

# Contabilidad, gestión y productividad

Édgar Gracia López

## Resumen Abstract

Este documento pretende examinar el concepto de productividad en función de algunos de los desarrollos alcanzados por lo que se denomina "contabilidad de productividad", que en sus desarrollos ubica la presencia de intereses y de factores participantes en la producción; con el objetivo de determinar las aportaciones a los procesos, los cuales tienen que ver con la organización de la gestión, que en la actualidad se estudia en consideración con los asuntos de la estrategia empresarial.

This paper intends to discuss the concept of productivity in function of some of the developments reached by what is called "accounting of productivity", that in its developments locate the presence of the interest and of the participant factors in the production, with the objective of determining their contribution to these processes which have to do with the organizations of management that nowadays are studied in consideration with the problems of the managerial strategy.

## Palabras clave Key words

Contabilidad, Gestión, Productividad, Contabilidad de Productividad, Estrategia Empresarial.

Accounting, Management, Productivity, Accounting of Productivity, Enterpruneral Strategy.

---

Artículo recibido el 16 de agosto de 2009 y aprobado el 30 de octubre de 2009

El objetivo del presente artículo se centra en establecer relaciones entre la contabilidad, la gestión y la productividad, tratando de precisar asuntos de contexto y de dinámicas de la economía.

Igual se pretende examinar el concepto de productividad en función de algunos de los desarrollos alcanzados por lo que se denomina “contabilidad de productividad”, que en sus desarrollos ubica la presencia de intereses y de factores participantes en la producción. Esto se hará con el objetivo de determinar las aportaciones a los procesos, los cuales tienen que ver con la organización de la gestión, que en la actualidad se estudia en consideración con los asuntos de la estrategia empresarial.

En los últimos tiempos, dadas las condiciones del entorno que emite señales en relación con la gestión de empresa, se reconoce la necesidad de dimensionar la contabilidad en su relación con la estrategia. De hecho, en las nuevas condiciones de la economía donde la competitividad se muestra como un factor determinante para efectos del desarrollo empresarial, la estrategia está resultando en una variable de demarcación, de necesaria observación para la organización.

De alguna manera, el andar de las organizaciones empresariales y productivas se ha visto influenciada por lo que significa, proyecta y se concibe como formulación estratégica. En los últimos tiempos se reconoce ampliamente lo que se denomina como contabilidad de dirección estratégica (CDE). Los profesores Álvarez y Blanco, afirman que “la dirección estratégica necesita disponer de información relevante y oportuna tanto de procedencia externa como de origen interno, para:

- 1) Plantear y estudiar opciones alternativas en función del análisis e interpretación de la situación y perspectivas del entorno y de la propia organización.
- 2) Establecer fines y objetivos racionales y coherentes a medio y largo plazo.
- 3) Seleccionar la mejor estrategia para alcanzar las misiones y objetivos establecidos en las mejores condiciones posibles.
- 4) Controlar eficazmente la implementación de la estrategia adoptada.<sup>1</sup>

Actualmente y debido a que las organizaciones sociales de todo tipo se ven insertas en la competitividad, deben enfrentarse no sólo a los análisis de estrategia sino a la vigilancia de la misma. La contabilidad, que tiene que ver directamente con las mediciones de comportamientos referidos a la riqueza, entra a constituirse en una de las disciplinas del

---

<sup>1</sup> ALVAREZ J, BLANCO F. “La contabilidad de dirección estratégica como paradigma contable de la competitividad empresarial”. En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996. p. 2.

conocimiento mejor llamadas a colaborar con los asuntos del control. De hecho la contabilidad orienta sus visiones, herramientas e instrumentos, no sólo hacia el control de la riqueza en cuanto a su producción y distribución sino, en términos generales, al control de las condiciones bajo las cuales ésta se produce. En estos aspectos de control a las condiciones, la contabilidad sin duda debe operar incluso hacia el control de las estrategias mismas.

Si bien no es reciente que se hable de estrategia en las organizaciones, hoy en día ha adquirido connotado valor en razón de los factores de competitividad y su asociación con la productividad. En un pasado reciente, aparentemente la competitividad se asociaba a las adecuadas formas de productividad relacionada con la exclusiva combinación de los factores capital-trabajo, situación que ha cambiado drásticamente. Hoy en día la productividad se asocia fuertemente a la determinación de condiciones externas que resultan altamente influyentes en lo interno de la organización. En estos aspectos, por ejemplo, la eficiencia como variable interna, igual se ha convertido en asunto de entorno de la organización, donde la eficacia es social con matices relacionados con la dinámica de los mercados.

Actualmente los criterios empleados en la denominada planeación estratégica y que en su momento sirvió para focalizar asuntos de las oportunidades y fortalezas de la organización para enfrentar realizaciones en los mercados, se ha quedado limitada de cara a la celeridad de los cambios que se presentan en el entorno de las organizaciones. De allí que deba hablarse también de la estrategia situacional como soporte de apoyo a la lectura de las condiciones, sus controles y formas de representación. Podría decirse que la nueva fórmula se determina en términos de:

PE + PES + análisis de riesgos e incertidumbres.

PE: planeación estratégica.

PES: estrategia situacional.

