

Sección de Investigaciones Contables

**CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS
EMPRESAS RENTALES DE LA UNIVERSIDAD DEL ZULIA**

Trabajo presentado en el
III Congreso Internacional de Gerencia en América Latina
Universidad del Zulia (LUZ) Maracaibo, Venezuela,
noviembre 2006

CARLOS BORJAS
JAZMÍN DÍAZ BARRIOS

Mg.CARLOS BORJAS

- Licenciado en Contaduría Pública.
- Magíster en Gerencia de Empresas.
- Candidato a Doctor en Ciencias Sociales mención Gerencia.
- Investigador adscrito al Centro de Estudios de la Empresa de LUZ.

Dra.-JAZMÍN DÍAZ BARRIOS

- Doctora en Ciencias Gerenciales.
- Licenciada en Ciencias Administrativas.
- Investigadora adscrita al Centro de Estudios de la Empresa de LUZ.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS RENTALES DE LA UNIVERSIDAD DEL ZULIA

SUMARIO

Palabras Clave
Resumen

- 1. Introducción**
- 2. La Contabilidad de Gestión**
- 3. Las Empresas Rentales y el Sector Universitario Nacional**
- 4. Las Empresas Rentales de la Universidad del Zulia**
- 5. La Contabilidad de Gestión en las Empresas Rentales de la Universidad del Zulia**
- 6. Conclusiones**

Bibliografía

PALABRAS CLAVE:

**CONTABILIDAD DE GESTIÓN - CONTROL FINANCIERO
EMPRESAS RENTALES
TOMA DE DECISIONES - UNIVERSIDAD DEL ZULIA**

KEY WORDS:

**MANAGERIAL ACCOUNTING - FINANCIAL CONTROL
ENTERPRISES
DECISION MAKING - UNIVERSITY OF ZULIA**

Resumen

La investigación analizó la contabilidad de gestión en las empresas rentales de la Universidad del Zulia, encontrando que las mismas priorizan el control, pero en ausencia de normas de desempeño,

se trata de simple medición de resultados. Las herramientas de contabilidad de gestión empleadas responden sólo a disposiciones legales y universitarias; así, la ausencia de una verdadera contabilidad de gestión lesiona el proceso de decisión, restándole proactividad. Se concluye que la contabilidad de gestión en las empresas rentales no satisface plenamente las necesidades de decisión, ocasionando que los ingresos generados no consoliden una verdadera alternativa de financiamiento para la universidad.

Abstract

The research analyzed managerial accounting in the enterprises of the University of Zulia, finding that the enterprises favor control; however, in absence of performance standards, it is just simple outcome measurement. The managerial accounting tools applied respond only to legal and institutional demands; in consequence, the absence of a true managerial accounting affects the decision making process, which lacks proactivity. It is concluded that the managerial accounting in the enterprises does not fully satisfy the decision needs, thus the extraordinary revenues obtained do not translate into a true financing alternative to the university.

1. Introducción

Medir el desempeño de cualquier empresa implica que la estrategia se traduzca en resultados, y posteriormente que la organización conozca su trayectoria, siendo entonces necesario contar con sistemas de información que permitan ejercer la función de control. Lingle y Schiemann (1996) aseveran que la contabilidad de gestión proporciona instrumentos que facilitan el proceso de control dentro de la organización, siendo la herramienta básica que permite ofrecer datos que miden la eficiencia y la productividad de la gestión.

En este sentido, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) señala que la contabilidad de gestión, como rama de la contabilidad que capta, mide, valora, racionaliza y controla el acontecer interno de la empresa, tiene como objetivo suministrar a la organización información relevante para la toma de

decisiones, considerando las exigencias informativas que el entorno y su dinámica imponen (AECA, 1994). La contabilidad de gestión pretende entonces dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones para optimizar la eficiencia y generar competitividad, constituyéndose en un instrumento básico para el proceso de toma de decisiones y para el control que las mismas requieren. En este orden de ideas, Sáez Torrecilla et al. (2004) afirman que la contabilidad de gestión está íntimamente relacionada, desde sus orígenes, con los sistemas de control de la gestión, lo cual revela que la existencia de uno presupone la presencia del otro.

Estos instrumentos han ido adquiriendo más relevancia en el tiempo entre otras razones, a causa de la necesidad cada vez mayor de planificar y gestionar las actuaciones de los diferentes individuos de la organización, para adecuarse y ser flexibles a entornos cada vez más inciertos. Esta realidad afecta a organizaciones de todos los sectores económicos, tanto públicas como privadas, y en este sentido, el sector universitario venezolano no escapa a ello.

Las universidades públicas en Venezuela, habida cuenta de su gran contribución a la cultura y al desarrollo económico y social del país, enfrentan desde hace años problemas recurrentes, cuyas manifestaciones más visibles se presentan en los conflictos por la asignación presupuestaria (Casas Armengol, 1998). Dichos conflictos reflejan además, severas limitaciones de las instituciones para operar con los recursos adecuados, para atraer y retener el personal académico idóneo, para mantener su infraestructura en condiciones óptimas, y en definitiva, sostener y aumentar niveles de calidad en la docencia y la investigación de acuerdo a las exigencias del país, del mundo contemporáneo y del desarrollo del conocimiento (Lovera et al., 1998)

Estas tendencias y presiones que vienen experimentando las universidades venezolanas frente a los problemas derivados de la política presupuestaria instrumentada por el Ejecutivo nacional, ha llevado a la Universidad del Zulia (LUZ), junto a otras instituciones, a conformar empresas rentales como fórmula de diversificación financiera orientada a la identificación de alternativas de generación, distribución y uso de recursos financieros adicionales, para emprender las transformaciones

que la universidad requiere. Ahora bien, para que el objetivo anterior se cumpla, las políticas administrativas, financieras y contables deben desembocar en la optimización de los recursos, y esto último depende del desenvolvimiento de la gestión, la actuación y toma de decisiones del equipo gerencial de dichas empresas.

Pero es el caso, que a pesar de la importancia que revisten dichas organizaciones, en el ámbito universitario se dispone de escasa y poco actualizada información financiera de las mismas, lo cual impide examinar el cumplimiento de sus objetivos. En este sentido, se consideró pertinente conocer y analizar qué herramientas de contabilidad de gestión utilizan estas empresas para ejercer el control de su desempeño financiero. Concretamente, se quiere examinar los tipos de instrumentos que utilizan y si éstos coinciden con los que realmente propone la literatura de gestión.

