistema de información contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.
2. Identificar la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.
3. Establecer si las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida utilizan la contabilidad de costos como un sistema de información que les permite el control de su gestión empresarial.
4. Caracterizar a las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida considerando las dimensiones estructurales y los factores de contingencia y competitivos que las afectan.

I.3 Justificación de la Investigación

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 empresas 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. Por tanto, deberían contar con un sistema de información contable integral, configurado por una contabilidad financiera y una contabilidad de costos y de gestión, que en sintonía con lo planteado en las Normas Internacionales de Contabilidad, permita a los diferentes usuarios beneficiarse de información oportuna, pertinente y comparable.

Lo expuesto también se extiende a las PyMEs, pues es bien conocido y señalado por los analistas empresariales que una de las principales causas del fracaso de estas empresas se encuentra en que no disponen de información contable adecuada para administrar debidamente sus actividades operativas. Muchas PyMEs no sobreviven, en parte, porque los procedimientos que utilizan para contabilizar y controlar sus operaciones no consiguen adaptarse a los requerimientos del nuevo entrono competitivo. Y, obviamente, aunque la aplicación de procedimientos contables acordes con la realidad empresarial no es la única garantía de una gestión correcta, ambas caminan juntas y en interacción continua. Por ende una de las técnicas más demandadas por las PyMEs, en nuestros días, son sistemas contables de costos más relevantes.

Como consecuencia, los motivos que han impulsado la investigación planteada se deben a que, pese a la reconocida potencialidad de la contabilidad de costos para generar información analítica acerca de las transacciones internas

de las empresa, las prácticas de contabilidad de costos y su influencia en la rentabilidad de las PyMEs nacionales resultan ser, aún en el presente, temas desconocidos. La evidencia empírica de las prácticas de contabilidad de costos en las PyMEs venezolanas es escasa y, de la existente, se deriva que la mayoría de estas empresas no tienen implantado un sistema de información contable completo; antes bien, contratan servicios profesionales externos para llevar el registro de sus actividades comerciales y elaborar estados financieros destinados a la obtención de créditos y la declaración de impuestos.

La elección del estudio de la relación existente entre el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida, como tema de investigación, reúne los requisitos que todo trabajo de esta naturaleza debe comprender, desde una doble perspectiva: la objetiva y la subjetiva. Desde la perspectiva objetiva, constituye un problema concreto de las ciencias contables susceptible de ser investigado a través del método científico y, como tal, su materialización en dicho ámbito implicará un avance con respecto a los hallazgos ya conseguidos en este campo del conocimiento. Desde la perspectiva subjetiva, el tema a estudiar es viable, alcanzable y congrega los tres tipos de interés particular que cualquier labor investigativa de estas características puede representar para el investigador:

- a) Interés psicológico, pues los apremiantes requerimientos del sector empresarial nacional hacen estimulante el estudio de los efectos que pueden provocar el uso de las tecnologías generadas por una disciplina joven y en permanente evolución, como lo es la contabilidad de costos, sobre la rentabilidad de las PyMEs en el contexto económico – legal que rige el mercado venezolano.
- b) Interés profesional, pues el tema seleccionado tiene correspondencia con el área de conocimientos en la que el investigador se desempeña como docente y se enmarca en la línea de investigación del Postgrado

en Ciencias Contables de la FACES – ULA, denominada Contabilidad y Gestión Estratégica de Costos.

- c) Interés social, pues esta investigación pretende ser un aporte más al mejor conocimiento de las posibilidades que ofrece la contabilidad de costos a las PyMEs venezolanas, para mejorar su rentabilidad, mediante el uso y análisis de la información suministrada por ella en la toma de decisiones conducentes al logro y sostenimiento de ventajas competitivas.

En suma, los resultados de esta investigación proporcionarán pruebas de la implantación de la contabilidad de costos en las PyMEs así como de su influencia en los resultados empresariales de éstas, con la finalidad de poner de manifiesto la importancia de esta herramienta para la administración de los negocios del Municipio Libertador del Estado Mérida. De la misma forma, se traducirán en un marco de referencia para futuras investigaciones dado que el estudio puede ser replicado en otras zonas geográficas y/o ampliado mediante la realización de análisis comparativos con las PyMEs de otras localidades, considerando o no las mismas variables. Lo que, a su vez, permitiría establecer paralelismos y contrastes entre las PyMEs emeritenses y las de otros contextos nacionales e, inclusive, con la situación internacional.

I.4 Alcance de la Investigación

La realización de este estudio persigue el desarrollo y consecución de las siguientes proposiciones:

- a) Un conocimiento razonable de las prácticas de contabilidad de costos en las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.

- b) Las características organizacionales de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida que tienen implantado un sistema de contabilidad de costos.
- c) Información empírica acerca del impacto que puede tener el uso de sistemas y procedimientos de la contabilidad de costos sobre la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.

CAPITULO II:

MARCO TEÓRICO

II.1 Investigaciones Previas

El marco referencial asienta los referentes teóricos de la investigación, producto de los estudios realizados. Por ello este epígrafe se enfoca en las investigaciones previas, que denotan la relación de referencia entre los enunciados teóricos procedentes de la contabilidad de costos y su contrapartida fáctica en la realidad. El enunciado considerado como centro de atención y fundamento de la presente investigación, postula que el uso de la contabilidad de costos como sistema de información para el control de la gestión está estrechamente vinculado con la rentabilidad empresarial.

En este sentido, a continuación se esbozan los estudios revisados que tratan tal enunciado, ofreciendo, por un lado, una visión global con los desarrollos a nivel internacional en las diversos tipos de empresas y, por otro, una visión particular con las investigaciones realizadas en el ámbito nacional.

II.1.1 Investigaciones Desarrolladas en Empresas de Diversos Contextos Internacionales

En el ámbito internacional se ha venido desarrollando un nutrido apoyo evidencial que soporta, desde diversos enfoques y aplicando distintas metodologías para el estudio empírico, la relación existente entre la utilización de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión con las estrategias

empresariales cuyas formulaciones explícitas pueden mejorar el rendimiento organizacional⁷. Pese a ello, Langfield-Smith (1997) llevó a cabo una revisión crítica de las investigaciones empíricas que desde la perspectiva de contingencia y el estudio de casos abordaron la vinculación entre los sistemas de control de gestión y ciertas estrategias de negocios, concluyendo que el conocimiento sobre estos temas era limitado porque la evidencia producida ha sido fragmentaria y algunas veces conflictiva.

En dicho estudio, también se señaló que mucha de esas investigaciones centraron su atención en los controles formales, con una clara inclinación hacia el control y la información contable, los cuales incluyen: controles ex post, la retroalimentación natural del sistema que persigue como objetivo asegurar el logro de los resultados, en general, de tipo financiero e implica supervisión, evaluación y toma de acciones correctivas; y controles ex ante, que involucran controles administrativos (procedimientos operativos estándar y reglas), controles de personal (políticas de dirección de recursos humanos) y control del comportamiento (monitoreo continuo de las actividades y decisiones). Igualmente, puntualizó que el énfasis en la contabilización y control de los costos se corresponde con la estrategia adoptada por las empresas.

Sin distinción del contexto, Tyles y Walley (1997) examinan la vinculación entre la contabilidad de gestión y las estrategias funcionales de marketing y producción a través del uso de tres casos de estudios ilustrativos. Los tres casos muestran evidencia de que gran parte de los aspectos considerados para el diseño de sistemas de contabilidad de costos y medidas de desempeño surgen de

⁷ 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".

la evaluación de dichas estrategias funcionales. El primer caso, demuestra el potencial de los factores influyentes de la localización de los mercados que resultan predominantes para el diseño de sistemas de contabilidad de costos y medidas de desempeño, pero no por el simple el grado de competencia dentro del mercado sino por la naturaleza de la competencia que, a su vez, es determinada por la puesta en práctica de las estrategias competitivas elegidas.

El segundo caso, es un importante ejemplo no sólo porque evidencia que el fracaso en la adopción de una determinada estrategia productiva para el proceso puede ser perjudicial, sino porque además muestra que el diseño de sistemas de contabilidad y control poco compatibles con los requerimientos del negocio puede provocar la pérdida de ventajas competitivas, o sea, lo que se conoce como falta de enfoque en los procesos y sistemas. El tercer caso, pone de manifiesto la necesidad de seleccionar procesos productivos adecuados y el impacto del cambio de las estrategias productivas sobre el diseño de sistemas de contabilidad de costos y medición del desempeño; asimismo, evidencia que los criterios de diseño podrían ir más allá de la elección del tipo de proceso y estar relacionados con los procedimientos de gestión y control de la producción.

Por tanto, en ciertas ocasiones, los sistemas de contabilidad de costos deberían ser tratados como un aditamento de los procedimientos de producción, ya que, ellos pueden ejercer un papel activo en el control del proceso productivo al dirigir la atención de los gerentes/directivos hacia las áreas claves de resultados de las diferentes partes de la organización. Los sistemas de contabilidad de costos, de acuerdo con este tercer caso, requieren ser congruentes y coherentes con las características del sistema productivo de la compañía puesto que ellos deben apoyar la evaluación y control de las operaciones, idealmente, podrían estar integrados a los procedimientos programados y a las técnicas de gestión de

inventarios, lo que podría facilitar la aplicación de procedimientos contables tales como el backflushing⁸, es decir, el costeo Just In Time (JIT).

Más en concreto, Chenhall y Langfield-Smith (1998) aplicando la perspectiva de sistemas con un enfoque de contingencia junto al análisis de clusters, contrastan como el uso combinado de técnicas de gestión y de contabilidad de costos aumentan el rendimiento de las organizaciones bajo particulares prioridades estratégicas, en una muestra de 140 de las más grandes firmas australianas, de las que se incluyeron sólo 78 en el estudio. El método de clusters se usó para formar seis grupos, basados en sus prioridades estratégicas y beneficios derivados de las prácticas de gestión y de contabilidad de costos, los cuales fueron organizados en función del promedio del rendimiento organizacional calculado para cada uno de ellas. Los datos fueron tratados estadísticamente con la T-test y el análisis de varianza unidireccional o F-test.

Las compañías se identificaron por su énfasis en las estrategias de diferenciación de productos, bajos costos o en una combinación de ambas. Las técnicas de gestión incluidas fueron mejora de los procesos existentes, sistemas de calidad, innovaciones de los sistemas productivos, sistemas integrados, equipos basados en estructuras y políticas de gestión de recursos humanos. Y, se consideraron prácticas de contabilidad de costos tradicionales (presupuestos para la planificación y el control, medidas de desempeño como el ROI⁹, reporte divisional de resultados y la relación costo – volumen – utilidad para las decisiones) y contemporáneas (benchmarking, técnicas basadas en las actividades, medidas de desempeño basadas en los empleados y equipos de trabajo, medidas de rendimiento equilibradas y planificación estratégica).

En cuanto a los resultados del estudio, revelaron que muchas empresas dentro de la muestra ganaron altos beneficios con la aplicación de ambas prácticas de contabilidad de costos, tradicionales y contemporáneas. Sin embargo,

⁸ El sistema de costeo backflushing o de flujo retroactivo es una forma alternativa e inversa de acumulación y asignación de costos que encaja perfectamente con el sistema de producción JIT.

⁹ Rendimiento sobre la Inversión (ROI, por sus siglas en inglés).

los autores señalaron que estos resultados deben ser interpretados con sumo cuidado pues sólo se analizaron un número limitado de técnicas contables y no se tomaron en cuenta los efectos de otras variables organizacionales y contextuales diferentes al tamaño y categoría de la industria. Del mismo modo, los resultados dejaron ver la complementariedad de las técnicas de gestión y las prácticas de contabilidad de costos así como la necesidad de contar con una perspectiva holística que permita desarrollar estas técnicas y prácticas de una manera coordinada y consistente con las metas a largo plazo de la empresa.

Los autores, conjuntamente, coligen que mientras las conclusiones del análisis deben considerarse tentativas debido al pequeño número de casos incluidos en los diversos clusters, el método usado demostró el potencial de incluir una diversidad de variables dentro de los estudios de contingencias. Confirma como el enfoque de sistemas, usando el análisis de clusters, puede ser aplicado con éxito en las investigaciones sobre contabilidad de costos y de gestión. Pero reconocen que la validación de los hallazgos de estudios exploratorios como éste requiere de procesos de replicación. Con todo, el estudio provee valiosas evidencias de cómo una determinada combinación de variables relacionadas con las estrategias, las técnicas de gestión y las prácticas de contabilidad de costos afectan al rendimiento de las organizaciones.

En concordancia con la investigación anterior pero adoptando la perspectiva del aprendizaje organizacional, Choe (2004) demuestra el impacto positivo de los tipos de información contable de gestión sobre el desempeño de la producción cuando existe utilización intensiva de Tecnología Avanzada de Manufactura (TAM). Para ello se valió de una muestra de 250 firmas Coreanas, de las cuales solo se incluyeron 93 en el estudio. La muestra final se dividió en dos grupos en función de la velocidad de las respuestas y para el tratamiento estadísticos de los datos obtenidos se empleó, entre otros: la T-test, el coeficiente alfa de Cronbach, el análisis de regresión de Pearson, análisis de regresión múltiple, el análisis de regresión mediado, el análisis de regresión moderado y el análisis de subgrupos mediante la utilización del coeficiente de correlación de Spearman.

La T-test no demostró diferencias significativas entre los dos grupos estudiados; el coeficiente alfa de Cronbach se utilizó para determinar la confiabilidad y validez del instrumento, dando resultados satisfactorios; con el análisis de regresión de Pearson se evaluaron las relaciones entre las variables críticas; el análisis de regresión múltiple permitió probar los efectos de la TAM y los tipos de información contable de gestión sobre la actuación de la producción; a través del análisis de regresión mediado se examina el efecto mediador de la información proporcionada por la contabilidad de gestión; y para comprobar los efectos de los facilitadores del aprendizaje organizacional sobre la relación entre la información de la contabilidad de gestión y el desempeño de la producción se empleó el análisis de regresión moderado y el análisis de subgrupos.

Los resultados del estudio mostraron que hay una significativa correlación positiva entre la TAM y la cantidad de información suministrada por la contabilidad de gestión (información para planificación y control y medidas no financieras de desempeño) y, análogamente, una correlación positiva entre el suministro de esa información y la mejora en la realización de la producción. Por consiguiente, sugiere que cuando se usa TAM, una mayor proporción de información contable de gestión mejora el desempeño de la producción por medio del aprendizaje organizacional. Estos resultados también mostraron el efecto indirecto del nivel de TAM sobre el rendimiento de la producción y el efecto moderado de los facilitadores del aprendizaje organizacional sobre la relación entre la cantidad de información y la mejora de la actuación.

En suma parece ser que cuando los facilitadores del aprendizaje están bien acoplados y son bastante utilizados, la provisión de información da lugar a un grado superior de aprendizaje organizacional y, en consecuencia, mejora sustancialmente la actuación de la producción. Pese a estos hallazgos, Choe (2004) indicó que debe tenerse en cuenta que su investigación no aplicó claramente la perspectiva del aprendizaje organizacional en la evaluación de las relaciones entre las variables contextuales y las características de la información que pueden afectar al desempeño organizacional. Aún así recalca, que si bien el

enfoque de contingencia ha sido considerado como el único y más apropiado para el análisis del diseño de los sistemas de información empresarial, la perspectiva del aprendizaje organizacional debiera ser otra orientación importante.

Drury y Tyles (2006), recientemente, en un intento por superar la omisión del contenido y papel del análisis de la rentabilidad en las últimas investigaciones empíricas, informan acerca de los resultados de una encuesta realizada a compañías del Reino Unido referente a la información contenida en los reportes de rentabilidad, generados para gestionar la mezcla de actividades de una organización. Examinan la naturaleza, contenido y papel que el análisis de rentabilidad cumple en algunos estudios exploratorios y pruebas de proposiciones para explicar las diferencias en las prácticas observadas. Los autores señalan que una singularidad del estudio es que, al contrario de investigaciones previas, en vez de enfocarse en la información acumulada por el sistema de costos se enfoca en la información que se extrae de él para distintos propósitos.

La encuesta, llevada a cabo a través de la aplicación de un cuestionario postal, permitió estudiar el análisis de la rentabilidad y los problemas relacionados con las prácticas de diseño de sistemas de costos y fijación de precios dentro de las compañías del Reino Unido. La muestra fue tomada de la base de datos de miembros del Reino Unido del Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) y seleccionaron sólo a aquellas organizaciones con sistemas formales de cálculo de costos establecidos en lugar de sistemas ad hoc, excluyendo a las organizaciones sin fines de lucro, municipales y del sector público. El interés se centró en torno a las organizaciones que tenían diseñado un sistema de costos destinado a obtener la información necesaria para apoyar las decisiones con el objetivo de incrementar la rentabilidad.

La muestra resultante fue de 631 unidades de negocios de las cuales sólo 187 completaron la versión final del cuestionario, es decir, obtuvieron una tasa de respuesta de 30,1%. Las contestaciones de las organizaciones respondientes participantes y no participantes las compararon utilizando las pruebas no paramétricas: Mann-Whitney y Chi-cuadrado. Estas pruebas también fueron

usadas para comparar las respuestas oportunas y tardías de la versión final del cuestionario. En dicho cuestionario se pidieron los siguientes detalles de las organizaciones: las cifras de ventas anuales como indicativo de la dimensión de la compañía, sector económico al que pertenecen y la magnitud de uso del análisis de rentabilidad y del enfoque de fijación de precios basado en los costos, mejor conocido como cost-plus (costo más margen de utilidad).

El estudio confirmó que la información sobre los costos fue generalmente más usada para la fijación precios y/o licitaciones que para el análisis de la rentabilidad, esto es, se emplearon diferentes costos para diferentes propósitos. También reveló que sobre el 90% de las organizaciones analizaron rutinariamente sus beneficios por productos/servicios a intervalos frecuentes, la mayoría de las organizaciones analizaron periódicamente las ganancias obtenidas por más de un objeto del costo y usaron el análisis de rentabilidad como un dispositivo para dirigir la atención, cerca del 80% de las organizaciones asignaron costos indirectos de forma arbitraria a los objetos del costo dentro del análisis de rentabilidad y 14% sólo asignaron costos directos e, implícitamente, todas ellas informaron costos directos incrementales y no incrementales y costos indirectos.

De igual forma, alrededor del 50% de estas organizaciones podrían distinguir entre costos indirectos basados en asignaciones de causa – efecto y arbitrarias. En cuanto a las medidas de rentabilidad empleadas hubo una división aproximada de 50/50 entre la medida de la contribución marginal (ingresos por ventas menos costos directos) y la medida de rentabilidad que incorpora las aplicaciones de los gastos generales. Si bien 50% de los respondientes reportaban separadamente las asignaciones de causa - efecto de los costos indirectos, la evidencia sugirió que muchas organizaciones estaban usando sistemas de costos que no pueden asignar con precisión tales costos a los objetos del costo. Las diferencias en las prácticas observadas fueron explicadas por los investigadores mediante varias proposiciones.

Primariamente indican que dichas diferencias se deben al tamaño de la organización así como a la sofisticación y complejidad del sistema costos de la

misma. De hecho, la presentación de informes individuales de causa – efecto de los costos indirectos dentro del análisis de rentabilidad fue superior en las organizaciones más grandes y en aquellas que habían implementado sistemas de costos más complejos. Las medidas de rentabilidad que involucran asignaciones de costos indirectos fueron consideradas más importantes por aquellas organizaciones con niveles superiores de sofisticación y complejidad en sus sistemas de costos. Y en cuanto al análisis de rentabilidad los resultados sugieren que el uso de formularios de costos completos basado en asignaciones arbitrarias no está tan extendido como se ha sugerido en estudios anteriores¹⁰.

Subsiguientemente, apuntan que otra posible explicación para las variaciones en las prácticas es que como cada una de las aproximaciones señaladas es apropiada para dirigir la atención hacia las áreas claves de la organización, la elección de un determinado procedimiento es sólo una cuestión de la compañía o de las costumbres de ésta y las prácticas del sector o de las preferencias personales. Y, para concluir, sugieren que una explicación alternativa es que el uso de los resultados de las asignaciones arbitrarias de costos indirectos en los reportes de información tanto para dirigir la atención como para tomar decisiones puede llevar a conclusiones erróneas, por tanto, existe la necesidad de seguir estudiando por qué muchas empresas continúan empleando medidas de rentabilidad basadas en asignaciones arbitrarias de costos indirectos.

En Iberoamérica, numerosas investigaciones también resaltan el papel proactivo de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión en la administración de las empresas. Tal es el caso del estudio desarrollado por Montesinos (Director), Escuder, García, Giner, Ripoll, Sánchez, Serra y Vela (2004) relativo a las prácticas de Contabilidad de Costos y de Gestión en España, tanto a nivel empresarial como dentro del ámbito académico. Los objetivos generales del estudio se dirigieron a lograr un conocimiento razonable de las

¹⁰ Por el contrario, el 50% de las compañías encuestadas se enfocaron en medidas de rentabilidad que comprenden el análisis del margen de contribución frente al 41% que se enfocan en medidas que involucran asignaciones arbitrarias (Drury y Tyles, 2006).

experiencias, de las empresas y los profesionales españoles, en materia de contabilidad de costos y de gestión así como de la enseñanza universitaria de esta disciplina con miras a formular planteamientos y desarrollos que tuviesen un punto de partida y un soporte práctico y realista.

Particularmente, buscaban un conocimiento adecuado del estado actual de las cosas en España sobre los siguientes aspectos:

- Metodología existente en las empresas en materia de planificación, presupuestación y control.
- Tipo de organización y delimitación de responsabilidades.
- Utilización de información para la gestión y adopción de decisiones.
- Sistemas de cálculo y control de los costos.
- Necesidad o no de la existencia de normas sobre Contabilidad de Costos y de Gestión así como características, en su caso, de las que pudieran implantarse.
- Conocimiento de los Documentos AECA sobre Contabilidad de Costos y de Gestión, utilidad y aceptación de los mismos y, por último, preferencias con respecto a temas de interés que pudieran ser abordados en el futuro por la Asociación.

La metodología usada fue la remisión de cuestionarios a tres colectivos, a saber: profesionales, profesores universitarios y empresas. La mayoría de los profesionales encuestados eran miembros de AECA y el nivel de respuestas alcanzado fue del 16%. Los profesores universitarios de contabilidad considerados fueron todos los inscritos en el último censo disponible y se consiguió un nivel de respuestas del 25%. Y las empresas provenían de dos bloques: el primero, lo constituyen las 500 mayores empresas españolas y el segundo, las empresas que participan en AECA y las suscriptoras de la Revista Española de Financiación y Contabilidad; obteniéndose un nivel de respuestas en este sector de casi el 10%. Las técnicas estadísticas utilizadas fueron: el test de independencia de atributos y el test de diferencia de medias junto a la técnica del análisis de la varianza.

El estudio, dentro de los abundantes resultados que arroja, señala que la mayor parte de los profesionales y profesores universitarios ponen de manifiesto que la utilidad de la información proporcionada por la Contabilidad de Costos y de Gestión es alta o muy alta para la toma de decisiones empresariales. Por el contrario, en lo relativo al cálculo del costo de la producción para la elaboración de los estados financieros básicos, los profesionales encuestados consideran que esta información es poco apropiada para esta finalidad. Las empresas, por su parte, ordenan los objetivos del cálculo de costos de forma similar a la de los profesionales, aunque más coherente, al concederle importancia prioritaria al objetivo de suministrar información para la toma de decisiones y al objetivo de planificación una importancia muy próxima a la del control.

Los sistemas de cálculo costos practicados por las empresas encuestadas según el método de costeo, son: costeo absorbente total (47%), costeo absorbente industrial (37%), costeo variable (33%) y costeo ABC (15%). De acuerdo con la perspectiva temporal asumida distinguen los siguientes: costos históricos (35%), costos predeterminados o estándar (25%), costos normalizados (25%) y modelos de costos con unidades físicas reales y tasas predeterminadas (10%). La periodicidad con la que las empresas efectúan el cálculo de costos y resultados es: anual (30%), semestral (3%), trimestral (9%), mensual (54%) y con una periodicidad inferior al mes (4%). Con respecto a la relación del uso de sistemas de cálculo de costos y la dimensión de las empresas, demostró que el tamaño de la empresa no influye en la implantación o no de un sistema de cálculo de costos.

En efecto, casi la totalidad de las empresas encuestadas calcula el costo de sus productos o servicios, de un 97% a un 98% según el parámetro dimensional¹¹ considerado. El grado de uso de costos estándar y el control presupuestario también depende del tamaño de las empresas. Para los tres parámetros dimensionales indica que son las empresas grandes las que en mayor proporción utilizan los

¹¹ Los tres parámetros usualmente usados para clasificar a las empresas por tramos de tamaño son: el número de empleados, el activo total y el volumen de ventas.

costos estándar (entre un 65% y un 72%), después le siguen las medianas (entre el 50% y el 43%); salvo si se toma en cuenta el volumen de activos, en cuyo caso, son las empresas pequeñas las que utilizan estándares en mayor porcentaje que las medianas. El predominio del control presupuestario depende de los parámetros dimensionales considerados; así pues, son las empresas grandes las que más hacen uso del mismo, seguidas de las medianas y de las pequeñas.

Finalmente, en cuanto al uso de mecanismo para sustentar los procesos de planificación, control y toma de decisiones se evidenció que: el 65% de las empresas encuestadas realiza la planificación de la producción a corto plazo mientras que el 35% manifiesta efectuarla a largo plazo; el 62% calcula la relación costo – volumen – utilidad de las que el 73% lo hace a priori, el 45% lo calcula de forma global, el 27% por grupo de productos y el 28% lo hace para cada producto individual; el 83% tiene establecido un control de calidad sobre los materiales comprados y sobre los productos fabricados, solándose llevar éste último en cada fase del proceso; el 82,5% clasifica los materiales del almacén por grupos o categorías con objeto de poder establecer un orden o preferencia para su control; y el 89% efectúa comprobaciones periódicas de los inventarios.

Gutiérrez y Escobar (2005) muestran cómo la contabilidad de costos y de gestión fue un vehículo significativo en el proceso de transformación organizacional de una importante empresa pública española: Tabacos, S.A. La metodología utilizada es el estudio de caso, mediante la que se expone cómo los directivos de la empresa analizada emplean la contabilidad para realizar un proceso de reestructuración que les permitiría mejorar la competitividad y adaptarse al nuevo entorno que supuso la entrada de España a la Unión Europea en 1986 y la firma del tratado de Maastricht en 1992. El caso es presentado en tres etapas que marcan los tres grandes retos que afrontó Tabacos, S.A. durante el período analizado: a) reducción de costos por la caída de resultados en 1993, b) internacionalización en 1995, y c) privatización en 1998.

Los autores concluyeron que para llevar a la práctica los aumentos de competitividad y los ajustes de personal, los directivos demandaron y crearon una

información contable que facilitara el cambio organizacional; con lo cual la empresa comenzó a adaptar su sistema de control de gestión con el propósito de centrar su atención sobre aspectos que antes pasaban desapercibidos. Los indicadores de control de gestión, en consecuencia, suministraron las técnicas necesarias para revelar los aspectos relacionados con el incremento de la eficiencia y la competitividad. Juntamente, la contabilidad de costos y de gestión incluyó en el debate social y económico de la empresa un nuevo lenguaje en el que aparecieron términos como subactividad y benchmarking así como reforzó la posición de los directivos frente a los sindicatos y trabajadores.

Refiriéndose a las empresas portuguesas, Fernandes, Regojo y Fernandes (1996) apuntan que pese a que no es posible identificar con claridad ningún grupo de empresas que, por pertenecer a un sector determinado o por su dimensión, resalte sobre las demás por su uso de la contabilidad de costos; siguen siendo las grandes empresas industriales las que tienen implementada una contabilidad de costos organizada. El empleo de estándares es también una práctica común pero con matices que los diferencian de las modalidades que la teoría contable populariza. Asimismo, hay empresas que disponen de sistemas presupuestarios completos y articulados con la contabilidad de costos, algunas que utilizan presupuestos flexibles y otras que trabajan con presupuestos a tres o cinco años integrados en sistemas de planificación a largo plazo.

Dos estudios adicionales, proporcionan aún más evidencias de las relaciones examinadas en las empresas portuguesas. Por una parte, el de Alves (Citado por Fernandes y Fernandes, 2003) que a través del estudio de seis casos y una encuesta postal dirigida a 365 empresas industriales de Portugal, señaló que las empresas portuguesas se caracterizaron por poseer un modelo de organización descentralizado y un sistema contable que incluye una contabilidad de gestión con preferencia por el uso de métodos simples y técnicas tradicionales. Concluye, además, que el sistema de contabilidad implementado en las grandes empresas industriales portuguesas es una parte fundamental de su sistema de información

interno, sin embargo, dicha información es afectada por factores institucionales y las especificidades del decidor y de la propia decisión.

Por la otra, el de Ferreira (Citado por Fenandes y Fernandes, 2003), que sobre los resultados de las entrevistas realizadas a los directores financieros de 122 empresas portuguesas no-financieras, indicó que el diseño e implantación de sistemas de contabilidad de gestión y control de costos está influenciado por la estructura organizacional y la estructura de propiedad de las empresas, sin embargo, también son importantes las variables ambientales como el dinamismo y la completitud mientras que las estrategias no suelen considerarse significativas. Igualmente, con base al estudio de cuatro casos, el autor afirma que los sistemas de contabilidad de gestión y control de costos presentan diferentes grados de complejidad, sofisticación y coherencia pero las limitaciones físicas de tales sistemas también pueden ser un factor de resistencia al cambio.

En Cuba, según argumentan, Armenteros y Vega (2003), existe en la práctica empresarial de la contabilidad de costos y de gestión cada vez mayor flexibilidad para que las empresas diseñen sus sistemas de costos y de gestión de acuerdo a la naturaleza de sus procesos de producción, dejando al margen las exigencias de organismo superiores como los Ministerios de cada sector de la economía, quienes eran los encargados de diseñarlos. Esta flexibilidad no supone pérdida de la adecuada uniformidad en la planificación, registro y cálculo del costo, conforme con las exigencias ramales y de la economía nacional, ya que, se cuenta con lineamientos generales. A pesar de ello, no todas las empresas disponen de sistemas de costos diseñados a medida y se encuentran atrapadas por el mercado y las exigencias de alcanzar la excelencia empresarial.

La mayoría de los estudios anteriores aunque no señalan explícitamente hasta donde el uso de la contabilidad de costos como sistema de información que favorece el control de la gestión empresarial ha tenido un impacto positivo sobre el rendimiento de las empresas, si lo hacen de manera implícita, pues, en ellos subyace la idea de que el diseño e implantación de sistemas de contabilidad de costos en armonía con las estrategias, la estructura organizativa, los tipos de

procesos de producción y los procedimientos de gestión y control pueden lograr mejoras sustanciales en la administración de las empresas y, consecuentemente, en los rendimientos empresariales. Por tanto, los estudios presentados pueden considerarse atinadamente como antecedentes y bases para la sustentación teórica de los resultados de esta investigación.

II.1.2 Investigaciones Desarrolladas en las PyMEs de Diversos Contextos Internacionales

En lo que a las PyMEs se refiere, los estudios de otros contextos revisados parecen seguir dos enfoques. De un lado están, los que insinúan la relación de la utilización de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión con la rentabilidad empresarial desde diversas técnicas de contabilización y control, tales como: el costeo basado en las actividades (ABC,¹²), el sistema de costos de calidad, el cuadro de mando integral (BSC¹³) 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 o de gestión como uno de los factores clave del éxito empresarial.

Encajan en el primer enfoque los trabajos de: Gunasekaran, Marri y Grieve (1999), Hughes (2005) y Juárez, Rodríguez, López, López y Arenas (2006) quienes coinciden en señalar el potencial del ABC para mejorar la rentabilidad de las PyMEs; Miñarro y García (2003) acusan la existencia de una relación directa entre la gestión de los costos de calidad y los resultados de las PyMEs; Rodríguez (2003), Fernandes, Raja y Whalley (2006) y Gumbus y Lussier (2006) plantean que la implantación del BSC aparte de constituir una ventaja competitiva podría

¹² ABC, por sus siglas en inglés.

¹³ BSC, por sus siglas en inglés.

ser un instrumento de control y mejora continua que le facilitaría a las PyMEs alcanzar la excelencia empresarial; y Ruiz, González, Robles, Ruiz y Janovitz (2002) exponen que incluir variables ambientales dentro del sistema contable empresarial puede mejorar la productividad y competitividad de las PyMEs.

Gunasekaran et. al. (1999), examinando las prácticas de contabilidad de gestión empleadas por las PyMEs, apuntan que en los últimos años estas empresas han reducido su dependencia de los sistemas de costos tradicionales para desarrollar el sistema ABC por cuanto las fuerzas del mercado, las estrategias, la tecnología, las personas y la organización de las PyMEs modernas difieren de las características de las PyMEs que se desplegaron para obtener productos estables bajo sistemas de producción en masa. Indican, además, que en principio los gerentes vieron en el ABC una forma más exacta de calcular el costo del producto, sin embargo, después han reconocido que esta técnica es una herramienta útil y valiosa que puede hacer que sus acciones se traduzcan en ganancias superiores para las empresas que dirigen.

Hughes (2005) realizando el estudio de un caso probó las teorías y asunciones relativas al costeo basado en las actividades y la gestión basada en las actividades (ABC/ABM¹⁴) en el contexto de las PyMEs del Reino Unido, pertenecientes al sector de la industria de la confección y textil. Los hallazgos del estudio revelaron que hay oportunidades de mejorar la rentabilidad de las PyMEs con la utilización del ABC/ABM. Incluso, los resultados de este estudio pueden trasladarse a otros negocios similares si estos están dispuestos a invertir el tiempo y los esfuerzos necesarios para establecer un sistema ABC/ABM. De lo que se desprende que el ABC/ABM también sería útil a la academia, gerentes de otras PyMEs de la industria de la confección y textil, proyectistas que buscan maneras de aumentar la rentabilidad de las empresas de Reino Unido.

Juárez et. al. (2006) tomando como modelo de estudio las actividades, tiempos y costos requeridos para determinar el Índice de Calidad del Agua (ICA)

¹⁴ ABC/ABM, por sus siglas en inglés.

en un laboratorio regional de análisis de aguas ubicado en un valle agrícola del norte de Sinaloa – México, cuya inversión y personal lo tipifican como una empresa pequeña en vías de consolidación; confirman la hipótesis de que para determinar los costos individuales de los 20 parámetros que conforman el ICA, el ABC ofrece más precisión que los sistemas de costos tradicionales. Los autores concluyen, que los beneficios potenciales del ABC es lo que justifica su implantación, ya que, la aplicación de esta técnica de gestión no sólo permite lograr un negocio prospero sino facilitaría a las empresas adelantarse a la mejor y obtener resultados espectaculares más que avances marginales.

Miñarro y García (2003) analizan la influencia que la gestión de los costos de calidad ejerce en los indicadores de rendimiento empresarial en una muestra de 491 PyMEs de la región de Murcia - España, teniendo en cuenta factores de contingencia y aspectos relacionados con la innovación. Los resultados del estudio revelaron que la situación de la empresa sobre sus costos de calidad ejerce una influencia positiva y significativa en los indicadores cualitativos del rendimiento de las PyMEs, es decir, en los asociados con el más largo plazo; mientras, no encontró relaciones significativas en los indicadores cuantitativos, asociados con un horizonte temporal de más corto plazo. Como corolario, enuncian los autores, que la adecuada y correcta implantación de un sistema de gestión y medición de los costos de calidad no ejerce influencia sobre el rendimiento empresarial de forma inmediata sino una vez transcurrido un determinado plazo de tiempo.

Rodríguez (2003) analiza los aspectos más relevantes acerca del control de gestión de las empresas agrarias desde los planteamientos propios del BSC, desarrollando las cuatro perspectivas básicas que les posibilitarían crear ventajas competitivas y avances espectaculares: finanzas, clientes, procesos internos y formación y crecimiento. Estas empresas, en su mayoría pequeñas explotaciones de tipo familiar que no disponen de suficientes recursos para la organización y el control de su gestión, operan en un entorno que depende de numerosos factores exógenos tanto de naturaleza física como política y social. Por tanto, puede resultar beneficiosa la implantación de un BSC adaptado a las características de

estas PyMEs, ya que, mediante el uso de esta herramienta de control y mejora continua podrían mejorar su eficiencia, productividad y rentabilidad.

Fernandes et. al (2006) demuestran por medio del estudio de casos como puede implementarse con éxito el BSC en las PyMEs, utilizando una sistemática y estructurada metodología. La metodología propuesta es un método de ocho pasos diseñados para proveer de determinadas condiciones de operación a Biddle Air System (BAS), una PyME del Reino Unido especializada en tecnologías de control climático y cortinas de aire, que le permitirían implementar correctamente el BSC a este tipo de empresas. Los autores hacen hincapié en que la metodología estructurada es de suma importancia para las PyMEs, pues los beneficios incorporados en su gestión pueden reducir los costos y crear un nivel de actuación superior en estas empresas con recursos limitados, tal cual como sucedió con BAS que mejoró su posición competitiva en la región central de Inglaterra.

Gumbus y Lussier (2006) resaltan que pese a que el 50% de las 1.000 compañías de Fortune actualmente usan el BSC, son pocas las PyMEs que emplean esta herramienta de control y gestión empresarial. En efecto, en las principales revistas sobre PyMEs no encontraron trabajos que abordaran el tema. De ahí que utilizando el estudio de casos, los autores ilustren como las tres PyMEs analizadas (Hyde Park Electronics, Futura Industries y Southern Gardens Citrus) emplean el BSC para poner en marcha las estrategias y alinear las operaciones para lograr avances extraordinarios en sus resultados. Las implicaciones del estudio son, que al igual que las grandes empresas, las PyMEs también pueden beneficiarse el uso del BSC y los empresarios de las mismas pueden usar las lecciones aprendidas de los casos estudiados para diseñar e implementar sus propios BSC con el fin de mejorar sus resultados.

Ruiz et. al. (2002) presentan algunos de los progresos en el desarrollo del Sistema General de Administración Matricial (SiGaMa, Versión 2000) como una técnica de gestión innovadora que permite registrar, planificar, programar, presupuestar y controlar el flujo de información relativo a los egresos e ingresos de las operaciones diarias de las PyMEs así como de los escenarios estratégicos y

tácticas medioambientales del suministro, asignación y alineación de las unidades de transformación y apoyo de la cadena de valor de sus productos. Integrando variables económicas, contables, financieras, tecnológicas y ambientales el sistema propuesto busca mejorar el desempeño de la gestión de la productividad y competitividad de las PyMEs, además de ayudar al empresario a responder a las exigencias ambientales demandadas por su comunidad local.

Según sus propios diseñadores, el SiGaMa, Versión 2000, es un instrumento sencillo y confiable que valiéndose de la hoja de cálculo Excel Microsoft encarna un nuevo paradigma de gestión empresarial, una nueva herramienta de medición, un nuevo instrumento analítico – sintético y, sobretodo, una nueva visión dirigida a las PyMEs interesadas en incorporar la problemática ambiental en su gestión pese a las connotaciones negativas que le atribuyen a su consideración, por cuanto, los aspectos ambientales son percibidos como costosos e improductivos. Con todo, está visto que muchas compañías que prestan atención a la relación ambiente - economía son ahora más competitivas y rentables porque a través de la innovaciones verdes mejoran el precio de sus productos y explotan segmentos de mercados antes desconocidos.

En el segundo enfoque, que será el seguido por esta investigación, se ubican los trabajos de: Bogaert, Jorissen, Laveren y Martens (1999), Aragón y Rubio (2005a), 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 PyMEs, es decir, son una de las variables características de la dirección y administración de cada empresa que favorece la adquisición de ventajas competitivas y, consecuentemente, mejora el rendimiento empresarial. Asimismo, analizan el uso de dichos sistemas en las PyMEs junto a la influencia que los factores contextuales, internos y externos, pueden ejercer sobre su nivel de desarrollo en las empresas.

La investigación de Bogaert et. al. (1999) pretende revelar los diversos motivos, facilitadores, coartadores y consecuencias del crecimiento de las ventas

en las PyMEs mayoristas. Para ello se valieron de una muestra de 207 PyMEs Belgas, de las cuales 85 respondieron el cuestionario (una tasa de respuesta del 41%). Los hallazgos del estudio empírico, entre otros tantos aspectos, reportaron que: pocos respondientes (28,3%) vieron en la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión a unos importantes facilitadores del crecimiento de las ventas; sólo 1 de los 15 respondientes de no – crecimiento experimentó que un sistema de contabilidad costos inadecuado fue gran obstáculo para el crecimiento de sus ventas; y, viceversa, el crecimiento de las ventas puede producir un desarrollo amplio a corto y/o largo plazo de la contabilidad de costos y los sistemas de planificación, control y evaluación del desempeño.

El trabajo de Aragón y Rubio (2005) pretende dar a conocer cuáles son los factores internos sobre los que las PyMEs articulan su ventaja competitiva, utilizando para contrastar sus planteamientos una muestra de 1.425 PyMEs del estado de Veracruz – México. El instrumento de recolección de datos fue el cuestionario, el cual se aplicó mediante la realización de una entrevista personal, estructurada con preguntas cerradas, al gerente de las PyMEs. Los datos se analizaron por medio de la regresión por Mínimos Cuadrados Ordinario (MOC¹⁵), pero antes de ello se realizó un estudio de las correlaciones y de los índices de tolerancia para descartar la multicolinealidad y, a la vez, comprobar los supuestos exigidos para este tipo de análisis: linealidad, homocedasticidad, independencia y normalidad. Las variables consideradas son:

- Variables independientes, que son los factores que configuran el contexto interno de la organización (capacidades financieras, posición tecnológica, innovación, capacidades de marketing, calidad del producto, dirección y gestión de recursos humanos, formación del gerente y la intensidad de la tenencia y uso de las tecnologías de la información y comunicación en la empresa).

¹⁵ MOC, por sus siglas en inglés.

- Variables de control, que son los factores de contingencia (tamaño, sector de actividad, antigüedad de la empresa, tipo de control y la estrategia).
- Variables dependientes, que son los factores indicativos del éxito competitivo (cifra media de utilidades antes impuestos, calidad de los productos, introducción de innovaciones, productividad de la mano de obra, satisfacción de los clientes, conocimiento y experiencia del negocio, motivación/satisfacción de los empleados y reputación e imagen de la empresa).

Los hallazgos del estudio confirman que el éxito competitivo de las PyMEs es explicado por los factores que configura en el contexto interno de la organización, a excepción de las variables calidad del producto y formación del gerente. En particular, en lo que se refiere a las capacidades financieras, se pone de manifiesto que el mantenimiento de buenos estándares financieros a través de una adecuada gestión financiera, es uno de los principales factores clave del éxito competitivo y, específicamente, estarán más cerca de ese éxito competitivo las PyMEs que materialicen, implanten y controlen sistemas de contabilidad de costos, establezcan presupuestos anuales y monitoreen su situación económica-financiera. Pero cabe acotar que esos resultados se ven condicionados por la influencia de los factores de contingencia.

Por su parte, Azizi y King (2005) evalúan en qué medida los requerimientos de los sistemas de información contable se encuentran alineados con su capacidad y si esta alineación está vinculada al rendimiento empresarial. El estudio se dirigió a las PyMEs manufactureras de Malasia, que poseen entre 20 y 250 empleados. Usando un cuestionario postal recopilan datos sobre 19 atributos de la información contable, referentes a las 310 empresas respondientes. Los datos son analizados utilizando la estadística descriptiva, el análisis de cluster y el ANOVA unidireccional. Los cluster fueron obtenidos a través de dos algoritmos jerárquicos: la rutina de Ward, que midió la distancia entre los conglomerados a

través de la distancia Euclidiana cuadrada; y la aproximación K-medios, con la que se probó por replicabilidad la solución de los clusters.

Los 19 atributos de los sistemas de información contable estudiados son: eventos futuros, velocidad de los reportes, reportes detallados, frecuencia de los reportes, sumarios de reportes detallados, sumarios de reportes organizacionales, reportes provisionales, informes no financieros relativos a la producción, reportes inmediatos, modelos de decisión, informes no financieros acerca del mercado, objetivos precisos, efectos organizacionales, acuse de recibo automático, información no económica, si la información obtenida es analizada, efectos de los eventos sobre las diversas funciones, interacción entre las sub-unidades e información externa. Son 19 requisitos y capacidades que la información contable debería satisfacer y que se pueden conseguir con el uso de prácticas apropiadas de contabilidad financiera y de contabilidad de costos y de gestión.

Los resultados indicaron que una proporción significativa de las PyMEs estudiadas había logrado una alta alineación entre los requerimientos y la capacidad de los sistemas de información contable. Además que, el grupo de PyMEs con el más alto grado de alineación en sus sistemas de información contable había logrado un mejor rendimiento que las firmas con alineación más baja, por tanto, evidencian que existe una relación positiva entre el grado de alineación del sistema de información contable y el rendimiento organizacional. Estos hallazgos muestran lo importante que puede ser para las PyMEs tener un ajuste adecuado y profundiza en el conocimiento actual de los requisitos de la información contable y el uso de las tecnologías de la información como un mecanismo medular del procesamiento de la información.

Abdel-Kader y Luther (2006) investigan las prácticas de contabilidad de costos y de gestión en la industria británica de comida y bebidas. En concreto, exploran que tan sofisticados son las prácticas de contabilidad de costos y de gestión en las empresas de dicha industria, en términos de las fases de evolución

sufridas por la contabilidad de costos y de gestión¹⁶. El estudio también reporta cómo estas prácticas son influenciadas por tres grupos de factores contingentes, a saber: factores externos (la incertidumbre medioambiental percibida y el poder de los clientes), factores organizacionales (estrategia competitiva, descentralización y dimensión de la empresa) y factores de procesos (complejidad del sistema de procesamiento, gestión de la calidad total, temporalidad de los productos, sistema justo a tiempo, tecnología avanzada de manufactura).

Tomaron como muestra a 658 compañías que cumplieron con los criterios de selección considerados, uno de los cuales fue que por lo menos emplearan a 30 personas; de lo que se deduce que el sector industrial estudiado está conformado, básicamente, por PyMEs. Los instrumentos de recolección de datos fueron dos cuestionarios: una primera versión, dirigida al encargado de llevar la dirección de la función de contabilidad y, una segunda versión, para ser cumplimentada por el gerente de producción. El porcentaje de respuesta aprovechable neto fue del 19,6%, esto representó, 245 cuestionarios completados (122 de la primera versión y 123 de la segunda versión). Para el análisis de los datos se utilizaron medidas de la estadística descriptiva, el análisis de clusters y la ANOVA unidireccional no paramétrica (la prueba Kruskal-Wallis).

Los resultados derivados de las respuestas obtenidas muestran que el 98% de las compañías usan los presupuestos para planificar, el 97% usan los presupuestos para el control de los costos, el 97% analiza la rentabilidad del producto, 93% aplican medidas financieras para evaluar el desempeño y 91% realizan análisis de la rentabilidad del cliente. Por tanto y valiéndose de una estadística compuesta del énfasis de tales prácticas, que considera su importancia y uso, mostraron que las siguientes tienen un énfasis preeminente: el presupuesto

¹⁶ Conforme a la declaración emitida por La Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), en 1998, el desarrollo o progresiva sofisticación de la contabilidad directiva ha seguido las siguientes cuatro fases: Fase 1, antes de 1950, determinación del costos y control financiero; Fase 2, alrededor de 1965, provisión de información a la dirección para la planificación y el control; Fase 3, por 1985, reducción de la pérdida de recursos en los procesos de negocios; y Fase 4, a partir de 1995, creación de valor mediante el uso eficiente y eficaz de los recursos disponibles (Abdel-Kader y Luther, 2006).

para planificar y controlar costos, análisis de la rentabilidad del producto y la evaluación del rendimiento basada en medidas financieras. Concluyen, entonces, que las prácticas tradicionales todavía permanecen muy vivas y bien establecidas en las compañías de comida y bebidas del Reino Unido¹⁷.

El estudio también revela que el papel de la contabilidad de costos y de gestión en muchas de las compañías de la industria británica de comida y bebidas está moviéndose, aunque lentamente, desde la fase 1 hacia la fase 4 de evolución de esta disciplina contable. Lo que significa, que ha estado avanzando desde el simple o ingenuo cometido del cálculo del costo y el control financiero hacia la consecución del propósito más sofisticado de la creación de valor a través del uso eficiente y eficaz de los recursos. Y, en lo que respecta a los factores de contingencia, apunta que en estas empresas los que más afectan a la sofisticación de los sistemas de contabilidad de costos y de gestión son: el poder de los clientes, la descentralización, el tamaño organizacional, las tecnologías avanzadas de manufactura, la gestión de la calidad total y el sistema justo a tiempo.

Llegados aquí, se hace necesario precisar que la referencia más directa de la investigación planteada la constituye el estudio de García et. al. (2006), sobre la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del estado de Veracruz – México. Pues cabe enfatizar que ni siquiera, como se verá más adelante, en el ámbito nacional se tiene conocimiento de un estudio en las PyMEs de tal naturaleza. Este trabajo persigue un doble propósito: el primero, caracterizar las PyMEs que usan con mayor intensidad la contabilidad de costos considerando variables de contingencia (tamaño, sector, antigüedad, estructura de la propiedad y formación del gerente) y variables competitivas (estrategia, posición tecnológica

¹⁷ De hecho, el costeo directo es ampliamente practicado en contraste con el sistema ABC y el sistema de costeo absorbente, a pesar de las limitaciones de los presupuestos convencionales ellos siguen siendo el pilar central de la contabilidad directiva y es usado frecuentemente en los análisis, y el BSC así como otras medidas de rendimiento no financieras se perciben como importantes pero nunca o raramente son usada por el 40% de las compañías (Abdel-Kader y Luther, 2006).

y certificación de la calidad); y el segundo, estudiar la relación entre el rendimiento de las PyMEs y el grado de utilización de la contabilidad de costos.

La muestra se extrajo de las 2.439 PyMEs, del estado de Veracruz – México, contenidas en la base de datos del proyecto Análisis Estratégico para el Desarrollo de la PyME, patrocinado por la Universidad Veracruzana. La elección de la muestra se basó en el muestreo estratificado en poblaciones finitas y la población de PyMEs fue segmentada en función de tres criterios: región, actividad y tamaño. La dimensión muestral fue determinada con un margen de error mínimo ($< 0,02$) en la estimación de una proporción del conjunto de la muestra y un nivel de confianza del 95%, quedando compuesta por 1.425 PyMEs. Los datos se recolectaron por medio de una encuesta personal que realizó el personal calificado del proyecto en la sede de las PyMEs y un cuestionario autoadministrado dirigido al gerente de la empresa, el cual se utilizó como soporte.

Para el tratamiento de los datos se utilizó el análisis de varianza factorial (ANOVA), método de la estadística paramétrica, y para verificar la relación existente entre el rendimiento de las PyMEs y el grado de utilización de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión emplearon el Modelo de Regresión por Mínimos Cuadrados Ordinarios (MOC). De acuerdo a los autores, los resultados de la regresión por MOC muestran que a mayor grado de utilización de sistemas de contabilidad de costos mayor es la utilidad neta que obtienen las PyMEs, mientras que las variables tamaño y edad no resultaron significativas. En consecuencia, confirman que la implantación de sistemas de contabilidad de costos puede ser un factor relevante para la mejora de la competitividad y redimensionamiento de las PyMEs.

En resumidas cuentas, concluyen que las PyMEs que en su estructura organizativa tienen implantados sistemas de contabilidad de costos más desarrollados, si se consideran los factores de contingencia, se caracterizan por ser empresas medianas, maduras, no familiares y administradas por gerentes con estudios superiores; ahora bien, si se consideran los factores estratégicos, comprueban que las PyMEs que tienen implantados sistemas de contabilidad de

costos con mayor grado de elaboración son las más innovadoras que siguen una estrategia exploradora, las que tienen un nivel tecnológico alto y las que disponen de certificación de calidad. De igual modo, señalan que el estudio empírico evidenció el impacto positivo del grado de utilización de los sistemas de contabilidad de costos sobre el rendimiento de las PyMEs.

Jänkälä (2007), en una disertación recién presentada, atenúa los hallazgos anteriores. El objetivo de este estudio es analizar las prácticas de control de gestión usadas por las pequeñas empresas así como examinar el papel de estas prácticas y de la información contable en dichas firmas en un marco teórico de contingencia. El trabajo empírico se enfoca en las pequeñas empresas de rápido crecimiento y, las tradicionales, de comportamiento más estable, que emplean entre 10 y 49 personas. La muestra seleccionada fue de 1.000 pequeñas firmas Finlandesas, obteniéndose una tasa de respuesta del 18,3%. El autor construye dos modelos teóricos que relacionan el uso de los sistemas de control de gestión con las estrategias, la incertidumbre ambiental, los equipos de dirección diversificados y el rendimiento financiero de las pequeñas empresas. Los datos son analizados mediante el modelado estructural de la ecuación.

Los resultados de la investigación de Jänkälä (2007), sugieren que las pequeñas empresas emplean una amplia gama de técnicas contables y de control de gestión, incluida la contabilidad de costos; si bien las prácticas de contabilidad financiera y de costos adoptadas por más del 90% de las empresas estudiadas son las tradicionales junto a las coetáneas prácticas no-financieras relativas a los empleados y su satisfacción, los competidores y los análisis de las fuerzas y debilidades de los negocios. También indican que el uso de sistemas de control de gestión más avanzados está positivamente relacionado con el uso de equipos de dirección diversificados, pero su uso no parece mejorar el rendimiento financiero de las firmas analizadas aunque entre los usuarios parece existir la débil inclinación respecto a que mejoran la rentabilidad a largo plazo.

Los sistemas de control de gestión más sofisticados, en efecto y según arguye el autor, son más usados cuando las pequeñas empresas están

enfrentando ventas netas más bajas. Por otra parte, el mayor uso de sistemas de control de gestión parece estar asociado a las estrategias, tanto a las realizadas como a las pretendidas; y las estrategias seguidas, a su vez, conducen la rentabilidad de las pequeñas empresas y el crecimiento en sus ventas netas. Sin embargo, tal asociación no se encontró entre las estrategias pretendidas y la rentabilidad financiera después de dos años. En suma, el estudio reveló que el uso de contabilidad de costos y de sistemas de control de gestión tiene pocos efectos positivos en la rentabilidad financiera de las pequeñas empresas a corto plazo, mientras que, a largo plazo el uso de prácticas más avanzadas pueden predecir mejoras significativas en el crecimiento de las ventas.

II.1.3 Investigaciones Desarrolladas en Diversas Empresas Nacionales

En Venezuela, son pocos los estudios que sugieren que la utilización de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión se relacionan con la rentabilidad empresarial. Dentro de esos estudios, al presente, podemos citar a: Rincón (2005), Rodríguez, Rodríguez y Chirinos(2005), Silva (2005) y Sánchez (2007). Estos trabajos no consideran los efectos ni de la dimensión organizacional ni del sector industrial, se llevan a cabo en grandes empresas y se caracterizan por ser estudios de casos, cuyos resultados principales conllevan a deducir que el empleo de sistemas de contabilidad de costos y de control de gestión podría mejorar los resultados de las empresas. Por ello, además, la mayoría presentan recomendaciones encaminadas a lograr que estos sistemas respondan a las necesidades informativas de las empresas estudiadas.

Rincón (2005) examina las prácticas de contabilidad de costos y de gestión empleadas por PROULA Medicamentos, C.A., un Laboratorio Farmacéutico ubicado en el Sector Industrial La Alegría, La Variante, Lagunillas Estado Mérida; así como, plantea algunas estrategias dirigidas a mejorar la calidad, la

competitividad y la excelencia empresarial del Laboratorio mencionado. Se trata del estudio descriptivo – exploratorio de un caso práctico, en el que se emplea para la recolección de los datos el análisis documental, la observación directa de los procesos internos de la empresa, la entrevista no estructurada y la encuesta mediante la aplicación del cuestionario diseñado a los responsables de manejar la información relativa a la contabilidad y gestión de costos. Los datos recopilados son analizados mediante el uso de la estadística descriptiva.

De los resultados obtenidos, concluye que el sistema contable de la empresa analizada sólo responde a las exigencias de información de los usuarios externos, esto significa, que la contabilidad de costos se destina exclusivamente a la preparación de los estados financieros para cumplir con el fisco, instituciones bancarias, accionistas, etc. Esto ha supuesto, desde el punto de vista gerencial, que la información generada por el sistema de costos pierda utilidad, pues, al no contar con una estructura de costos apropiada, la empresa se limita a la hora de establecer los necesarios mecanismos de reducción de costos y, en consecuencia, le ocasiona desventajas competitivas. Por ello, aconseja a la empresa hacer un esfuerzo por implantar un sistema de contabilidad de costos y de control de gestión compatible con la naturaleza de su actividad productiva.

Rodríguez et. al. (2005) analizan los tópicos referentes al sistema de información en la gestión presupuestaria a través del estudio de las tres empresas que componen el sector de pastas alimenticias en el estado Zulia: Cargill de Venezuela, Mosaca y la Comisana, C. A. Los autores concluyen que los sistemas de información y presupuestario son herramientas de vital importancia en la búsqueda del éxito gerencial sustentable, principalmente, en la gestión presupuestaria, donde el sistema de información permite vincular no solo a la contabilidad financiera y de costos con el sistema presupuestario, sino también con otras áreas funcionales de la organización, para la planificación y el control de utilidades. En efecto, el sistema de información es un mecanismo que facilita contrastar lo que previamente se había establecido en el sistema presupuestario con lo que se está sucediendo en la realidad.

En el análisis empírico comprobaron que dos de las empresas, llevan un sistema de información integral y automatizado con las diferentes áreas funcionales que conforman el sistema presupuestario, sin embargo, una de ellas realiza una mejor gestión presupuestaria, porque su sistema de información le permite tener una visión global de la empresa, a través de la interacción de los datos que tiene el módulo de presupuesto con el de contabilidad; no sucediendo así en la otra empresa, que solo su interacción es parcial, porque existe limitaciones para su aplicación. En relación a la tercera empresa, su sistema de información no es integral dado que solamente está vinculado con el presupuesto de producción y de gastos; y sus informes no son oportunos porque se elaboran en forma manual y, frecuentemente, salen con atraso.

La tesis de Silva (2005) evalúa la efectividad de los sistemas de costos de calidad, como herramienta gerencial que tiene repercusiones sobre los resultados financieros de las grandes empresas industriales, certificadas bajo las Normas ISO 9000. Para ello realizó un análisis exhaustivo de los sistemas de calidad de las seis (6) empresas industriales del estado Lara que, de acuerdo al registro de Fondonorma en Febrero de 2004, poseían el certificado internacional de calidad ISO 9000 en algunos de sus procesos claves. Dado que esas empresas representan la población no se requirió de técnica muestral alguna, por tanto, se trabajó con el censo. Las empresas estudiadas son: Alentuy C.A., Chocolates El Rey C.A., Convencauchos Industrias S.A., Glassven C.A., Rhodia Sílices de Venezuela C.A. y Siderúrgica del Turbio, S.A.

La información se obtuvo de la aplicación, mediante entrevista estructurada, de un cuestionario de 16 preguntas cerradas cuya validez fue proporcionada por el juicio de expertos y la confiabilidad por el cálculo del coeficiente alfa (α) de Cronbach, el cual arrojó un valor de 0,93 que indica una alta consistencia en la medición del instrumento aplicado. Asimismo, se empleó la ficha de evaluación tomada de la norma venezolana COVENIM NVC (1980-89): "Capacidad para Mejorar la Productividad", con la finalidad de conocer la situación real de las empresas consideradas en cuanto al desarrollo de sus sistemas de calidad. La

ficha de evaluación comprende las siguientes áreas de la empresa: organización, gerencia, planificación y control de costos, control de calidad, personal y planificación y control de la producción.

Se utilizó la estadística descriptiva para el tratamiento de los datos y dentro los hallazgos más relevantes se encontró que casi 100% de los encuestados señalaron que la información considerada para conocer los detalles de los costos de calidad es tomada de los registros contables, específicamente, la contabilidad analítica puesto que una de sus misiones esenciales es el cálculo de los costos. Incluso el 66,66% de los encuestados indicaron que en la mayoría de los casos el sistema de costos implementado por la empresa identifica claramente los costos de prevención, evaluación, fallas internas y fallas externas. Pero al ser abordados sobre si la efectividad de la empresa ha mejorado con base a la inclusión de los costos de calidad en el sistema de costos y control de gestión, las opiniones estuvieron divididas, 50% afirmó que si mientras el otro 50% que no.

Esto es una consecuencia de la poca credibilidad que tienen las empresas estudiadas en las cifras de costos de la calidad. De hecho, más del 65% de los de los encuestados aseguraron que en muy pocas ocasiones toman decisiones fundamentadas sólo en los análisis de los costos de calidad, requieren de informes o reportes adicionales. Tanto es así que el 83,33% de los encuestados apuntaron que es inexistente una praxis adaptada a la medición de la efectividad del sistema de costos de la calidad, ya que, se supone que cada empresa posee una metodología propia para evaluar los resultados obtenidos. Por esta razón, del establecimiento de un procedimiento adecuado de obtención y análisis de costos de calidad depende que la contabilidad de costos pueda suministrar la información que respalde decisiones estratégicas, tales como la reducción costos.

El proyecto de factibilidad de Sánchez (2007) que tiene como objetivo proponer un sistema de control de gestión para la Compañía Anónima de Distribución y Fomento Eléctrico (CADAFE) pone de manifiesto que, según los datos recabados de la investigación de campo realizada, la carencia de un sistema de control de gestión es una debilidad que anula toda posibilidad de un

desempeño satisfactorio que contribuya a la buena marcha de la dinámica empresarial y gerencial. En consecuencia, CADAFE debería implantar un sistema de control de gestión, concretamente, en su Dirección Ejecutiva de Planificación, para garantizar el seguimiento, coordinación, dirección y control de aquellos aspectos relevantes de la empresa, que a su vez le permita tomar decisiones cónsonas con los lineamientos de la alta dirección de la organización.

El resultado de esta investigación, por tanto, fue una propuesta que posibilitará establecer un control efectivo para administrar planificada y organizadamente dicha organización, teniendo en cuenta que el éxito de la implantación de una contabilidad de costos y de gestión, y con ello del tan anhelado control, requiere que se considere su impacto e influencia en las personas y la cultura empresarial. De lo que se deduce que el diseño de un sistema de control de gestión que conduzca al logro de los objetivos organizacionales no sólo debe considerar los aspectos técnicos del mismo sino también los aspectos psicosociales y culturales que implica el control, la flexibilidad que se requiere en la utilización de la contabilidad costos y de gestión, y su trascendencia como mecanismo de cambio cultural en la organización.

Para finalizar cabe acotar que en el centro de estas investigaciones, pese a que no se consideran los efectos de los factores de contingencia que circundan a las empresas estudiadas, subyace la contabilidad de costos y de gestión como una pieza fundamental del sistema de control de gestión, cuyo amplio uso implica mejoras en la rentabilidad empresarial. No obstante, para que los sistemas de costos y de control de gestión cumplan con sus objetivos de medición del desempeño y control del proceso productivo deben ajustarse al contexto empresarial, tanto externo como interno. Lo cual significa que deben adecuarse abarcando variables tales como: la turbulencia del entorno, la estrategia empresarial, los miembros de la organización, la cultura organizacional y la propia estructura organizativa, entre otros tantos factores del contexto.

II.1.4 Investigaciones Desarrolladas en las PyMEs Nacionales

El panorama de las evidencias producto de las investigaciones realizadas, en el ámbito de las PyMEs nacionales, es similar al de la grandes empresas. Los estudios que relacionan la utilización de la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión con la rentabilidad de las PyMEs venezolanas son bastante escasos, representan referentes indirectos para los fines de la presente investigación y, típicamente, están referidos al análisis de los sistemas de contabilidad de costos y de control de gestión como una herramienta gerencial necesaria para alcanzar ventajas competitivas, sin consideración alguna de factores de contingencia. En general, estos estudios coinciden en señalar que las PyMEs 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 PyMEs venezolanas, estaban interesados en la información proporcionada por los sistemas de contabilidad de costos como soporte del proceso de toma de decisiones. Fue un estudio exploratorio y los datos se obtuvieron a través de la observación directa, en una oficina de contabilidad externa, y de entrevistas aplicadas, a otras dos oficinas; que contaban con información sobre 350 empresas. Los resultados arrojados por el estudio fueron, entre otros, los siguientes:

- La mayoría de las PyMEs contratan oficinas externas para que les lleve la Contabilidad de sus negocios, generalmente 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 declaración de impuestos.

- Dado que las PyMEs, internamente no tienen implementados 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.

De los análisis teóricos y empíricos realizados, la autora deduce la importancia de implementar en las PyMEs venezolanas sistemas de contabilidad de costos flexibles, puesto que, la turbulencia del medio ambiente actual, ha hecho que se tome conciencia de que la práctica tradicional de toma de decisiones intuitivas puede traerle serios problemas a las organizaciones y obligado a los gerentes a fundamentar sus decisiones en información de costos oportuna, pertinente y de alta calidad en pro del logro y sostenimiento de ventajas competitivas para las empresas que dirigen. Por ello, recomienda a las PyMEs implementar sistemas de costos que cubran sus requerimientos informacionales así como motivar a los gerentes para que usen la información suministrada por dichos sistemas, en el proceso de toma de decisiones estratégicas.

Pulido (2004) se propone evaluar el sistema de acumulación de costos utilizado por las MPyMI (micro, pequeñas y medianas industrias) panaderas del Municipio Barinas del Estado Barinas y, seguidamente, formular recomendaciones encaminadas a mejorar la gestión, la capacidad financiera y la competitividad de las empresas pertenecientes a este sector industrial. La labor empírica se realizó sobre una muestra de 30 panaderías elegidas, empleando el muestreo probabilístico estratificado proporcional, de las 60 MPyMI panaderas registradas en el directorio elaborado por la Dirección de Hacienda Municipal de la Alcaldía del Municipio Barinas y el directorio de establecimientos industriales del Estado Barinas proporcionado por el INE – Barinas. El acopio de los datos se efectuó por medio de entrevistas y la aplicación de un cuestionario.

Los datos se analizaron haciendo uso de la estadística descriptiva y los resultados obtenidos revelan, entre otros aspectos, que los industriales panaderos: 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 esta se desarrolla con base a 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 básicos¹⁸, 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.

En consecuencia, 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. Por tanto y para subsanar estas deficiencias, recomienda el uso del Sistema de Costos por Proceso dado que éste es compatible con la naturaleza de las actividades productivas que realizan estas empresas.

El trabajo de Morales (2004) evalúa las capacidades de las PyMEs teniendo en cuenta los elementos estratégicos identificados en el CMI. La metodología utilizada para llevar a cabo la investigación planteada fue el estudio de casos, tomando para su análisis tres empresas localizadas en la Zona Metropolitana de Mérida Estado Mérida, Municipio Libertador. Los casos seleccionados fueron: ULAGAL A.C., Lácteos Santa Rosa A.C. y Sierra Cream, C.A. Los datos empíricos fueron recolectados a través de la entrevista estructurada y la encuesta aplicada

¹⁸ Balance General, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo y Estado de Movimiento en las Cuentas del Patrimonio.

mediante tres cuestionarios dirigidos a propietarios, empleados y clientes de las empresas consideradas. Para el análisis de los datos se vale de técnicas cualitativas (observación directa del material en el medio en fue producido) y técnicas estadísticas (medidas descriptivas de algunas variables).

Dentro de sus hallazgos, en particular, los relativos a los elementos para construir futuro empresarial, 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 de forma manual e incluso con asesores externos (oficinas de contadores o contadores independientes). Esto implica que la información 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 PyMEs 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 PyMEs 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 PyMEs sólo le asignan una importancia significativa a la información financiera procesada por expertos contables externos.

Esto ha llevado, continúa Mora (2006), al atraso y desconocimiento de las estructuras de costos de las PyMEs; implicando esto, a su vez, que estas empresas se vean imposibilitadas para negociar convenientemente, sobretodo, cuando en una cadena de producción actúan como proveedores de clientes que

casi siempre disponen de sofisticados sistemas de costos o para fijar precios cuando trabajan con una amplia gama de productos y/o clientes, en mercados globalizados y competitivos. Por esta razón, sugiere que las PyMEs no deberían encomendar las tareas relativas a los costos a una contabilidad externa, más bien, deberían contratar personal calificado, que forme parte de su plantilla de personal habitual, para que diseñe e implemente un sistema de contabilidad de costos en la empresa atendiendo a sus propias particularidades.

Eslava y Morillo (2005) estudian los sistemas de acumulación de costos utilizados por las explotaciones de ganadería bovina del Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida, con la finalidad de diseñar un sistema de acumulación de costos para dichas explotaciones que involucre las diversas etapas del ciclo de producción (gestación, cría, levante, ceba o engorde). Para realizar el estudio, de las 200 unidades de explotación ganadera bovina ubicadas en el Municipio Alberto Adriani que se encontraban inscritas en la Asociación de Ganaderos de ese mismo municipio, seleccionan una muestra de 30 fincas a través del muestreo aleatorio simple. Los datos se obtuvieron de la observación no participante, la entrevista y la encuesta así como de la observación directa de los documentos escritos, recopilados y transcritos por otros participantes en el suceso.

La información recopilada fue analizada mediante parámetros de la estadística descriptiva y, de los resultados conseguidos, concluyen que en las unidades de explotación estudiadas: los sistemas de costos determinan costos de producción similarmente al costo de ventas de la contabilidad financiera; se calculan los costos de producción al finalizar el ejercicio económico a fin de presentar el Balance General y el Estado de Resultados para solicitar créditos en entidades financieras y declarar impuestos, pero son poco tomados en cuenta en la fijación de precios de venta debido a que éstos los establece el mercado y a lo difícil que consideran la determinación del costo de un determinado lote; y, sólo unas pocas, realizan el proceso de planificación y control de manera formal pues la mayoría realiza estimaciones basadas en la experiencia acumulada.

En consecuencia, dejan sentado que los sistemas de costos utilizados por las unidades de explotación ganadera bovina del Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida no reúnen las condiciones necesarias para proveer información adecuada para el proceso de planificación, control y toma de decisiones; antes bien, dichos sistemas impiden el cálculo correcto de los costos de producción y conocimiento auténtico de los resultados. De ahí que, con la intención de mejorar éstos sistemas, recomienden el diseño y uso de un sistema de acumulación de costos por proceso a medida de las necesidades informativas de la gerencia de estas empresas pecuarias, dotado de un registro de inventario perpetuo capaz de acumular, clasificar e imputar los costos en cada una de las fases del ciclo de producción de las unidades de explotación ganadera bovina.

Las investigaciones precedentes, aunque no hacen referencia visible a la rentabilidad alcanzada por las PyMEs estudiadas ni tampoco a la influencia que puede ejercer el uso de sistemas de contabilidad de costos y de control de gestión sobre los resultados de estas empresas, casi todas ponen de manifiesto que la información proporcionada por la contabilidad financiera no es suficiente para la administración de las PyMEs venezolanas, dadas las exigencias competitivas que imponen los mercados locales y globales. La contabilidad de costos y de gestión 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 PyMEs venezolanas deberían contar con un sistema integral de información contable capaz de satisfacer sus necesidades informativas, cualquiera sea el nivel decisorio (operativo, táctico y/o estratégico).

II.2 Bases Teóricas

Este apartado se dedica a la descripción y análisis de las bases teóricas desde las que se abordará el problema objeto de estudio. Comprende los conceptos fundamentales recopilados de la literatura consultada, que se ubican

sistemáticamente en una estructura amplia, tanto explícita como en proposiciones supuestas (Cerdeña, 1991). Reúne el conjunto de aspectos conceptuales y teóricos que otros autores han desarrollado sobre el tema en cuestión, con una doble finalidad: por una parte, situar la investigación dentro de un cuerpo de conocimientos específico y, por la otra, posibilitar la confección del diseño metodológico a seguir en la investigación empírica, esto es, orienta en la elección y operacionalización de las variables que serán estudiadas así como en la concreción de los procedimientos de análisis de los datos logrados.

2.2.1 El Sistema de Información Contable de la Empresa

La información relevante, pertinente y oportuna es un recurso crítico para las organizaciones actuales, las cuales encaran el desafío de perpetuarse en una sociedad donde el factor productivo clave es el conocimiento. La informatización de la sociedad, el proceso de globalización y los nuevos paradigmas científicos – tecnológicos han provocado que los tradicionales factores de producción (tierra, trabajo y capital) pasen a ser secundarios y, que ahora, lo que cuente como ventaja comparativa se derive de la aplicación del conocimiento (Drucker, 1995). En esta nueva sociedad, las necesidades informativas de las organizaciones se acrecientan, pues, requieren de más y mejor información para hacerse de los conocimientos que les permitan reducir la mayor incertidumbre de la adopción de decisiones, en un entorno cada vez menos comprensible.

Pero dado que toda la información no es conocimiento, se hace necesario un conjunto de procedimientos interrelacionados que recopile datos, los depure y los convierta en la información ambicionada para producir el conocimiento, que la acumule y, seguidamente, la comunique a los diferentes usuarios quienes, en última instancia, serán los que aplicarán el know how adquirido en sus acciones diarias a fin de garantizar la supervivencia de la organización. En otras palabras, un sistema de información capaz de generar y distribuir los conocimientos

requeridos para apoyar las actividades administrativas de planificación, control, coordinación y dirección; así como, la toma de decisiones, usuales y excepcionales, que conlleven progresivamente a la realización de las funciones y procesos de negocios conforme a las estrategias empresariales.

Los sistemas de información de las organizaciones están compuestos por los siguientes componentes (Coreas, 2006): datos, hechos aislados carentes de significado por sí solos; información, datos cuya combinación o modificación los dota de utilidad para quien los recibe; personas, empleados que según su puesto utilizan, desarrollan, manipulan y mantienen el sistema de información o emplean la información resultante de ellos; actividades, conjunto de tareas desarrolladas para completar los procedimientos empresariales (compras, ventas, control de inventarios, cobros, pagos, registro de IVA) cada uno de los cuales está vinculado a una aplicación informática; redes y bases de datos, integración de equipos y datos con el fin de compartir recursos; y, plataforma tecnológica (hardware, software, telecomunicaciones) que soporta a los demás componentes.

De la interacción de estos componentes se derivan los conocimientos que las organizaciones necesitan para lograr ventajas competitivas y, al mismo tiempo, asegurar su supervivencia. En efecto, los sistemas de información como apunta López (1999), aunque refiriéndose particularmente al sistema de información de gestión, desempeñan un papel preponderante en el incremento de la capacidad organizacional para encarar el cambio ambiental y en el aumento de su viabilidad, producto del logro de una mayor correspondencia entre los entornos turbulentos en que se sitúan las decisiones y los mapas cognitivos, que posibilitan la interpretación de los diversos estados del entorno así como la formulación y puesta en marcha de estrategias destinadas a mejorar la efectividad, productividad y, en definitiva, la competitividad de la organización y de sus personas.

Las organizaciones no se valen de un sistema de información único para dirigir el curso de sus acciones hacia la consecución de sus objetivos, por el contrario, cuentan con múltiples sistemas de información para distintos propósitos. Pero dentro de éstos, la contabilidad es el sistema de información formal por

excelencia, que proporciona información relativa al proceso de creación y distribución de la renta o resultados obtenidos y del estado de los recursos o situación patrimonial siguiendo, para ello, un proceso de transformación – sujeto a unos criterios, normas, convenios y métodos específicos – de unos inputs informativos en unos outputs de información que se presentan de forma estructurada y, además, deben ser útiles a los usuarios externos e internos a las unidades económicas para la toma de decisiones (Hernando, 2000).

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). Razón por la que, de acuerdo con Maldonado (2003), la contabilidad puede ser concebida 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. (p. 115).

Se dice que configura el idioma común a través del cual se produce el necesario intercambio de información relativa a la circulación de valores dentro y fuera de las organizaciones. Es el lenguaje utilizado por los empresarios para registrar, medir, controlar y presentar sistemáticamente los resultados obtenidos en un periodo determinado, el estado de la situación financiera en términos de activos, pasivos y patrimonio acumulado así como los cambios en la posición económica – financiera y/o en el flujo de efectivo por las operaciones rutinarias y no rutinarias que realizan las empresas (Catacora, 1998). Inclusive, Maldonado (2003), la describe “... como un lenguaje, como un sistema de representación de

signos, de formas significativas que representan... únicamente los aspectos homogéneos que son comunes a cualquier organización..." (p. 114).

Desde un punto de vista genérico, la contabilidad es 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, Foster y Datar, 2002). Por ende la contabilidad subyace como un valioso dispositivo informativo para la normalización de los resultados, uno de los mecanismos de control con los que cuentan las organizaciones para coordinar su trabajo. Los resultados de las actividades organizacionales son normalizados a través de los sistemas de planificación de acciones y control del rendimiento, que se encargan tanto de la formulación de la estrategia como del control de gestión y de las operaciones¹⁹.