Es claro que los análisis de riesgos están adquiriendo un papel central al momento de determinar las acciones. En la práctica las organizaciones reconocen que se desarrollan en mercados inestables, con factores altamente contingentes, nuevas formas de operar en la dinámica misma del mercado, que hace necesario un fuerte trabajo sobre los posibles riesgos y su mitigación.

Globalización de la economía es otro cambio fundamental del entorno en el que opera el "contable de gestión". Las empresas europeas no sólo se pelean entre ellas; están en concurrencia con las organizaciones USA, japonesas, coreanas... y con las

filiales que establecen por todo el mundo. El “contable de gestión” debe, como si fuera un detective, tratar de comprender cómo el concurrente obtiene su coste y donde podría ser mas vulnerable, debe ir mas allá del simple benchmarking concurrential. Es preciso que se convierta en un verdadero analista de la concurrencia, debe ser también un experto en el impacto de las fluctuaciones monetarias y un analista de toda clase de riesgos, tanto de vulnerabilidad tecnológica como de legitimidad social del producto y del proceso”<sup>2</sup>.

Parte de las nuevas condiciones emergentes están fuertemente relacionadas con la información, de allí que los sistemas de información se constituyan en los principales centros neuronales de las organizaciones. Los sistemas de información contables y de gestión, como partes sustanciales de los procesos, se convierten en obligado referente para efectos de soportar las decisiones. De hecho, el mismo concepto, concepción e implementación de sistemas considerados, forma parte vital de las organizaciones. Puede decirse que las organizaciones serán competentes en la medida que estructuren de mejor forma sus sistemas de gestión e información, donde por supuesto la contabilidad resulta fundamental, comprendiendo plenamente que a partir de ella existe la posibilidad de desarrollar cabalmente la capacidad de reacción de la empresa.

Un aspecto importante a destacar tiene que ver con la necesidad de establecer el papel desempeñado por los diferentes factores concurrentes en la elaboración de los productos o servicios. En estos aspectos, se parte de comprender que la organización, para su adecuado desenvolvimiento, necesita medir e informar adecuadamente la participación de intereses concurrentes en la organización. Los proveedores, acreedores, trabajadores, Estado, socios, clientes, en forma directa o no directa participan de la generación de los excedentes, tornándose de vital importancia la medición de su concurrencia. De tal manera, la organización debe estructurar miradas integrales y holísticas sobre todo tipo de comportamientos, incluidos, por supuesto, los comportamientos de mercados y precios. La información sobre clientes, proveedores, sobre competidores, recursos humanos empleados, se convierte en parte vital para la demarcación de postulaciones y estrategias a seguir.

Una de las problemáticas que emergen a la hora de determinaciones sobre la estructura de los sistemas de gestión e información, se refieren a la complejidad que están asumiendo la dinámica de los mercados y las modificaciones que se presentan en términos de la propiedad de las empresas y dinámicas del capital. La oleada de fusiones, alianzas, socios estratégicos, participaciones, escisiones de empresas, combinación de negocios, venta de empresas, valoraciones ocultas, mercados cautivos y volátiles, la construcción de realidades ficticias, la actuación de los

---

<sup>2</sup> ALVAREZ y BLANCO. Ibid, p. 5

organismos reguladores de la economía y de las empresas, los criterios de calidad sectoriales e intersectoriales, la movilidad de las empresas que buscan operaciones al bajo costo para la mayor conservación de la tasa de ganancia, sumado a los cambios políticos y el papel desempeñado por las monedas, entre otros, se presentan como obstáculos para la adecuada planeación y planificación de las empresas.

Por obra de las condiciones, el criterio de empresa en marcha se deforma y se observa adscrito a la presencia de temporalidades y acciones que modifican permanentemente las estructuras organizacionales. La tradicional forma empresa que desde el punto de vista regulativo se mostraba meridianamente estable en el tiempo, hoy en día se modifica permanentemente con ocasión de las modificaciones que deben efectuarse debido a la celeridad como se presentan las relaciones de entorno. Hoy en día, las empresas se modifican a gran velocidad señalando tránsitos que en la mayoría de ocasiones no alcanzan a comprenderse por los directos gestores de las organizaciones. La flexibilidad financiera y en todos los órdenes señala la urgencia de incrementar sustancialmente la capacidad de adaptación al entorno. De hecho, la existencia de la empresa depende cada vez más de la capacidad para innovar y desarrollarse en un terreno que se sabe lleno de sobresaltos y contracciones. Sin duda, lo que ayer fue -por obra de la celeridad de los cambios- se convierte en los obstáculos del hoy. En definitiva las organizaciones hoy en día se mueven en un marco inestable y de máximas turbulencias.

### **El aparente nuevo paradigma**

Las evidencias están indicando que algo está sucediendo en relación con la estructura de las organizaciones empresariales, con sus formas de administración y con los criterios empleados en su accionar. Los sucesos y eventos indican que se está sumergido en la presencia de nuevas reglas, valores, simbologías e imaginarios, nuevas formas de producción y de abordar los contenidos, que indiscutiblemente señalan la presencia de nuevas formas ejemplares derivadas de los procesos de desregulación económica y social, propulsados en todos los órdenes. Las viejas formas de organización y producción que mantenían las consabidas tasas de ganancia del capital se modifican permanentemente por la crisis que manifiesta la obtención de la misma.