Para los efectos de nuestro estudio, tipificado como descriptivo y no experimental, la investigación se plantea para el conjunto de las empresas rentales de la Universidad del Zulia. Por ser en cantidad un grupo manejable, es posible analizarlas todas, orientando entonces la investigación hacia la realización de un censo. La variable analizada, la contabilidad de gestión, fue descompuesta en cuatro dimensiones, como facetas que la describen adecuadamente; ellas son: gestión financiera, control financiero, herramientas de contabilidad de gestión y empleo de la contabilidad de gestión en la toma de decisiones. El estudio implicó la revisión y análisis de fuentes documentales enmarcadas bajo la temática de la contabilidad de gestión y el sector universitario nacional, así como también, el empleo de la encuesta como medio de recolección de datos primarios, dirigida a los administradores de cada empresa rental, la cual fue sometida a pruebas de determinación de validez de contenido y confiabilidad.

2. La Contabilidad de Gestión

A lo largo del desarrollo de las ciencias gerenciales, los académicos han enfatizado la necesidad del control en las organizaciones pues dicho proceso, entendido como el análisis de la eficiencia de la gestión de los diversos responsables de la empresa con relación a los resultados planificados, constituye un rasgo inevitable y común a todas las

organizaciones humanas, siendo la función que más contribuye a mejorar el desempeño organizacional. No obstante, el problema fundamental del control es cómo plantearlo y cómo conseguir que verdaderamente sea eficiente (Amat, 2000)

Una alternativa al respecto, consiste en conseguir que el control sirva de guía para la consecución de los objetivos de la empresa, y en esta línea de razonamiento, al proceso permanente de análisis racional, en términos cualitativos y cuantitativos, de la eficiencia de la gestión con respecto a resultados predeterminados, es lo que podríamos denominar control de gestión. Dicho control debe ser capaz de promover la eficiencia organizacional y coordinar esfuerzos en la comunicación y evaluación de los resultados, por lo que la información base del sistema de control de gestión debe orientarse hacia el interior de la organización, en los niveles de planificación estratégica, administración, y control (Estes, 1992)

En este sentido, el control de gestión y la contabilidad se vinculan. El control utiliza muchos de los principios contables pero funciona en paralelo, a pesar de que implica un sistema de información contable para la toma de decisiones en la gestión empresarial.

Refieren Mallo et al. (1994) que dado el papel esencial de la información contable en la empresa, sobre todo por las normas impuestas por el Estado, no es raro encontrar todavía sistemas contables orientados fundamentalmente a informar al exterior, lo que les lleva a estar estructurados de una forma que disminuye su utilidad interna como instrumento de decisión. En consecuencia, para dar respuesta a las exigencias de la empresa contemporánea, se ha producido una notable evolución en la contabilidad, que en un proceso permanente de adaptación, ha experimentado en las últimas décadas una considerable expansión, con especial énfasis en el tratamiento de la información para el análisis, la planificación y el control de la organización.

Así entendido, puede decirse que la contabilidad es fundamentalmente de naturaleza dinámica y responde a la necesidad de optimizar la adopción de decisiones en el campo de la gestión. A raíz de ello, y como un avance de la ciencia contable, emerge la contabilidad de gestión. Álvarez y Blanco (1994) plantean que la contabilidad de gestión

nace como el sistema esencial de información en la empresa, que sirve de base al proceso de planificación y control de la gestión, es decir, constituye el sistema de información contable prioritario en la toma de decisiones de las organizaciones. Por su parte, Sáez Torrecilla et al. (2004) la señalan como un sistema de información esencial y la definen como la rama de la contabilidad cuya misión es la toma de decisiones y las tareas de planificación y control, es decir, la parte de la contabilidad que actúa como soporte de todo el proceso de gestión empresarial.

De esta manera, la contabilidad de gestión proporciona los instrumentos adecuados para facilitar el suministro de información útil a la dirección para las decisiones de planificación y control (Palmer, 1992), y refleja apropiadamente el entorno en que se desarrolla la organización, las responsabilidades en todos los niveles jerárquicos, la consecución de las políticas, y el uso y distribución de los recursos. Para lograr esto, la contabilidad de gestión se sirve de los datos que le proporcionan la contabilidad financiera, la contabilidad de costos, el proceso presupuestario, la planificación estratégica e indicadores que midan aspectos financieros y no financieros de la gestión (Kaplan, 1991), así como también, de las herramientas generadas por la ciencia administrativa, que le proporcionan los instrumentos adecuados para formalizar un sistema de información de gestión que, como conjunto de normas y procedimientos, facilita el suministro de información útil a la dirección para las decisiones de planificación y control, reflejando apropiadamente el escenario productivo, el entorno en que se desarrolla la organización, la consecución de las políticas, objetivos, misión y el uso y distribución de los recursos.

De esta manera, para la obtención de la información necesaria se hace indispensable, además de una infraestructura administrativa y técnica, una infraestructura contable que permita controlar oportunamente la gestión realizada. Es por ello, que teniendo en cuenta los instrumentos de control que ofrece la contabilidad de gestión, las particularidades de las empresas, y la situación actual de implantación y uso de sistemas de información en dichas organizaciones, resulta oportuno y pertinente realizar estudios sobre los sistemas de control de gestión que pueden aplicar las organizaciones. En este sentido, nos referimos a dicho control como el proceso de planificación, evaluación, revisión y toma de medidas

correctoras por parte de la gerencia responsable de la organización, para así coadyuvar al fortalecimiento interno de las empresas.

Por todo lo anterior, conocer plena y suficientemente el desenvolvimiento de la gestión y la actuación del equipo gerencial y directivo, permite que las políticas administrativas, financieras y contables de las empresas desemboquen en la optimización de los recursos para el logro de sus objetivos, ya que la contabilidad se tiene como base para la toma de decisiones. De presentarse una situación distinta a la anteriormente descrita, las empresas podrían verse afectadas en aspectos clave como la competitividad y rentabilidad, pues al hacerse difícil el control, la evaluación de la gestión y la propuesta de cursos de acción correctivos serían arduos de alcanzar. De esta forma, el empleo de la contabilidad de gestión contribuye notablemente en la adopción de mejores decisiones empresariales.