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 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 se corresponde con el paradigma de utilidad de la ciencia contable, para el que la contabilidad es una fuente de información útil en el proceso de toma de decisiones.

Como corolario, el sistema contable de la empresa puede concebirse como un dispositivo informativo que empleando un conjunto de signos y señales que les

¹⁹ 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).

son propias y transmiten significados facilita el proceso administrativo, apoya la adopción de decisiones gerenciales por parte de los diversos usuarios y respalda las ventajas estratégicas y competitivas de las empresas. Según señala Horngren, Sundem y Strattom (2006): “el sistema contable es un mecanismo formal para recabar, organizar y comunicar información acerca de las actividades de la organización” (p. 7). Información, financiera y no financiera, que es un preciado recurso sin el cual no podría cumplirse el continuo ciclo de planificación y control que implica la buena gestión empresarial. Los fines de dicho sistema serían (Horngren et. al., 2002; Barfield, Raiborn y Kinney, 2006):

- La presentación de información a usuarios externos (accionistas, inversionistas potenciales, acreedores, autoridades gubernamentales, organismos reguladores y otras instancias externas) que se interesan en tomar decisiones acerca de la organización, tales como de inversión y crédito. Para ello elabora informes externos sobre la posición financiera, operaciones y actividades de la organización.
- La valoración del costo de los productos elaborados y los servicios prestados por la organización.
- El suministro de información útil a usuarios internos (gerentes, directivos y administradores) quienes son los responsables de la planificación, del control, de la toma de decisiones y de la evaluación del desempeño. Para ello elabora informes internos rutinarios y no rutinarios que sirven de apoyo a las decisiones cotidianas y excepcionales, respectivamente; así como, al resto de las funciones administrativas señaladas.

En función del ámbito de aplicación de la contabilidad, la teoría contable distingue entre: Macro y Microcontabilidad. La Macrocontabilidad, contempla el análisis de la función de producción del conjunto del sistema económico haciendo abstracción de las microunidades que lo componen y su cometido es la medida, representación y explicación de las macromagnitudes de una economía regional, nacional o supranacional, tales como ingresos, gastos, rentas, patrimonio, balanza

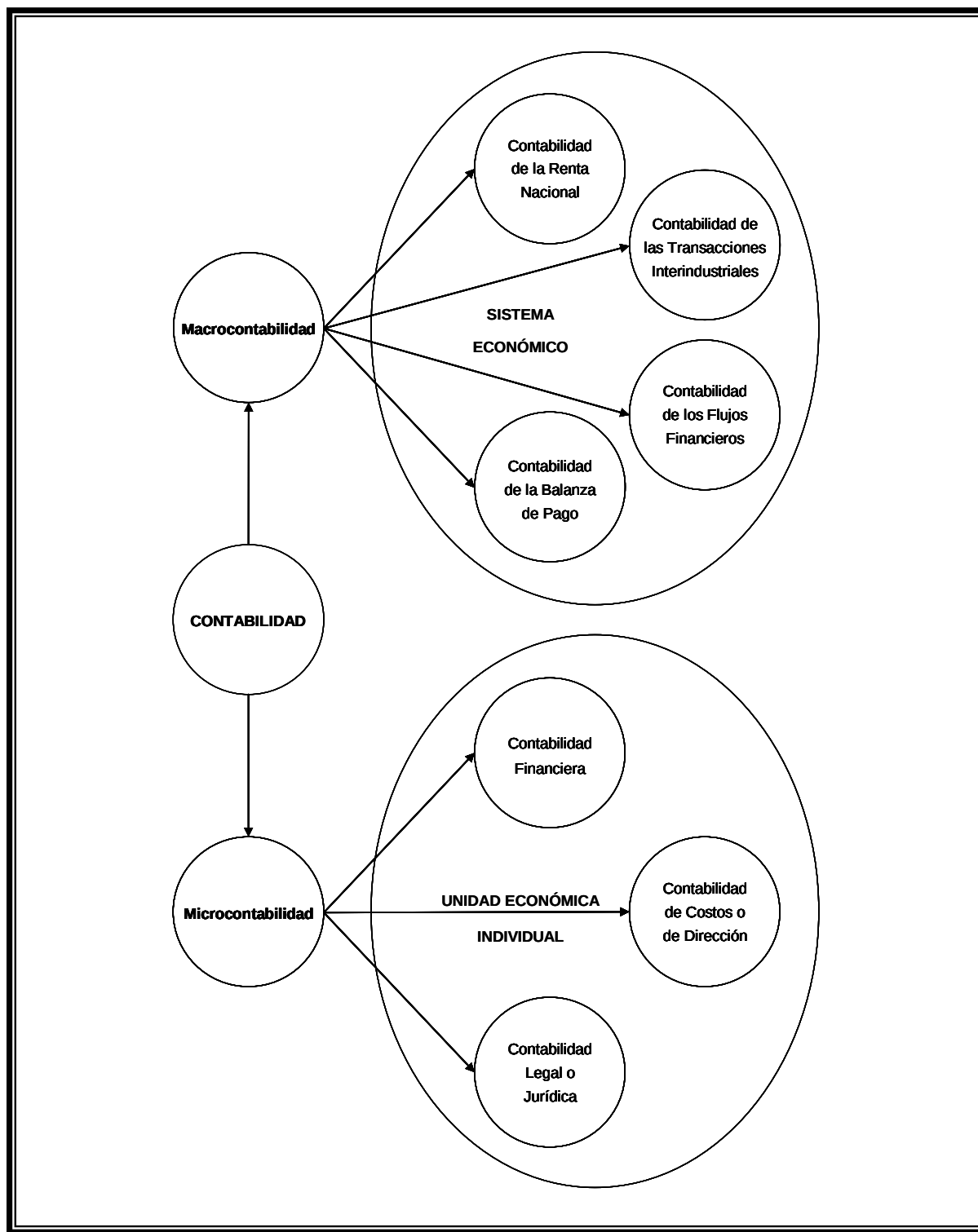
comercial y de pagos, entre otras; y, la Microcontabilidad, contempla el análisis de la función de producción de las microunidades que configuran el sistema económico como un todo, es decir, emite información acerca de la actuación de las unidades individuales, tales como: empresas con o sin fines de lucro, organismos del sector público e, incluso, unidades de consumo o familias.

La figura Nº 1 ilustra la mencionada clasificación de la Contabilidad y, junto a ellas, las distintas áreas que respectivamente las integran. Como puede observarse, la Macrocontabilidad está conformada por la Contabilidad de la Renta Nacional, la Contabilidad de las Transacciones Interindustriales, la Contabilidad de los Flujos Financieros y la Contabilidad de la Balanza de Pago. Cada una de estas áreas son modelos contables macroeconómicos que siguiendo una metodología específica estudian determinados aspectos de la operatividad del sistema económico como un Gestalt²⁰. La Microcontabilidad, por su parte, comprende a la Contabilidad Financiera, la Contabilidad de Costos o de Dirección y la Contabilidad Legal o Jurídica; áreas contables cuyo acoplamiento da forma y contenido al sistema de información contable de las organizaciones.

Pero dado que los condicionamientos legales o jurídicos de los Gobiernos se encuentran imbricados en las prácticas contables habituales, se puede decir que el sistema de información contable de las organizaciones atendiendo al ámbito de la circulación económica de valores, está configurado por dos subsistemas principales: el subsistema de contabilidad externa y el subsistema de contabilidad interna. El campo de actuación de la contabilidad externa o general son las transacciones que realizan las organizaciones con otros agentes económicos del mundo exterior en el que operan; mientras que, el de la contabilidad interna, analítica o de costos son las transacciones que se realizan en el interior de las organizaciones para transformar los recursos disponibles en productos, ya sean éstos de naturaleza tangible o intangible.

²⁰ Gestalt o sinergia es un concepto básico de la Teoría General de Sistemas que supone que la configuración del todo es más que la suma de sus partes.

Figura N° 1: Clasificación de la Contabilidad en Función de su Ámbito de Aplicación



Fuente: Adaptado de Pinilla (1976)

Conforme a lo expuesto, el sistema contable empresarial se articularía entonces como se muestra en la figura N° 2. La contabilidad externa abarca a la Contabilidad Financiera y sus correspondientes subprocesos asociados de Auditoría, Consolidación y Análisis Contable; la contabilidad interna contiene a la Contabilidad Directiva, la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad de Costos; y, las relaciones entre ellas quedan reflejadas en la estructura contable triangular (Hernando, 2000). Esta estructura es propuesta por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en su Documento N° 1 emitido en Marzo de 1990, como soporte racional a las decisiones estratégicas y táctica – operativas. El triángulo contable de la AECA (1989) delimita las áreas contables de la empresa y aporta las siguientes conclusiones:

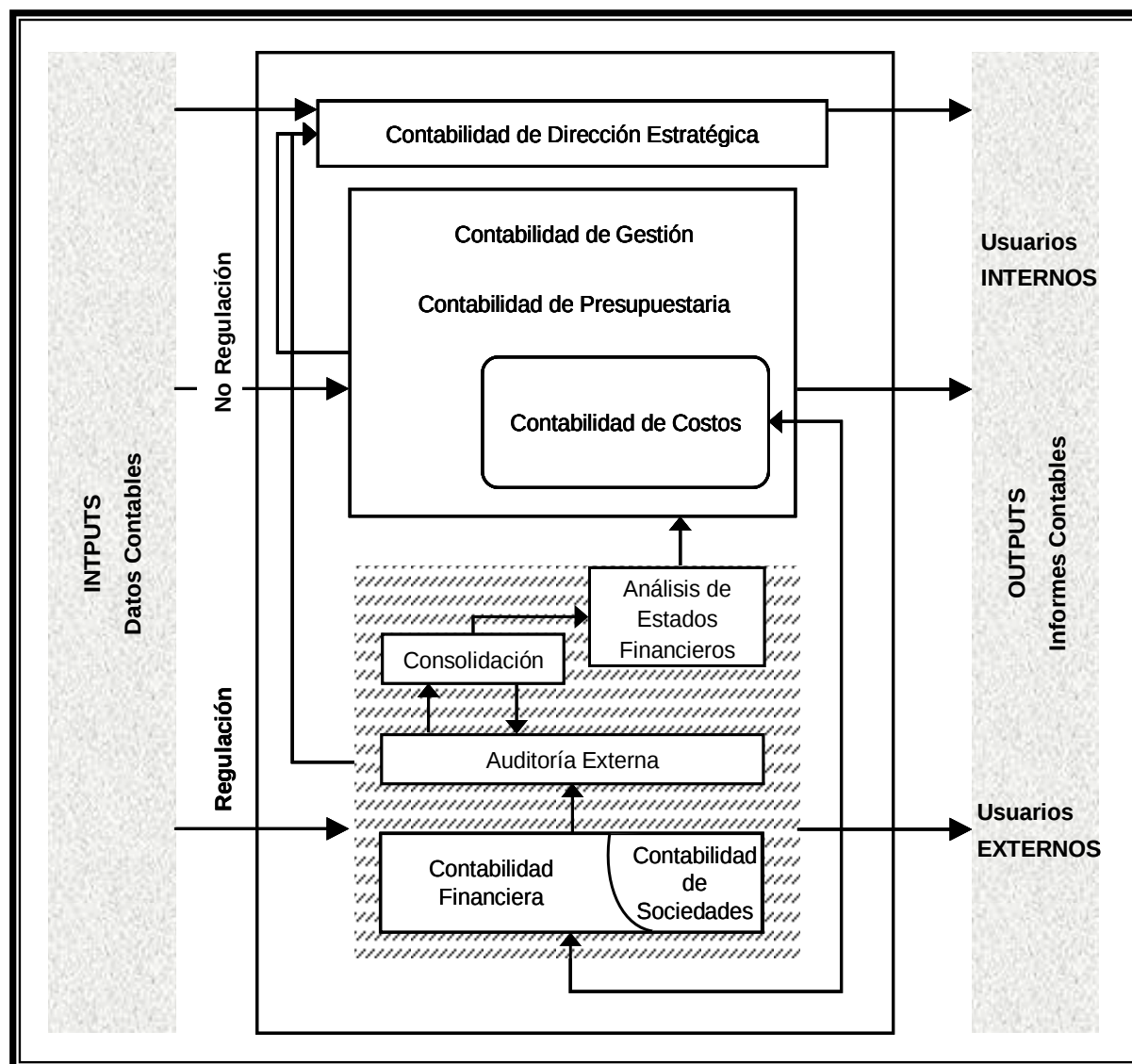
- La Contabilidad Financiera es una disciplina contable que suministra información esencialmente a terceras personas.
- La Contabilidad de Gestión es otra disciplina contable que suministra información a los órganos internos de las organizaciones para que tomen decisiones un horizonte temporal de corto plazo.
- La Contabilidad de Costos es un subconjunto de la Contabilidad de Gestión.
- La Contabilidad Directiva se ubica en el vértice superior del triángulo y se nutre de la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión.
- La interrelación entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión existe, básicamente, en la parte relativa al subconjunto de la contabilidad de costos.

Las cuatro ramas referidas se insertan en una estructura contable triangular de relaciones, tal como se presenta en la figura N° 3, donde la contabilidad de costos actúa como el conducto a través del cual se produce el necesario intercambio informativo entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión. Desde luego, como apuntan Barfield et. al. (2006):

La contabilidad de costos se integra con la contabilidad financiera mediante el suministro de información acerca del costo de los productos para la

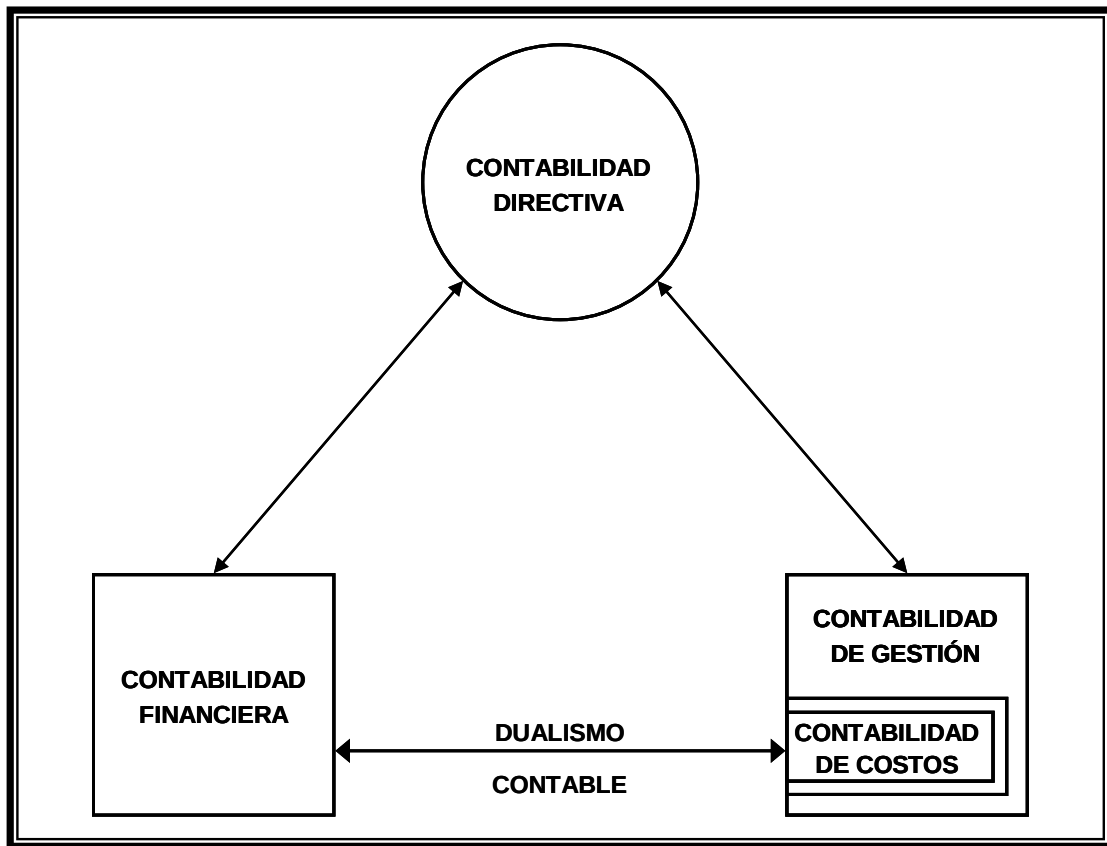
preparación de los estados financieros y con la contabilidad administrativa a través del suministro de una parte de la información cuantitativa de los costos básicos que los administradores necesitan para desempeñar sus tareas. (p. 6).

Figura N° 2: El sistema Contable Empresarial



Fuente: Hernando (2000)

Figura N° 3: Estructura Contable Triangular



Fuente: AECA (1989)

La AECA (1989), por su parte, sintetiza los fines de las cuatro ramas de la contabilidad así:

- La Contabilidad Financiera procesa información normalizada para usuarios externos y decisiones internas relativas al ámbito externo.
- La Contabilidad de Costos obtiene información sobre costos en especial para la formación de los estados financieros. Valora inventarios y bienes de activo fijo fabricados por la empresa (Balance General) y determina el costo de los productos vendidos (Estado de Resultados).

- La Contabilidad de Gestión elabora, analiza e interpreta información para la adopción de decisiones a corto plazo, tanto tácticas (optimización de los medios disponibles) como operativas y de control de gestión.
- Contabilidad Directiva o de Dirección Estratégica interviene prioritariamente y de forma pluridisciplinar en los procesos de diagnóstico de la empresa, de planificación estratégica y táctica así como de control y gestión estratégica de la empresa.

La información contable se produce de forma coherente y coordinada a partir de los comprobantes de ingresos, egresos, inversiones y todas las demás transacciones económicas que realizan las empresas durante la ejecución de las operaciones que les garantizan su supervivencia. Pero para que esta información sea comprendida e interpretada por los usuarios externos que precisan tomar decisiones sobre la empresa o conjunto de empresas, debe ser medida y expresada en los mismos términos. Por esta razón, se han creado una serie de disposiciones y normas generales de contabilidad (nacionales e internacionales) orientadas a regular, armonizar y homogeneizar la información contable; que se concretan en los Planes Oficiales de Contabilidad, que según los diferentes países, cuenta con mayor o menor grado de obligatoriedad.

Francia, España y Portugal son ejemplo de ello. Estos países poseen planes contables de carácter obligatorio, llegando incluso a decirse en el caso particular de Francia que dispone de un Derecho Contable Autónomo (Moro, 1991). Estados Unidos, México, Brasil y Colombia no tienen un plan oficial de contabilidad, sin embargo, las pautas a seguir las marcan diversos institutos y asociaciones de profesionales establecidos para tal fin. A diferencia de estos en Perú, Cuba y Ecuador si hay planes generales de contabilidad obligatorios a los cuales deben someterse sus empresas. Y, en el caso de Venezuela, al igual que en Chile, el sector público se rige por un plan contable normalizado mientras que el sector privado se vale de las normas contables contenidas en los textos legales y las emitidas por los colegios de Contadores Públicos (Torres, 1996).

En lo que concierne a la información elaborada para los usuarios internos las reglas del juego son otras. Este tipo de información es considerada confidencial y no esta sujeta a regulación alguna. De ahí su naturaleza opcional y subjetiva pues la contabilidad de gestión, analítica o de costos como sistema de información administrativo, aunque en los planes contables de ciertos países se incluye en secciones voluntarias y para algunos autores puede estar influenciada por la regulación de la contabilidad financiera (Amat, Falguera, Puig y Soldevila, 2003), no obedece a principios o normas contables de aceptación general, aún más, las empresas no están obligadas a llevar una contabilidad interna. En consecuencia, son muchas las empresas que todavía no se benefician de un sistema de información interno para la toma de decisiones.

El uso discrecional de la contabilidad interna y la poca relevancia que le atribuyen las empresas, sobretodo las de menor tamaño, son los motivos que en cierta medida han provocado que el diseño e implementación de sistemas de contabilidad y gestión de costos no haya sido tan extendido como lo es la praxis de la contabilidad financiera. Sin embargo, las empresas hoy más que nunca también necesitan de sistemas internos de información contable porque, según Prieto (2003), es a través de ellos que:

... se instrumentaliza la transferencia de conocimiento a los individuos que tienen los derechos de decisión o se otorgan derechos de decisión a los individuos con el conocimiento relevante, posibilitando en cualquier caso el control del comportamiento del individuo en el que concurren capacidades de decisión y conocimiento. (p. 80).

La información significativa influye en las fuerzas competitivas del entorno general y específico en el que se mueven las organizaciones, alterando sus mutuas y constantes relaciones, por tanto, el sistema de información contable de gestión se vuelve un factor estratégico que aunado a la planificación y el control actúa como soporte de la Dirección Estratégica, permitiéndole reducir la incertidumbre, mejorar el proceso de decisiones o modificar los desenlaces de una decisión ya tomada (Sanchís, 1994). La contabilidad de costos y de gestión, como

parte del sistema de información empresarial, por tanto, configura un subsistema creado deliberadamente por las organizaciones para obtener información útil, que le sirva de base a sus estrategias de negocios y, a la vez, contribuya a la consecución de ventajas competitivas sostenibles.

Pues bien, aunque la información contable obligatoria (típicamente la contabilidad financiera) no deja de tener relevancia como dispositivo informacional para las empresas y los interesados en ellas, la presente investigación centra su atención en los sistemas internos de información contable; ya que, éstos son los que producen el conocimiento suficiente para planificar y controlar el ciclo continuo de operaciones económicas que persiguen el logro de los objetivos empresariales (Mallo, 1996). En especial, se enfoca en la contabilidad de costos cuyo propósito fundamental es comunicar información financiera y no financiera a la administración a efectos de que aquella pueda ejercer las funciones planificación, control y evaluación de los recursos (Gayle, 1999), así como, la toma de decisiones estratégicas y táctica – operativas.

La contabilidad de costos como todos los sistemas de información de la empresa presenta una morfología propia que va a estar determinada básicamente por tres componentes, a saber (García, 1996): la tecnología, las herramientas de hardware, software y telecomunicaciones que permiten la automatización de las tareas a fin de facilitar información útil a todos los usuarios con independencia del tiempo y el espacio; el modelo decisional, que en función de la concentración del poder de decisión y con un dominio de varios enfoques del negocio posibilita tanto el análisis multidimensional de la información como una visión corporativa de la organización; y el diseño organizativo, que define la estructura de los flujos de información según el contexto interactivo de la especialización y coordinación de los recursos humanos y materiales disponibles.

2.2.2 La Contabilidad Financiera

La contabilidad financiera, mejor conocida como contabilidad a secas, es la parte del sistema de información contable que procesa datos pretéritos relativos a las transacciones externas que afectan a la actividad organizacional y, además, determinan la situación actual y futura de la vida económica de las organizaciones. Estas transacciones, en esencia, se manifiestan a través de dos corrientes de valores: la corriente económica (compra ∪ venta) y la corriente financiera (cobros ∪ pagos). Del acopio, clasificación, valoración y registro sistemático de tales transacciones, en unidades monetarias y siguiendo ciertos principios y normas de aceptación universal, la contabilidad financiera provee información periódica sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresas para que sea analizada y, a su vez, puedan tomarse las decisiones que las beneficien.

La información así obtenida, como ya se mencionó, esta dirigida a terceras personas o usuarios externos, es decir, a aquellos sujetos que – de manera individual o de forma de organizada – tienen intereses de tipo económico en la empresa pero que no están implicados directamente en las tareas cotidianas de la misma, entre ellos se pueden mencionar a: propietarios, accionistas, inversionistas, acreedores, entidades bancarias, entes gubernativos, proveedores, clientes, sociedades mercantiles, gremios sindicales o profesionales y público en general. De ahí que la naturaleza de la información financiera sea en gran medida histórica pues según Mallo, Kaplan, Meljen y Giménez (2000):

La información financiera para los usuarios externos suele ser de carácter histórico, ya que este criterio ofrece mayor garantía de objetividad que cualquier otro concepto de valor y, por otra parte, excepto a los propietarios, no suele ofrecerse información sobre el futuro de las previsiones empresariales cifradas en los correspondientes planes, programas y presupuestos. (p. 18).

Lo que significa que la contabilidad financiera esta enfocada hacia el pasado, pues, produce información sobre las transacciones y eventos económicos

acaecidos. Aún más la necesidad de atender a múltiples usuarios externos, cada uno de los cuales con sus propias exigencias informativas, supone la elaboración de información armonizada, consistente y comparable. Por ello, la contabilidad financiera confecciona informes sintéticos y globales sobre las actividades que realiza la empresa vista como un todo; se basa en datos cuantificables, monetarios y sujetos a verificación; se rige por los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por los gremios de la profesión contable así como por diversos agentes reguladores nacionales e internacionales; y, se preocupa por la exactitud y objetividad de la información reportada.

La contabilidad financiera es obligatoria y, como tal, de vital importancia para que terceros validen los cursos de acción elegidos con respecto a las organizaciones, ya que, a través de sus informes los grupos de interesados externos, específicamente inversionistas y acreedores, pueden evaluar la efectividad con que la administración de la organizaciones conservarán íntegros los fondos que éstos les suministra y, al mismo tiempo, conseguirán generarles rendimientos satisfactorios. Similarmente, en relación a una clase de usuario externo en particular, el gobierno, la información producida sirve de base para la preparación y presentación de los informes tendientes a las declaraciones y pagos de tributos fiscales y parafiscales; sin embargo, debe tenerse presente que existen diferencias entre las leyes fiscales y los principios contables.

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 financiera, 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 costos ²¹, segunda bifurcación de la contabilidad misma, que tiene como fin la elaboración de información relevante para la planificación, el control y la toma de decisiones empresariales.

La contabilidad financiera, 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).

Distintos cuerpos colegiados y autores de la profesión contable se han dado a la ardua tarea de conceptualizarla. Los cuadros N° 5 y N° 6 recogen algunos de los discernimientos exhibidos en la literatura contable revisada, relativos a la definición y objetivos de la contabilidad financiera.

²¹ Conocida también como contabilidad interna, analítica o de gestión. Más recientemente, la contabilidad de costos contemporánea recibe en muchas ocasiones el nombre de contabilidad administrativa o contabilidad de dirección estratégica.

Cuadro N° 5: Conceptos y Objetivos emitidos por Gremios Profesionales

Gremios	Definición	Objetivos
American Accounting Association (AAA) 1966	La contabilidad es un proceso de identificación, medición y comunicación de información económica que permite obtener juicios y decisiones para los usuarios de la información.	Proveer información para: a. Tomar decisiones concernientes al uso de recursos limitados, incluyendo la identificación de las áreas cruciales, así como la determinación de objetivos y metas. b. Dirigir y controlar eficazmente los recursos humanos de una organización. c. Mantener e informar acerca de la custodia de los recursos. d. Facilitar funciones y controles sociales.
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) 1954 / 1970	La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son cuando menos de carácter financiero, así como el de interpretar sus resultados. Es también una actividad de servicio, cuya función es proveer información cuantitativa, principalmente, de naturaleza financiera, acerca de las entidades económicas.	El propósito básico de la contabilidad financiera y de los estados financieros es proveer información financiera acerca de las empresas individuales, útil para la toma de decisiones económicas.
Colegio de Contadores Públicos de Chile G. A. (CCPCH) 1973	La contabilidad financiera es la ciencia que interpreta los hechos económicos de los negocios y los ordena en forma de cuentas para su control y presentación, descansando para ello en principios que son la base sobre la que se han ido construyendo los pilares que la sustentan.	Proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) 1984	La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan.	Facilitar a los diversos interesados la toma decisiones en relación con dicha entidad económica.
Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) 2002	La contabilidad financiera es definida como la rama de la contabilidad centrada en la preparación y presentación de un juego de estados contables.	Suministrar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de la mayoría de los usuarios, especialmente los externos: propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público en general.

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro N° 6: Conceptos y Objetivos formulados por Autores de la Contabilidad

Autores	Definición	Objetivos
Goxens y Goxens (1979)	Es el nombre genérico de todas las anotaciones, cálculos y estados numéricos que se llevan a cabo en una empresa.	Con el objeto de proporcionar: a. Una imagen numérica de lo que en realidad sucede en la vida y en la actividad de la empresa; es decir, conocer el patrimonio y sus modificaciones. b. Una base de cifras para orientar las actuaciones de la gerencia en su toma de decisiones. c. La justificación de la correcta gestión de los recursos de la empresa.
Luque (1981)	Es la ciencia que tiene el estudio cuantitativo y cualitativo del patrimonio de la empresa, tanto en su aspecto estático como en el dinámico, con la finalidad de lograr la dirección apropiada de las riquezas que lo integran.	Su función primaria consiste en suministrar la información adecuada que permita medir las variaciones del patrimonio, es decir, “el cómo y cuánto” de esas variaciones, para luego poder adentrarse en el “por qué” de las mismas.
Cedeño y Jiménez (1996)	Sistema que se utiliza para proveer la información financiera de manera estructurada.	Con el fin de facilitar la toma de decisiones.
Meigs, Williams, Haka, Bettner (2000)	Se refiere a la información que describe los recursos, las obligaciones y las actividades financieras de una entidad económica.	La información financiera está diseñada principalmente para ayudar a los inversionistas y a los acreedores a decidir dónde situar los recursos de inversión escasos. La información contable financiera se utiliza también en las declaraciones del impuesto sobre la renta. De hecho, la información contable financiera se utiliza para tantos propósitos diferentes que con frecuencia se le conoce como información contable de propósito general.
Guajardo (2005)	La contabilidad financiera está conformada por una serie de elementos como las normas de registro, criterios de contabilización, formas de presentación, etc. A este tipo de contabilidad se le conoce con ese nombre, debido a que expresa en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que realiza una entidad así como ciertos acontecimientos económicos que la afectan.	Con el fin de proporcionar información útil y segura a usuarios externos para su toma de decisiones.

Fuente: Elaboración Propia

2.2.3 La Contabilidad de Costos

Los costos son un fenómeno de carácter económico relacionado con la evolución patrimonial de una entidad (Figueira, 2005). Este fenómeno concierne a todas las organizaciones con independencia de su dimensión, razón de ser y/o estructura de propiedad; por cuanto, la administración de cualquier actividad productiva, sea cual fuere su naturaleza, se rige por la teoría microeconómica del productor, según la cual el objetivo de las unidades económicas – cada una caracterizada por una función de producción²² propia – es maximizar su beneficio, que es la diferencia entre ingresos totales y costos totales. La maximización del beneficio se suscita, a su vez, por la de maximización de la producción y la disminución de los costos, con la que las unidades económicas se suponen eficientes, eficaces y en la mejor situación posible.

El beneficio económico, sin embargo, es distinto al beneficio contable porque economistas y contables determinan los costos totales de forma diferente: para la economía, los costos totales comprenden tanto los costos explícitos como los costos implícitos, mientras que, la contabilidad sólo considera los costos explícitos. El móvil de ello fue el predominio de los criterios derivados del paradigma de utilidad en la contabilidad y, su consecuente, influencia en las normas contables. Los requisitos utilitaristas que debe cumplir la información contable han conllevado a que se consideren únicamente las variables del sistema de la circulación económica susceptibles de ser valoradas y homogenizadas en términos de unidades monetarias. No obstante, en la actualidad, esta visión miope del problema es bastante cuestionada.

²² La función de producción es la relación que se establece entre las cantidades de factores productivos empleados – tierra y materias primas, trabajo, capital y capacidad de gestión - para producir un bien y la cantidad producida de ese bien, restringida por la tecnología. Esta función define la cantidad máxima de producto que puede obtenerse con una combinación dada de factores productivos y el uso de aquellos métodos o técnicas, que según el estado vigente de la tecnología, generen el proceso óptimo de producción. Por consiguiente, en ella también subyace tácitamente la idea de eficiencia técnica – económica.

El estudio de los costos para la formulación de proposiciones verificables que permitan explicar, comprender y predecir los hechos económicos de la circulación interna del valor en las organizaciones, impulsados por el proceso de transformación que agrega valor a los factores productivos, deben comprender ambos aspectos: los explícitos y los implícitos. Por consiguiente, conforme a la opinión de Osorio (1993), una teoría de los costos en contabilidad:

... deberá entender en todo lo relativo a la identificación, cuantificación o medición y valorización de todos los factores sacrificados que constituyen el *input* de un proceso que tiene como *output* un resultado interpretando las relaciones existentes; ya sea que el resultado sea un bien o un servicio, o aun algo más abstracto como puede ser una «acción» realizada como objetivo... (p. 141).

Justamente, este es el cometido de la segunda bifurcación de la doctrina contable: la contabilidad de costos; el área de conocimiento, que por constituir el fundamento teórico central de la investigación planteada, se abordará en el presente epígrafe. De ordinario, términos como los siguientes han sido utilizados para denominar a esta área contable: contabilidad industrial, contabilidad interna, contabilidad analítica o contabilidad para la toma de decisiones; los cuales están estrechamente vinculados con la orientación de la contabilidad hacia las demandas informativas de los usuarios internos de la organización, pero no abarcan el concepto más amplio de contabilidad para la administración. Inclusive el vocablo contabilidad de costos es limitado, por lo que con los años se extendió a contabilidad de gestión y después a contabilidad directiva.

La contabilidad de costos se ocupa del estudio de las transacciones que tienen lugar en el interior de las organizaciones sin contactos con el mundo exterior, en concreto, de 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).

Pirla (citado por García et. al., 2006) señala que la contabilidad de costos en la literatura contable es entendida como:

... el estudio de los procedimientos contables y aun estadísticos dirigidos al conocimiento del costo en sus distintos estratos o manifestaciones y en las diferentes empresas. Además interpreta que el estudio de la magnitud costo está íntimamente relacionado con la investigación y el cálculo de rendimientos. Por consiguiente, la contabilidad de costos no sólo comprende el estudio de los costos en sentido estricto, sino también el de la productividad y rendimientos. Aunque continúa su exposición indicando que el cálculo de los costos y la determinación de la productividad no es un problema estrictamente contable, precisando que el análisis del costo y de la productividad en el orden económico rela de la empresa pertenece propiamente a la economía de ésta; también este autor indica que el conocimiento y la investigación de estas magnitudes económicas se verifica fundamentalmente a través de la contabilidad, particularmente en el ámbito de la contabilidad de costos. (p. 41).

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 científico²³. 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.

²³ 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).

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, Santidrián y Aguilar (2005) a través de las propuestas de diferentes autores recogidas por Dopico y 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 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 entorno y la mayor complejidad organizacional, han provocado que la contabilidad de costos amplíe sus funciones, propósitos 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 consecución 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 gestión²⁴, cambian el panorama de esta disciplina. Superada 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.

Hoy en día, la contabilidad de costos y de gestión es concebida desde un punto de vista más amplio, como 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 (Escobar, Lobo y Rocha, 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

²⁴ Johnson y Kaplan (1988: 180-201) 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”*.

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, información y control planteadas en el seno 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 Latinoamérica como²⁵: 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 costos²⁶.

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

²⁵ Un compendio pormenorizado de la situación doctrinal de la Contabilidad de Costos en Latinoamérica puede consultarse en Lizcano (1996).

²⁶ Los datos para la redacción de este párrafo fueron tomados de De Falguera (2002) y de García et. al. (2006).

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...” (p. II). 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, la contabilidad de costos subsiste como una técnica alternativa y menos rentringida 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 metodología²⁷ 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 con 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 pasados y previsionales, sobre los intercambios de recursos económicos que se dan internamente en la empresa, a la que todo responsable de aquella puede

²⁷ 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: 9), “*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*”.

acceder a fin de obtener la información necesaria para tomar buenas decisiones (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). De lo que se deduce 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).

Al igual que con la contabilidad financiera, diferentes organizaciones profesionales y estudiosos de la contabilidad de costos se han dedicado a la difícil labor de precisar la definición y objetivos de esta área contable. Por tanto, en los cuadros N° 7 y N° 8 se presentan algunos de los pronunciamientos que a este respecto muestra la literatura contable.

2.2.4 El 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 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

Cuadro N° 7: Pronunciamientos de Organismos Profesionales
Contabilidad de Costos / Contabilidad de Gestión

American Accounting Association (AAA)	<i>Management accounting</i>: supone la aplicación de técnicas y conceptos adecuados para procesar los datos históricos y proyectados de carácter económico de una entidad con el fin de ayudar a la dirección a establecer planes para el logro de estos objetivos. Incluye métodos y conceptos necesarios para la planificación efectiva, la elección entre cursos de acción alternativos y el control a través de la evolución e interpretación de la actuación (AAA-1996). Objetivos de la contabilidad de gestión: planificación, organización, control directivo, dirección de sistemas operativos por productos, proyecto u otra segmentación de operaciones (AAA-1972).
Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)	La contabilidad de gestión pretende proporcionar información para la gestión, con el propósito de: formular políticas, planificar y controlar todas las actividades de la empresa, tomar decisiones sobre actuaciones en marcha, proporcionar información a los usuarios externos a la firma, proporcionar información a los empleados, salvaguardar los activos (CIMA Terminology-1986). La contabilidad de costos es aquella parte de la contabilidad de gestión encargada de la confección de presupuestos, establecimiento de costos estándares y reales de las operaciones, procesos, departamentos o productos, el análisis de las desviaciones y el aprovechamiento y uso social de los fondos (CIMA Terminology-1986).
National Association of Accountants (NAA) o Institute of Management Accountants (IMA)	La contabilidad de gestión es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de informes financieros utilizados por la gerencia para planificar, evaluar y controlar una organización y para asegurar el uso apropiado y responsable de sus recursos (SMAS-N°1A-1981). Los objetivos de la contabilidad de gestión se centran en: 1) proporcionar información requerida para las operaciones de planificación, evaluación y control, salvaguardando los activos de la organización y estableciendo comunicaciones con las partes interesadas ajenas a la empresa, 2) participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas, contribuyendo a coordinar sus efectos en toda la organización (SMAS-N°1B-1982). La contabilidad de costos es una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, procesos o producto, empleado por la gran mayoría de las entidades legales en una sociedad, o específicamente recomendada por un grupo específico de contabilidad (SMAS-N°2-1982)
Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)	La contabilidad de costos es aquella rama de la contabilidad que suministra información analítica relativa a los costos de los productos y servicios generados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias y el costo de los productos vendidos, para poder transmitir esta información a los administradores o gerentes a fin de que puedan proceder a la confección de los estados contables (AECA-Doc.N°-1-1989). La contabilidad de gestión es aquella rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medida y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales (AECA-Doc.N°-1-1989). Los objetivos de la contabilidad directiva van ligados a la visión estratégica de la empresa, de la que se desprenderán decisiones operativas o de gestión, que tratarán de coordinar todo tipo de esfuerzos en el seno de una organización dentro de un determinado entorno (AECA-Doc.N°-1-1989).

Fuente: García et. al. (2006)

Cuadro N° 8: Definiciones y Objetivos de la Contabilidad de Costos planteadas por Autores Contables

Autores	Definición y Objetivos Planteados
Mallo y Jiménez (1997)	Es una parte de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, con el fin de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación de precios de costo y sobre la política de precios de venta y análisis de resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas de mercado. Los objetivos tradicionales que se le asignan son: a) generar información usada por la contabilidad financiera: valoración de stocks y medida de resultados, b) realizar información útil para la toma de decisiones, y c) establecer la información para la planificación y control de las actividades y procesos de la empresa.
Torres (2002)	Es el conjunto de técnicas y procedimientos que se utilizan para cuantificar el sacrificio económico incurrido por un negocio para generar ingresos o fabricar inventarios. La contabilidad de costos se encarga de proporcionar la información necesaria para calcular correctamente la utilidad y valorar inventarios. También es una herramienta útil para la fijación de precios y el control de las operaciones a corto, mediano y largo plazo.
Sáez, Fernández y Gutiérrez (2004)	Inscrita en la contabilidad de gestión, podría definirse como un sistema de información acerca de la actividad productiva de una empresa que es relevante y oportuna para la planificación y control exigidos para la gestión de la empresa en sus distintos niveles. Encuadrada en la contabilidad financiera, debería definirse como sistema de información, que permite la valoración de los bienes y servicios derivados de la actividad productiva de la empresa, cumpliendo para ello los principios contables generalmente aceptados. De una manera más ecléctica y convencional, se define como un sistema de información sobre el movimiento interno de valores a que da lugar la actividad normal de la empresa. Los objetivos que se le pueden asignar son: a) la planificación y control empresarial y b) la valoración adecuada de los inventarios.
Sinisterra (2006)	Se entiende por contabilidad de costos cualquier técnica o mecánica contable que permita calcular lo que cuesta fabricar un producto o prestar un servicio. Una definición más elaborada indica que se trata de un subsistema de la contabilidad financiera al que le corresponde la manipulación de todos los detalles referentes a los costos totales de fabricación para determinar el costo unitario del producto y proporcionar información para evaluar y controlar la actividad productiva. Debe cumplir los siguientes objetivos: a) acumular los datos de costos para determinar el costo unitario del producto fabricado, cifra clave para fijar el precio de venta y conocer los márgenes de utilidad; b) brindar a los diferentes niveles de la administración de la empresa datos de costos necesarios para la planeación de las operaciones de manufactura y el control de los costos de producción; c) contribuir al control de las operaciones de manufactura; d) proporcionar a la administración la información necesaria para la presupuestación, los estudios económicos y otras decisiones especiales, relacionadas con inversiones a largo y mediano plazo; y e) brindar racionalidad en la toma de decisiones.

Fuente: Elaboración Propia

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 es artificial y sólo obedece a fines didácticos. De ahí que los sistemas de control de gestión son entendidos como los procesos formales mediante 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 control²⁸ 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.

Por consiguiente, los sistemas de control de gestión 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

²⁸ Las estrategias también pueden implantarse mediante la estructura organizativa, los procesos de decisión, las capacidades gerenciales, los sistemas de dirección, la gestión de los recursos humanos e identidad organizacional.

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 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 burocrático²⁹ 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 jerarquía regulen los posibles eventos a ser confrontados por los empleados, 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).

²⁹ 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.

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, Castañeda y Caicedo, 2002). En otras palabras, se apoyaron en indicadores cuantitativos diseñados por la contabilidad para implatar las estrategias y evaluar el desempeño financiero de las organizaciones. Esto fue posible gracias a la creencia de 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 de medidas financieras y operacionales (Kaplan y Norton, 1992).

Lo que significa que 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: ¿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).

2.2.5 La Rentabilidad de la Empresa

La rentabilidad es 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 según el Cuadro de Mando Integral (CMI)³⁰ 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).

De acuerdo con Mallo et. al. (2000) la existencia del resultado empresarial se sustenta en la función económica del empresario, considerando autores como Say, Von Thünen o Marshall el beneficio como la remuneración de este factor que como cualquier otro debe regirse por las leyes de la oferta y la demanda; mientras que, otros autores plantean el beneficio como una renta residual que se da al empresario, calculada después del ejercicio económico como una diferencia entre el costo de la producción obtenida y colocada y las retribuciones anticipadas a los factores de producción constituyendo, de este modo, la verdadera renta residual

³⁰ 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.

de una economía de mercado y agregándose a la función empresarial en virtud de la combinación productiva más eficaz para la producción de los bienes sobre los cuales se dirige una demanda provista de una capacidad de compra.

También, Mallo et. al. (2000), indican que el beneficio o resultado neto es un indicador y valorador válido de la actividad productiva 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 de la organización. En general, la rentabilidad es una medida relativa de los resultados operacionales, es la comparación de los resultados netos obtenidos en la empresa con las ventas generadas, las inversiones realizadas y los capitales propios comprometidos (Morillo, 2001). Los indicadores de rentabilidad o rendimiento pretenden medir la efectividad con que la administración de la empresa controla los costos y gastos operacionales para convertir las ventas en utilidades (Ortiz, 2004). De ordinario se reconocen: la Rentabilidad sobre la Inversión (ROI), el Valor Económico Agregado (VAE), la Utilidad Residual (UR) y el Rendimiento sobre Ventas (RSV).

2.2.6 Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs)

Definir los estratos empresariales debe hacerse por dos razones: primero, para fines estadísticos y, segundo, para fines vinculados a consideraciones políticas; sin embargo, más allá de sus fines, la definición siempre ayudará a conocer la magnitud de cada segmento empresarial y, consecuentemente, su impacto en la actividad productiva nacional, así como, a tomar mejores medidas orientadas al fomento de la producción (Zevallos, 2003). Ahora bien, para el caso que nos ocupa, definir a las PyMEs implicará la identificación de los criterios que favorecen enmarcar a las empresas venezolanas, en particular a las que son objeto del presente estudio, dentro de la categoría de PyMEs; con sus fortalezas y debilidades, de manera que concuerden con los establecidos en las definiciones de PyMEs que se plantean y esgrimen en Venezuela.

Las PyMEs son organizaciones de gran importancia para el desarrollo socio-económico de los países. Pero ¿Cómo pueden definirse las PyMEs?. Se puede comenzar señalando que la sigla PyMEs se utiliza para denominar a las Pequeñas y Medianas Empresas, lo cual es una significación ampliamente extendida en el mundo. Las PyMEs son empresas dedicadas a la realización de actividades económicas y, también, son organizaciones cuya configuración se rige por los principios de la organización³¹. Por tanto, son unidades económicas organizadas en las que los propietarios por sí mismos o a través de sus representantes legales ejercen sus pericias técnicas, con el propósito básico de obtener beneficios produciendo y comercializando los bienes y/o servicios necesarios para satisfacer las demandas de la sociedad.

En este sentido, cabe definir las como empresas y, al mismo tiempo, como organizaciones. Con respecto a la definición de empresa, Tohmson (2006) expresa que³²:

³¹ Silogismo de la organización de Bueno (1996) aplicado a las PyMEs.

³² Definición reproducida con la autorización del autor.

... permite “visualizar” a toda empresa como una entidad conformada por elementos tangibles (elementos humanos, bienes materiales, capacidad financiera y de producción, transformación y/o prestación de servicios) e intangibles (aspiraciones, realizaciones y capacidad técnica); cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades y deseos de su mercado meta para la obtención de una utilidad o beneficio (p. 1).

Mientras que, desde la perspectiva sistémica de las organizaciones y su administración, la definición de empresa como organización desarrollada por Bueno (1996) posibilita percibir a cualquier empresa como:

Un sistema sociotécnico abierto compuesto por cinco elementos principales o aspectos organizativos: Sistema Técnico, Sistema Humano, Sistema de Dirección, Sistema Cultural y Sistema Político (poder) y en el que se persigue unos objetivos básicos. Estos objetivos característicos de cada aspecto son precisamente los «principios básicos» que permiten el «equilibrio de la organización» o «del sistema»...(p. 90).

De lo que se desprende que las PyMEs, al igual que las demás organizaciones, son sistemas sociotécnicos abiertos integrados por elementos tangibles e intangibles que se encuentran dispuestos y acoplados en los cinco subsistemas organizativos que las componen: técnico, humano, administrativo, cultural y político; los cuales interectúan continuamente entre ellos y, en conjunto, con el suprasistema ambiental, que no es otro que la sociedad, a fin de que se logren los objetivos para los que fueron creadas. Objetivos que consisten, natural y principalmente, en la satisfacción de las necesidades y deseos de la sociedad a la que atienden con fines lucrativos. Las PyMEs cumplen sus cometidos recibiendo insumos de la sociedad, transformándolos y exportándolos de nuevo a esa sociedad en forma de bienes y servicios aptos a sus exigencias.

Para poder recibir suficientes de insumos productivos (tierra, trabajo, capital y dirección) que les permitan mantenerse en funcionamiento y, así, procurarle a la sociedad los insumos transformados que precisan; deben ajustarse a las condiciones y requisitos sociales, políticos, económicos, legales y tecnológicos que les impone su suprasistema ambiental o entorno en el que operan. A la vez, que su intermediación en el mercado de bienes y servicios, mediante la reunión y

organización de los factores de producción, ejerce influencia sobre dicho entorno. Con lo que puede decirse que las PyMEs, como sistemas empresariales, son influidas e influyen en el entorno que las contienen. Dado por sentado lo antes expuesto, es menester ahora tratar de especificar que las hace diferentes de las grandes empresas u otros tipos de organizaciones.

La tarea de distinguir a las PyMEs no es fácil, pues, los criterios utilizados para tipificarlas son muy diversos. De hecho, la investigación del Programa Entorno adscrito a la Fundación para el Desarrollo Económico y Social (FUNDES), encontró que los países de Latinoamérica que integran la red FUNDES³³ no cuentan con criterios uniformes para definir a sus PyMEs y, de estos, los más usados son: empleo, ventas y activos; además, señala que algunos países poseen más de una definición siguiendo el mismo criterio, el cual cambia dependiendo de si la empresa es manufacturera, comercial o de servicios (FUNDES, 2002). Esto se debe a que los criterios varían según los puntos de vista particulares de quienes las definen, el nivel de desarrollo de los países e, incluso, dentro de un mismo país, según obedezcan a distintos intereses.

El criterio más aceptado para definir la dimensión organizativa de las empresas es el número medio de empleados, fraccionado por intervalos de trabajadores contratados. Con referencia a este criterio Milanés (2007) apunta que, de acuerdo a Briones, muchas veces es necesario acudir a él porque no hay otros indicadores comunes que puedan extraerse de la información disponible, conforme a Moneva, porque es una variable fácilmente controlable y difícilmente manipulable, pero ambos coinciden con Maroto, en que se trata de un criterio con serias limitaciones, ya que, no considera aspectos como la libertad de contratación y el sector de actividad en el que se desenvuelven las unidades económicas. Sin embargo, no sucede lo mismo con los parámetros cifras de negocios (facturación y ventas anuales) y activos de las empresas.

³³ Los países latinoamericanos que integran la red fundes son: Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, México, Panamá y Venezuela.

Las ventas y los valores de los activos empresariales no son datos tan accesibles como lo puede ser el número de empleados de las empresas, puesto que, no todos los países cuentan con entes preparados para aglutinar, gestionar y suministrar un volumen de información de tal magnitud. Por otra parte, cada empresa valora estos criterios de forma relativa y situacional, lo que crea incertidumbre e inconsistencias respecto a los importes proporcionados. A pesar de esto, algunos países prefieren utilizar las cifras de ventas y las inversiones en propiedad, planta y equipo. La razón de ello es que la cantidad de personal empleado no refleja la capacidad de producción o el valor agregado de los productos o servicios que ofrecen las empresas (Armas, 1999), dos aspectos que definen más a las PyMEs en el marco de las condiciones imperantes.

Los criterios desarrollados para delimitar a las empresas en función de su tamaño se clasifican en base a la naturaleza de los mismos. De este modo, tenemos que los criterios existentes son de dos tipos:

- a) Cualitativos: son aquellos que representan características o propiedades que hacen referencia a cualidades de las empresas a ser catalogadas, que no aparecen en forma numérica. Estos atributos son subjetivos, se manifiestan mediante expresiones verbales y, en la práctica, no pueden ser cuantificados directamente. Para Milanés (2007), los criterios cualitativos de mayor aceptación a lo largo de la historia son: coincidencia entre propiedad y gerencia, presencia en mercados específicos, independencia de la propiedad y dirección con respecto a las políticas de otras entidades y gerencia personalizada. En el cuadro N° 9 se muestra un compendio de criterios cualitativos, con los cuales ciertos autores y organismos internacionales han agrupados por tramos de tamaño a las unidades económicas.

**Cuadro N° 9: Criterios Cualitativos Empleados por las Principales
Definiciones de PyMEs**

Definiciones	Criterios Cualitativos
F. Knight (1916)	- Responsabilidad limitada - Coinciden gerencia y propiedad
A. Kaplan (1948)	- Coinciden gerencia y propiedad - Relación próxima con empleados y clientes - Vinculada a comunidad local
E. Hollander (1967)	- Dirección de pocas personas - Gerencia personalizada
E. Schumacher (1973)	- Reducida importancia en el sector en el que opera - Negocio personal y de ámbito local - Trabajo creativo - Cumple una función social
Canadian Federation of Independent Business	- Coinciden gerencia y propiedad - Independiente - No domina en su campo de actividad
M. Rojo et. al. (1983)	- Métodos de gestión rudimentarios - Estructura financiera inadecuada - Costos de financiación inadecuada - Dirección Personalizada
R. Sarmiento (1984)	- Unidad económica en período de evolución hacia su madurez.
Libro Blanco de la CEE	- No existen normas burocrática - Papel dominante del jefe o del director de la entidad.

Fuente: Moneva (Citado por Jara 2000)

- b) Cuantitativos: son aquellos que representan características o propiedades de las empresas a ser catalogadas, que hacen referencia a cantidades. Estos atributos son objetivos, se expresan en valores o datos numéricos y, en la práctica, pueden ser medidos directamente. De acuerdo con Moneva (Citado por Jara, 2000), hay dos grupos: uno relativo a personas – v.g. número de empleados, número de accionistas o socios, número de clientes – y otro relativo a factores financieros – v.g. cifras de negocio, total de inversión en activos, beneficio obtenido, valor

agregado —. El cuadro N° 10 presenta un compendio de los criterios cuantitativos a los que más se recurre para definir a las empresas según su dimensión organizativa, sobre todo, jurídicamente a fin de que sean las auténticas PyMEs las que se benefician de los programas nacionales e internacionales esbozados para promocionar su desarrollo.

Cuadro N° 10: Criterios Cuantitativos Empleados por las Principales Definiciones de PyMEs

Definiciones	Criterios Cuantitativos
IV Directiva de Derecho de Sociedades de la CEE (1978)	- Activo total - Cifra de negocios - Número medio de empleados
SSAP N°15 del ASC (1975)	- Cifra de negocios
Ley de Reforma Mercantil (1989)	- Activo total - Cifra de negocios - Número medio de empleados
APD (1977)	- Recursos propios - Cifra de ventas - Número medio de empleados
IMPI (1983)	- Número de empleados
Banco Europeo de Inversiones	- Número de empleados - Inmovilizado neto - Porcentaje del capital controlado por un solo accionista
Programa de acción para una política comunitaria de las PYME.	- Número de empleados.

Fuente: Moneva (Citado por Jara 2000)

Estos criterios no sólo caracterizan a las distintas unidades económicas de manera disociada, también lo hacen de modo combinado. A este respecto, Jara (2000) señala que “... existe una tercera corriente de términos que clasifican a las entidades económicas según su tamaño, atendiendo a criterios mixtos, esto es, tanto cualitativos como cuantitativos” (p.5). Ejemplo de ello, es la definición de PyMEs que a efectos contables propone Milanés (2007). La autora define a esta clase de empresas, considerando los criterios regulados por la IV Directiva

Europea y la legislación mercantil española, las definiciones de las recomendaciones 96/280/CE y 2003/361/CE de la Comisión Europea así como las distintas definiciones de tamaño empresarial revisadas y las sugerencias del International Standards of Accounting and Reporting (ISAR).

En el cuadro N° 11 se exhibe la lista de criterios, cualitativos y cuantitativos, escogidos por Milanés (2007) para aportar su definición de PyMEs con fines contables; y, en el cuadro N° 12, se hace ostensible su propuesta de definición en comparación con la definición de PyMEs planteada por el ISAR.

Cuadro N° 11: Criterios de Agrupación Cualitativos y Cuantitativos

CUALITATIVOS	CUANTITATIVOS
Coincidencia entre propiedad y gerencia	Activo circulante
Independencia en propiedad y dirección	Capital social
Gestión personalizada y directa	Cash – Flow
No cotización en bolsa	Consumos de Explotación
No emisión de informes financieros destinados al público en general	Nº medio de empleados
Dotadas de personal contable propio capacitado	Facturación
Conocimientos e infraestructura contable limitados	Activos totales netos medios
Dificultades para obtener créditos bancarios y comerciales	Fondos propios
Dificultades para obtener servicios de contabilidad asequibles	Gastos de personal
Empresas de reciente creación	Gastos de personal/ventas
Empresas que realizan sus operaciones en efectivo	Margen B.V.
Mentalidad de considerar la contabilidad como un gasto y no como una inversión	Rentabilidad económica
Basan sus decisiones gerenciales en las Cuentas Anuales	Rentabilidad financiera
Basan sus decisiones en datos cuantitativos de la contabilidad extraoficial	Resultado de explotación
Basan sus decisiones en su intuición/experiencia	Resultado neto
Sector	
Comunidad de pertenencia	
Gacela	
Alto rendimiento	
Certificado de calidad	
Auditada	
Exportadora	
Importadora	

Fuente: Milánes (2007)

Cuadro N° 12: Propuesta de Definición de PyMEs del ISAR Vs. la Propuesta de Definición de PyMEs con fines Contables de Milánes

CATEGORÍAS DE PYMES NUESTRA PROPUESTA			
NUESTRA PROPUESTA	- Sociedades que cumplen los límites de empresa según la IV Directiva. - No forman parte de grupos. - No cotizan en bolsa. - No son bancos ni establecimientos financieros. - Independencia en propiedad y dirección. - Coincidencia entre propiedad y Gestión.	MEDIANAS	- Utiliza la información contable para la adopción de decisiones de gestión. - Somete sus Cuentas Anuales a Auditoría. - Activo: $\leq 11.000.000-11.600.000 \text{ €}$ - Cash Flow: $\leq 1.000.000-1.800.000 \text{ €}$ - Gastos de personal: $\leq 5.000.00-5.600.000 \text{ €}$
		PEQUEÑAS	- Gestión personalizada. - Activo: $\leq 5.000.000-5.500.000 \text{ €}$ - Cash Flow: $\leq 300.000-360.000 \text{ €}$ - Gastos de personal: $\leq 2.000.000-2.500.000 \text{ €}$
PROPUESTA DEL ISAR	- Empresas que no emiten valores públicos ni presentan un gran interés público. - No son bancos ni establecimientos financieros. - No forman parte de grupos.	NIVEL II	- Con personal contable propio capacitado. - Con más que unos pocos empleados. - Pueden tener accionistas que no formen parte de la dirección. - Con cierta entidad comercial.
		NIVEL III	EMPRESA PEQUEÑA - Coincidencia entre propiedad y Gestión. - Pocos empleados. - Conocimientos e infraestructura contable limitados.
			EMPRESA DE RECIENTE CREACIÓN

Fuente: Milánes (2007)

Una particularidad de esta definición es que su desarrollo fue más allá de la teoría y otros estudio empíricos, implicó además el análisis del comportamiento de ambos tipos de criterios en una muestra de 500 empresas españolas, estratificadas por Comunidades Autónomas y Sector de Actividad, a través de una encuesta de opinión que proporcionó la información cualitativa y de los datos cuantitativos obtenidos del Servicio de Información ARDÁN.

La definición de PyMEs propuesta, basada en criterios mixtos, apunta Milánes (2007):

- Salva la principal deficiencia que presentan las definiciones teóricas del tamaño, es decir, la arbitrariedad o ausencia de razón justificada en la elección de los criterios diferenciadores de tamaño y en los valores otorgados a los mismos.
- Supone un paso más en la definición planteada por Moneva (en 1993), en una investigación doctoral, por lo anterior y porque distingue entre varias categorías de PYME.
- En relación con el resto de estudios empíricos sobre el tamaño, incorpora por vez primera criterios cualitativos y demuestra la existencia de multitud de criterios cuantitativos diferenciadores de tamaños, alternativos a los tradicionalmente empleados.
- Supone un paso más en el conocimiento e identificación de estas estructuras empresariales para fines específicamente contables, posibilitando contrastar la relación existente entre el tamaño de las empresas y la idoneidad de exigirles la aplicación de la normativa internacional en la elaboración de sus Cuentas Anuales (p. 36).

No obstante, siguen dominando las definiciones que enfatizan en los criterios cuantitativos, mientras que, los académicos y expertos de la profesión contable al unísono con los organismos dedicados a la regularización contable internacional, tales como el IASB o el ISAR, abogan por definir contablemente a las PyMEs. La finalidad de ello es doble: por parte de los reguladores contables internacionales, pronunciar normas de contabilidad más apropiadas para regular a esta clase de empresas, de menor tamaño pero de gran trascendencia socioeconómica para las naciones; y, por parte de los académicos y expertos, apoyar a los reguladores contables regionales y locales en sus esfuerzos para conocer las necesidades informativas de las PyMEs y juzgar la conveniencia de aplicarles o no la normativa contable internacional.

Esta marcada predilección por las definiciones que hacen hincapié en los criterios cuantitativos se fundamenta, como indica la Resolución N° 90/93 del Grupo Mercado Común (GMC) del Mercado Común del Sur (MERCOSUR) referida a las Políticas de apoyo a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas del MERCOSUR, en que (GMC del MERCOSUR, 1993):

A pesar de que la variable número de empleados no tiene sensibilidad para captar los diferentes niveles de apropiación tecnológica, colocando en un mismo nivel empresas con gran cantidad de mano de obra y con bajo nivel de facturación y empresas de avanzada tecnología con pocos empleados y alta facturación, esta variable no deja de ser de fácil aplicación, sobre todo en contextos de diferentes unidades monetarias como en el caso del MERCOSUR.

Una variable de valor, tal como facturación o valor de activos, enriquece la definición, pero crea otro tipo de dificultades, tal como definir una unidad monetaria estable, lo que es particularmente difícil en economías nacionales altamente inflacionarias. No obstante, es necesario por lo menos utilizar una variable de valor, como la facturación bruta anual... (p.3).

Las definiciones de PyMEs manejadas por la pluralidad de organizaciones o asociaciones, que de una u otra manera guardan algún nexo con ellas, y las asumidas por los desiguales países del mundo, donde éstas se encuentran localizadas, así lo confirman. Tal es el caso de las definiciones formuladas por las siguientes organizaciones o asociaciones de envergadura mundial:

- La Unión Europea (UE)³⁴, emplea cuatro criterios para definir a las PyMEs: plantilla de la empresa, volumen de negocios, balance general anual e independencia del capital; de los cuales sólo el último es cualitativo. Las micro, pequeñas y medianas empresas quedan definidas por la Comisión de Comunidades Europeas, a partir del 01 de Enero de 2005, como aquellas empresas que respeten estos límites:
 - ✓ Las microempresas tienen menos de 10 trabajadores. Se introducirá un límite de 2 millones de euros para el volumen de negocios y el balance general.
 - ✓ Las pequeñas empresas tienen entre 10 y 49 trabajadores. El límite del volumen de negocios y el del balance general se aumentarán hasta 10 millones de euros.

³⁴ Definición tomada de la página web en línea Actividades de la Unión Europea (2007).

- ✓ Las medianas empresas tienen entre 50 y 249 trabajadores. El límite del volumen de negocios se aumentará hasta 50 millones de euros, y el del balance general, hasta 43 millones de euros.
- ✓ La definición de PyMEs distingue tres tipos de empresas en función del tipo de relación que mantienen con otras empresas según su participación en el capital, derecho de voto o de ejercer una influencia dominante. Estas son: empresas autónomas, empresas asociadas y empresas vinculadas.
- ✓ Las empresas autónomas son las más frecuentes. Una empresa es autónoma en cualquiera de estos casos: sí no tiene una participación del 25 % o más en otra empresa; sí no tiene un 25 % o más controlado por una empresa o un organismo público, o conjuntamente por varias empresas vinculadas u organismos públicos, salvo algunas excepciones; y sí no tiene cuentas consolidadas y no figura en las cuentas de una empresa que tenga cuentas consolidadas, con lo que no es una empresa vinculada.
- ✓ Las empresas asociadas son aquellas que llevan a cabo asociaciones financieras importantes con otras empresas, sin que una ejerza un control efectivo directo o indirecto sobre la otra. Son asociadas las empresas que no son autónomas pero que tampoco están vinculadas entre sí. Una empresa está asociada a otra sí: posee una participación de entre el 25 % y menos del 50 % de la otra; la otra empresa posee una participación de entre el 25 % y menos del 50 % de la primera; y la primera no tiene cuentas consolidadas en las que figure la otra y no figura por consolidación en las cuentas de aquella o de una empresa vinculada a aquella.
- ✓ Las empresas vinculadas son las que forman parte de un grupo por el control directo o indirecto de la mayoría del capital o de los derechos de voto (incluso a través de acuerdos o, en algunos casos, mediante personas físicas accionistas) o por la capacidad de ejercer una

influencia dominante sobre una empresa. Una empresa sabe, por norma general, que está vinculada cuando está obligada a tener cuentas consolidadas o si figura por consolidación en las cuentas de una empresa obligada a tener tales cuentas.

- El MERCOSUR³⁵, diferencia a las empresas por tamaño aplicando tres criterios cuantitativos (el personal ocupado, el nivel de facturación y, derivado de estos, el coeficiente de tamaño) y dos cualitativos (el sector y no deben estar controladas por otra empresa o pertenecer a un grupo económico que en su conjunto supere los valores establecidos). Pero aclara que para los fines de la clasificación prevalecerá el nivel de facturación y el rubro de personal ocupado será adoptado sólo como referencia. De este modo, se tiene que:
 - ✓ En general, tomando en cuenta que cada país miembro tiene su propia definición de PyMEs, se consideran microempresas a las que ocupan entre 1 y 20 trabajadores, sus ventas anuales alcanzan los 400 mil dólares y el resultado del coeficiente de tamaño es inferior o igual a 0.52; pequeñas empresas a las que ocupan entre 21 y 100 trabajadores, presentan unas ventas anuales de hasta 3.5 millones de dólares y un coeficiente de tamaño mayor a 0.52 pero menor a 2.58; y medianas empresas a las que ocupan entre 101 y 300 trabajadores, tienen unas ventas anuales que no superan los 10.0 millones de dólares y su coeficiente de tamaño está entre 2.58 y 10.0.
 - ✓ En el sector industrial, se consideran microempresas a las que ocupan entre 1 y 10 trabajadores y sus ventas anuales alcanzan los 400 mil dólares, pequeñas empresas a las que ocupan entre 11 y 40 trabajadores y presentan unas ventas anuales de hasta 3.5 millones de dólares, y medianas empresas a las que ocupan entre 41 y 200

³⁵ Definición tomada de las Resoluciones N° 90/93 y N° 59/98 del GMC del MERCOSUR.

trabajadores y tienen unas ventas anuales que no superan los 20.0 millones de dólares.

- ✓ En el sector comercio y servicios, se consideran microempresas a las que ocupan entre 1 y 5 trabajadores y tienen unas ventas anuales de 200 mil dólares, pequeñas empresas a las que ocupan entre 6 y 30 trabajadores y las ventas anuales asciende a 1.5 millones de dólares y, medianas empresas a las que ocupan entre 31 y 80 trabajadores y presentan unas ventas anuales de hasta 7.0 millones de dólares.
- La Asociación para el Desarrollo y Fomento de la Industria (APRODI por su siglas en Francés)³⁶, define a las PyMEs como empresas industriales, no filiales de grupos, que emplean entre 10 y 500 trabajadores; y dentro de esta, algunos estudios institucionales caracterizan a la población de PyMEs por tamaño, discriminando entre: empresas muy pequeñas de 10 a 19 asalariados, empresas pequeñas de 20 a 99 asalariados, empresas medianas de 100 a 199 asalariados y empresas medianas grandes de 200 a 499 asalariados.
- El Banco Mundial (BM)³⁷, clasifica a las empresas usando tres escalas de tamaños empresariales y estipula que para cada escala deben cumplirse por lo menos dos de las condiciones. La clasificación del BM es la que sigue:
 - ✓ Microempresas, son las que ocupan a menos 10 empleados y cuentan con menos de 100 mil dólares en activos totales y/o ventas brutas anuales.
 - ✓ Pequeñas empresas, son las que ocupan de de 10 a 50 empleados y cuentan con más de 100 mil dólares pero menos de 3.0 millones dólares en activos totales y/o ventas brutas anuales.

³⁶ Definición recogida y presentada por Gatto et. al. (1993).

³⁷ Definición extraída del informe sobre la Promoción de la Pequeña y Mediana Empresa realizado por la Agencia de Cooperación Internacional del Japón (Jica, por sus siglas en inglés, 2002)

- ✓ Medianas empresas, son las que ocupan de 50 a 300 empleados y cuentan con más de 3.0 millones de dólares pero menos de 15.0 millones de dólares en activos totales y/o ventas brutas anuales.
- Otras definiciones de PyMEs³⁸, de instituciones que en cada uno de sus países origen están dedicadas al fenómeno y desarrollo de esta clase empresas, son: la del Instituto Nacional de Estadística y Estudios Económicos de Francia (INSEE), para el que las pequeñas empresas son las que poseen una plantilla de personal de 50 a 250 trabajadores y las medianas de 250 a 1.000 trabajadores; la de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), para la que las pequeñas empresas son las que emplean de 5 a 49 trabajadores y las medianas de 50 a 250 trabajadores; la de la revista mexicana de Ejecutivos de Finanzas (EDF), para el que las pequeñas empresas son las que emplean a menos de 25 trabajadores y las medianas las que emplean de 50 a 250 trabajadores; y, por último, la de la Secretaría de Economía de México (SEM), para la que las pequeñas empresas poseen de 16 a 100 trabajadores y las medianas de 101 a 250 trabajadores.

En lo que respecta a los países del mundo, las definiciones de PyMEs esbozadas reflejan el dinamismo o el grado de industrialización de sus respectivas economías (Armas, 1999). Las disímiles definiciones operativas de PyMEs utilizadas en el mundo ponen de manifiesto las estructuras productivas y los objetivos de la política de gobierno, dirigidas a estas firmas, de los variados países (Gatto, Ferraro, Corcel, Sourrouille, 1993). Prueba de ello, son las definiciones que se enuncian a continuación:

- En Estados Unidos³⁹, no existe una definición de PyMEs como tal, pero la Small Business Administration (SBA) define a las empresas pequeñas como aquellas operadas de forma independiente, creadas para ser

³⁸ Definiciones tomadas de Zorilla (2004) y Lemes y Machado (2007).

³⁹ Definición tomada de la página web de la Agencial Federal para el Desarrollo de la Pequeña Empresa, U.S. Small Business Administration (SBA).

rentables y no dominantes en el mercado en el actúan. Para el SBA el estándar de tamaño oficial es establecido dependiendo del tipo de actividad industrial, rigiéndose específicamente por el North American Industry Classification System (NAICS), y basada en el número promedio de empleados de los últimos doce meses o en el volumen de ventas promedio de los últimos tres años. Algunos estándares de tamaño de la SBA son, entre otros, los siguientes:

- ✓ Manufactura: número máximo de empleados puede estar dentro del rango de los 500 a los 1.500, dependiendo del tipo de producto que se fabrique.
- ✓ Ventas al mayoreo: el número máximo de empleados puede variar de 100 a 500 dependiendo de la particularidad del producto que se supla.
- ✓ Servicios: los ingresos totales no deberán exceder de los 2.5 a 21.0 millones de dólares, dependiendo del servicio que se provee.
- ✓ Ventas al menudeo: los ingresos totales no deberán exceder de los 2.5 a 21.0 millones de dólares, dependiendo del servicio que se provee.
- ✓ Construcción pesada y general: ingresos anuales en construcción general no deberán exceder de los 13.5 a 17.0 millones de dólares, dependiendo del tipo de construcción.
- ✓ Construcción comercial especial: las ventas anuales no deberán exceder a los 7 millones de dólares.
- ✓ Agricultura: los ingresos anuales no deberán exceder de \$0.5 a los 9.0 millones de dólares, dependiendo del producto agrícola.
- En Europa⁴⁰, igualmente, sobresalen los criterios cuantitativos para definir a las PyMEs. La mayoría de las definiciones de los países europeos hacen hincapié en la cantidad de personal empleado y las

⁴⁰ Este ítem, en su mayor parte, se elaboró con la información proveniente del Reporte de la Comisión Europea: SMEs in Europe, including a first glance at EU Candidate Countries, Observatory of European SMEs 2002, N° 2.

cifras de negocios, aunque, algunos como Francia⁴¹ utilizan criterios cualitativos. El Observatorio de las PyMEs Europeas 2002 registra que la mayoría de las empresas privadas existentes en 19 países de Europa⁴², exceptuando las dedicadas a la agricultura, la caza y la pesca por no ser consideradas en el análisis, son PyMEs. En términos porcentuales, las PyMEs representan el 99,80% del total de las empresas de estos países europeos y, dentro del conjunto de las PyMEs, la composición por tamaño es: el 93,26% microempresas, el 5,88% pequeñas empresas y el 0,86% medianas empresas. Las PyMEs son definidas, por el reporte del Observatorio, como todas las empresas con menos de 250 empleados, distinguiendo las siguientes categorías:

- ✓ Microempresas, emplea a menos de 10 trabajadores. Una categoría especial en este renglón son las empresas familiares, que sólo proveen ingresos para el que trabaja por cuenta propia y quizá para los trabajadores familiares.
- ✓ Pequeña empresa, emplea entre 10 y 49 trabajadores.
- ✓ Mediana empresa, emplea entre 50 y 249 trabajadores.

Las empresas europeas, incluidas las grandes firmas, en promedio ocupan a 6 personas por empresa, mientras que, la media para las PyMEs es de 4 personas por empresa. En las diferentes categorías de empresas el número medio de personal ocupado por empresa varía, con lo cual se tiene que: las microempresas ocupan 2 personas, las pequeñas 20 personas, las medianas 95 personas y las grandes 1.020 personas. En cuanto a la facturación anual por empresa, su volumen

⁴¹ En Francia se usan, además, los siguientes criterios cualitativos para clasificar a las empresas (Gatto et. al., 1993): propiedad e independencia de la firma, participación en el mercado, gestión personalizada y relación empresa-propietario; asimismo, en la práctica limita parcialmente la condición de independencia, al no considerar PyMEs a las sucursales o filiales de grupos que son consideradas dependientes por definición.

⁴² Los 19 países de Europa estudiados por el Observatorio de las PyMEs Europeas 2002, comprende el grupo de los 15 países que en del 2000 integraban la Unión Europea junto a Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza.

comprende un rango medio que va desde los 200 mil euros en las microempresas hasta los 255 millones de euros en las grandes empresas, donde las pequeñas empresas facturan 3 millones de euros y las medianas empresas 24 millones de euros.

El tamaño promedio y la estructura de las empresas por país se ilustra en el cuadro N° 13. De acuerdo con el informe del Observatorio, el tamaño medio de las empresas, medido por la cantidad de personal ocupado por empresa, varía significativamente entre los países; de hecho, el tamaño de las empresas está por debajo de la media europea en los países mediterráneos (Italia, Grecia, Portugal y España) e Islandia, mientras que alcanza un máximo en Austria, Irlanda, Luxemburgo y los Países Bajos. Dos factores que influyen en estas diferencias son: el PIB per capita, de lo cual se deriva que entre más próspero es el país más elevado tiende a ser el tamaño promedio de sus empresas, y la densidad de la población, sobretodo para el comercio minorista y las industrias de servicio personal, pues, una alta densidad poblacional implica mayores consumidores potenciales. Estas diferencias, sin embargo, no se corresponden con las diferencias en la estructura de la industria.

- En Japón⁴³, las PyMEs son definidas dependiendo del tipo de industria ya sean de manufactura, servicios, comercio mayorista y minorista. La Ley Básica de la Pequeña y Mediana Empresa, promulgada, en el año 1963 definió por primera vez a las PyMEs así:
 - ✓ En el área de manufactura, como aquellas empresas que cuentan con menos de 300 empleados y un capital inferior a los 50 millones de yenes.

⁴³ Definición extraída de Gatto et. al. (1993) y el informe sobre la Promoción de la Pequeña y Mediana Empresa realizado por la Agencia de Cooperación Internacional del Japón (Jica, por sus siglas en inglés, 2002)

**Cuadro N° 13: Tamaño y Estructura de las Empresas Privadas no Primarias
por Países en el 2000**

Países	Nº de empresas (1.000)	Tamaño medio	Clase dominante ¹	Productividad ²		Rentabilidad ³	
				Pymes	Grandes	Pymes	Grandes
Austria	225	10	PME	78	142	-9	10
Bélgica	545	6	Micro	94	114	16	-28
Dinamarca	180	9	PME	85	132	-18	25
Finlandia	210	6	Grande	75	136	-19	15
Francia	2.490	7	Micro	68	164	-17	15
Alemania	3.550	8	Grande	101	99	-4	5
Grecia	800	2	Micro	96	129	-1	3
Irlanda	95	10	PME	47	220	2	-1
Italia	4.125	3	Micro	89	146	-1	2
Luxemburgo	20	10	PME	103	93	2	-5
Países Bajos	555	10	PME	90	117	1	-1
Portugal	685	5	PME	85	157	0	0
España	2.700	5	Micro	70	218	-6	7
Suecia	270	8	Grande	84	126	-5	5
Reino Unido	3.490	6	Grande	69	138	-11	7
UNIÓN EUROPEA	19.930	6	Micro	78	143	-11	12
Islandia	25	4	Grande	23	186	-54	8
Liechtenstein	3	6	Micro	89	133	0	0
Noruega	175	6	PME	73	164	-12	13
Suiza	320	8	PME	72	157	-10	9
Países no UE	525	7	PME	68	166	-14	12
EUROPA – 19	20.455	6	Micro	78	144	-11	12

(¹) La clase de tamaño dominante de un país o sector industrial viene dada por la participación de cada tramo de empresas (micro, pequeño, mediano o grande) en el total de empleo.
(²) Productividad del trabajo (valor agregado por persona ocupada) como porcentaje del promedio del país.
(³) Diferencia entre el valor agregado y los costos laborales (incluido los salarios imputados al auto empleo), como porcentaje del valor agregado; resultado por clase de tamaño comparado con el promedio del país.