Todo parece indicar que se desgastó la vieja propuesta de producir para vender y ganar, transformándose en una nueva y diferenciada que se postula como consumir para ganar y producir. No en vano se pregona con fuerza que en la nueva realidad, la vieja concepción de "pienso luego existo", se transforma en "pienso-consumo, luego existo". Por supuesto las implicaciones saltan a la vista. Se trata de la sociedad del consumo máximo llevado progresivamente a la sociedad del consumismo. No es gratuito que desde la década del setenta emerja con fuerza lo que se

conoce como el *stiling* que corresponde a la agregación a los productos de todo tipo de valores agregados, entre estos el de etiquetado para potenciar el consumo.

Hoy en día si bien se siguen produciendo objetos, lo más es importante es el mensaje asociado a los mismos y al sistema de relaciones que se adscriben a su manipulación o presencia en relación con otros objetos o con el sistema mismo. Como afirma Alonso:

Los productos del mercado evolucionan hasta convertirse en meros simulacros de sí mismos, adquiriendo una estructura señuelo de sí mismos, en la que su forma exterior (superficial) rompe la dependencia con respecto a su contenido (profundo) aparece, por tanto, una dimensión signo, objeto de estudio corriente de la semiología y de la semiótica contemporáneas, por lo cual se invierte la relación entre el objeto y el mensaje: el mensaje ya no habla del objeto, es el objeto el que habla del mensaje. La marca de un producto, por ello, no marca el producto, marca el consumidor como miembro codificado del grupo de consumidores de esa marca<sup>3</sup>.

Los cambios de la producción y la distribución están significando cambios en las formas de organización y de gestión. El paradigma anterior que se soportaba en la producción de bienes y servicios para la satisfacción de necesidades, generalmente adscritos a la dinámica de mercados internos, se observa como obsoleto frente los comportamientos de la demanda. Todo parece indicar que la demanda y los factores de la distribución han entrado a prefijar las situaciones de la producción. En la práctica no se produce para la satisfacción, sino para los requerimientos del mercado y sus condiciones de exigencia. En otros términos, la eficacia de la producción ha sido reemplazada por la eficacia del mercado, donde lo financiero resulta determinante. De hecho, los sistemas de gestión y operación interna de las empresas se ven en la necesidad de asumir los costos de las externalidades que se presentan en la distribución. En este nuevo esquema la contabilidad interna y los sistemas de costeo, pierden su natural valor agregado en la organización, pues muchas de las situaciones que se presentan en los mercados realmente cuestionan la eficacia de los mismos. Estas nuevas realidades impulsan la existencia de visiones integrales y estratégicas que recojan los fenómenos que se están presentando.

La contabilidad de gestión tradicional, al ceñir su campo de actuación a los límites de la empresa con una visión eminentemente táctica y operativa no obtiene, en muchos casos, información adecuada para la toma de decisiones estratégicas, a pesar de su evidente evolución para adaptarse al nuevo contexto

---

3 ALONSO Luis Enrique. Trabajo y ciudadanía. Editorial Trotta, 1999, p. 28.

interno y externo de la organización. Debido a ello, desde distintos ángulos científicos y profesionales se hace hincapié en la necesidad de que la contabilidad de gestión sin abandonar el marco de la función de producción, se oriente abiertamente hacia el entorno empresarial, donde existe una creciente competitividad y donde la empresa debe luchar para obtener o mantener una cuota de mercado, obtener ventajas competitivas diferenciadoras y sostenibles, mejorando su posición y, por tanto, su viabilidad a largo plazo<sup>4</sup>.

Desde luego los cambios inciden sobre la consideración del valor económico. En las últimas décadas y en relación con el valor, ha adquirido sustancial importancia el valor de cambio. El valor de uso que en épocas pasadas se constituía en el referente para la transacción, hoy en día sólo se reconoce como parte de los dispositivos del cambio pero no como el sustrato fundamental para la dinámica económica. En la práctica se trata de la presencia de lo que los entendidos llaman la nueva economía, donde los intangibles definen muchas de las situaciones referidas con el desarrollo y dinámica de las empresas.

Los intangibles que inciden sobre las ventajas competitivas modifican los criterios y parámetros bajo los cuales se mide el valor agregado en las organizaciones, el cual resulta influenciado incluso por los desarrollos de la ciencia y la tecnología. Las marcas, patentes, las innovaciones, los nuevos atributos sumados al producto, las relaciones, se convierten en referentes que modifican permanentemente los valores de las economías de empresa. Por supuesto, ello se adhiere a la dinámica competitiva de los mercados donde poco o nada interesan los valores de uso y sí los valores de cambio. En últimas, se trata de un nuevo y diferente trasegar de las economías, que depositan sus realizaciones en el criterio del valor razonable, denominado por algunos el valor "justo". En otras palabras, las nuevas formas impelen el desarrollo centrado en la circulación del capital financiero con menoscabo del mantenimiento del capital físico y operativo de las empresas.

Los efectos de las nuevas situaciones se dejan recaer sobre los referentes de la productividad, tornando central la importancia de la información y el conocimiento como el medio necesario e indispensable para los correspondientes cálculos. En la nueva dinámica, los sistemas de información y su tratamiento entran a definir los resultados de las acciones de decisión. Puede afirmarse que en grado sumo, en el espectro de nuevas condiciones, los sistemas de información e investigación, resultan determinantes.