3. Las Empresas Rentales y el Sector Universitario Nacional

Plantea García Guadilla (1998) que los problemas fundamentales que se detectan en los distintos diagnósticos que existen sobre la educación superior en Latinoamérica coinciden en señalar la presencia de problemas de financiamiento. Al respecto, afirma que la creación de nuevas leyes ha sido la fórmula que algunos países han encontrado para acelerar los cambios de los sistemas de educación superior, donde los cambios fundamentales planteados están orientados a nuevos modelos de financiamiento y la inclusión de criterios de eficiencia. En cuanto a los primeros, algunas instituciones están haciendo esfuerzos por crear empresas universitarias y establecer mayores relaciones con el sector productivo, sin embargo, las trabas burocráticas no son fáciles de superar y los beneficios económicos tampoco son muy significativos hasta los momentos.

En Venezuela, el Estado ha promulgado instrumentos legales con el propósito de normar el funcionamiento y desempeño del sector universitario, procurando crear espacios para la acción que se ajusten a las dinámicas del entorno; en estas leyes, se ha reconocido la existencia de las empresas rentales o al menos la posibilidad de su creación por parte de las instituciones de educación superior. Dentro de este marco

legal, destacamos la Ley de Universidades y las Normas sobre las Fundaciones, Asociaciones o Sociedades Civiles o Mercantiles de las Universidades Nacionales.

La Ley de Universidades dispone en su artículo 9, que a la universidad se le atribuye autonomía económica y financiera para organizar y administrar su patrimonio (Congreso de la República de Venezuela, 1970). En este sentido, la misma ley establece la creación del Consejo de Fomento, como motor propulsor de la generación de ingresos para las finanzas universitarias, al estimular y proteger la propiedad intelectual, fomentar las rentas de la universidad, desarrollar mecanismos de comercialización de tecnologías y servicios universitarios, y promover la integración de los recursos económicos y financieros para el fomento de la producción y rentabilidad universitaria.

Por otra parte, y vinculado en forma directa con las empresas rentales, encontramos las disposiciones contenidas en las Normas sobre las Fundaciones, Asociaciones o Sociedades Civiles o Mercantiles de las Universidades Nacionales, decretadas por el Consejo Nacional de Universidades (CNU). Tal normativa, en su sección relativa al Control, establece el régimen aplicable a las fundaciones, asociaciones o sociedades civiles o mercantiles de las universidades nacionales para su creación, funcionamiento, gestión y el control de los aportes. Al respecto, señalan que la gestión administrativa de dichos entes deberá ser informada al Consejo Universitario u órgano equivalente, con periodicidad anual, mediante el informe de gestión, el informe financiero y la planificación del próximo año a través del plan operativo y presupuesto.

En tal sentido, las universidades deben supervisar las actividades de las fundaciones, asociaciones o sociedades civiles o mercantiles y asegurarse que se correspondan a los objetivos, programas y metas para los cuales fueron constituidas; evaluar de forma continua los resultados de la gestión de dichas organizaciones; coordinar el presupuesto de las entidades a fin de asegurar que se ajuste a los objetivos perseguidos; y remitir a la Oficina de Planificación del Sector Universitario durante el primer semestre de cada año, copia de los informes respectivos (CNU, 2002)

Al mismo tiempo, señalamos también la observancia que dichas instituciones deben hacer sobre de los reglamentos propios que cada centro de educación superior dictamine a objeto de regular la creación, funcionamiento, gestión y control de sus fundaciones, empresas rentales, parques tecnológicos y organizaciones afines. De esta forma, nos encontramos con un sector ampliamente normado, cuyas directrices deben ser acatadas a cabalidad para así ajustar la gestión a los lineamientos que el Estado impone.

4. Las Empresas Rentales de la Universidad del Zulia

A través de su misión, la Universidad del Zulia (LUZ) se ha trazado una serie de objetivos estratégicos orientados a la gestión institucional. Entre ellos, destacamos el fomento de “las potencialidades de producción de bienes y servicios competitivos como medio para fortalecer las funciones de investigación, docencia y extensión” (LUZ, 2005a:6). Este objetivo centra su atención en la función rental de la universidad, es decir, la gestión y generación de recursos financieros adicionales, y para alcanzarlo se plantea una serie de estrategias institucionales que abarcan la evaluación de las empresas rentales a fin de integrarlas en un sistema de producción que norme la prestación de servicios para no perjudicar las funciones básicas de la institución; la diversificación e integración de servicios sociales, técnicos, científicos y educacionales a instituciones y empresas del sector público y privado; y la determinación de los componentes del sector externo o áreas de contacto para dar cauce a la gestión y generación de ingresos adicionales.

Por otro lado, el Plan de Desarrollo Estratégico (PDE) de LUZ (LUZ, 2005b) describe detalladamente los programas direccionales bajo los cuales se conducirá la universidad para cumplir con sus funciones. El sexto de ellos, se vincula con la gestión y generación de recursos financieros adicionales, al señalar que fortalecer el desarrollo de LUZ demanda la existencia de recursos suficientes con la finalidad de impulsar los diferentes programas y proyectos contemplados en el PDE, y dado que la universidad dispone de una infraestructura para la producción de conocimiento científico y tecnológico, así como también para la prestación de servicios de otra naturaleza, éstos deben ser aprovechados para la generación de recursos financieros adicionales, lo cual permitiría superar

las deficiencias presupuestarias actuales. En sí, se busca diversificar las fuentes de financiamiento sin sacrificar las funciones básicas de investigación, docencia y extensión. Es por ello, que el propósito de este programa radica en fomentar las potencialidades de producción de bienes y servicios competitivos, enmarcados en el compromiso social de la institución y promover su comercialización para generar ingresos extraordinarios.

En este marco referencial se circunscriben las empresas rentales, las cuales "tienen una personalidad jurídica propia, diferente de la de LUZ, pero mantienen con la institución estrechos vínculos de cooperación" (LUZ, 2004a:119). Ellas surgen como estrategia clave para brindar respuestas a la crisis presupuestaria de la universidad y permitir la obtención de ingresos adicionales a partir de la comercialización de bienes y servicios tecnológicos al sector productivo nacional. Constituyen entonces una fórmula de participación directa al mercado, orientadas a satisfacer las demandas del contexto productivo y a su vez, crear las condiciones para canalizar salidas propias en cuanto a la generación de recursos financieros adicionales, apuntalando el desarrollo de la función rental de la universidad.