Fuente: Observatory of European SMEs (2002)

- ✓ En el comercio – tanto mayorista como minorista – y en los servicios, como aquellas empresas que cuentan con menos de 50 empleados y un capital inferior a los 10 millones de yenes.

Las definiciones previas fueron revisadas y ajustadas, por tanto, hoy día rige la definición que considera a una pequeña y mediana empresa, en el área de la manufactura, como una compañía o individuo con menos de

300 empleados permanentes y un capital o cuantía de inversión menor a 300 millones de yenes. Esta definición es la utilizada en los reportes estadísticos oficiales y las regulaciones relacionadas.

- En América Latina⁴⁴, los criterios escogidos para definir a las empresas y la dimensión promedio de las mismas difieren entre los países que conforman la región. El primer resultado del programa “Mejora de las Condiciones del Entorno Empresarial” (Programa Entorno) de las PyMEs latinoamericanas en los países que conforman la Red FUNDES⁴⁵ así lo evidencia. En el cuadro N° 14 se exhiben los criterios usados por los países de la red FUNDES para definir a las empresas en función del tamaño y en el cuadro N° 15 se presentan las definiciones por estratos empresariales de estos países latinoamericanos.

Cuadro N° 14: Los Criterios de Definición

Países	Empleo	Ventas	Activos	Otros
Argentina		X		
Bolivia	X	X	X	
Chile	X	X		
Colombia	X		X	
Costa Rica	X	X	X	X
El Salvador	X		X	
Guatemala	X			
México	X			
Panamá		X		
Venezuela	X	X		X

Fuente: Fundes (2002)

⁴⁴ Este ítem se redactó fundamentalmente con los datos proporcionados por el reporte de la FUNDES (2002).

⁴⁵ Los países latinoamericanos que integran la Red Fundes son: Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, México, Panamá y Venezuela.

Cuadro N° 15: Definiciones de Empresas por Estratos Empresariales en los Países Latinoamericanos de la Red Fundes

País Tamaño	Argentina¹ (Ventas)	Bolivia² (empleo)	Chile³ (ventas)	Colombia⁴ (empleo)	Costa Rica (empleo)	El Salvador (empleo)	Guatemala⁵ (empleo)	México⁶ (empleo)	Panamá⁷ (ingresos brutos)	Venezuela⁸ (empleo)
Micro	Hasta 0.5	Hasta 10	Hasta 2,400	Hasta 10	Hasta 10	Hasta 4	Hasta 10	Hasta 30	Hasta 150,000	Hasta 10
Pequeña	Hasta 3	Hasta 19	Hasta 25,000	Hasta 50	Hasta 30	Hasta 49	Hasta 25	Hasta 100	Hasta 1,000,000	Hasta 50
Mediana	Hasta 24	Hasta 49	Hasta 100,000	Hasta 200	Hasta 100	Hasta 99	Hasta 60	Hasta 500	Hasta 2,500,000	Hasta 100
Grande	Mas de 24	Más de 49	Más de 100,000	Más de 200	Más de 100	Más de 99	Más de 60	Más de 500	Más de 2,500,000	Más de 100

¹ En millones de pesos. La definición presentada es para la manufactura. Para comercio; micro (hasta un millón), pequeña (hasta 6 millones), mediana (hasta 48 millones), grande (más de 48 millones). Para servicios; micro (hasta 0.5 millones), pequeña (hasta 1.8 millones), mediana (hasta 12 millones), grande (más de 12 millones).

² Viceministerio de Microempresa, Ministerio de Trabajo, 2002.

³ 3 En UF. Una UF equivale aproximadamente a US\$ 24. La definición por empleo es: micro (hasta 4 trabajadores), pequeña (hasta 49), mediana (hasta 199), grande (más de 199).

⁴ Según la nueva Ley MiPyME. Además de esta definición, se encuentra la de volumen de activos (medida en salarios mínimos).

⁵ Nueva clasificación del Viceministerio de la MiPyME, Ministerio de Economía. Publicado en el Diario de Centro América el 17 de mayo de 2001. Anteriormente, la clasificación era; micro (hasta 4 trabajadores), pequeña (hasta 49), mediana (hasta 199).

⁶ Definición para la manufactura. Para comercio: micro (hasta 5), pequeña (hasta 20), mediana (hasta 100), grande (más de 100). Para servicios: micro (hasta 20), pequeña (hasta 50), mediana (hasta 100), grande (más de 100).

⁷ En dólares (o Balboas). En Panamá el tipo de cambio es de 1 a 1 con el dólar norteamericano.

⁸ Solo para industria. Nueva clasificación salida del Decreto Ley señalado anteriormente. La anterior definición (con la que se hizo el conteo de empresas) señala a la micro (hasta 4 trabajadores), pequeña (hasta 20), mediana (hasta 100; divididos en mediana inferior (de 21 a 50) y superior (de 51 a 100)). La otra definición (por ventas anuales), define a la micro (hasta 9,000 UT), pequeña (hasta 100,000 UT), mediana (hasta 250,000 UT), grande (más de 250,000 UT). Una UT equivale a US\$ 12 aproximadamente. La nueva ley señala que cuando haya confusión, el ministerio competente determinará a que estrato corresponde de acuerdo a la metodología que establezca el reglamento del decreto mencionado arriba.

Fuente: Fundes (2002)

Como se advierte en el cuadro N° 14 y apunta la propia FUNDES (2002), los criterios manejados por los países de la red FUNDES para clasificar a sus empresas son: la cantidad de personal empleado, que es el más frecuente; después le siguen las ventas, ya sea en volúmenes o facturación anual, y el valor de los activos; y en el renglón de otros, se encuentran variaciones de los tres criterios cuantitativos básicos a los que de ordinario se acude para identificar a las PyMEs. Adicionalmente, en el cuadro N° 15, se aprecia que cada uno de los países de la red FUNDES maneja su propia definición PyMEs, ya que, aún cuando pueden coincidir en el criterio empleado, la medida de los distintos intervalos difiere para clasificar a sus empresas por tramo tamaño.

Por tanto, puede decirse que existen tantas acepciones de PyMEs como organismos nacionales e internacionales vinculados a ellas y países en el mundo. El término PyMEs está bastante popularizado pese a que todavía no se tienen criterios universalmente admitidos para conceptualizarlo. La definición de PyMEs guarda profusos significados, lo que es obvio, debido a que los parámetros que las definen son considerados desde diversas ópticas, o sea, según sean los escenarios políticos, jurídicos y socioeconómicos de cada región o país en los que éstas se desenvuelven. De aquí deviene la dificultad práctica en la elección de criterios para distinguir a las PyMEs y, al mismo tiempo, la necesidad de considerar un abanico más amplio de factores que posibilite una mejor caracterización de las PyMEs en nuestro contexto.

En el caso concreto de Venezuela, ahondando en las reseñas ya aportadas por la FUNDES (2002), sólo se cuenta con una definición para la Pequeña y Mediana Industria (PYMI) en el marco jurídico regulatorio nacional. Propiamente, en el Decreto N° 1.547 con Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.552 de fecha 02 de Noviembre de 2001, cuyo artículo N° 3 reza:

A los efectos del presente Decreto Ley, se entiende por:

1. Pequeña Industria, la unidad de explotación económica realizada por una persona jurídica que efectúe actividades de producción de bienes industriales y de servicios conexos, comprendidas en los siguientes parámetros:
 - 1.1 Planta de trabajadores con un promedio anual no menor de once (11) trabajadores, ni mayor a cincuenta (50) trabajadores.
 - 1.2 Ventas anuales entre nueve mil una (9.001) Unidades Tributarias y cien mil (100.000) Unidades Tributarias.
2. Mediana Industria, la unidad de explotación económica, realizada por una persona jurídica que efectúe actividades de producción de bienes industriales y de servicios conexos, comprendida en los siguientes parámetros:
 - 2.1 Planta de trabajadores con un promedio anual no menor a cincuenta y un (51) trabajadores, ni mayor a cien (100) trabajadores.
 - 2.2 Ventas anuales entre cien mil una (100.001) Unidades Tributarias y doscientos cincuenta mil (250.000) Unidades Tributarias. (p.51).

CONINDUSTRIA (2002) advirtió que esta definición adolece de serias limitaciones conceptuales. El centro de Estudios Económicos y Legales de CONINDUSTRIA (CONINCEEL) nota que la Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria, en lo conceptual, se cimienta sobre una definición de industria incorrecta así como una definición de PYMI inflexible y, relativo a ello, apunta literalmente que:

Una primera observación que hay que hacer es que esta es una definición tautológica, ya que se está definiendo a la industria como aquella unidad que produzca bienes industriales.

Adicionalmente, se incluye dentro de la definición de industria a los servicios conexos a la industria. Si bien es cierto que es conveniente que aquellas empresas vinculadas con la pequeña y mediana industria reciban beneficios, porque esto favorece también al referido conglomerado industrial, no debe incluirse a los servicios conexos dentro de la definición de pequeña y mediana industria.

Esta definición es inflexible ya que es estática en el tiempo, lo que implica que en caso de cambiar la realidad económica venezolana y/o la política del Estado en cuanto al fomento de la pequeña y mediana industria, se deberá llevar a cabo una reforma legal, limitando de esta manera la capacidad del Estado en el tiempo para actuar en dicha materia. Se recomienda no establecer parámetros inflexibles en el tiempo, sino dejar a la potestad del Ejecutivo que anualmente defina lo que se entiende por pequeña y mediana industria. (p. 7).

Este artículo es modificado por el Ejecutivo Nacional con la Ley de Reforma Parcial del Decreto N° 1.545, publicada en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.583 de fecha 03 de diciembre de 2002. En el artículo N° 4 de esta Ley de Reforma Parcial, se intenta mejorar el artículo N° 3 de la siguiente la manera:

A los efectos de la presente Ley, se entiende por:

1. Pequeña y Mediana Industria (PYMI): toda unidad de explotación económica, realizada por las personas jurídicas que efectúen actividades de transformación de materias primas en insumos, en bienes industriales elaborados o semielaborados, que responda a uno de los parámetros establecidos por el Ejecutivo Nacional mediante el Reglamento de esta Ley, según los criterios que se indican a continuación: promedio anual del número de trabajadores y valor de las ventas anuales expresado en unidades tributarias, estableciendo los límites máximos y mínimos.
2. Empresas de Servicios Conexos: unidades económicas dedicadas a las actividades relacionadas directamente con la producción de bienes, que de alguna manera sirven a la pequeña y mediana industria.

Las que laboren directamente para la pequeña y mediana industria serán beneficiarias de las disposiciones normativas de esta Ley. (p. 2).

El artículo N° 4 intenta subsanar las limitaciones conceptuales del Decreto Ley N° 1.545 observadas por CONIDUSTRIA (2002). Hace explícita la definición de industria, define separadamente lo que se entiende por servicios conexos y, al dejar en manos del Ejecutivo la fijación de los parámetros definitorios, flexibiliza la definición de PyMI. Sin embargo, mantiene intactos los criterios ya considerados pues no toma en cuenta otros criterios cuantitativos ni mucho menos cualitativos que puedan llevar a establecer una clasificación por tamaño de las empresas más acorde con el país. Incluso como la Ley no ha sido reglamentada, nuestras empresas continúan siendo categorizadas según lo establecido en el artículo N° 3 del Decreto Ley N° 1.545, con una definición que al ser pensada únicamente para la industria excluye a gran parte del sector empresarial nacional.

Por tal razón y admitiendo las deficiencias de la definición legal, los criterios contenidos en ellas son de gran utilidad para agrupar por categorías de tamaño a las empresas en estudio, aunque no son suficientes para caracterizarlas. El promedio anual del número de trabajadores y valor de las ventas anuales

expresado en unidades tributarias, no reflejan del todo cuáles son las particularidades comunes de las empresas de distinto tamaño. En consecuencia, como lo que se pretende es caracterizar a las PyMEs que tienen implantada una contabilidad de costos para el control de la gestión en sus estructuras organizativas, es imperativo considerar las dimensiones estructurales que las configuran y los factores de contingencia que las afectan como criterios que proporcionan otras especificidades que también las definen.

2.2.7 EL Diseño y la Estructura de la Organización

Antes de precisar lo que se entiende por diseño y estructura de la organización, conviene hacer algunas aclaraciones acerca de estos dos vocablos que se han utilizado sin distinción para significar lo mismo. El diseño puede ser tanto un proceso (el de diseñar o rediseñar) como una forma (estructura). Como proceso, el diseño tiene que ver con la función de organizar (establecer) o reorganizar (cambiar) los atributos estructurales de la organización a fin de que logre sus objetivos; mientras que como forma se corresponde con la estructura de la organización, es decir, con el patrón establecido de funciones y relaciones que determinan las tareas que cada persona y/o unidad de la organización deben cumplir y los modos de colaboración que aseguran la coherencia y convergencia de las acciones de esas personas y unidades (Strategor, 1998).

En este último sentido diseño y estructura pueden ser considerados términos análogos, aunque algunos autores los diferencian asignándole un significado más amplio al diseño organizativo que a la estructura de la organización. Así, por ejemplo para Hodge, Anthony y Gales (1998) la estructura es la suma total de las formas en las que se divide y coordina el trabajo de la organización y que, a su vez, definen las relaciones de autoridad, los canales formales de comunicación, los departamentos o divisiones y las líneas formales de responsabilidad. El diseño es un concepto que además de la estructura incluye

otros elementos relativos a los procesos internos, tales como: agrupación y tamaño de unidades, sistemas de planificación y control, formalización de conductas y centralización de la toma de decisiones.

En la mayor parte de la literatura relativa a las organizaciones, sin embargo, todavía no existe ni consistencia ni claridad en cuanto a la utilización de ambos términos, antes bien, la tendencia ha sido al empleo del concepto de diseño como equivalente al de estructura y viceversa. Por consiguiente, en esta investigación para evitar caer en equívocos innecesarios, cabe puntualizar que cuando se habla de diseño organizativo se está haciendo alusión al proceso de diseñar y cuando se habla de estructura organizativa se está haciendo mención al diseño como forma organizacional; la cual es consecuencia de ese proceso y, para el caso que nos ocupa, representa el aspecto de las PyMEs objeto de estudio que se pretende caracterizar, considerando los parámetros de diseño o características que las configuran y los factores de contingencias que las afectan (aspectos que serán abordados en los siguientes apartados).

El diseño organizativo tiene que ver primordialmente con la estructuración del artificio humano que ha sido denominado organización. Es decir, con la construcción y cambio de la estructura de las organizaciones para lograr que éstas cumplan con sus cometidos (Robbins, 1990). Lo que significa que es un proceso de creación de lo artificial y como tal sujeto a contingencias debido a que, conforme a Simon (1979), los fenómenos producidos por el hombre - a diferencia de los naturales que poseen un factor de necesidad por su subordinación a las leyes naturales - tienen un factor de contingencia, resultado de la maleabilidad que les confiere el medio en el que se desarrollan⁴⁶.

En el área de la Teoría de la Organización así como en otras disciplinas que tienen por objeto el estudio de lo artificial, el diseño representa la esencia de

⁴⁶ Dado que el artificio actúa como el contacto entre un medio interno – sustancia y organización del artificio propiamente dicho – y un medio externo – las proximidades donde actúa –, éste cubrirá la finalidad a la que se le destina cuando el medio interior este adecuado al medio exterior o viceversa (Simon, 1979, p.22).

la práctica profesional⁴⁷. Supone libertad de acción, capacidad para alterar un sistema y, en particular, para el caso de la estructura organizativa corresponde a pulsar los botones que influyen en la división del trabajo y en los mecanismos de coordinación, afectando en consecuencia la forma en que funciona la organización (Mintzberg, 1995). El diseño organizativo alude al uso de los principios y técnicas de organización para dirigir y asignar recursos con el fin de que las organizaciones alcancen sus objetivos. Pero cabe advertir que es algo más que dibujar en un papel una nueva forma organizacional o reacomodar los cuadros y flechas de un organigrama. Bueno (1996) arguye que:

El diseño organizativo, como creación de lo artificial, es el proceso que permite definir la estructura de la organización o forma de ordenar y formalizar el conjunto de relaciones, de flujos de autoridad, de decisiones y de establecer los niveles jerárquicos en que éstas se ponen en práctica, para lograr la adecuada comunicación y coordinación entre sus componentes y con el objeto de que las funciones desarrolladas respondan al plan común que se persigue (p. 106).

De ahí que pueda decirse que el diseño organizativo es la expresión del lenguaje útil que contiene el vocablo organización, el nivel abstracción que se sitúa entre el nivel de la experiencia inmediata y el nivel de la reflexión teórica y generalización a partir de dicha experiencia. Constituye, pues, la tecnología que se ha desgajado de la Teoría de la Organización y comprende los mecanismos por medio de los cuales es posible implantar las estrategias y planes que recogen los objetivos de la organización. Mecanismos que disponen u ordenan los componentes de la organización en una estructura organizativa en la que todas las piezas se ajustan en un todo congruente a fin de conseguir o incrementar la eficiencia, eficacia y adaptabilidad organizacional.

⁴⁷ ... Diseña todo que conciba unos actos destinados a transformar situaciones existentes en otras, más dentro de sus preferencias. La actividad intelectual que produce artefactos materiales no es fundamentalmente diferente de la que receta medicamentos para un paciente enfermo ni de la que imagina un nuevo plan de ventas para una compañía o una política de mejoras sociales para un estado. El diseño, interpretado de ese modo, constituye la esencia de toda preparación profesional, es la marca distintiva que separa las profesiones de las ciencias. Las escuelas de ingeniería, al igual que las de arquitectura, comercio, cultura, leyes y medicina se centran sobre todo en el proceso del diseño... (Simon, 1979, p. 87).

Es un proceso que se apoya en las siguientes consideraciones (Narayanan y Nath, 1993):

- El diseño organizativo es un factor crítico del éxito organizacional a largo plazo. Hace hincapié en el largo plazo porque la influencia del diseño de la organización puede apreciarse mejor a lo largo de varios años que en el corto plazo.
- El diseño organizativo es un proceso continuo puesto que el entorno y/o las estrategias de las organizaciones no permanecen estables. Lo que implica una persistente necesidad de evaluación de la congruencia del diseño de la organización y, por ende, la introducción de nuevos diseños.
- Como derivación de los dos puntos precedentes, no hay diseños universalmente aplicables a todas las organizaciones en todos los tiempos. Por lo que la conveniencia o no de un diseño depende de las condiciones del entorno en que éstas se desenvuelven.

Las tres ideas antes expuestas son las proposiciones básicas del enfoque contingente del diseño organizativo. Este enfoque centra su atención en el producto o efecto de la acción de diseñar (Gerloff, 1985) y tiende a sugerir relaciones funcionales del tipo sí - entonces entre las variables circundantes independientes y las variables de diseño organizacional dependientes (Luthans, 1980). La cuestión que subyace e intenta responder es: dadas ciertas condiciones circundantes ¿Cómo deberían estructurarse las organizaciones efectivas?.

En concreto, postula que no existe una forma óptima de organizar, por el contrario, cualquier organización que desee ser eficiente debe procurar la congruencia entre los diversos niveles que la afectan: psico-social (individuos y grupos en interacción), estructura y procesos internos (especialización, coordinación y sistemas de información, planificación y control), contexto organizativo (estrategia, tamaño, tecnología, cultura y poder) y entorno (Morgan, 1989; Cuervo, 1989; De la Fuente, 1994; Fernández, 1999).

Entonces como todo depende de un número de variables externas e internas interrelacionadas más bien debería hablarse de varios mejores modos de

organizar según sea el entorno de la organización, ya que, todos los caminos no son igualmente efectivos (De Val, 1983). Diseñar una organización, por tanto, consiste en la actividad dirigida a la adecuación de tales variables para el aprovechamiento de los recursos disponibles, en orden a la obtención de determinados resultados (De la Fuente, 1988).

Contemplado así el diseño organizativo asume el carácter normativo-prescriptivo de la disciplina científica que lo produce. Empero diseñar no es una acción meramente racional, también contiene algo de la discrecionalidad del diseñador. Si se observa desde el punto de vista de la ingeniería, por ejemplo, el diseño se percibe como las interacciones involucradas en las etapas sucesivas de un proceso en donde es indispensable la comunicación y la retroalimentación para conectar efectivamente esas etapas, lo cual envuelve una serie de decisiones y asunciones entre ellas cuyos efectos al principio de la cadena pueden restringir las alternativas de diseño en las etapas posteriores (Gerloff, 1985).

En este sentido, puede decirse que el diseño de las organizaciones es un proceso secuencial de decisiones que se emplea para instrumentar en un modelo integrado de comportamiento los distintos acuerdos formales de disposición u ordenación (estructura, procesos internos y sistemas) que llevarán a la congruencia entre todos los elementos de la organización: estrategia, recursos humanos, tareas, arreglos informales y organización formal.

Las decisiones que abarca son las relativas a los agrupamientos y conexiones estructurales que tienen la finalidad de mejorar la capacidad de la organización para procesar información y coordinar el trabajo interdependiente que traspasa los límites formales de los agrupamientos (Nadler y Tushman, 1999, p. 228). Quienes toman esas decisiones son personas con intereses en la organización y, obviamente, sus percepciones e ingenio influyen en el diseño de la misma. En consecuencia, el diseño organizativo adquiere connotaciones menos sistemáticas pero más espontáneas y creativas (Gerloff, 1985).

No obstante, está lejos de ser una práctica instintiva porque emana de una comprensión global del funcionamiento de la organización y su rendimiento en

relación con los objetivos estratégicos. De lo que se deduce que el diseño organizativo es un proceso que requiere de la intervención tanto de la racionalidad como de la discrecionalidad de los directivos encargados de tal tarea.

En las organizaciones se toman decisiones de diseño muy a menudo y no sólo durante los períodos de grandes reorganizaciones. Cada vez que en una organización se forman otros departamentos, se introducen nuevos mecanismos de coordinación, se asignan más funciones a un departamento o se cambian las especificaciones de un cargo, el diseño de la organización es puesto a prueba o modificado; y esto de por sí no es malo, pues, la tarea de ajustar constantemente el diseño de la organización en respuesta a las variaciones del entorno forma parte del trabajo de cualquier directivo (Hellierel y Slocum, 1998; Nadler y Tushman, 1999). Los aspectos organizacionales sobre los que, comúnmente, se toman las decisiones de diseño se incluyen en el cuadro N° 16.

Cuadro N° 16: Decisiones de Diseño Organizativo

DECISIONES DE DISEÑO	CON RESPECTO A:
ESTRATÉGICAS	• Composición de las unidades organizacionales. • Relaciones de subordinación entre las unidades. • Otras conexiones estructurales entre las unidades. • Sistemas de información, evaluación y control de toda la organización. • Métodos y procedimientos de la organización. • Tecnologías del trabajo de toda la organización.
OPERATIVAS	• Recursos de trabajo de las subunidades (herramientas y materiales). • Sistemas de retribución de las subunidades. • Entorno material del trabajo de las subunidades. • Diseño de puestos individuales.

Fuente: Nadler y Tushman (1999)

Por lo general, las organizaciones y el diseño de su respectiva estructura organizativa pueden ser estudiados en dos direcciones diferentes pero complementarias, que se corresponden con los niveles de análisis organizacional

que se indican a continuación: (Gerloff, 1985; Robbins, 1990; De la Fuente, García-Tenorio, Guerras, Hernangómez, 1997; Daft, 2000):

- **Nivel microorganizativo**, está relacionado con el estudio del comportamiento organizacional, que se refiere a las disparidades cognitivas y emotivas que existen entre los miembros de la organización. Aquí el foco primario del análisis es el comportamiento de los individuos y grupos dentro de la organización. Se interesa por el examen de los componentes elementales de la organización y la efectividad en términos del desempeño y las actitudes de los empleados. Los tópicos examinados a este nivel son entre otros: percepción, valores, aprendizaje, personalidad, motivación, satisfacción con el puesto, poder, estilos de liderazgo, comunicación y conflicto.
- **Nivel macroorganizativo**, está relacionado con el estudio de la estructura, procesos y resultados de la organización en un sentido holístico. Aquí el foco primario del análisis es la propia organización o sus unidades principales. Considera a la gente pero a escala agregada - en departamentos y organizaciones - y se preocupa por el funcionamiento global de la organización ante una situación específica y de cómo mejorar ese funcionamiento. Utiliza una definición más amplia de efectividad organizacional, que toma en cuenta la capacidad de la organización para adaptarse al entorno y lograr sus objetivos. Dentro de los tópicos que se examinan a este nivel se encuentran: diseño organizacional, cultura organizacional, relaciones interdepartamentales, supervivencia y cambio de la organización, determinantes de la estructura organizativa, conflicto organizacional y sistemas de información y control.

El nivel de análisis desde el que se aborda la caracterización de las PyMEs objeto de estudio es el macroorganizativo, por cuanto lo que se busca es distinguirlas desde la forma que adoptan sus estructuras y las particularidades de sus contextos organizativos. Los aspectos micro se dejan de lado no porque carezcan de significancia sino porque escapan de la presente investigación. No

obstante, debe precisarse que la separación del análisis en niveles sólo es figurativa y con la finalidad de conseguir un mayor grado de comprensibilidad de los aspectos individuales (micro) y estructurales (macro) de las organizaciones, pues, en la realidad conforme dicen De la Fuente et. al. (1997):

... Ambos aspectos están intimamente relacionados ya que tanto afectan los aspectos estructurales a los individuos como los aspectos individuales interfieren en la operatividad de las estructuras (p. 25).

Por otro lado, un mismo problema puede ser estudiado por ambos enfoques, si bien las perspectivas de aproximación a los problemas pueden ser diferentes debido a que enfatizan diferentes niveles de análisis. Así, problemas como el conflicto, la cultura o el aprendizaje pueden ser abordados desde perspectivas distintas. En definitiva, cabe señalar la necesaria complementariedad de ambos enfoques para poder conocer, interpretar y mejorar con mayor acierto el funcionamiento de las organizaciones (pp. 25-26).

2.2.8 Definición y Elementos de la Estructura Organizativa

La estructura organizativa, como ya se advirtió, es el resultado de las decisiones de diseño que se toman en el seno de las empresas. Para Hall (1996) la estructura es muy fácil de comprender y, estableciendo analogías con las infraestructuras de los edificios, la considera como el arreglo de las diferentes partes de la organización. Kast y Rosenzweigh (1988), por su parte, señalan que es un concepto algo abstracto e intangible pues no es visible como los sistemas biológicos o mecánicos, antes bien, lo que se percibe es su existencia en las operaciones reales y el comportamiento de la organización. Sin embargo, lo que parece estar claro en la literatura es que la estructura organizativa no es un fin en si misma, sino un medio fundamental para la formulación y puesta en práctica de las estrategias a través de las cuales las empresas pueden alcanzar sus metas y objetivos. En la opinión de Mintzberg y Quinn (1993):

...la estructura sigue a la estrategia tanto como el pie izquierdo sigue al derecho al caminar. Las dos existen de manera interdependiente, comunicándose entre sí, incidiendo una en la otra, influyéndose en forma mutua. Ciertamente existen ocasiones en que una estrategia es rediseñada para llevar a cabo una nueva estrategia. No obstante, la selección de

cualquier nueva estrategia es igualmente influenciada por las realidades y potencialidades de la estructura existente (p. 343).

Muchas son las definiciones de estructura organizativa que se han propuesto. Una de las más citadas es la Mintzberg (1995), para quien “la estructura de la organización puede definirse simplemente como el conjunto de todas las formas en que se divide el trabajo en tareas distintas, consiguiendo luego la coordinación entre las mismas” (p. 26). Mientras que Bueno (1996), refiriéndose a la empresa como organización, entiende a la estructura organizativa como una red de comunicación o sistema de flujos entre un conjunto de unidades en la que se transmite información, red o sistema que integra tres aspectos: una estructura funcional o conjunto de actividades y procesos diferenciados, una estructura de autoridad o jerarquía de mando y una estructura de decisión que permita adoptar decisiones racionales y eficientes.

Conforme a De la Fuente (1988), la estructura constituye una característica concreta y específica de cada organización, en cuya definición deben intervenir tres tópicos: a) el ámbito, que recoge la existencia de un modelo formal de coordinación e interacción entre los miembros de la organización siendo, por tanto, la diferenciación e integración los procesos básicos que lo determinan; b) la estabilidad, supone que la estructura como marco en el que se llevan a cabo las actividades organizacionales debe ser estable, es decir, conlleva cierta permanencia en el tiempo, sin que esto implique inmovilidad porque está condicionada por su entorno⁴⁸; y c) el doble carácter formal o informal, puesto que en la estructura deben reunirse todas las relaciones que se dan entre los miembros de la organización, tanto las oficiales como las socioafectivas de naturaleza instintiva e imprevistas por la dirección.

Respecto al último tópico cabe aclarar que aunque las relaciones informales entre los individuos están implícitas en la estructura de la organización, el diseño organizativo se ha ocupado preferentemente de la estructura formal dado que el

⁴⁸ Pero aunque la estructura organizativa no se rinde a la conformidad total evita comportarse aleatoriamente (Hall, 1996), o sea, elude las improvisaciones.

estudio comparativo interorganizacional de los factores formales es posible pero el de los factores de carácter informal resulta poco menos que imposible, lo que no significa que haya que prescindir de estos últimos factores y su influencia sobre la organización formal (De la Fuente, 1988, 1997). Las relaciones humanas no planeadas y flexibles, que surgen espontáneamente, son vitales para el funcionamiento efectivo de la organización (Kast y Rosenzweigh, 1988). En la realidad, como dice Mintzberg (1995), "... las estructuras formal e informal están estrechamente vinculadas, no pudiéndose apenas distinguir entre ambas en muchas ocasiones" (p. 35).

La disociación entre los aspectos formales e informales de la organización es imposible salvo con propósitos analíticos (Kast y Rosenzweigh, 1988; De la Fuente, 1997). De acuerdo con Mintzberg (1995), existen dos motivos esenciales que inducen a las comunicaciones informales dentro de la organización: el primero, relacionado con el trabajo implica que son pocas las tareas que pueden ejecutarse sin comunicación informal, de hecho, es prácticamente inviable que las organizaciones sean totalmente normalizadas porque como agrupaciones humanas no pueden ser tan maquinales; y el segundo, de naturaleza social presume que los miembros de la organización necesitan relacionarse entre ellos como simples seres humanos tanto por razones de amistad como para liberar las tensiones que pudiera producir la realización misma del trabajo.

Esta investigación centra su atención principalmente en la estructura formal, dado que el interés está más en los aspectos organizativos deliberadamente establecidos que en las comunicaciones informales que se producen entre los miembros de la organización, aunque tiene presente que la separación entre la estructura formal e informal es artificial (Kast y Rosenzweigh, 1988), ya que, en la organización real conviven simultánea y complementariamente tanto los patrones de funciones establecidos de forma intencional por la dirección como la red de relaciones personales y sociales derivadas de la reunión de personas, que se crean inconscientemente y al margen de la voluntad de esa misma dirección. En la

figura N° 4 se presenta dicha relación entre la estructura formal e informal que, a su vez, conforma la estructura organizativa real.

Por consiguiente, se hace necesario ampliar lo que se entiende por estructura formal. La estructura organizativa formal es, siguiendo a Kast y Rosenzweigh (1988), el producto de la adopción de decisiones explícitas cuya naturaleza prescriptiva la convierte en una guía de cómo deberían relacionarse las múltiples actividades especializadas, es la estructura planeada voluntaria y conscientemente que con frecuencia ha sido definida como:

- El patrón de relaciones y obligaciones formales; el organigrama de la organización más la descripción o guías de puestos.
- La forma en que las diversas actividades o tareas son asignadas a diferentes departamentos y/o personas en la organización (diferenciación).
- La forma en la que estas tareas o actividades separadas son coordinadas (integración).
- Las relaciones de poder, de status y jerarquía dentro de la organización (sistema de autoridad).
- Las políticas, procedimientos y controles formales que guían las actividades y relaciones de la gente en la organización (sistema administrativo) (pp. 244-245).

Igualmente, De la Fuente (1988) considera que la estructura formal de la organización es:

...el conjunto de técnicas que se aplican conforme a la voluntad explícita o implícita de la dirección, para facilitar la división de las tareas y su posterior coordinación, con vistas al logro eficiente de objetivos predeterminados y vinculando de manera relativamente estable los comportamientos de los individuos y grupos pertenecientes a la organización... es, pues, el elemento integrador que otorga un carácter específico y distintivo, al comportamiento tanto individual como colectivo, de los participantes en la organización. Junto con la estrategia conforma lo que podríamos denominar "personalidad organizativa" (p. 38).

En este mismo sentido, Cuervo (1989) define a la estructura organizativa formal de la siguiente manera:

... es el sistema más estable de relaciones entre los miembros de la empresa; determina las actividades a realizar por cada individuo y unidad organizativa; así como las relaciones que deben mantener entre ellos, y

configura, por lo tanto, el marco de desarrollo de la toma de decisiones. La estructura organizativa, como elemento integrador de los comportamientos individuales y colectivos para el logro de los objetivos establecidos en la estrategia, parece ser un elemento determinante del éxito o fracaso empresarial (p. 95).

Ruiz y Sabater (1999), a partir de las definiciones de otros autores, la conceptualizan como sigue:

... es la forma en que una organización se produce la división del trabajo y la especialización, con la consiguiente y necesaria coordinación, la cual se obtiene tanto con el establecimiento de normas, políticas, procedimientos y controles formales como con el sistema de distribución de la autoridad a través de la jerarquía, todo ello bajo la óptica de los objetivos que se pretenden alcanzar (p. 67).

Más recientemente Gibson, Ivancevich y Donnelly (2001) se refieren a ella como una infraestructura intencional y relativamente estable de tareas y grupos de tareas que ejercen influencia sobre el comportamiento de individuos y grupos, que renuncian a su libertad de actuación independiente, en pro del logro de las metas organizacionales. Asimismo, señalan que es el resultado de las acciones y decisiones gerenciales relativas a cuatro aspectos de gran relevancia para cualquier organización: división de la tarea total en trabajos más pequeños y especializados (especialización), bases de agrupación de los trabajos individuales en departamentos (departamentalización), cantidad de subordinados que deberían reportar a un directivo o gerente concreto (tramo de control) y, por último, distribución hacia abajo del derecho a tomar decisiones sin consulta previa a la alta dirección (delegación de autoridad).

La estructura organizativa formal contempla, entonces, el marco de actuación de las empresas. Es un modelo estable de puestos de trabajos, departamentos, niveles de autoridad y conjunto de reglas, políticas, procedimientos y controles formales que recoge las distintas formas en que el trabajo se ha dividido en tareas especializadas y éstas, posteriormente, se han coordinado con el fin de poner en marcha las estrategias que darán lugar a la consecución de los objetivos de la empresa. La estructura formal es algo

necesariamente intangible y abstracto que para hacerla evidente es preciso dotarla de ciertos instrumentos que la reflejen y la hagan visible (Kast y Rosenzweigh, 1988; De la Fuente et. al., 1997; Gibson et. al. 2001).

Los instrumentos que hacen más visible la estructura formal son: el popular organigrama, que representa de forma gráfica las principales unidades organizativas y relaciones de autoridad; y los manuales de organización, que constituyen un complemento necesario para los organigramas ya que substituyen la simplicidad de estos al recoger información detallada sobre diversos aspectos formales de la estructura organizativa (De la fuente et. al., 1997). Pero conviene aclarar que ni los organigramas ni los manuales de organización son una representación fiel y exacta de la estructura organizativa formal, antes bien, son una imagen sintetizada de ésta que permite obtener rápidamente una amplia noción de ciertos aspectos relevantes de la organización formal.

Pero independientemente de cual fuere su definición y/o forma de representación, cabe agregar que las estructuras organizacionales sirven a tres funciones básicas (Hall, 1996):

... Antes que todo, las estructuras tienen la intención de elaborar productos organizacionales y alcanzar objetivos organizacionales. En segundo lugar, las estructuras se diseñan para minimizar, o por lo menos regular, la influencia de las variaciones individuales sobre la organización. Las estructuras se imponen para asegurarse de que los individuos se ajustan a los requisitos de las organizaciones, y no viveversa. Por último, las estructuras son el ambiente donde se ejercita el poder (también las estructuras fijan o determinan que puestos tienen poder en primer lugar), donde se toman decisiones (el flujo de información que entra en una decisión está determinado en gran parte por la estructura) y donde se desarrollan las actividades de las organizaciones – la estructura es la arena para las acciones organizacionales (p.53).

Ahora bien, si lo que se pretende es comprender cómo se configuran las estructuras organizativas hay que conocer los distintos elementos que las componen. De acuerdo con Mintzberg (1984, 1995), las organizaciones se encuentran estructuradas para captar o dirigir sistemas de flujos y para definir interrelaciones de forma no lineales, por eso, hacen falta más que palabras para describirlas. En consecuencia, las describe con diagramas en los que distinguen

seis mecanismos de coordinación que, según él mismo señala, parecen explicar las formas en que las organizaciones coordinan el trabajo que se ha dividido en tareas especializadas y seis partes fundamentales que las integran, especificadas por la gente que contiene cada una ellas.

Mintzberg (1995) considera los mecanismos de coordinación "... como los elementos fundamentales de la estructura, como el aglutinante que mantiene unida la organización..." (p. 27); e indica que en la mayoría de las organizaciones, en mayor o menor grado, conviven los siguientes (Mintzberg, 1984, 1995):

1. Adaptación mutua: la coordinación del trabajo se logra por el simple proceso de la comunicación informal. Cada trabajador es responsable de su propio trabajo, por tanto, el control se consigue a través de la habilidad de los trabajadores para adaptarse entre sí a lo largo de la ejecución de las distintas tareas.
2. Supervisión directa: la coordinación del trabajo se logra a través de personas que asumen la responsabilidad del trabajo que realizan otras, emitiendo instrucciones para ellas y supervisando sus acciones. En otras palabras, uno o varios supervisores se hacen responsables por el trabajo de los demás en la organización, por tanto, son los que dan las órdenes y estan pendientes de éstas seas ejecutadas apropiadamente.
3. Normalización de los procesos de trabajo: la coordinación del trabajo se logra mediante la especificación de los contenidos y programación de los procedimientos de trabajos que deben realizar las personas que desempeñan tareas interrelacionadas. Por lo general, estas normas definen cómo han de realizarse las diversas tareas para que sean así cumplidas por los operarios del núcleo de operaciones.
4. Normalización de los resultados: la coordinación del trabajo se logra mediante la especificación de los resultados que se pretenden conseguir con la ejecución del mismo, tal como puede darse con las dimensiones de producto y rendimiento. En esencia, supone la determinación previa

de qué es lo que debe hacerse o producirse, esto es, del producto resultante de los procesos de trabajo.

5. Normalización de las habilidades y conocimientos: la coordinación del trabajo se logra mediante la especificación del tipo de capacitación y perfil profesional que se requiere para efectuar el trabajo. Por tanto, el trabajo es coordinado en virtud de la preparación que han recibido los trabajadores. La instrucción necesaria, comúnmente, es adquirida por el trabajador aún antes de unirse a la organización en escuelas de oficios, institutos tecnológicos o universidades. En consecuencia, aquí la cuestión relevante está en establecer con antelación las competencias que demanda la ejecución del trabajo.
6. Normalización de las reglas o socialización: la coordinación del trabajo se logra a través de una misión organizacional inspiradora y un conjunto de creencias, valores, normas y reglas compartidas. Las reglas que afectan al trabajo son las que se controlan para que todos en la organización funcionen según los dogmas preestablecidos, o sea, de acuerdo al mismo conjunto de doctrinas.

En lo que respecta a las seis partes que componen las estructuras organizacionales, tal y como también puede apreciarse en la figura N° 5, Mintzberg (1984, 1995) ha identificado estas:

1. Núcleo de operaciones: formado por los operarios, aquellas personas que realizan el trabajo básico relacionado directamente con la producción de bienes y servicios. Estas personas realizan cuatro funciones principales: aseguran los insumos para la producción, transforman los insumos en productos, distribuyen los productos y proporcionan un apoyo directo a las funciones de entradas, procesamiento y salidas; es decir, retroalimentan al sistema de producción. El núcleo de operaciones es el corazón de la organización, la parte donde se agrega el valor que genera los rendimientos que le garantizan su supervivencia.

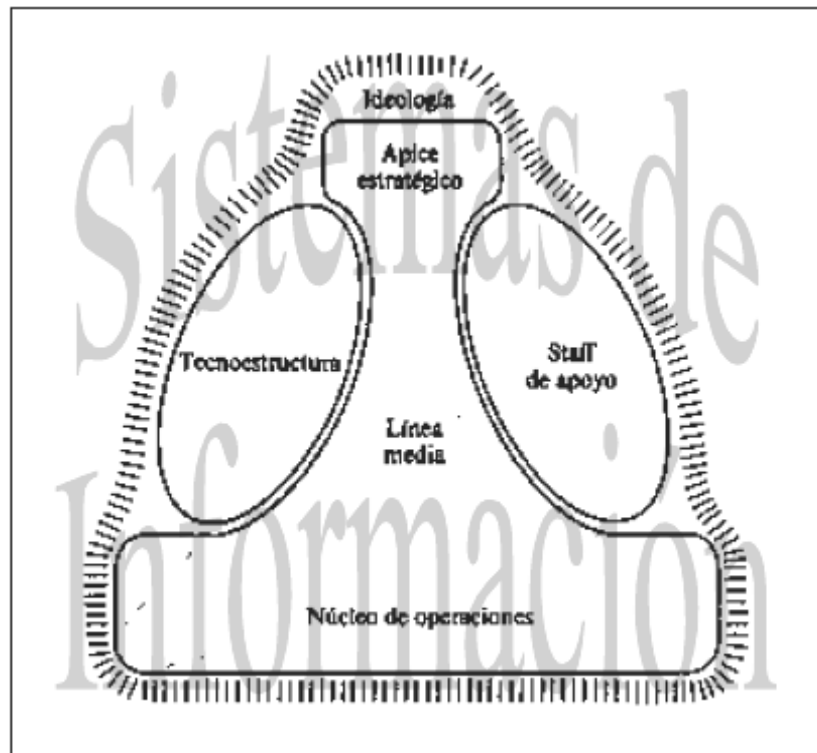
2. **Ápice estratégico:** formado por los directivos del nivel superior de la jerarquía, los comités o juntas de ejecutivos y todos aquellos que les proporcionan apoyo directo a la alta gerencia, como: secretarías, asistentes, ayudantes, etc. Estas personas tienen a su cargo la responsabilidad general de la organización y, como tal, deben asegurarse de que la organización cumpla con su misión de manera efectiva, así como, que satisfaga las aspiraciones de las personas que controlan o poseen algún poder sobre la organización. Lo cual obliga a poner en práctica tres funciones, a saber: ejercer la supervisión directa, mantener relaciones con el entorno y desarrollar continuamente la estrategia organizacional.
3. **Línea media:** formada por los gerentes intermedios, jefes de divisiones y supervisores de contacto con autoridad formal que se ubican entre el ápice estratégico y el núcleo de operaciones. Comprende la supervisión directa como mecanismo de coordinación. Estos directivos se ocupan, por una parte, de formular e implementar las líneas estratégicas de sus respectivas unidades aunque sus funciones administrativas varían según descenden por la jerarquía de autoridad y, por la otra, reúnen información retroalimentada en el desempeño de su propia unidad y pasan una parte de ésta a los gerentes que están sobre ellos. Por esto sus responsabilidades recaen directamente sobre departamentos, divisiones, funciones, procesos, etc.
4. **Tecnoestructura:** formada por los analistas que sirven a la organización afectando el trabajo de otros. Se encuentran fuera del flujo de trabajo operacional pero pueden diseñarlo, planearlo, cambiarlo o entrenan gente para que lo haga; sin que ellos mismos tengan que hacerlo. Los analistas de la tecnoestructura desarrollan ciertas formas de estandarización o normalización de la organización. Estos analistas pueden ser de tres tipos: de estudios de trabajo, que normalizan

procesos; de planificación y control, que normalizan los productos; y de personal, que normalizan las habilidades de los trabajadores.

5. Staff de apoyo: formado por unidades auxiliares especializadas que existen para proporcionar servicios indirectos a toda la organización fuera del flujo de trabajo operacional.
6. Ideología: tiene que ver con la cultura organizacional, esto es, el conjunto de creencias y valores compartidos que diferencian a una organización de otras y que le dan vida propia al esqueleto de su estructura.

En la actualidad, con el surgimiento de las organizaciones en red o virtuales, Brull y Gill (2005) agregan dos nuevos componentes a la estructura: una séptima parte, los sistemas de información que sobre la base de las tecnologías de la información y comunicación implantadas conformarían el sistema nervioso central de toda la estructura organizativa, encargado de regular y dirigir el funcionamiento de los integrantes de la red así como de permitir las relaciones entre la organización y su entorno; y un séptimo mecanismo de coordinación que le corresponde, la comunicación que pone en común objetivos e implica compartir recursos y capacidades, es decir, un instrumento que busca modificar comportamientos, actitudes, presentaciones o conocimientos de los participantes o mover a las personas a hacer cosas que no harían voluntariamente.

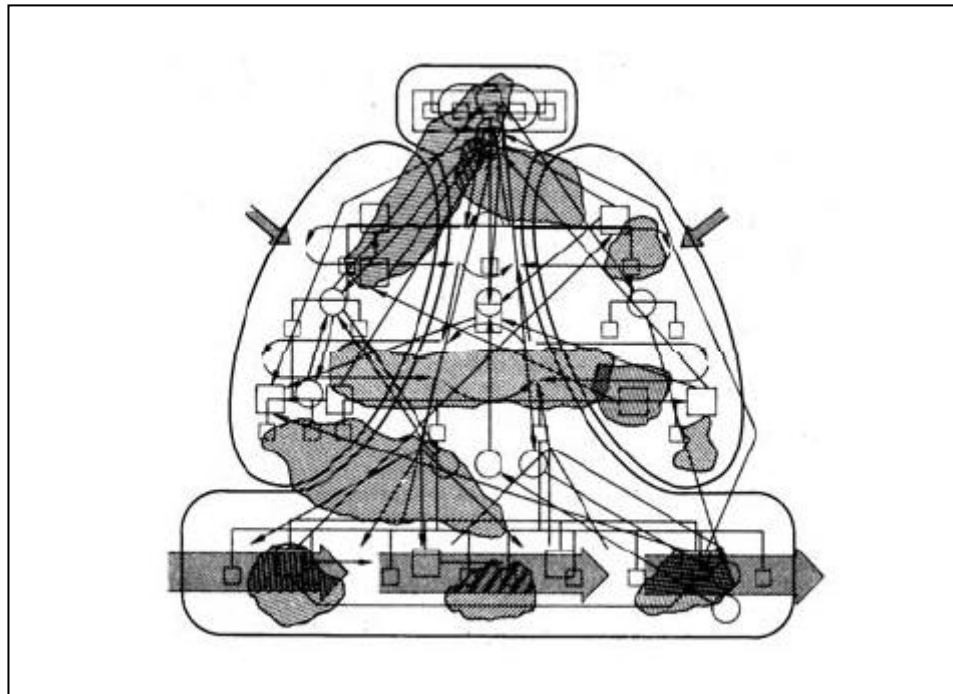
Figura N° 4: Las Partes Básicas de una Organización



Fuente: Diagrama de Mintzberg adaptado por Brull y Gill (2005)

Por último, después de haber definido las partes de la estructura organizativa y los mecanismos de coordinación, Mintzberg (1995) plantea que conjuntamente esos elementos no funcionan de una forma única, por el contrario, su funcionamiento es variado y complejo debido a los distintos vínculos que unen las partes de la organización. Esos vínculos, que Mintzberg (1995) denomina flujos, son: de autoridad formal, de flujos regulados (el de trabajo de operaciones, el de información y decisiones de control, y el de información de staff), de comunicación informal, de constelaciones de trabajo y de procesos de decisión ad hoc (operativas, administrativas y estratégicas). La combinación de partes, mecanismos de coordinación y sistemas de flujos nos llevan a contemplar a las organizaciones y sus estructuras de la siguiente manera:

Figura N° 5: Sobreimpresión Combinada: El Funcionamiento de la Organización



Fuente: Mintzberg (1995)

La combinación de todos estos elementos, tal como se aprecia en la figura N° 6, ponen de manifiesto que el funcionamiento de las organizaciones reales es bastante complicado y, a su vez, conducen a pensar en lo difícil que puede resultar la administración de las organizaciones de nuestro entorno.

2.2.9 Dimensiones Estructurales

Las dimensiones estructurales tienen que ver con los parámetros de diseño organizativo, término acuñado por Mintzberg (1995) para referirse a los factores internos o variables de la estructura organizativa que caracterizan a las organizaciones. Mientras que, los factores de contingencia o situacionales tienen que ver con los factores externos o variables contextuales que, de acuerdo con Daft (1998), definen "... el marco organizacional que influye y modela las

dimensiones estructurales” (p. 15). De la Fuente (1988) indica que los estudios sobre el diseño organizativo exhiben multitud de parámetros, factores o variables determinantes de las estructuras organizacionales, sin embargo, su estudio adquiere importancia en la medida que ayude a comprender las características que, normalmente, presentan las organizaciones exitosas.

En cuanto a las dimensiones estructurales, la principal dificultad no está en detectarlas, que es una cuestión ya plenamente superada en el ámbito de la teoría de la organización pues la mayoría de los eruditos en la materia parecen estar de acuerdo en relación a cuáles son, sino en la forma de hacerlas operativas para afrontar su medición y si una dimensión es básica o está contenida dentro de una dimensión más amplia (Pugh, 1973; Robbins, 1990; Sánchez, 2002). Como se observa en el cuadro N° 17, en la literatura organizacional han sido muchas y diversas las dimensiones estructurales consideradas aunque, dada la idea generalizada de que algunas dimensiones abarcan a las demás, las dimensiones tradicionales en las que coinciden casi la totalidad de los estudios son: complejidad, formalización y centralización.

La complejidad tiene que ver con el grado de diferenciación de la estructura organizativa, lo que significa que a mayor grado de diferenciación mayor será la complejidad organizacional. Se refiere a la pluralidad de subsistemas en los que se encuentra dividida la organización y al sinfín de unidades organizativas en las que se agrupan sus miembros. Pero el concepto de complejidad es más complicado de lo que aparenta, ya que, cada subparte de la organización posee su propio grado de diferenciación. En efecto, la diferenciación se hace extensiva tanto al número de unidades y departamentos como al número de grupos y puestos de trabajos en la organización (De la Fuente et. al., 1997); y a la vez, contiene diversos componentes – especialización, niveles jerárquicos, tramo de control, etc. – que no varían de manera conjunta (Hall, 1996).

El estudio de la complejidad se realiza entonces a través de la diferenciación, la cual puede presentarse en tres direcciones: horizontal, vertical o jerárquica y espacial o geográfica.

Cuadro N° 17: Dimensiones Estructurales estudiadas por los Teóricos Organizacionales

Hage (1965)	Pugh et. al. (1968)	Mintzberg (1984, 1995)		De la Fuente (1988)		Robbins (1990) y Hall (1996)	Daft (2000)	Moreno et. al. (2001)	Galbraith (2002)
Complejidad	Especialización	Diseño de Puestos de Trabajo	Especialización del Cargo	Variables Anatómicas	Especialización	Complejidad	Formalización	Tareas y Procesos Productivos	Especialización
Formalización	Estandarización		Formalización del Comportamiento		Estandarización	Formalización	Especialización	Estructura	Configuración
Centralización	Formalización		Preparación y Adoctrinamiento		Centralización	Centralización	Estandarización	Procesos de Información - Decisión	Distribución del Poder
Estratificación	Centralización	Diseño de la Superestructura	Agrupación de Unidades		Formalización		Jerarquía de Autoridad	Diseño de Puestos de Trabajo	Departamentalización
	Configuración		Tamaño de la Unidad		Configuración		Complejidad	Políticas de Personal	
		Diseño de Enlaces Laterales	Sistemas de Planificación y Control	Variables de Procesos	Sistemas de Planificación		Centralización	Sistemas de Medición, Evaluación y Control	
			Dispositivos de Enlace		Sistemas de Control		Profesionalismo	Sistemas de Recompensas	
		Diseño del Sistema de Toma de Decisiones	Descentralización Vertical	Variables del Individuo	Selección y Formación		Proporción de Personal	Socialización y Valores Comunes	
			Descentralización Horizontal		Sistema de Recompensas			Organización Informal	

Fuente: Elaboración Propia

La diferenciación horizontal es el resultado de la división del trabajo dentro de la organización, en tareas específicas que se asignan a puestos de trabajos o se agrupan en departamentos. Por tanto, las evidencias más visibles de esta clase de diferenciación son la especialización y la departamentalización (Robbins, 1990). La especialización, a su vez, puede ser de dos tipos: funcional, cuando el trabajo es fraccionado en tareas simples y repetitivas para que las realicen no expertos generando, así, una alta sustituibilidad entre los trabajadores y el fácil reemplazo de éstos por parte de la dirección (Robbins, 1990); y social, cuando el trabajo no puede ser fácilmente rutinizado y se le asigna a expertos muy cualificados dotados de la suficiente responsabilidad y autoridad para llevar a cabo una amplia gama de tareas que cubren las actividades completas.

Pero un mismo trabajo no puede ordenarse indistintamente por cualquiera de ambas formas de especialización (Hall, 1996). Con independencia de esto, el aumento de la especialización eleva la complejidad organizacional, puesto que hace que se requieran métodos más sofisticados y costosos para lograr la necesaria coordinación y control (Robbins, 1990). La departamentalización, por su parte, tiene como objeto la formación de unidades organizativas y es un medio esencial para la coordinación del trabajo en la organización (De la Fuente et. al., 1997). Se refiere a la forma en que son agrupados los especialistas funcionales y/o sociales en departamentos – creados ya sea en base a números, funciones, productos, clientes, ubicación geográfica o procesos – con el fin de vincular las actividades diferenciadas horizontalmente (Robbins, 1990).

Dependiendo del tipo de especialización y el nivel de análisis, la medición de la complejidad horizontal es diferente. Hall (1996) indica que la especialización social, se suele medir a través del número de especialidades ocupacionales y el grado de capacitación profesional que requiere cada una de ellas; la especialización funcional, por el número de nombres que reciben los distintos puestos trabajo en función de los sueldos o la antigüedad de las personas que los ocupan o de la manera en que se encuentran dividida las actividades; y, a otro nivel de análisis, que la complejidad horizontal también se mide por el número de

divisiones, departamentos o unidades dentro de la organización. En consecuencia, puede decirse con Sánchez (2002), que la complejidad horizontal está constituida por los roles ocupacionales y las subunidades de la organización.

La diferenciación vertical o jerárquica se deriva de la división del trabajo por niveles de autoridad, por tanto, tiene que ver con la profundidad de la jerarquía o cadena de mando organizacional. Corresponde a la forma como está distribuido el poder para la toma de decisiones dentro de la organización bajo el supuesto de que a mayor altura en la escala jerárquica se goza de mayor autoridad. El incremento de la diferenciación vertical aumenta el número de niveles jerárquicos en la organización y, al mismo tiempo, la complejidad dado que cuanto más niveles existen entre la alta dirección y los operarios más es el potencial de distorsión de la comunicación, más difícil se hace la coordinación de las decisiones del personal directivo, y más difícil es para la alta dirección supervisar la actuación de los operarios (Robbins, 1990).

Conforme a Hall (1996), el análisis de la diferenciación vertical es un tema menos complicado que el de la diferenciación horizontal, puesto que la mayoría de los autores proponen indicadores muy directos de la profundidad de la jerarquía organizativa, tales como: proliferación de niveles de supervisión, conteo del número de puestos de trabajo existentes entre el directivo principal y los operarios que trabajan en las líneas productivas, número de niveles en la división más profunda y el número promedio de niveles en toda la organización (número total de niveles en todas las divisiones / número de divisiones). Pero la diferenciación vertical no es independiente de la diferenciación horizontal, pues a medida que aumenta la especialización y la departamentalización, se hace necesario ampliar la cadena de autoridad para obtener mayor coordinación.

Otro aspecto relacionado con la diferenciación vertical, es la delegación de autoridad, ya que, puede estar asociada a una amplia cadena de mando con un número relativamente grande de niveles de autoridad (De la Fuente et. al., 1997). Por eso a mayor delegación de autoridad mayor es el grado de diferenciación vertical, razón por la cual, los niveles de autoridad son complejidad (Sánchez,

2002). De este modo, las organizaciones pueden ser altas o planas según sea la cantidad de niveles en los que se reparta la autoridad, siendo el tramo de control el factor determinante del número de esas jerarquías. Este factor especifica el número de subordinados que un directivo puede tener bajo su responsabilidad, lo cual conlleva a suponer que mientras menor sea el tramo de control más profunda será la jerarquía y, por ende, mayor la complejidad.

La diferenciación espacial o dispersión geográfica ocurre con el establecimiento de replicas de la organización en diferentes puntos geográficos, es decir, cuando se crean dependencias de ésta como sucursales, filiales, agencias u oficinas; por cuanto una organización puede llevar a cabo actividades idénticas con la misma división del trabajo y estructura jerárquica en numerosas localidades. Esto significa que esta clase de diferenciación es sólo una extensión de la diferenciación horizontal y vertical. En efecto, como dice Hall (1996) "... las actividades y el personal pueden estar dispersos en el espacio, de acuerdo con funciones ya sean horizontales o verticales, por la separación de centros de poder o tareas..." (p. 60). Entonces es la cantidad de espacios ocupacionales lo que representa la complejidad espacial (Sánchez, 2002).

Operativizar la diferenciación espacial ha sido más fácil que las otras dos direcciones. Los dos indicadores que suelen utilizarse para medir el grado de diferenciación espacial son: el número de ubicaciones donde la organización tiene dependencias, incluidas las fábricas o plantas donde se realiza el trabajo operativo, y el número de personas que por razones estratégicas mantiene operando fuera de la casa matriz. El incremento de dichas dependencias, aunado a las distancias entre ellas, y la mayor proporción de personal externo también crean problemas de comunicación, coordinación y control, por tanto, aunque la diferenciación horizontal y vertical sean iguales en las unidades separadas, la propia separación física y el desarrollo de actividades dispersas geográficamente se traducen en aumentos de la complejidad organizacional.

En relación a la medición de la complejidad, Sánchez (2002) analizando las medidas comúnmente utilizadas por diferentes autores desde dos perspectivas, la institucional y la del cuestionario, indica que:

... La medición de la complejidad desde el punto de vista institucional puede efectuarse analizando cada uno de los aspectos que la componen... La forma en que los autores hacen operativas estas dimensiones es, fundamentalmente, a través de cuatro variables: *división del trabajo*, *principales subunidades*, *número de niveles jerárquicos* y *número de oficinas locales*... Desde el punto de vista de cuestionario se mide, como recoge Hage (1980), diferenciando dentro de la misma la especialización de persona y de tarea. Dentro de la persona se hace referencia a la *cantidad de conocimiento* (Hage, 1980: 383) que se requiere, reflejando la dificultad de las tareas desarrolladas (Forrest y otros, 1974), y dentro de la tarea se incluye la *incertidumbre*, que se refiere a la cantidad de tiempo que se gasta en pensar soluciones y el grado en el que se entiende la relación entre actividades y resultados; y la *rutina*, que es similar al concepto de Perrow de «variedad de la tarea», que se refiere al número de excepciones que ocurren en el trabajo de una persona y el grado en el que las tareas son repetitivas... Sin embargo, las medidas de cuestionario lo que están reflejando es la estructura tal como la viven sus integrantes, es decir, la efectivamente desarrollada. Ésta puede coincidir o no con la diseñada, en función de requerimientos de la tarea, cambios del entorno, contingencias temporales a las que tiene que hacer frente la organización. Por tanto, aunque se parte de los mismos conceptos teóricos, la aproximación que se haga de ellos puede dar lugar a resultados diferentes (p. 277-288).

Para terminar cabe agregar que la complejidad es una característica distintiva de la estructura organizativa que está vinculada a la longevidad de las organizaciones y, de su análisis, se desprenden varios supuestos de importancia (Hall, 1996): primero, que la mayoría de las organizaciones son complejas en alguna de las tres direcciones mencionadas; segundo, que las organizaciones tienen gran predisposición a hacerse cada vez más complejas en la medida que sus actividades y el entorno se tornan más complejos; tercero, que el tamaño de la organización y la complejidad están relacionados; y, cuarto, que una mayor complejidad conlleva a más problemas de coordinación y control, por eso, en las organizaciones complejas hay presión para aumentar la proporción del personal administrativo dedicado a manejar dichos problemas.

La cantidad de personas que realizan las tareas de coordinación y control es lo que se conoce como componente administrativo. Este componente tiende a

ser más desarrollado en la medida que la organización crece, puesto que entre más grande sea ésta su estructura se vuelve más compleja con tareas y unidades más especializadas y diferenciadas (Mintzberg, 1984, 1995), que demandan el empleo de mayores medios de coordinación y control. Según Hall (1996) este resultado inserta una contradicción interesante porque mientras las organizaciones obtienen economías de escala de su gran tamaño, el subsecuente aumento de la complejidad estructural crea presiones para contar con más cantidad de personal administrativo. Las medidas usadas para determinar el componente administrativo son: la proporción de administrativos y el tramo de control.

La segunda dimensión estructural es la formalización, la cual regula el comportamiento de los miembros de la organización y, por tanto, se convierte en la más importante para el individuo ya que la actuación de éste queda supeditada al nivel de formalización definido (De la Fuente et. al., 1997). Conforman el grado hasta el cual las tareas, los puestos y flujos de trabajo, las relaciones de autoridad, los intercambios de información y los sistemas de sanciones y recompensas están estandarizados así como las normas, los procedimientos, las instrucciones y las comunicaciones se materializan en documentos escritos. No obstante, debe tenerse presente que la naturaleza de la formalización no siempre es escrita, porque también pueden haber reglas y procesos normalizados por la fuerza de las tradiciones y prácticas generalizadas.

Robbins (1996) reconoce que la formalización puede ser explícita e implícita según se incluyan los registros escritos y las percepciones de los empleados respectivamente y, asimismo, señala que ambos aspectos son relevantes para su medición; dado que cuando ésta se entiende como el grado en que las normas y procedimientos están por escrito, se mide determinando si la organización tiene un manual de políticas y procedimientos, evaluando el número y especificidad de las normas, revisando la elaboración y detalle de las descripciones de puestos y buscando otros documentos; pero cuando se aplica tanto a las reglas escritas y no escritas, aparte de los documentos oficiales su medición toma en cuenta las

actitudes de los trabajadores respecto a la medida en que los procedimientos de trabajo se explicitaron y las normas fueron cumplidas.

Por otra parte, De la Fuente et. al. (1997) indican que como de lo que se trata es de observar en qué medida el comportamiento de los miembros de la organización se ve influido por las normas y procedimientos preestablecidos, sean por escrito o no, la formalización suele medirse en base a sus percepciones individuales; en este sentido, lo que en verdad interesa es prestar atención al número de reglas que definen lo que los individuos deben hacer en sus puestos de trabajo y la cantidad de supervisión a la que están sometidos para que acaten las normas, pues los mayores grados de normalización y supervisión eliminan los comportamientos heterogéneos y suponen un alto grado de formalización, así que, el hecho de disponer de un manual de políticas o numerosos registros oficiales suelen ser buenos indicadores del grado de formalización.

De acuerdo con Mintzberg (1984), la formalización del comportamiento representa la forma en que la organización proscribe la libertad de acción de sus miembros, es decir, condiciona la discrecionalidad de las personas con la finalidad de controlar su proceder en la ejecución de las funciones concernientes al puesto de trabajo que ocupan. Pero la discrecionalidad que se lo concede a un individuo está relacionada inversamente con la cantidad de programación previa del trabajo que hacen los analistas de la tecnoestructura, por eso, el grado de formalización de una organización es un indicador de las perspectivas de quienes en ella toman decisiones acerca de sus propios miembros (Hall, 1996). De esta manera, entre más rutinario sea el trabajo más se presta a su programación y, en consecuencia, habrá menor necesidad de comportamientos alternativos.

La formalización no sólo normaliza el comportamiento de los individuos en la organización sino que, además, les reprime el libre albedrío para considerar formas diferentes de hacer el trabajo que les compete. En las organizaciones formalizadas, los empleados deberían desempeñar sus funciones siguiendo las normas y procedimientos diseñados por éstas para manejar las diversas situaciones que las afectan. Con la formalización se prescriben las tareas que han

de realizarse y quién, cómo, cuándo y dónde debe realizarlas así como se establecen los medios que garanticen que sean cumplidas atendiendo a las pautas fijadas. Por ello, como dice Hall (1996) "... la formalización tiene consecuencias importantes para la organización y sus subunidades, en términos de procesos tales como las comunicaciones y la innovación" (p. 70).

Para Mintzberg (1984), hay tres modos en los que puede darse la formalización:

1. Según el puesto de trabajo, se dota al cargo de pautas de comportamiento definiendo y documentando sus tareas, cometidos, responsabilidades, condiciones y especificaciones de conocimientos, técnicas y habilidades en la descripción formal del puesto. Los empleados reciben las instrucciones que deben seguir para cumplir con las responsabilidades de su puesto, tales como: pasos a dar, secuencias, rutinas, métodos, materiales, máquinas y herramientas.
2. Según el flujo de trabajo, las pautas de comportamiento se vinculan al trabajo en sí mismo definiendo y documentando cómo se organizan las tareas requeridas para producir los bienes o servicios, cómo se realizan, cuál es su orden consecutivo, cómo se combinan, cómo se especifican los diversos roles y cómo fluye la información que las respalda en fichas de instrucciones y/o manuales de procedimientos.
3. Según las reglas, se pueden establecer pautas de comportamiento para todo tipo de situaciones definiendo y documentando normas de actuación que permitan afrontar cualquier circunstancia que se presente. Las reglas se recogen en el manual de políticas de la organización y conciernen a una amplia gama de comportamientos.

Independientemente de cómo se produzca la formalización, es fundamental reconocer que el grado de formalización puede variar ampliamente entre y dentro de las organizaciones (Robbins, 1996). El problema de la formalización suele complicarse si existe ambigüedad en la definición de las tareas, puesto que esto tiende a crear estrés laboral derivado del conflicto de roles, es decir, de las

demandas incongruentes para el desempeño de las diferentes funciones. La profesionalización agrega más dificultades, por cuanto muchos estudios han concluido que es incompatible con la formalización, efectivamente, revelan que mientras más profesionalizado sea el personal de la organización es más probable que la formalización cause comportamientos antagónicos, alienación, opresión e insatisfacción en el trabajo (Hall, 1996).

La profesionalización y la formalización son sustitos mutuos (Mintzberg, 1984) y, ambas, persiguen el mismo objetivo "... organizar y regular el comportamiento de los miembros de la organización..." (Hall, 1996, p. 79). No obstante, la formalización es importante porque reduce la variabilidad del comportamiento de los empleados, llegando incluso a predecirlo y controlarlo, impone procedimientos que conducen a una producción eficiente, promueve la coordinación, reduce los costos de la discrecionalidad asociada a la toma de decisiones, asegura a los clientes un trato ecuánime y, quizás, por otras razones como el deseo arbitrario de mantener orden (Mintzberg, 1984). Por último, aún cuando la mayoría de la investigación usa el sistema escrito como medida del grado de formalización, Sánchez (2002) señala que:

La formalización desde el punto de vista institucional puede medirse analizando *el número de normas* que regulan el comportamiento de los empleados. Así, como recoge Hage (1965), puede estudiarse la *proporción de trabajos que están codificados* o sobre los que existe una regulación clara sobre la forma de llevarlos a cabo, así como el *rango de variación* que está permitido dentro de los mismos. [Desde el punto de vista del cuestionario]... la formalización se valora preguntando a los individuos sobre su percepción acerca del *grado en el que su trabajo esté regulado y la discrecionalidad de la que disponen* a la hora de desarrollarlo, independientemente de si existe regulación escrita sobre el mismo. Aquí lo fundamental es la percepción del individuo sobre el grado de control que tiene sobre su tarea de forma efectiva, independientemente de si existe normativa o no. Lo importante no es la regulación, sino si ésta se aplica... Es decir, la diferencia entre medidas de cuestionario e institucionales de formalización radica en que, aunque parecen medir el mismo concepto, la primera perspectiva ofrece información experimentada por los miembros de una organización respecto al grado de regulación que perciben en su labor diaria y la segunda, la que se diseñó (p. 277- 287).

La centralización es la tercera dimensión estructural y consiste en la forma como se distribuye el poder para la adopción de decisiones. Según Robbins (1996) es la más problemática de las tres, pues, si bien la mayoría de los teóricos coinciden en que se refiere al grado en que las decisiones se concentra en un sólo punto de la organización así como a la dispersión de la autoridad y no a la geográfica, el asunto se vuelve polémico debido a: si lo único que se observa es la autoridad formal, si las políticas anulan la descentralización, lo que significa concentración en un punto, si se mantiene un control centralizado cuando se tiene un sistema de información para seguir las decisiones descentralizadas y si el control de la información por parte de los empleados de niveles bajos deviene en descentralización en lo que parecen ser decisiones centralizadas.

Ciertamente Hall (1996) confirma que el aspecto más obvio de la centralización es el derecho a tomar decisiones y esto de modo específico se percibe en términos de quién toma las decisiones, qué clase de decisiones y cuándo, por tanto, si la mayoría de las decisiones son tomadas en la cima de la organización, ésta es centralizada; sin embargo, la cuestión no es tan sencilla como parece dado que la centralización va más allá de quién toma las decisiones, pues, si el personal de niveles inferiores toma muchas decisiones programadas en las políticas organizacionales o la evaluación la efectúa el personal de la cima hay un alto grado de centralización sin importar el nivel en que se toman las decisiones, además, es posible que en algunas situaciones donde la evaluación esté centralizada también las políticas estén centralizadas.

Desde el punto de vista pragmático de Robbins (1996), estas controversias demandan una definición de centralización más elaborada, que él mismo desarrolla y la cual dice:

... la centralización puede ser descrita más específicamente como el grado en el que la autoridad formal para hacer elecciones discrecionales está concentrada en un individuo, unidad o nivel (usualmente alto en la organización), permitiendo entonces a los empleados (usualmente bajos en la organización) mínimos insumos en su trabajo (p. 106).

Con esta definición supera la polémica planteada, al mismo tiempo, que concreta lo que debiera entenderse por centralización:

1. La centralización se aplica exclusivamente a la autoridad formal, no a la que se desprende de la organización informal.
2. La centralización presta atención a la discreción para la toma de decisiones. Cuando la autoridad es delegada hacia abajo pero existen numerosas políticas que limitan la discreción de los empleados de los niveles inferiores, hay una mayor centralización. En consecuencia, la formalización contribuye a suprimir la descentralización.
3. La concentración en un solo punto significa concentración en el nivel superior independientemente que se haga referencia a una persona, unidad, o nivel de la organización.
4. El sistema de información puede mejorar el seguimiento que la alta dirección le hace a las decisiones descentralizadas, pero esto no necesariamente se traduce en un control centralizado; antes bien, se mantiene la descentralización porque la elección de las decisiones continúa en manos de los miembros de los niveles inferiores.
5. La transferencia de información a los niveles superiores requiere del juicio e interpretación de los empleados encargados de filtrarla, es decir, de aquellos de los niveles inferiores. La filtración de la información que debe transmitirse dota de autoridad a los empleados de los niveles bajos, porque ellos pueden decidir qué información pasar o estructurar la información de modo que se tomen las decisiones que ellos desean. Los altos directivos, a su vez, son libres de verificar la información que reciben y de poseer subordinados responsables de sus propias elecciones, siendo este control una forma de descentralización. Por eso, las decisiones serán más descentralizadas en tanto más información para esas decisiones sea filtrada a través de otros.

En la opinión de Mintzberg (1984), la centralización y la descentralización no son absolutas sino que deben ser consideradas como los extremos de un

continuum, que puede darse en dos direcciones: vertical, cuando la autoridad se delega bajando por la jerarquía, esto es, a medida que se desciende por la escala lineal de mando a merced de los altos directivos, y horizontal, cuando el poder de decisión se dispersa mediante el traslado del control sobre las distintas fases de los procesos decisorios a otras personas ajenas a la jerarquía de autoridad formal, como pueden ser los analistas, especialistas de apoyo y los operarios, en este caso, los individuos con cargos directivos pierden poder de decisión, esencialmente formal, a medida que ceden control acerca de lo que se puede, hay, pretende, autoriza y a la final se hace.

De lo anterior se desprende que el grado de control que los directivos poseen sobre todo el proceso de decisión puede ser utilizado como un indicador de la centralización (Robbins, 1996), pero no es el único parámetro disponible en la literatura. La forma en que los autores suelen medir esta dimensión estructural, según apunta Sánchez (2002), es la siguiente:

... Desde el punto de vista institucional puede medirse a través del *ángulo de control del director general*, es decir, número de subordinados que reportan directamente al director general, independientemente de la posición jerárquica de los mismos; *ratio supervisor/trabajador*, que indica el número de subordinados en los departamentos de producción para el supervisor de primera línea; o el *número de supervisores directos*, que indica el número de supervisores de primera línea en los departamentos de producción, incluyendo los asistentes y auxiliares. Todo ello puede obtenerse a través de la consulta de documentos organizativos clave, por lo que en la medición no se están incluyendo juicios de valor ni es necesaria la realización de agregación de medidas, con lo que se evita un posible sesgo importante... Desde el punto de vista de cuestionario puede medirse preguntando a los individuos sobre sus percepciones acerca de *la participación que tienen en las distintas situaciones* organizativas que les afectan... Estas medidas son complementarias de las institucionales de autonomía en el sentido que ofrecen datos de las decisiones tomadas en la organización, mientras la autonomía suministra datos de si las decisiones se toman por gente de dentro de la organización. Sin embargo, el resto de las medidas institucionales lo que están valorando son aspectos de configuración y no de distribución del poder de decisión (pp. 276-286)

El grado de centralización puede oscilar entre alto y bajo, pero cualquiera que sea el nivel alcanzado puede ser el correcto o no dependiendo de la situación que se enfrente. Las organizaciones, pese a las ventajas que les puede ofrecer la

centralización – aumento de la coordinación y el control entre unidades, generación de economías de escala relativas a la adopción de ciertas decisiones y menos costos directos asociados al proceso de toma de decisiones (De la Fuente et. al., 1997) –, tienden a descentralizar sus estructuras organizativas movidas por cuatro razones de peso (Mintzberg, 1984; Robbins, 1996):

1. El simple hecho de que no todas las decisiones pueden ser comprendidas por un solo individuo o centro. Por un lado, los directivos como cualquier persona poseen racionalidad limitada que les impide hacerse cargo de la totalidad de las decisiones y, por el otro, la gran cantidad de información a la que se ven expuestos hoy día, les restringe su capacidad para procesarla. La toma de decisiones, entonces, se descentraliza para evitar llegar al punto en que la capacidad de procesamiento de la información de los directivos se exceda.
2. Permite a las organizaciones reaccionar con rapidez ante las condiciones cambiantes del entorno en el que operan. La descentralización facilita las acciones rápidas porque son las personas más cercanas y familiarizadas con el asunto objeto de la decisión los agentes decisores. Por tanto, evita la jerarquía de autoridad para el proceso de la información y, además, proporciona información más precisa sobre la decisión.
3. Constituye un estímulo de motivación porque le permite a los empleados participación en el proceso de toma de decisiones. Los profesionales y trabajadores cualificados, quienes por lo general son personas creativas e inteligentes, requieren bastante libertad de acción ya que son algo sensibles en cuanto a tener voz y voto en las decisiones que afectan su trabajo. Como estas personas desean participar en el proceso de toma de decisión, la oportunidad de hacerlo debe motivarlas. Esta motivación es fundamental en los puestos profesionales y los cargos directivos, por eso las organizaciones atraen y retienen a las personas que los ocupan otorgándoles un considerable poder de decisión, lo cual de paso favorece la descentralización de las decisiones.

4. Crea ventajas de capacitación para los directivos de los niveles inferiores. La descentralización posibilita la preparación de los directivos con menos experiencia al permitirles ejercitar la adopción de decisiones en las áreas menos críticas, con miras a poder ascender a cargos de mayor envergadura dentro la jerarquía de autoridad, es decir, aquellos donde se concentran las decisiones más difíciles.