---

4 FERNÁNDEZ F. Antonio y Otros. "Aproximación al marco conceptual de la contabilidad de dirección estratégica". En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996. p. 137

Parte de la emergencia de nuevas condiciones se relacionan con el posicionamiento de las necesidades de los usuarios de la información, en especial de aquellos que por su actuación como agentes económicos dinámicos requieren de información al instante para efecto de las transacciones que se ejecutan en el mercado. Los inversionistas y corredores de bolsa, los administradores del capital, se han convertido en los principales usuarios que impelen la dinámica de las organizaciones hacia un estadio de desarrollo indispensable y altamente automatizado. Las mejores opciones de mercado se definen a partir del uso de la tecnología de la información, que se encarga de proveer al instante de los medios eficientes para apalancar las decisiones rápidas. Como puede deducirse, el tiempo de información que se comprende como la puesta de representaciones en los escenarios correspondientes, entra a convertirse en decisiva de cara a los requerimientos de los usuarios. Aquellas empresas o agentes que por ocasión de sus estructuras no cuenten con la información suficiente asumirán los riesgos conducentes con efectos en sus operaciones.

Dadas las condiciones de la nueva economía de la información, las organizaciones deben estructurar sus sistemas en una relación estrecha con el entorno. En esta relación sistema-entorno, este último emerge como decisivo y determinante. Los criterios internos de organización de la administración y la producción, inobjetablemente deben replantearse para efectos de las respuestas inmediatas al entorno. Por supuesto, las prácticas de gestión se observan en el campo de las adecuaciones y adaptaciones. Las viejas prácticas de gestión que accionaban en un marco de estabilidad y permanencia, ahora deben replantearse en un marco de inestabilidad, incertidumbre, con alta dosis de flexibilidad operativa y financiera. En este nuevo sentido las organizaciones no trabajan para la sociedad sino para el mercado, reconociendo que estos son abiertos, volátiles, dinámicos, competitivos y con fuerte dosis de trasvase de capitales financieros y adecuaciones permanentes de la propiedad.

Por supuesto, las organizaciones jerarquizadas, rígidas, con sistemas de gestión inflexibles, con puestos de mando definidos, con formas de autoridad vertical, se ven en la necesidad de adecuar sus contenidos. En últimas, las organizaciones se ven en la necesidad de conversiones en sus estructuras, pasando de esquemas de gestión altamente burocratizados a esquemas más proclives para el cumplimiento de objetivos y metas inmediatas. Las condiciones actuales están señalando que las organizaciones deben cambiar sus principios de funcionamiento. Estas condiciones que se muestran influyentes están significando cambios en las formas como se distribuye la autoridad, se adecuan los diseños y procesos de trabajo, se toman las decisiones y se efectúa la comunicación. Todo parece indicar que en las actuales condiciones, las acciones corresponderán más a imperativos de la información, la palabra y la



comunicación, que a reglas derivadas del principio fundamentado en la transmisión de órdenes. De tal manera, se cambia la pregunta por el sentido del trabajo, a la pregunta por el sentido de la información y comunicación en los procesos<sup>5</sup>. En definitiva, apalancando nuevos criterios de eficiencia y eficacia en función de las nuevas dinámicas de entorno.

### La productividad

En términos de los estudios sobre competitividad, éstos deben referenciar la productividad como base para los correspondientes análisis. En la práctica no puede hablarse de competitividad sin existir claras referencias sobre las correspondientes productividades. Puede afirmarse que el posicionamiento de una empresa depende sustancialmente del control a las productividades. Para este efecto, el control de la estrategia, de la gestión y de la información, resultan determinantes.

**Cuadro 1: Vertientes de los Sistemas de Control de Gestión**

| TRADICIONAL   | ACTUAL  |
|---|---|
| Enfatiza Análisis Pasados.  | Enfatiza la adopción de decisiones y la evaluación del futuro.  |
| Solicita justificación de las decisiones.   | Facilita instrumentos que potencien la mejora continua de las ejecuciones.  |
| Utiliza un lenguaje exclusivamente contable   | Integra variables operativas y estratégicas.  |
| Tiene un sentido del detalle muy desarrollada   | Centra su atención sobre un número limitado de prioridades, para simplificar los sistemas de gestión.                   |
| Favorece el crecimiento constante de la complejidad en la elaboración de los presupuestos y en la determinación del coste del producto. | Favorece la ampliación del campo del análisis y la obtención de información inmediatamente utilizable.                  |
| Adopta una organización jerarquizada (por centros de actividad)   | Adopta una aproximación global (integración de las funciones, mejora de la gestión de los procesos, de los flujos, etc) |
| Trabaja sobre estructuras analíticas fijadas (centros de actividad, naturaleza de desviación, etc).                                     | Se adapta a los cambios permanentes de la empresa propone nuevos indicadores.   |

Fuente: Castello Emma, Ibid, p. 91.

En términos de las versiones del control de gestión, es pertinente observar y analizar sus mutaciones de acuerdo con las condiciones que se presentan en el entorno económico empresarial, entre otras: entornos inestables, el acortamiento de los ciclos de concepción de los productos, los nuevos productos que suelen ser lanzados de manera simultánea en distintos mercados, la competencia internacional<sup>6</sup>. Estas

5 Documento/fuente: organización de actividades/prospección de temáticas/evaluación. Centro Colombiano de Investigaciones Contables, CCINCO, 2004.