El conjunto de empresas rentales comprende a Rentagro (asesoramiento en actividades forestales y agroindustriales), Faces (asesoramiento en asuntos socio-económicos, financieros y administrativos), Ervetca (asesoramiento en el campo de las actividades agropecuarias y veterinarias), Arquiluz (planificación, ejecución, y supervisión de proyectos de construcción de obras relacionadas con el urbanismo, la arquitectura y el diseño), Oleoluz (constituida para ejecutar en forma exclusiva, un convenio de servicios operativos que PDVSA-Petróleo y Gas otorga a dicha sociedad para la explotación del área Mara-Este ubicada en el Estado Zulia) y Erinca (realización de proyectos de ingeniería civil, eléctrica, geodésica, de petróleo, química, mecánica, telemétrica, de computación e industrial) (LUZ, 2004b).

5. La Contabilidad de Gestión en las Empresas Rentales de la Universidad del Zulia

Seguidamente, se presentan los resultados obtenidos para el análisis de la variable *Contabilidad de Gestión*, luego de procesar las respuestas expresadas por los administradores de las empresas rentales de LUZ a través de la encuesta aplicada para tal fin.

El primer aspecto estudiado de la variable fue la *Gestión Financiera*, que según Pacheco et al. (2002), comprende: Objetivos y Estrategia, Prácticas Directivas, Estructura y Organización, Métodos e Instrumentos, y Cultura y Personalidad.

Con respecto a los Objetivos y la Estrategia, se encontró que en las empresas rentales de LUZ no se definen objetivos financieros, ni se trazan estrategias de esta índole. Esto nos permite observar que las empresas rentales no planifican su función financiera al no formular, con respecto a tal actividad organizacional, objetivos ni estrategias. De esta manera, el trabajo financiero no se desempeña respondiendo al dinamismo del entorno, sino conforme se desarrollan los acontecimientos, sin anticipación alguna y sin el establecimiento de escenarios futuros y cursos de acción a perseguir para lograr un desempeño financiero planificado. Tal afirmación la hacemos en virtud de lo expuesto por Pacheco et al. (2002), al destacar que la gestión parte de la definición de unos objetivos generales que requieren de una estrategia que planifique el futuro con base en ellos, suponiendo una reflexión previa sobre los escenarios posibles y deseables; los objetivos y la estrategia se definen entonces en relación con el entorno y son el punto de partida de la gestión.

Al analizar los resultados asociados a las Prácticas Directivas, encontramos que los administradores de las empresas rentales de LUZ aseguran recurrir a prácticas de control y decisión financiera. En virtud de ello, aseveramos que esto coincide con las actividades gerenciales adecuadas que toda empresa debe ejecutar, tal como lo afirma Anthony (1990) al plantear que la presencia del control se justifica porque es un proceso mediante el cual la dirección de la empresa se asegura que los recursos se obtienen y se utilizan de forma eficaz para lograr los objetivos

de la organización. No obstante, en las empresas rentales de LUZ, el logro de tales objetivos excluye los financieros, a juzgar por la ausencia de los mismos.

En cuanto a la Estructura y Organización, los encuestados afirman que las empresas que representan cuentan con departamentos o unidades para ejecutar la función financiera, pero no disponen de normas y procedimientos establecidos a nivel documental que guíen el desempeño del trabajo financiero. Lo anterior nos permite deducir que si bien las empresas cumplen con los principios tradicionales de la división del trabajo, su nivel de formalidad es escaso, pudiendo generar improvisación en el desempeño de las tareas y actividades.

Con respecto a los Métodos e Instrumentos, los resultados del estudio muestran que las empresas rentales de LUZ muy escasamente recurren al empleo de indicadores de gestión como medio de evaluación de su desempeño, y dentro del eventual uso de los mismos, los indicadores no financieros tienden a emplearse con mayor frecuencia. En este sentido, opinamos que en términos de evaluación de gestión, la función financiera no recibe la atención debida, constituyendo una limitante para el desempeño de las empresas, al no permitirles contar con herramientas de análisis que informen de manera completa e integral, el desarrollo de la gestión y los alcances obtenidos. Las anteriores, son razones que inciden y justifican el pleno empleo de indicadores de gestión, pues según Stowe (1992), la ausencia de los mismos atenta contra la asignación adecuada de los recursos, el mejoramiento de la contabilidad como instrumento de gestión y la tendencia en las organizaciones hacia la administración por objetivos, por lo que los indicadores financieros y no financieros deben formar parte del sistema de información, trascendiendo el simple cálculo y convirtiéndose en un instrumento orientado a la toma de decisiones, adaptable a las necesidades de información de los directivos.

En lo relativo a la Cultura y Personalidad, los administradores consultados informaron que en sus empresas escasamente se fomenta el compromiso del personal con el logro de las metas financieras. En este sentido, sostenemos que tal situación se deriva de la ausencia de objetivos y estrategias en el área financiera, por lo que las empresas

rentales no invierten tiempo ni esfuerzos en lograr una verdadera fusión entre el talento humano y sus finanzas. La falta de asociación de tales factores, indudablemente afecta la gestión financiera de dichas empresas y la predisposición de los individuos a compartir o aceptar los elementos centrales de la cultura organizacional, causando que se desvanezca la adhesión de los miembros a los objetivos y la estrategia empresarial.

En general, con relación a la *Gestión Financiera* de las empresas rentales de LUZ, encontramos que la misma se caracteriza por priorizar, en apariencia, el control sobre los otros procesos de gestión organizacional. Esto en virtud que en dichas organizaciones se carece de una planificación financiera, no se disponen de normas y procedimientos documentados que establezcan formalmente las funciones asignadas a cada miembro, y se falla en la conducción de los procesos de motivación y compromiso del personal con la función financiera. No obstante, el control se muestra en una primera aproximación como el eje central de la gestión financiera, al prevalecer en las empresas la necesidad de monitorear el desempeño financiero. En este sentido, se acentúa la evaluación y corrección de la ejecución de las actividades para asegurarse que los objetivos y planes se estén llevando a cabo en la forma prevista, sin embargo, al no planificar ni definir objetivos y estrategias financieras, el control que se alega ejercer pareciera no serlo propiamente.

El análisis de la variable investigada condujo también a estudiar el *Control Financiero*. Al respecto, se consideraron los aportes de autores como Koontz y Weihrich (2004) entre otros, quienes explican que los tres indicadores básicos definidos para el estudio del control comprenden el Establecimiento de Normas, la Medición del Desempeño, y el Análisis de las Desviaciones y Establecimiento de Acciones Correctivas.

Al analizar el Establecimiento de Normas, se encontró que casi la totalidad de las empresas rentales de LUZ no establece normas de medición de sus resultados financieros. Así, observamos una ausencia generalizada de criterios de desempeño, que implica un desaprovechamiento en las empresas de los beneficios que pudieran derivarse de esta práctica, y en consecuencia, no cuentan con medidas que permitan a la administración recibir señales de cómo marchan las cosas y vigilar cada paso de la ejecución de las actividades. Por lo

anterior, las empresas rentales de LUZ no pueden, en efecto, controlar su actuación financiera.