Hasta aquí se han definido por separado las tres principales dimensiones estructurales. Resta ahora y para cerrar este epígrafe, comentar las relaciones entre ellas. En principio puede decirse que una alta complejidad se relaciona con una baja centralización. Respecto a la diferenciación horizontal, un aumento del número de especialidades ocupacionales implica mayor contratación de personal con formación profesional, en consecuencia, es más probable que se delegue autoridad para que ellos participen en la toma de decisiones, por el contrario, la centralización exige empleados con menos formación profesional (Robbins, 1996). Lo mismo sucede con la diferenciación vertical y espacial, pues a medida que se extiende la cadena de mando y se dispersa geográficamente la organización, su estructura será más descentralizada.

En lo que se refiere a la centralización y la formalización la relación no es tan clara. La evidencia empírica ha sido inconsistente, pero parece ir conformándose un relativo consenso al vincular la centralización y la formalización a través de la especialización funcional, vinculación que se diluye con la especialización social (De la Fuente et. al., 1997). La formalización conjugada con el nivel de formación profesional de los empleados puede relacionarse tanto con un alto como con un bajo grado de centralización. Cuando los empleados no son cualificados puede esperarse que el control sea ejercido a través de muchas reglas y la concentración de las decisiones en la alta dirección, mientras que, si los empleados son profesionales puede esperarse que ambas, la formalización y la centralización, sean bajas (Robbins, 1996).

No obstante, en el caso de los profesionales el tipo de decisiones atenúa la relación entre la formalización y la centralización. Los profesionales esperan tener

la suficiente autoridad para tomar las decisiones que afectan directamente a su trabajo, sin que ello signifique que esperen lo mismo para las cuestiones de índole personal o las decisiones estratégicas, por el contrario, anhelan la seguridad que viene asociada a la normalización de los asuntos personales por lo que cabría esperar que una baja centralización esté relacionada con una elevada formalización, además, como el interés de los profesionales se centra en el trabajo técnico y no en la toma de decisiones estratégicas, podría esperarse una baja formalización y una alta centralización, limitada esta última a los aspectos estratégicos más que a los operativas (Robbins, 1996).

La formalización y la complejidad se relacionan de acuerdo al tipo de especialización horizontal. La especialización funcional facilita el establecimiento de reglas y procedimientos, pues cuanto mayor sea la especialización menor será el grado de discrecionalidad de los empleados, mientras que, la especialización social es menos susceptible a la formalización (De la Fuente et. al. 1997), dada la elevada profesionalización que se requiere de la plantilla laboral. De hecho, donde los empleados realizan tareas muy especializadas y repetitivas sus rutinas tienden a ser normalizados, pero cuando se cuenta con profesionales una alta formalización impondría costos redundantes (Robbins, 1996). Por consiguiente, esta relación "... queda explicada por su tipo de diferenciación horizontal y por la forma de conseguirla" (De la Fuente et. al., 1997, 255).

II.3 Operacionalización de las Variables

Las variables em estudio, de acuerdo a los objetivos de investigación planteados, se operacionalizaron como se muestra en el cuadro N° 18.

Cuadro N° 18: Operacionalización de las Variables

OBJETIVOS	VARIABLES / DIMENSIONES	INDICADORES	PREGUNTAS / ÍTEMS
1. Describir el sistema de información contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.	Sistema de Información Contable	Tipos Contabilidad	P23, P26
		Propósitos de la Contabilidad	P24
		Vinculación del Personal que produce la Información Contable con la Empresa	P25
2. Identificar la rentabilidad alcanzada por las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.	Rentabilidad	Rendimiento sobre las Ventas	P56
3. Establecer si las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida utilizan la contabilidad de costos como un sistema de información que les permite el control de su gestión empresarial.	Uso de la Contabilidad de Costos	Vinculación del Personal que produce la Información Contable de Costos con la Empresa	P27, P28
		Conexión de la Contabilidad de Costos con la Contabilidad Financiera	P29
		Objetivos de la Contabilidad de Costos	P30
		Utilidad de la Contabilidad de Costos	P31
		Conocimiento de la Estructura de Costos	P32
		Aplicación de Técnicas Convencionales y Actuales	P33-P49, P55
		Uso de la Información de Costos para el Control de la Gestión Empresarial	P50-P54
4. Caracterizar a las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida considerando las dimensiones estructurales y los factores de contingencia y competitivos que las afectan.	Dimensiones Estructurales	Complejidad	P19
		Formalización	P20, P21
		Centralización	P22
	Factores de Contingencia	Identidad	P1-P8
		Tamaño	P9-P11
		Tecnología	P12, P14, P15
	Factores Competitivos	Estrategia	P17, P18
		Posición Tecnológica	P13
		Certificación de Calidad	P16

Fuente: Elaboración Propia

CAPITULO III:

METODOLOGÍA

III.1 Nivel y Tipo de Investigación

La investigación científica es un proceso sistemático, racional y objetivo cuyo propósito fundamental es la generación de conocimientos a través de la búsqueda deliberada de soluciones a los problemas que el hombre se plantea dentro su contexto socio – cultural. Para Tamayo (2004) “... es un proceso que, mediante la aplicación del método científico, procura obtener información relevante y fidedigna para entender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento” (p. 37). Este proceso se inicia con una idea y se desarrolla valiéndose de un plan armado con los medios teóricos, metodológicos y técnicos más lógicos para realizar la praxis científica que permitirá resolver o explicar los problemas que surgen en determinada área del saber, pero sólo puede crear conocimiento confrontando el pensamiento abstracto y los datos empíricos procedentes de la realidad (Rojas, 1990).

Los medios a utilizar para emprender esta labor dependen del nivel y tipo de investigación que se pretende llevar a cabo. Por eso antes de definir el diseño de investigación seguido para responder las interrogantes planteadas, es necesario precisar las implicaciones de cada uno de estos aspectos y, subsecuentemente, caracterizar la investigación propuesta. El nivel de análisis viene dado por el grado

de profundidad y alcance de la propia investigación. Hernández, Fernández y Baptista (1998) distinguen cuatro niveles de investigación ⁴⁹:

1. Exploratorio: es el nivel más básico de la investigación, en el cual se busca obtener un panorama general de los problemas pocos estudiados o que no han sido abordados. Los estudios exploratorios se interesan fundamentalmente en descubrir, por eso, raras veces son un fin en sí mismos pero sirven para familiarizarse con situaciones relativamente ignotas, determinar tendencias e identificar relaciones potenciales entre variables que podrían llegar a sugerir futuras investigaciones o enunciados verificables. Se caracterizan por ser amplios, dispersos y bastantes flexibles en su metodología, por lo que no requieren del tratamiento estadístico de los datos.
2. Descriptivo: en este nivel lo que se busca es describir situaciones y eventos dentro de su contexto temporal y geográfico, es decir, cómo es y cómo se manifiesta cierto fenómeno en determinadas circunstancias. Desde el punto de vista científico, describir es medir de manera independiente los conceptos o variables que caracterizan al fenómeno objeto de estudio. Desde el punto de vista estadístico, su propósito estimar parámetros con la mayor precisión posible. Por consiguiente, aquí se miden las variables individuales para describir y esto requiere definir qué, cómo y a quiénes se va a medir. Los estudios descriptivos requieren de un cúmulo de conocimientos sobre el área que se estudia para formular las preguntas de investigación y ofrecen la posibilidad de predicciones incipientes. Para el tratamiento de los datos suelen utilizarse parámetros de la estadística descriptiva como frecuencias, promedios y otras medidas univariantes.

⁴⁹ Hernández et. al. (1998) se refieren a los niveles de investigación como tipos de estudio, no obstante, en este trabajo se consideran como niveles por cuanto se supone que dicha categorización obedece al grado de profundidad con que se aborda el análisis en función del estado del conocimiento relativo al tema objeto estudio y el alcance que se espera del mismo según el enfoque perseguido por el investigador.

3. Correlacional: en este nivel lo que se busca es analizar si dos o más conceptos o variables se encuentran relacionados en los mismos sujetos, dentro de un contexto específico, y luego establecer la correlación. El objetivo de estos estudios consiste en revelar cómo puede comportarse una variable ante el comportamiento conocido de otras variables relacionadas, siendo una correlación positiva, si sujetos con altos valores en una variable tienden a mostrar altos valores en la otra variable, o una correlación negativa, si sujetos con altos valores en una variable tienden a mostrar bajos valores en la otra variable. No son estudios causales pero aún así tienen poder explicativo y predictivo, si bien parcial pues son muchos los factores que los afectan. Pese a esto, debe tenerse cuidado con las correlaciones erróneas o sin sentido. Las pruebas estadísticas de común aplicación son las de correlación como la Chi Cuadrado y la R de Pearson, entre otras.
4. Explicativo: es el nivel más alto de la investigación, que contiene los propósitos de los niveles anteriores y, además, intenta explicar por qué y bajo qué condiciones se produce un fenómeno o por qué existe relación entre dos o más variables. Su principal interés gira en torno a explicar las causas y predecir los efectos del comportamiento de una variable en función de otra u otras variables, por tanto, aquí si se plantean relaciones de causalidad que demandan control tanto metodológico como estadístico. Los estudios explicativos emplean los métodos de la estadística multivariada, cuya finalidad es descartar asociaciones aleatorias, casuales o sin sentido.

Ninguno de estos niveles de investigación es mejor o peor que los demás, ni tampoco son totalmente excluyentes, sólo representan una jerarquía de análisis para abordar los distintos problemas de investigación, de acuerdo a lo que se conozca acerca de ellos, con miras a seguir produciendo conocimiento científico. Con referencia a los tipos de investigación, son numerosas y variadas las tipologías que ofrecen las publicaciones sobre metodología de la investigación, sin embargo, como

la intención no es establecer ideas originales al respecto sino posicionar la investigación pretendida, se limitará la cuestión a mencionar los tipos de investigación social que, en definitiva, son los que le conciernen. En la investigación social, de acuerdo a Sierra (2005), atendiendo a diversos criterios se pueden distinguir los siguientes tipos de investigación:

1. Según su finalidad puede ser básica y aplicada. La investigación social básica pretende el mejor conocimiento y comprensión de la estructura e infraestructura de los fenómenos sociales con la finalidad de explicar su funcionamiento, mientras que, la investigación social aplicada a partir del conocimiento generado por la anterior, pretende llegar a controlar, reformar y transformar los fenómenos sociales con la finalidad de mejorar la sociedad y resolver sus problemas.
2. Según su alcance temporal puede ser seccional y longitudinal. La investigación seccional, hace un corte perpendicular en el tiempo y después estudia la evolución del fenómeno social para ese momento determinado, por eso también recibe la denominación de transversal o transeccional. La investigación longitudinal, estudia los fenómenos sociales en una sucesión o serie de momentos temporales.
3. Según su profundidad puede ser exploratoria, descriptiva, correlacional y explicativa. Cada una de las cuales se corresponde con un nivel de análisis distinto, tal y como previamente fueron abordados.
4. Según su amplitud puede ser microsociológica y macrosociológica. La investigación microsociológica estudia variables y sus posibles relaciones en grupos pequeños, por el contrario, la investigación macrosociológica las estudia en grandes grupos o sociedades humanas.
5. Según su fuente puede ser primaria, secundaria y mixta. La investigación primaria, es aquella cuyos datos proceden de los fenómenos sociales objeto de estudio y son recopilados especialmente para esa investigación por el o los investigadores que la están realizando. La investigación secundaria, maneja datos recogidos por otras personas para propósitos e

investigaciones diferentes. La investigación mixta, utiliza simultáneamente datos de ambas clases de fuentes.

6. Según su carácter puede ser cuantitativa y cualitativa. La investigación cuantitativa, estudia los fenómenos sociales enfocándose básicamente en los aspectos objetivos y cuantificables, por otra parte, la investigación cualitativa, los estudia centrando su atención en los aspectos más subjetivos y no susceptibles de cuantificación con el fin de descubrir el sentido y significado de las acciones sociales.
7. Según su naturaleza puede ser teórica, empírica, experimental, documental y encuestas. La investigación teórica, se refiere a trabajos que tratan exclusivamente cuestiones de naturaleza doctrinal, filosófica o supraempírica. La investigación empírica, opera con hechos no manipulados extraídos directamente de la realidad. La investigación experimental, se basa en la observación de fenómenos provocados o manipulados en laboratorios o escenarios artificiales. La investigación documental, se fundamenta en la observación de documentos y registros relativos a los fenómenos estudiados. La investigación de encuestas, opera con datos no manipulados que proceden de las declaraciones verbales o escritas de los sujetos observados, por eso también suele considerarse como investigación empírica.
8. Según el objeto social al que se refiere, la investigación puede diferenciarse en función de la disciplina social, las instituciones sociales que estudian y los sectores a que correspondan. Por la disciplina puede ser de Sociología, Psicología Social, Antropología Social, de Ecología Social o cualquier otra área que se corresponda con las ciencias sociales. Por las instituciones se puede referir a la economía, a la familia, la economía, la empresa, el derecho, la política, el ocio, los medios de comunicación, la religión o la educación. Por sectores puede ser rural, urbana, regional, de la cultura y sus manifestaciones, de la estructura social, de la desviación social o los problemas sociales.

9. Según el marco en que tiene lugar su desarrollo puede ser de campo o de laboratorio. La investigación de campo observa el fenómeno social en su ambiente natural, mientras que, la investigación de laboratorio lo observa en un ambiente artificial o creado para ello.
10. Según el tipo de estudio al que da lugar puede ser prueba piloto, si es un estudio preliminar para ensayar y perfeccionar las técnicas usadas; investigación evaluativa, si tiene por objeto revisar y juzgar programas de índole social; informe social, si es un estudio detallado de todos los aspectos de una comunidad, ciudad o localidad determinada; replicación, si consiste en la repetición de investigaciones ya realizadas en otros contextos; estudio de casos, si es una investigación muy concreta relativa a uno o varios casos que se estudian en profundidad; encuesta, si es un estudio basado exclusivamente en cuestionarios, que se extiende a amplios sectores de la población; y sondeo de opinión, si son un tipo especial de encuesta, que se diferencian de ésta, en que el ámbito de los temas tratados es más reducido.

El nivel de análisis y el tipo de investigación determinan la metodología que se sigue en orden a la consecución de determinados objetivos, es decir, los métodos que permiten recolectar, ordenar y analizar la realidad estudiada. La metodología comprende las técnicas y procedimientos que serán usados para la realización de la investigación, es el cómo se realizará el estudio para responder al problema planteado (Fidias, 2006). Son los caminos que posibilitan la contrastación empírica de los supuestos teóricos facilitando, en algunos casos, el incremento de conocimientos confiables y pertinentes, o en otros, llegar a dar con las mejores soluciones a un problema. No obstante, no existe una metodología única para investigar, pues las elecciones metodológicas obedecen en gran medida a las posiciones teóricas que el investigador considere válidas.

Resulta, entonces, conveniente y obligatorio definir el nivel de análisis y contrar el tipo de investigación que caracteriza el presente estudio. En cuanto al nivel de análisis, esta investigación de acuerdo a su profundidad y alcance se ubica

en el nivel correlacional, puesto que su principal objetivo reside en analizar si la práctica de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida se encuentran relacionadas y, de ser así, determinar la clase correlación que se da entre ellas. Pero la investigación se inicia en el nivel descriptivo porque antes de establecer la correlación, debe conocerse el uso de la contabilidad de costos, la rentabilidad y las características organizacionales de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida, dado a que al revisar la literatura no se encontraron antecedentes directos en ese contexto .

En lo que concierne a su tipología, la investigación que nos ocupa puede catalogarse como: aplicada, debido a que parte del conocimiento acumulado sobre la contabilidad de costos y la rentabilidad empresarial para resolver los problemas de gestión de las PyMEs; seccional, debido a que su horizonte temporal es el presente; macrosociológica, debido a que se dirige al colectivo de PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida; mixta, debido a que las fuentes de datos son el objeto de estudio y las obras consultadas para planificar el trabajo e interpretar los resultados, cuantitativa, debido a que predominantemente se recopilan y analizan datos cuantitativos sobre las variables en estudio; y empírica y de campo, debido a que el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs se observan en su entorno natural, sin que sean manipuladas por el investigador.

Para concluir, la presente investigación también puede distinguirse en función de la disciplina en la que se enmarca, las instituciones sociales que estudia, los sectores a lo que se dirige y por el tipo de estudio que origina. En lo que se refiere a la disciplina, se enmarca en el campo de ciencias sociales, específicamente, es una investigación que se inscribe en las ciencias contables; con relación a las instituciones que estudia, tiene que ver con las empresas, en particular, con las pequeñas y medianas; en cuanto al sector, es urbana porque se desarrolla en el zona capital del Estado Mérida; y por los tipo de estudio que produce, es prueba piloto cuando se aplica el instrumento para determinar su confiabilidad y encuesta cuando se extiende la aplicación del instrumento corregido a la muestra seleccionada de la población objeto de estudio.

III.2 Diseño de la Investigación

El diseño de la investigación constituye el plan de trabajo concebido por el investigador, con el propósito de dar solución al problema planteado. Es la estrategia general que adopta el investigador para responder las preguntas de investigación. Comprende el conjunto de elecciones, pasos, esquema y tareas a desempeñar en el desarrollo de la investigación (Cerdeña, 1995), que generarán resultados válidos e interpretables. Según sean los objetivos del estudio y las hipótesis enunciadas, el diseño establece la estructura que permitirá controlar el acopio de los datos necesarios para contrastar teoría y práctica de forma rigurosa, exacta y económica. El diseño supone, así, especificar lo que debe hacerse para alcanzar los objetivos, contestar las interrogantes y analizar la certeza de las hipótesis en un contexto determinado (Hernández et. al., 1998).

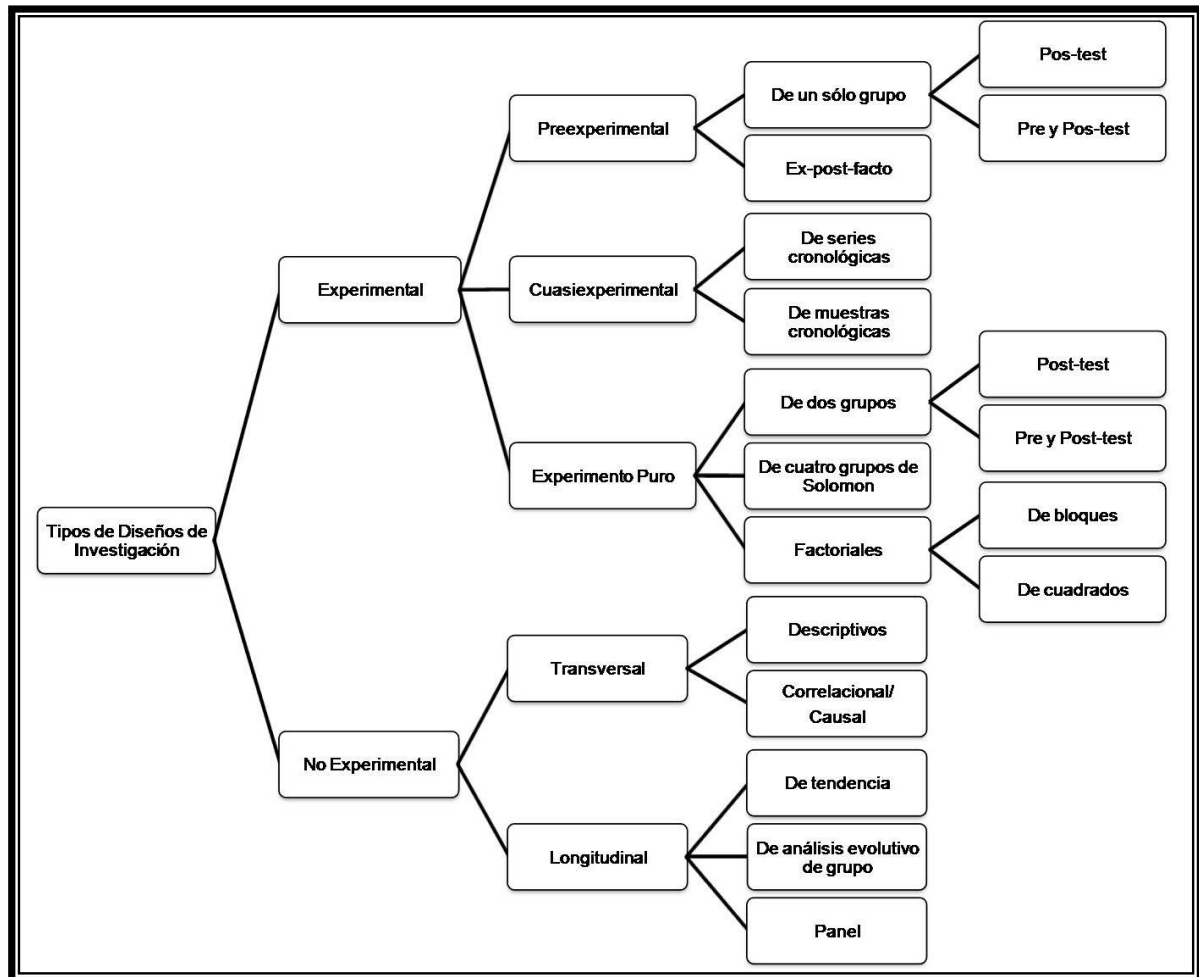
Desde el punto de vista del significado de los términos traza, bosquejo o esbozo de algo en el lenguaje común, Sierra (2005) lo define como:

“... la concepción de la forma de realizar la prueba que supone toda investigación científica y social, tanto en el aspecto de la disposición y enlace de los elementos que intervienen en ella como en el plan a seguir en la obtención y tratamiento de los datos necesarios para verificarla” (p. 124).

La forma de realizar una investigación depende de la configuración del objeto de estudio, de los sujetos o grupos a ser investigados, de cómo se eligen esos sujetos o grupos, de la cantidad de observaciones que se requieran y del grado de manipulación de las variables y factores considerados. Por eso en la literatura sobre metodología de la investigación se encuentran numerosos y variados tipos de diseños de investigación, aunque la mayoría de los autores coinciden en señalar que se pueden agrupar en dos grandes categorías: los experimentales, que siguiendo a Campbell y Stanley (citados por Hernández et. al., 1998 y Sierra, 2005) pueden ser preexperimentos, cuasiexperimentos y experimentos verdaderos; y los diseños no experimentales, dentro de los que se distinguen los estudios seccionales y longitudinales.

Los tipos de diseños de investigación que se ubican en cada una las categorías antes mencionadas se presenta a continuación:

Figura N° 6: Tipos de Diseños de Investigación



Fuente: Adaptado de Hernández et. al. (1998) y Sierra (2005)

La elección de un buen diseño es crucial para obtener una investigación dotada de validez interna, externa y de constructo. Pues bien, dada la importancia que reviste el diseño para conducir de manera correcta una investigación hacia la consecución de sus objetivos, corresponde ahora definir el tipo de diseño que se seleccionó para la realización del presente estudio. Esta investigación se lleva a cabo y alcanza sus objetivos mediante el estudio no experimental de una muestra,

representativa y estratificada, por parroquias y sectores productivos de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida. Este tipo de investigación se realiza sin manipular intencionalmente las variables en estudio y con un enfoque retrospectivo, es decir, observando las situaciones y variables que ya acaecieron sin la intervención del investigador y como se dan en su ambiente natural.

De los diseños no experimentales, se escogió el de carácter transversal y, a su vez, el descriptivo y el correlacional/causal. Los diseños transversales recogen información de un solo grupo o muestra elegida al azar en un momento único del tiempo. Conforme a Hernández et. al. (1998) "... su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado..." (p. 186). En lo que se refiere a los estudios descriptivos, miden las variables de manera individual y, luego, caracterizan el objeto de estudio en un corte particular en el tiempo. Pero si lo que se pretende describir las relaciones entre las variables en su contexto natural y en un momento determinado, se aplica el estudio correlacional/causal. Con la correlación se mide la simple relación entre variables, mientras que, la causalidad establece relaciones de causa – efecto entre dichas variables.

Por consiguiente, cabe señalar que esta investigación extrae datos de la muestra de PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida en el tiempo presente, en concreto, durante el primer semestre del año en curso. Para describir las PyMEs objeto de estudio se vale de la medición individual de las dimensiones estructurales y los factores de contingencia y competitivos que las afectan, además, de identificar la rentabilidad alcanzada por estas empresas y el uso que hacen de la contabilidad costos con parámetros que presentan un panorama general de la presencia de estas variables en la muestra de PyMEs elegida. No obstante, cuando se busca analizar la relación entre el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs se sirve de la medición de la correlación entre estas variables sin establecer procesos de causalidad.

En suma se trata de un estudio transversal, de campo y de análisis descriptivo e inferencial. Es transversal, debido a que se observa o mide el fenómeno objeto de estudio en un momento determinado, sin intervenirlo ni

modificarlo (Hernández et. al., 1998). Es de campo, debido a que se observa o mide el fenómeno objeto de estudio en su ambiente real. Es descriptivo, por cuanto se realiza un análisis descriptivo de datos, mediante el uso de modelos estadísticos descriptivos (tablas de frecuencias, donde se presentan las frecuencias absolutas, relativas y acumuladas). Es inferencial, por cuanto se realiza un análisis inferencial de los datos mediante la contrastación de hipótesis y utilizando modelos estadísticos inferenciales (tablas de contingencia y la prueba de independencia chi cuadrado).

III.3 Población y Muestra

Los estudios de esta naturaleza, entre otros tantos aspectos, deben tener presentes dos elementos fundamentales: la población y la muestra; puesto que, las estadísticas carecen de sentido si no se consideran o relacionan dentro del ámbito que se aplican. Por consiguiente, antes de identificar la población a la cual se refiere la presente investigación así como el subconjunto de ésta que la caracteriza y se denomina muestra, es necesario comprender lo que se entiende por estos dos conceptos. La población es el conjunto de todas las unidades objeto de análisis que poseen una cualidad común, cuyo estudio genera los datos de la investigación, y la muestra, es la parte representativa de esa población que reproduce lo más fielmente posible sus rasgos y de la cual se obtienen los resultados que se infieren al resto de la población.

En concreto, la población se refiere a la totalidad del fenómeno a estudiar o al grupo de personas o elementos cuya situación se está investigando (Cerdeña, 1995). Es la serie completa de unidades de análisis finitas o infinitas que pueden incluirse en una investigación (Davis, 2001), pero no es el universo porque éste es mucho más amplio y la abarca. El universo aunque también representa al todo es prácticamente ilimitado, es un concepto abstracto a partir del cual se definen las poblaciones. Una población bajo estudio se delimita por la homogeneidad de sus miembros, que todos compartan las mismas características según las variables en

estudio; por el espacio, temporal y geográfico donde se ubica y que afecta los recursos disponibles; y por la dimensión, la cual es importante para determinar el tamaño de la muestra.

Las restricciones de tiempo, costos y esfuerzos hacen que sea imposible estudiar a la población completa, por eso la elección de una muestra representativa es vital para el investigador. La muestra de manera más científica se define como una porción de una población correctamente seleccionada, que se somete a observación científica en representación del conjunto, con el propósito de obtener resultados válidos y extensibles a la población total investigada (Sierra, 2005). Es la subserie de unidades de análisis escogida para el estudio y generalización de los descubrimientos de la investigación a la población, con cierto nivel de confianza estadística (Davis, 2001). Sin embargo, el tipo y tamaño de la muestra que se escoja dependerá de la calidad y de qué tan significativo se pretende que sea el estudio de la población.

Existen dos tipos básicos de métodos de muestreo: los probabilísticos y los no probabilísticos. En los muestreos probabilísticos, "... cada unidad de la población tienen una posibilidad conocida no de cero, de resultar seleccionada para su inclusión en la muestra del estudio" (Davis, 2001, p. 228), es decir, tienen la misma probabilidad de ser elegidas. Estos muestreos se valen de la teoría de las probabilidades para seleccionar la muestra, asignando a cada unidad implicada en el estudio una probabilidad conocida de ser escogida y, por tanto, permite la valoración de error muestral. Los métodos de muestreos probabilísticos más conocidos son: el aleatorio simple, el sistemático, el de etapas múltiples aleatorias, el estratificado, el conglomerado, el conglomerado estratificado y los repetitivos múltiples o secuenciales.

Los muestreos no probabilísticos, no toman en cuenta la teoría de las probabilidades. En este tipo de muestreo "... se desconoce la oportunidad de que cada elemento sea seleccionado" (Davis, 2001, p. 228), pues aquí no intervienen las probabilidades "... sino que depende del proceso de toma de decisiones de una persona o grupo de personas, y desde luego las muestras seleccionadas por

decisiones subjetivas tienden a estar sesgadas” (Hernández et. al. 1998, p. 208). Estos muestreos no utilizan procedimientos de selección al azar, imposibilitan la estimación del error muestral y, como resultado, son menos precisos. Los métodos de muestreos no probabilísticos frecuentemente empleados en la investigación suelen ser: de juicio del investigador, de la conveniencia establecida por el investigador y de bola de nieve para unidades raras.

De acuerdo a las apreciaciones anteriores, se procedió a delimitar la población y la muestra objeto de esta investigación. En cuanto a 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 listado no discriminaban a las empresas por su tamaño ni tampoco proporcionaban el número de empleados, que es el criterio que suele usarse para clasificarlas de ese modo, y las limitaciones de tiempo y recursos impidieron la realización de un censo, la delimitación de la población obedeció a estos criterios:

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.
4. Se consideró, conforme a las estadísticas revisadas, que alrededor del 99% de las empresas restantes son MiPyMEs.

En el cuadro N° 19, se presenta el conjunto de empresas que constituyen la población distribuidas por parroquias. El Municipio Libertador del Estado Mérida,

como se puede observar, se encuentra dividido político – territorialmente en quince (15) parroquias, siendo en nueve (9) de ellas donde se concentran la mayoría de las empresas de ese Municipio, específicamente el 92,23%. Las parroquias con mayor proporción de empresas son: El Sagrario (24,93%), El Llano (19,06%), Antonio Spinetti Dini (10,50%), Juan Rodríguez Suárez (8,07%), Lasso de la Vega (7,46%), Milla (7,20%), Caracciolo Parra Pérez (6,78%), Domingo Peña (4,32%) y Osuna Rodríguez (3,90). Esto significa que en el 60% de las parroquias (9 parroquias/15 parroquias), se ubica casi la totalidad del tejido empresarial del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Cuadro N° 19: Población por Parroquias

POBLACIÓN POR PARROQUIAS		
PARROQUIAS	N° DE EMPRESAS	PROPORCIÓN
Antonio Spinetti Dini	277	10,50%
Arias	38	1,44%
Caracciolo Parra Pérez	179	6,78%
Domingo Peña	114	4,32%
El Llano	503	19,06%
Gonzalo Picón Febres	43	1,63%
Jacinto Plaza	36	1,36%
Juan Rodríguez Suárez	213	8,07%
Lasso de la Vega	197	7,46%
Mariano Picón Salas	40	1,52%
Milla	190	7,20%
Osuna Rodríguez	103	3,90%
Sagrario	658	24,93%
El Morro	6	0,23%
Los Nevados	6	0,23%
Sin Especificar	36	1,36%
Total Población	2639	100,00%

Fuente: Elaboración Propia

Por otra parte, en el cuadro N° 20 se presenta el mismo conjunto de empresas distribuidas ahora por sectores de actividad económica. Como se aprecia en dicho cuadro, las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida fueron agrupadas en tres sectores genéricos de actividad de económica: sector industrial, sector comercio y servicios y sector turismo. No se pudo elaborar una clasificación más explícita por sectores de actividad económica por la escasez de información al respecto. De los tres sectores en los que se clasificaron las empresas del Municipio Libertador, cabe destacar la presencia del sector comercio y servicios, el cual representa un 74,46% del total de la población. Lo cual da a entender que la economía merideña esta terciarizada, es decir, sostenida predominantemente sobre el sector terciario.

Cuadro N° 20: Población por Sectores de Actividad Económica

POBLACIÓN POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA		
SECTORES DE ACTIVIDAD	N° DE EMPRESAS	PROPORCIÓN
Industria	340	12,88%
Comercio y Servicios	1965	74,46%
Turismo	259	9,81%
Otras	75	2,84%
Total Población	2639	100,00%

Fuente: Elaboración Propia

El cálculo del tamaño de la muestra se consiguió mediante el software SAMPLE*CALC, desarrollado por Hernández y Rondón (2004). La muestra obtenida se compone de 263 empresas – un 9,97% de la población –, una magnitud de error de 0,0568 unidades de desviaciones típicas, un nivel probabilístico de error del 5,0% y un nivel de confianza del 95,0% (Ver anexo N°1). Para seleccionar la muestra, se utilizó el muestreo probabilístico aleatorio estratificado por parroquias y sectores de actividad, puesto que se pensó que el comportamiento de las variables en estudio puede diferir según sea el estrato en

el que se sitúan las empresas. Sin embargo, se combinó con el muestreo no probabilístico por juicio para ajustar las muestras estratificadas y, así, hacerlas más representativas en algunas parroquias y sectores de interés.

La distribución de la muestra por parroquias resultado de su estratificación, primero, en base a la proporción poblacional y, después, según el juicio del investigador, quedó como se presenta en el cuadro N° 21.

Cuadro N° 21: Muestra por Parroquias

MUESTRA POR PARROQUIAS				
PARROQUIAS	MUESTRA	PROPORCIÓN	MUESTRA 1*	MUESTRA 2**
Antonio Spinetti Dini	263	10,50%	28	29
Arias	263	1,44%	4	9
Caracciolo Parra Pérez	263	6,78%	18	19
Domingo Peña	263	4,32%	11	7
El Llano	263	19,06%	50	40
Gonzalo Picón Febres	263	1,63%	4	3
Jacinto Plaza	263	1,36%	4	5
Juan Rodríguez Suárez	263	8,07%	21	15
Lasso de la Vega	263	7,46%	20	35
Mariano Picón Salas	263	1,52%	4	5
Milla	263	7,20%	19	22
Osuna Rodríguez	263	3,90%	10	24
Sagrario	263	24,93%	66	50
El Morro	263	0,23%	1	0
Los Nevados	263	0,23%	1	0
Sin Especificar	263	1,36%	4	0
Total Muestra	263	100,00%	263	263
* Muestra estratificada según la proporción poblacional ** Muestra ajustada estratificada por juicio del investigador: 1. Se disminuyeron las muestras en las parroquias El Llano, Juan Rodríguez Suárez y El Sagrario por ser zonas más dedicadas al comercio y los servicios. 2. Se incrementaron las muestras en las parroquias Lasso de la Vega, Milla y Osuna Rodríguez por ser los sectores donde se ubican las principales zonas industriales del Municipio. 3. No se tomaron empresas de las parroquias el Morro y los Nevados por su lejanía.				

Fuente: Elaboración Propia

Mientras que la distribución de la muestra por sectores de actividad económica, siguiendo un procedimiento idéntico, quedó como se observa en el cuadro N° 22.

Cuadro N° 22: Muestra por Sectores de Actividad Económica

MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD				
SECTORES DE ACTIVIDAD	MUESTRA	PROPORCIÓN	MUESTRA 1*	MUESTRA 2**
Industria	263	12,88%	34	68
Comercio y Servicios	263	74,46%	196	169
Turismo	263	9,81%	26	26
Otras	263	2,84%	7	0
Total Muestra	263	100,00%	263	263
* Muestra estratificada según la proporción poblacional ** Muestra ajustada estratificada por juicio del investigador: 1. Se amplió la muestra del sector industrial debido a la importancia que reviste el estudio del uso de la contabilidad de costos en este sector de la economía merideña. 2. Se redujo la muestra en el sector comercio y servicios porque se consideró que, al ser un sector tan amplio, un porcentaje inferior resultaría igualmente representativo.				

Fuente: Elaboración Propia

III.4 Técnica e Instrumento de Recolección de Datos

La técnica de recolección de datos, se define como "... el procedimiento o forma particular de obtener datos o información" (Arias, 2004, pp. 65-67). La técnica que se utilizó en este trabajo de investigación fue la encuesta, la cual consiste en la interacción personal, y se usa cuando la información requerida por el investigador es conocida por otras personas, o cuando lo que se investiga forma parte de la experiencia de esas personas (Hurtado, 2000). El instrumento es "... el dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información" (Arias, 2004, pp. 65-67). En este estudio, el instrumento utilizado es el cuestionario que es "... un instrumento que agrupa una serie de

preguntas relativas a un evento, situación o temática particular, sobre el cual el investigador desea obtener información” (Hurtado, 2000, p. 469).

En este estudio, el cuestionario se estructuró en 56 preguntas que fueron agrupadas en siete partes: la primera (parte I), comprende ocho preguntas referidas a la identidad de la empresa; la segunda (parte II), realiza tres preguntas relacionadas con el tamaño de la empresa; la tercera (parte III), consta de cinco preguntas referidas a la tecnología y calidad de los productos; la cuarta (parte IV), tiene dos preguntas referidas a la estrategia empresarial; la quinta (parte V), consta de cuatro preguntas y se refiere a las dimensiones estructurales que caracterizan la organización de la empresa; la sexta (parte VI), comprende 32 preguntas y se refiere al sistema de información contable y la contabilidad de costos; y la séptima (parte VII), comprende una pregunta relacionada con la rentabilidad alcanzada por la empresa (Ver anexo N° 2).

El cuestionario se envió a los directivos o gerentes de las empresas vía entrevista presencial, en la que se les proporcionaron instrucciones claras y precisas así como se les expusieron los alcances e importancia de la investigación. Se les dejó para que lo cumplimentaran y, posteriormente, se recogió para su procesamiento y análisis.

III.5 Validez y Confiabilidad del Instrumento de Medición

El instrumento que se utilice para la recolección de datos en una investigación debe cumplir, al menos, dos requisitos: validez y confiabilidad. Tales criterios permiten evaluar la precisión y consistencia del instrumento diseñado para recoger y acopiar la información necesaria. La validez es la exactitud con que el instrumento puede hacer medidas significativas, en el sentido de que realmente mida lo que se intenta medir en cada caso particular (Magnusson, 2005), y no otra cosa. Esto puede demostrarse desde tres perspectivas: (Hernández et. al., 1998; Davis 2001): la de contenido, grado en que el instrumento representa el dominio de los conceptos que se desean medir; la de criterio, grado en que el instrumento

predice algún criterio estándar; y la de constructo, grado en que el instrumento mide los conceptos tal cual como han sido teorizados.

La confiabilidad, por otra parte, supone que el instrumento debe generar datos reproducibles. Esto significa que los datos obtenidos deben ser iguales si volvemos a aplicar el mismo instrumento en condiciones idénticas, por tanto, la confiabilidad es la exactitud de la medición independientemente de que se mida lo que realmente se intenta medir (Magnusson, 2005). Se refiere entonces al grado en que la aplicación repetida de un instrumento produce resultados similares (Hernández et. al., 1998). De ahí que si el instrumento mide reiteradamente lo que mide es confiable y se pueden interpretar los datos obtenidos con un grado de confianza conocido (Magnusson, 2005), por el contrario, si no lo hace no se puede confiar en él. Los métodos más usados para valorar la confiabilidad son (Davis, 2001): el test – retest, formas alternativas y consistencia interna.

Para determinar la validez y confiabilidad del cuestionario, que se diseñó para recabar los datos del presente estudio, se utilizaron 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, a profesores de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes (ULA), Mérida – Venezuela. El procedimiento seguido para ello fue: se envió por e-mail el formato de evaluación del cuestionario a los expertos, donde se les pedía que valoraran cada uno de sus ítems en cuanto a pertinencia, claridad conceptual, redacción y terminología y escalamiento y codificación con una escala Likert de cinco (5) puntos, en la que uno (1) es inaceptable y cinco (5) es excelente.

De igual manera, se les adjuntó el cuadro preliminar que relaciona objetivos, variables e indicadores con los ítems del cuestionario y un modelo del cuestionario. Una vez recibidos los juicios emitidos por los tres expertos⁵⁰ se procedió a calcular el coeficiente de validez de contenido (Cvc) desarrollado por el

⁵⁰ Las profesoras de la cátedra de Contabilidad de Costos del Departamento de Contabilidad y Finanzas de la FACES-ULA: Dra. María Quintero, Msc. Olga Molina y Msc. Marysela Morillo,

profesor Rafael Hernández Nieto (2002), Ph.D. de la ULA, Mérida – Venezuela, quien además se desempeña como asesor estadístico del presente trabajo. El Cvc “... permite, utilizando el juicio de expertos, mediante un coeficiente calcular la validez de contenido de cada ítem, de todo el instrumento y el nivel de concordancia entre los jueces” (Hernández, 2002, p. 66). Por consiguiente, este coeficiente posibilita medir simultáneamente el consenso entre expertos y el dominio del cuestionario para medir lo que se desea medir.

Un primer análisis reveló que un total de once ítems tenían problemas, por cuanto 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 (12, 20, 22, 23, 24, 26, 27, 34, 46, 57 y 59). 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 realizadas por los expertos. En el anexo N° 3, se muestran los resultados del Cvc y del Cvct.

El método test – retest permitió calcular la confiabilidad del cuestionario aplicando éste a ocho empresas elegidas de la muestra 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 valoró a través del coeficiente de concordancia Kappa. Este coeficiente puede tomar valores entre -1 y +1, así que, entre más cercano a +1 mayor es el grado de concordancia mientras que entre más cercano a -1 mayor es el grado de discordancia, pero un valor de $k = 0$ refleja que la concordancia observada es la que se espera debido al azar. El valor de Kappa promedio obtenido fue de 0,8847 lo cual indica que el instrumento es altamente consistente y, por tanto, confiable. En el anexo N° 4, se presenta el análisis de confiabilidad por concordancia Kappa.

CAPITULO IV:

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

IV.1 Factores de Contingencia, Dimensiones Estructurales y Rentabilidad de la Empresa

Una vez revisada la literatura, aplicado el cuestionario a la muestra seleccionada de empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida y procesados los datos mediante la aplicación de las técnicas estadísticas mencionadas en el Capítulo III y con la ayuda del software estadístico SPSS, corresponde ahora presentar y analizar los resultados logrados. En este epígrafe, se presentan y analizan las respuestas a las interrogantes relativas a los factores de contingencia y competitivos, las características estructurales de las PyMEs y la rentabilidad de estas empresas. En el siguiente, se presentan y analizan los hallazgos referentes al sistema de información contable de las PyMEs y la medida en que ellas hacen uso de la Contabilidad de Costos. En el último, se presenta y analizan los resultados de correlacionar el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de alcanzada por las PyMEs.

IV.1.1 Factores de Contingencia y Competitivos

Las factores de contingencia considerados son los que las investigaciones sobre el diseño de la organización han comprobado ejercen influencia sobre la forma como las empresas diseñan sus estructuras organizativas. Estos son: identidad, tamaño y tecnología. Para valorar la identidad se formularon ocho

preguntas que componen la Parte I del cuestionario, el tamaño requirió de las tres preguntas contenidas en la Parte II del cuestionario y la tecnología de las preguntas 12, 14 y 15 de la Parte III del cuestionario (Ver anexo N° 2).

En cuanto a los factores competitivos se tomaron en cuenta los siguientes: la posición tecnológica, la certificación de la calidad y la estrategia empresarial. La posición tecnológica y la certificación de la calidad se miden a través de dos preguntas restantes de la Parte III del cuestionario; la primera se valora por la preguntas 13, mientras que, la segunda por medio de la pregunta 16 (Ver anexo N° 2). Por último, la estrategia empresarial se evalúa mediante las dos preguntas de la Parte IV del cuestionario (Ver anexo N° 2).

Debido a que ambos tipos de factores se manejan como variables cualitativas, las respuestas obtenidas se organizan, sintetizan y presentan a través de distribuciones de frecuencias y tablas de contingencia, puesto que estas permiten sintetizar la distribución de los datos contenidos en cada factor, en tanto que, gráficamente se representan en diagramas de barras.

La **identidad** de las empresas seleccionadas se estudió preguntándoles a los gerentes/directivos que en relación a su empresa señalaran: 1) año de creación, 2) naturaleza de la propiedad, 3) personalidad jurídica, 4) nacionalidad, 5) sector económico en el que operan, 6) quién o quiénes la dirigen, 7) nivel de formación del gerente/propietario o directivo superior y 8) mercados a los que se dirigen. Los resultados obtenidos de estas ocho interrogantes son los que a continuación se presentan y analizan:

- **Año de creación de la empresa.** El porcentaje de respuesta fue del 98,5% y el de no respuesta del 1,5%. En el cuadro N° 23 y el gráfico N° 1, puede observarse el periodo de creación de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida estudiadas. Es interesante advertir que en las décadas analizadas se crearon cantidades similares de empresas, de ahí que: el 27,0% las empresas respondientes representan las más antiguas, el 22,0% las que tienen entre 17 y 26

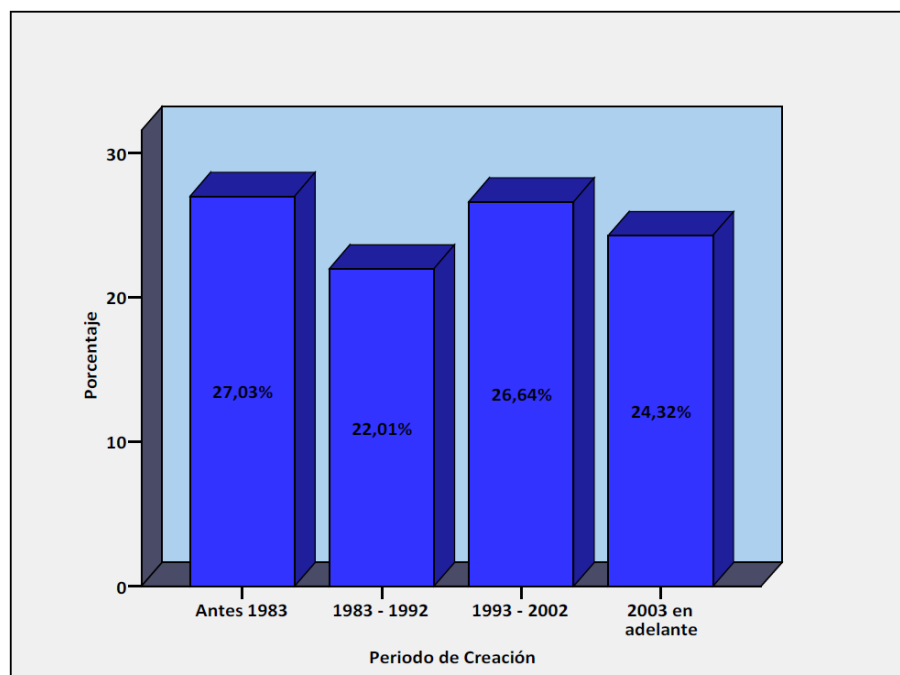
años de fundadas, el 26,6% las que tienen entre 16 y 7 años de establecidas y el 24,3% son las más jóvenes.

Cuadro N° 23: Periodo de Creación de la Empresa

Periodo de Creación		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Antes 1983	70	26,6%	27,0%	27,0%
	1983 - 1992	57	21,7%	22,0%	49,0%
	1993 - 2002	69	26,2%	26,6%	75,7%
	2003 en adelante	63	24,0%	24,3%	100,0%
	Total	259	98,5%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	4	1,5%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 1: Periodo de Creación de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

La antigüedad de las empresas según su dimensión se presenta en el cuadro N° 24 y el gráfico N° 2. En general, como puede observarse, las

grandes empresas respondientes se crearon en mayor medida antes de 1983, específicamente el 50,0% de las mismas, en tanto que, la mayor cantidad de las microempresas respondientes se crearon entre los años 1993 – 2002, en particular el 34,2% de tales empresas.

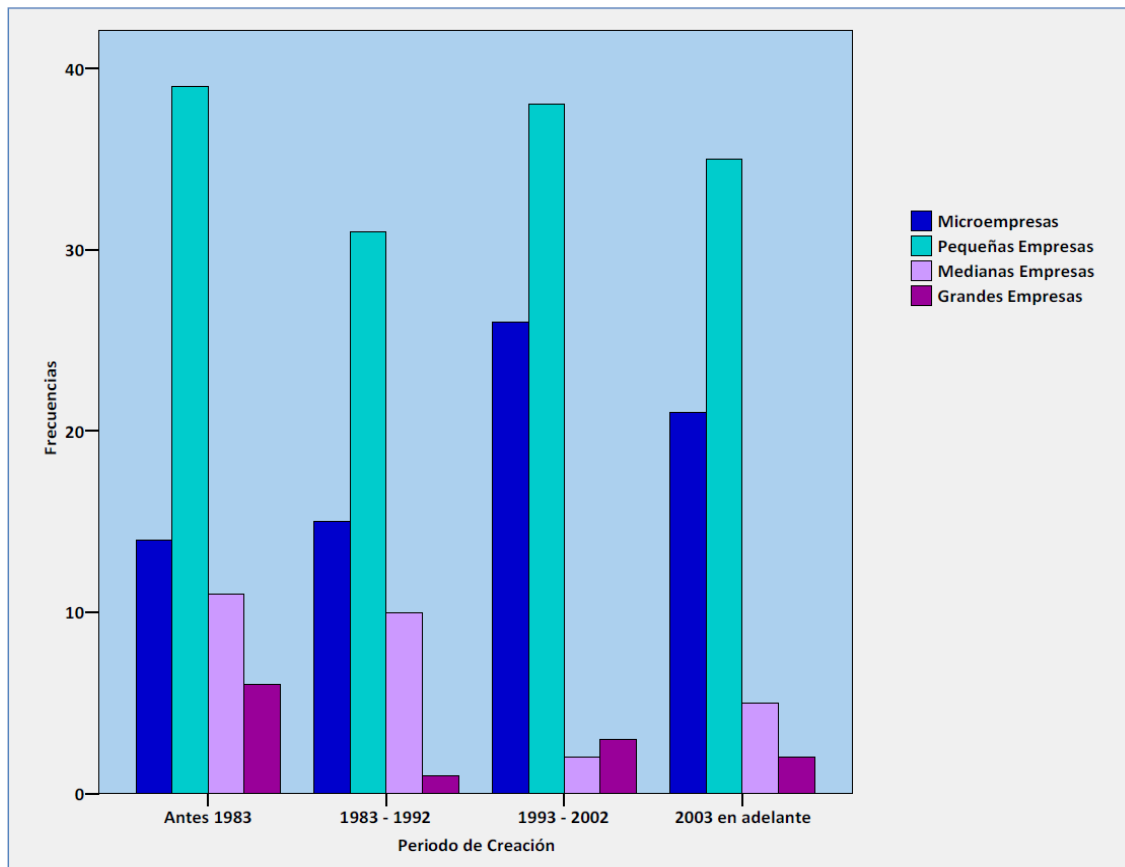
En lo que se refiere a las PyMEs respondientes, la mayor propoción se creó antes del año 1983, el 27,3% y el 39,3% de las pequeñas y medianas, respectivamente. No obstante, numerosas medianas empresas se crearon entre los años 1983 y 1992. Las pequeñas empresas, por su parte, después de 1983 se han venido creado en proporciones más o menos equivalentes. Esto significa, como puede verse mejor en el gráfico N° 2, que la mayoría de las medianas empresas se establecieron antes de 1992 y las pequeñas se han establecido de manera sostenida a lo largo de los años.

Cuadro N° 24: Periodo de Creación según el Tamaño de la Empresa

Periodo de Creación (C)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Antes 1983	Frecuencias	14	39	11	6	70
	% dentro de C	20,0%	55,7%	15,7%	8,6%	100,0%
	% dentro de T	18,4%	27,3%	39,3%	50,0%	27,0%
1983 - 1992	Frecuencias	15	31	10	1	57
	% dentro de C	26,3%	54,4%	17,5%	1,8%	100,0%
	% dentro de T	19,7%	21,7%	35,7%	8,3%	22,0%
1993 - 2002	Frecuencias	26	38	2	3	69
	% dentro de C	37,7%	55,1%	2,9%	4,3%	100,0%
	% dentro de T	34,2%	26,6%	7,1%	25,0%	26,6%
2003 en adelante	Frecuencias	21	35	5	2	63
	% dentro de C	33,3%	55,6%	7,9%	3,2%	100,0%
	% dentro de T	27,6%	24,5%	17,9%	16,7%	24,3%
Total	Frecuencias	76	143	28	12	259
	% dentro de C	29,3%	55,2%	10,8%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 2: Periodo de Creación según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

- **Naturaleza de la propiedad.** El porcentaje de respuesta obtenido fue del 100,0% de las empresas encuestadas. Los cuadros N° 25 y N° 26, presentan la naturaleza de la propiedad de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida analizadas, de manera general y de acuerdo a su dimensión organizativa.

En el primer cuadro, puede observarse que la naturaleza de la propiedad de las empresas respondientes es esencialmente privada, por cuanto el 95,1% de ellas son de capital privado. La minoría restante, el 3,4% de las empresas respondientes son públicas y el 1,5% son mixtas, es decir, de capital privado y público.

Del segundo cuadro, puede extraerse que las empresas respondientes independientemente de su tamaño son en su mayoría de capital

privado. En lo que respecta a las PyMEs, la relación es la similar, aunque, dentro de las medianas empresas respondientes se encuentra un 10,0% que son de naturaleza pública

Cuadro N° 25: Naturaleza de la Propiedad de la Empresa

Naturaleza de la Propiedad		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Privada	250	95,1%	95,1%	95,1%
	Pública	9	3,4%	3,4%	98,5%
	Mixta	4	1,5%	1,5%	100,0%
	Total	263	100,0%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	0	,0%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro N° 26: Naturaleza de la Propiedad según el Tamaño de la Empresa

Naturaleza de la Propiedad (NP)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Privada	Frecuencias	76	137	27	10	250
	% dentro de NP	30,4%	54,8%	10,8%	4,0%	100,0%
	% dentro de T	98,7%	95,1%	90,0%	83,3%	95,1%
Pública	Frecuencias	0	5	3	1	9
	% dentro de NP	,0%	55,6%	33,3%	11,1%	100,0%
	% dentro de T	,0%	3,5%	10,0%	8,3%	3,4%
Mixta	Frecuencias	1	2	0	1	4
	% dentro de NP	25,0%	50,0%	,0%	25,0%	100,0%
	% dentro de T	1,3%	1,4%	,0%	8,3%	1,5%
Total	Frecuencias	77	144	30	12	263
	% dentro de NP	29,3%	54,8%	11,4%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

El control de la propiedad de las empresas privadas estudiadas se exhibe en los cuadros N° 27 y N° 28. Para este componente de la

naturaleza de la propiedad de la empresa se obtuvo un porcentaje de respuesta del 95,6% y de no respuestas del 4,4%, más alto que el anterior. Las respuestas que se recogen en el cuadro N° 27, permiten evidenciar que más del 50,0% de la propiedad y el control del 80,3% de las empresas privadas respondientes se encuentra en manos de un grupo familiar. Por el contrario, la propiedad y el control del 19,7% restante de empresas respondientes es no familiar, es decir, se encuentra dividido entre muchos propietarios.

Cuadro N° 27: Propiedad y Control de la Empresa

Propiedad y Control de la Empresa		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Familiar	192	76,8%	80,3%	80,3%
	No Familiar	47	18,8%	19,7%	100,0%
	Total	239	95,6%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	11	4,4%		
Total		250	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo al tamaño de las empresas privadas del Municipio Libertador del Estado Mérida respondientes, en el cuadro N° 28, puede observarse que más del 50,0% del capital de la mayoría de las micropymes respondientes es familiar. Las grandes empresas son la excepción, pues más del 50% de la propiedad y control del 44,4% de las grandes empresas respondientes es familiar y el del 55,6% es no familiar. En cuanto a las PyMEs, en el 80,8% de las pequeñas empresas respondientes domina el capital familiar y en el 19,2% el capital no familiar, mientras que, en el 80,0% de las empresas medianas respondientes el capital es mayoritariamente familiar y en el 20,0% esta repartido entre varios dueños o accionistas.

Cuadro N° 28: Propiedad y Control según el Tamaño de la Empresa

Propiedad y Control de la Empresa (PC)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Familiar	Frecuencias	63	105	20	4	192
	% dentro de PC	32,8%	54,7%	10,4%	2,1%	100,0%
	% dentro de T	84,0%	80,8%	80,0%	44,4%	80,3%
No Familiar	Frecuencias	12	25	5	5	47
	% dentro de PC	25,5%	53,2%	10,6%	10,6%	100,0%
	% dentro de T	16,0%	19,2%	20,0%	55,6%	19,7%
Total	Frecuencias	75	130	25	9	239
	% dentro de PC	31,4%	54,4%	10,5%	3,8%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

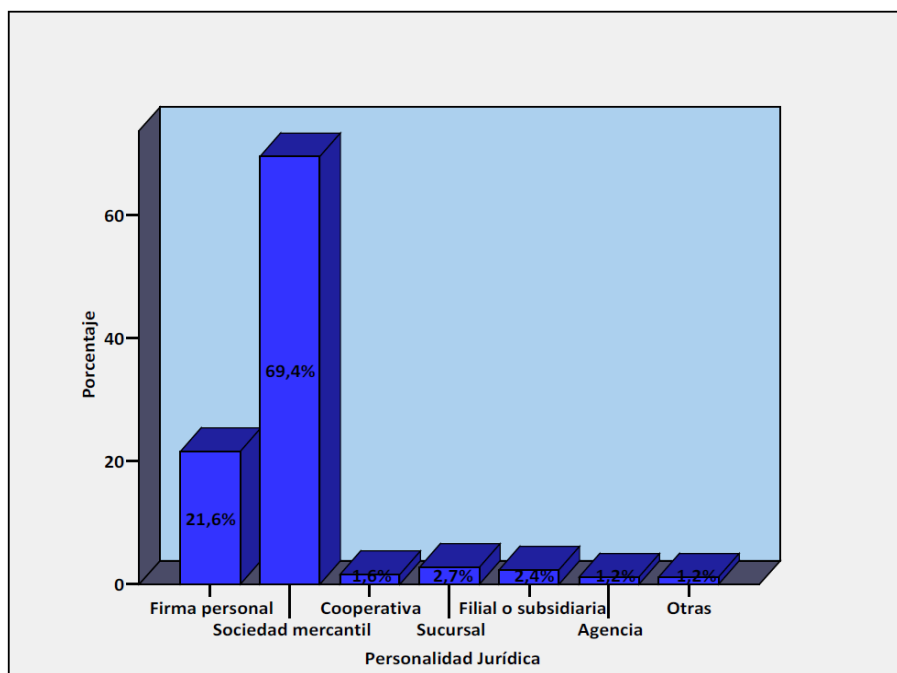
- **Personalidad jurídica.** El 97,0% de las empresas encuestadas respondieron esta interrogante, lo que significa que se obtuvo un porcentaje de no respuesta del 3,0%. En el cuadro N° 29 y el gráfico N° 3, puede apreciarse que abundan las sociedades mercantiles en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Cuadro N° 29: Personalidad Jurídica de la Empresa

Personalidad Jurídica		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Firma personal	55	20,9%	21,6%	21,6%
	Sociedad mercantil	177	67,3%	69,4%	91,0%
	Cooperativa	4	1,5%	1,6%	92,5%
	Sucursal	7	2,7%	2,7%	95,3%
	Filial o subsidiaria	6	2,3%	2,4%	97,6%
	Agencia	3	1,1%	1,2%	98,8%
	Otras	3	1,1%	1,2%	100,0%
	Total	255	97,0%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	8	3,0%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 3: Personalidad Jurídica de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

No obstante, también se muestra un porcentaje representativo de firmas personales. Desde luego el 69,4% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida señalaron ser sociedades mercantiles y el 21,6% indicaron que eran firmas personales. Igualmente, como puede observarse en el cuadro N° 30 y el gráfico N° 4, las empresas respondientes con independencia de su tamaño son en su mayoría sociedades mercantiles y firmas personales. En cuanto a las empresa grandes, cabe resaltar que resultaron ser un 28,6% del total de sucursales, lo cual es representativo dado el limitado número de estas empresas estudiadas.

En lo que respecta a las PyMEs, puede decirse que de las pequeñas empresas respondientes la mayoría son sociedades mercantiles (73,8%) aunque un porcentaje significativo son firmas personales (21,3%), en tanto que, las medianas respondientes son en su mayoría sociedades mercantiles (75,9%) y son las que poseen menos representación dentro de las firmas personales (6,9%).

Cuadro N° 30: Personalidad Jurídica según el Tamaño de la Empresa

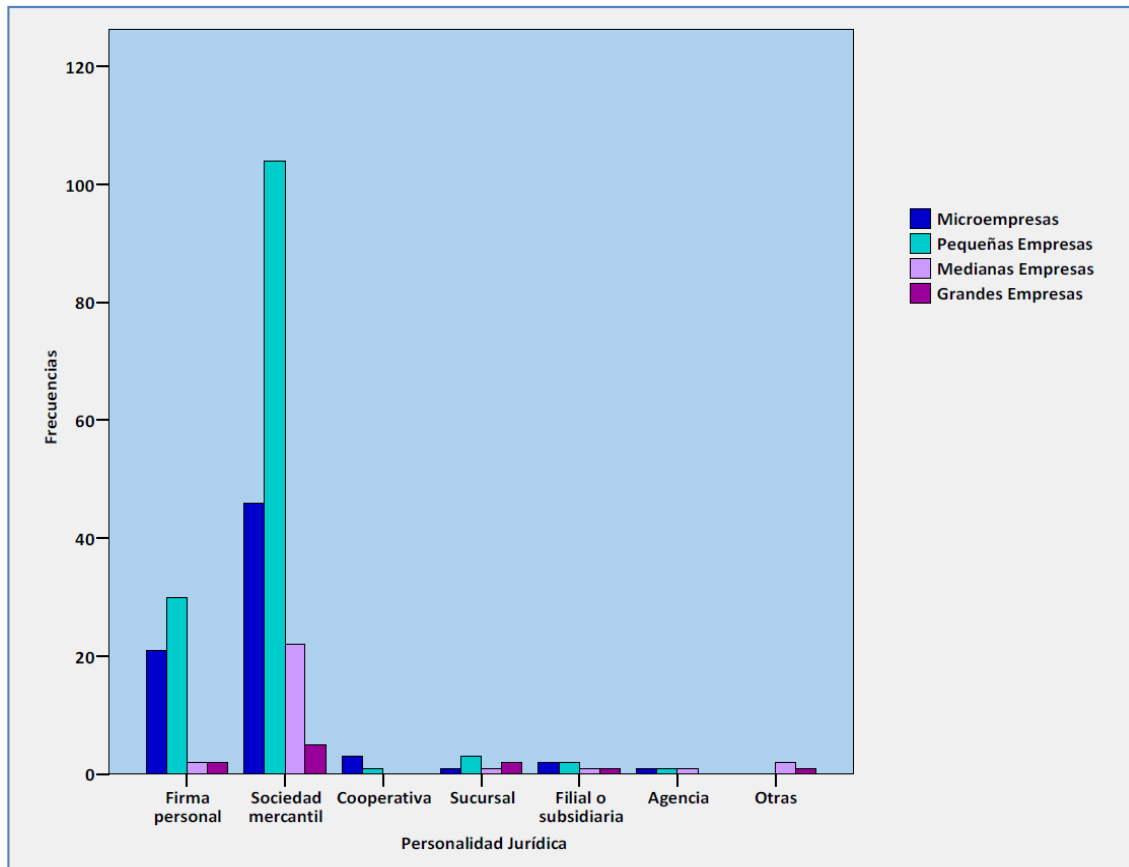
Personalidad Jurídica (PJ)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Firma personal	Frecuencias	21	30	2	2	55
	% dentro de PJ	38,2%	54,5%	3,6%	3,6%	100,0%
	% dentro de T	28,4%	21,3%	6,9%	18,2%	21,6%
Sociedad mercantil	Frecuencias	46	104	22	5	177
	% dentro de PJ	26,0%	58,8%	12,4%	2,8%	100,0%
	% dentro de T	62,2%	73,8%	75,9%	45,5%	69,4%
Cooperativa	Frecuencias	3	1	0	0	4
	% dentro de PJ	75,0%	25,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	4,1%	,7%	,0%	,0%	1,6%
Sucursal	Frecuencias	1	3	1	2	7
	% dentro de PJ	14,3%	42,9%	14,3%	28,6%	100,0%
	% dentro de T	1,4%	2,1%	3,4%	18,2%	2,7%
Filial o subsidiaria	Frecuencias	2	2	1	1	6
	% dentro de PJ	33,3%	33,3%	16,7%	16,7%	100,0%
	% dentro de T	2,7%	1,4%	3,4%	9,1%	2,4%
Agencia	Frecuencias	1	1	1	0	3
	% dentro de PJ	33,3%	33,3%	33,3%	,0%	100,0%
	% dentro de T	1,4%	,7%	3,4%	,0%	1,2%
Otras	Frecuencias	0	0	2	1	3
	% dentro de PJ	,0%	,0%	66,7%	33,3%	100,0%
	% dentro de T	,0%	,0%	6,9%	9,1%	1,2%
Total	Frecuencias	74	141	29	11	255
	% dentro de PJ	29,0%	55,3%	11,4%	4,3%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Por otra parte, llama la atención que las cooperativas sean fundamentalmente micro y pequeñas empresas. Lo cual puede verse mejor en el gráfico N° 9, donde sólo 3 microempresas y 1 pequeña empresa son las que se ubican en la categoría cooperativas. Esto, tal vez, es una consecuencia de la poca confianza que se tiene en las cooperativas como forma jurídica de empresa, por la cantidad de fracasos que han tenido pese a la promoción que ha recibido por parte

del gobierno nacional. En otras palabras, son pocas las cooperativas que sobreviven.

Gráfico N° 4: Personalidad Jurídica de la según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

- Nacionalidad.** El 98,9% de las empresas encuestadas respondieron esta interrogante, lo que supone un porcentaje de no respuesta mínimo, del 1,1%. Como se muestra en el cuadro N° 31, el 98,1% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida son nacionales y, únicamente, el 1,9% son extranjeras. De las pocas empresas extranjeras resultantes, en el cuadro N° 32 se puede apreciar que el 60,0% de ellas son grandes empresas. Las PyMEs, por su parte, son esencialmente nacionales pero algunas de ellas son extranjeras, en

concreto, el 0,7% de las pequeñas empresas respondientes y el 3,3% de las medianas empresas respondientes.

Cuadro N° 31: Nacionalidad de la Empresa

Nacionalidad de la Empresa		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Venezolana	255	97,0%	98,1%	98,1%
	Extranjera	5	1,9%	1,9%	100,0%
	Total	260	98,9%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	3	1,1%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Cuadro N° 32: Nacionalidad según el Tamaño de la Empresa

Nacionalidad de la Empresa (NE)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Venezolana	Frecuencias	75	143	29	8	255
	% dentro de NE	29,4%	56,1%	11,4%	3,1%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	99,3%	96,7%	72,7%	98,1%
Extranjera	Frecuencias	0	1	1	3	5
	% dentro de NE	,0%	20,0%	20,0%	60,0%	100,0%
	% dentro de T	,0%	,7%	3,3%	27,3%	1,9%
Total	Frecuencias	75	144	30	11	260
	% dentro de NE	28,8%	55,4%	11,5%	4,2%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

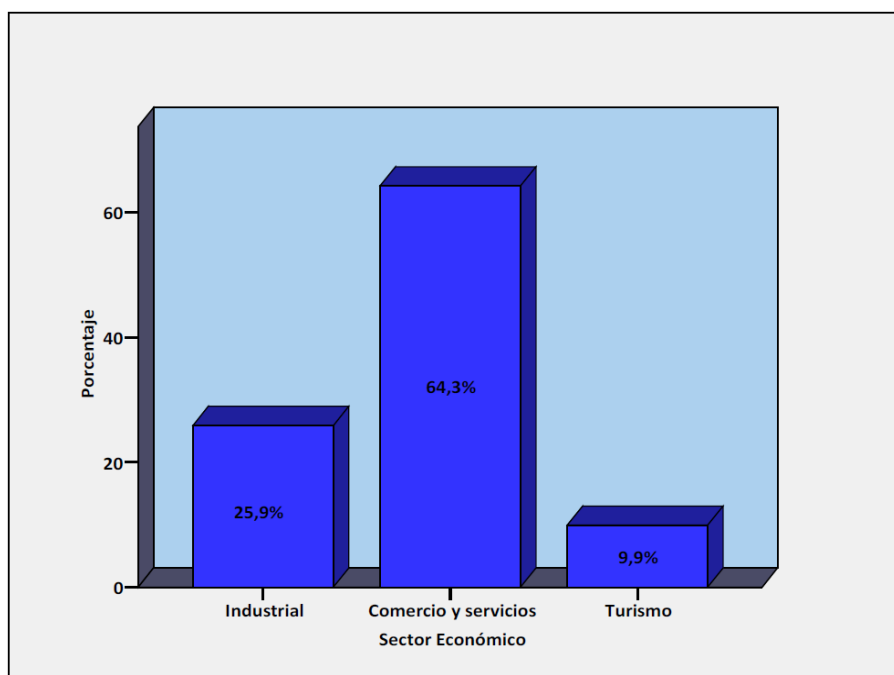
- **Sector económico en el que operan.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 100,0%. En el cuadro N° 33 y el gráfico N° 5, puede apreciarse que las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida encuestadas se desenvuelven en tres sectores económicos básicos: el 25,9 % en el sector industrial, el 64,3% en el sector comercio y servicios y el 9,9% en el sector turismo. Por tanto, puede decirse que la economía del Estado Mérida esta terciarizada.

Cuadro N° 33: Sector Económico en el que Opera la Empresa

Sector Económico		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Minero	0	,0%	,0%	,0%
	Agrícola	0	,0%	,0%	,0%
	Industrial	68	25,9%	25,9%	25,9%
	Comercio y servicios	169	64,3%	64,3%	90,1%
	Turismo	26	9,9%	9,9%	100,0%
	Total	263	100,0%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	0	,0%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 5: Sector Económico en el que opera la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

Si se observa ahora el cuadro N° 34, las empresas encuestadas clasificadas según su tamaño que funcionan en los tres sectores económicos mencionados son las siguientes:

- ✓ El 20,8% de las microempresas respondientes operan en el sector industrial, el 68,8% en el sector comercio y servicios y el 10,4% restante en el sector turismo.
- ✓ El 27,1% de las pequeñas empresas respondientes operan en el sector industrial, el 64,6% en el sector comercio y servicios y el 16,7% restante en el sector turismo.
- ✓ El 36,7% de las medianas empresas respondientes operan en el sector industrial, el 46,7% en el sector comercio y servicios y el 8,3% restante en el sector turismo.
- ✓ El 16,7% de las grandes empresas respondientes operan en el sector industrial, el 46,7% en el sector comercio y servicios y el 8,3% restante en el sector turismo.

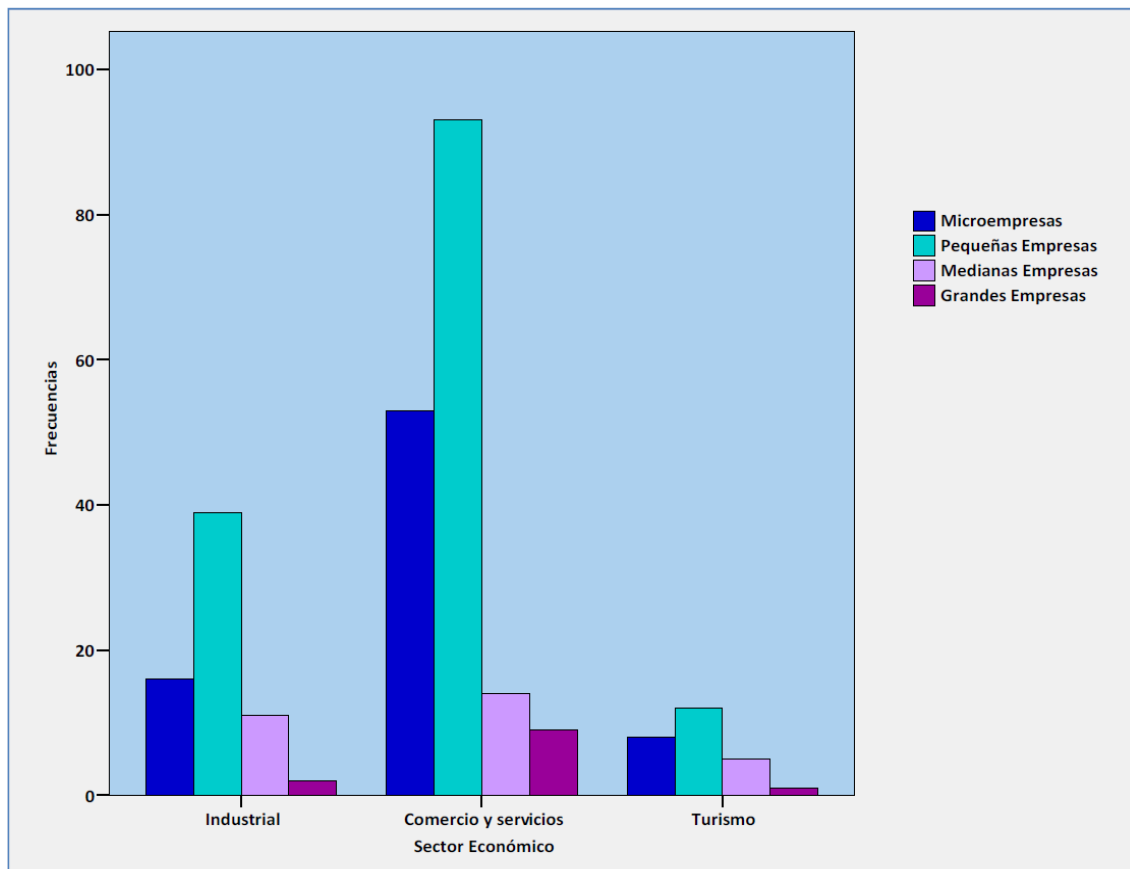
Cuadro N° 34: Sector Económico y Tamaño de la Empresa

Sector Económico (SE)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Minero	Frecuencias	0	0	0	0	0
	% dentro de SE	,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	,0%	,0%	,0%	,0%	,0%
Agrícola	Frecuencias	0	0	0	0	0
	% dentro de SE	,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	,0%	,0%	,0%	,0%	,0%
Industrial	Frecuencias	16	39	11	2	68
	% dentro de SE	23,5%	57,4%	16,2%	2,9%	100,0%
	% dentro de T	20,8%	27,1%	36,7%	16,7%	25,9%
Comercio y servicios	Frecuencias	53	93	14	9	169
	% dentro de SE	31,4%	55,0%	8,3%	5,3%	100,0%
	% dentro de T	68,8%	64,6%	46,7%	75,0%	64,3%
Turismo	Frecuencias	8	12	5	1	26
	% dentro de SE	30,8%	46,2%	19,2%	3,8%	100,0%
	% dentro de T	10,4%	8,3%	16,7%	8,3%	9,9%
Total	Frecuencias	77	144	30	12	263
	% dentro de SE	29,3%	54,8%	11,4%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

En suma, como mejor puede verse en el gráfico N°6, la mayoría de las empresas estudiadas con independencia de su tamaño se desempeñan en el sector comercio y servicios. Sin embargo, se hallan cantidades representativas de PyMEs (39 pequeñas empresas y 11 medianas empresas) que se desenvuelven en el sector industrial.

Gráfico N° 6: Sector Económico y Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

- **Quién o quiénes dirigen la empresa.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 98,9% de las empresas encuestadas, por tanto, el de no respuesta fue bastante exiguuo, del 1,1% de las empresas encuestadas. De acuerdo con las respuestas obtenidas, las cuales se sintetizan en el cuadro N° 35 y el gráfico N° 7, puede arguirse que el 55,0% de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida que

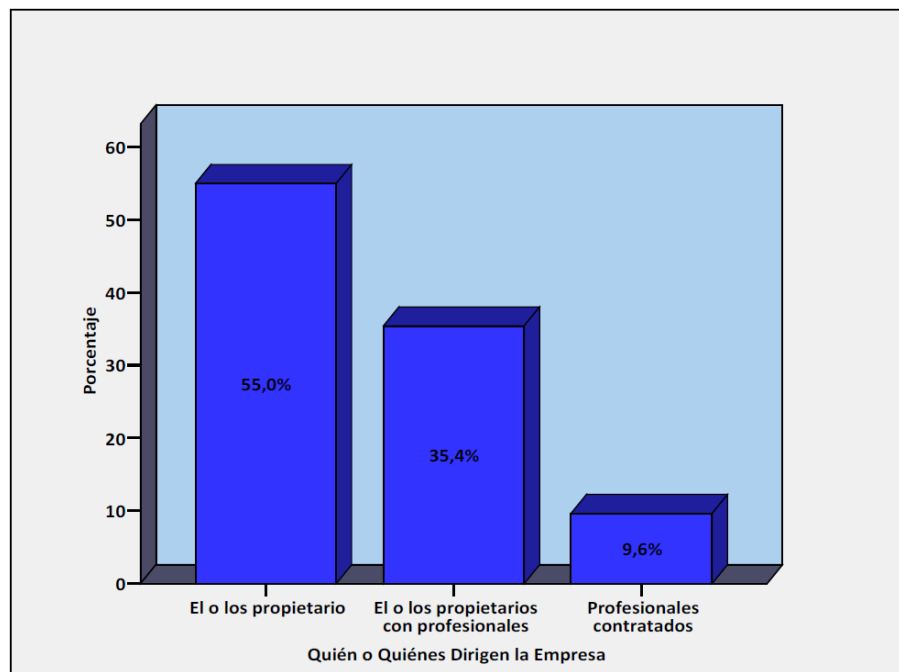
contestaron esta pregunta son dirigidas por el o los propietarios, el 35,4% son dirigidas por los propietarios con profesionales no propietarios y sólo un 9,6% son dirigidas por profesionales contratados por los propietarios.