6 CASTELLO Emma. "Los Sistemas de control de gestión en el actual entorno empresarial". En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996, p. 92.

mutaciones señalan cambios especiales relacionados con la reducción de la complejidad, pues en términos de las nuevas condiciones lo situacional y concreto se hace presente. Hoy en día la atención se centra en lo prioritario y urgente.

Breve mención se puede hacer desde el campo de la complejidad y al respecto decir que se ha convertido en materia de reflexión y análisis por todas las disciplinas del conocimiento, incluyendo la gestión. De este asunto en las organizaciones, se trata de reducir la complejidad propia de sistemas que por ocasión de su estructura rígida desarrollan procesos complicados con escaso o nulo valor agregado. De alguna manera, la reducción de la complejidad se apoya en la implementación de criterios derivados de la concepción de flexibilidad.

Sin duda el control de gestión y sus tendencias actuales, están íntimamente relacionadas con los cambios propiciados por la organización y en relación con la eficiencia y la eficacia, en todos los aspectos. Un sistema de control de gestión asume ineficiencias cuando no entrega la información pertinente, oportuna y relevante.

Al respecto es importante señalar que el control de gestión y su permanencia eficiente, precisamente, debe orientar sus esfuerzos hacia el control de lo nuevo o novedoso, hacia el control de la gestión en su sentido de creación. En últimas, no tiene sentido controlar lo eficiente que se sabe ya establecido. En este sentido, el control de gestión se convierte en un control a la innovación, sus productos y resultados. Por supuesto, el control de gestión es control de los cambios que acaecen en la sociedad y su entorno. En los últimos tiempos el impacto más directo desde una perspectiva internacional en el área de la contabilidad de gestión está relacionado con los precios de transferencia, asunto que afecta las estructuras del control de gestión.

El problema de los precios de transferencia es que el resultado de cada unidad nacional de una empresa multinacional, que puede estar influido significativamente por las políticas de precios de transferencia, serán tenidos en cuenta por toda una serie de usuarios externos a la organización cuyas acciones pueden tener un gran impacto sobre la misma. Los factores que influyen en los precios de transferencia son: a) los impuestos, b) aranceles, c) repatriación de beneficios, d) manipulación de la competencia, e) exposición al tipo de cambio extranjero, f) intereses minoritarios, g) financiaciones, h) presión sindical y política<sup>7</sup>.

Por sus efectos en los patrones de la gestión y la productividad, a continuación se referencia algunos elementos relacionados con los costes de transacción, que especifican límites a las organizaciones en cuanto

---

7 AMAT O. S, BLAKE Jhon. "Perspectivas internacionales de la contabilidad de gestión". En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996. p. 21-22.

gobierno y control derivadas de las distintas formas de operación asociadas con las estructuras básicas del mercado y que afectan los niveles de eficiencia económica y monetaria.

La teoría de los costes de transacción adopta un enfoque micro-analítico que se relaciona con las estructuras de información y decisión, buscando determinar los costos de mercado o de transacción que están presentes en la negociación y realización de los contratos que tienen lugar en el mercado para cada operación<sup>8</sup>. Los postulados de este paradigma permiten identificar, desde una óptica de eficiencia, la forma de operación que mejor se adapte para la obtención de ventajas especialmente económicas. De esta identificación se derivan los métodos o formas de organizar la producción y el control de la misma. Esta teoría de los costes de transacción<sup>9</sup> está estrechamente relacionada con la teoría de la internacionalización que se orienta a someter al control y propiedad común, ciertas actividades en procura de identificar el tamaño óptimo de la empresa en función de los beneficios.

Williamson sostiene que la teoría de los costes de transacción es una perspectiva interdisciplinaria (especialmente de la economía, el derecho, la administración y la contabilidad) que busca estudiar la organización económica desde un enfoque institucional comparado, con el fin de minimizar los costes de transacción que surgen en los intercambios que se producen en el sistema económico<sup>10</sup>. Su objetivo es relacionar las transacciones con las mejores alternativas de gobierno. En este sentido, maneja la premisa: “son las consideraciones del intercambio las que determinan el modelo de organización y gobierno a seguir”. De tal manera, las transacciones en el mercado se constituyen en el referente a partir del cual se determinan las condiciones de la forma empresa requerida.

En general puede afirmarse que, como consecuencia, las valoraciones que se realicen sobre una empresa o entidad (respecto de su estructura organizacional) dependen de las formas como se den las transacciones del mercado. En este sentido, la estructura de la administración es flexible y se adecua permanentemente a las condiciones que se demandan para la realización de los beneficios, es decir, a las estructuras de mercado. Las estructuras de gobierno que se proyectan de acuerdo con las condiciones cambiantes, se determinan incorporando básicamente: a) la clase determinada de contrato legal; b) los correspondientes instrumentos de

---

8 Universidad Nacional de Colombia, Revista Innovar, N. 16, p. 107

9 La teoría de los costes de transacción ha sido desarrollada esencialmente por Williamson, Coase, Cammons, Barnard, Simón, Chandler, Arrow.

10 Revista Innovar, N. 16, p. 108.

control; c) la intensidad de los incentivos<sup>11</sup>; d) los mecanismos para la resolución de conflictos.