En contraste, los resultados asociados a la Medición del Desempeño muestran que la totalidad de los administradores encuestados afirma que las empresas que representan miden o cuantifican su desempeño financiero para así conocer su realidad financiera. Lo anterior nos lleva a destacar que, al no disponerse de normas de comparación, no es posible conocer formalmente si los resultados financieros son o no satisfactorios. Koontz y Weihrich (2004) afirman que la medición del desempeño con base en normas debe realizarse idealmente con fundamento en la previsión, a fin que las desviaciones puedan detectarse antes de que ocurran y evitarse mediante las acciones apropiadas. Por tanto, planificación y control están estrechamente relacionados; sin planes ni objetivos, es imposible el control, puesto que la gestión debe medirse con base en criterios preestablecidos.

Al estudiar las respuestas obtenidas sobre el Análisis de las Desviaciones y Establecimiento de Acciones Correctivas, se encontró que ninguna empresa rental compara sus resultados financieros con normas. Lo anterior, nos permite confirmar lo que hemos venido sosteniendo hasta los momentos: las empresas rentales de LUZ no ejercen un verdadero control financiero, puesto que a raíz de la ausencia de normas en dichas organizaciones, se hace imposible entonces analizar variaciones con respecto a la realidad cuantificada, y establecer acciones correctivas con base en estas desviaciones. En este sentido, Koontz y Weihrich (2004) señalan que es precisamente en esta etapa donde el control puede concebirse como parte del sistema total de gestión de una empresa y ponerse en relación con las demás funciones, pues los directivos podrían corregir las desviaciones rediseñando sus planes o modificando sus metas, o bien mediante la reasignación de deberes, el mejoramiento de los procesos de selección y capacitación del personal, o la aplicación de técnicas de liderazgo más eficaces, entre otros.

En síntesis, al identificar los procesos de *Control Financiero* en las empresas rentales de LUZ, podemos asegurar que no se ejerce en éstas un verdadero proceso de control, pues en ellas sólo se lleva a cabo la

medición de los resultados financieros sin desarrollar ningún otro de los procesos que deben conformar el control financiero de una empresa. La literatura en gerencia expresa claramente que el control implica la comparación de normas con resultados, para luego determinar variaciones, analizarlas y tomar decisiones en función de ellas; en ausencia de normas, estos procesos no pueden darse cabalmente. Al caracterizar la gestión financiera en las empresas rentales de LUZ, observábamos como sus administradores consideraban ejercer el control como práctica directiva; con los resultados obtenidos ahora, advertimos que la actividad que se realiza en estas empresas no es un control propiamente dicho.

Una tercera perspectiva estudiada de la variable de investigación, se refirió a las *Herramientas de Contabilidad de Gestión* utilizadas por las empresas rentales de LUZ. Según diversos autores como la AECA (1994), Sáez Torrecilla et al. (2004), Álvarez et al. (1996), entre otros, las principales herramientas de contabilidad de gestión comprenden la Contabilidad Financiera, la Contabilidad de Costos, la Planificación Estratégica, el Presupuesto, la Contabilidad de Dirección Estratégica, los Indicadores de Gestión, el Cuadro de Mando Integral, y la Auditoría de Gestión.

Al evaluar la Contabilidad Financiera, se encontró que todas las empresas rentales cumplen con las actividades propias que distinguen a esta herramienta de contabilidad de gestión, es decir, todas llevan registros contables de sus transacciones financieras según la legislación y normas de contabilidad vigentes, generan estados financieros con base en dicha información, y someten éstos últimos a procesos de auditoría externa. Estas observaciones nos permiten afirmar que las empresas rentales de LUZ satisfacen los requisitos legales en materia contable, siguiendo así los planteamientos de Mallo et al. (1994), quienes opinan que las empresas recogen las transacciones del ámbito externo para generar conocimiento sobre su realidad financiera, con el fin específico de poner en relieve dicha situación, ajustándose a reglas y convenios de aceptación general.

Al analizar la Contabilidad de Costos, los administradores encuestados respondieron que en sus empresas no se asignan o

distribuyen costos entre sus departamentos, y la determinación de los costos ya causados se hace en función de programas o proyectos. Con base en estos resultados, consideramos que no puede hablarse en estas organizaciones de una contabilidad de costos propiamente dicha, pues ocurre lo opuesto a lo planteado por Sáez Torrecilla et al. (2004) al señalar que la contabilidad de costos implica la asignación, registro y análisis de los costos que se generan. Al no llevarse a cabo estos procesos, las empresas objeto de estudio no aprovechan los beneficios que dicha herramienta de gestión podría aportar, ya que, según Horngren et al. (1994), además de contribuir al logro de los objetivos, la contabilidad de costos facilita el análisis de la eficiencia y el control de gestión, incidiendo en una mejor y más completa toma de decisiones.

Una situación similar a la encontrada al estudiar la Contabilidad Financiera, se observó en los resultados relativos a la Planificación Estratégica, pues la totalidad de las empresas rentales cumple con los lineamientos centrales de planificación impuestos por la Universidad del Zulia a través de su Plan de Desarrollo Estratégico y su Plan de Transformación, en lo concerniente al análisis de sus fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas, la definición de una misión y una visión, y la formulación de objetivos y lineamientos estratégicos de gestión organizacional. Lo anterior, nos lleva a reconocer la observancia, por parte de las empresas rentales, de la normativa que toda dependencia de LUZ debe seguir en lo referente a su gestión interna.

En este sentido, asumir la planificación estratégica como herramienta de contabilidad de gestión, tal como lo aseveran Álvarez et al. (1996) posibilita en las empresas rentales de LUZ una mejor dirección y control de las operaciones futuras, al conducir el logro de los objetivos organizacionales previstos para los periodos que exceden del ejercicio económico. De este modo, la planificación estratégica se concibe como un proceso crítico y por lo tanto, está contemplada en la gestión de las mismas. No obstante, siguiendo a Navas y Guerra (1997) es necesario recordar que la planificación estratégica no consiste solamente en prever el futuro sino también lograr controlarlo, resultando necesario tanto el análisis de la situación actual como el análisis de los escenarios futuros con el fin de poder anticiparse al dinamismo del entorno.