Cuadro N° 35: Quién o Quiénes Dirigen la Empresa

Quién o Quiénes Dirigen la Empresa		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	El o los propietarios	143	54,4%	55,0%	55,0%
	El o los propietarios con profesionales	92	35,0%	35,4%	90,4%
	Profesionales contratados	25	9,5%	9,6%	100,0%
	Total	260	98,9%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	3	1,1%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 7: Quién o Quiénes Dirigen la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

Los que dirigen las empresas en función del tamaño de éstas se presentan en el cuadro N° 36 y el gráfico N° 8. En este sentido, puede decirse que las empresas respondientes conforme a su dimensión se encuentran dirigidas por:

- ✓ El 74,0% de las microempresas por el o los propietarios, el 18,2% por los propietarios con profesionales no propietarios y el 7,8% por profesionales contratados por los propietarios.
- ✓ El 51,4% de las pequeñas empresas por el o los propietarios, el 43,7% por los propietarios con profesionales no propietarios y el 4,9% por profesionales contratados por los propietarios.
- ✓ El 44,8% de las medianas empresas por el o los propietarios, el 18,2% por los propietarios con profesionales no propietarios y el 17,2% por profesionales contratados por los propietarios.
- ✓ Ninguna de las grandes empresas por el o los propietarios, el 41,7% por los propietarios con profesionales no propietarios y el 58,3% por profesionales contratados por los propietarios.

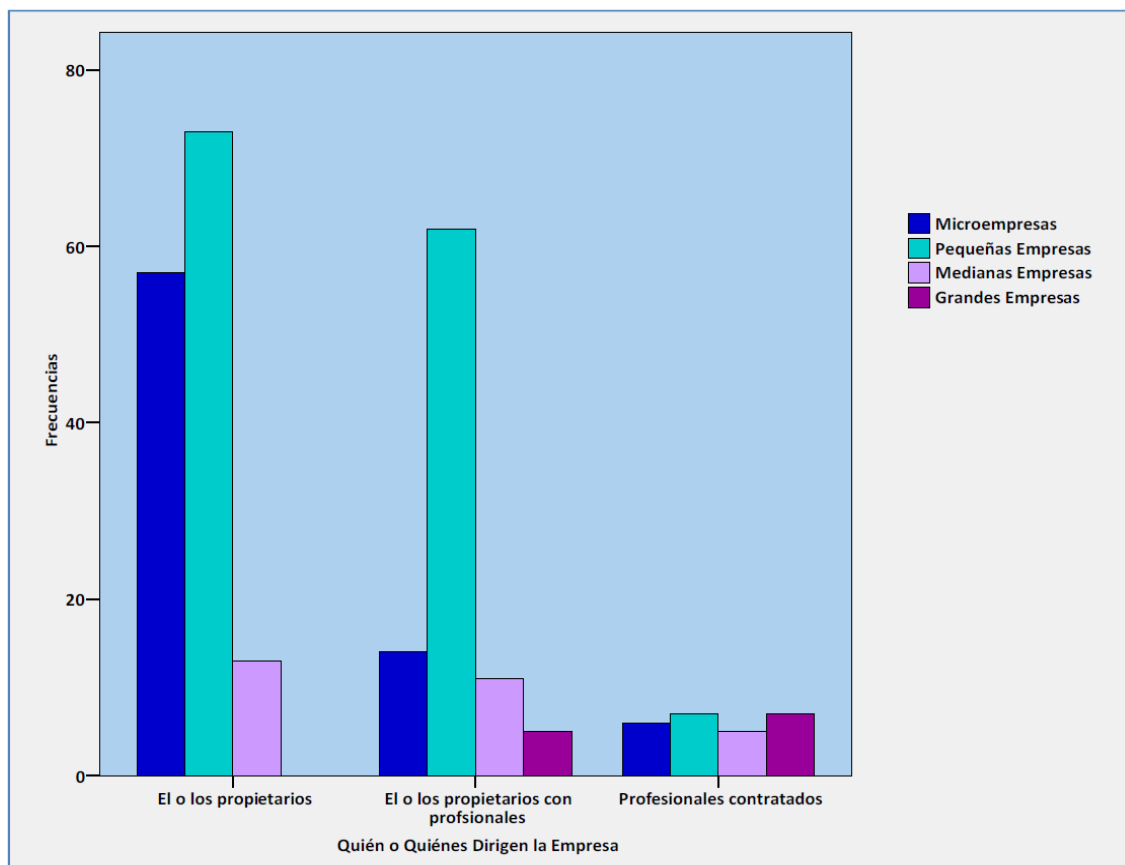
Cuadro N° 36: Quién o Quiénes Dirigen la Empresa según su Tamaño

Quién o Quiénes Dirigen la Empresa (Q)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
El o los propietarios	Frecuencias	57	73	13	0	143
	% dentro de Q	39,9%	51,0%	9,1%	,0%	100,0%
	% dentro de T	74,0%	51,4%	44,8%	,0%	55,0%
El o los propietarios con profesionales	Frecuencias	14	62	11	5	92
	% dentro de Q	15,2%	67,4%	12,0%	5,4%	100,0%
	% dentro de T	18,2%	43,7%	37,9%	41,7%	35,4%
Profesionales contratados	Frecuencias	6	7	5	7	25
	% dentro de Q	24,0%	28,0%	20,0%	28,0%	100,0%
	% dentro de T	7,8%	4,9%	17,2%	58,3%	9,6%
Total	Frecuencias	77	142	29	12	260
	% dentro de Q	29,6%	54,6%	11,2%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Las cifras precedentes, adicionalmente, conllevan a deducir que a medida que las empresas crecen requieren de la contratación de profesionales que coadyuven en la administración de sus negocios. En efecto, en el gráfico N° 8 puede verse con más claridad que la cantidad de microempresas va disminuyendo en la medida que se pasa de la categoría dirigidas exclusivamente por los propietarios a la categoría dirigidas por profesionales contratados por los propietarios, mientras que, la cantidad de grandes empresas va en aumento en la medida que se pasa por tales categorías. Incluso, en la categoría dirigida por el o los propietario no se cuenta ninguna empresas. Las PyMEs, por su parte, siguen la misma tendencia de las microempresas.

Gráfico N° 8: Quién o Quiénes Dirigen la Empresa según su Tamaño



Fuente: Elaboración Propia

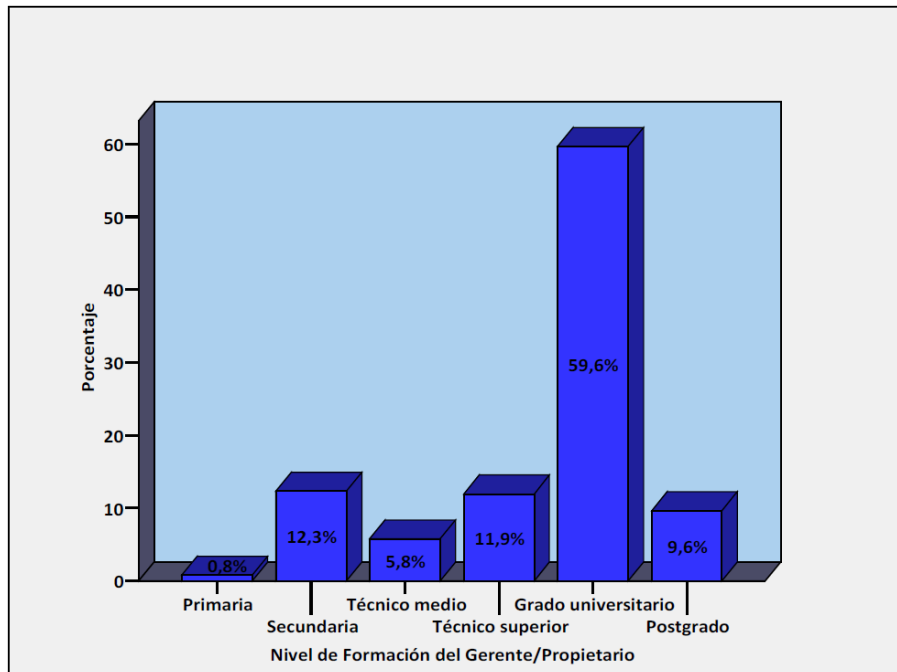
- **Nivel de formación del gerente/propietario o directivo superior.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 98,9% y el de no respuesta del 1,1% de las empresas encuestadas, lo que también fue bastante bajo. En el cuadro N° 37 y el gráfico N° 9, se reúnen las respuestas suministradas por las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida estudiadas. Las respuestas obtenidas señalan que el nivel de formación del gerente/propietario o directivo superior de la mayor proporción de empresas respondientes, específicamente el 59,6%, es grado universitario. Los directivos de las restantes empresas poseen variados niveles de formación, en concreto: los del 0,8% de las empresas respondientes sólo tienen formación primaria, los del 13,1% de las empresas respondientes formación secundaria, los del 5,8% de las empresas respondientes son técnicos medios, los del 11,9% de las empresas respondientes son técnicos superiores y los del 9,6% de las empresas respondientes son postgraduados.

**Cuadro N° 37: Nivel de Formación del Gerente/Propietario
o Directivo Superior**

Nivel de Formación del Gerente/Propietario		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Primaria	2	,8%	,8%	,8%
	Secundaria	32	12,2%	12,3%	13,1%
	Técnico medio	15	5,7%	5,8%	18,8%
	Técnico superior	31	11,8%	11,9%	30,8%
	Grado universitario	155	58,9%	59,6%	90,4%
	Postgrado	25	9,5%	9,6%	100,0%
	Total	260	98,9%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	3	1,1%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

**Gráfico N° 9: Nivel de Formación del Gerente/Propietario
o Directivo Superior**



Fuente: Elaboración Propia

El nivel de formación del gerente/propietario o directivo superior de acuerdo al tamaño de las empresas respondientes puede observarse en el cuadro N° 38. Las respuestas obtenidas revelaron que la formación del gerente/propietario o directivo superior de estas empresas varían según su tamaño, por eso, se tiene que:

- ✓ Los gerentes/propietarios o directivos superiores del 1,3% de las microempresas poseen formación primaria, los del 16,0% formación secundaria, los del 6,7% son técnicos medios, los del 17,3% son técnicos superiores, los del 50,7% son graduados universitarios y los del 8,0% son posgraduados.
- ✓ Los gerentes/propietarios o directivos superiores del 0,7% de las pequeñas empresas poseen formación primaria, los del 13,3% formación secundaria, los del 7,0% son técnicos medios, los del

9,1% son técnicos superiores, los del 58,7% son graduados universitarios y los del 6,3% son posgraduados.

- ✓ Los gerentes/propietarios o directivos superiores del 3,3% de las medianas empresas poseen formación secundaria, los del 13,3% son técnicos superiores, los del 60,0% son graduados universitarios y los del 23,3% son posgraduados.
- ✓ Los gerentes/propietarios o directivos superiores del 8,3% de las grandes empresas son técnicos superiores, los del 66,7% son graduados universitarios y los del 25,0% son posgraduados.

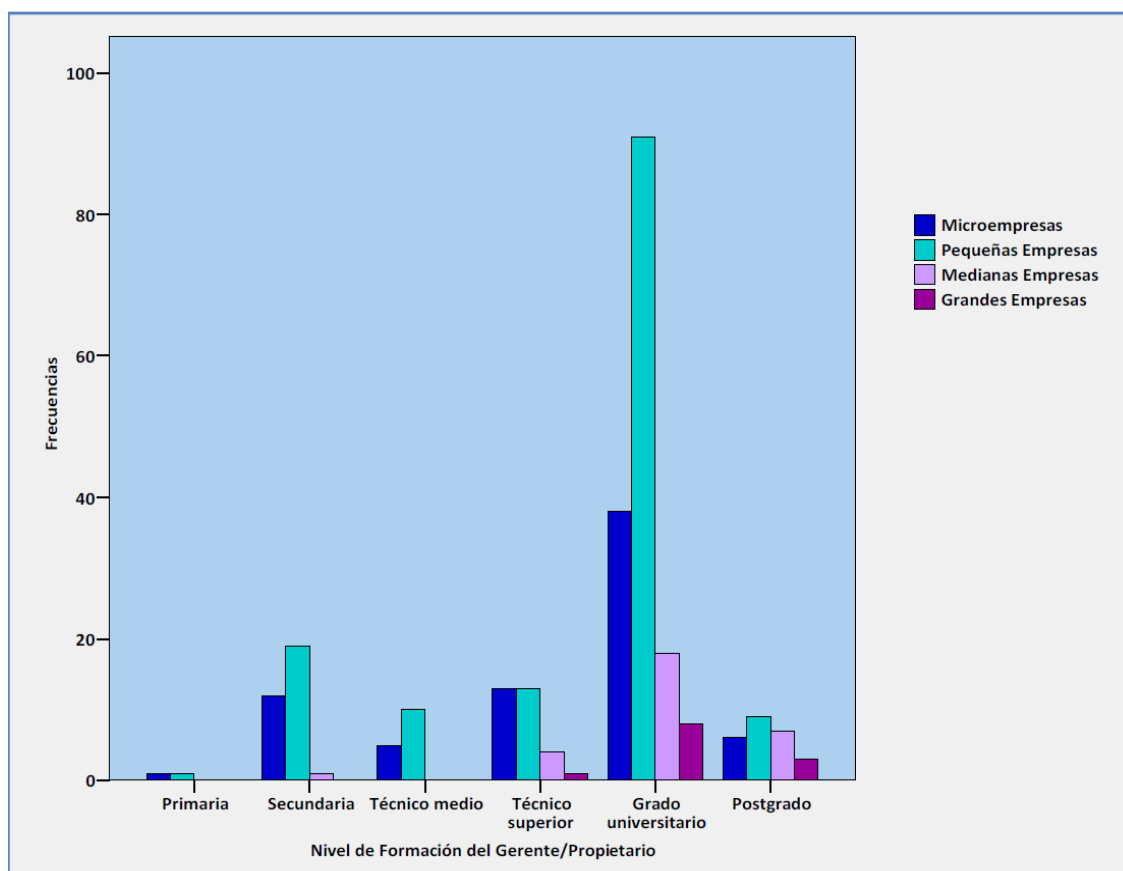
Cuadro N° 38: Nivel de Formación del Gerente/Propietario o Directivo Superior según el Tamaño de la Empresa

Nivel de Formación del Gerente/Propietario (F)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Primaria	Frecuencias	1	1	0	0	2
	% dentro de F	50,0%	50,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	1,3%	,7%	,0%	,0%	,8%
Secundaria	Frecuencias	12	19	1	0	32
	% dentro de F	37,5%	59,4%	3,1%	,0%	100,0%
	% dentro de T	16,0%	13,3%	3,3%	,0%	12,3%
Técnico medio	Frecuencias	5	10	0	0	15
	% dentro de F	33,3%	66,7%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	6,7%	7,0%	,0%	,0%	5,8%
Técnico superior	Frecuencias	13	13	4	1	31
	% dentro de F	41,9%	41,9%	12,9%	3,2%	100,0%
	% dentro de T	17,3%	9,1%	13,3%	8,3%	11,9%
Grado universitario	Frecuencias	38	91	18	8	155
	% dentro de F	24,5%	58,7%	11,6%	5,2%	100,0%
	% dentro de T	50,7%	63,6%	60,0%	66,7%	59,6%
Postgrado	Frecuencias	6	9	7	3	25
	% dentro de F	24,0%	36,0%	28,0%	12,0%	100,0%
	% dentro de T	8,0%	6,3%	23,3%	25,0%	9,6%
Total	Frecuencias	75	143	30	12	260
	% dentro de F	28,8%	55,0%	11,5%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

En consecuencia, puede arguirse que los gerentes/propietarios de las empresas más grandes poseen mayores niveles de formación que los de las empresas más pequeñas, aunque, parece que las empresas independientemente de su tamaño exigen cada vez más directivos con formación universitaria. El gráfico N° 10 ilustra lo expuesto, pues, como se observa en él, los directivos superiores de las grandes empresas en su totalidad poseen formación universitaria, mientras que, los de las empresas más pequeñas poseen una formación más variada, que va desde la educación primaria al posgrado universitario. No obstante, cabe resaltar que los gerentes/propietarios de la mayoría de las empresas respondientes poseen grado universitario.

Gráfico N° 10: Nivel de Formación del Gerente/Propietario o Directivo Superior según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

En lo que se refiere a las PyMEs, puede señalarse que si bien la mayoría de los directivos superiores de las pequeñas empresas poseen grado universitario, existe una cantidad significativa de directivos de estas empresas que cuentan sólo con formación secundaria, de igual modo, los directivos de la mayoría de las medianas empresas son graduados universitarios, pero al contrario de las pequeñas empresas, hay una cantidad representativa de directivos de medianas empresas con nivel de posgrado.

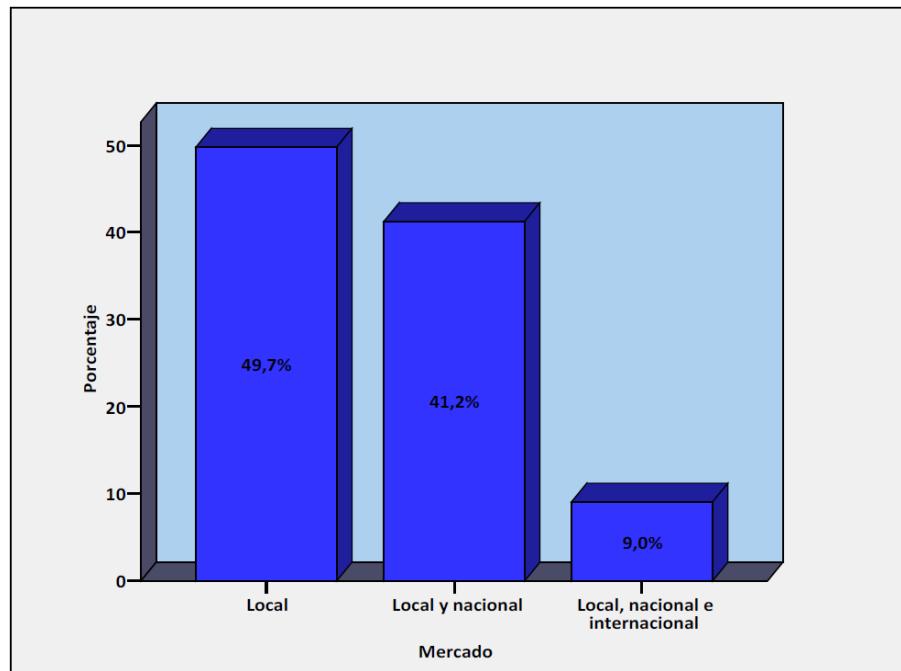
- **Mercados a los que se dirigen.** Respondieron esta interrogante el 75,7% de las empresas encuestadas, por tanto, se obtuvo un porcentaje de no respuesta bastante alto, del 24,3%. Principalmente, según puede verse en el cuadro N° 39 y el gráfico N° 11, las empresas respondientes dirigen la oferta de sus productos y servicios al Estado Mérida y los demás Estados del país: el 49,7% sólo opera en el mercado local y el 41,2% se desenvuelve en el mercado local y nacional. El 9,0% restante de las empresas respondientes va más allá de las fronteras del país, por tanto, adicionalmente se dirigen a los mercados internacionales.

Cuadro N° 39: Mercados a los que se Dirige la Empresa

Mercados		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Local	99	37,6%	49,7%	49,7%
	Local y nacional	82	31,2%	41,2%	91,0%
	Local, nacional e internacional	18	6,8%	9,0%	100,0%
	Total	199	75,7%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	64	24,3%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 11: Mercados a los que se Dirige la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

Las respuestas recogidas en el cuadro N° 40 y el gráfico N° 12 revelan que los mercados a los que se dirigen las empresas respondientes, de acuerdo a su tamaño, son:

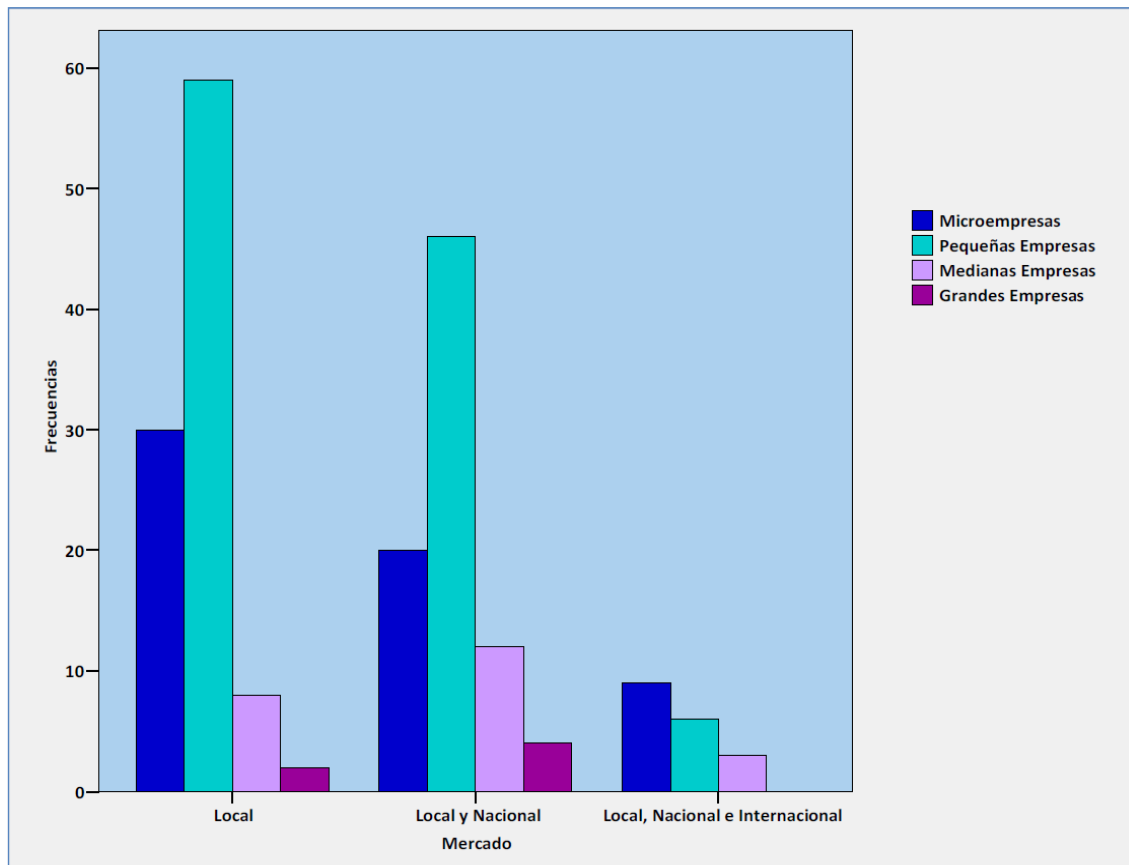
- ✓ El 50,8% de las microempresas se dirige sólo al mercado local, el 33,9% al mercado local y nacional y el 15,3% al mercado local, nacional e internacional.
- ✓ El 53,2% de las pequeñas empresas se dirige sólo al mercado local, el 41,4% al mercado local y nacional y el 5,4% al mercado local, nacional e internacional.
- ✓ El 34,8% de las medianas empresas se dirige sólo al mercado local, el 52,2% al mercado local y nacional y el 13,0% al mercado local, nacional e internacional.
- ✓ El 33,3% de las grandes empresas se dirige sólo al mercado local y el 66,7% al mercado local y nacional. Llama la atención que ninguna empresa grande se dirige al mercado internacional.

Cuadro N° 40: Mercados a los que se Dirige la Empresa según su Tamaño

Mercados (M)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Local	Frecuencias	30	59	8	2	99
	% dentro de M	30,3%	59,6%	8,1%	2,0%	100,0%
	% dentro de T	50,8%	53,2%	34,8%	33,3%	49,7%
Local y nacional	Frecuencias	20	46	12	4	82
	% dentro de M	24,4%	56,1%	14,6%	4,9%	100,0%
	% dentro de T	33,9%	41,4%	52,2%	66,7%	41,2%
Local, nacional e internacional	Frecuencias	9	6	3	0	18
	% dentro de M	50,0%	33,3%	16,7%	,0%	100,0%
	% dentro de T	15,3%	5,4%	13,0%	,0%	9,0%
Total	Frecuencias	59	111	23	6	199
	% dentro de M	29,6%	55,8%	11,6%	3,0%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 12: Mercados a los que se Dirige la Empresa según su Tamaño



Fuente: Elaboración Propia

En cuanto a las PyMEs, el gráfico N° 12, permite apreciar que la mayoría de las pequeñas empresas se dirigen al mercado local con una importante representación en el mercado nacional, en tanto que, la mayoría de las medianas empresas participan en ambos mercados, el local y el nacional, con una significativa representación de las que se dirigen únicamente al mercado local.

El **tamaño** de las empresas seleccionadas se estudió preguntándoles a los gerentes/directivos que indicaran: 1) el número medio de empleados que poseen, 2) la facturación por ventas anuales y 3) el número de productos o servicios que ofertan. Los resultados obtenidos de estas tres interrogantes son los que a continuación se presentan y analizan:

- **Número medio de empleados que poseen.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 100% de las empresas encuestadas. El número medio de empleados que poseen las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida se presenta en el cuadro N° 41 y el gráfico N° 13. De acuerdo a esto, las empresas analizadas se pueden clasificar por tamaño así:
 - ✓ Las que poseen menos de 11 empleados son microempresas y representan el 29,3% de las empresas consideradas.
 - ✓ Las que poseen de 11 a 50 empleados son pequeñas empresas y representan el 54,8% de las empresas consideradas.
 - ✓ Las que poseen de 51 a 100 empleados son medianas empresas y representan el 11,4% de las empresas consideradas.
 - ✓ Las que poseen más de 100 empleados son grandes empresas y representan el 4,6% de las empresas consideradas.

Obsérvese, además, que un importante colectivo de las empresas del Municipio Libertador estudiadas son PyMEs, en concreto el 66,2% (54,8% pequeñas empresas y 11,4% medianas empresas). Por esta

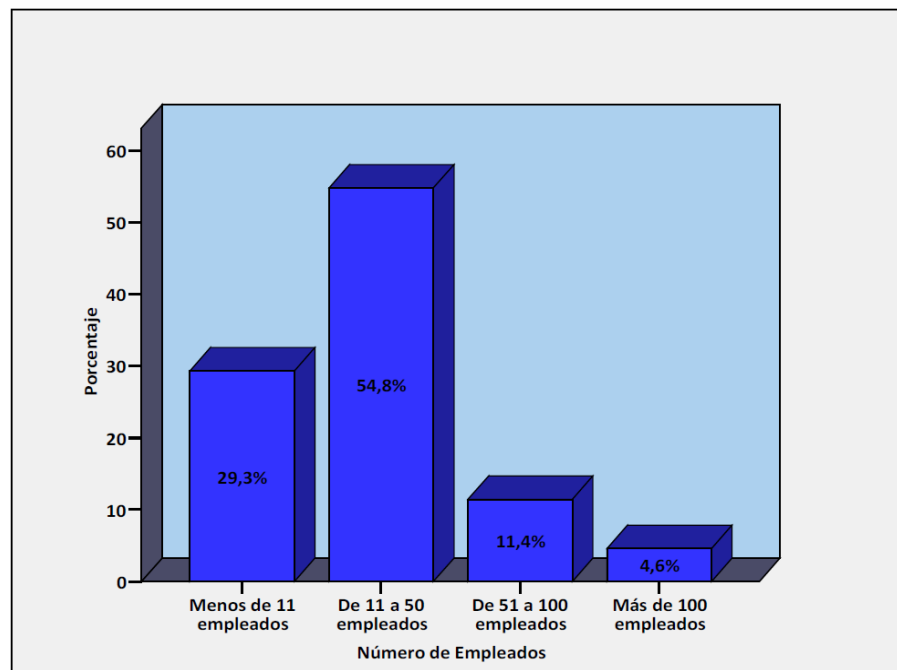
significativa representación, los principales análisis y conclusiones de esta investigación se enfocan en las PyMEs.

Cuadro N° 41: Número Medio de Empleados

Número de Empleados		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Menos de 11 empleados	77	29,3%	29,3%	29,3%
	De 11 a 50 empleados	144	54,8%	54,8%	84,0%
	De 51 a 100 empleados	30	11,4%	11,4%	95,4%
	Más de 100 empleados	12	4,6%	4,6%	100,0%
	Total	263	100,0	100,0%	
Perdidos	No respondieron	0	,0%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 13: Número Medio de Empleados



Fuente: Elaboración Propia

- **Facturación por ventas anuales.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 89,0% de las empresas encuestadas, por tanto, el

porcentaje de no respuesta fue del 11,0% de las mismas. En el cuadro N° 42 y el gráfico N° 14, se muestra la facturación por ventas anuales de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida respondientes. Conforme a las respuestas obtenidas, las empresas respondientes se pueden clasificar por tamaño así:

- ✓ Las que facturan anualmente ventas menores a 414.046,00 Bs. F. (9.001 U.T. de 2008) son microempresas y representan el 31,6% de las empresas respondientes.
- ✓ Las que facturan anualmente ventas entre a 414.046,00 Bs. F. (9.001 U.T. de 2008) y 4.600.046,00 Bs. F. (100.001 U.T. de 2008) son pequeñas empresas y representan el 39,3% de las empresas respondientes.
- ✓ Las que facturan anualmente ventas entre a 4.600.046,00 Bs. F. (100.001 U.T. de 2008) y 11.500.000,00 Bs. F. (250.000 U.T. de 2008) son medianas empresas y representan el 18,4% de las empresas respondientes.
- ✓ Las que facturan anualmente ventas mayores a 11.500.000,00 Bs. F. (250.000 U.T. de 2008) son grandes empresas y representan el 10,7% de las empresas respondientes.

Nótese ahora que la distribución de las empresas por tamaño difiere de la anterior, pues atendiendo a la facturación anual se tiene que mayores cantidades de empresas que son micro, medianas y grandes, mientras que, menores cantidades de empresas son pequeñas. Estas diferencias evidencian la ambigüedad de los criterios que, tradicionalmente, se utilizan para determinar la dimensión de las empresas. La clasificación de las empresas de acuerdo a su tamaño, empleada en esta investigación, se basa en el número de empleados y no en la facturación anual por dos motivos: en primer lugar, el porcentaje de no respuesta cuando se preguntó la facturación anual no permitió categorizar a todas las empresas seleccionadas según este criterio, y

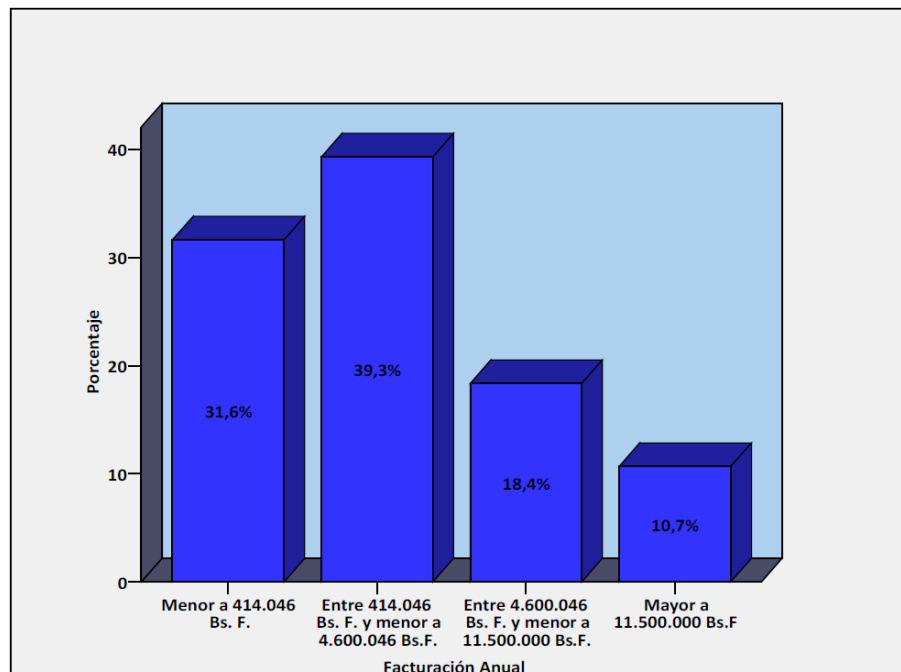
segundo, el número de empleados es el criterio más usado en las investigaciones para establecer el tamaño de las empresas.

Cuadro N° 42: Facturación Anual

Facturación Anual		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Menor a 414.046 Bs. F.	74	28,1%	31,6%	31,6%
	Entre 414.046 Bs. F. y 4.600.046 Bs. F.	92	35,0%	39,3%	70,9%
	Entre 4.600.046 Bs. F. y 11.500.000 Bs. F.	43	16,3%	18,4%	89,3%
	Mayor a 11.500.000 Bs. F.	25	9,5%	10,7%	100,0%
	Total	234	89,0%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	29	11,0%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 14: Facturación Anual



Fuente: Elaboración Propia

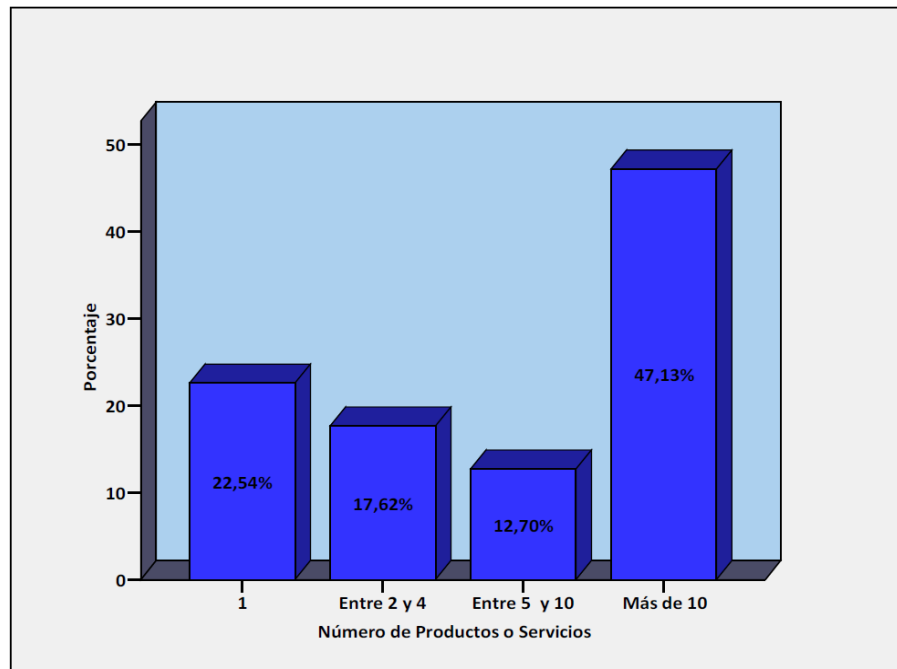
- **Número de productos o servicios que ofertan.** El 92,8% de las empresas encuestadas respondieron esta interrogante, lo que supone un porcentaje de no respuesta del 7,2%. En el cuadro N° 43 y el gráfico N° 15, puede apreciarse que el 47,1% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida ofrece más de 10 productos o servicios, el 12,7% ofrece entre 5 y 10 productos o servicios, el 17,6% entre 2 y 4 productos o servicios y el 22,5% un producto o servicio. Esto nos proporciona una distribución diferente por tamaño de empresas, con lo cual, si admitimos que las empresas más grandes son las poseen una cartera más amplia de productos o servicios sería mayor la proporción de grandes empresas que de las pequeñas, con carteras de productos o servicios más reducidas. No obstante, esto es relativo por cuanto se preguntó el número de productos o servicios diferenciados que ofrecen y no la cantidad de productos o servicios requeridos para atender a sus clientes (capacidad de producción), asimismo, no existen capacidades predeterminadas que indiquen el tamaño de la empresa, antes bien, lo que se define es la dimensión óptima en función de sus costos y los de la competencia, que le permita obtener beneficios superiores en su sector económico.

Cuadro N° 43: Número de Productos o Servicios

Número de Productos o Servicios		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Un producto o servicio	55	20,9%	22,5%	22,5%
	Entre 2 y 4 productos o servicios	43	16,3%	17,6%	40,2%
	Entre 5 y 10 productos o servicios	31	11,8%	12,7%	52,9%
	Más de 10 productos o servicios	115	43,7%	47,1%	100,0%
	Total	244	92,8%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	19	7,2%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 15: Número de Productos o Servicios



Fuente: Elaboración Propia

La **tecnología** de las empresas seleccionadas se estudió preguntándoles a los gerentes/directivos que en relación a su empresa señalaran: 1) la frecuencia con qué la realización de las tareas necesarias para fabricar los productos o prestar los servicios que ofrece la empresa se encuentra con ciertas situaciones, 2) si la empresa tiene informatizada determinadas funciones y 3) si dispone de tecnologías de la información y comunicación. Las respuestas a estas preguntas se presentan y analizan a continuación:

- **La frecuencia con qué la realización de las tareas necesarias para fabricar los productos o prestar los servicios que ofrece la empresa se encuentra con ciertas situaciones.** El 89,4% de las empresas estudiadas respondieron esta interrogante, en consecuencia, el porcentaje de no respuesta fue del 10,6% de las mismas. El cuadro N° 44, presenta la cantidad de imprevistos o problemas que enfrentan las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida respondientes

y su capacidad de análisis, lo que permite identificar el tipo de tecnología que usan estas empresas.

Cuadro N° 44: Tecnología de la Empresa

Tamaño de la Empresa	Capacidad de Análisis		Imprevistos o Problemas		Total
			Pocas Excepciones	Muchas Excepciones	
Micro	Pueden ser analizados	Frecuencias	61	3	64
		% del total	93,8%	4,6%	98,5%
	No pueden ser analizados	Frecuencias	1	0	1
		% del total	1,5%	,0%	1,5%
	Total	Frecuencias	62	3	65
		% del total	95,4%	4,6%	100,0%
Pequeña	Pueden ser analizados	Frecuencias	122	3	125
		% del total	93,8%	2,3%	96,2%
	No pueden ser analizados	Frecuencias	4	1	5
		% del total	3,1%	,8%	3,8%
	Total	Frecuencias	126	4	130
		% del total	96,9%	3,1%	100,0%
Mediana	Pueden ser analizados	Frecuencias	26	2	28
		% del total	92,9%	7,1%	100,0%
	No pueden ser analizados	Frecuencias			
		% del total			
	Total	Frecuencias	26	2	28
		% del total	92,9%	7,1%	100,0%
Grande	Pueden ser analizados	Frecuencias	11	1	12
		% del total	91,7%	8,3%	100,0%
	No pueden ser analizados	Frecuencias			
		% del total			
	Total	Frecuencias	11	1	12
		% del total	91,7%	8,3%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Las respuestas obtenidas evidencian que las tecnologías dominantes en las empresas respondientes, incluyendo las PyMEs, son las rutinarias. En efecto, como puede verse en el cuadro N° 44, las mayoría de las empresas respondientes hacen uso de tecnologías rutinarias y una minoría de otros tipo de tecnologías, así:

- ✓ Tecnologías rutinarias: el 93,8% de las microempresas, el 93,8% de las medianas empresas, el 92,9% de las medianas empresas y el 91,7% de las grandes empresas.
- ✓ Tecnologías de ingeniería: el 4,6% de las microempresas, el 2,3% de las pequeñas empresas, el 7,1% de las medianas empresas y el 8,3% de las grandes empresas.
- ✓ Tecnologías de artesanía: el 1,5% de las microempresas y el 3,1% de las pequeñas empresas. Las medianas y grandes empresas no hacen uso de estas tecnologías.
- ✓ Tecnologías no rutinarias: sólo el 0,8% de las pequeñas empresas aplica este tipo de tecnologías.

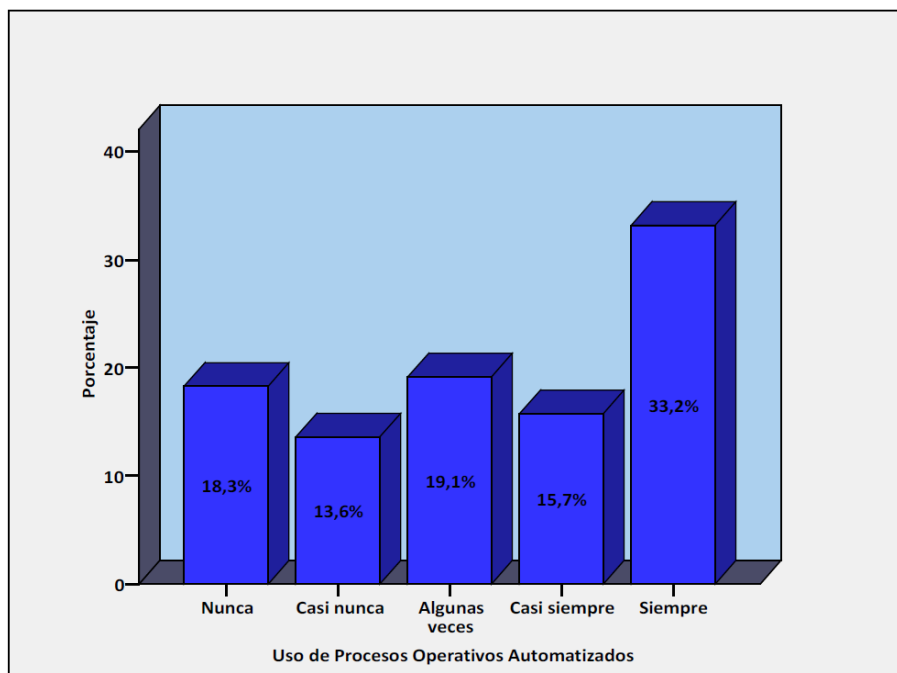
Por otra parte, en cuanto a los procesos operativos automatizados que se valen de computadores y la informática para dirigir y controlar el trabajo, en el cuadro N°45 y el gráfico N° 16, se puede apreciar que existe un gran porcentaje de empresas respondientes que algunas veces (19,1%), casi siempre (15,7%) y siempre (33,2%) los emplean. Sin embargo, también existe un considerable porcentaje de empresas respondientes que nunca (18,3%) y casi nunca (18,3%) utilizan procesos operativos automatizados.

Cuadro N° 45: Uso de Procesos Operativos Automatizados

Uso de Procesos Operativos Automatizados		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Nunca	43	16,3%	18,3%	18,3%
	Casi nunca	32	12,2%	13,6%	31,9%
	Algunas veces	45	17,1%	19,1%	51,1%
	Casi siempre	37	14,1%	15,7%	66,8%
	Siempre	78	29,7%	33,2%	100,0%
	Total	235	89,4%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	28	10,6%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 16: Uso de Procesos Operativos Automatizados



Fuente: Elaboración Propia

El cuadro N° 46 y el gráfico N° 17, muestran que cantidades significativas de las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas respondientes utilizan con bastante frecuencia procesos operativos automatizados. No obstante, una proporción más elevada de empresas grandes, el 75,0% de las respondientes, usan algunas veces (16,7%), casi siempre (33,3%) y siempre (25,0%) estos procesos automatizados, mientras que, una proporción más baja, el 25% de las respondientes, nunca (8,3%) y casi nunca (16,7%) los usan.

Respecto a las PyMEs, la situación es algo paradójica, pues las pequeñas empresas respondientes recurren más frecuentemente a procesos automatizados que las medianas empresas respondientes. De hecho, el 28,5% de las pequeñas empresas respondientes nunca (15,4%) y casi nunca (13,1%) emplean procesos operativos automatizados, en cambio, el 71,5% de éstas algunas veces (17,7%), casi siempre (17,7%) y siempre (36,2%) los utilizan. En el caso de las

medianas, un porcentaje más alto de las medianas empresas respondientes, el 38,3%, nunca (25,0%) y casi nunca (14,3%) usan procesos operativos automatizados, al contrario, un porcentaje más bajo de éstas, el 61,7%, algunas veces (17,9%), casi siempre (10,7%) y siempre (32,1%) los usan.

Cuadro N° 46: Uso de Procesos Operativos Automatizados según el Tamaño de la Empresa

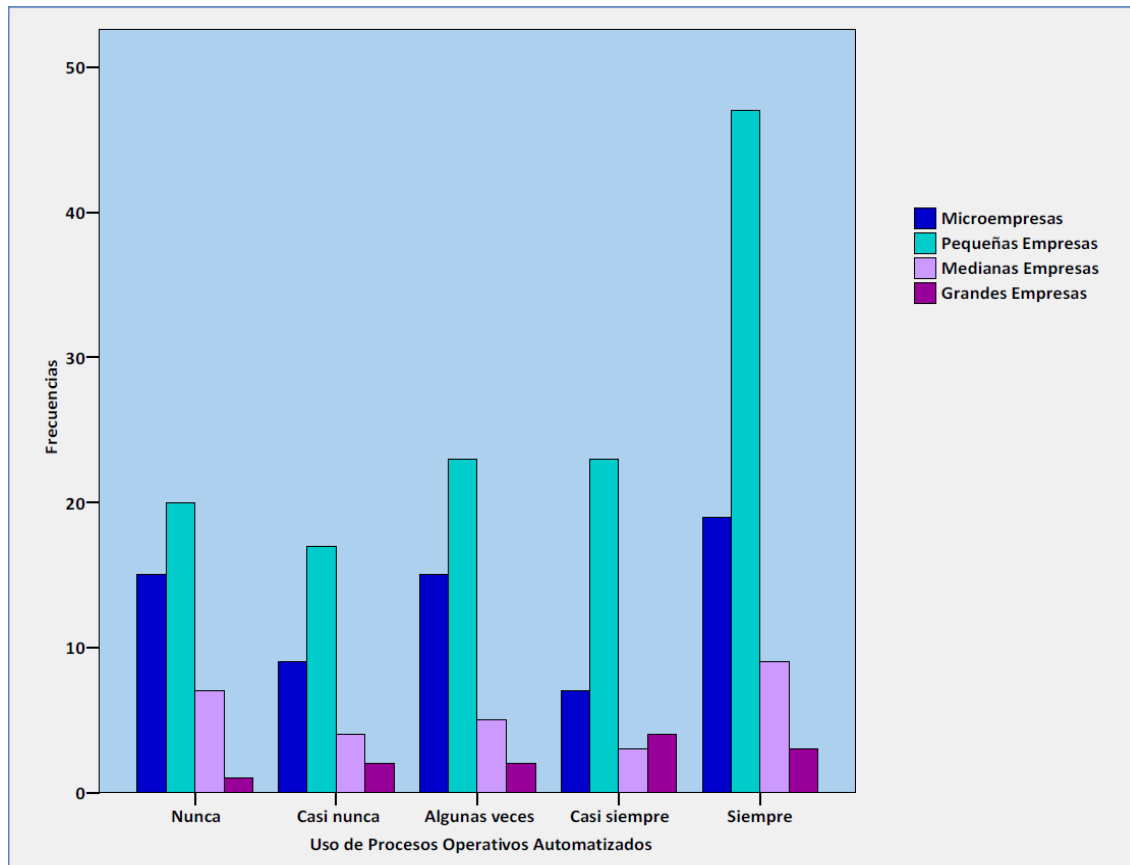
Uso de Procesos Operativos Automatizados (PA)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Nunca	Frecuencias	15	20	7	1	43
	% dentro de PA	34,9%	46,5%	16,3%	2,3%	100,0%
	% dentro de T	23,1%	15,4%	25,0%	8,3%	18,3%
Casi nunca	Frecuencias	9	17	4	2	32
	% dentro de PA	28,1%	53,1%	12,5%	6,3%	100,0%
	% dentro de T	13,8%	13,1%	14,3%	16,7%	13,6%
Algunas veces	Frecuencias	15	23	5	2	45
	% dentro de PA	33,3%	51,1%	11,1%	4,4%	100,0%
	% dentro de T	23,1%	17,7%	17,9%	16,7%	19,1%
Casi siempre	Frecuencias	7	23	3	4	37
	% dentro de PA	18,9%	62,2%	8,1%	10,8%	100,0%
	% dentro de T	10,8%	17,7%	10,7%	33,3%	15,7%
Siempre	Frecuencias	19	47	9	3	78
	% dentro de PA	24,4%	60,3%	11,5%	3,8%	100,0%
	% dentro de T	29,2%	36,2%	32,1%	25,0%	33,2%
Total	Frecuencias	65	130	28	12	235
	% dentro de PA	27,7%	55,3%	11,9%	5,1%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

En otros palabras, puede decirse que más del 60,0% de las PyMEs respondientes están aplicando procesos operativos automatizados, en tanto que, menos de un 40,0% de éstas, siguen utilizando sistemas de producción tradicionales. Lo cual supone que las PyMEs del Municipio

Libertador del Estado Mérida no han sido ajenas al desarrollo de las innovaciones tecnológicas.

Gráfico N° 17: Uso de Procesos Operativos Automatizados según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

- **Informatización de determinadas funciones.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 97,7% de las empresas encuestadas y el de no respuesta del 2,3%. En el cuadro N° 47, puede apreciarse que las funciones que tienden a estar informatizadas en mayores proporciones de empresas respondientes son: facturación (94,9%), contabilidad (93,4%) y compras de materiales, mercancías y/o insumos (80,9%). Por el contrario, las que menos proporciones de empresas respondientes tienen informatizadas son: control de costos

(67,0%) y despacho, embarque o transporte de productos (45,9%). Esta tendencia se percibe en cualquiera de los tipos de empresas respondientes.

Cuadro N° 47: Funciones Informatizadas según el Tamaño de la Empresa

Funciones Informatizadas (FI)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Compras de materiales, mercancías y/o insumos ^(a)	Frecuencias	59	112	26	11	208
	% dentro de FI	28,4%	53,8%	12,5%	5,3%	
	% dentro de T	77,6%	80,0%	89,7%	91,7%	
	% del Total	23,0%	43,6%	10,1%	4,3%	80,9%
Recepción y almacenamiento ^(a)	Frecuencias	56	98	21	10	185
	% dentro de FI	30,3%	53,0%	11,4%	5,4%	
	% dentro de T	73,7%	70,0%	72,4%	83,3%	
	% del Total	21,8%	38,1%	8,2%	3,9%	72,0%
Control y supervisión de inventarios ^(a)	Frecuencias	59	108	23	10	200
	% dentro de FI	29,5%	54,0%	11,5%	5,0%	
	% dentro de T	77,6%	77,1%	79,3%	83,3%	
	% del Total	23,0%	42,0%	8,9%	3,9%	77,8%
Programación de la producción o prestación del servicio ^(a)	Frecuencias	53	98	22	10	183
	% dentro de FI	29,0%	53,6%	12,0%	5,5%	
	% dentro de T	69,7%	70,0%	75,9%	83,3%	
	% del Total	20,6%	38,1%	8,6%	3,9%	71,2%
Facturación ^(a)	Frecuencias	71	134	28	11	244
	% dentro de FI	29,1%	54,9%	11,5%	4,5%	
	% dentro de T	93,4%	95,7%	96,6%	91,7%	
	% del Total	27,6%	52,1%	10,9%	4,3%	94,9%
Despacho, embarque o transporte de productos ^(a)	Frecuencias	28	66	17	7	118
	% dentro de FI	23,7%	55,9%	14,4%	5,9%	
	% dentro de T	36,8%	47,1%	58,6%	58,3%	
	% del Total	10,9%	25,7%	6,6%	2,7%	45,9%
Contabilidad ^(a)	Frecuencias	69	132	27	12	240
	% dentro de FI	28,8%	55,0%	11,3%	5,0%	
	% dentro de T	90,8%	94,3%	93,1%	100,0%	
	% del Total	26,8%	51,4%	10,5%	4,7%	93,4%
Control de costos ^(a)	Frecuencias	56	86	21	11	174
	% dentro de FI	32,2%	49,4%	12,1%	6,3%	
	% dentro de T	73,7%	61,4%	72,4%	91,7%	
	% del Total	21,8%	33,5%	8,2%	4,3%	67,7%
Total	Frecuencias	76	140	29	12	257
	% del Total	29,6%	54,5%	11,3%	4,7%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo dicotómico tabulado sobre el valor 1 = Si.

Fuente: Elaboración Propia

Por tanto, son esas mismas funciones las que más y menos proporciones de PyMEs respondientes tienen informatizadas. En particular, respecto a las funciones contabilidad y control de costos, se evidencia que casi la totalidad de las grandes empresas respondientes hacen uso de ellas de forma computarizada, aunque, también la mayoría de estas empresas llevan informatizadas las demás funciones consideradas.

- **Disposición de tecnologías de la información y comunicación.** El 94,3% de las empresas encuestadas respondió a esta interrogante, lo que supuso un porcentaje de no respuesta del 5,7%. De acuerdo a los datos que se presentan en el cuadro N° 48, la mayoría de las empresas respondientes poseen una red informática (71,4%), una red telefónica interna (71,4%) y acceso a internet (89,5%). La tecnología de la información y comunicación de la que menos proporciones de empresas respondientes se benefician es la intranet empresarial (30,2%). Esta tendencia se repite en todas las empresas respondientes, aunque, es mayor la proporción de empresas grandes que poseen una intranet empresarial (66,7%) y menor la proporción de microempresas que disponen de una red informática (59,2%).

En relación a las PyMEs, aunque la diferencia es leve, son más elevadas las proporciones de medianas empresas respondientes que se apoyan en las tecnologías de la información y comunicación que de las pequeñas empresas, con excepción del acceso a internet, pues, el 91,9% de las pequeñas empresas respondientes se favorecen del acceso a internet, en tanto, que el 86,7% de las medianas empresas respondientes son las que tienen acceso a internet.

Respecto a las demás tecnologías de la información y comunicación, las proporciones de PyMEs respondientes que se benefician de ellas son las siguientes:

- ✓ Pequeñas empresas: el 74,1% dispone de una red informática, 71,1% una red telefónica interna y el 29,6% una intranet empresarial.
- ✓ Medianas empresas: el 76,7% dispone de una red informática, 80,0% una red telefónica interna y el 36,7% una intranet empresarial.

Cuadro N° 48: Tecnologías de la Información y la Comunicación según el Tamaño de la Empresa

Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Red informática ^(a)	Frecuencias	42	100	23	12	177
	% dentro de TICs	23,7%	56,5%	13,0%	6,8%	
	% dentro de T	59,2%	74,1%	76,7%	100,0%	
	% del Total	16,9%	40,3%	9,3%	4,8%	71,4%
Red telefónica interna ^(a)	Frecuencias	46	96	24	11	177
	% dentro de TICs	26,0%	54,2%	13,6%	6,2%	
	% dentro de T	64,8%	71,1%	80,0%	91,7%	
	% del Total	18,5%	38,7%	9,7%	4,4%	71,4%
Acceso a Internet ^(a)	Frecuencias	61	124	26	11	222
	% dentro de TICs	27,5%	55,9%	11,7%	5,0%	
	% dentro de T	85,9%	91,9%	86,7%	91,7%	
	% del Total	24,6%	50,0%	10,5%	4,4%	89,5%
Intranet empresarial ^(a)	Frecuencias	16	40	11	8	75
	% dentro de TICs	21,3%	53,3%	14,7%	10,7%	
	% dentro de T	22,5%	29,6%	36,7%	66,7%	
	% del Total	6,5%	16,1%	4,4%	3,2%	30,2%
Total	Frecuencias	71	135	30	12	248
	% del Total	28,6%	54,4%	12,1%	4,8%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
 (a) Grupo dicotómico tabulado sobre el valor 1 = Si.

Fuente: Elaboración Propia

La **posición tecnología** de las empresas estudiadas se valoró preguntándoles a los gerentes/directivos que indicaran si la posición tecnológica de su empresa es fuerte, buena sostenible o débil. Una posición tecnológica fuerte

significa que la empresa desarrolla su propia tecnología para obtener mejores resultados que la competencia, una posición buena que la tecnología adquirida por la empresa o el uso que hace de ella la posiciona por delante de la competencia, una posición sostenible que la tecnología usada es la misma que emplea la mayoría de las empresas del sector y sólo se realizan nuevas inversiones cuando se comprueba que la competencia obtiene buenos resultados y, por último, una posición débil que los principales competidores de la empresa tienen una tecnología más eficiente o moderna que la ésta. Las respuestas obtenidas se presentan y analizan a continuación:

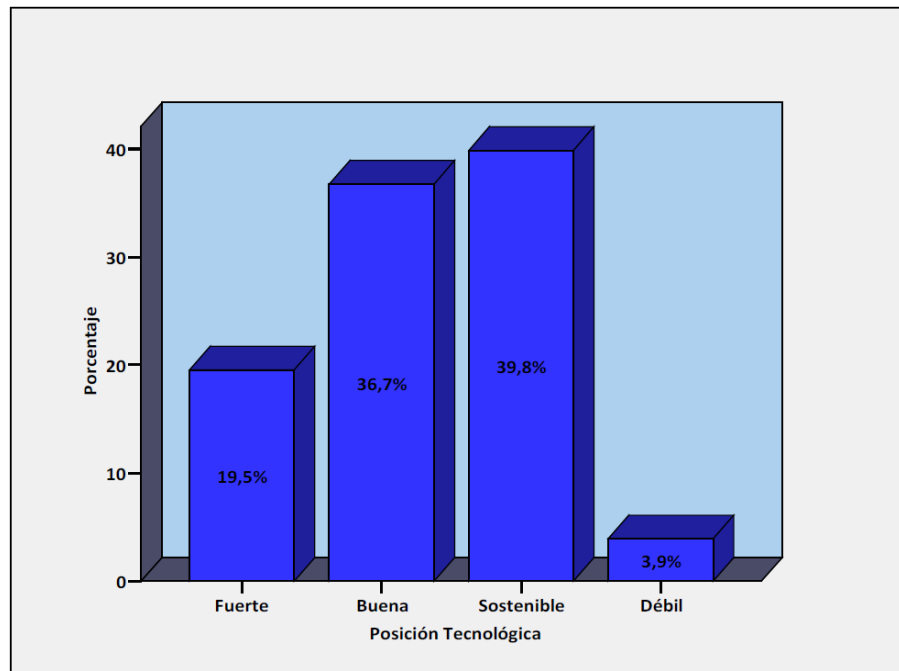
- **Posición tecnológica.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 97,3%, siendo el de no respuesta del 2,7% de las empresas encuestadas. La posición tecnológica de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida se presenta en el cuadro N° 49 y el gráfico N° 18. En general, puede observarse que la posición tecnológica de la mayoría de las empresas respondientes, específicamente el 76,5%, está entre buena (36,7%) y sostenible (39,8%), mientras que, muy pocas empresas, el 3,9% de las respondientes, dicen tener una posición tecnológica débil. El 19,5% restante de las empresas respondientes indica que posee una posición tecnológica fuerte.

Cuadro N° 49: Posición Tecnológica

Posición Tecnológica		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Fuerte	50	19,0%	19,5%	19,5%
	Buena	94	35,7%	36,7%	56,3%
	Sostenible	102	38,8%	39,8%	96,1%
	Débil	10	3,8%	3,9%	100,0%
	Total	256	97,3%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	7	2,7%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 18: Posición Tecnológica



Fuente: Elaboración Propia

La posición tecnológica de las empresas respondientes conforme al tamaño de la empresas se presenta en el cuadro N° 50 y el gráfico N° 19. Dentro de los diferentes tipos de empresas, cabe resaltar que las empresas de mayor tamaño tienden a poseer una posición tecnológica más fuerte que las de menor de tamaño. En efecto, el 83,3% de las grandes empresas respondientes señalan tener una posición tecnológica fuerte (33,3%) y buena (50,0%), en cambio, sólo el 46,7% de las microempresas respondientes indican poseer una posición tecnológica fuerte (10,7%) y buena (36,0%). Por otra parte, ninguna empresa grande dispone de una posición tecnológica débil en tanto que un 2,7% de las microempresas si la posee, aunque, hay un porcentaje significativo de microempresas, el 50,7% de las respondientes, que apuntan favorecerse de una posición tecnológica sostenible. Asimismo, cabe agregar que las grandes empresas son las que en menor

proporción poseen una posición tecnológica sostenible, el 16,7% de las respondientes.

Cuadro N° 50: Posición Tecnológica y Tamaño de la Empresa

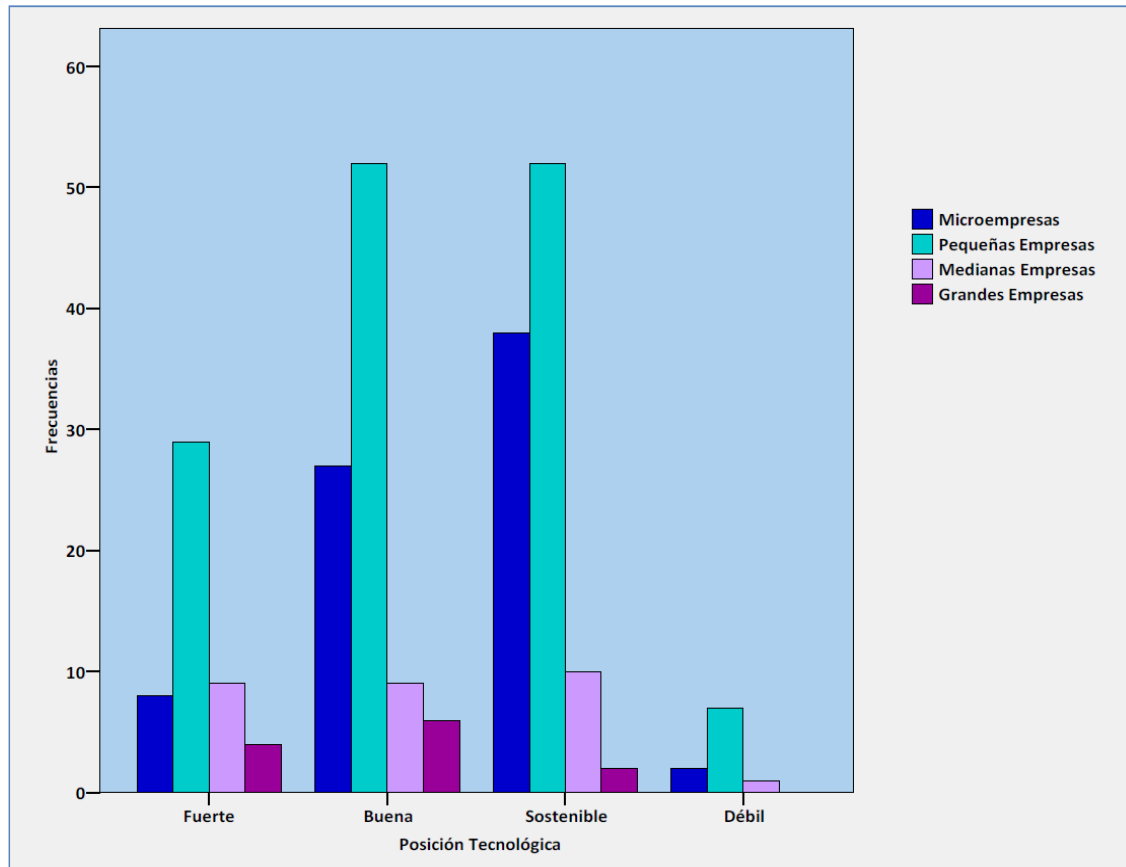
Posición Tecnológica		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Fuerte	Frecuencias	8	29	9	4	50
	% dentro de PT	16,0%	58,0%	18,0%	8,0%	100,0%
	% dentro de T	10,7%	20,7%	31,0%	33,3%	19,5%
Buena	Frecuencias	27	52	9	6	94
	% dentro de PT	28,7%	55,3%	9,6%	6,4%	100,0%
	% dentro de T	36,0%	37,1%	31,0%	50,0%	36,7%
Sostenible	Frecuencias	38	52	10	2	102
	% dentro de PT	37,3%	51,0%	9,8%	2,0%	100,0%
	% dentro de T	50,7%	37,1%	34,5%	16,7%	39,8%
Débil	Frecuencias	2	7	1	0	10
	% dentro de PT	20,0%	70,0%	10,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	2,7%	5,0%	3,4%	,0%	3,9%
Total	Frecuencias	75	140	29	12	256
	% dentro de PT	29,3%	54,7%	11,3%	4,7%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

En cuanto a las PyMEs, la situación es semejante pero las diferencias entre sus posiciones tecnológicas son más tenues. El 62,0% de las medianas empresas respondientes señalan tener una posición tecnológica fuerte (31,0%) y buena (31,0%), en contraste, con el 57,8% de las pequeñas empresas respondientes las cuales indican poseer una posición tecnológica fuerte (20,7%) y buena (37,1%). Del mismo modo, como se ilustra en el gráfico N° 19, son más las pequeñas empresas, que las medianas empresas, que dicen poseer una posición tecnológica débil. De hecho, el 5,0% y el 3,4% de las pequeñas y medianas empresas respondientes, respectivamente, poseen una posición tecnológica débil. No obstante, cantidades representativas de PyMEs tienen una posición tecnológica sostenible, en concreto, el 37,1% de las

pequeñas empresas respondientes y el 34,5% de las medianas empresas respondientes.

Gráfico N° 19: Posición Tecnológica y Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

La **certificación de la calidad** de las empresas seleccionadas del Municipio Libertador del Estado Mérida se estudió preguntándoles a los gerentes/directivos que indicaran si su empresa dispone o no de alguna certificación de calidad. Las respuestas a esta interrogante produjeron los resultados que a continuación se presentan y analizan:

- **Certificación de calidad.** El 91,3% de las empresas estudiadas respondieron esta interrogante, lo que implicó un porcentaje de no respuesta del 8,7%. En el cuadro N° 51 y el gráfico N° 20, puede apreciarse que el 50,0% de las empresas respondientes no poseen

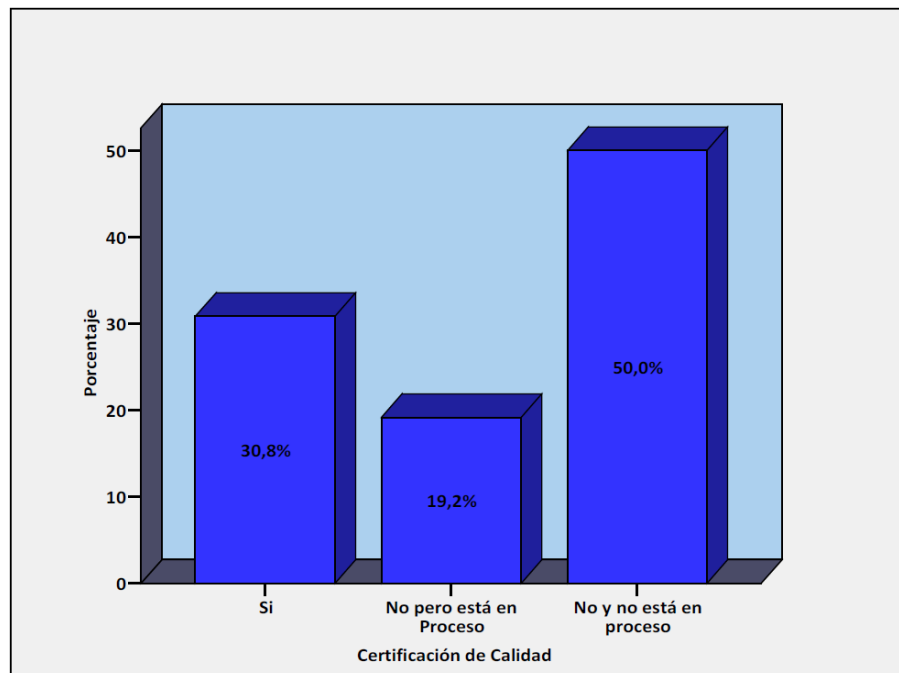
certificación de calidad ni están dando los pasos previos para obtenerla. Del 50,0% restante de empresas respondientes, el 30,8% si está certificada por su calidad y el 19,2% no está certificada pero esta en proceso previo para la certificación de la calidad.

Cuadro N° 51: Certificación de Calidad

Certificación de Calidad		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Si	74	28,1%	30,8%	30,8%
	No pero está en proceso	46	17,5%	19,2%	50,0%
	No y no está en proceso	120	45,6%	50,0%	100,0%
	Total	240	91,3%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	23	8,7%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 20: Certificación de Calidad



Fuente: Elaboración Propia

El cuadro N° 52 y el gráfico N° 21 muestran las empresas con certificación o no de calidad discriminadas por su tamaño. Como puede observarse en ellos, las empresas más grandes son las que tienden a estar en mayores proporciones certificadas o en proceso de obtención de la certificación de calidad. Las más pequeñas, por su parte, en su mayoría no poseen certificación de calidad ni están en proceso de obtenerla, aunque, hay porcentajes significativos de ellas que si disponen de alguna certificación de calidad.

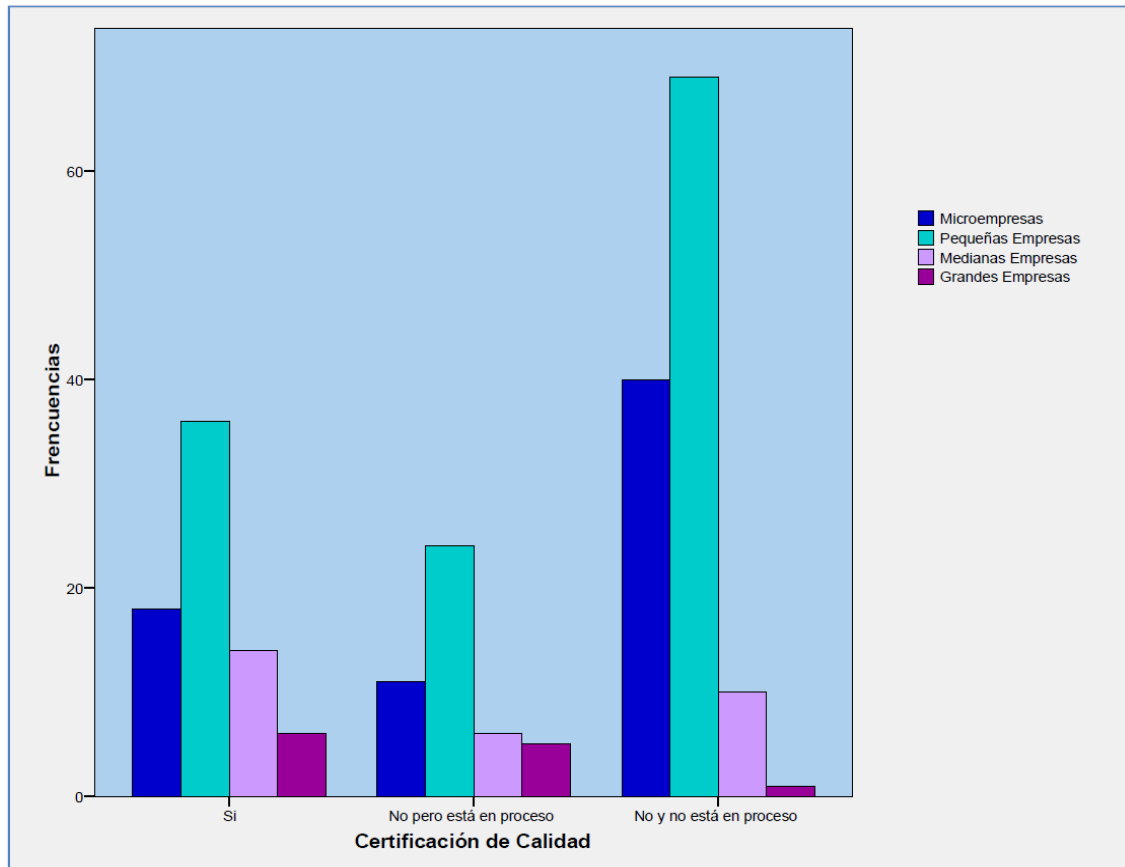
Respecto a las PyMEs, las empresas medianas respondientes son las en mayor medida disponen de certificación de calidad. Efectivamente, el 46,7% de las medianas empresas respondientes poseen certificación de calidad, el 20,0% no posee pero está en proceso de certificación de la calidad y 33,3% no posee certificación de calidad pero tampoco está en proceso de certificación. Por el contrario, el 27,9% de las pequeñas empresas respondientes tienen certificación de calidad, el 18,6% no posee pero está proceso de certificación de la calidad y el 53,5% no tiene certificación pero tampoco está en proceso de obtenerla.

Cuadro N° 52: Certificación de Calidad y Tamaño de la Empresa

Certificación de Calidad (CC)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	18	36	14	6	74
	% dentro de CC	24,3%	48,6%	18,9%	8,1%	100,0%
	% dentro de T	26,1%	27,9%	46,7%	50,0%	30,8%
No pero está en proceso	Frecuencias	11	24	6	5	46
	% dentro de CC	23,9%	52,2%	13,0%	10,9%	100,0%
	% dentro de T	15,9%	18,6%	20,0%	41,7%	19,2%
No y no está en proceso	Frecuencias	40	69	10	1	120
	% dentro de CC	33,3%	57,5%	8,3%	,8%	100,0%
	% dentro de T	58,0%	53,5%	33,3%	8,3%	50,0%
Total	Frecuencias	69	129	30	12	240
	% dentro de CC	28,8%	53,8%	12,5%	5,0%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 21: Certificación de Calidad y Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

Las **estrategias** adoptadas por las empresas encuestadas se estudió preguntándoles a los gerentes/directivos de las mismas que indicaran, por una parte, si su empresa sigue cualquiera de los siguientes tipos de estrategias genéricas: prospectiva, analizadora, defensiva y reactiva; por la otra, si su empresa ha realizado alguna de las siguientes acciones en los dos últimos años: contratar trabajadores a tiempo parcial, subcontratación de actividades, alianzas, franquicias u otras. De las respuestas obtenidas, se produjeron los hallazgos que a continuación se presentan y analizan:

- **Tipos de estrategias.** El porcentaje de respuesta obtenido fue del 96,6% de las empresas consideradas, por tanto, el porcentaje de no respuesta fue del 3,4%. La mayoría de las empresas del Municipio

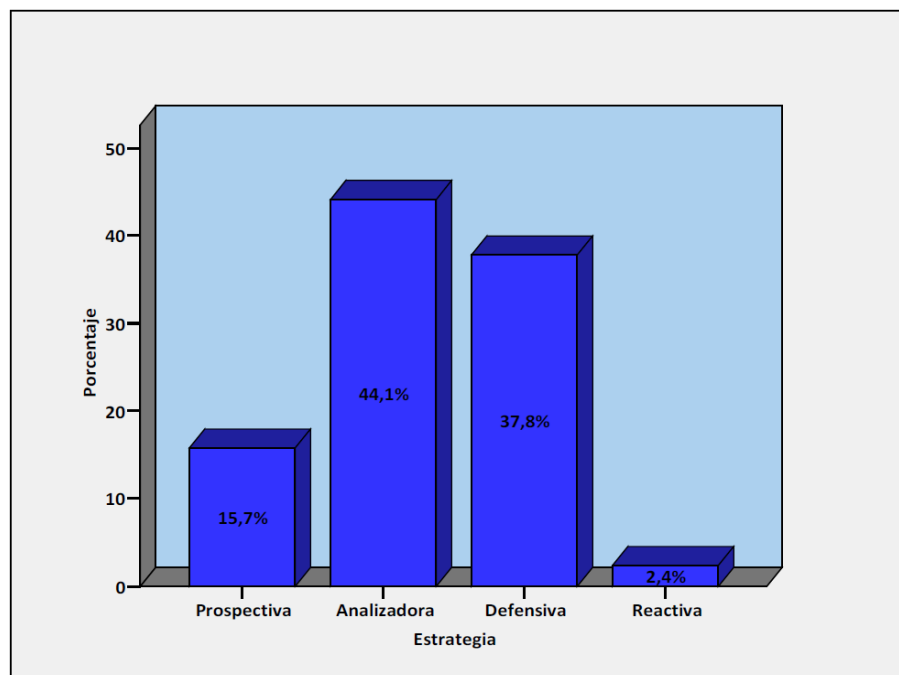
Libertador del Estado Mérida respondientes, tal y como se presenta en el cuadro N° 53 y el gráfico N° 22, adoptan las estrategias analizadora (44,1%) y reactiva (37,8%), una cantidad representativa de las mismas asume una estrategia prospectiva (15,7%) y muy pocas de ellas aplican una estrategia reactiva (2,3%).