La teoría de los costes de transacción<sup>12</sup> se relaciona con la teoría de la agencia en la medida que tienen en común la utilización de fuerte información para operar en marcos institucionales<sup>13</sup> que proyectan nuevas formas de regulación y control, para la asignación y distribución de recursos y en común la utilización de la vía de “contrato” como forma especial para potenciar el cumplimiento de acuerdos.

Como se deduce, las empresas, cada vez más y en forma permanente, se enfrentan a la existencia de condiciones de entorno donde el mercado, las transacciones y las relaciones resultan determinantes a la hora de encarar los atributos y formas de organización de empresa. Por lo general, los cambios que se propician se derivan de regulaciones sobre la moneda, estipulándose la necesidad de asumir con propiedad lo referido a los controles monetarios. Los comportamientos de la moneda influyen en los parámetros dispuestos para la propiedad, la que se observa modificada permanentemente por esta influencia. Lo que hoy puede considerarse como una ganancia, mañana se constituye en una pérdida que influye tanto en uno u otro sentido sobre la estructura de pasivos de las empresas o unidades económicas consideradas.

Los efectos del cambio en las monedas base de las transacciones, condicionan factores que influyen directamente sobre las estructuras económicas empresariales modificando los sentidos de eficiencia y eficacia productiva y como consecuencia variando los niveles de productividad requerida para el mantenimiento operativo de las mismas. De allí que el control de gestión se convierta en un asunto menos puntual y más general, respecto del control a la forma empresa, que no es otra cosa que control a la disposición de las circulaciones monetarias establecidas.

Por supuesto que al modificarse los niveles de rentabilidad de las empresas, se modifican las mismas estructuras organizacionales con el propósito de mantener las cuotas o tasas de ganancia consideradas. En estos aspectos, la estructura de los sistemas de información no sólo se transforma en crucial, sino en el imperativo para mantener las

---

11 Estos incentivos tienen que ver con: el mercado de cierto tipo de conocimientos en la fabricación de nuevos procesos y productos; conocimientos que no se pueden patentar ni registrar; conocimiento como monopolio natural (Universidad Nacional, revista innovar, N 16, P. 107).

12 Tal vez la diferencia básica entre la “teoría de los costes de transacción” y la “teoría de la agencia”, tenga que ver con lo siguiente: mientras la teoría de los costes de transacción considera a la firma como un ordenamiento jerárquico de actividades económicas, la teoría de la agencia se centra fundamentalmente en la aplicación del contrato como forma especial de institución social.

13 Las llamadas corrientes institucionalistas encuentran expresiones en la economía institucional, el derecho institucional, en la administración institucional; y están cobrando bastante validez y vigencia, como las teorías regulacionistas.

condiciones de realización de la ganancia. En los adecuados sistemas de información reposan las opciones para el desarrollo y control de la estrategia, de la gestión, del control monetario y en términos generales del control económico-social. Como lo enunciamos anteriormente, sin información al instante y pertinente, la organización pierde la posibilidad de competir o, en el mejor de los casos, de librar de mejor manera los asuntos de la competencia.

Como se señala al comienzo de este artículo, las funciones de los controles obedecen a la necesidad de enmarcar las acciones en derroteros que garanticen los resultados positivos. Es claro que hoy en día no es suficiente el ejercicio de controles monetarios sino que, al contrario, se demanda de controles integrales, en especial el control a la productividad en razón a constituirse como base para la competitividad. Mediante el control a la productividad subsiste siempre la posibilidad de mantener la empresa en marcha, asunto que desde luego se torna complicado en un mundo globalizado donde los sistemas de propiedad cambian permanentemente condicionando las formas de empresa.

El control a las productividades no es más que el control a la eficiencia y la eficacia, comprendidas como un todo fuertemente interrelacionado. En épocas pretéritas, con mercados al menos más estables, potencialmente regulados, era más o menos posible mantener eficiencias estandarizadas que cumplían sus objetivos en el plano de la regulación de procesos que se repetían infinidad de veces bajo pocas variaciones de las condiciones. En el pasado de las organizaciones empresariales, la eficiencia era un asunto más del mantenimiento interno que de relación con factores externos. Los procesos de producción y sus diseños se establecían bajo condiciones estables, prefijando tiempos y movimientos que resultaban definidos de manera previa. De alguna manera, en el pasado, la eficacia se cumplía con pocas variaciones. En el pasado reciente, las organizaciones empresariales se desplazaban fácilmente desde lo interno a lo externo, aunque por supuesto también con problemas respecto de restricciones regulativas ocasionadas por el control de precios generalmente manifiestos por la vía de la intervención de los Estados.

En el nuevo escenario, se debe asegurar previamente las formas eficaces de conseguir la realización del valor económico. En este sentido, las estructuras productivas se adecuan de acuerdo con las señales emitidas por el entorno. Las implicaciones de tal proceder se evidencian en el diseño mismo. Las organizaciones deben operar con diseños de base, los que aseguran los referentes fijos y los variables para efectos de reaccionar ante las especificaciones de los mercados. Estos diseños de base entregan la posibilidad de modificaciones inmediatas a los productos. De hecho, la eficiencia se relaciona con la estandarización de procesos. En este sentido, no resulta gratuito que la automatización,

la cibernética, la ciencia y la tecnología, entren a definir y apoyar los contenidos de los procesos. Tampoco resulta gratuito que las eficiencias referidas a las productividades se asocien más a condiciones técnicas y tecnológicas, donde la participación del factor trabajo tiende a la disminución drástica.