Al hablar de planificación, lógicamente tiene sentido asumir la existencia del Presupuesto como la expresión financiera de dicha planificación. A pesar de ello, y en forma consistente con lo encontrado al analizar el uso de la contabilidad de costos, se encontró que todas las empresas rentales de LUZ carecen de un sistema presupuestario propiamente dicho, y no efectúan estimaciones de sus ingresos, costos, gastos, y flujo de tesorería. Estos resultados nos permiten afirmar que las empresas responden reactivamente al dinamismo de su entorno, sin anticiparse a él, y en este sentido, Koontz y Wehrich (2004) nos recuerdan que es un error el depender exclusivamente de los datos históricos provistos por la contabilidad financiera para controlar la operatividad de una empresa. De esta forma, se constata que el control dirigido a futuro es sumamente menospreciado en estas empresas en la práctica, sobre todo por la gran dependencia del personal directivo hacia los datos contables para efectos de control.

Con relación a la Contabilidad de Dirección Estratégica, se observó que con escasa frecuencia las empresas rentales de LUZ emplean la información provista por la contabilidad financiera con fines de análisis e interpretación de la misma, y como elemento que contribuya a la toma de decisiones vinculadas con la gestión organizacional. Analizando lo anterior, enfatizamos el limitado uso de la contabilidad en el proceso de decisión de las empresas rentales de LUZ, observándose aquí lo señalado por Mallo et al. (1994) al referir que a pesar del papel esencial de la información contable en las empresas, sobre todo en acatamiento a normas impuestas por el Estado, no es raro encontrar sistemas contables orientados fundamentalmente a informar al exterior, lo que conlleva a una estructuración que resta utilidad a la información contable como instrumento de decisión empresarial.

Al analizar estos resultados notamos que los procesos de decisión en las empresas rentales de LUZ se basan ciertamente en información financiera, mas no están dirigidos hacia decisiones financieras, sino más bien a decisiones de índole gerencial, acotando que las mismas no se anticipan al entorno, lo cual resulta en una dirección estratégica no proactiva, sino reactiva. Para Álvarez y Blanco (1994), esta situación contradice la naturaleza de la contabilidad de dirección estratégica, al no generar una verdadera y efectiva vinculación de las empresas con su

entorno estratégico para una apropiada toma de decisiones en la gestión empresarial, por lo que en las empresas rentales de LUZ, según los planteamientos de Fernández et al. (1996) la contabilidad de dirección estratégica debe basarse forzosamente en la planificación estratégica para poder así lograr la formalización de la información necesaria para la adecuada conducción de dichas organizaciones.

Con respecto al empleo de Indicadores de Gestión, se encontró que en las empresas rentales de LUZ es escaso el uso de los mismos como medios de evaluación del desempeño, prevaleciendo los indicadores de tipo no financiero. En este sentido, y siguiendo los postulados de la AECA (1997), reafirmamos que en las empresas rentales no se ejecuta un control de gestión integral, pues de ejercerse tal función, la evaluación de la gestión financiera cumpliría con el seguimiento periódico de las variables clave de una empresa, por medio de su comparación con los referentes internos y externos correspondientes. Por ende, las empresas rentales de LUZ se limitan a la simple medición de su desempeño financiero, tal como ha sido explicado anteriormente.

Ligado al uso de los indicadores de gestión encontramos al Cuadro de Mando Integral, y al estudiar su empleo en las empresas rentales de LUZ, se determinó que tales empresas recurren parcialmente al mismo, prefiriéndose la perspectiva orientada al cliente, mientras que la financiera es rara vez explorada. En virtud de lo anterior, aseveramos que en las empresas rentales no existe una verdadera integración de las variables asociadas a la gestión organizacional, al priorizar algunas en detrimento de otras. Kaplan y Norton (1992) expresan que para poder hablar del empleo del cuadro de mando integral, se debe enfatizar el uso de indicadores financieros y no financieros, trascendiendo el simple cálculo y convirtiéndose en un instrumento orientado a la toma de decisiones, que comprenda las cuatro perspectivas que resumen la dinámica organizacional: clientes, procesos internos, innovación y aprendizaje, y financiera.

Con relación a la última herramienta definida para la variable en estudio, Auditoría de Gestión, se encontró que las empresas rentales de LUZ evalúan de manera no recurrente si han logrado sus objetivos organizacionales propuestos, y en menor grado, evalúan el logro de sus

objetivos con el mínimo uso de recursos. Esto nos indica que a la hora de la evaluación del desarrollo de la gestión, la eficacia priva sobre la eficiencia, en la frecuencia con la que se realizan tales evaluaciones. El empleo de la auditoría de gestión en las empresas rentales de LUZ, por tanto, muestra una inclinación hacia la constante medición de los resultados generados, herramienta con la cual, según Fleitman (1994), se busca generalmente reflejar el nivel real de la gestión y la situación de la empresa.

En resumen, las *Herramientas de Contabilidad de Gestión* que emplean las empresas rentales de la Universidad del Zulia, responden en gran medida a factores institucionales y no financieros. Se emplea la contabilidad financiera y la planificación estratégica a efectos de cumplir con obligaciones legales y universitarias, mientras que la función financiera se ve desplazada por factores como el mercadeo. Aunque la faceta financiera se ve medianamente reflejada en el uso limitado de la información provista por la contabilidad en el proceso de toma de decisiones de las organizaciones, el análisis efectuado nos indica que la contabilidad financiera se deja de lado frecuentemente a pesar de la importancia que tiene para la gerencia. Estos planteamientos contrastan con los aportes de Rivero Torre (1993), al referirnos a la importancia de la contabilidad financiera para el proceso de decisión al suministrar información que, complementada con el acontecer interno de la empresa, revela datos y situaciones que guían la gestión empresarial.

De igual forma, las empresas rentales parecen evaluar la eficacia en el desempeño de sus actividades en términos no financieros, a juzgar por la preferencia de este tipo de indicadores y porque la evaluación de la eficiencia requiere de datos financieros para ser determinada. Todo esto nos confirma la necesidad en estas empresas de concebir la contabilidad de gestión como un sistema de información esencial para los procesos de planificación y control, capaz de suministrar información financiera y no financiera dirigida a los distintos niveles jerárquicos de las organizaciones, con el fin de establecer guías de actuación y control estratégicos.