Cuadro N° 53: Tipos de Estrategias

Estrategia		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Prospectiva	40	15,2%	15,7%	15,7%
	Analizadora	112	42,6%	44,1%	59,8%
	Defensiva	96	36,5%	37,8%	97,6%
	Reactiva	6	2,3%	2,4%	100,0%
	Total	254	96,6%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	9	3,4%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 22: Tipos de Estrategias



Fuente: Elaboración Propia

El tipo de empresa que aplican estas estrategias se muestran en el cuadro N° 54 y el gráfico N° 23. Las estrategias que ponen en marcha las empresas respondientes, de acuerdo a su tamaño, son:

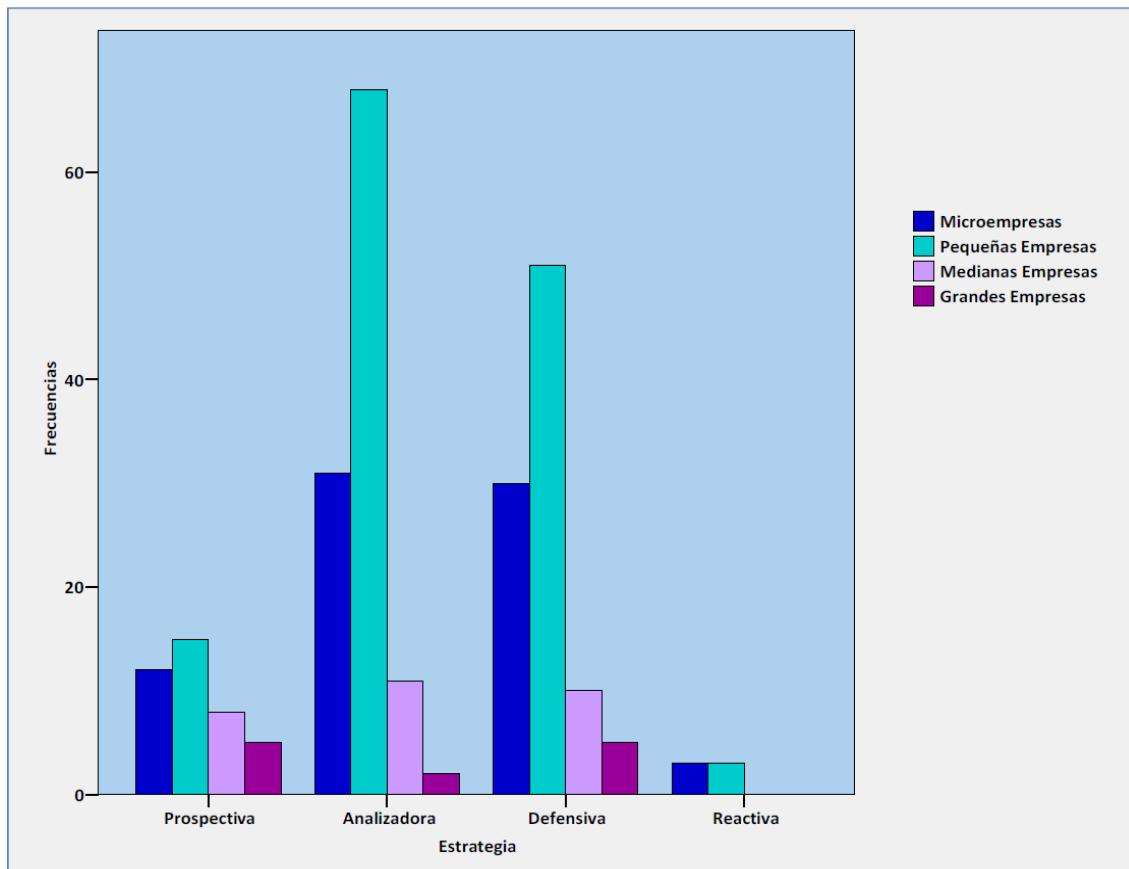
- ✓ Microempresas: la estrategia prospectiva es aplicada por el 15,8%, la analizadora por el 40,8%, la defensiva por el 39,5% y la reactiva por el 3,9%.
- ✓ Pequeñas empresas: el 10,9% aplica una estrategia prospectiva, el 49,6% una estrategia analizadora, el 37,2% una estrategia defensiva y el 2,2% una reactiva.
- ✓ Medianas empresas: la estrategia prospectiva es aplicada por el 27,6%, la analizadora por el 37,9% y la defensiva por el 34,5%.
- ✓ Grandes empresas: la estrategia prospectiva es aplicada por el 41,7%, la analizadora por el 16,7% y la defensiva por el 41,7%.

Cuadro N° 54: Estrategia y Tamaño de la Empresa

Estrategia (E)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Prospectiva	Frecuencias	12	15	8	5	40
	% dentro de E	30,0%	37,5%	20,0%	12,5%	100,0%
	% dentro de T	15,8%	10,9%	27,6%	41,7%	15,7%
Analizadora	Frecuencias	31	68	11	2	112
	% dentro de E	27,7%	60,7%	9,8%	1,8%	100,0%
	% dentro de T	40,8%	49,6%	37,9%	16,7%	44,1%
Defensiva	Frecuencias	30	51	10	5	96
	% dentro de E	31,3%	53,1%	10,4%	5,2%	100,0%
	% dentro de T	39,5%	37,2%	34,5%	41,7%	37,8%
Reactiva	Frecuencias	3	3	0	0	6
	% dentro de E	50,0%	50,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	3,9%	2,2%	,0%	,0%	2,4%
Total	Frecuencias	76	137	29	12	254
	% dentro de E	29,9%	53,9%	11,4%	4,7%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 23: Estrategia y Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

En lo que se refiere a las PyMEs, como mejor se aprecia en el gráfico N° 23, al igual que las demás empresas tienden a implementar en mayor medida las estrategias analizadora y defensiva, aunque, cantidades significativas de ellas ponen en práctica la estrategia prospectiva. Con relación a la estrategia reactiva, ninguna empresa mediana la aplica y muy pocas pequeñas empresas la establecen.

- **Acciones realizadas en los dos últimos años.** El 90,5% de las empresas encuestadas respondieron esta interrogante, por lo que se obtuvo un porcentaje de no respuesta del 9,5%. Como puede observarse en el cuadro N° 55, la acción más común entre las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida respondientes,

independientemente de su tamaño, es la contratación de trabajadores a tiempo parcial, temporales, pasantes o aprendices. No obstante, puede observarse que algunas empresas realizan subcontrataciones, alianzas y franquicias. En lo que concierne a las PyMEs, la situación no es muy diferente, sin embargo, ninguna mediana empresa admite que ha utilizado la subcontratación de actividades y la franquicia, lo cual puede ser consecuencia de la menor cantidad de medianas empresas que resultaron estudiadas.

Cuadro N° 55: Acciones Realizadas en los dos Últimos Años

Acciones Realizadas en los dos Últimos Años (AR)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Trabajadores a tiempo parcial	Frecuencias	57	115	26	7	205
	% dentro de AR	27,8%	56,1%	12,7%	3,4%	100,0%
	% dentro de T	85,1%	87,1%	92,9%	63,6%	86,1%
Subcontratación	Frecuencias	5	3	0	2	10
	% dentro de AR	50,0%	30,0%	,0%	20,0%	100,0%
	% dentro de T	7,5%	2,3%	,0%	18,2%	4,2%
Alianzas	Frecuencias	2	7	2	0	11
	% dentro de AR	18,2%	63,6%	18,2%	,0%	100,0%
	% dentro de T	3,0%	5,3%	7,1%	,0%	4,6%
Franquicias	Frecuencias	1	3	0	2	6
	% dentro de AR	16,7%	50,0%	,0%	33,3%	100,0%
	% dentro de T	1,5%	2,3%	,0%	18,2%	2,5%
Otras	Frecuencias	2	4	0	0	6
	% dentro de AR	33,3%	66,7%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	3,0%	3,0%	,0%	,0%	2,5%
Total	Frecuencias	67	132	28	11	238
	% dentro de AR	28,2%	55,5%	11,8%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

IV.1.2 Dimensiones Estructurales de las PyMEs

Las dimensiones estructurales que se consideraron han sido las más estudiadas por los teóricos de la organización: complejidad, formalización y

centralización. Para medir la presencia de estas tres variables en la estructura organizativa de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida se realizaron cuatro preguntas, que conforman la Parte V del cuestionario (Ver anexo N° 2). La pregunta 19, ofrece información sobre la complejidad, la 20 y la 21 sobre la formalización y la 22 sobre la centralización.

Dado que se trata de variables cualitativas, las respuestas obtenidas se organizan, resumen y presentan a través de distribuciones de frecuencias y tablas de contingencia, ya que, estas permiten sintetizar la distribución de los datos contenidos en cada variable, mientras que, su representación gráfica se hace mediante diagramas de barras.

La **complejidad** se analizó preguntándoles a los gerentes/directivos que en relación a la configuración de la estructura organizativa de sus empresas indicaran: el número de departamentos, divisiones o áreas funcionales que la misma poseía; el número de niveles jerárquicos en el conjunto de la empresa; el número medio de subordinados o empleados por cada superior, en los distintos niveles de la jeraquía; la proporción de personal administrativo y la proporción de personal dedicado a la producción o prestación de los bienes y/o servicios que son el objetivo de la empresa. Las respuestas a esta pregunta arrojaron los resultados que a continuación se presentan y analizan:

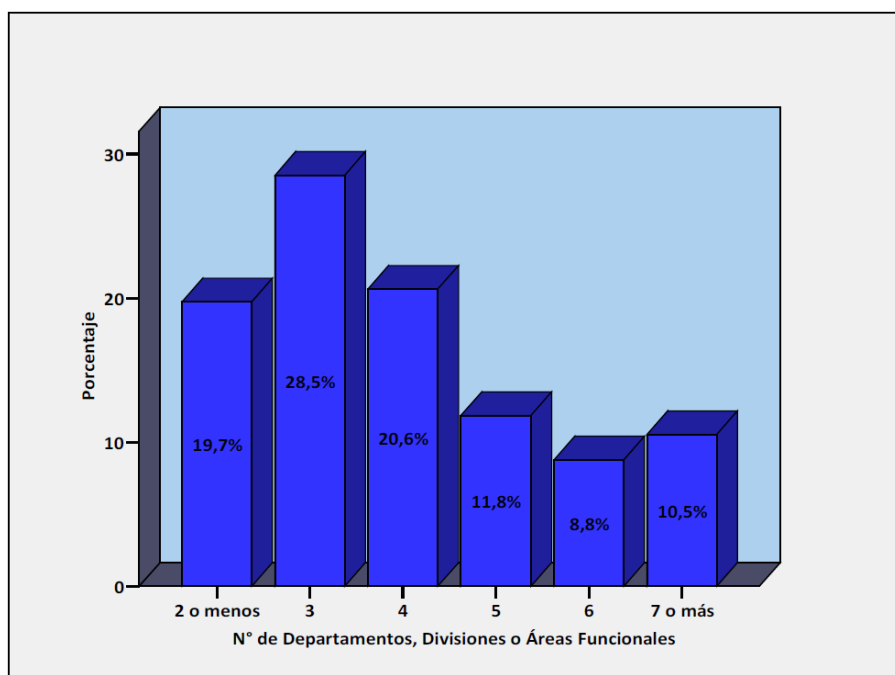
- **Número de departamentos, divisiones o áreas funcionales que posee la empresa.** De las empresas encuestadas sólo el 86,7% respondieron a esta interrogante, lo que significa que se obtuvo un 13,3% de no respuesta. En el cuadro N° 56 y el gráfico N°24 puede observarse que la estructura de la mayoría de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida que respondieron, en concreto, un 80,7%, están divididas al menos en cinco departamentos. Dentro de estas, las que tienen tres departamentos representan la mayor proporción, un 28,5% de las empresas respondientes, seguidas de un 20,6% y 19,7% de empresas que poseen, respectivamente, cuatro y dos o menos departamentos, divisiones o áreas funcionales.

Cuadro N° 56: N° de Departamentos, Divisiones o Áreas Funcionales

N° de Departamentos, Divisiones o Áreas Funcionales		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	2 o menos departamentos, divisiones o áreas funcionales	45	17,1%	19,7%	19,7%
	3 departamentos, divisiones o áreas funcionales	65	24,7%	28,5%	48,2%
	4 departamentos, divisiones o áreas funcionales	47	17,9%	20,6%	68,9%
	5 departamentos, divisiones o áreas funcionales	27	10,3%	11,8%	80,7%
	6 departamentos, divisiones o áreas funcionales	20	7,6%	8,8%	89,5%
	7 o más departamentos, divisiones o áreas funcionales	24	9,1%	10,5%	100,0%
	Total	228	86,7%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	35	13,3%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 24: N° de Departamentos, Divisiones o Áreas Funcionales



Fuente: Elaboración Propia

Si consideramos ahora las proporciones anteriores por el tamaño de las empresas, puede apreciarse que a medida que las empresas son más grandes tienden a poseer más departamentos, divisiones o áreas funcionales. En el cuadro N° 57 y el gráfico N° 25, se observa con más detalle esta tendencia. Las empresas con dos o menos departamentos, divisiones o áreas funcionales son en su totalidad micro (48,9%) y pequeñas (51,1%), mientras que, dentro de las que tienen siete o más departamentos, divisiones o áreas funcionales una elevada proporción son medianas (54,2%) presentando significativa representación las pequeñas (25,0%) y las grandes (20,8%) empresas.

En los intervalos intermedios, tal y como se evidencia más prolijamente en el gráfico N° 25, en la medida en que se incrementa el número de departamentos, divisiones o áreas funcionales la cantidad de micro empresas va en descenso, en tanto que, la cantidad de medianas y grandes empresas va en aumento. La cantidad de pequeñas empresas alcanza su máximo en el grupo de empresas que poseen tres departamentos, divisiones o áreas funcionales y, a partir de ahí, comienza a disminuir según se incrementa el número departamentos, divisiones o áreas funcionales. Esto también se espera que suceda en las medianas y las grandes, puesto que, llega un momento que una mayor diferenciación horizontal se vuelve innecesaria para las empresas. Por otra parte, llama la atención que puedan existir microempresas tan divisionalizadas.

Particularmente con relación a las PyMEs, como se aprecia en el cuadro N° 57, el porcentaje de pequeñas empresas pasa de ser 17,7% y 35,4% que poseen dos o menos y tres departamentos, divisiones o áreas funcionales, respectivamente, a ser el 4,6% que poseen siete o más departamentos, divisiones o áreas funcionales; por el contrario, el porcentaje de medianas empresas pasa de ser 0,0% que poseen dos o menos departamentos a ser el 44,8% que poseen siete o más

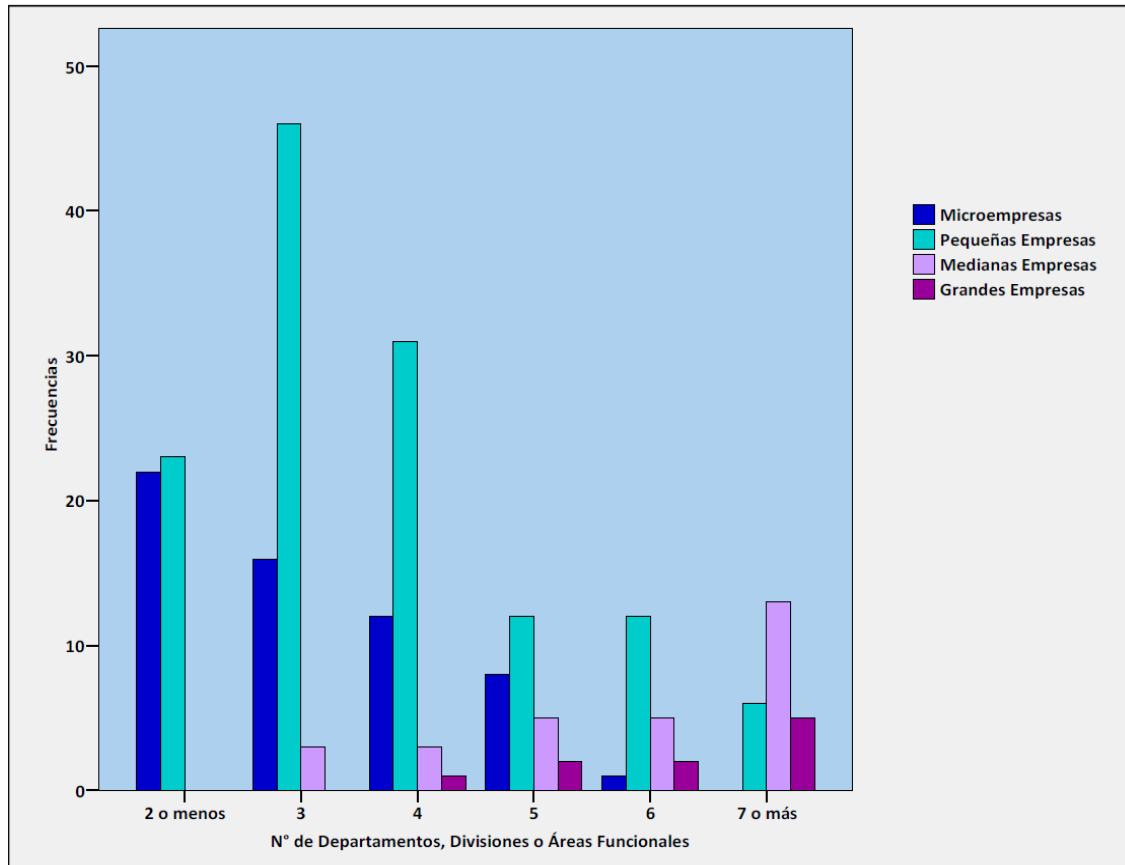
departamentos, divisiones o áreas funcionales. En el caso de las medianas empresas, no se logró identificar la cantidad de departamentos, divisiones o áreas funcionales en que la proporción comienza a descender, lo cual puede ser consecuencia del limitado número de medianas empresas estudiadas.

Cuadro N° 57: N° de Departamentos, Divisiones o Áreas Funcionales según el Tamaño de la Empresa

N° de Departamentos, Divisiones o Áreas Funcionales (D)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
2 o menos departamentos, divisiones o áreas funcionales	Frecuencias	22	23	0	0	45
	% dentro de D	48,9%	51,1%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	37,3%	17,7%	,0%	,0%	19,7%
3 departamentos, divisiones o áreas funcionales	Frecuencias	16	46	3	0	65
	% dentro de D	24,6%	70,8%	4,6%	,0%	100,0%
	% dentro de T	27,1%	35,4%	10,3%	,0%	28,5%
4 departamentos, divisiones o áreas funcionales	Frecuencias	12	31	3	1	47
	% dentro de D	25,5%	66,0%	6,4%	2,1%	100,0%
	% dentro de T	20,3%	23,8%	10,3%	10,0%	20,6%
5 departamentos, divisiones o áreas funcionales	Frecuencias	8	12	5	2	27
	% dentro de D	29,6%	44,4%	18,5%	7,4%	100,0%
	% dentro de T	13,6%	9,2%	17,2%	20,0%	11,8%
6 departamentos, divisiones o áreas funcionales	Frecuencias	1	12	5	2	20
	% dentro de D	5,0%	60,0%	25,0%	10,0%	100,0%
	% dentro de T	1,7%	9,2%	17,2%	20,0%	8,8%
7 o más departamentos, divisiones o áreas funcionales	Frecuencias	0	6	13	5	24
	% dentro de D	,0%	25,0%	54,2%	20,8%	100,0%
	% dentro de T	,0%	4,6%	44,8%	50,0%	10,5%
Total	Frecuencias	59	130	29	10	228
	% dentro de D	25,9%	57,0%	12,7%	4,4%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 25: N° de Departamentos, Divisiones o Áreas Funcionales según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

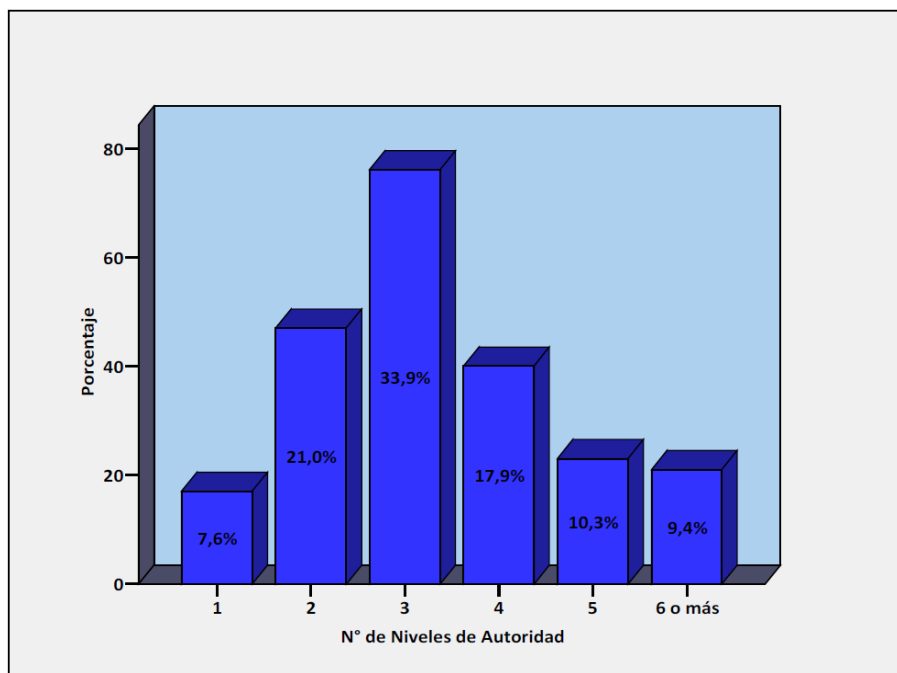
- Número de niveles jerárquicos en el conjunto de la empresa.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 85,2% de las empresas encuestadas, lo que supuso un porcentaje de no respuesta ligeramente más alto del 14,8%. En general, como se observa en el cuadro N° 58 y el gráfico N° 26, gran parte de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida respondientes están formadas por cuatro o menos niveles de autoridad, pues éstas comprenden el 80,4% de las empresas encuestadas. Las más representativas dentro de este segmento son las empresas que poseen dos y tres niveles de autoridad, las cuales corresponden respectivamente a un 21,0% y 33,9% de las empresas respondientes.

Cuadro N° 58: Empresas por N° de Niveles Jerárquicos

N° de Niveles de Autoridad		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	1 nivel de autoridad	17	6,5%	7,6%	7,6%
	2 niveles de autoridad	47	17,9%	21,0%	28,6%
	3 niveles de autoridad	76	28,9%	33,9%	62,5%
	4 niveles de autoridad	40	15,2%	17,9%	80,4%
	5 niveles de autoridad	23	8,7%	10,3%	90,6%
	6 o más niveles de autoridad	21	8,0%	9,4%	100,0%
	Total	224	85,2%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	39	14,8%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 26: Empresas por N° de Niveles Jerárquicos



Fuente: Elaboración Propia

Por otra parte, como sucedió con el número de departamentos, divisiones o áreas funcionales, parece que a medida que las empresas

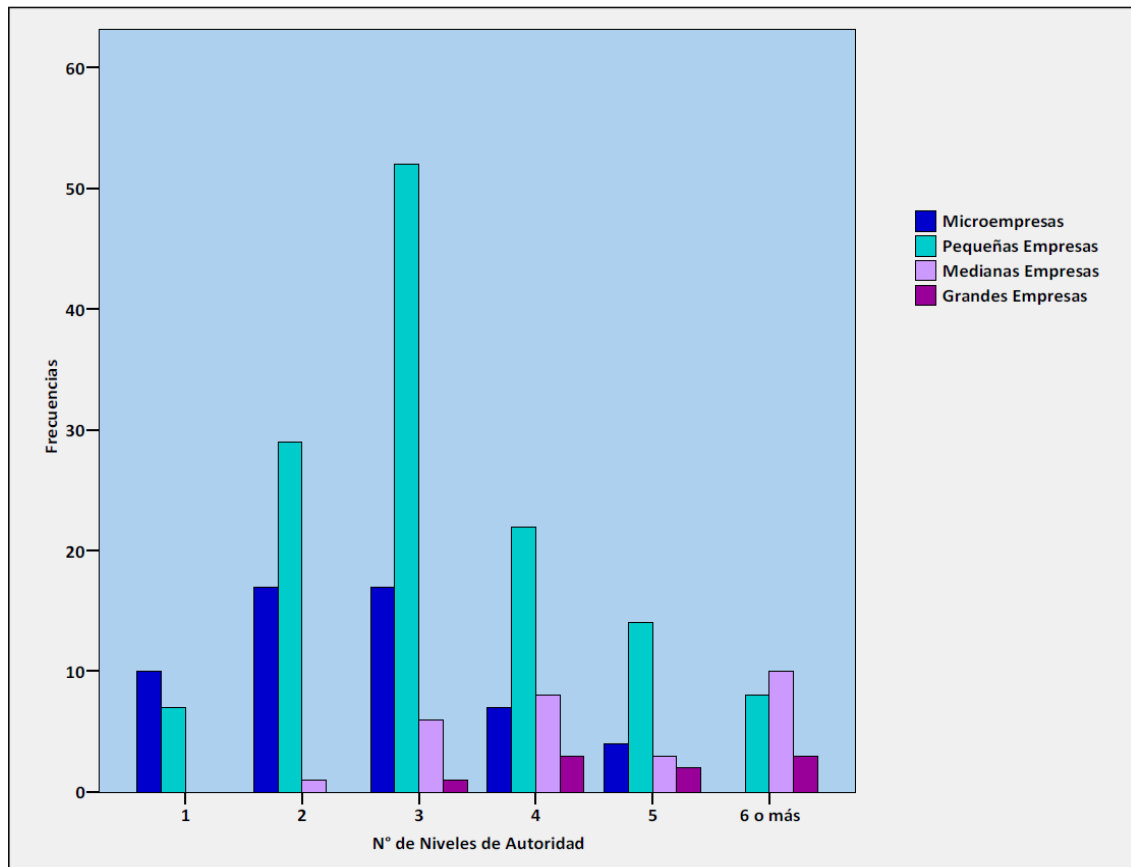
crecen tienden a profundizar su jerarquía. Esta tendencia puede apreciarse en el cuadro N° 59 y el gráfico N° 27. Obsérvese, como las empresas con un nivel de autoridad son en su totalidad micro (58,8%) y pequeñas (41,2%), mientras que, en el otro extremo, el de las empresas con seis o más niveles de autoridad una alta proporción son medianas (47,6%) aunque presentando significativa representación las pequeñas (38,1%) y las grandes (14,3%) empresas.

Cuadro N° 59: N° de Niveles de Autoridad según el Tamaño de la Empresa

N° de Niveles de Autoridad (A)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
1 nivel de autoridad	Frecuencias	10	7	0	0	17
	% dentro de A	58,8%	41,2%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	18,2%	5,3%	,0%	,0%	7,6%
2 niveles de autoridad	Frecuencias	17	29	1	0	47
	% dentro de A	36,2%	61,7%	2,1%	,0%	100,0%
	% dentro de T	30,9%	22,0%	3,6%	,0%	21,0%
3 niveles de autoridad	Frecuencias	17	52	6	1	76
	% dentro de A	22,4%	68,4%	7,9%	1,3%	100,0%
	% dentro de T	30,9%	39,4%	21,4%	11,1%	33,9%
4 niveles de autoridad	Frecuencias	7	22	8	3	40
	% dentro de A	17,5%	55,0%	20,0%	7,5%	100,0%
	% dentro de T	12,7%	16,7%	28,6%	33,3%	17,9%
5 niveles de autoridad	Frecuencias	4	14	3	2	23
	% dentro de A	17,4%	60,9%	13,0%	8,7%	100,0%
	% dentro de T	7,3%	10,6%	10,7%	22,2%	10,3%
6 o más niveles de autoridad	Frecuencias	0	8	10	3	21
	% dentro de A	,0%	38,1%	47,6%	14,3%	100,0%
	% dentro de T	,0%	6,1%	35,7%	33,3%	9,4%
Total	Frecuencias	55	132	28	9	224
	% dentro de A	24,6%	58,9%	12,5%	4,0%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 27: N° de Niveles de Autoridad según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

En los intervalos intermedios, tal y como se evidencia en el gráfico N° 27, la cantidad de microempresas alcanzan su máximo en los grupos de empresas que poseen dos y tres niveles de autoridad y, a partir de ahí, comienza a disminuir según se incrementa el número niveles de autoridad. Lo mismo sucede con la cantidad de pequeñas empresas, por el contrario, la cantidad de medianas y grandes empresas se mantiene en ascenso hasta los grupos de empresas con seis niveles de autoridad, presentando una disminución en el grupo de empresas que poseen cinco niveles de autoridad. Esta disminución, aunque no necesariamente, también pudo haber sido efecto del limitado número de medianas y grandes empresas que resultaron contempladas en el

análisis. Del mismo modo, sorprende la existencia de pequeñas empresas con cuatro y cinco niveles de autoridad formal.

Respecto a las PyMEs, en el cuadro N° 59 se puede observar que el porcentaje de pequeñas empresas aumenta de 5,3% a 22,0% y, después, a 39,4% en la medida que se ubican en los grupos de empresas de uno, dos y tres niveles de autoridad, luego, disminuye su proporción hasta un 6,1% en el grupo de empresas que poseen seis o más niveles de autoridad, a su vez, el porcentaje de medianas empresas pasa de ser un 0,0% que poseen un nivel de autoridad a ser un 35,7% que poseen seis o más niveles de autoridad. Igualmente, pese a que no hay una regla única que indique cual debe ser el número de niveles de autoridad formal adecuado, cabe resaltar la presencia de pequeñas empresas con estructuras jerárquicas tan profundas para su dimensión, de seis o más niveles de autoridad.

- **Número medio de subordinados o empleados por cada superior, en los distintos niveles de la escala jerárquica de su empresa.** Esta interrogante obtuvo un porcentaje de respuesta del 77,2% y un porcentaje de no respuesta del 22,8%, bastante más alto. Como se aprecia en el cuadro N° 60 y el gráfico N° 28, los superiores o directivos del 89,7% de las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida que respondieron a esta pregunta tienen en promedio bajo su mando hasta catorce subordinados o empleados. En este rango, las más representativas son las empresas cuyos superiores manejan por término medio entre tres y cinco empleados, pues, corresponden al 39,4% de las empresas respondientes. A éstas les siguen las empresas con superiores que tienen a su cargo dos o menos subordinados así como las que poseen superiores para coordinar y controlar el trabajo de seis a ocho subordinados, las cuales representan un 26,6% y 10,8% respectivamente de las empresas que contestaron. El 10,3% restante

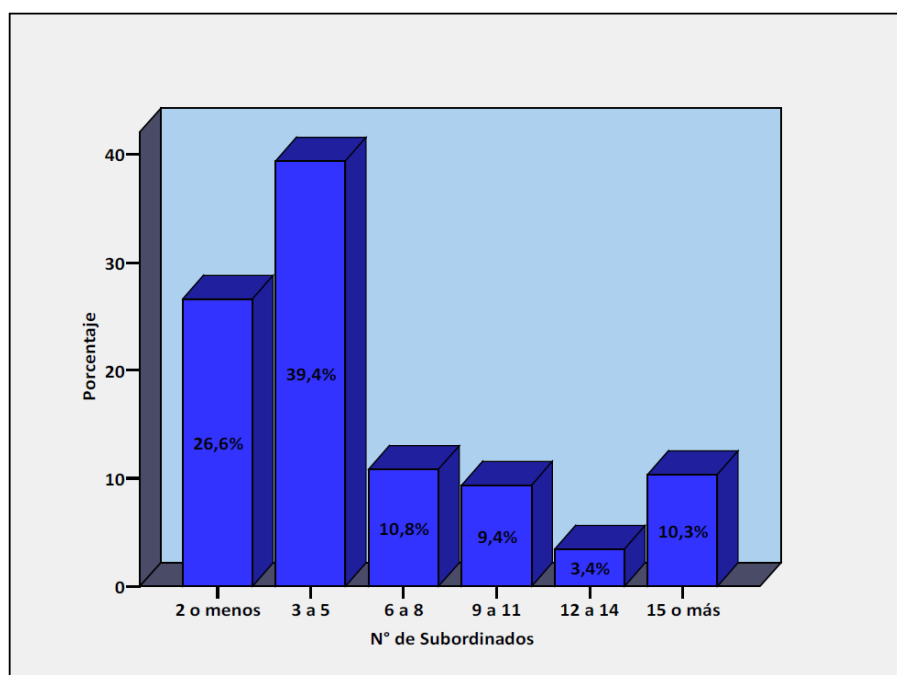
esta conformado por empresas con tramos de control muy amplios, de 15 o más subordinados.

Cuadro N° 60: N° medio de Subordinados por cada Superior

N° de Subordinados		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	2 o menos subordinados	54	20,5%	26,6%	26,6%
	De 3 a 5 subordinados	80	30,4%	39,4%	66,0%
	De 6 a 8 subordinados	22	8,4%	10,8%	76,8%
	De 9 a 11 subordinados	19	7,2%	9,4%	86,2%
	De 12 a 14 subordinados	7	2,7%	3,4%	89,7%
	15 o más subordinados	21	8,0%	10,3%	100,0%
	Total	203	77,2%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	60	22,8%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 28: N° medio de Subordinados por cada Superior



Fuente: Elaboración Propia

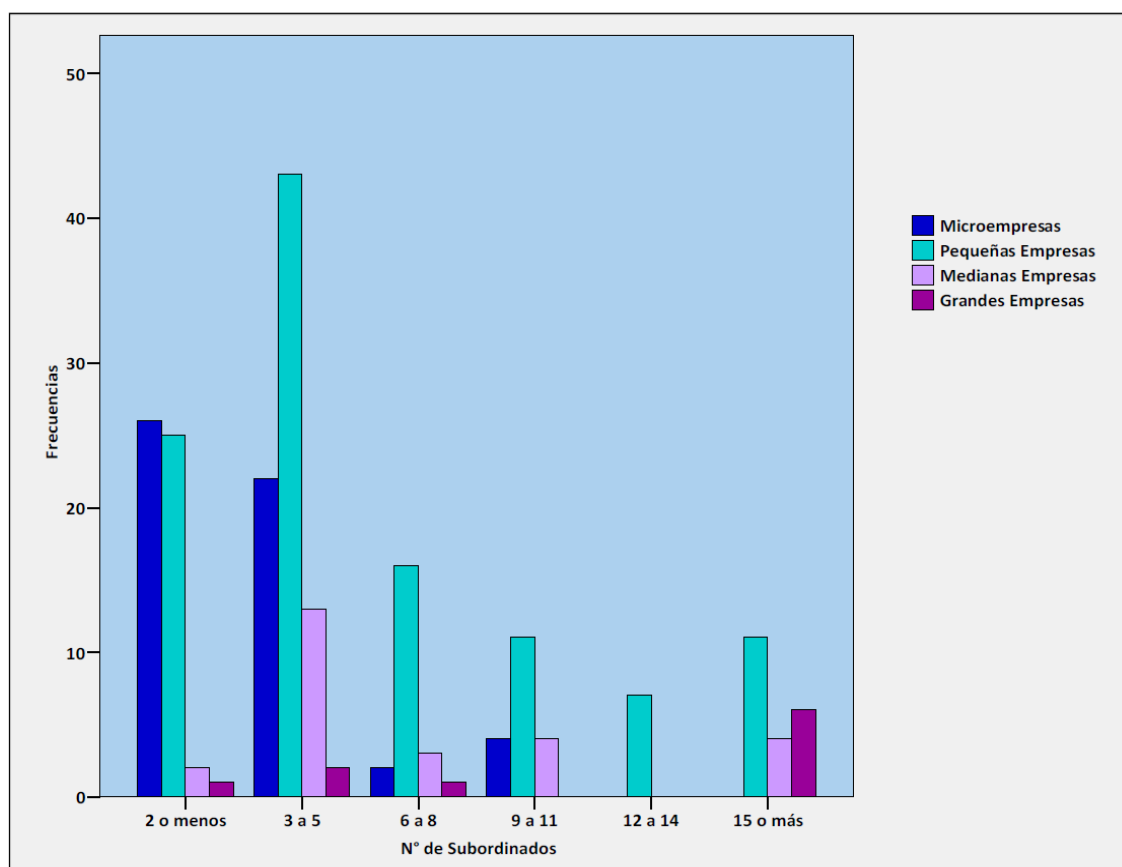
En el cuadro N° 61 y el gráfico N° 29 se presenta el número medio de subordinados por cada superior en los distintos niveles de la jerarquía de las empresas consideradas, en función de la dimensión de éstas. Los resultados obtenidos no permiten distinguir una tendencia clara de este parámetro según sea el tamaño de la empresa. No obstante, llama bastante la atención la presencia de grandes y medianas empresas con tramos de control tan estrecho, de dos o menos subordinados, y tan amplios, de quince o más subordinados.

Cuadro N° 61: N° medio de Subordinados por cada Superior según el Tamaño de la Empresa

N° de Subordinados (S)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
2 o menos subordinados	Frecuencias	26	25	2	1	54
	% dentro de S	48,1%	46,3%	3,7%	1,9%	100,0%
	% dentro de T	48,1%	22,1%	7,7%	10,0%	26,6%
De 3 a 5 subordinados	Frecuencias	22	43	13	2	80
	% dentro de S	27,5%	53,8%	16,3%	2,5%	100,0%
	% dentro de T	40,7%	38,1%	50,0%	20,0%	39,4%
De 6 a 8 subordinados	Frecuencias	2	16	3	1	22
	% dentro de S	9,1%	72,7%	13,6%	4,5%	100,0%
	% dentro de T	3,7%	14,2%	11,5%	10,0%	10,8%
De 9 a 11 subordinados	Frecuencias	4	11	4	0	19
	% dentro de S	21,1%	57,9%	21,1%	,0%	100,0%
	% dentro de T	7,4%	9,7%	15,4%	,0%	9,4%
De 12 a 14 subordinados	Frecuencias	0	7	0	0	7
	% dentro de S	,0%	100,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	,0%	6,2%	,0%	,0%	3,4%
15 o más subordinados	Frecuencias	0	11	4	6	21
	% dentro de S	,0%	52,4%	19,0%	28,6%	100,0%
	% dentro de T	,0%	9,7%	15,4%	60,0%	10,3%
Total	Frecuencias	54	113	26	10	203
	% dentro de S	26,6%	55,7%	12,8%	4,9%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 29: N° medio de Subordinados por cada Superior según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

En cuanto a las PyMEs, como se observa en el gráfico N° 29, cabe mencionar que las pequeñas empresas representan la cantidad más elevada de empresas, en concreto 43 empresas, con un tramo de control de tres a cinco subordinados, mientras que, el 50,0% de las medianas, es decir 13 empresas, aunque no representan una proporción muy alta en ese intervalo, poseen superiores con alrededor de tres a cinco subordinados bajo su dirección. Conjuntamente, tal y como se evidencia en el cuadro N° 61, puede decirse que la mayoría de los directivos de las PyMEs tienen en promedio a su cargo la responsabilidad del trabajo realizado por hasta ocho empleados. En efecto, de las pequeñas empresas estudiadas el 22,1% posee un tramo

de control de dos o menos trabajadores, el 38,1% tiene un tramo de control de tres a cinco trabajadores y el 14,2% posee un tramo de control de seis a ocho trabajadores; asimismo, de las medianas empresas analizadas el 7,7% posee un tramo de control de dos o menos trabajadores, el 50,0% tiene un tramo de control de tres a cinco trabajadores y el 11,5% posee un tramo de control de seis a ocho trabajadores. En relación a las medianas empresas, también puede destacarse la presencia de un 15,4% de éstas con un tramo de control bastante amplio, de 15 o más subordinados.

- **Proporción de personal administrativo.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue de un 79,8% de las empresas consideradas en el estudio, por tanto, el de porcentaje de no respuesta fue más bajo al del ítem anterior, de un 20,2%. En el cuadro N° 62 y el gráfico N° 30, se aprecia el componente administrativo de las empresas encuestadas del Municipio Libertador del Estado Mérida. Puede observarse en ellos, que la mayoría de las empresas respondientes, más concretamente, el 91,4% están dotadas de hasta un 55,0% de personal administrativo. En el 8,6% restante, la proporción de personal administrativo presenta porcentajes superiores al 55,0% y, dentro de estas empresas, hay que resaltar el 3,8% de empresas cuya proporción de personal administrativo supera el 70,0%.

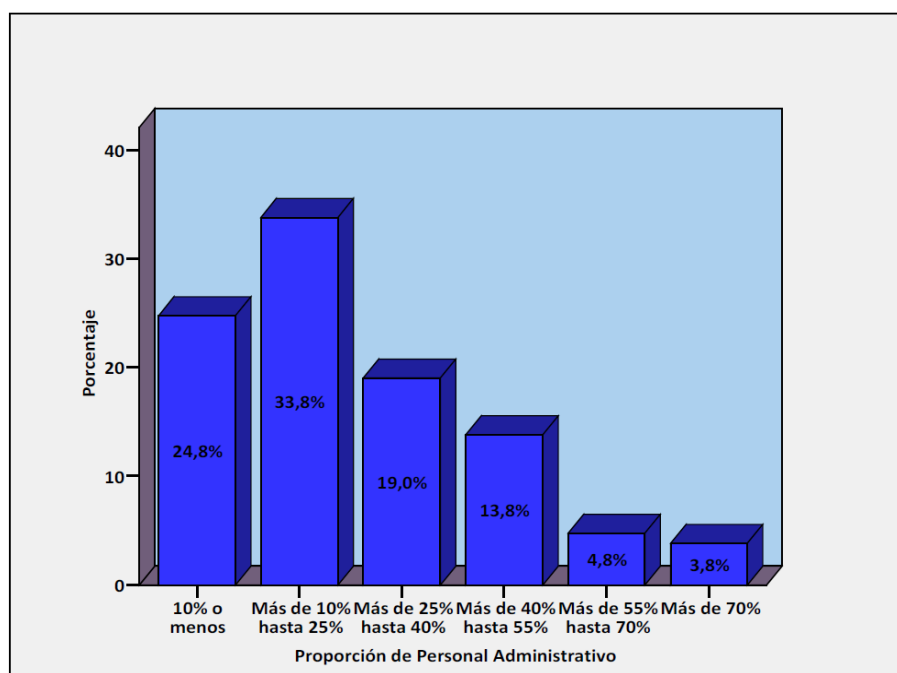
La razón de esta proporción tan alta puede obedecer, entre otros factores, al hecho de que las empresas del sector comercio y servicios así como las del sector turismo, ambas incluidas en la muestra seleccionada, no diferencian el personal administrativo del personal operativo o dedicado directamente a la prestación de los servicios que ofrece la empresa, antes bien, sólo distinguen entre personal de administración y de ventas.

Cuadro N° 62: Proporción de Personal Administrativo

	Proporción de Personal Administrativo	Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	10% o menos	52	19,8%	24,8%	24,8%
	Más de 10% hasta 25%	71	27,0%	33,8%	58,6%
	Más de 25% hasta 40%	40	15,2%	19,0%	77,6%
	Más de 40% hasta 55%	29	11,0%	13,8%	91,4%
	Más de 55% hasta 70%	10	3,8%	4,8%	96,2%
	Más de 70%	8	3,0%	3,8%	100,0%
	Total	210	79,8%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	53	20,2%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 30: Proporción de Personal Administrativo



Fuente: Elaboración Propia

La proporción de personal administrativo según la dimensión de las empresas puede observarse en el cuadro N° 63 y el gráfico N° 31.

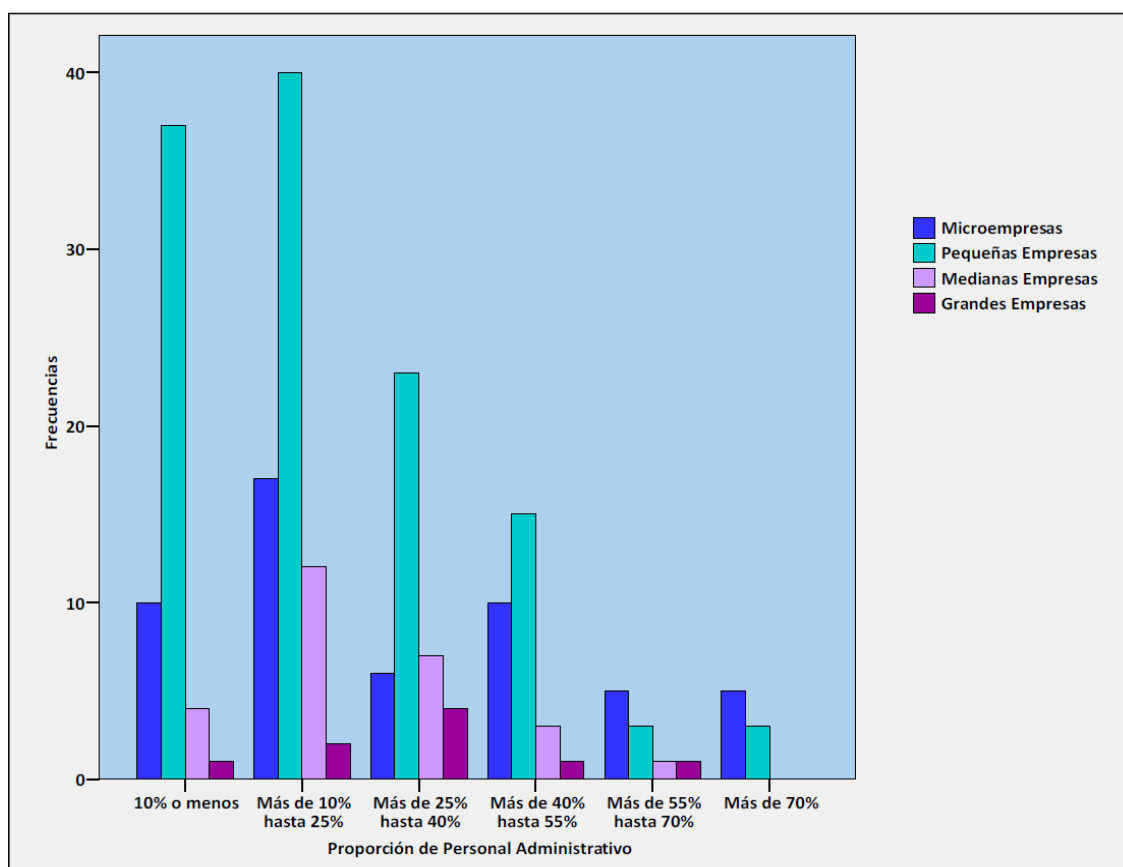
Estos resultados indican que el componente administrativo de la mayoría de las empresas respondientes, independientemente de su tamaño, se concentra en los intervalos con las menores proporciones de personal administrativo, sin embargo, en el intervalo que refleja la proporción más elevada sólo se ubican de las más pequeñas. En efecto, como mejor se aprecia en el gráfico N° 31, todas las empresas que poseen más del 70,0% de su personal dedicado a la realización de tareas administrativas son micro y pequeñas.

Cuadro N° 63: Proporción de Personal Administrativo según el Tamaño de la Empresa

Proporción de Personal Administrativo (PA)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
10% o menos	Frecuencias	10	37	4	1	52
	% dentro de PA	19,2%	71,2%	7,7%	1,9%	100,0%
	% dentro de T	18,9%	30,6%	14,8%	11,1%	24,8%
Más de 10% hasta 25%	Frecuencias	17	40	12	2	71
	% dentro de PA	23,9%	56,3%	16,9%	2,8%	100,0%
	% dentro de T	32,1%	33,1%	44,4%	22,2%	33,8%
Más de 25% hasta 40%	Frecuencias	6	23	7	4	40
	% dentro de PA	15,0%	57,5%	17,5%	10,0%	100,0%
	% dentro de T	11,3%	19,0%	25,9%	44,4%	19,0%
Más de 40% hasta 55%	Frecuencias	10	15	3	1	29
	% dentro de PA	34,5%	51,7%	10,3%	3,4%	100,0%
	% dentro de T	18,9%	12,4%	11,1%	11,1%	13,8%
Más de 55% hasta 70%	Frecuencias	5	3	1	1	10
	% dentro de PA	50,0%	30,0%	10,0%	10,0%	100,0%
	% dentro de T	9,4%	2,5%	3,7%	11,1%	4,8%
Más de 70%	Frecuencias	5	3	0	0	8
	% dentro de PA	62,5%	37,5%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	9,4%	2,5%	,0%	,0%	3,8%
Total	Frecuencias	53	121	27	9	210
	% dentro de PA	25,2%	57,6%	12,9%	4,3%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 31: Proporción de Personal Administrativo según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

En referencia a las PyMEs, si se observa el cuadro N° 63 con más detenimiento, puede advertirse que el personal de más del 90,0% de ellas es hasta en un 55,0% administrativo. Las demás se sitúan en los dos intervalos que indican mayores proporciones de personal administrativo, más de 55,0% hasta 70,0% y más de 70,0%. De hecho, se puede argüir que las plantillas de personal del 96,2% de las empresas medianas están compuestas por hasta un 55,0% de personal que realiza tareas administrativas y, de estas, las más significativas son las que poseen de 10,0% hasta un 25,0% de proporción de personal administrativo, que representan un 44,4% del total de medianas empresas respondientes, seguidas por las que tienen más de 25,0%

hasta 40,0% de su personal en labores administrativas, las cuales representan un 25,9% de las mismas. No obstante, ninguna mediana empresa tiene un componente administrativo de más del 70,0% de su plantilla de personal. En cuanto a las pequeñas empresas la situación es similar, las plantillas de personal del 95,0% de estas empresas contienen hasta un 55,0% de personal que realiza tareas administrativas y, de estas, las más significativas son las pequeñas empresas con más de 10,0% hasta un 25,0% de proporción de personal administrativo, que representan un 44,4% del total de de pequeñas empresas respondientes, seguidas por las que poseen 10,0% o menos de su personal en labores administrativas, las cuales representan un 30,6% de las mismas. Pero a diferencia de las medianas, algunas pequeñas empresas si poseen un componente administrativo bastante elevado, de más del 70,0% del total de su plantilla de personal.

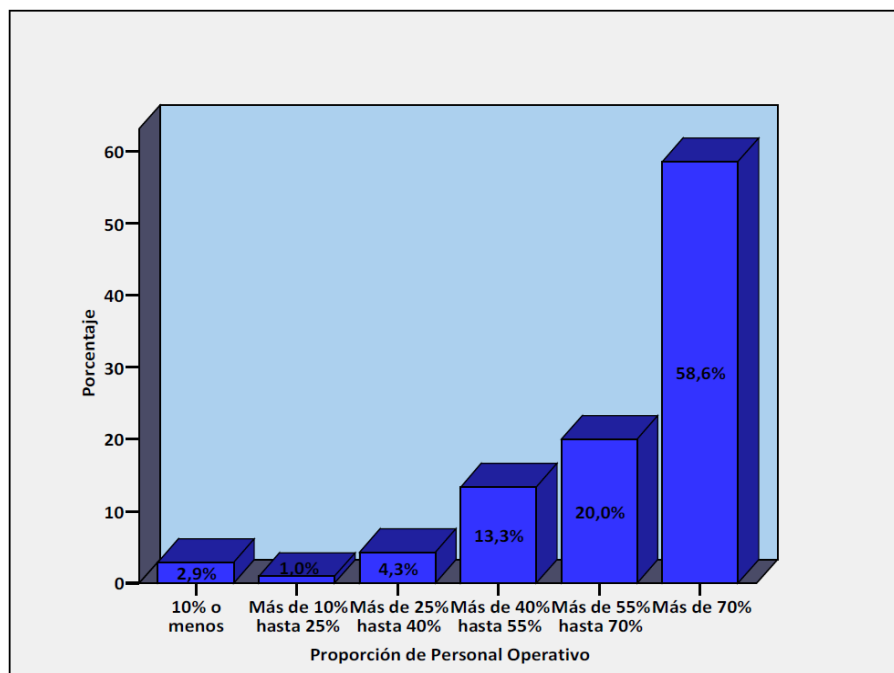
- **Proporción de personal operativo o directamente vinculado a la producción de los bienes y/o servicios que son el objetivo de la empresa.** Esta interrogante obtuvo los mismo porcentajes de respuesta y no respuestas del ítem precedente, el 79,8% y 20,2% respectivamente. En el cuadro N° 64 y el gráfico N° 32, se puede observar la distribución de la proporción de personal operativo que poseen las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida. Nótese que las plantillas de personal del 58,6% de las empresas respondientes estan compuestas en más de un 70,0% por personas que realizan las tareas básicas de la empresa, mientras que, las del 41,4% restante poseen hasta un 70,0%, lo que se corresponde con la proporción de su componente administrativo presentado en el punto antes descrito. Esto era de esperarse, por cuanto el personal administrativo y el personal operativo se complementan, coexisten en la empresa en diferentes proporciones y con distintos propósitos.

Cuadro N° 64: Proporción de Personal Operativo

Proporción de Personal Operativo		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	10% o menos	6	2,3%	2,9%	2,9%
	Más de 10% hasta 25%	2	,8%	1,0%	3,8%
	Más de 25% hasta 40%	9	3,4%	4,3%	8,1%
	Más de 40% hasta 55%	28	10,6%	13,3%	21,4%
	Más de 55% hasta 70%	42	16,0%	20,0%	41,4%
	Más de 70%	123	46,8%	58,6%	100,0%
	Total	210	79,8%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	53	20,2%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 32: Proporción de Personal Operativo



Fuente: Elaboración Propia

El cuadro N° 65 y el gráfico N° 33 muestran la proporción de personal operativo o directamente vinculado a la producción de los bienes y/o

servicios que son el objetivo de las empresas analizadas, de acuerdo a su tamaño. Los resultados obtenidos indican que la mayoría de las empresas respondientes se concentran en los intervalos que reflejan las mayores proporciones de personal operativo con respecto al total de sus plantillas de personal, sin embargo, en los dos primeros intervalos, que reflejan menos proporciones de personal operativo se ubican sólo microempresas y empresas pequeñas.

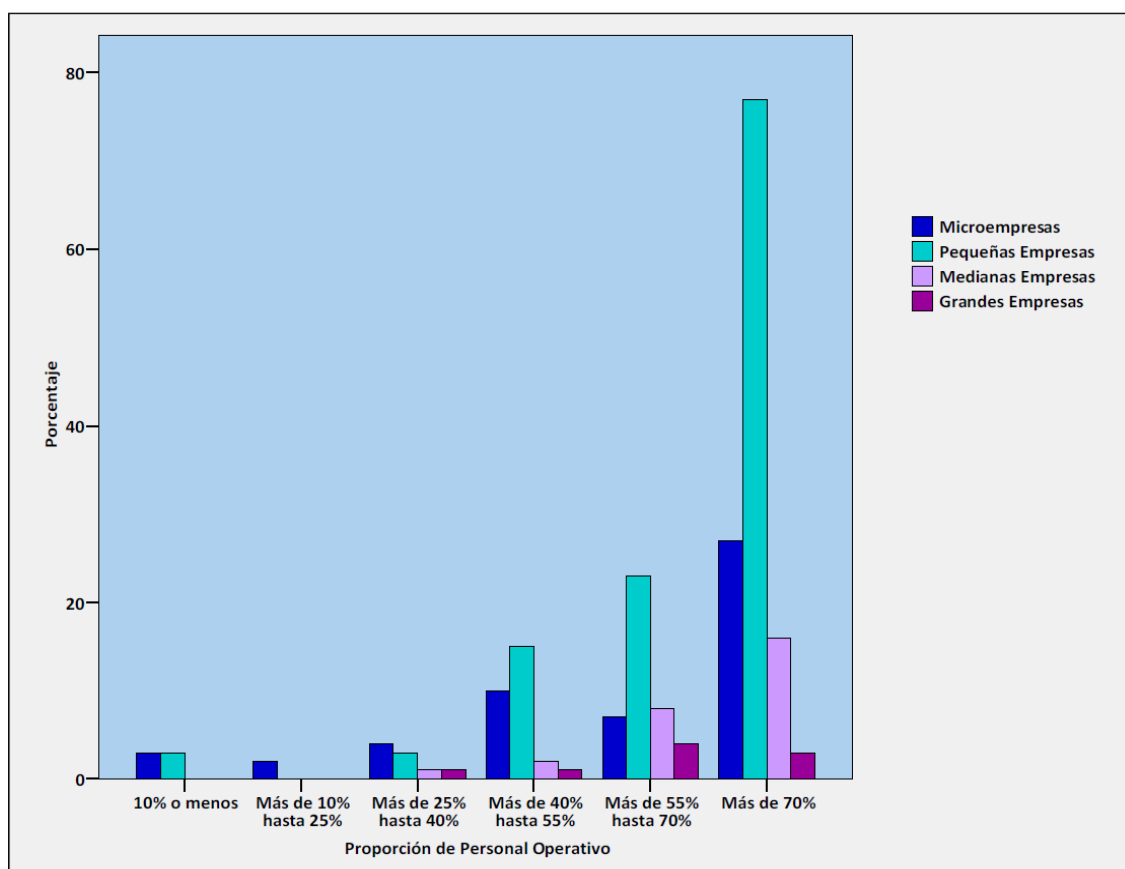
Cuadro N° 65: Proporción de Personal Operativo según el Tamaño de la Empresa

Proporción de Personal Operativo (OP)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
10% o menos	Frecuencias	3	3	0	0	6
	% dentro de OP	50,0%	50,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	5,7%	2,5%	,0%	,0%	2,9%
Más de 10% hasta 25%	Frecuencias	2	0	0	0	2
	% dentro de OP	100,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	3,8%	,0%	,0%	,0%	1,0%
Más de 25% hasta 40%	Frecuencias	4	3	1	1	9
	% dentro de OP	44,4%	33,3%	11,1%	11,1%	100,0%
	% dentro de T	7,5%	2,5%	3,7%	11,1%	4,3%
Más de 40% hasta 55%	Frecuencias	10	15	2	1	28
	% dentro de OP	35,7%	53,6%	7,1%	3,6%	100,0%
	% dentro de T	18,9%	12,4%	7,4%	11,1%	13,3%
Más de 55% hasta 70%	Frecuencias	7	23	8	4	42
	% dentro de OP	16,7%	54,8%	19,0%	9,5%	100,0%
	% dentro de T	13,2%	19,0%	29,6%	44,4%	20,0%
Más de 70%	Frecuencias	27	77	16	3	123
	% dentro de OP	22,0%	62,6%	13,0%	2,4%	100,0%
	% dentro de T	50,9%	63,6%	59,3%	33,3%	58,6%
Total	Frecuencias	53	121	27	9	210
	% dentro de OP	25,2%	57,6%	12,9%	4,3%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Evidentemente, como puede advertirse en el gráfico N° 33, todas las empresas que poseen 10,0% o menos de su personal dedicado a la realización de tareas técnicas son micro y pequeñas en tanto que las que poseen más de 10,0% hasta 25,0% son micro. En el intervalo de más de 25% hasta un 40% de personal operativo, aunque no todas las empresas contenidas en él son micro y pequeñas, una gran parte si lo es. Los datos del cuadro N° 65 señalan, más exactamente, que el 44,4% de las empresas respondientes que se ubican en este intervalo son micro y el 33,3% son pequeñas.

Gráfico N° 33: Proporción de Personal Operativo según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

Con relación a las PyMEs, en el cuadro N° 65 se puede observar que la plantilla de personal de la mayoría de ellas está conformada en más del 40,0% por personas que laboran en el flujo de trabajo central de dichas empresas. Las demás se posicionaron en los intervalos más de 25,0% hasta 40,0% y 10% o menos. Por tanto, como puede verse en el cuadro N° 33, puede argüirse que el 96,3% de las empresas medianas están dotadas de componentes técnicos superiores al 40,0% del total de sus plantillas de personal y, dentro de estas, las más significativas son las que poseen más de 70,0% de proporción de personal operativo, que representan un 59,3% del total de medianas empresas respondientes, asimismo, ninguna mediana empresa tiene un componente operativo igual o inferior al 25% de su plantilla de personal. La situación de las pequeñas empresas es parecida, pues las plantillas de personal del 95,0% de estas empresas poseen más de 40,0% de personal que realiza tareas operativas y, dentro de estas, las más significativas son las pequeñas empresas con más de 70,0% de proporción de personal del núcleo de operaciones, que representan un 63,6% del total de pequeñas empresas respondientes, pero a diferencia de las medianas, algunas pequeñas empresas si poseen un componente técnico reducido, de 10,0% o menos de su plantilla de personal.

La **formalización** se analizó preguntándoles a los gerentes/directivos que indicaran si el organigrama, la descripción de cargos, los manuales de procedimientos, los manuales de políticas, los documentos sobre temas concretos y las comunicaciones estaban disponibles de manera escrita en su empresa y cuál era el nivel de difusión de los mismos al personal respectivo, así como, en qué medida utilizan la supervisión directa, la adaptación mutua, la definición formal de los puestos de trabajo, las fichas de instrucciones según el tipo trabajo, el establecimiento de reglas y procedimientos para todo tipo de situaciones, los sistemas de planificación y control y la formación y adoctrinamiento para controlar

el trabajo de sus empleados. Las respuestas a estas dos preguntas arrojaron los resultados que a continuación se presentan y analizan:

- **Documentos disponibles de manera escrita en la empresa.** La totalidad de las empresas encuestadas respondieron esta interrogante, por tanto, no se obtuvo porcentaje de no respuesta. En el cuadro N° 66 pueden apreciarse los documentos escritos que poseen las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida analizadas. En general, una gran proporción de las empresas respondientes, en promedio el 67,9% de ellas, disponen de los siguientes documentos escritos: organigrama, descripción de cargos, manuales de procedimientos, manuales de políticas, documentos sobre temas concretos y comunicaciones entre sus miembros. Sin embargo, obsérvese que los más utilizados son los documentos sobre temas concretos, que los emplean el 80,2% de las empresas consideradas, y las comunicaciones entre los miembros de la empresa, que las emplean el 77,9% de las mismas.

Cuadro N° 66: Documentos disponibles de Manera Escrita

Disposición de Documentos Escritos		Frecuencias Si		Frecuencias No		Total	
		N	%	N	%	N	%I
Válidos	Organigrama	169	64,3%	94	35,7%	263	100,0%
	Descripción de cargos	161	61,2%	102	38,8%	263	100,0%
	Manuales de procedimientos	167	63,5%	96	36,5%	263	100,0%
	Manuales de políticas	159	60,5%	104	39,5%	263	100,0%
	Documentos sobre temas concretos	211	80,2%	52	19,8%	263	100,0%
	Comunicaciones entre sus miembros	205	77,9%	58	22,1%	263	100,0%
	Total Respuestas	1.072	67,9%	506	32,1%	1.578	100,0%
Perdidos	No respondieron	0	,0%	0	,0%		
Total Respuestas		1.072	67,9%	506	32,1%	1.578	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Ahora bien, conforme a los datos del cuadro N° 67, llama la atención que el 63,0% de las respuestas de las microempresas indique que éstas poseen toda esta documentación de forma escrita versus el 37,0% de las respuestas de dichas empresas que señala que no disponen de ninguna. En cuanto a las más grandes, era de esperar que casi todas ellas manejen todos estos documentos escritos.

Referente a las PyMEs, puede advertirse que el 66,2% de respuestas de las pequeñas empresas sugiere que tales empresas poseen documentación escrita y el 82,2% de las respuestas de las medianas empresas apunta a que estas empresas disponen de documentos escritos. No obstante, cabe resaltar que el porcentaje de respuestas de las pequeñas empresas es menor (53,4%) con respecto al total de respuestas positivas que con respecto al total de respuestas negativas (57,7%). Lo que puede ser el reflejo de la tendencia de las pequeñas empresas a ser menos formalizadas.

Cuadro N° 67: Documentos disponibles de Manera Escrita según el Tamaño de la Empresa

Disposición de Documentos Escritos (DS)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si dispone ^(a)	Frecuencias	291	572	148	61	1.072
	% dentro de DS	27,1%	53,4%	13,8%	5,7%	
	% dentro de T	63,0%	66,2%	82,2%	84,7%	
	% del Total	18,4%	36,2%	9,4%	3,9%	67,9%
No dispone ^(a)	Frecuencias	171	292	32	11	506
	% dentro de DS	33,8%	57,7%	6,3%	2,2%	
	% dentro de T	37,0%	33,8%	17,8%	15,3%	
	% del Total	10,8%	18,5%	2,0%	,7%	32,1%
Total	Frecuencias	462	864	180	72	1.578
	% del Total	29,3%	54,8%	11,4%	4,6%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo: Organigrama, Descripción de cargos, Manuales de procedimientos, Manuales de políticas, Documentos sobre temas concretos y Comunicaciones entre sus miembros.

Fuente: Elaboración Propia

- **Nivel de difusión de los documentos escritos al personal respectivo.** Del 67,7% de empresas respondientes que disponen de documentación escrita para la normalización del comportamiento de sus miembros, en el cuadro N° 68, se puede observar que el 27,2% de las respuestas indica que los documentos de manera escrita tienen mucha difusión en el seno de estas empresas, en tanto que, el 22,4% señala que no tienen ninguna difusión y el 22,0% que tienen regular difusión. Por otra parte, los categorías poca difusión y completa difusión presentan los niveles más bajos de respuestas, en concreto, 11,7% y 16,7% respectivamente.

Cuadro N° 68: Difusión de los Documentos Escritos

Difusión de los Documentos Escritos		Respuestas		Porcentaje de Casos
		N°	Porcentaje	
Difusión ^(a)	Ninguna difusión	240	22,4%	102,6%
	Poca difusión	125	11,7%	53,4%
	Regular difusión	236	22,0%	100,9%
	Mucha difusión	292	27,2%	124,8%
	Completa difusión	179	16,7%	76,5%
Total		1.072	100,0%	458,1%
(a) Grupo: Organigrama, Descripción de cargos, Manuales de procedimientos, Manuales de políticas, Documentos sobre temas concretos y Comunicaciones entre sus miembros.				

Fuente: Elaboración Propia

La transmisión de los documentos escritos al personal respectivo de acuerdo al tamaño de la empresa se muestra en el cuadro N° 69. Las empresas más pequeñas tienden a difundir menos la documentación escrita que las más grandes. En efecto, son menos las microempresas que responden en las categorías mucha y completa difusión, el 31,6% y el 14,1% respectivamente, que las grandes empresas que responden en esas mismas categorías, las cuales representan el 47,5% mucha

difusión y el 21,3% completa difusión. De igual modo, el 37,9% de las microempresas no difunden la documentación escrita, mientras que, de las grandes empresas sólo un 3,3% no la difunde.

Cuadro N° 69: Difusión de los Documentos Escritos según el Tamaño de la Empresa

Difusión de los Documentos Escritos		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Ninguna difusión ^(a)	Frecuencias	91	121	26	2	240
	% dentro de DF	37,9%	50,4%	10,8%	,8%	
	% dentro de T	31,3%	21,2%	17,6%	3,3%	
	% del Total	8,5%	11,3%	2,4%	,2%	22,4%
Poca difusión ^(a)	Frecuencias	18	76	21	10	125
	% dentro de DF	14,4%	60,8%	16,8%	8,0%	
	% dentro de T	6,2%	13,3%	14,2%	16,4%	
	% del Total	1,7%	7,1%	2,0%	,9%	11,7%
Regular difusión ^(a)	Frecuencias	49	140	40	7	236
	% dentro de DF	20,8%	59,3%	16,9%	3,0%	
	% dentro de T	16,8%	24,5%	27,0%	11,5%	
	% del Total	4,6%	13,1%	3,7%	,7%	22,0%
Mucha difusión ^(a)	Frecuencias	92	139	32	29	292
	% dentro de DF	31,5%	47,6%	11,0%	9,9%	
	% dentro de T	31,6%	24,3%	21,6%	47,5%	
	% del Total	8,6%	13,0%	3,0%	2,7%	27,2%
Completa difusión ^(a)	Frecuencias	41	96	29	13	179
	% dentro de DF	22,9%	53,6%	16,2%	7,3%	
	% dentro de T	14,1%	16,8%	19,6%	21,3%	
	% del Total	3,8%	9,0%	2,7%	1,2%	16,7%
Total	Frecuencias	291	572	148	61	1.072
	% del Total	27,1%	53,4%	13,8%	5,7%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo: Organigrama, Descripción de cargos, Manuales de procedimientos, Manuales de políticas, Documentos sobre temas concretos y Comunicaciones entre sus miembros.

Fuente: Elaboración Propia

En lo que concierne a las PyMEs, como también se observa en el cuadro N° 69, más del 60,0% de esta clase de empresas se inclinan a difundir regular, mucho y completamente los documentos escritos entre sus empleados. El 24,5% de las pequeñas empresas respondientes

contestan que divulgan de forma regular los documentos escritos a los trabajadores que les compete, el 24,3% los difunden mucho y el 16,8% realiza una completa propagación de los mismos. De las empresas medianas respondientes, análogamente, el 27,0% contestan que divulgan de modo regular la documentación escrita a los trabajadores respectivos, el 21,6% lo hacen mucho y el 19,6% efectúan una completa difusión de tal documentación. No obstante, también cabe resaltar que un porcentaje significativo de las PyMEs lleva a cabo ninguna y poca difusión de los documentos escritos pertinentes, específicamente, el 22,2% de las pequeñas empresas no hace ninguna difusión y el 13,3% la divulgan poco, en tanto que, un 17,6% de las medianas empresas no la divulgan y el 14,2% realizan poca propagación de dicha documentación escrita.

- **Medida de uso de los mecanismos de coordinación.** No todas las empresas encuestadas contestaron esta interrogante, en consecuencia, se obtuvieron porcentajes de no respuesta que oscilan entre el 5,3% – en el caso, supervisión directa – hasta un 21,3% – en el caso, las fichas de instrucciones según el puesto de trabajo. La frecuencia con la cual las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida, seleccionadas para este estudio, hacen uso de los mecanismos de coordinación puede observarse en el cuadro N° 70. Los mecanismos de coordinación más utilizados son: la supervisión directa, puesto que el 91,6% de las empresas respondientes casi siempre (24,5%) y siempre (67,1%) lo utilizan; la definición formal de los puestos de trabajo, puesto que el 75,5% de las empresas respondientes casi siempre (18,8%) y siempre lo utilizan (56,7%); y la adaptación mutua, puesto que el 71,1% de las empresas respondientes casi siempre (29,0%) y siempre (42,5%) lo utilizan. Por el contrario, el menos utilizado son las fichas de instrucciones según el puesto de trabajo, dado que sólo un 28,5% de

las empresas responientes siempre se vale de ellas para coordinar el trabajo de sus empleados.

Cuadro N° 70: Frecuencia de uso de cada Mecanismo de Coordinación

Mecanismos de Coordinación	Válidos						Perdidos	Total
	Nunca	Casi Nunca	Algunas Veces	Casi Siempre	Siempre	Total		
Supervisión directa		1	20	61	167	249	14	263
Frecuencias Relativas	0,0%	0,4%	7,6%	23,2%	63,5%	94,7%	5,3%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	0,0%	0,4%	8,0%	24,5%	67,1%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	0,0%	0,4%	8,4%	32,9%	100,0%			
Adaptación mutua	8	7	48	64	94	221	42	263
Frecuencias Relativas	3,0%	2,7%	18,3%	24,3%	35,7%	84,0%	16,0%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	3,6%	3,2%	21,7%	29,0%	42,5%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	3,6%	6,8%	28,5%	57,5%	100,0%			
Definición formal de los puestos de trabajo	8	14	33	42	127	224	39	263
Frecuencias Relativas	3,0%	5,3%	12,5%	16,0%	48,3%	85,2%	14,8%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	3,6%	6,3%	14,7%	18,8%	56,7%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	3,6%	9,8%	24,6%	43,3%	100,0%			
Fichas de instrucciones según el puesto de trabajo	52	26	46	24	59	207	56	263
Frecuencias Relativas	19,8%	9,9%	17,5%	9,1%	22,4%	78,7%	21,3%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	25,1%	12,6%	22,2%	11,6%	28,5%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	25,1%	37,7%	59,9%	71,5%	100,0%			
Establecimiento de reglas y procedimientos	17	16	50	62	80	225	38	263
Frecuencias Relativas	6,5%	6,1%	19,0%	23,6%	30,4%	85,6%	14,4%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	7,6%	7,1%	22,2%	27,6%	35,6%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	7,6%	14,7%	36,9%	64,4%	100,0%			
Sistemas de Planificación y Control	10	14	67	52	82	225	38	263
Frecuencias Relativas	3,8%	5,3%	25,5%	19,8%	31,2%	85,6%	14,4%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	4,4%	6,2%	29,8%	23,1%	36,4%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	4,4%	10,7%	40,4%	63,6%	100,0%			
Formación y Adoctrinamiento	15	15	57	49	80	216	47	263
Frecuencias Relativas	5,7%	5,7%	21,7%	18,6%	30,4%	82,1%	17,9%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	6,9%	6,9%	26,4%	22,7%	37,0%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	6,9%	13,9%	40,3%	63,0%	100,0%			

Fuente: Elaboración Propia

Pese a la anterior y como puede apreciarse en el cuadro N° 71, las respuestas de la mayoría de las empresas que contestaron esta pregunta indican que casi siempre (22,6%) y siempre (44,0%) hacen uso de la supervisión directa, la adaptación mutua, la definición formal de los puestos de trabajo, las fichas de instrucciones según el puesto de trabajo, el establecimiento de reglas y procedimientos para todo tipo de situaciones, los sistemas de planificación y control así como la formación y adoctrinamiento para lograr la necesaria coordinación que supone la división del trabajo en tareas especializadas.

Cuadro N° 71: Frecuencia de uso de los Mecanismos de Coordinación

Uso de los Mecanismos de Coordinación ^(a)		Respuestas		Porcentaje de Casos
		N°	Porcentaje	
Uso	Nunca se usan	110	7,0%	42,8%
	Casi nunca se usan	93	5,9%	36,2%
	Algunas veces se usan	321	20,5%	124,9%
	Casi siempre se usan	354	22,6%	137,7%
	Siempre se usan	689	44,0%	268,1%
Total		1.567	100,0%	609,7%
(a) Grupo: Supervisión directa, Adaptación mutua, Definición formal de los puestos de trabajo, Fichas de instrucciones según el puesto de trabajo, Establecimiento de reglas y procedimientos, Sistemas de planificación y control y Formación y adoctrinamiento.				

Fuente: Elaboración Propia

En el cuadro N° 72, puede apreciarse que la mayor parte de las empresas analizadas, independientemente de su tamaño, utilizan algunas veces, casi siempre y siempre los mecanismos de coordinación. De hecho, la totalidad de las grandes empresas respondientes hacen uso en algún momento de los mecanismos de coordinación, pues el 33,3% ellas contestaron que siempre los utilizan, el 34,5% que casi siempre, el 27,4% que algunas veces y el 4,8% que casi nunca. Hay que señalar, además, que las empresas que más

respondieron que nunca usan mecanismos de coordinación son micro, específicamente, representan el 45,5% de las respuestas.

Cuadro N° 72: Frecuencia de uso de los Mecanismos de Coordinación según el Tamaño de la Empresa

Uso de los Mecanismos de Coordinación (MC)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Nunca se usan ^(a)	Frecuencias	50	48	12	0	110
	% dentro de MC	45,5%	43,6%	10,9%	,0%	
	% dentro de T	11,4%	5,6%	6,6%	,0%	
	% del Total	3,2%	3,1%	,8%	,0%	7,0%
Casi nunca se usan ^(a)	Frecuencias	24	55	10	4	93
	% dentro de MC	25,8%	59,1%	10,8%	4,3%	
	% dentro de T	5,5%	6,4%	5,5%	4,8%	
	% del Total	1,5%	3,5%	,6%	,3%	5,9%
Algunas veces se usan ^(a)	Frecuencias	64	202	32	23	321
	% dentro de MC	19,9%	62,9%	10,0%	7,2%	
	% dentro de T	14,6%	23,4%	17,6%	27,4%	
	% del Total	4,1%	12,9%	2,0%	1,5%	20,5%
Casi siempre se usan ^(a)	Frecuencias	79	201	45	29	354
	% dentro de MC	22,3%	56,8%	12,7%	8,2%	
	% dentro de T	18,1%	23,3%	24,7%	34,5%	
	% del Total	5,0%	12,8%	2,9%	1,9%	22,6%
Siempre se usan ^(a)	Frecuencias	220	358	83	28	689
	% dentro de MC	31,9%	52,0%	12,0%	4,1%	
	% dentro de T	50,3%	41,4%	45,6%	33,3%	
	% del Total	14,0%	22,8%	5,3%	1,8%	44,0%
Total	Frecuencias	437	864	182	84	1.567
	% del Total	27,9%	55,1%	11,6%	5,4%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.