En este nuevo orden manifiesto como de alta competitividad, las disciplinas y regiones de conocimientos resultan fundamentales; disciplinas como la matemática, la estadística, la física, la química, las ciencias sociales, los sistemas de información y comunicación, entre otras, entran a definir muchas de las situaciones de organización, gestión, regulación y control de la competencia Inter-empresarial<sup>14</sup>.

### **Contabilidad de la productividad**

El objetivo principal de la contabilidad de productividad se centra en determinar, desde la relación cantidad de los factores empleados en el proceso y sus correspondientes precios, la participación de los agentes en la generación de los excedentes, para indagar aspectos relacionados con la eficiencia y la eficacia. Si bien es un modelo contable que se adhiere a lo financiero y a la dinámica de los precios (oferta-demanda), su estructuración sirve para determinar algunos elementos que se refieren a las eficiencias y las eficacias. En general, permite establecer desde la vía de los precios de mercado y en su relación con los valores de uso empleados, la conformación de los excedentes que se generan en la organización y que son resultado tanto de factores y condiciones internas como externas.

El modelo de contabilidad de productividad se reconoce como una herramienta valiosa para efecto de considerar la participación de los diferentes factores que concurren en los procesos productivos<sup>15</sup>. Dada la organización, para el modelo todos los factores se consideran como productivos o con capacidad de apalancar los procesos de conformación de los excedentes de producción. El trabajo de la dirección, así como el trabajo operativo directo e indirecto -por ejemplo- son considerados productivos. Los clientes, proveedores, acreedores, el mismo Estado, se consideran factores que hacen presencia en la organización a través de su comportamiento a través de los valores de uso y de cambio.

<sup>14</sup> GRACIA L. E. "El Contexto de la Contabilidad de Productividad. En Revista Lúmina. Universidad de Manizales. N. O4, 2003, p. 61.

<sup>15</sup> Por producción suele entenderse la cantidad de producto o productos obtenidos por una unidad, un lugar, una explotación o toda una economía durante un periodo determinado de tiempo. Productividad es la capacidad o aptitud que poseen los medios de producción para obtener uno o más bienes. Es obvio que al hablar de productividad, como cuando nos referimos al rendimiento, puede hacerse en sentido técnico y económico (Requena R. José María. La estructura del proceso formativo de coste: de la unidad de trabajo a la combinación productiva unitaria. En: Ensayos de Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996, p. 405)

El modelo de contabilidad de productividad se empieza a desarrollar a partir de considerar las evidencias de limitación del modelo de contabilidad financiera. Por una parte, de la necesidad de encontrar explicaciones sobre los procesos de descapitalización de las empresas, ocasionado principalmente por el fenómeno inflacionario que abatió a las empresas europeas, especialmente en los períodos de entreguerras. En este sentido, como propuesta teórica y práctica, se ha orientado a la determinación de los efectos de la variación de precios en las estructuras económicas de las entidades o empresas. Por otra parte, por la necesidad de establecer demarcaciones entre el significado y contenido del beneficio contable y el beneficio económico, de cara a establecer la naturaleza de los hechos económicos y financieros, incidentes en la consideración de empresa en marcha.

Los desarrollos de la contabilidad de productividad progresivamente han venido participando de una clara tendencia de investigación relacionada con el uso de metodologías sociales de información. Esta tendencia parte de considerar la existencia de diversos usuarios de la información, con sus diferentes necesidades o requerimientos frente a la misma. De tal manera, la contabilidad de productividad reconoce la existencia de los múltiples intereses que participan de la organización, de los cuales depende el crecimiento y expansión de la misma. Como parte de sus resultados, la contabilidad de productividad participa de la formación y reproducción simbólica y de representación del campo del control económico y social, aportando a la constitución y desarrollo de un sub-campo denominado como control de la productividad.

La contabilidad de productividad si bien se ha desarrollado teóricamente, encuentra problemas a la hora de las aplicaciones correspondientes. En especial debido a las fragmentaciones que se presentan entre la gestión, la inversión socio-productiva y los resultados financieros. En la práctica se le intenta observar como una herramienta de uso interno en la organización, cuando en verdad se constituye en un poderoso artefacto para controlar la distribución de los excedentes económicos desde un punto de vista social. Por supuesto los inconvenientes se presentan como parte de las contradicciones sociales entre la pretendida distribución social de los excedentes económicos (versión del modelo) y la naturaleza del sistema de rentabilidad del capital que se orienta fundamentalmente por la apropiación de la misma, en el estricto sentido de la propiedad privada. Tal vez en este asunto residan los principales problemas para su implementación, por supuesto también debido a problemas que se presentan en el levantamiento de la información.

Con la contabilidad de productividad se da una ampliación de los conceptos empleados por la contabilidad clásica, incorporando nuevas razones que explican la dinámica de las organizaciones empresariales. Aparece el precio y sus variaciones, como ejes fundamental de análisis. Mediante el modelo de información contable para el tratamiento de la productividad

se entrelaza la información producida sobre variables endógenas de la organización con información de variables externas a la misma.