Completamos el estudio de la Contabilidad de Gestión en las empresas rentales de LUZ, al analizar el uso de la misma en el proceso de toma de decisiones. Al respecto, en aquellas organizaciones

caracterizadas por la descentralización en la toma de decisiones, como es el caso de la Universidad del Zulia y sus Empresas Rentales, comenta Falguera (2002) que es fundamental que se disponga de información que permita nutrir los procesos de toma de decisiones, formular objetivos, medir la actuación empresarial, calcular desviaciones, asignar incentivos y, en general, mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva de la organización, razones éstas que justificarían el uso de la contabilidad de gestión como herramienta principal en la gestión de las empresas rentales de LUZ.

Si bien es cierto que la contabilidad de gestión pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas dentro del horizonte temporal del corto plazo, se debe tener clara la conexión que existe, dentro de la contabilidad de gestión, entre la definición de la estrategia, es decir, de los objetivos de largo plazo, y la definición de los objetivos de corto plazo, surgidos de los primeros. En este sentido, encontramos que la conexión entre ambos tipos de objetivos se encuentra ausente en las empresas rentales de LUZ, en las cuales la estrategia pierde importancia por no existir proactividad en la gestión ni signos de anticipación hacia el dinamismo del entorno; esto le otorga un carácter reactivo al proceso de toma de decisiones dentro de las empresas rentales de LUZ, por lo que es posible afirmar que estas empresas no utilizan la contabilidad de gestión como instrumento de apoyo en la toma de decisiones gerenciales.

En este mismo orden de ideas, es posible inferir que la ausencia de una verdadera contabilidad de gestión en la toma de decisiones dentro de las empresas rentales de LUZ, sea uno de los factores que incide en que las mismas no destaquen en lo referente a su función rental, al igual que sucede con otras universidades del país. Como señalan García Guadilla y Bronfenmajer (1995) y Duarte (2005), los ingresos propios obtenidos a través de este tipo de organizaciones no han sido significativos hasta el presente para las universidades venezolanas, exceptuando los casos de la Universidad Simón Bolívar, la Universidad Central de Venezuela, y la Universidad de Los Andes. Es evidente que la Universidad del Zulia debería desarrollar la función rental de sus empresas de manera más efectiva, no solamente para incrementar los ingresos provenientes de opciones alternativas de financiamiento, sino

también por los beneficios que las empresas rentales conllevan para la investigación, la docencia y la extensión universitaria.

Finalmente, los resultados de la investigación permiten afirmar que en las empresas rentales de LUZ el proceso de toma de decisiones no garantiza el cumplimiento de las metas organizacionales a través de acciones previamente planificadas, ya que la ausencia de una contabilidad de gestión integral resulta en un escaso conocimiento de los diferentes cursos de acción adoptables para alcanzar los objetivos de la organización, en el marco de las circunstancias y limitaciones existentes y futuras. Para Álvarez et al. (1996) la contabilidad de gestión se hace necesaria para facilitar el proceso de toma de decisiones al suministrar información acerca del desenvolvimiento integral de la empresa, aspecto determinante para definir las políticas más adecuadas para el cumplimiento de los objetivos propuestos. Por consiguiente, las empresas rentales de la Universidad del Zulia desaprovechan los beneficios que suponen la completa y correcta aplicación de las herramientas de contabilidad de gestión; su utilización, por ende, podría contribuir notablemente a la adopción de mejores decisiones financieras y gerenciales.

6. Conclusiones

Al culminar la investigación, se constató que las empresas rentales de la Universidad del Zulia constituyen un conjunto de organizaciones que conforman un segmento institucional con una problemática muy particular, con ramificaciones que alcanzan la gestión estratégica de sus recursos y operaciones, así como sus esquemas estructurales y funcionales. La gestión individual y aislada de cada una de ellas, en el contexto del sistema empresarial universitario de LUZ, se debe en gran parte a la inexistencia de lineamientos comunes que respondan a un mismo concepto estratégico de la institución. En este sentido, la contabilidad de gestión como instrumento de planificación, control y decisión, constituiría una herramienta valiosa y fundamental en la conducción de la gestión financiera y organizacional de estas empresas.

La gestión financiera, como función crítica que provee los mecanismos para detectar y corregir las debilidades en la administración

de las organizaciones, se desarrolla parcialmente en las empresas rentales de LUZ. Como proceso, se prioriza la medición de resultados sobre cualquier otro proceso organizacional de gestión, al carecer de una planificación financiera, poseer una organización poco formalizada y contar con una dirección que no lidera ni fomenta el compromiso del talento humano con la función financiera. Sin embargo, tampoco el control financiero existe formalmente en las empresas rentales de LUZ, ya que no existen estándares de desempeño con los cuales comparar los resultados obtenidos, siendo entonces imposible la determinación y análisis de variaciones y el consecuente establecimiento de acciones correctivas, basadas en tales análisis.

Las herramientas de contabilidad de gestión, como instrumentos de información que nutren los procesos de planificación, control y decisión, se emplean parcialmente en las empresas rentales de la Universidad del Zulia, afectando el aprovechamiento de sus bondades a efectos de adecuarse y ser flexibles a entornos cada vez más inciertos. La contabilidad financiera y la planificación estratégica se utilizan casi exclusivamente para cumplir con obligaciones legales y universitarias. Por otra parte, no se recurre a la contabilidad de costos ni a la formulación de presupuestos, infringiendo disposiciones legales emanadas por el gobierno central, todo lo cual resulta, adicionalmente, en respuestas reactivas al entorno. Se determinó un empleo limitado de la contabilidad de dirección estratégica como método de aproximación a una toma racional de decisiones, así como de los indicadores de gestión y el cuadro de mando integral; éstos últimos favoreciendo funciones no financieras. Así mismo, se encontró también que las empresas rentales de LUZ evalúan en cierta medida los alcances de su gestión al recurrir a la auditoría de gestión para verificar la eficacia en el logro de los objetivos organizacionales.

Con respecto al uso de la contabilidad de gestión en la toma de decisiones financieras y gerenciales, se comprobó que la misma no está lo suficientemente desarrollada y arraigada como para satisfacer plenamente las necesidades de información de las empresas a efectos de contribuir con los procesos de planificación, control y toma de decisiones, puesto que de los instrumentos aplicados, algunos responden únicamente al cumplimiento de disposiciones legales e institucionales, y otros son

medianamente aprovechados, mientras que los demás son ignorados, afectando los sistemas de información que soportan el proceso decisorio y de gestión empresarial, y resultando en que la contabilidad de gestión no se tenga como instrumento de apoyo en la toma de decisiones gerenciales en las empresas rentales de LUZ.