(a) Grupo: Supervisión directa, Adaptación mutua, Definición formal de los puestos de trabajo, Fichas de instrucciones según el puesto de trabajo, Establecimiento de reglas y procedimientos, Sistemas de planificación y control y Formación y adoctrinamiento.

Fuente: Elaboración Propia

Con referencia a las PyMEs, se arguye que estas empresas usan con relativa frecuencia los mecanismos de coordinación. El 23,4% de las respuestas de las pequeñas empresas indican que algunas veces

emplean los mecanismos de coordinación, el 23,3% que casi siempre los aplican y el 41,4% que siempre recurren a ellos. Las medianas empresas, por su parte, también los utilizan pero con más frecuencia que las pequeñas, pues las proporciones de medianas empresas que responden que siempre y casi siempre usan los mecanismos de coordinación es mayor que las proporciones de las pequeñas. En concreto, el 24,7% de las respuestas de las medianas empresas señalan que casi siempre usan los mecanismos de coordinación y el 45,6% que siempre se sirven de ellos para coordinar el trabajo de la empresa. Igualmente, cabe destacar la presencia de PyMEs que nunca utilizan los mecanismos de coordinación, pues el 43,6% de las respuestas de esta categoría las proporcionan las pequeñas empresas y el 10,9% restante las suministran las medianas empresas.

La **centralización** se analizó preguntándoles a los gerentes/directivos que indicaran su grado de acuerdo con las siguientes posiciones: 1) la dirección participa en la adopción de todas las decisiones, incluyendo las menores, ya que considera que toda acción debe ser intervenida, 2) los subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado a la dirección, 3) las decisiones son tomadas conjuntamente entre la dirección y sus subordinados, 4) la dirección permite que sus subordinados adopten todas las decisiones relativas a sus funciones y 5) la dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general de la empresa. Las respuestas a esta pregunta arrojaron los resultados que a continuación se presentan y analizan:

- **Participación en la toma de decisiones.** Los porcentajes de respuesta a esta interrogante van del 83,7% – en el ítem, la dirección permite que los empleados adopten todas las decisiones relativas a sus funciones – al 87,8% – en el ítem, la dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes –, lo que significa que se obtuvieron porcentajes de no respuesta que fluctúan entre el 16,3% y 12,2%. El cuadro N° 73,

presenta la participación de la dirección de las empresas estudiadas del Municipio Libertador del Estado Mérida en la toma de decisiones, según las proposiciones contempladas.

Cuadro N° 73: Participación en la Toma de Decisiones por Proposiciones

Participación en las Decisiones	Válidos						Perdidos	Total
	Ninguno	Poco	Regular	Mucho	Completo	Total		
La dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes	8	23	48	98	54	231	32	263
Frecuencias Relativas	3,0%	8,7%	18,3%	37,3%	20,5%	87,8%	12,2%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	3,5%	10,0%	20,8%	42,4%	23,4%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	3,5%	13,4%	34,2%	76,6%	100,0%			
Los subordinados no toman decisiones importantes sin consultar a la dirección	31	27	54	61	59	232	42	274
Frecuencias Relativas	11,3%	9,9%	19,7%	22,3%	21,5%	84,7%	15,3%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	13,4%	11,6%	23,3%	26,3%	25,4%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	13,4%	25,0%	48,3%	74,6%	100,0%			
Las decisiones son tomadas conjuntamente	30	43	61	69	27	230	33	263
Frecuencias Relativas	11,4%	16,3%	23,2%	26,2%	10,3%	87,5%	12,5%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	13,0%	18,7%	26,5%	30,0%	11,7%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	13,0%	31,7%	58,3%	88,3%	100,0%			
La dirección permite que los empleados adopten todas las decisiones	61	45	53	46	15	220	43	263
Frecuencias Relativas	23,2%	17,1%	20,2%	17,5%	5,7%	83,7%	16,3%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	27,7%	20,5%	24,1%	20,9%	6,8%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	27,7%	48,2%	72,3%	93,2%	100,0%			
La dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general	47	28	42	61	45	223	40	263
Frecuencias Relativas	17,9%	10,6%	16,0%	23,2%	17,1%	84,8%	15,2%	100,0%
Frecuencias Relativas Válidos	21,1%	12,6%	18,8%	27,4%	20,2%	100,0%		
Frecuencias Acumuladas	21,1%	33,6%	52,5%	79,8%	100,0%			

Fuente: Elaboración Propia

Las respuestas recogidas en el cuadro N° 73 permiten indicar que la prosición con la que están más de acuerdo las empresas respondientes es, la dirección participa en la adopción de todas las decisiones

importantes, pues, el 42,4% de las empresas respondientes manifiestan mucho acuerdo con esta proposición. Por el contrario, con la que están menos de acuerdo es la dirección permite que los empleados adopten todas las decisiones relativas a sus funciones, ya que, el 48,2% de las empresas respondientes expresan ninguno y poco acuerdo con la mencionada proposición.

- **Concentración de la toma de decisiones.** Las dos primeras proposiciones: la dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes y los subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado a la dirección, pretenden medir si las decisiones se concentran o no en el ápice estratégico de las empresas analizadas. Por tanto, con la finalidad de conocer que tantas empresas respondientes están de acuerdo o no con estas dos proposiciones, y de que tamaño son, se combinaron las respuestas obtenidas de los ítems mencionados en los cuadros N° 74 y N° 75.

Cuadro N° 74: Participación en la Toma de Decisiones I

Participación en las Decisiones ^(a)		Respuestas		Porcentaje de Casos
		N°	Porcentaje	
Acuerdo	Ningún acuerdo	39	8,4%	16,0%
	Poco acuerdo	50	10,8%	20,6%
	Regular acuerdo	102	22,0%	42,0%
	Mucho acuerdo	159	34,3%	65,4%
	Completo acuerdo	113	24,4%	46,5%
Total		463	100,0%	190,5%
(a) Grupo: La dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes y los subordinados no toman decisiones importantes sin consultar a la dirección.				

Fuente: Elaboración Propia

En el cuadro N° 74, las respuestas obtenidas indican que la mayoría de las empresas respondientes están regular (22,0%), mucho (34,3%) y completamente (24,4%) de acuerdo con que su dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes y sus subordinados no toman decisiones importantes sin haber consultado a la dirección. Esto supone que la toma de decisiones importantes en dichas empresas está concentrada en su directiva o gerencia principal.

Cuadro N° 75: Participación en la Toma de Decisiones I según el Tamaño de la Empresa

Participación en las Decisiones (PD)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Ningún acuerdo ^(a)	Frecuencias	11	23	3	2	39
	% dentro de PD	28,2%	59,0%	7,7%	5,1%	
	% dentro de T	8,8%	8,8%	5,6%	8,3%	
	% del Total	2,4%	5,0%	,6%	,4%	8,4%
Poco acuerdo ^(a)	Frecuencias	11	32	4	3	50
	% dentro de PD	22,0%	64,0%	8,0%	6,0%	
	% dentro de T	8,8%	12,3%	7,4%	12,5%	
	% del Total	2,4%	6,9%	,9%	,6%	10,8%
Regular acuerdo ^(a)	Frecuencias	34	52	9	7	102
	% dentro de PD	33,3%	51,0%	8,8%	6,9%	
	% dentro de T	27,2%	20,0%	16,7%	29,2%	
	% del Total	7,3%	11,2%	1,9%	1,5%	22,0%
Mucho acuerdo ^(a)	Frecuencias	43	84	21	11	159
	% dentro de PD	27,0%	52,8%	13,2%	6,9%	
	% dentro de T	34,4%	32,3%	38,9%	45,8%	
	% del Total	9,3%	18,1%	4,5%	2,4%	34,3%
Completo acuerdo ^(a)	Frecuencias	26	69	17	1	113
	% dentro de PD	23,0%	61,1%	15,0%	,9%	
	% dentro de T	20,8%	26,5%	31,5%	4,2%	
	% del Total	5,6%	14,9%	3,7%	,2%	24,4%
Total	Frecuencias	125	260	54	24	463
	% del Total	27,0%	56,2%	11,7%	5,2%	100,0%
Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.						
(a) Grupo: La dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes y los subordinados no toman decisiones importantes sin consultar a la dirección.						

Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo al tamaño de las empresas respondientes, el cuadro N° 75 revela que parece no haber distinción en cuanto al tamaño de las empresas que tienen concentrada o no la adopción de todas las decisiones importantes en su dirección, es decir, que desde las microempresas hasta las grandes empresas coinciden en señalar que están muy acuerdo con estas dos proposiciones. Lo mismo sucede con las empresas que responden ningún y poco acuerdo. No obstante, dentro de las empresas grandes respondientes son más de ellas las que expresan mucho acuerdo, específicamente, el 45,8% de las respuestas de las grandes empresas estudiadas.

En cuanto a las PyMEs, en proporción a la cantidad de respuestas que facilitan éstas, son más las medianas empresas que manifiestan mucho (38,9 %) y completo (31,5%) acuerdo que las pequeñas empresas que contestan mucho (32,3%) y completo (26,5%) acuerdo y, a la inversa, son más las pequeñas empresas que responden ningún (8,8%), poco (12,3%) y regular (20,0%) acuerdo que las medianas empresas que expresan ningún (5,6%), poco (7,4%) y regular (16,7%) acuerdo. De lo que se desprende que la proporción de medianas empresas que tienen concentradas las decisiones en los niveles altos de sus jerarquías es mayor, aunque, existe una proporción significativa de pequeñas empresas que también las centralizan.

- **Delegación de autoridad.** Las tres restantes proposiciones: las decisiones son tomadas conjuntamente entre la dirección y sus subordinados, la dirección permite que sus subordinados adopten todas las decisiones relativas a sus funciones y la dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general de la empresa, intentan valorar si las empresas analizadas delegan o no la toma de decisiones en sus trabajadores. Por tanto, para conocer cuantas empresas respondientes están de acuerdo o no con estas tres proposiciones, y cuál es el tamaño

de éstas, se combinaron las respuestas obtenidas de los ítems mencionados en los cuadros N° 76 y N° 77.

Cuadro N° 76: Participación en la Toma de Decisiones II

Participación en las Decisiones ^(a)		Respuestas		Porcentaje de Casos
		N°	Porcentaje	
Acuerdo	Ningún acuerdo	39	8,4%	16,0%
	Poco acuerdo	50	10,8%	20,6%
	Regular acuerdo	102	22,0%	42,0%
	Mucho acuerdo	159	34,3%	65,4%
	Completo acuerdo	113	24,4%	46,5%
Total		463	100,0%	190,5%
(a) Grupo: La dirección participa en la adopción de todas las decisiones importantes y los subordinados no toman decisiones importantes sin consultar a la dirección.				

Fuente: Elaboración Propia

Las respuestas que recoge el cuadro N° 76, muestra que un gran porcentaje de las empresas respondientes manifiestan mucho (26,2%) y regular (23,2%) y completo (12,9%) acuerdo, aunque, también exhibe otro porcentaje significativo de empresas que expresan ningún (20,5%) y poco (17,2%) acuerdo con que las decisiones sean tomadas en conjunto entre la dirección y sus subordinados, la dirección permita que sus empleados adopten todas las decisiones relativas a sus funciones y la dirección sólo tome las decisiones relativas a la política general de la empresa. Esto implica que existe un representativo número de empresas que delegan el poder para la toma de decisiones a sus empleados, aunque, también hay otro grupo importante de empresas que enfatizan en la concentración de la toma de decisiones en su directiva o gerencia principal.

En el cuadro N° 77 puede observarse las respuestas a las tres proposiciones mencionadas en función del tamaño de las empresas

respondientes. Igual que en el punto anterior, parece no haber una tendencia clara entre las empresas que delegan poder de decisión y las que no lo delegan dependiendo de cual sea su dimensión, pero dentro de las empresas grandes respondientes son más de ellas las que manifiestan mucho acuerdo con estas proposiciones, concretamente, representan el 44,4% del total de respuestas obtenidas de las grandes empresas encuestadas.

Cuadro N° 77: Participación en la Toma de Decisiones II según el Tamaño de la Empresa

Participación en las Decisiones (PD)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Ningún acuerdo ^(a)	Frecuencias	50	71	13	4	138
	% dentro de PD	36,2%	51,4%	9,4%	2,9%	
	% dentro de T	27,6%	18,8%	16,5%	11,1%	
	% del Total	7,4%	10,5%	1,9%	,6%	20,5%
Poco acuerdo ^(a)	Frecuencias	28	73	10	5	116
	% dentro de PD	24,1%	62,9%	8,6%	4,3%	
	% dentro de T	15,5%	19,4%	12,7%	13,9%	
	% del Total	4,2%	10,8%	1,5%	,7%	17,2%
Regular acuerdo ^(a)	Frecuencias	41	89	17	9	156
	% dentro de PD	26,3%	57,1%	10,9%	5,8%	
	% dentro de T	22,7%	23,6%	21,5%	25,0%	
	% del Total	6,1%	13,2%	2,5%	1,3%	23,2%
Mucho acuerdo ^(a)	Frecuencias	44	87	29	16	176
	% dentro de PD	25,0%	49,4%	16,5%	9,1%	
	% dentro de T	24,3%	23,1%	36,7%	44,4%	
	% del Total	6,5%	12,9%	4,3%	2,4%	26,2%
Completo acuerdo ^(a)	Frecuencias	18	57	10	2	87
	% dentro de PD	20,7%	65,5%	11,5%	2,3%	
	% dentro de T	9,9%	15,1%	12,7%	5,6%	
	% del Total	2,7%	8,5%	1,5%	,3%	12,9%
Total	Frecuencias	181	377	79	36	673
	% del Total	26,9%	56,0%	11,7%	5,3%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo: Las decisiones son tomadas conjuntamente, la dirección permite que los empleados adopten todas las decisiones y la dirección sólo toma las decisiones relativas a la política general.

Fuente: Elaboración Propia

Respecto a las PyMEs, en proporción a la cantidad de respuestas que éstas suministran, son menos las medianas empresas que manifiestan ningún (16,5%), poco (12,7%) y regular (21,5%) acuerdo que las pequeñas empresas que contestan ningún (18,8%), poco (19,4%) y regular (23,6%) acuerdo. El patrón de respuestas es similar en la categoría completo acuerdo, ya que, son menos las medianas empresas (12,7%) que las pequeñas empresas (15,1%) que contestan completo acuerdo. En la categoría mucho acuerdo, la situación es contraria, pues son más las medianas empresas (36,7%) que las pequeñas empresas (23,1%) que expresan mucho acuerdo. De esto se deduce que aún cuando es mayor la proporción de medianas empresas que transfieren el poder para la toma de decisiones a sus subordinados, existe una proporción significativa de pequeñas empresas que también lo delegan en sus empleados.

IV.1.3 Rentabilidad de las PyMEs

Como es bien conocido, las empresas por diversas razones son bastantes renuentes a proporcionar información cuantitativa sobre los aspectos que permiten revelar sus beneficios y el desempeño de su gestión, como por ejemplo: ingresos por ventas, costos de los insumos, capital invertido, valor de los activos o ganancias obtenidas, entre otros. Más aún acerca de su rentabilidad, pues son temas que para ellas tienen carácter confidencial. Por esta razón, la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida se valoró a través de una sola pregunta, la 56, que pretende medir el margen neto sobre ventas en tres intervalos cada uno de los cuales refleja un nivel de rentabilidad superior. Estos intervalos son: menos del 10,0%, del 10,0% al 15,0%, más del 15%.

En consecuencia, el margen neto sobre ventas también se trata como una variable cualitativa. Por ello las respuestas a esta interrogante se organizan y sintetizan en tablas de frecuencias y de contingencia, cuya representación gráfica

se realiza en diagramas de barras. De esta manera, los resultados obtenidos se presentan y analizan a continuación:

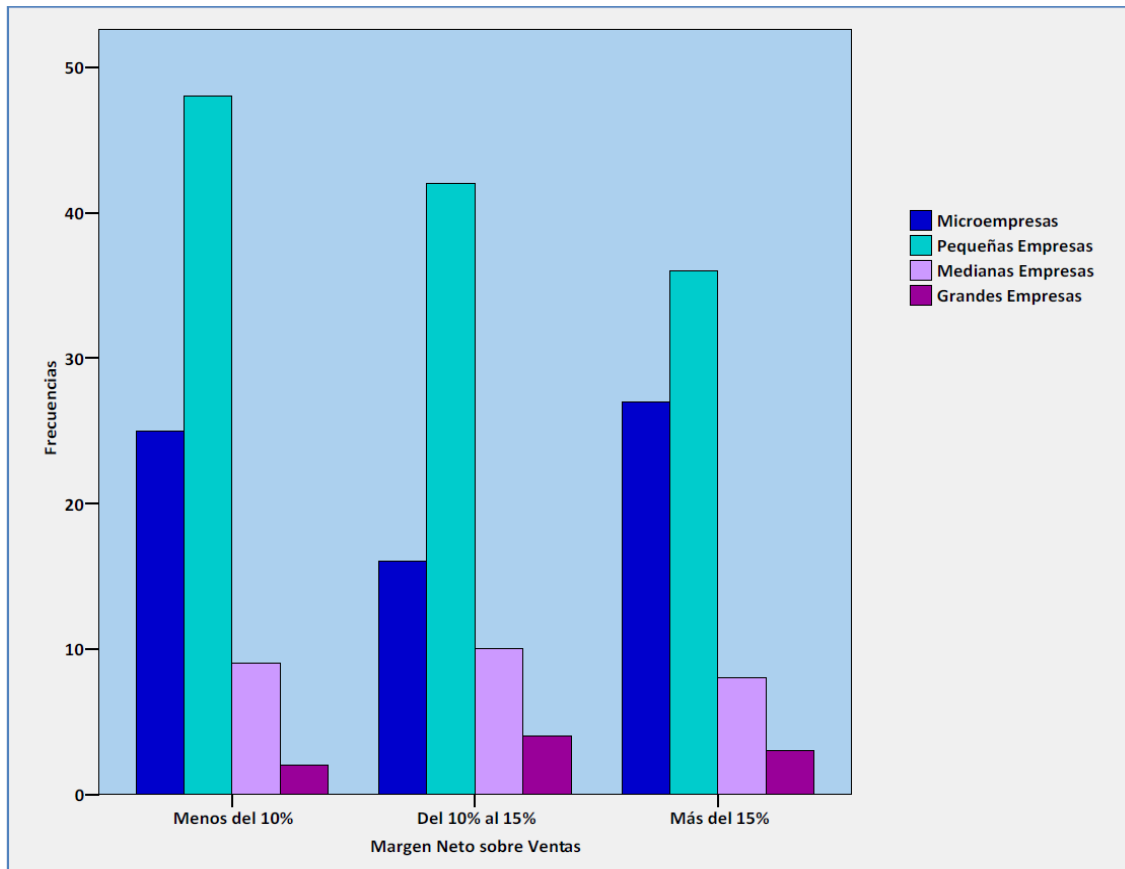
- **Margen neto sobre ventas.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 87,5% de las empresas encuestadas, lo que significó un porcentaje de no respuesta del 12,5% de las mismas. Las respuestas recogidas en el cuadro N° 78 y el gráfico N° 33, revelan que las empresas del Municipio Libertador respondientes se lucran de los siguientes márgenes netos sobre ventas:
 - ✓ Menos del 10,0%: el 36,8% de las microempresas, el 38,1% de las pequeñas empresas, el 33,3% de las medianas empresas y el 22,2% de las grandes empresas.
 - ✓ Del 10,0% al 15,0%: el 23,5% de las microempresas, el 33,3% de las pequeñas empresas, el 37,0% de las medianas empresas y el 44,4% de las grandes empresas.
 - ✓ Más del 15,0%: el 39,7% de las microempresas, el 28,6% de las pequeñas empresas, el 29,6% de las medianas empresas y el 33,3% de las grandes empresas.

Cuadro N° 78: Margen Neto sobre Ventas según el Tamaño de la Empresa

Margen Neto sobre Ventas (R)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Menos del 10%	Frecuencias	25	48	9	2	84
	% dentro de R	29,8%	57,1%	10,7%	2,4%	100,0%
	% dentro de T	36,8%	38,1%	33,3%	22,2%	36,5%
Del 10% al 15%	Frecuencias	16	42	10	4	72
	% dentro de R	22,2%	58,3%	13,9%	5,6%	100,0%
	% dentro de T	23,5%	33,3%	37,0%	44,4%	31,3%
Más del 15%	Frecuencias	27	36	8	3	74
	% dentro de R	36,5%	48,6%	10,8%	4,1%	100,0%
	% dentro de T	39,7%	28,6%	29,6%	33,3%	32,2%
Total	Frecuencias	68	126	27	9	230
	% dentro de R	29,6%	54,8%	11,7%	3,9%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 34: Margen Neto sobre Ventas según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

El margen neto sobre ventas mide la rentabilidad de las empresas relacionando la utilidad después de impuestos con el nivel de ventas netas. La rentabilidad, a su vez, evalúa el desempeño de la gerencia de una empresa. Por tanto, entre mayor sea el margen neto sobre ventas mayor es la rentabilidad de la empresa, lo que se traduce en una adecuada retribución para el empresario. Entonces puede decirse que las empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida más rentables son las que alcanzan un margen neto sobre ventas superior al 15,0%, la cuales representan el 32,2% de las respondientes.

IV.2 El Sistema de Información Contable de las PyMEs y el Uso de la Contabilidad de Costos

El sistema de información contable acumula, clasifica, registra y resume todas las transacciones económicas que ocurren dentro las empresas y las que éstas llevan a cabo con su entorno, desde las más simples hasta las más complejas, de modo tal, que se convierte en el eje central para aplicar diversas herramientas administrativas y financieras que conducirán a las empresa a la obtención del máximo rendimiento económico. La información contable se clasifica en dos categorías: la contabilidad financiera, que facilita a usuarios externos información sobre la situación financiera de la empresa, su grado de liquidez, solvencia y rentabilidad; y la contabilidad de costos, que facilita a usuarios internos información de costos, volúmenes, utilidades, eficiencia y productividad que permiten la planificación, el control y la toma de decisiones.

Para describir el sistema de información contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida y el uso que hacen de la contabilidad de costos como sistema de información que les facilita el control de su gestión, se formularon las 32 preguntas que conforman la parte VI del cuestionario (Ver anexo N° 2). De estas preguntas, se descartaron 19 (28, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 49) por haber presentado porcentajes de no respuesta superiores al 50,0% de las empresas encuestadas, lo cual se consideró demasiado elevado para realizar un análisis adecuado de estos aspectos. Por consiguiente, el sistema de información contable se estudia a través de las preguntas 23, 24, 25, 26, 27 y 29 en tanto que, el uso de la contabilidad de costos como sistema de información que permite el control de la gestión empresarial por medio de las preguntas 30, 31, 50, 51, 52, 53 y 54

El **sistema de información contable** se analizó preguntándoles a los gerentes/directivos de las empresas consideradas que con respecto a sus empresas indicaran lo siguiente: 1) si la empresa lleva contabilidad financiera, 2) los propósitos de la contabilidad de la empresa, 3) quién lleva la contabilidad de la

empresa, 4) si la empresa tiene implantada la contabilidad de costos, 5) dispone de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos, 6) cómo conecta la información de costos con la contabilidad financiera. Las respuestas a estas preguntas son la que a continuación se presentan y analizan:

- **Contabilidad financiera.** El 97,0% de las empresas encuestadas respondió esta interrogante, siendo el porcentaje de no respuesta el 3,0% de dichas empresas. En el cuadro N° 79 puede observarse que casi todas las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida llevan contabilidad financiera. Propiamente, el 95,7% cuenta con registros contables de sus actividades comerciales, mientras que, el 4,3% restante no dispone de tales registros.

Cuadro N° 79: Uso de la Contabilidad Financiera

Contabilidad Financiera		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Si	244	92,8%	95,7%	95,7%
	No	11	4,2%	4,3%	100,0%
	Total	255	97,0%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	8	3,0%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

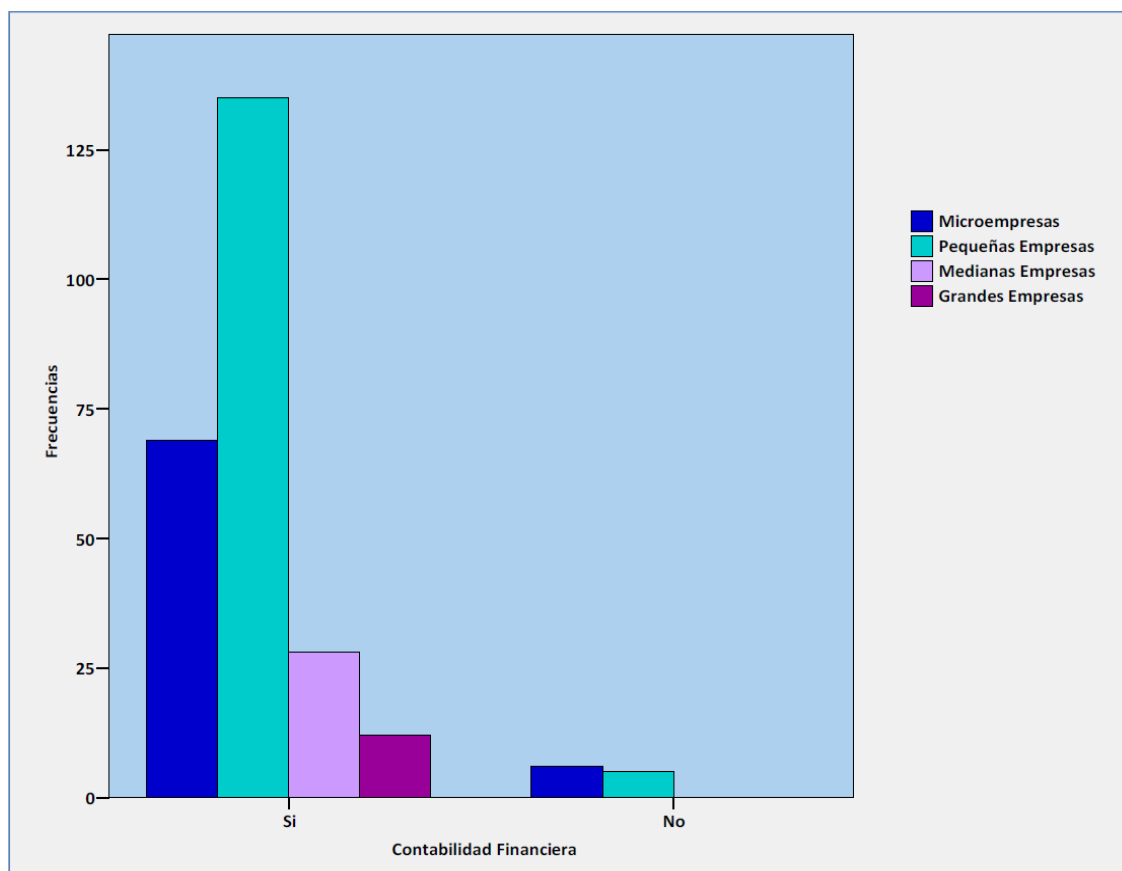
Ese 4,3% de empresas respondientes que no llevan contabilidad financiera, como puede apreciarse en el cuadro N° 80 y el gráfico N° 35, son micro y pequeñas empresas. Lo que significa que aún existen empresas, aunque de reducido tamaño, que no cumple ni siquiera con las exigencias básicas de la legislación mercantil vigente. En lo que se refiere a las PyMEs, el 96,4% de las pequeñas empresas respondientes y el 100,0% de las empresas medianas respondientes llevan la contabilidad financiera de sus negocios. Sólo un 3,6% de las pequeñas empresas respondientes no cuenta con registros contables de sus transacciones económico – financieras.

Cuadro N° 80: Uso de la Contabilidad Financiera según el Tamaño de la Empresa

Contabilidad Financiera (CF)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	69	135	28	12	244
	% dentro de CF	28,3%	55,3%	11,5%	4,9%	100,0%
	% dentro de T	92,0%	96,4%	100,0%	100,0%	95,7%
No	Frecuencias	6	5	0	0	11
	% dentro de CF	54,5%	45,5%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	8,0%	3,6%	,0%	,0%	4,3%
Total	Frecuencias	75	140	28	12	255
	% dentro de CF	29,4%	54,9%	11,0%	4,7%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 35: Uso de la Contabilidad Financiera según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

- **Propósitos de la contabilidad de la empresa.** En ésta, el porcentaje de respuesta fue del 95,4% y el de no respuesta del 4,6%. El cuadro N° 81 presenta los objetivos de la contabilidad para las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Cuadro N° 81: Objetivos de la Contabilidad de la Empresa

Objetivos de la Contabilidad (O)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Suministrar información para la planificación y control ^(a)	Frecuencias	50	113	22	11	196
	% dentro de O	25,5%	57,7%	11,2%	5,6%	
	% dentro de T	68,5%	81,3%	78,6%	100,0%	
	% del Total	19,9%	45,0%	8,8%	4,4%	78,1%
Proporcionar información para facilitar la toma decisiones ^(a)	Frecuencias	52	111	22	10	195
	% dentro de O	26,7%	56,9%	11,3%	5,1%	
	% dentro de T	71,2%	79,9%	78,6%	90,9%	
	% del Total	20,7%	44,2%	8,8%	4,0%	77,7%
Determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida de la empresa ^(a)	Frecuencias	64	124	26	9	223
	% dentro de O	28,7%	55,6%	11,7%	4,0%	
	% dentro de T	87,7%	89,2%	92,9%	81,8%	
	% del Total	25,5%	49,4%	10,4%	3,6%	88,8%
Preparar y presentar información para solicitar créditos ^(a)	Frecuencias	51	101	22	6	180
	% dentro de O	28,3%	56,1%	12,2%	3,3%	
	% dentro de T	69,9%	72,7%	78,6%	54,5%	
	% del Total	20,3%	40,2%	8,8%	2,4%	71,7%
Proyectar las posibilidades futuras del negocio ^(a)	Frecuencias	46	96	20	8	170
	% dentro de O	27,1%	56,5%	11,8%	4,7%	
	% dentro de T	63,0%	69,1%	71,4%	72,7%	
	% del Total	18,3%	38,2%	8,0%	3,2%	67,7%
Elaborar y presentar las declaraciones de impuestos ^(a)	Frecuencias	66	128	24	8	226
	% dentro de O	29,2%	56,6%	10,6%	3,5%	
	% dentro de T	90,4%	92,1%	85,7%	72,7%	
	% del Total	26,3%	51,0%	9,6%	3,2%	90,0%
Anticipar los efectos tributarios de las operaciones de la empresa ^(a)	Frecuencias	45	94	18	7	164
	% dentro de O	27,4%	57,3%	11,0%	4,3%	
	% dentro de T	61,6%	67,6%	64,3%	63,6%	
	% del Total	17,9%	37,5%	7,2%	2,8%	65,3%
Servir de comprobante ^(a)	Frecuencias	53	99	20	5	177
	% dentro de O	29,9%	55,9%	11,3%	2,8%	
	% dentro de T	72,6%	71,2%	71,4%	45,5%	
	% del Total	21,1%	39,4%	8,0%	2,0%	70,5%
Total	Frecuencias	73	139	28	11	251
	% del Total	29,1%	55,4%	11,2%	4,4%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo dicotómico tabulado sobre el valor 1 = Si.

Fuente: Elaboración Propia

La mayoría de las empresas respondientes, el 90,0% de éstas, señalan que la contabilidad de la empresa tiene como objetivo elaborar y presentar las declaraciones de impuestos, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta (ISLR), mientras que, sólo un 65,3% de las empresas respondientes indican que tiene como propósito anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa. Entre estos dos extremos, porcentajes significativos de empresas respondientes señalan que los demás ítems también representan objetivos de la contabilidad de la empresa. En cuanto a las PyMEs, los objetivos de la contabilidad de la empresa son:

- ✓ Para las pequeñas empresas: el 92,1% de las respondientes dice que es elaborar y presentar las declaraciones de impuestos, el 89,2% que es determinar y dar a conocer los resultados de la empresa al finalizar el ejercicio económico, el 81,3% que es suministrar información para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa, el 79,9% que es proporcionar información financiera y económica para facilitar la toma decisiones, el 72,7% que es preparar y presentar información financiera y económica para solicitar créditos bancarios y/o comerciales, el 71,2% que es servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales, el 69,1% que es proyectar las posibilidades futuras del negocio y el 67,6% que es anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa.
- ✓ Para las medianas empresas: el 92,9% de las respondientes dice que es determinar y dar a conocer los resultados de la empresa al finalizar el ejercicio económico, el 85,7% que es elaborar y presentar las declaraciones de impuestos, el 78,6% que es suministrar información para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa, el 78,6% que es proporcionar información financiera y económica para facilitar la toma decisiones, el 78,6% que

es preparar y presentar información financiera y económica para solicitar créditos bancarios y/o comerciales, el 71,4% que es proyectar las posibilidades futuras del negocio, el 71,4% que es servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales y el 64,3% que es anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa.

- **Quién lleva la contabilidad de la empresa.** El 97,3% de las empresas encuestadas contestó esta interrogante, lo que significó un porcentaje de no respuesta del 2,7%. En el cuadro N° 82 y el gráfico N° 36 puede apreciarse que la contabilidad de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida es llevada, primordialmente, por un profesional de libre ejercicio ajeno a la empresa (47,3%).

Cuadro N° 82: Quién lleva la Contabilidad de la Empresa

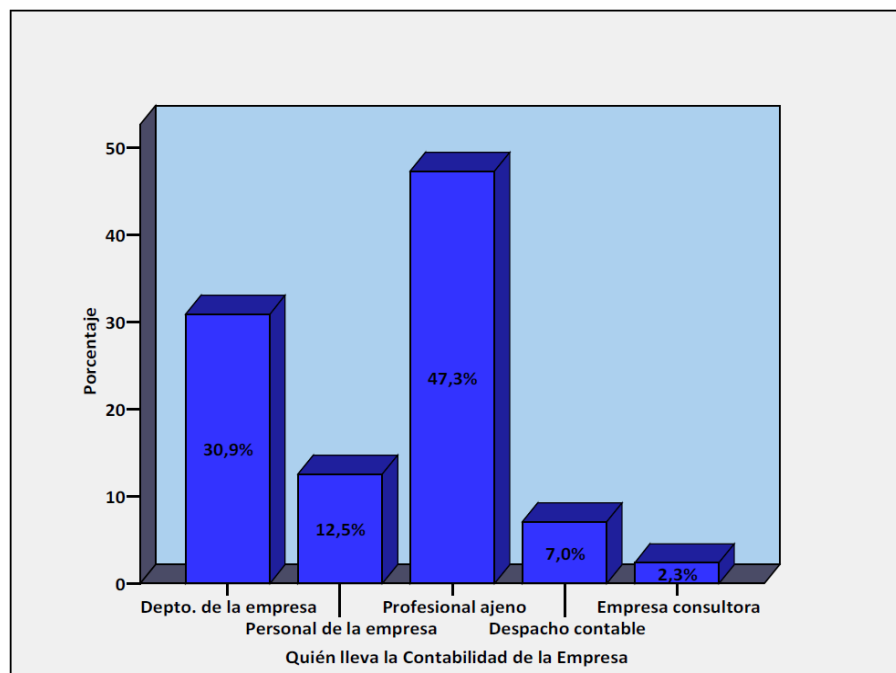
Quién lleva la Contabilidad de la Empresa		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	El depto. de contabilidad de la empresa	79	30,0%	30,9%	30,9%
	Personal de la empresa dedicado a ello	32	12,2%	12,5%	43,4%
	Un profesional de libre ejercicio	121	46,0%	47,3%	90,6%
	Un despacho, oficina o estudio contable	18	6,8%	7,0%	97,7%
	Una empresa consultora o de asesoría	6	2,3%	2,3%	100,0%
	Total	256	97,3%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	7	2,7%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

No obstante, existe una proporción significativa de empresas respondientes que disponen de un departamento, área o división encargada de llevar la contabilidad de la empresa (30,9%). El resto de

las empresas respondientes lleva su contabilidad a través de personal de la empresa dedicado a ello (12,5%), de un despacho u oficina contable (7,0%) y de una empresa consultora o de asesoría administrativa (2,3%).

Gráfico N° 36: Quién lleva la Contabilidad de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

El cuadro N° 83 y el gráfico N° 37 muestra quién lleva la contabilidad de la empresa de acuerdo al tamaño de las empresas respondientes. Puede observarse en ellos, que las empresas más grandes tienden a disponer de un departamento, área o división destinada a llevar contabilidad de la empresa, mientras que, las más pequeñas a usar un profesional de libre ejercicio ajeno a la empresa. En concreto, el 91,7% de las empresas grandes respondientes cuentan con un departamento, área o división de contabilidad y, únicamente, el 13,9% de las micro empresas respondientes lo poseen, en cambio, el 64,5% de las micro empresas respondientes lleva su contabilidad a través de un profesional ajeno a la

empresas y ninguna empresa grande utiliza personal contable de esta naturaleza. Las empresas consultoras al parecer no son utilizadas por las empresas más grandes

Cuadro N° 83: Quién lleva la Contabilidad según el Tamaño de la Empresa

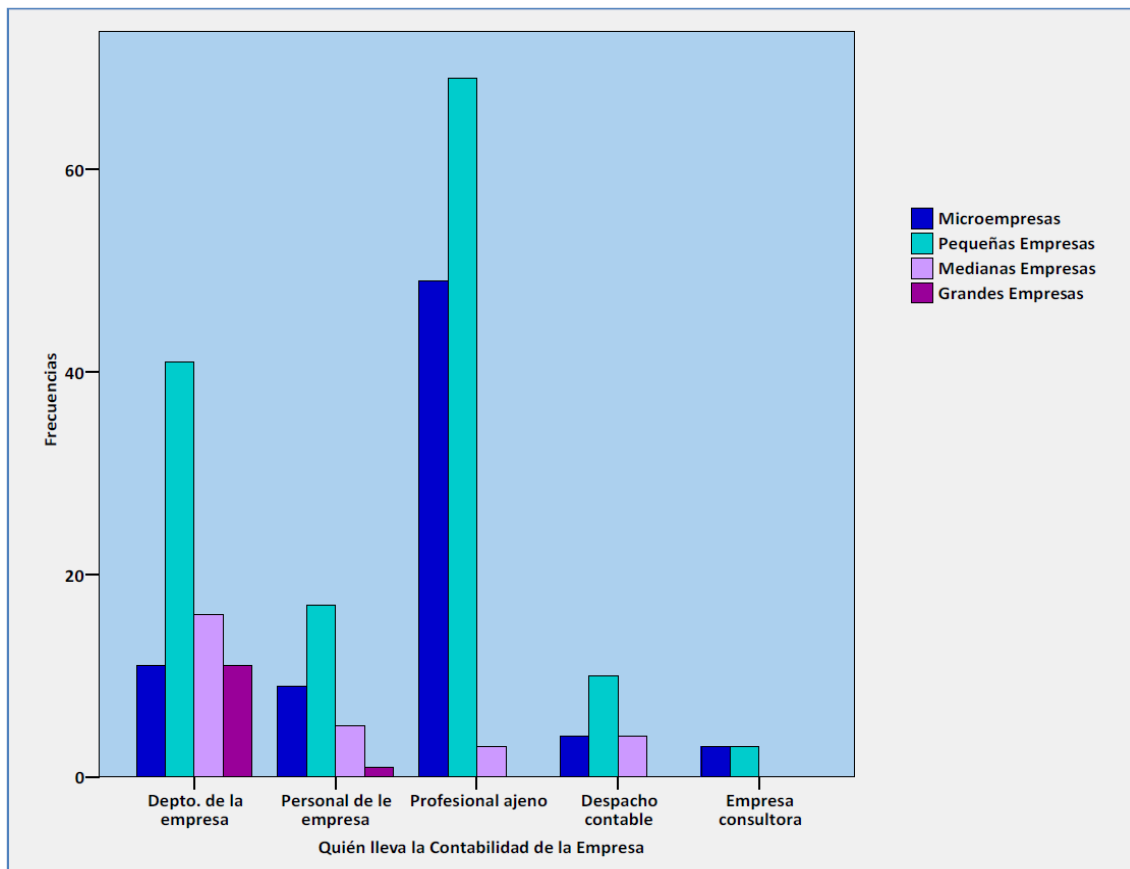
Quién lleva la Contabilidad de la Empresa (Q)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
El depto. de contabilidad de la empresa	Frecuencias	11	41	16	11	79
	% dentro de Q	13,9%	51,9%	20,3%	13,9%	100,0%
	% dentro de T	14,5%	29,3%	57,1%	91,7%	30,9%
Personal de la empresa dedicado a ello	Frecuencias	9	17	5	1	32
	% dentro de Q	28,1%	53,1%	15,6%	3,1%	100,0%
	% dentro de T	11,8%	12,1%	17,9%	8,3%	12,5%
Un profesional de libre ejercicio	Frecuencias	49	69	3	0	121
	% dentro de Q	40,5%	57,0%	2,5%	,0%	100,0%
	% dentro de T	64,5%	49,3%	10,7%	,0%	47,3%
Un despacho, oficina o estudio contable	Frecuencias	4	10	4	0	18
	% dentro de Q	22,2%	55,6%	22,2%	,0%	100,0%
	% dentro de T	5,3%	7,1%	14,3%	,0%	7,0%
Una empresa consultora o de asesoría	Frecuencias	3	3	0	0	6
	% dentro de Q	50,0%	50,0%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	3,9%	2,1%	,0%	,0%	2,3%
Total	Frecuencias	76	140	28	12	256
	% dentro de Q	29,7%	54,7%	10,9%	4,7%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Respecto a quién lleva la contabilidad en las PyMEs, la tendencia difiere según sean pequeñas o medianas empresas. En las pequeñas empresas respondientes la contabilidad es llevada, fundamentalmente, por un profesional de libre ejercicio ajeno a la empresa (49,3%), aunque, hay un porcentaje representativo de éstas que poseen un departamento, área o división dedicada a llevar la contabilidad de la empresa (29,3%) y, las demás, por medio de personal de la empresa encargado de llevar la contabilidad (12,1%), un despacho u oficina

contable (7,1%) y una empresa consultora o de asesoría administrativa (2,1%). Las medianas empresas llevan su contabilidad, esencialmente, mediante un departamento, área o división encargada de llevar la contabilidad de la empresa (57,1%), aún cuando, también algunas utilizan personal de la empresa sólo dedicado a llevar la contabilidad (17,9%), un despacho u oficina contable (14,3%) y un profesional de libre ejercicio ajeno a la empresa (10,7%).

Gráfico N° 37: Quién lleva la Contabilidad según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

- **Implantación de la contabilidad de costos.** El porcentaje de respuesta de esta interrogante fue del 94,3% de las empresas encuestadas y el de no respuesta fue del 5,7% de las mismas. En el cuadro N° 84, puede advertirse que el 58,5% de las empresas

respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida no tienen implantada la contabilidad de costos, por el contrario, el 41,5% si hacen uso de esta contabilidad.

Cuadro N° 84: Implantación de la Contabilidad de Costos

Contabilidad de Costos		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Si	103	39,2%	41,5%	41,5%
	No	145	55,1%	58,5%	100,0%
	Total	248	94,3%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	15	5,7%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

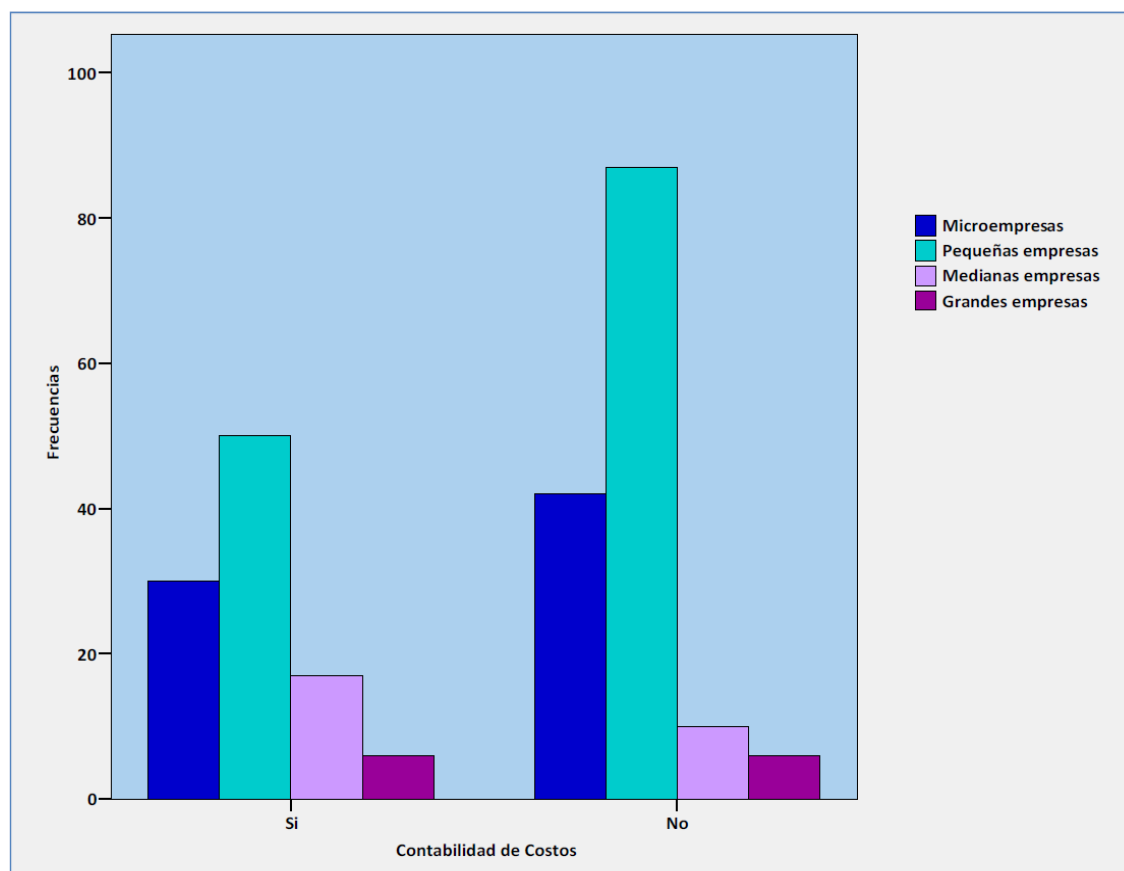
Conforme al tamaño de las empresas respondientes, tal como puede verse en el cuadro N° 85 y el gráfico N° 38, las que tienen implantada la contabilidad de costos son: el 41, 7% de las microempresas, el 36,5% de las pequeñas empresas, el 63,0% de las medianas empresas y el 50,0% de las grandes empresas. Por otra parte, las que no hacen uso de la contabilidad de costos son: 58,3% de las microempresas, el 63,5% de las pequeñas empresas, el 37,0% de las medianas empresas y el 50,0% de las grandes empresas. En general, parece no haber una tendencia clara entre las empresas más grandes y las más pequeñas, sin embargo, si se fija la atención en las PyMEs respondientes puede observarse que las empresas medianas hacen uso de la contabilidad de costos en mayor medida que las empresa pequeñas. De hecho, de las medianas empresas respondientes, el 63,0% tiene implantada la contabilidad de costos y el 37,0% no la utiliza, en contraste, el 36,5% de la pequeñas empresas repondientes utiliza la contabilidad de costos y el 63,5% no la tiene implantada. Inclusive, es mayor la proporción de medianas empresas que aplican la contabilidad de costos que la de cualquiera de los otros tipos de empresas analizados.

Cuadro N° 85: Implantación de la Contabilidad de Costos según el Tamaño de la Empresa

Contabilidad de Costos (CC)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	30	50	17	6	103
	% dentro de CC	29,1%	48,5%	16,5%	5,8%	100,0%
	% dentro de T	41,7%	36,5%	63,0%	50,0%	41,5%
No	Frecuencias	42	87	10	6	145
	% dentro de CC	29,0%	60,0%	6,9%	4,1%	100,0%
	% dentro de T	58,3%	63,5%	37,0%	50,0%	58,5%
Total	Frecuencias	72	137	27	12	248
	% dentro de CC	29,0%	55,2%	10,9%	4,8%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 38: Uso de la Contabilidad de Costos según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

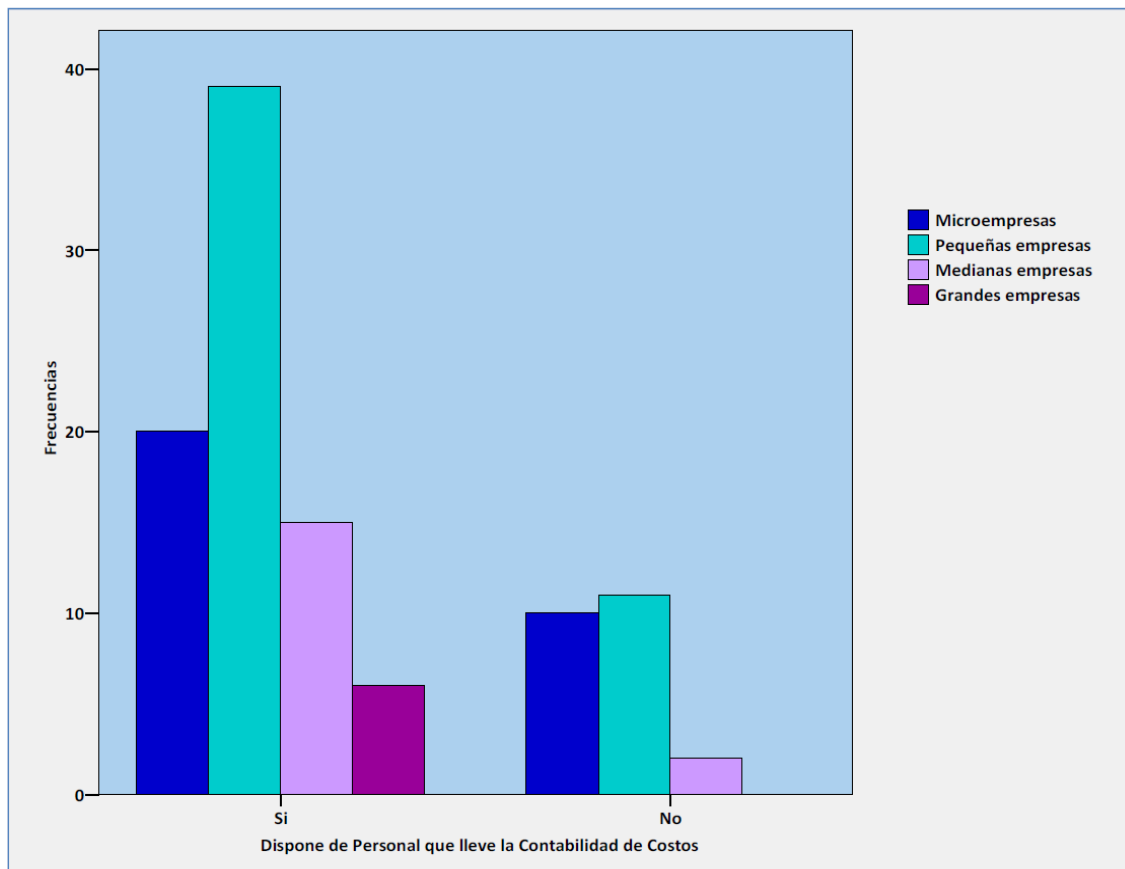
- La empresa dispone de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos.** De las 103 empresas del Municipio Libertador del Estado Mérida que contestaron que si llevan contabilidad de costos, en el cuadro N° 86 y el gráfico N° 39 puede observarse, que el 77,7% de estas empresas dispone de personal dedicado a llevar la contabilidad de costos y el 22,3% restante no posee personal contratado para ello. Igualmente, se evidencia que las empresas más grandes tienen mayor predisposición, que las más pequeñas, a tener personal de la empresa encargado de llevar la contabilidad de costos. De hecho, la totalidad de las grandes empresas consideradas posee personal que lleve la contabilidad de costos, en cambio, en 66,7% de las microempresas no dispone de dicho personal. En el caso de las PyMEs respondientes, aunque más sutil, la situación es muy parecida. El 78,0% de las pequeñas empresas y el 88,2% de las medianas empresas disponen de personal para llevar la contabilidad de costos, antes bien, el 22,0% de las pequeñas empresas y el 11,8% de las medianas empresas no tienen personal dedicado a llevar la contabilidad de costos.

Cuadro N° 86: Dispone de Personal que lleve la Contabilidad de Costos

Dispone de Personal que lleve la Contabilidad de Costos (PC)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	20	39	15	6	80
	% dentro de PC	25,0%	48,8%	18,8%	7,5%	100,0%
	% dentro de T	66,7%	78,0%	88,2%	100,0%	77,7%
No	Frecuencias	10	11	2	0	23
	% dentro de PC	43,5%	47,8%	8,7%	,0%	100,0%
	% dentro de T	33,3%	22,0%	11,8%	,0%	22,3%
Total	Frecuencias	30	50	17	6	103
	% dentro de PC	29,1%	48,5%	16,5%	5,8%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 39: Dispone de Personal que lleve la Contabilidad de Costos



Fuente: Elaboración Propia

- Cómo conecta la información de costos con la contabilidad financiera.** El 74,1% de las empresas encuestadas respondió esta interrogante, lo que ocasionó un porcentaje muy elevado de no respuesta del 25,9% de las mismas. En el cuadro N° 87, se presentan las formas como las empresas estudiadas del Municipio Libertador del Estado Mérida conectan la información de la contabilidad de costos con la contabilidad financiera. De acuerdo con los resultados suministrados en el cuadro N° 87, el 51,3% de las empresas respondientes coinciden en señalar que integran los datos de la contabilidad de costos en la contabilidad financiera, el 26,2% trata la información de costos de forma extracontable con total autonomía de la contabilidad financiera, el 22,1% lleva la contabilidad de costos utilizando registros contables por

partida doble, el 10,8% registra sus costos utilizando estadísticas de costos y el 2,6% utiliza algún sistema de costos propuesto por algún organismo público. Exceptuando las grandes empresas respondientes, las demás empresas independientemente de su tamaño utilizan en mayor o menor medida estas formas de conexión de la información de costos con la contabilidad financiera.

**Cuadro N° 87: Conexión de la Información de Costos
con la Contabilidad Financiera**

Información de Costos y Contabilidad Financiera (IC)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Lleva la contabilidad de costos utilizando la partida doble ^(a)	Frecuencias	15	23	4	1	43
	% dentro de IC	34,9%	53,5%	9,3%	2,3%	
	% dentro de T	24,2%	21,9%	22,2%	10,0%	
	% del Total	7,7%	11,8%	2,1%	,5%	22,1%
Integra los datos de costos en la contabilidad financiera ^(a)	Frecuencias	30	51	11	8	100
	% dentro de IC	30,0%	51,0%	11,0%	8,0%	
	% dentro de T	48,4%	48,6%	61,1%	80,0%	
	% del Total	15,4%	26,2%	5,6%	4,1%	51,3%
Los datos sobre costos son tratados de forma extracontable ^(a)	Frecuencias	16	31	4	0	51
	% dentro de IC	31,4%	60,8%	7,8%	,0%	
	% dentro de T	25,8%	29,5%	22,2%	,0%	
	% del Total	8,2%	15,9%	2,1%	,0%	26,2%
Registra sus costos utilizando estadísticas de costos ^(a)	Frecuencias	9	11	1	0	21
	% dentro de IC	42,9%	52,4%	4,8%	,0%	
	% dentro de T	14,5%	10,5%	5,6%	,0%	
	% del Total	4,6%	5,6%	,5%	,0%	10,8%
Utiliza algún sistema de costos de un organismo público ^(a)	Frecuencias	3	1	0	1	5
	% dentro de IC	60,0%	20,0%	,0%	20,0%	
	% dentro de T	4,8%	1,0%	,0%	10,0%	
	% del Total	1,5%	,5%	,0%	,5%	2,6%
Total	Frecuencias	62	105	18	10	195
	% del Total	31,8%	53,8%	9,2%	5,1%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo dicotómico tabulado sobre el valor 1 = Si.

Fuente: Elaboración Propia

Las grandes empresas respondientes no tratan la información de costos de forma extracontable ni tampoco utilizan estadísticas de costos. No obstante, el 80,0% de estas grandes empresas integran los datos de la

contabilidad de costos en la contabilidad financiera, el 10,0% lleva la contabilidad de costos utilizando registros contables por partida doble y el 10,0% utiliza algún sistema de costos propuesto por algún organismo público. En el caso de las microempresas, el 48,4% de las respondientes integran los datos de la contabilidad de costos en la contabilidad financiera, el 25,8% trata la información de costos de forma extracontable con total autonomía de la contabilidad financiera, el 24,2% lleva la contabilidad de costos utilizando registros contables por partida doble, el 14,5% registra sus costos utilizando estadísticas de costos y el 4,8% utiliza algún sistema de costos propuesto por algún organismo público.

En lo que concierne a las PyMEs respondientes, dichas empresas vinculan la información suministrada por la contabilidad de costos con la contabilidad financiera de la siguiente manera:

- ✓ Pequeñas empresas: el 48,6% integran los datos de la contabilidad de costos en la contabilidad financiera, el 29,5% trata la información de costos de forma extracontable con total autonomía de la contabilidad financiera, el 21,9% lleva la contabilidad de costos utilizando registros contables por partida doble, el 10,5% registra sus costos utilizando estadísticas de costos y el 1,0% utiliza algún sistema de costos propuesto por algún organismo público.
- ✓ Medianas empresas: el 61,1% integran los datos de la contabilidad de costos en la contabilidad financiera, el 22,2% trata la información de costos de forma extracontable con total autonomía de la contabilidad financiera, el 22,2% lleva la contabilidad de costos utilizando registros contables por partida doble, el 5,6% registra sus costos utilizando estadísticas de costos y ninguna utiliza algún sistema de costos propuesto por algún organismo público.

La aplicación de la contabilidad de costos como sistema de información que permite el control de la gestión empresarial se analizó, en las

empresas estudiadas, preguntándoles a sus gerentes/directivos esto: 1) objetivos más importantes de la contabilidad de costos esté o no implantada, 2) utilidad de la información suministrada por la contabilidad de costos, 3) si realizan habitualmente el plan estratégico, 4) si utilizan los objetivos anuales para la confección del presupuesto, 5) si revisan los presupuestos durante el ejercicio presupuestario con posibles modificaciones, 6) si utilizan las desviaciones en el presupuesto para analizar las causas de las diferencias, a fin de lograr el control de las actuaciones y la toma de medidas y acciones correctoras y 7) si utilizan indicadores para analizar la gestión y evolución de la empresa. Los resultados obtenidos son los que a continuación se presentan y analizan:

- **Objetivos más importantes de la contabilidad de costos, esté o no implantada en la empresa.** El 89,7% de las empresas encuestadas contestó esta interrogante, por tanto, el porcentaje de no respuesta fue del 10,3%. Los objetivos más importantes que pueden lograrse con el uso de la contabilidad de costos, independientemente de que se encuentre implantada, según las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida se presentan en el cuadro N° 88. Para las empresas respondientes los objetivos de la contabilidad de costos en orden de importancia son:
 - 1º. Suministra información para la empresa, ya que, el 74,6% de las empresas respondientes lo señalan.
 - 2º. El cálculo de costos y resultados por productos, servicios, departamentos, centros de actividad y/o unidades de negocios, pues, el 64,4% de las empresas respondientes lo señalan.
 - 3º. Proporciona información para la planificación y control de las operaciones de la empresa, dado que, el 61,4% de las empresas respondientes lo señalan.
 - 4º. Provee información para la toma de decisiones de propietarios/gerentes o administradores, pues, el 60,6% de las empresas respondientes lo señalan

- 5°. Facilita información a la contabilidad financiera para elaborar el balance general y el estado de resultados, puesto que, el 55,4% de las empresas respondientes lo señalan.
- 6°. Por último, sólo para el 12,7% de las empresas respondientes no es necesario llevar contabilidad de costos.

Cuadro N° 88: Objetivos de la Contabilidad de Costos

Objetivos de la Contabilidad de Costos (O)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Información para la empresa ^(a)	Frecuencias	52	93	21	10	176
	% dentro de O	29,5%	52,8%	11,9%	5,7%	
	% dentro de T	76,5%	71,5%	75,0%	100,0%	
	% del Total	22,0%	39,4%	8,9%	4,2%	74,6%
Información para elaborar estados financieros ^(a)	Frecuencias	42	64	19	6	131
	% dentro de O	32,1%	48,9%	14,5%	4,6%	
	% dentro de T	61,8%	49,2%	67,9%	60,0%	
	% del Total	17,8%	27,1%	8,1%	2,5%	55,5%
Cálculo de costos y resultados por productos, centros y/o unidades ^(a)	Frecuencias	37	87	22	6	152
	% dentro de O	24,3%	57,2%	14,5%	3,9%	
	% dentro de T	54,4%	66,9%	78,6%	60,0%	
	% del Total	15,7%	36,9%	9,3%	2,5%	64,4%
Información para la planificación y control de las operaciones ^(a)	Frecuencias	37	82	17	9	145
	% dentro de O	25,5%	56,6%	11,7%	6,2%	
	% dentro de T	54,4%	63,1%	60,7%	90,0%	
	% del Total	15,7%	34,7%	7,2%	3,8%	61,4%
Información para la toma de decisiones ^(a)	Frecuencias	34	82	19	8	143
	% dentro de O	23,8%	57,3%	13,3%	5,6%	
	% dentro de T	50,0%	63,1%	67,9%	80,0%	
	% del Total	14,4%	34,7%	8,1%	3,4%	60,6%
No es necesario llevar contabilidad de costos ^(a)	Frecuencias	9	19	2	0	30
	% dentro de O	30,0%	63,3%	6,7%	,0%	
	% dentro de T	13,2%	14,6%	7,1%	,0%	
	% del Total	3,8%	8,1%	,8%	,0%	12,7%
Total	Frecuencias	68	130	28	10	236
	% del Total	28,8%	55,1%	11,9%	4,2%	100,0%

Los porcentajes y totales están basados en las respuestas.
(a) Grupo dicotómico tabulado sobre el valor 1 = Si.

Fuente: Elaboración Propia

En lo que se refiere a las PyMEs respondientes, los objetivos más importantes que se pueden lograr con el uso la contabilidad de costos no

coinciden del todo con el orden anterior. Para estas empresas los objetivos de la contabilidad de costos serían:

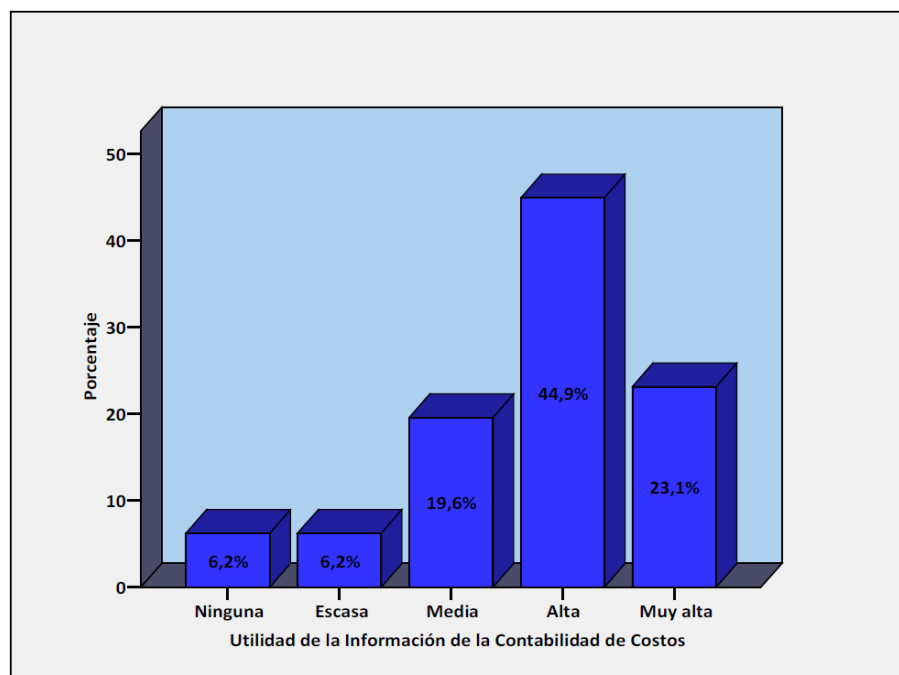
- ✓ Pequeñas empresas: el 71,5% de las respondientes que obtiene información para la empresa, el 66,9% que posibilita el cálculo de costos y resultados, el 63,1% que suministra información para la planificación y control de las operaciones, el 63,1% que procesa información para la toma de decisiones de propietarios/gerentes o administradores, el 49,2% que provee información para elaborar el balance general y el estado de resultados y el 14,6% que no es necesario llevar contabilidad de costos.
 - ✓ Medianas empresas: el 78,0% de las respondientes que posibilita el cálculo de costos y resultados, el 75,0% que obtiene información para la empresa, el 67,9% que provee información para elaborar el balance general y el estado de resultados, el 67,9% que procesa información para la toma de decisiones de propietarios/gerentes o administradores, el 60,7% que suministra información para la planificación y control de las operaciones y el 7,1% que no es necesario llevar contabilidad de costos.
- **Utilidad de la información suministrada por la contabilidad de costos.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 85,6% de las empresas estudiadas y el de no respuesta fue del 14,4%, un poco alto. En el cuadro N° 89 y el gráfico N° 40, se observa que el 87,6% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida opinan que la información proporcionada por la contabilidad de costos tiene utilidad media (19,6%), alta (44,9%) o muy alta (23,1%). El 12,4% restante cree que esta información no tiene utilidad alguna (6,2%) o es de escasa utilidad (6,2%).

Cuadro N° 89: Utilidad de la Información proporcionada por la Contabilidad de Costos

Utilidad de la Información de la Contabilidad de Costos		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Ninguna	14	5,3%	6,2%	6,2%
	Escasa	14	5,3%	6,2%	12,4%
	Media	44	16,7%	19,6%	32,0%
	Alta	101	38,4%	44,9%	76,9%
	Muy alta	52	19,8%	23,1%	100,0%
	Total	225	85,6%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	38	14,4%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 40: Utilidad de la Información proporcionada por la Contabilidad de Costos



Fuente: Elaboración Propia

La utilidad que tiene la información proporciona la contabilidad de costos de acuerdo al tamaño de la empresa respondientes se presenta

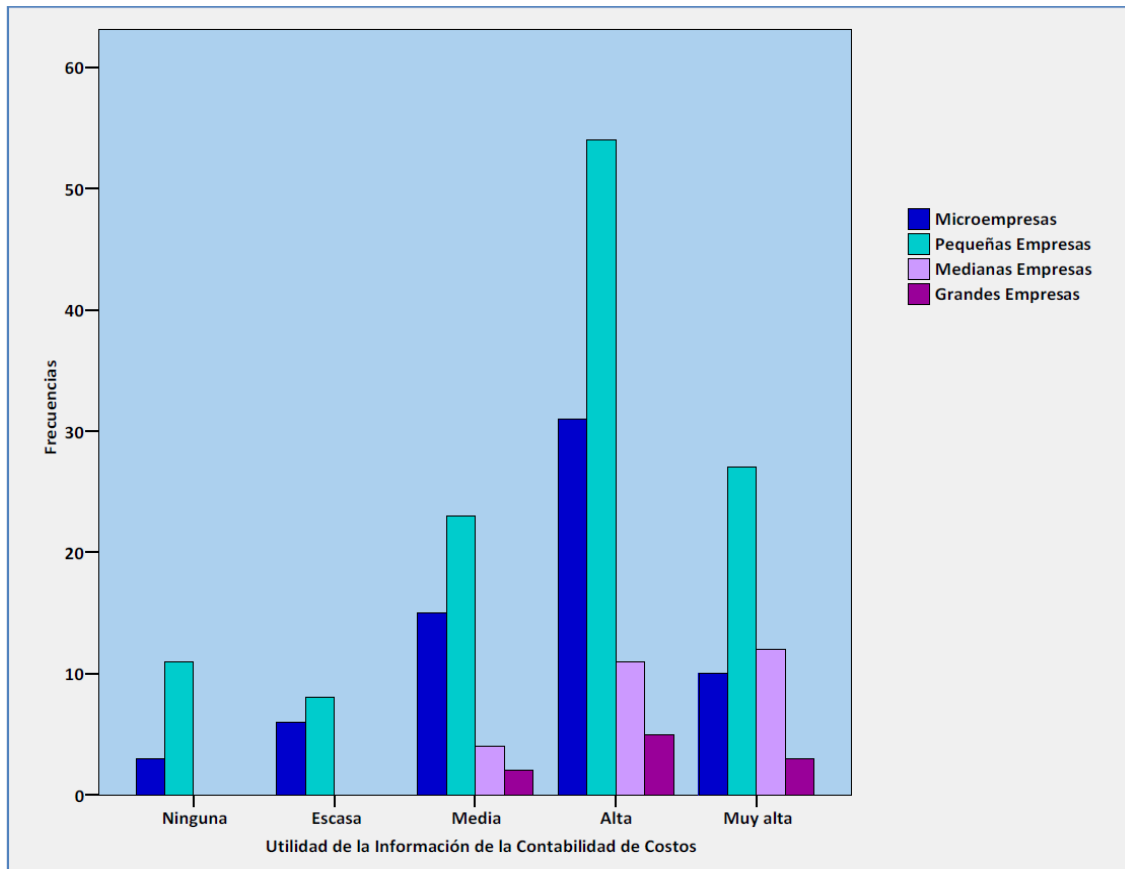
en el cuadro N° 90 y el gráfico N° 41. Independientemente del tamaño de las empresas respondientes, la mayoría opinan que la información suministrada por la contabilidad de costos es media, alta o muy alta, sin embargo, las que opina que tiene ninguna o escasa utilidad son micro y pequeñas empresas. En cuanto a las PyMEs respondientes, el 84,6% de las pequeñas creen que la información de la contabilidad de costos tiene utilidad media (18,7%), alta (43,9%) o muy alta (22,0%), en cambio, la totalidad de las medianas opinan que es de utilidad media (14,8%), alta (40,7%) o muy alta (44,4%). Por otra parte, para el 15,4% de las pequeñas empresas la información de la contabilidad de costos no tiene (8,9%) o es de escasa utilidad (6,5%), mientras que, para ninguna empresa mediana no tiene o es de escasa utilidad.

Cuadro N° 90: Utilidad de la Información de la Contabilidad de Costos y el Tamaño de la Empresa

Utilidad de la Información de la Contabilidad de Costos (U)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Ninguna	Frecuencias	3	11	0	0	14
	% dentro de U	21,4%	78,6%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	4,6%	8,9%	,0%	,0%	6,2%
Escasa	Frecuencias	6	8	0	0	14
	% dentro de U	42,9%	57,1%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	9,2%	6,5%	,0%	,0%	6,2%
Media	Frecuencias	15	23	4	2	44
	% dentro de U	34,1%	52,3%	9,1%	4,5%	100,0%
	% dentro de T	23,1%	18,7%	14,8%	20,0%	19,6%
Alta	Frecuencias	31	54	11	5	101
	% dentro de U	30,7%	53,5%	10,9%	5,0%	100,0%
	% dentro de T	47,7%	43,9%	40,7%	50,0%	44,9%
Muy alta	Frecuencias	10	27	12	3	52
	% dentro de U	19,2%	51,9%	23,1%	5,8%	100,0%
	% dentro de T	15,4%	22,0%	44,4%	30,0%	23,1%
Total	Frecuencias	65	123	27	10	225
	% dentro de U	28,9%	54,7%	12,0%	4,4%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 41: Utilidad de la Información de la Contabilidad de Costos y el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

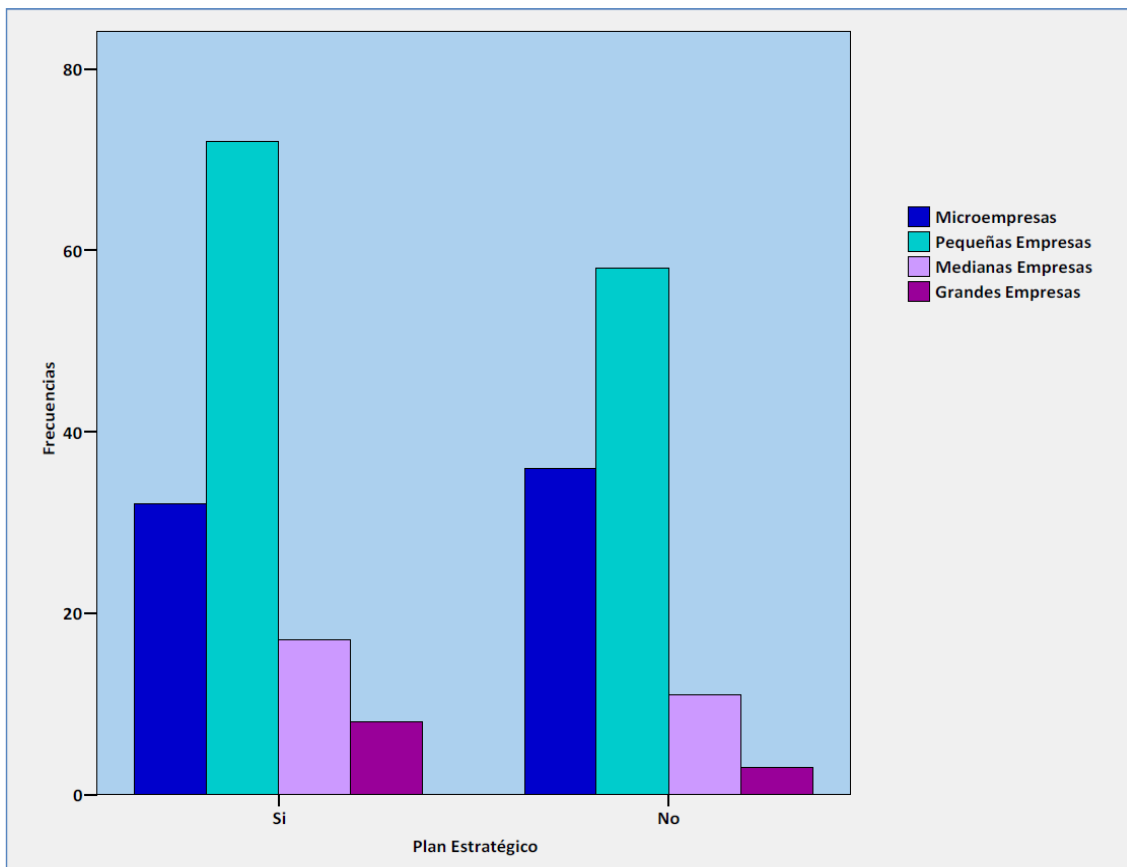
- Realización del plan estratégico.** El 90,1% de las empresas encuestadas respondió esta interrogante, lo que supuso un porcentaje de no respuesta del 9,9%. En el cuadro N° 91 y el gráfico N° 42 puede apreciarse que el 54,4% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida habitualmente realizan el plan estratégico, al mismo tiempo, que el 45,6% de dichas empresas no lo realizan. Por otra parte, puede observarse que las grandes empresas respondientes (72,7%) en mayor proporción que las microempresas respondientes (47,1%) se inclinan usualmente a la formulación de planes estratégicos.

Cuadro N° 91: Plan Estratégico según el Tamaño de la Empresa

Plan Estratégico (PE)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	32	72	17	8	129
	% dentro de PE	24,8%	55,8%	13,2%	6,2%	100,0%
	% dentro de T	47,1%	55,4%	60,7%	72,7%	54,4%
No	Frecuencias	36	58	11	3	108
	% dentro de PE	33,3%	53,7%	10,2%	2,8%	100,0%
	% dentro de T	52,9%	44,6%	39,3%	27,3%	45,6%
Total	Frecuencias	68	130	28	11	237
	% dentro de PE	28,7%	54,9%	11,8%	4,6%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 42: Plan Estratégico según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

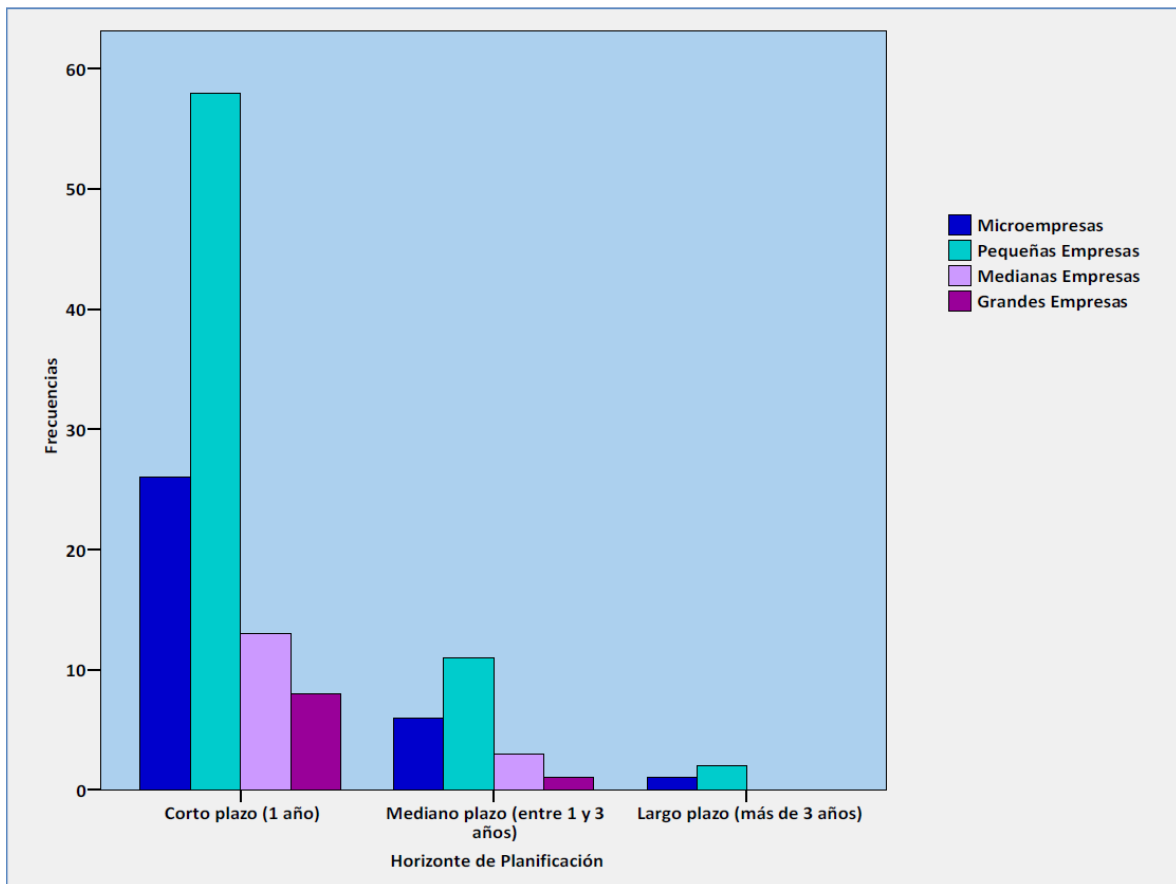
Similar situación se presenta con las PyMEs respondientes, puesto que el 60,7% de las medianas empresas elaboran usualmente el plan estratégico y el 39,3% no lo confecciona, en cambio, el 55,4% de las pequeñas empresas realizan normalmente el plan estratégico y el 44,6% no lo materializa. Con posterioridad se les preguntó sobre el horizonte de planificación, a lo cual la mayoría de las empresas respondientes contestó que es el corto plazo, pues tal y como se muestra en el cuadro N° 92 y el gráfico N° 43, el 81,4% de ellas establecen sus planes estratégicos a un año. Las PyMEs respondientes, al igual que las empresas grandes y micro, generalmente, establecen sus planes estratégicos a corto plazo. De hecho, el horizonte de planificación que considera el 81,7% de las pequeñas empresas es el corto plazo, el 15,5% el mediano plazo y el 2,8% el largo plazo, mientras que, el horizonte de planificación que considera el 81,3% de las medianas empresas es el corto plazo y el 18,8% el mediano plazo. Las medianas empresas respondientes no establecen planes estratégicos a largo plazo, es decir, a más de tres años.

Cuadro N° 92: Horizonte de Planificación según el Tamaño de la Empresa

Horizonte de Planificación (HP)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Corto plazo (1 año)	Frecuencias	26	58	13	8	105
	% dentro de HP	24,8%	55,2%	12,4%	7,6%	100,0%
	% dentro de T	78,8%	81,7%	81,3%	88,9%	81,4%
Mediano plazo (entre 1 y 3 años)	Frecuencias	6	11	3	1	21
	% dentro de HP	28,6%	52,4%	14,3%	4,8%	100,0%
	% dentro de T	18,2%	15,5%	18,8%	11,1%	16,3%
Largo plazo (más de 3 años)	Frecuencias	1	2	0	0	3
	% dentro de HP	33,3%	66,7%	,0%	,0%	100,0%
	% dentro de T	3,0%	2,8%	,0%	,0%	2,3%
Total	Frecuencias	33	71	16	9	129
	% dentro de HP	25,6%	55,0%	12,4%	7,0%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 43: Horizonte de Planificación según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

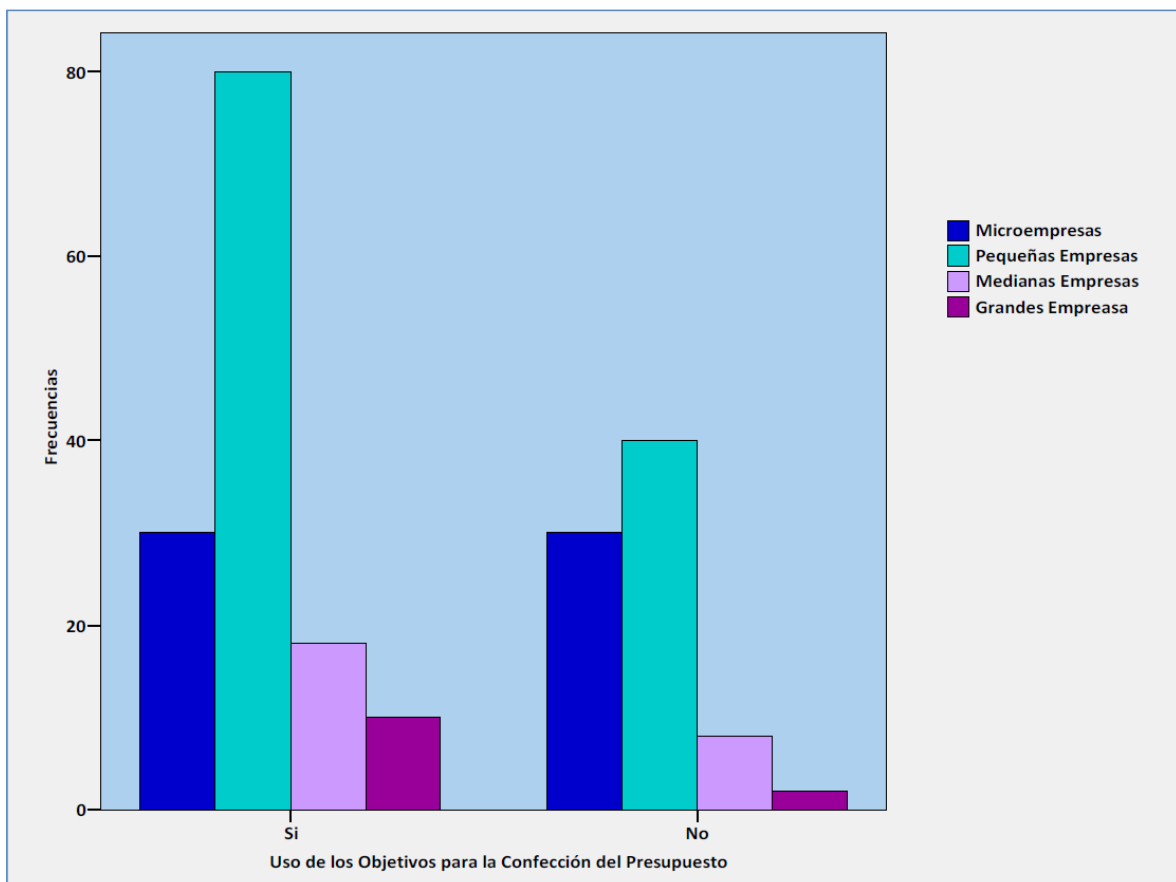
- **Uso de los objetivos anuales para la confección del presupuesto.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 82,9% de las empresas consideradas, resultando un porcentaje de no respuesta bastante alto, del 17,1%. En el cuadro N° 93 y el gráfico N° 44 se observa que el 63,3% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida utilizan los objetivos anuales para la elaboración de sus presupuestos, en tanto que, 36,7% de éstas no los utiliza. Las empresas más pequeñas (50,0% de las micro respondientes) son las que menos usan los objetivos anuales en el proceso presupuestario y las más grandes (83,3% de las grandes respondientes) son las que más los usan.

Cuadro N° 93: Uso de los Objetivos anuales para la Confección del Presupuesto

Uso de los Objetivos para la Confección del Presupuesto (UP)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	30	80	18	10	138
	% dentro de UP	21,7%	58,0%	13,0%	7,2%	100,0%
	% dentro de T	50,0%	66,7%	69,2%	83,3%	63,3%
No	Frecuencias	30	40	8	2	80
	% dentro de UP	37,5%	50,0%	10,0%	2,5%	100,0%
	% dentro de T	50,0%	33,3%	30,8%	16,7%	36,7%
Total	Frecuencias	60	120	26	12	218
	% dentro de UP	27,5%	55,0%	11,9%	5,5%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 44: Uso de los Objetivos anuales para la Confección del Presupuesto



Fuente: Elaboración Propia

Esta diferencia es más tenue entre las PyMEs respondientes. El 66,7% y el 69,2% de las pequeñas y medianas empresas, respectivamente, utilizan los objetivos anuales en la preparación de sus persupuestos. En contraste, el 33,3% y el 30,8% de las pequeñas y medianas empresas, respectivamente, no los utilizan.

- **Revisión del Presupuesto.** Sólo un 70,3% de las empresas encuestadas respondió esta interrogante, lo que significó un porcentaje de no respuesta muy elevado, del 29,7% de tales empresas. Como se aprecia en el cuadro N° 94, la mayoría de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida, en concreto el 79,5%, revisan sus presupuestos durante el ejercicio presupuestario con posibles modificaciones, mientras que, el restante 20,5% no hace revisión de sus presupuestos en el ejercicio presupuestario.

Cuadro N° 94: Revisión del Presupuesto durante el Ejercicio Presupuestario

Revisión del Presupuesto		Frecuencias Absolutas	Frecuencias Relativas	Frecuencias Relativas Válidos	Frecuencias Acumuladas Válidos
Válidos	Si, presupuesto flexible por deptos., áreas o centros de costos	55	20,9%	29,7%	29,7%
	Si, presupuesto flexible por productos y/o servicios	92	35,0%	49,7%	79,5%
	No, presupuesto estático por deptos., áreas o centros de costos	11	4,2%	5,9%	85,4%
	No, presupuesto estático por productos y/o servicios	16	6,1%	8,6%	94,1%
	No, presupuesto estático por naturaleza de los costos	11	4,2%	5,9%	100,0%
	Total	185	70,3%	100,0%	
Perdidos	No respondieron	78	29,7%		
Total		263	100,0%		

Fuente: Elaboración Propia

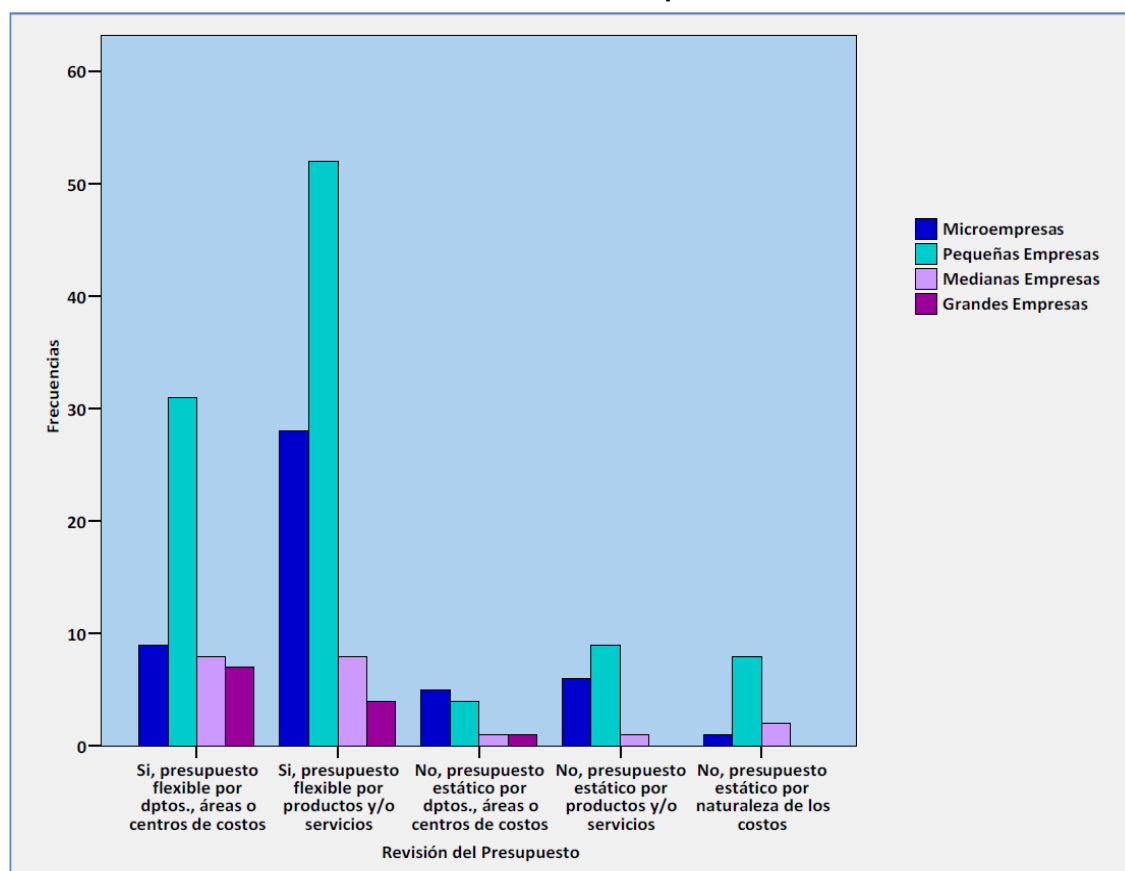
Las empresas que revisan sus presupuestos durante el ejercicio presupuestario lo hacen porque utilizan presupuestos flexibles: el 29,7% los prepara por departamentos, áreas funcionales o centros de costos y el 49,7% los elabora por productos y/o servicios. Las demás no los revisan porque utilizan presupuestos estáticos: el 5,9% los elabora por departamentos, áreas funcionales o centros de costos, el 8,6% los confecciona por productos y/o servicios y el 5,9% los prepara por naturaleza de los costos. De acuerdo al tamaño de las empresas respondientes, tal y como puede observarse en el cuadro N° 95 y el gráfico N° 45, parece que las empresas más grandes tienden mayoritariamente a realizar revisiones de sus presupuestos con posibles modificaciones que las más pequeñas.

Cuadro N° 95: Revisión del Presupuesto durante el Ejercicio Presupuestario según el Tamaño de la Empresa

Revisión del Presupuesto (RP)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si, presupuesto flexible por deptos., áreas o centros de costos	Frecuencias	9	31	8	7	55
	% dentro de RP	16,4%	56,4%	14,5%	12,7%	100,0%
	% dentro de T	18,4%	29,8%	40,0%	58,3%	29,7%
Si, presupuesto flexible por productos y/o servicios	Frecuencias	28	52	8	4	92
	% dentro de RP	30,4%	56,5%	8,7%	4,3%	100,0%
	% dentro de T	57,1%	50,0%	40,0%	33,3%	49,7%
No, presupuesto estático por deptos., áreas o centros de costos	Frecuencias	5	4	1	1	11
	% dentro de RP	45,5%	36,4%	9,1%	9,1%	100,0%
	% dentro de T	10,2%	3,8%	5,0%	8,3%	5,9%
No, presupuesto estático por productos y/o servicios	Frecuencias	6	9	1	0	16
	% dentro de RP	37,5%	56,3%	6,3%	,0%	100,0%
	% dentro de T	12,2%	8,7%	5,0%	,0%	8,6%
No, presupuesto estático por naturaleza de los costos	Frecuencias	1	8	2	0	11
	% dentro de RP	9,1%	72,7%	18,2%	,0%	100,0%
	% dentro de T	2,0%	7,7%	10,0%	,0%	5,9%
Total	Frecuencias	49	104	20	12	185
	% dentro de RP	26,5%	56,2%	10,8%	6,5%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 45: Revisión del Presupuesto durante el Ejercicio Presupuestario según el Tamaño de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

En efecto, 91,6% de las grandes empresas respondientes revisa sus presupuestos, en cambio, un porcentaje menor de las microempresas respondientes, el 75,5%, los revisa. Las PyMEs respondientes, por su parte, presentan un comportamiento semejante, aunque, las diferencias entre ellas son exiguas. No obstante, dentro de las PyMEs que revisan sus presupuestos durante el ejercicio presupuestario la diferencia es más perceptible, por cuanto:

- ✓ Es mayor la proporción de medianas empresas (40,0% de las respondientes) que de pequeñas empresas (29,8% de las respondientes) que revisan sus presupuestos durante el ejercicio presupuestario con posibles modificaciones porque utilizan

presupuestos flexibles por departamentos, áreas funcionales o centros de costos.

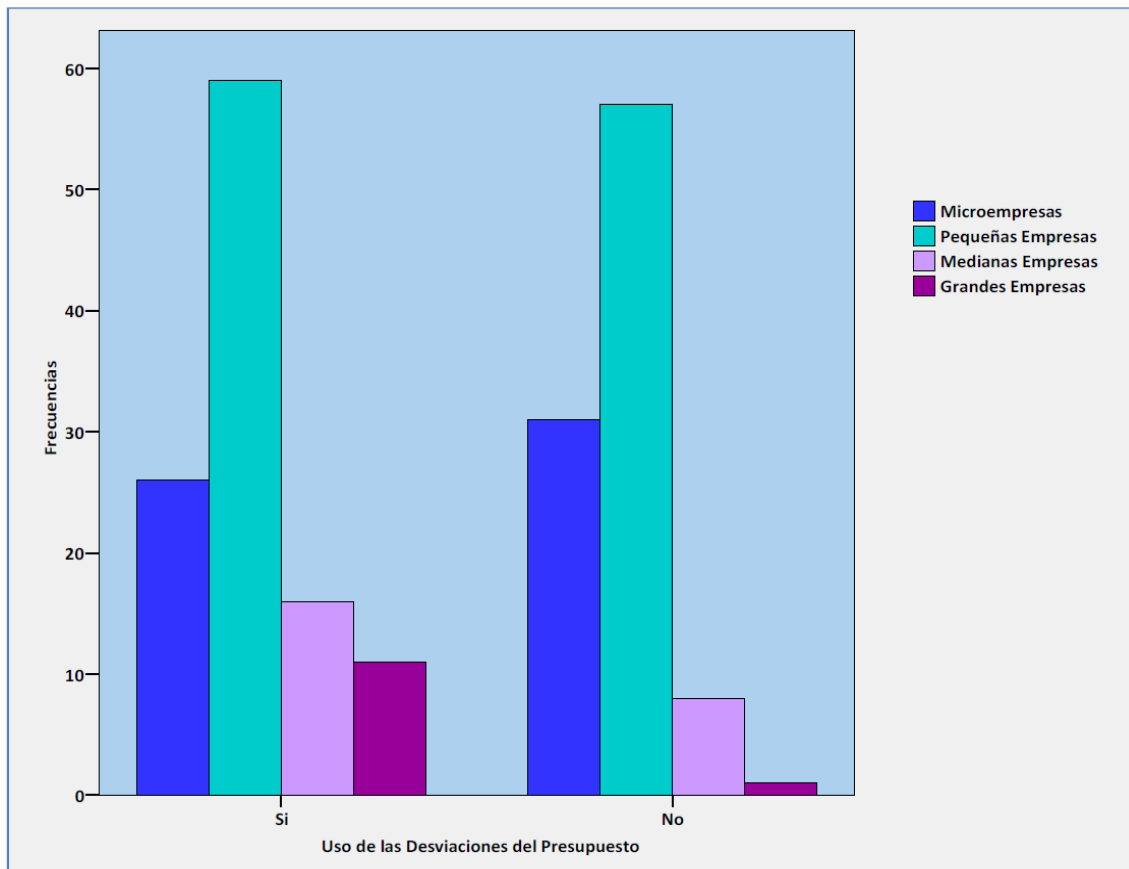
- ✓ Es menor la proporción de medianas empresas (40,0% de las respondientes) que de pequeñas empresas (50,0% de las respondientes) que revisan sus presupuestos durante el ejercicio presupuestario con posibles modificaciones porque utilizan presupuestos flexibles por productos y/o servicios.
- **Uso de las desviaciones del presupuesto.** El porcentaje de respuesta a esta interrogante fue del 79,5%, generando un porcentaje de no respuesta también bastante alto, del 20,5%. El cuadro N° 96 y el gráfico N° 46, se muestra que el 53,6% de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida 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. Igualmente, revelan que el 46,4% de estas empresas no hacen uso de las desviaciones en el presupuesto para el control de la gestión empresarial.

Cuadro N° 96: Uso de las Desviaciones en el Presupuesto

Uso de las Desviaciones del Presupuesto (DP)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	26	59	16	11	112
	% dentro de DP	23,2%	52,7%	14,3%	9,8%	100,0%
	% dentro de T	45,6%	50,9%	66,7%	91,7%	53,6%
No	Frecuencias	31	57	8	1	97
	% dentro de DP	32,0%	58,8%	8,2%	1,0%	100,0%
	% dentro de T	54,4%	49,1%	33,3%	8,3%	46,4%
Total	Frecuencias	57	116	24	12	209
	% dentro de DP	27,3%	55,5%	11,5%	5,7%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 46: Uso de las Desviaciones en el Presupuesto



Fuente: Elaboración Propia

En lo que concierne a las PyMEs respondientes, son más las medianas empresas (66,7%) que las pequeñas empresas (50,9%) que hacen uso de las desviaciones en el presupuesto para investigar las causas de las diferencias, a fin de controlar las actuaciones y adoptar medidas y acciones correctivas conforme a los objetivos marcados. Por el contrario, son menos las medianas empresas (33,3%) que las pequeñas empresas (49,1%) que utilizan las desviaciones en el presupuesto con propósitos de control.

- **Utilización de indicadores de para analizar la gestión y evolución de la empresa.** El 84,0% de las empresas encuestadas respondieron esta interrogante, lo que supuso un pocertaje de no respuesta del

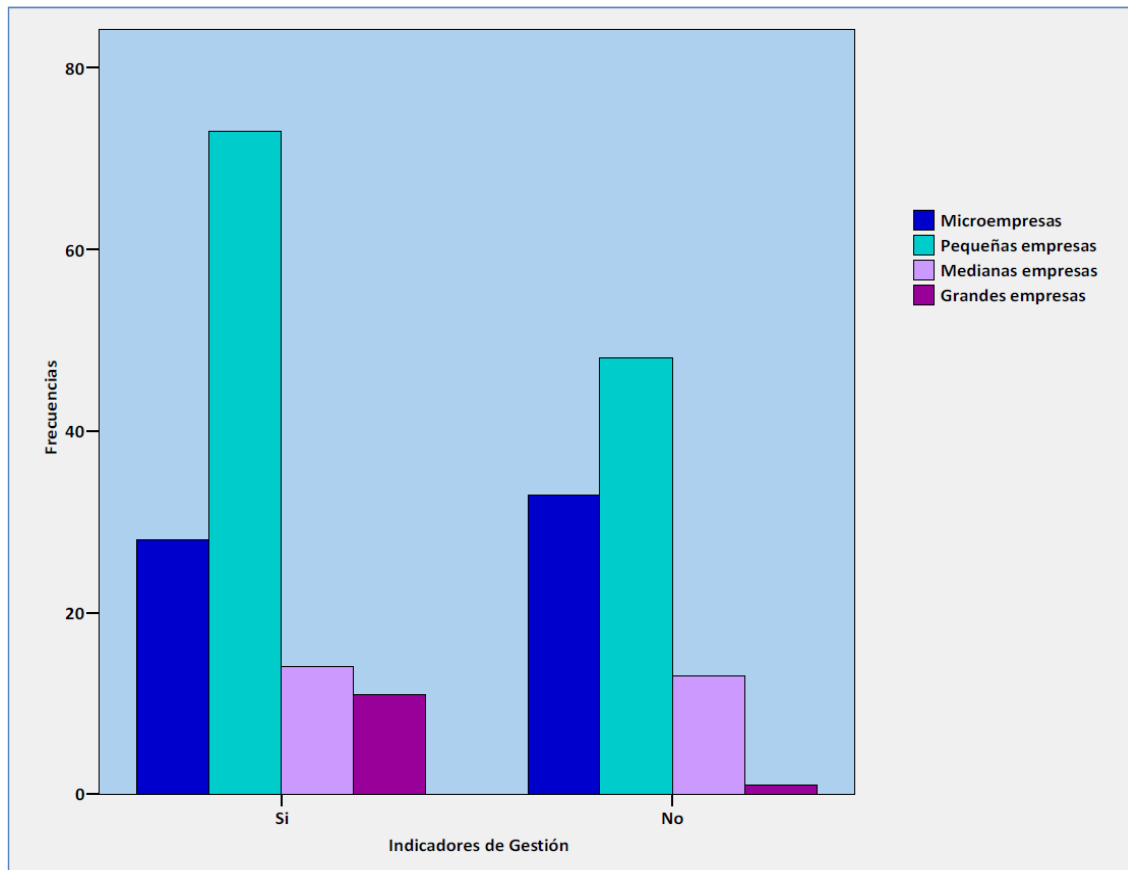
16,0%. La utilización de indicadores para analizar la gestión y evolución de las empresas respondientes del Municipio Libertador del Estado Mérida se presenta en el cuadro N° 97 y el gráfico N° 47. Como se observa en ellos, el 57,0% de las empresas respondientes emplea indicadores para analizar la gestión y evolución de su desempeño empresarial, mientras que, el restante 43,0% no utiliza indicadores de gestión. De igual modo, parece que las empresas grandes respondientes (91,7%) son más proclives al uso de indicadores de gestión que las empresas respondientes más pequeñas (45,9% de las micro, 60,3% de las pequeñas y 51,9% de las medianas). Respecto a las PyMEs la situación es inversa, las medianas empresas (51,9% de las respondientes) son menos proclives a la utilización de indicadores de gestión que las pequeñas empresas (60,3% de las respondientes), por tanto, son más las medianas empresas (48,1% de las respondientes) que no emplean indicadores para el control y evaluación del desempeño empresarial que las pequeñas empresas (39,7% de las respondientes) que si hacen uso de ellos.

Cuadro N° 97: Utilización de Indicadores para Analizar la Gestión y Evolución de la Empresa

Indicadores de Gestión (IG)		Tamaño de la Empresa (T)				Total
		Micro	Pequeña	Mediana	Grande	
Si	Frecuencias	28	73	14	11	126
	% dentro de IG	22,2%	57,9%	11,1%	8,7%	100,0%
	% dentro de T	45,9%	60,3%	51,9%	91,7%	57,0%
No	Frecuencias	33	48	13	1	95
	% dentro de IG	34,7%	50,5%	13,7%	1,1%	100,0%
	% dentro de T	54,1%	39,7%	48,1%	8,3%	43,0%
Total	Frecuencias	61	121	27	12	221
	% dentro de IG	27,6%	54,8%	12,2%	5,4%	100,0%
	% dentro de T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

Gráfico N° 47: Utilización de Indicadores para Analizar la Gestión y Evolución de la Empresa



Fuente: Elaboración Propia

IV.3 Relación entre el Uso de la Contabilidad de Costos y la Rentabilidad de las PyMEs

Para determinar si existe relación entre el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida se utilizó la prueba de independencia Chi-cuadrado (χ^2). Esta prueba no paramétrica de la estadística inferencial permite demostrar si dos variables categóricas se encuentran relacionadas, sin embargo, es necesario subrayar que esta prueba sólo indica si existe o no relación entre las variables más no el sentido de la relación que pueda darse entre ellas, lo que significa que no indica el porcentaje de influencia de una variable sobre la otra o la variable que causa la influencia. Por

tanto, el objetivo de la prueba Chi-cuadrado es comprobar que las variables son independientes mediante el nivel de significación, siendo aceptada sí el valor de la significación es mayor o igual que *alfa* (α)⁵¹.

En consecuencia, las hipótesis de trabajo que se contrastan mediante la prueba Chi-cuadrado son las siguientes:

Hipótesis Nula: el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador son independientes.

Hipótesis Alternativa: el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador no son independientes, es decir, están relacionadas.

La tabla de contingencia que recoge las frecuencias observadas y esperadas resultantes del cruce de las variables uso de la contabilidad de costos y rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida se presenta en el cuadro N° 98. Estas frecuencias sirven de base para calcular la prueba chi-cuadrado, que mide la relación entre dos variables categóricas a través de la comparación de sus frecuencias observadas y esperadas, descartando la posibilidad de que si existe una relación, ésta sea producto del azar. La prueba de independencia chi-cuadrado para las variables consideradas se dispone en el cuadro N° 99. Obsérvese que dado que las variables se encuentran anidadas, el programa SPSS genera una prueba chi-cuadrado para cada una de las subtablas de la variable principal de anidación: tamaño de la empresa.

Por tanto, se cuenta con dos pruebas de independencia chi-cuadrado: una, contrasta la hipótesis alternativa en las pequeñas empresas y, la otra, en las medianas empresas. Los niveles de significación (0,804 y 0,569) obtenidos para ambas pruebas superan por un elevado margen el valor de *alfa* ($\alpha=0,05$), a la vez,

⁵¹ Alfa (α) respresenta el nivel de significación, esto es, la probabilidad de darse la hipótesis alternativa. Este nivel puede tomar diferentes valores, según la mayor o menor seguridad con la cual se quiera confirmar la hipótesis alternativa. Por lo general, se usan valores de α que oscilan entre 0,001(0,1%) y 0,1 (10,0%). El nivel de confianza que se asumirá para contrastar la hipótesis alternativa planteada es del 95,0%, lo que supone un nivel de significación $\alpha=0,05$.

Cuadro N° 98: Uso de la Contabilidad de Costos y la Rentabilidad de las PyMES

Tamaño de la Empresa	Uso de la Contabilidad de Costos		Rentabilidad			Total
			Menos del 10%	Del 10% al 15%	Más del 15%	
Pequeña	Si	Frecuencias Observadas	18	17	12	47
		Frecuencias Esperadas	17,7	15,8	13,5	47,0
		% del Total	14,4%	13,6%	9,6%	37,6%
	No	Frecuencias Observadas	29	25	24	78
		Frecuencias Esperadas	29,3	26,2	22,5	78,0
		% del Total	23,2%	20,0%	19,2%	62,4%
	Total	Frecuencias Observadas	47	42	36	125
		Frecuencias Esperadas	47,0	42,0	36,0	125,0
		% del Total	37,6%	33,6%	28,8%	100,0%
Mediana	Si	Frecuencias Observadas	6	6	4	16
		Frecuencias Esperadas	5,8	5,1	5,1	16,0
		% del Total	24,0%	24,0%	16,0%	64,0%
	No	Frecuencias Observadas	3	2	4	9
		Frecuencias Esperadas	3,2	2,9	2,9	9,0
		% del Total	12,0%	8,0%	16,0%	36,0%
	Total	Frecuencias Observadas	9	8	8	25
		Frecuencias Esperadas	9,0	8,0	8,0	25,0
		% del Total	36,0%	32,0%	32,0%	100,0%

Fuente: Elaboración Propia

**Cuadro N° 99: Prueba de Independencia Chi-cuadrado (χ^2) para las Variables
Uso de la Contabilidad de Costos y Rentabilidad de las PyMES**

Tamaño de la Empresa	Estadísticos	Valores	Grados de Libertad	Nivel de Significancia
Pequeña	Chi- cuadrado de Pearson	,437 ^(a)	2	,804
	Razón de Verosimilitud	,440	2	,802
	Asociación Lineal por Lineal	,072	1	,788
	N° de Casos Válidos	125		
Mediana	Chi- cuadrado de Pearson	1,128 ^(b)	2	,569
	Razón de Verosimilitud	1,126	2	,570
	Asociación Lineal por Lineal	,189	1	,664
	N° de Casos Válidos	25		

(a) 0 celdas (,0%) tienen frecuencias esperadas menores a 5. El mínimo esperado es 13,54.
(b) 3 celdas (50,0%) tienen frecuencias esperadas menores a 5. El mínimo esperado es 2,88.

Fuente: Elaboración Propia

que los valores calculados de chi-cuadrado (0,437 y 1,128) para dichas pruebas están muy por debajo del valor que puede ocurrir por el azar (5,991), por lo que se debe rechazar la hipótesis alternativa y aceptar la hipótesis nula para el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs. En otras palabras, la prueba de independencia chi-cuadrado revela que no existe relación entre la práctica o uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.

En una tabla de distribución chi-cuadrado, puede verse que para el nivel de significancia de $\alpha=0,05$ y dos grados de libertad, el valor de chi-cuadrado es de 5,991. Si los valores obtenidos de chi-cuadrado hubiesen sido mayores a ese valor, la hipótesis nula se rechaza y, en consecuencia, se acepta la hipótesis alternativa. Como este no fue el caso, la hipótesis de independencia se aceptó para las dos categorías de empresas analizadas. No obstante, en la parte inferior del cuadro N° 99 aparecen dos notas que nos indican si los resultados pueden o no considerarse válidos. Estas notas son:

- Nota (a): 0 celdas (0,0%) tienen frecuencias esperadas menores a 5, el mínimo esperado es 13,54. En esta categoría, los resultados pueden considerarse válidos porque menos del 20% de las casillas, que es lo permitido en la prueba chi-cuadrado, ninguna en concreto, tienen frecuencias esperadas menores a 5.
- Nota (b): 3 celdas (50,0%) tienen frecuencias esperadas menores a 5, el mínimo esperado es 2,88. En esta categoría, los resultados pueden que no sean válidos porque más del 20% de las casillas tienen frecuencias esperadas menores a 5. Esta nota advierte que existen irregularidades que afectaron la muestra, ya sea un sesgo muestral, la fidelidad de los datos o el tamaño de la muestra. Particularmente, se presume que el tamaño de la muestra de medianas empresas se vio influenciado por un sesgo muestral involuntario, reflejo de la imposibilidad práctica de poder conocer la población de PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida.

CAPITULO V:

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

V.1 Conclusiones

1. El sistema de información contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida no sólo obedece a las exigencias de información de los usuarios externos. La información contable parece ser muy utilizada por los gerentes/directivos de las PyMEs estudiadas para fines distintos a los fiscales y financieros. En efecto, dentro de los objetivos que cumple la contabilidad en la mayoría de estas PyMEs no sólo están las declaraciones de impuestos, la determinación de los resultados empresariales, la preparación de información económico – financiera para solicitar créditos bancarios y/o comerciales y servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales, 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 de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida depende de si se trata de pequeñas o medianas empresas. Por lo general, la contabilidad de las pequeñas empresas es llevada por profesionales de libre ejercicio que no forman parte de la plantilla de personal de estas empresas, en cambio, las medianas empresas cuentan con un departamento, área o división encargada de llevar la contabilidad de la

empresa. Básicamente, el sistema contable de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida está conformado por la contabilidad financiera, aunque, las medianas empresas tienden más que las pequeñas, a la implementación de la contabilidad de costos. La mayoría de las PyMEs 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.

2. La rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida, considerando el margen neto sobre ventas, es: menos del 10%, para el 38,1% de las pequeñas empresas y el 33,3% de las medianas empresas; del 10,0% al 15,0%, para el 33,3% de las pequeñas empresas y el 37,0% de las medianas empresas; y, más del 15% para el 28,6% de las pequeñas empresas y el 29,6% de las medianas empresas. El margen neto sobre ventas mide la rentabilidad de las empresas y, entre mayor sea éste, se supone que mejor ha sido el desempeño gerencial, en consecuencia, más elevada será la retribución para el empresario. Por tanto, puede decirse que las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida más rentables son las que logran un margen neto sobre ventas superior al 15,0%.
3. En general, las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida que utilizan la contabilidad de costos son menos que las no la utilizan. No obstante, son pocas las PyMEs 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 de directivos/gerentes y la planificación y control de las operaciones de la empresa. Igualmente, son conscientes de que la información proporcionada por la contabilidad de

costos es de suma utilidad. Por otra parte, se evidenció que las medianas empresas, más que las pequeñas, habitualmente formulan planes estratégicos a corto plazo, siendo pocas las PyMEs que los establecen a mediano y largo plazo. Considerables PyMEs utilizan los objetivos anuales en la preparación de sus persupuestos y hacen revisiones de los mismos durante el ejercicio presupuestario con posibles modificaciones debido a que utilizan presupuestos flexibles. Las desviaciones en el presupuesto también son utilizadas por numerosas PyMEs para investigar las causas de las diferencias, a fin de controlar las actuaciones y adoptar medidas y acciones correctivas conforme a los objetivos marcados. Sin embargo, son más las medianas que las pequeñas empresas, que determinan y analizan las desviaciones en el presupuesto. Parece, además, que las PyMEs son menos proclives que las grandes empresas al uso de indicadores para el control y evaluación del desempeño empresarial. De lo que se deduce que las PyMEs usan la contabilidad de costos como un sistema de información que les permite el control de su gestión empresarial.

4. La mayoría de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida se caracterizan por:
 - a) Ser empresas de más de 17 años de longevidad, 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 26 años.
 - b) Ser empresas de capital privado, cuya propiedad y control está en más del 50,0% en manos de un grupo familiar. Esto quiere decir que son fundamentalmente empresas familiares y, por ende, nacionales. En general, son sociedades mercantiles (compañías o sociedades anónimas) si bien considerables empresas pequeñas son firmas

personales. Además, se evidenció que muy pocas PyMEs son cooperativas y las que resultaron estudiadas son micro y pequeñas empresas. Lo cual puede ser consecuencia de la desconfianza que se tiene en las cooperativas como forma jurídica de empresa. De hecho, las cooperativas en el país han presentado un elevado índice de fracaso, pues son pocas las que sobreviven pese a la promoción que han recibido por parte del gobierno nacional.

- c) Ser empresas dedicadas al comercio y los servicios, lo que hace a la economía del Municipio Libertador del Estado Mérida una típica economía tercerizada, donde las actividades comerciales, turísticas, de hoteles y restaurantes son de importancia capital para la generación de empleos y riquezas dentro del Municipio.
- d) Estar dirigidas principalmente por el o los propietarios y por los propietarios con profesionales no propietarios, sin embargo, algunas de ellas sobretodo las medianas empresas están dirigidas por profesionales contratados por los propietarios. Los resultados obtenidos conllevan a deducir que a medida que las empresas crecen requieren de la contratación de profesionales que coadyuven en la administración de sus negocios. La mayoría de directivos de estas PyMEs poseen grado universitario, aunque, en las pequeñas empresas existe una cantidad significativa de directivos que cuentan sólo con formación secundaria, al contrario, en las medianas empresas hay una cantidad representativa de directivos con nivel de postgrado.
- e) Ser empresas orientadas al mercado local con una importante representación en el mercado nacional, en tanto que, la mayoría de las medianas empresas participan en ambos mercados, el local y el nacional, con una significativa representación de las que se dirigen únicamente al mercado local.

- f) Ser empresas basadas en tecnologías rutinarias, en las cuales se presentan pocas excepciones fáciles de resolver. Por eso estas empresas tienden a la automatización de sus procesos operativos, siendo las pequeñas empresas las que recurren más frecuentemente a estos procesos automatizados que las medianas empresas. De igual modo, son más partidarias de informatizar ciertas funciones como facturación, contabilidad y compras de materiales, mercancías y/o insumos, por el contrario, las que tienen menos informatizadas son: control de costos y despacho, embarque o transporte de productos. En cuanto al uso de tecnologías de la información y comunicación, numerosas PyMEs disponen de una red informática, una red telefónica interna y acceso a internet. La intranet empresarial todavía no se encuentra muy difundida pero se evidencia que ya está siendo utilizada por algunas PyMEs. Esto significa que las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida no han sido ajenas al desarrollo de las innovaciones tecnológicas.
- g) Ser empresas que gozan de una posición tecnológica entre buena y sostenible. Buena, porque la tecnología que adquieren o el uso que hacen de ella las posiciona por delante de la competencia, y sostenible, porque la tecnología que utilizan es la misma que usan la mayoría de empresas del sector y sólo realizan nuevas inversiones cuando comprueban que la competencia obtiene buenos resultados. No obstante, algunas PyMEs poseen una posición tecnológica fuerte y muy pocas una posición tecnológica débil. Fuerte, porque desarrollan internamente la tecnología que utilizan para obtener mejores resultados que la competencia, y débil, porque sus principales competidores tienen una tecnología más eficiente o moderna que la de ellas.

- h) No poseer certificación de calidad, aunque, una cantidad respresentativa de estas PyMEs ya posee algún certificado de calidad o esán proceso de obtenerlo.
- i) Implementar en mayor medida las estrategias analizadora y defensiva, sin embargo, cantidades significativas de ellas ponen en práctica la estrategia prospectiva. Con relación a la estrategia reactiva, ninguna empresa mediana la aplica y muy pocas pequeñas empresas la establecen. Una estrategia analizadora significa que la empresa mantiene una base relativamente estable de productos / servicios y mercados, mientras que, al mismo tiempo, desarrolla de forma selectiva nuevos productos / servicios y mercados, tratando de imitar a las que ya los desarrollaron y obtuvieron éxito. En la estrategia defensiva, la empresa ofrece un conjunto relativamente estable de productos / servicios para un nicho o segmento de mercado relativamente estable, por tanto, se concentra en hacer el mejor trabajo posible en su campo de actuación, ignorando los cambios que no la afecten directamente. La estrategia prospectiva implica que la empresa realiza cambios en los productos / servicios y mercados con relativa frecuencia, en consecuencia, intenta ser la primera en desarrollar nuevos productos / servicios pese al riesgo de que puedan llegar a fracasar algunas de estas innovaciones. Por último, la estrategia reactiva supone que la empresa no cuenta con un base de productos / servicios y mercados duradera y estable, de ahí que este tipo de empresa actúe forzada por las presiones del entorno y la competencia.
- j) Contratar trabajadores a tiempo parcial, temporales, pasantes o aprendices cuando requieren tomar alguna medida que suponga ampliar su capacidad. Las medianas empresas, en particular, no acostumbran a emplear la subcontratación de actividades o la modalidad de la franquicia.

- k) Ser empresas con una estructura bastante compleja para su dimensión, especialmente, en el caso de las pequeñas empresas. Las PyMEs tiene una estructura organizativa bastante diferenciada horizontal y verticalmente que, además, contiene un componente administrativo más elevado que el componente técnico. La razón de ello, tal vez, sea que la principal actividad económica a la que se dedican la mayoría de las PyMEs estudiadas es el comercio y los servicios.
 - l) Ser empresas con una estructura bastante formalizadas, pues, manejan y difunden entre sus empleados grandes volúmenes de documentación escrita, aunque, cabe destacar que las pequeñas empresas tienden a ser menos formalizadas que las medianas empresas.
 - m) Utilizar con relativa frecuencia los seis mecanismos de coordinación para controlar y coordinar el trabajo de la empresa. Estos mecanismos son: la supervisión directa, la adaptación mutua, la definición formal de los puestos de trabajo, las fichas de instrucciones según el puesto de trabajo, el establecimiento de reglas y procedimientos, los sistemas de planificación y control y la formación y adoctrinamiento.
 - n) Tener centralizada la toma de decisiones en el propietario/gerente o los directivos superiores, siendo más las medianas empresas que tienen concentradas las decisiones en los niveles altos de sus jerarquías que las pequeñas empresas que también centralizan las decisiones. Pese a esto, considerables PyMEs delegan el poder para la toma de decisiones a sus subordinados.
5. Los resultados de esta investigación revelaron que no existe relación entre el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida. No obstante, estos resultados deben interpretarse con sumo cuidado, por cuanto únicamente se realizó un análisis bivariable a través de la prueba de independencia chi-cuadrado sin

considerar otros factores que, junto al uso de la contabilidad de costos, también pueden influir en la rentabilidad de las PyMEs estudiadas. En otras palabras, se puede concluir que la rentabilidad de estas PyMEs es independiente del uso de la contabilidad de costos por sí sola, pero no se puede argüir si la implantación de la contabilidad de costos aunada a otros aspectos organizativos y factores competitivos está o no relacionada con la rentabilidad de las PyMEs analizadas.

V.2 Recomendaciones para Futuras Investigaciones

Una vez concluida la investigación, se considera interesante sugerir que cuando se investiguen aspectos relacionados con el uso de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida debe tenerse presente lo siguiente:

- Realizar un censo de las PyMEs del Municipio Libertador del Estado Mérida, con lo cual puede extraerse una muestra más representativa y menos sesgada.
- Utilizar un cuestionario más reducido, directo y que sea directamente administrado por personas preparadas para ello, con la finalidad de asegurar un porcentaje de respuesta más uniforme.
- Estudiar el uso de la contabilidad de costos junto a la aplicación de otras herramientas de gestión, considerando cifras de negocios a más largo plazo.
- Emplear indicadores de efectividad empresarial, en lugar de rentabilidad empresarial, como medidas del éxito de las PyMEs por la continúa aversión de los propietarios/directivos a proporcionar información que consideran de importancia capital y, por ende, confidencial acerca de sus negocios.

- Considerar modelos estadísticos multivariantes que permitan incluir más variables y factores en el análisis así como determinar los efectos de las variables independientes sobre las dependientes.
- Replicar el estudio en otros Municipios del Estado Mérida y Estados del país con el propósito de hacer comparaciones que permitan generalizar las conclusiones a las PyMEs nacionales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABDEL-KADER, M. y LUTHER, R. (2006): *Management Accounting Practices in the UK Food and Drinks Industry*. Reporte de Investigación, CIMA, Gran Bretaña.
- ACTIVIDADES DE LA UNIÓN EUROPEA (2007): *Definición de Microempresas, Pequeñas Empresas y Medianas Empresas a partir de 1 de Enero de 2005*. [Página web in línea]. Disponible en URL: <http://europa.eu/cscadaplus/leg/es/lvb/n26026.htm>.
- AECA (1989): *El Marco de la Contabilidad de Gestión. Documento Nº 1*. [Resumen en línea]. Disponible en URL: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/01.htm#RESUMEN#RESUMEN>.
- AGENCIA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DEL JAPÓN (2002): *Enfoques para la Planeación Sistemática de los Proyectos de Desarrollo. Promoción de la Pequeña y Mediana Empresa*. [Study Report en línea]. Disponible en URL: <http://www.jica.go.jp/english/resources/publications/study/topical/enfoques/pdf/pro04.pdf>.
- AGENCIA FEDERAL PARA EL DESARROLLO DE LA PEQUEÑA EMPRESA, U.S. SMALL BUSINESS ADMINISTRATION (SBA) (2002): *Las Preguntas más frecuentes del Programa de Desarrollo Empresarial 8(a)*. [Página Web en línea]. Disponible en URL: <http://www.sba.gov/espanol/DesarrolloEmpresarial/8apreguntas.html>.
- AMAT, O., FALGUERA J., PUIG, X. y SOLDEVILA, P. (2003): "Aspectos que Influyen en las Diferencias Internacionales en Materia de Contabilidad de Gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* [Revista en línea], Vol. I, Nº 1, Enero – Junio, pp. 13-37.

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1966): A Statement of Basic Accounting Theory. Illinois, USA.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1954): *Accounting Terminology Bulletin* N° 1. USA.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1970): *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. Statement N°4, New York, USA.
- 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>.
- ANDRIANI, C., BIASCA, R. y RODRÍGUEZ, M. (2003): *Un Nuevo Sistema de Gestión para Lograr Pymes de Clase Mundial*. Grupo Editorial Norma, México.
- ANSOFF, I. y MCDONELL, E. (1998): *La Dirección Estratégica en la Práctica Empresarial*. Segunda Edición, Addison Wesley Iberoamericana, México.
- ANTHONY, R. y GOVINDARAJAN, V. (2001): *Sistemas de Control de Gestión*. McGraw-Hill Interamericana, Colombia.
- ARAGÓN, A. y RUBIO, A. (2005a): "Factores Explicativos del Éxito Competitivo: El Caso de las Pymes del Estado de Veracruz". *Contaduría y Administración*, N° 216, Mayo – Agosto, pp. 35-69.
- ARAGÓN, A. y RUBIO, A. (2005b): "Factores Asociados con el Éxito Competitivo de las Pymes Industriales de España". *Universia Business Review – Actualidad Económica*, Cuarto Trimestre, pp. 38-51.
- ARIAS, F. (2004): *El Proyecto de Investigación: Introducción a la Metodología Científica*. Cuarta Edición, Editorial Episteme, Venezuela.
- ARMAS, V. (1999): "Esplendores y Miserias de las PYMES Venezolanas". *Debates IESA*, Vol. V, N° 1, pp. 35-46.

- ARMENTEROS, M. y VEGA, V. (2003): “Evolución y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba”. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. 1, pp. 77-95.
- 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.
- BARFIELD, J., RAIBORN, C. y KINNEY, M. (2006): *Contabilidad de Costos. Tradiciones e Innovaciones*. Quinta Edición, Thomson Editores, México.
- BLANCO, F. (2003): *Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas*. Novena Edición, Ediciones Deusto, España.
- 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>.
- BUENO, E. (1996): *Organización de Empresas. Estructura, Procesos y Modelos*. Ediciones Pirámide, España.
- BRULL, E. y GILL, M. (2005): “Mintzberg: La Estructuración de las Organizaciones”. *Cuadernos de Gestión* [Revista en línea], pp. 1-20. Disponible en URL: http://webfacil.tinet.org/usuarios/ebrull/CdG-Mintzberg_20060706081603.pdf.
- CAPCHA, J. (2002): “Pérdida de Vigencia del Paradigma de Utilidad Contable y Nuevas Teorías Emergentes”. *Paradigmas Emergentes en la Ciencia Contable* [Revista en línea], ICODE, Perú. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/Emergentes.pdf>
- CASTILLA, F. y GALLARDO, D. (2003): “La Información Cualitativa más Demandada en los Momentos Actuales. Situación Presente y Evolución Futura dentro del Actual Proceso de Reforma de la Contabilidad”. *Cuadernos*

de Estudios Empresariales [Revista en línea], N° 13, pp. 75-104. Disponible en URL: <http://www.ucm.es/BUCM/revistas/emp/11316985/articulos/CESE0303110075A.PDF>.

CATACORA, F. (1998): *Contabilidad. La Base para las Decisiones Gerenciales*. McGraw-Hill Interamericana, Venezuela.

CEDEÑO, O. y JIMÉNEZ, A. (1996): *Contabilidad Financiera*. Editorial Universidad del Valle, Colombia.

CENTRO DE INVESTIGACIONES DEL IMPC (2005): *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. [Documento en línea]. Disponible en URL: http://portal.impc.org.mx/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=925.

CERDA, H. (1991): *Los Elementos de la Investigación. Como Reconocerlos, Diseñarlos y Construirlos*. Editorial El Buho, Colombia.

COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE CHILE G. A. (1973): *Boletín Técnico N° 1: Teoría Básica de la Contabilidad*. [Documento en línea]. Chile. Disponible en URL: <http://www.ayudacontador.cl/ayudacontador/boletines/boletin1.htm>.

CONINDUSTRIA (2002): *Observaciones a la Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria (PYMI)*. [Documento en línea]. CONINCELL, Venezuela. Disponible en URL: <http://www.conidustria.org/CONINCEEL/Observacionesparalapromoci%C3%B3nydesarrollodelaPYMI.pdf>.

CONINDUSTRIA (2005): *Industria por Regiones*. [Documento en línea]. Disponible en la dirección electrónica: WEBCONINDUSTRIA [\[mailto:coninceel2@conidustria.org\]](mailto:coninceel2@conidustria.org).

CONSEJO INTERNACIONAL PARA LAS INICIATIVAS AMBIENTALES LOCALES (ICLEI) (2005): *Serie de Documentos – El Mandato de la Agenda Local 21. Acción Local 21 – Acción para el Desarrollo Sustentable*. [Documento en

- Línea]. Disponible en URL: http://www.iclei.org/documents/LACS/AL21_mandato_act.pdf.
- COREAS, E. (2006): *Los Sistemas de Información en las Organizaciones*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/canales7/ger/sistemas-de-informacion-en-las-organizaciones.htm>.
- CHÁVEZ, A. (2006): *La Efectividad de las Micro y Pequeñas Empresas de las Ciudades de Orizaba y Córdoba, Veracruz, México*. [Ponencia en línea]. Presentada en el X Congreso Anual de la Academia de Ciencias Administrativas AC (ACACIA). Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Disponible en URL: http://academia.uat.edu.mx/acacia/Congresos/X%20Congreso_SLP/P31T17.pdf.
- CHENHALL, R. y LANGFIELD-SMITH, K. (1998): "The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach". *Accounting, Organizations 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.
- CUERVO, J. (1898): "Bases para el Diseño Organizativo de la Empresa". *Papeles de Economía Española*, N° 39-40, pp. 88-115.
- DAFT, R. (1998): *Teoría y Diseño Organizacional*. Sexta Edición, Thomson Editores, México.
- DAVIS, D. (2001): *Investigación en Administración para la Toma de Decisiones*. Quinta Edición, Thomson Editores, México.
- DE FALGUERA, J. (2002): *La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios*. [Tesis doctoral en línea]. Universitat Pompeu Fabra, Departament

d'Economía i Empresa, España. Disponible en URL: http://www.tdx.cesca.es/TESIS_UPF/AVAILABLE/TDX-0429103-125251/tjfm1de1.pdf.

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.

DE LA FUENTE, J. (1994): "Estructura Organizativa y Eficiencia Empresarial: Propuesta de un Modelo Contingente de Análisis". *Ekonomiaz: Revista Vasca de Economía*, Nº 30, pp. 178-197

DE LA FUENTE, J., GARCÍA-TENORIO, J., GUERRAS, L. y HERNANGÓMEZ, J. (1997): *Diseño organizativo de la empresa*. Editorial Civitas, Madrid.

DE LARA, M. (2004): *El Papel de la Contabilidad ante la Responsabilidad Social Corporativa*. [Ponencia en línea]. Presentada en la XII Conferencia Anual de Ética, Economía y Dirección – Ética y Finanzas. Universidad de Jaén, España. Disponible en URL: http://www.ujaen.es/huesped/xiiconfe/Comunicaciones/Maria_Isabel_de_Lara_Bueno.pdf.

DE VAL, I. (1983): "Teoría de la Contingencia". *Esic Market*, Mayo -Agosto, pp. 181-192.

DRUCKER, P. (1995): "La Información que los Directivos Necesitan Realmente". En *Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa* (Comp.), Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 1-27.

DRURY, C. y TYLES, M. (2006): "Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study". *The British Accounting Review*, Nº 38, pp. 405–425.

ECCLES, R. (1991): "Manifiesto sobre la Medida del Rendimiento". En *Harvard Business Review: Cómo Medir el Rendimiento de la Empresa* (Comp.), Ediciones Deusto, 1999, España, pp. 29-51.

ESCOBAR, B., LOBO A. y ROCHA, C. (2005): "La Investigación Empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las Publicaciones

- Españolas". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, N° 124, Enero – Marzo, pp. 183-210.
- ESLAVA, R. y MORILLO, M. (2005): "Diseño de un Sistema de Acumulación de Costos para el Sector Ganadero Bovino del Municipio Alberto Adriani del Estado Mérida". *Visión Gerencial*, N°1, Vol. 4, Enero – Junio, pp. 23-41.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2002): *Declaración de Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela*. Tomo I, Quinta Edición, Fondo Editorial del Contador Público Venezolano, Venezuela.
- 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.
- FERNANDES, R., REGOJO, P. y FERNANDES, L. (1996): "La Contabilidad de Gestión en Portugal". En LIZCANO, J. (Coord.), *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. [Libro en línea]. Ediciones AIC-AECA, España. Disponible en URL: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Libro%20-%20La%20contab%20de%20gesti%C3%B3n%20en%20Latinoam%C3%A9rica>.
- FERNANDES, R. y FERNANDES, L. (2003): "La Contabilidad de Gestión en Portugal". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, N° 1, pp. 109-136.
- FERNÁNDEZ, L. y PLATA, D. (2006): "Los Sistemas de Información Gerencial en las PYMES en el Marco de la Creación de un Entorno de Éxito en Tiempos de Crisis". *Multiciencias* [Revista en línea], Marzo, Vol. 6, N° 1, pp. 1-13. Disponible en URL: http://www.serbi.luz.edu.ve/pdf/mc/v6n1/art_05.pdf.
- FERNÁNDEZ, Z. (1999): "El estudio de las organizaciones (La Jungla Dominada)". *Papeles de economía española*, N° 78-79, pp. 56-77.

- FIDIAS, A. (2006). *El proyecto de investigación. Guía para su elaboración*. Orial Ediciones, Venezuela.
- 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.
- FRANCÉS, A. (2001): “¿Qué le Pasó a la Empresa Venezolana en los Noventa?”. *Debates IESA*, Vol. VI, Nº 3, pp. 6-8.
- FUNDES (2002): *Indicadores del Entorno de la Pequeña y Mediana Empresa (PyME) en los Países FUNDES*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.optimuspro.net/docs/FUNDES.pdf>.
- GARCÍA, D., MARÍN, S. y MARTÍNEZ, F. (2006): “La Contabilidad de Costos y Rentabilidad en la Pyme”. *Contaduría y Administración*, Nº 218, Enero – Abril, pp. 39-50.
- GARCÍA, J. (1996): “El Sistema de Información en la Empresa”. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, Nº 42, pp. 19-21.
- GARZA, R. (2000): “Creación de PYMES: Objetivo Emprendedor”. *Ingenierías*, Octubre-Diciembre, Vol. III, Nº 9, pp. 54-58.
- GATTO F., FERRARO C., CORCEL G. y SOURROUILLE, D. (1993): *Las PyMES en el MERCOSUR. Definiciones y Primeras Estimaciones*. Documento de Trabajo Nº 37, Publicación CEPAL, LC/BUE/R.186, Argentina.
- GAYLE, L. (1999): *Contabilidad y Administración de Costos*. Sexta Edición, McGraw-Hill Interamericana, México.
- GIBSON, J., IVANCEVICH, J. y DONNELLY, J. (2001): *Las Organizaciones: Comportamiento, Estructura, Procesos*. Editorial Mc Graw Hill, Décima Edición, Chile.

- GERLOFF, E. (1985): *Organizational Theory and Design*. McGraw Hill, USA.
- GMC DEL MERCOSUR (1993): *Políticas de Apoyo a las Micropequeñas y Medianas Empresas del MERCOSUR*. [Documento en línea]. Resolución N° 90/93. Disponible en URL: <http://www.mercosur.int/msweb/portal%20intermediario/es/index.htm>.
- GMC DEL MERCOSUR (1998): *Políticas de Apoyo a las Micropequeñas y Medianas Empresas del MERCOSUR – ETAPA II*. [Documento en línea]. Resolución N° 59/98. Disponible en URL: <http://www.mercosur.int/msweb/portal%20intermediario/es/index.htm>.
- GOXENS, A. y GOXENS, M. (1979): *Contabilidad General I*. Grupo Editorial Oceano, España.
- GUAIPATÍN, C. (2003): *Observatorio MIPYME: Compilación Estadística para 12 Países de la Región*. [Documento en línea]. Informe de Trabajo, División de Micro, Pequeña y Mediana Empresa del Banco Interamericano de Desarrollo, Washington D.C., USA. Disponible en URL: <http://www.iadb.org/sds/msm>.
- GUAJARDO, G. (2005): *Fundamentos de Contabilidad*. McGraw-Hill Interamericana, México.
- 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.
- GUTIÉRREZ, F. (2005): “Evolución Histórica de la Contabilidad de Costes y de Gestión (1885-2005)”. *De Computis Revista Española de Historia de la Contabilidad* [Revista en línea], N° 2, Junio, pp. 100-122. Disponible en URL: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf.

- GUTIÉRREZ, F. y ESCOBAR, T. (2005): "El Papel Proactivo de la Contabilidad en la Configuración Organizativa: El Estudio de un Caso". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Nº 6, pp. 117-138.
- HAGE, J. (1965): "An Axiomatic Theory of Organizations". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 10, No. 3, pp. 289-320
- HALL, R. (1988): *Organizaciones: Estructura y Proceso*. Prentice-Hall Hispanoamericana, Tercera Edición, México.
- HANSEN, D. y MOWEN, M. (2003): *Administración de Costos: Contabilidad y Control*. Tercera Edición, Thomson Editores, México.
- HELLIEREL, D. y SLOCUM, J. (1998): *Administración*. International Thomson Editores, Séptima Edición, México
- HERNÁNDEZ, E. (S/F): *Accounting as a Science: The Origins of the Concept in Spain (1800-1950)*. [Ponencia en línea]. Presentada en The 3rd Accounting History International Conference, Austria. Disponible en URL: www.muprivate.edu.au/fileadmin/SOE/acchist/conf3/Hernandez.pdf.
- HERNÁNDEZ, R. (2002): *Contribuciones al análisis estadístico*. Universidad de Los Andes e IESINFO (Instituto de Investigaciones en Informática), Venezuela.
- HERNÁNDEZ, R., FERNÁNDEZ, C. y BAPTISTA, P. (1998): *Metodología de la Investigación*. McGraw-Hill Interamericana, México.
- 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.
- HERNANDO, G. (2000): *Contabilidad III. Esquemas y Resúmenes de Contabilidad de Costes*. Universidad de Cantabria, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Administración de Empresas, España.

- HODGE, B., ANTHONY, W. y GALES, L. (1998): *Teoría de la organización. Un enfoque estratégico*. Prentice Hall, Madrid.
- HORNGREN, CH., FOSTER, G. y DATAR, S. (2002): *Contabilidad de Costos: Un Enfoque Gerencial*. Décima Edición, Pearson Educación, México.
- HORNGREN, CH., SUNDEM, G. y STRATTOM, W. (2006): *Contabilidad Administrativa*. Décima Tercera Edición, Pearson Educación, México.
- 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, Nº 1, pp. 8-19.
- HURTADO, J. (2000). *La investigación holística*. Fundacite, Servicios y Proyecciones para América Latina, Venezuela.
- ILLERA, C. (1996): *Fundamentos de Economía de la Empresa: Una Perspectiva Teórica*. Ediciones Pirámide, España.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (1984): *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. Primera Edición, México.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2000): Principales Indicadores de la Industria Manufacturera Total Nacional. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://www.ine.gov/industria/industria.asp>.
- 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>.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2002): Principales Indicadores de la Industria Manufacturera Total Nacional. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://www.ine.gov/industria/industria.asp>.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2003): Principales Indicadores de la Industria Manufacturera Total Nacional. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://www.ine.gov/industria/industria.asp>.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2004): Principales Indicadores de la Industria Manufacturera Total Nacional. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://www.ine.gov/industria/industria.asp>.
- 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>.
- JARA, L. (2000): “Una Introducción al Concepto de Pequeña y Mediana Empresa (PyME)”. [Lección en Línea]. *5campus.org. Economía de la Empresa*. Disponible en URL: <http://www.5campus.org/leccion/pyme1>.
- JOHNSON, H. y KAPLAN, R. (1988): *La Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Plaza & Janes Editores, España.
- 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.
- 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* (Comp.), 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* (Comp.), 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* (Comp.), 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 Interamericana, México.
- LANGFIELD-SMITH, K. (1997): "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, Nº 2, pp. 207-232.
- LEMES, A. y MACHADO, T. (2007): *Las PyMEs y su Espacio en la Economía Latinoamericana*. [Ponencia en línea]. Presentada en el Segundo Encuentro Nacional sobre las Medianas, Pequeñas y Micro-Empresas del Siglo XXI. Encuentros Virtuales de Economía. Disponible en URL: <http://www.eumed.net/eve/resum/07-enero/alb.htm>.
- LEY PARA LA PROMOCIÓN Y DESARROLLO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIA (2001): "Decreto Nº 1.547 con Fuerza de Ley". *Gaceta Oficial Extraordinaria* Nº 5.552, Noviembre 02, Venezuela.
- LEY DE REFORMA PARCIAL DEL DECRETO Nº 1.545 (2002): *Gaceta Oficial Ordinaria* Nº 35.583, Diciembre 03, Venezuela.
- LIZCANO, J. (Coord.) (1996): *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. [Libro en línea]. Ediciones AIC-AECA, España. Disponible en URL:

<http://www.observatorio-iberoamericano.org/Libro%20-%20La%20contab%20de%20gesti%C3%B3n%20en%20Latinoam%C3%A9rica>.

LÓPEZ, M. (1999): "El Cambio y la Cultura Organizacional en el Diseño de un Sistema de Información de Gestión y su Reflejo en un Cuadro de Manera Integral". *Gestión y Estrategia* [Revista en línea], N° 15, Enero – Junio, pp. 1-17. Disponible en URL: <http://www.azc.uam.mx/publicaciones/gestion/num15/doc11.htm>.

LUQUE, E. (1981): *Introducción al Estudio de la Contabilidad: Tomo I*. Editexto, Venezuela.

LUTHANS, F. (1980): *Introducción a la Administración, un Enfoque de Contingencia*. Mc Graw-Hill, México.

MAGNUSSON, D. (2005): *Teoría de los Tests*. Editorial Trillas, México.

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* [Revista en línea], N° 1, Agosto, pp. 107-125. Disponible en URL: http://revistaeconomia.puj.edu.co/revista_1/articulos/art5.pdf.

MALLO, C. (1996): *Contabilidad Directiva y Competitividad de la Empresa*. [Documento en Línea]. Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI), N° 2, España. Disponible en URL: <http://libdigi.unicamp.br/document/?down=5>.

MALLO, C. y JIMÉNEZ M. (1997): *Contabilidad de Costes*. Ediciones Pirámide, España.

MALLO, C., KAPLAN R., MELJEM, S. y GIMÉNEZ, C. (2000): *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*. Prentice Hall, España.

MEIGS, R., WILLIAMS, J., HAKA, S. y BETTNER, M. (2000): *Contabilidad: La Bases para Decisiones Gerenciales*. McGraw-Hill Interamericana, Colombia.

- MEJÍA, E. (2005): "Introducción al Pensamiento Contable de Richard Mattessich". *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, N° 24, Octubre – Diciembre, Bogotá, Colombia, pp. 135-174.
- MILANÉS, P. (2007): "Propuesta de una Definición de PYME con Fines Contables". *CISS Técnica Contable*, N° 694, Febrero, pp. 31-39.
- MINTZBERG, H. (1984): *Mintzberg y la direccion*. Diaz de Santos Editores, Madrid.
- MINTZBERG, H. (1995): *La Estructuración de las Organizaciones*. Editorial Ariel, España.
- MINTZBERG, H. y QUINN, B. (1993): *El Proceso Estratégico, Conceptos, Contextos y Casos*. Prentice-Hall Hispanoamericana. Segunda Edición, México.
- 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. (2004): "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>.
- 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.

- MORGAN, G. (1989): *Creative Organization Theory*. SAGE Publications, 2nd Edition, USA.
- MORILLO, M. (2001): "Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos". *Actualidad Contable Faces*, Vol. 4, Nº 004, Enero – Junio, Universidad de Los Andes, Venezuela, pp. 35-48.
- MORO, J. (1991): *Planes de Contabilidad de Francia, Portugal y España (Borrador). Su Adecuación a la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea*. [Tesis doctoral en línea]. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, España. Disponible en URL: <http://www.ucm.es/BUCM/tesis/19911996/S/2/S2014901.pdf>.
- NADLER, D. y TUSHMAN, M. (1999): *El diseño de la Organización como Arma Competitiva: El poder de la Arquitectura Organizacional*. Oxford University Press, México.
- NARAYANAN, V. y NATH, R. (1993): *Organization theory : a Strategic Approach*. Irwin, USA.
- OECD FACTBOOK (2007): *Economic, Environmental and Social Statistics. Macroeconomic Trends. Economic Structure. Small and Medium Enterprise*. [Base de datos en línea]. Disponible en URL: <http://titania.sourceoecd.org/vl=3250436/cl=13/nw=1/rpsv/fact2007/02-04-03.htm>.
- OBSERVATORY OF EUROPEAN SMES (2002): *SMEs in Europe, including a first glance at EU Candidate Countries*, Nº 2, Publications of the European Communities, Bélgica.
- OFICINA ECONÓMICA Y COMERCIAL DE ESPAÑA EN CARACAS (2006): *Guía País Venezuela*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.icex/cma/contentTypes/common/records/viewDocument/0,,00.bin?doc=581927>.

- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) (1989): *El Informe Brundtland. Un Resumen del Informe de la Comisión de las Naciones Unidas para el Ambiente y el Desarrollo*. Seguros Lara, Venezuela.
- 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.
- OSORIO, O. (1993): “Hacia una Teoría General de los Costos en Contabilidad”. *Costos y Gestión*, T. III - Nº 10, Diciembre, pp. 133-153.
- OSORIO, O. (1995): *Enfoque de la Enseñanza Universitaria de Costos ante los Requerimientos de la Empresa frente al Nuevo Orden Económico*. [Ponencia en línea]. Presentada en el IV Congreso Internacional de Costos, Universidade Estadual de Campinas, Brasil. Disponible en URL: <http://libdigi.unicamp.br/document/?view=98>.
- OUCHI, W. (1979): “A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms”. *Management Science*, Vol. 25, No. 9, Septiembre, pp. 833-848.
- PACHECO, J., CASTAÑEDA, W. y CAICEDO, C. (2002): *Indicadores Integrales de Gestión*. McGraw-Hill Interamericana, Colombia.
- PÁEZ, T. (2001): *Observatorio PyME. Estudio de la Pequeña y Mediana Industria en Venezuela*. [Documentos en línea]. CAF – CEATPRO, Venezuela. Disponible en URL: <http://tomaspaez.com/publicaciones.htm>.
- PÁEZ, T. (2008, Marzo 10): “Mayoría de PYME en el País Ejerce Responsabilidad Social”. Entrevista realizada por Marisela León, *El Universal.com* [Periódico en línea]. Disponible en URL: http://economia.eluniversal.com/2008/03/10/eco_art_mayoria-de-pyme-en-748298.shtml.

- PC-NEWS.COM (2005): *Estudios indican bajo nivel de penetración de la tecnología. Conferencia de CEATPRO en el marco de Technocomm 2005.* [Página web en línea]. Disponible en URL: <http://www.pc-news.com/detalle.asp?ida=2199&sid=&id=10>.
- PINILLA, V. (1976): "Una Nueva Fundamentación Axiomática de la Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol V, N° 15, Enero – Marzo, pp. 149-170.
- PRIETO, B., SANTIDRIÁN, A. y AGUILAR, P. (2005): *Contabilidad de Costes y de Gestión: Un Enfoque Práctico*. Delta Publicaciones, Universidad de Burgos, España.
- PRIETO, M. (2003): "Conocimiento y Sistemas de Información Contable Internos". *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, N° 64, pp. 80-81.
- 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.
- PUGH, D. (1973): "The Measurement of Organization Structures: Does Context Determine form?" *Organizational Dynamics*, Vol. 1, N° 1, pp. 19-34.
- PUGH, D., HICKSON, D., HINNINGS, C. y TURNER, C. (1968): "Dimensions of Organization Structure". *Administrative Science Quarterly*, Vol 13, N° 1, pp. 65-105.
- RINCÓN, H. (2005): "La Contabilidad de Costos y de Gestión en la Industria Farmacéutica Venezolana: El Estudio de un Caso". *Revista Venezolana de Gerencia*, Vol. 10, N° 030, Abril – Junio, pp. 267-287.

- ROBBINNS, S. (1990): *Organization Theory: Structure, Design, and Applications*. Prentice-Hall International, Tercera Edición, USA.
- RODRÍGUEZ, G., RODRÍGUEZ, B., CHIRINOS, A. (2005): “Sistema de Información en la Gestión Presupuestaria Sector Pastas Alimenticias”. *Revista de Ciencias Sociales*, Vol. XI, N° 001, Abril, pp. 105-117.
- RODRÍGUEZ, R. (2003): “El Diseño del Cuadro de Mando Integral en Empresas Agrarias”. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, N° 1, pp. 155-180.
- ROJAS, A. (1999): “La Pequeña y Mediana Industria en los Noventa. Del Gran Viraje a la Constituyente”. *Debates IESA*, Vol. V, N° 1, pp. 47-50.
- ROJAS, R. (1990): *El Proceso de la Investigación Científica*. Editorial Trillas, México.
- 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.
- RUIZ J. y SABATER R. (1999): “Análisis de la Estructura Organizativa y de la Influencia que ejerce el Tamaño sobre ella: una Aproximación Empírica”. Dirección y organización: *Revista de Dirección, Organización y Administración de Empresas*, N° 21, pp. 66-82.
- SÁEZ, A., FERNÁNDEZ, A. y GUTIÉRREZ, G. (2004): *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Volumen I, Segunda Edición, McGraw-Hill Interamericana, España.
- SAMPER y LLOVERA (1999): “¿Quién Financia la Pequeña Empresa en Venezueal?”. *Debates IESA*, Vol. V, N° 1, pp. 3-8.
- SÁNCHEZ, D. (2007): *Diseño de un Sistema de Control de Gestión Empresarial para la Empresa CADAPE*. [Tesis de maestría en línea]. Tecana American

- University, Faculty of Business and Economics, Venezuela. Disponible en URL: http://www.tauniversity.org/tesis/Tesis_Douglas_Sanchez.pdf.
- SÁNCHEZ, I. (2002): "Un Análisis de las Medidas de Estructura Organizativa: Estructura Diseñada frente a Estructura Emergente". *Cuadernos de Estudios Empresariales*. Vol. 12, pp. 271-291
- SANCHÍS, J. (1994): "El Sistema de Información en la Empresa y la Contabilidad de Gestión". *Técnica Contable*, Nº 548/549, Agosto – Septiembre, pp. 547-551.
- SCHREYER, P. (2006): *SME and Employment Creation: Overview of Selected Quantitative Studies in OECD Member Countries*. [Documento en línea]. STI Working Papers Series of the OECD. Disponible en URL: [http://www.oilis.oecd.org/oilis/1996doc.nsf/LinkTo/NT00000CDE/\\$FILE/OZE63821.PDF](http://www.oilis.oecd.org/oilis/1996doc.nsf/LinkTo/NT00000CDE/$FILE/OZE63821.PDF).
- 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>.
- SHANK, J. y GOVINDARAJAN, V. (1995): *Gerencia Estratégica de Costos: La Nueva Herramienta para Desarrollar una Ventaja Competitiva*. Grupo Editorial Norma, Colombia.
- SIERRA, R. (2005): *Técnicas de Investigación Social: Teoría y Ejercicios*. Thomson Editores, Decimocuarta Edición, España.
- 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 de maestría en línea]. Universidad Centroccidental "Lisandro

- Alvarado”, Decanato de Administración y Contaduría, Venezuela. Disponible en URL: http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P572.pdf.
- SIMON, H. (1979): *Las Ciencias de lo Artificial*. Editorial Comares, España.
- SINISTERRA, G. (2006): *Contabilidad de Costos*. Ecoe Ediciones, Colombia.
- STRATEGOR (1998): *Estrategia, Estructura, Decisión, Identidad, Política General de la Empresa*. Biblio Empresa, Masson, España.
- TAMAYO, M. (2004): *El Proceso de la Investigación Científica*. Editorial Limusa, México.
- TOHMPSON, I. (2006): *Definición de Empresa*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.promonegocios.net/mercadotecnia/empresa-definicion-concepto.html>.
- TORRES, A. (2002): *Contabilidad de Costos: Análisis para la Toma de Decisiones*. Segunda Edición, McGraw-Hill Interamericana, México.
- TORRES, G. (1996): *La Contabilidad de Gestión en Chile*. En LIZCANO, J. (Coord.), *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. [Libro en línea]. Ediciones AIC-AECA, España. Disponible en URL: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/Libro%20-%20La%20contab%20de%20gesti%C3%B3n%20en%20Latinoam%C3%A9rica>.
- TÚA, J. (2004): “Evolución y Situación Actual del Pensamiento Contable”. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, N° 20, Octubre – Diciembre, 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.
- VIVES, A., CORRAL, A. e ISUSI, I. (2005): *Responsabilidad Social de la Empresa en las PyMEs de Latinoamérica*. [Documento en línea]. Banco

Interamericano de Desarrollo – IKEI Research & Consultancy. Disponible en URL: <http://www.iadb.org/csramericas/doc/PyMEs.pdf>.

ZEVALLOS, E. (2003): “Micro, Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina”. *Revista de la CEPAL*, N° 79, Abril, pp. 53-70.

ZORRILLA, J. (2004): *La Importancia de las PyMEs en México*. [Documento en línea]. Disponible en URL: <http://www.gestiopolis.com/canales2/economia/pymmex.htm>

ANEXOS

Anexo N° 1:

Estimación del tamaño de la muestra, mediante el uso del software

SAMPLE*CALC

Anexo N° 2:
Cuestionario Aplicado

Anexo N° 3:

Cálculo del Coeficiente de Validez de Contenido

Anexo N° 4:

Análisis de la Confiabilidad por Concordancia. Test – Retest