Bibliografía

- ÁLVAREZ, J., AMAT, J., AMAT, O., BALADA, T., BLANCO, F., CASTELLO, E., LIZCANO, J., RIPOLL, V. (1996) **Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, Control y Experiencias Prácticas**, Madrid, Editorial McGraw-Hill.
- ÁLVAREZ, J., BLANCO, F. (1994) "La Contabilidad Directiva en el Proceso de Optimización de la Gestión Empresarial", *Revista Técnica Contable*, Volumen 46, Número 551, p. 689-704
- AMAT, J. (2000) **El Control de Gestión: una Perspectiva de Dirección**, Quinta Edición, Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A.
- ANTHONY, R. (1990) **El Control de Gestión: Marco, Entorno y Proceso**, Bilbao, Ediciones Deusto, S.A.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1994) **Glosario de Contabilidad de Gestión: Documento 0 de Principios de Contabilidad de Gestión**, Madrid, Ediciones AECA.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1997) **Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas: Documento 16 de Principios de Contabilidad de Gestión**, Madrid, Ediciones AECA.
- CASAS ARMENGOL, M. (1998) "Hacia la Transformación de la Universidad Venezolana: ¿Disfuncionalidad de un Modelo Universitario?", *Cuadernos del Cendes*, Segunda Época, Año 15, Número 37, p. 205-220
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA (1970) **Ley de Universidades**, Caracas, Gaceta Oficial de la República de Venezuela Número 1429 Extraordinaria.
- CONSEJO NACIONAL DE UNIVERSIDADES (2002) **Normas sobre las Fundaciones, Asociaciones o Sociedades Civiles o Mercantiles de las Universidades Nacionales**, Caracas, Secretaría Permanente del Consejo Nacional de Universidades, Oficio Número CNU-SP-178-2002.
- DUARTE, J. (2005) "Vinculación Universidad-Sector Productivo: hacia un modelo innovador para el desarrollo tecnológico", *Fondo Documental Electrónico de FUNDACITE* Aragua, disponible en <http://www.fundacite.org.gov.ve/documentacion/archivos/pf20050902-01.pdf>, tomado el 01/10/05

ESTES, R. (1992) "Social Accounting Past and Future: Should the profession lead, follow or just get out of the way?", *Advances in Management Accounting*, Volumen 1, p. 97-108

FALGUERA, J. (2002) **La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios**, (Tesis Doctoral presentada ante la Universidad Pompeu Fabra), Barcelona, Inédita.

FERNÁNDEZ, A., MUÑOZ, C., SUÁREZ, J., VAQUERA, M. (1996) "Aproximación al Marco Conceptual de la Contabilidad de Dirección Estratégica", *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*, Tomo II, p. 135-150

FLEITMAN, J. (1994) **Evaluación Integral: Manual para el Diagnóstico y Solución de Problemas de Productividad**, Ciudad de México, Editorial McGraw Hill.

GARCÍA GUADILLA, C. (1998) "La Educación Superior en Venezuela: una Perspectiva Comparada en el Contexto de la Transición hacia la Sociedad del Conocimiento", *Cuadernos del Cendes*, Año 15, Segunda Época, Número 37, p. 11-54

GARCÍA GUADILLA, C., BRONFENMAJER, G. (1995) "Dinámicas de Transformación de la Educación Venezolana", *Puryear & Brunner: Education, Equity and Economic Competitiveness in the Americas*, Volumen II, disponible en <http://www.iacd.oas.org/Interamer/Interamerhtml/Puryear-Br40html/PurGuad.htm>, tomado el 01/10/05

HORNGREN, C., SUNDEM, G., SELTO, F. (1994) **Introducción a la Contabilidad Administrativa**, Novena Edición, Ciudad de México, Editorial Prentice Hall.

KAPLAN, R. (1991) "New Systems for Measurement and Control", *Engineering Economist*, Volumen 36, Número 3, p. 201-218

KAPLAN, R., NORTON, D. (1992) "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, Volumen 70, Número 1, p. 71-79

KOONTZ, H., WEIHRICH, H. (2004) **Administración: una Perspectiva Global**, Duodécima Edición, Ciudad de México, Editorial McGraw-Hill.

LINGLE, J., SCHIEMANN, W. (1996) "Medición estratégica: Compruebe que su Esfuerzo hacia el Cambio está dando Resultados", *Deusto Business Review*, Número 74, p. 54-61

LOVERA, A., NAVARRO, J., CORTAZAR, J. (1998) "Educación Superior: la necesidad urgente de Acciones Reformadoras", *Cuadernos del Cendes*, Segunda Época, Año 15, Número 37, p. 255-264

MALLO, C., MIR, F., REQUENA, J., SERRA, V. (1994) **Contabilidad de Gestión: Cálculo, Análisis y Control de Costes para la Toma de Decisiones**, Barcelona, Editorial Ariel Economía.

NAVAS, J., GUERRAS, L. (1997) **La Dirección Estratégica en la Empresa: Teoría y Aplicaciones**, Madrid, Editorial Civitas.

- PACHECO, J., CASTAÑEDA, W., CAICEDO, C. (2002) **Indicadores Integrales de Gestión**, Bogotá, Editorial McGraw-Hill.
- PALMER, R. (1992) "Strategic Goals and Objectives and the Design of Strategic Management Accounting Systems", *Advances in Management Accounting*, Volumen 1, p. 179-204
- RIVERO TORRE, P. (1993) **Análisis de Balances y Estados Complementarios**, Madrid, Editorial Pirámide.
- SÁEZ TORRECILLA, A., FERNÁNDEZ, A., GUTIÉRREZ, G. (2004) **Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión**, Segunda Edición, Madrid, Editorial McGraw-Hill
- STOWE, A. (1992) "Auditing Performance Measurement Reporting", *Gouvernement Accountants Journal*, Volumen 41, Número 4, p. 23-36
- UNIVERSIDAD DEL ZULIA (2004a) **Catálogo de la Universidad del Zulia**, Mérida, Centro Editorial Litorama, C.A.
- UNIVERSIDAD DEL ZULIA (2004b) **Evaluación de la Gestión Administrativa de las Autoridades Rectorales 2000/2004**, Maracaibo, Tipografía Mundo.
- UNIVERSIDAD DEL ZULIA (2005a) **1er Informe de Gestión: Octubre 2004 – Octubre 2005**, Maracaibo, Grafipress.
- UNIVERSIDAD DEL ZULIA (2005b) **Plan de Desarrollo Estratégico y Transformación de LUZ**, Versión Digital, Maracaibo, Rectoría de la Universidad del Zulia.