La contabilidad convencional construye información para el control de montos relacionados con el capital y el trabajo. La remuneración de estos dos factores se realiza normalmente a través del interés para el capital y el salario para el trabajo. Sin embargo, emergen problemáticas relacionadas con la medición y determinación de los resultados debido a la participación de los dueños en la administración de las empresas, lo que torna complejo establecer el ingreso de quienes aportan con capital y trabajo. De allí especialmente surge la necesidad de establecer la diferenciación entre el beneficio económico y el beneficio contable<sup>16</sup>. Igual la necesidad de diferenciar claramente la parte que corresponde al trabajo productivo de aquella que no lo es. En estos asuntos, las respuestas de la disciplina contable han girado en dos sentidos: desde la profundización del campo de la contabilidad de gestión y la contabilidad de productividad, aún poco conocida por las empresas del mundo considerado subdesarrollado.

En breve recuento histórico, la contabilidad de gestión y su correlato de contabilidad de productividad deviene del carácter evolutivo de la empresa, (desde 1910 aproximadamente) traducido en los conceptos doctrinales relativos a la toma de decisiones. Dos de estas doctrinas (la administración y el management) permiten ubicar un recorrido dentro del cual situar la gestión. En este escenario aparece la contabilidad de productividad como una herramienta fundamental en el control de la gestión. En Estados Unidos el control de gestión aparece a partir de 1930 bajo diversos aspectos (control presupuestario, precio de coste, estudio de rentabilidad) correspondiendo a la respuesta de la gran crisis de 1929 que condujo a las empresas a buscar constantemente una mejor combinación de los factores económicos para adaptarse a un mercado difícil<sup>17</sup>. A partir de la crisis económica, precisamente, se comienza a considerar seriamente la norma de gestión como una norma de valor para la acción económica donde aparecen los competidores, clientes, público, el Estado, los proveedores, como sujetos económicos que influyen decididamente en la productividad empresarial. De esta concepción se deriva la necesidad de medir las participaciones a través de sistemas de información que posibiliten la comparación sistemática de los niveles adecuados de competencia, de las normas planificadas y de los resultados reales efectivos<sup>18</sup>. De tal manera, la contabilidad de

---

16 En la práctica se ha logrado establecer diferencias entre el beneficio contable y el beneficio económico. En la práctica se logra establecer que el beneficio contable incorpora el beneficio económico, más aquellas remuneraciones no contractuales correspondientes a los factores productivos aportados por el empresario.

17 Le controle de Gestion. Press Universitaires. France, 1973, p. 5

18 AGLIETTA Michel. Regulación y crisis en el capitalismo. Editorial siglo XXI, p. 231



productividad se convierte en una importante herramienta de gestión y control para el desarrollo de las organizaciones. Desde luego hoy en día se ha ampliado la concepción de la gestión, involucrando aspectos que tienen que ver con la innovación tecnológica (gestión tecnológica), la gestión del conocimiento, el tamaño de las empresas, los planos jurídicos institucionales, las modificaciones de la propiedad, asuntos que por supuesto afectan la productividad de las empresas.

Para efectos de comprender de mejor manera los atributos de la contabilidad de productividad, es importante precisar algunos aspectos relacionados con la teoría del valor, en el sentido de las leyes de la acumulación y las leyes de la competencia. La naturaleza de estas leyes tienen que ver con la productividad en tanto relacionan aspectos económicos con los financieros. Desde las leyes de la acumulación se comprende lo relacionado con el factor trabajo en términos de relación salarial. Cuando desde el valor se analiza la competencia se hace referencia a las formas como históricamente el capital impone sus necesidades al conjunto de las relaciones sociales. Las formas de competencia manifiestan las maneras como la propiedad impone condiciones, generalmente expresado en términos de gestión financiera. En el campo de la competencia emergen relaciones -por ejemplo- entre el crédito y el dinero, también las relaciones que precisan la forma empresa que se constituye en el medio a partir del cual se caracteriza el espacio donde se define el valor.

Desde el campo de la competencia y en su relación con los comportamientos de la moneda y la propiedad, se emiten señales que condicionan la productividad en su sentido técnico y económico. Desde el punto de vista técnico, en cuanto tiene que ver con la eficiencia que se comprende como la adecuada combinación de los factores productivos en términos de la producción de un bien o conjunto de bienes. Desde el punto de vista económico, en relación con la estructura de producción que tiene en cuenta fundamentalmente las formas de organización del trabajo y los controles al mismo, igual responde a parámetros normalizados de eficiencia. Estos puntos de vista se configuran en representaciones que demarcan lo concerniente a la estructura económica y lo referido a la estructura financiera o de propiedad. Gráficamente se vería de la siguiente manera:

**Cuadro 2: Estructura económica y financiera**

| <b>Estructuras económicas</b>                           | <b>Estructuras financieras</b>   |
|---|--|
| <b>Estructura de activos</b>                            | <b>Estructura de pasivos</b>   |
| Formas de acumulación<br>Prácticas de gestión económica | Formas de competencia<br>Estructura del crédito<br>Estructura de la propiedad<br>Prácticas de gestión financiera |
| EFICIENCIAS<br>(Incremento de eficiencias)              | EFICACIAS. (incremento de eficacias)   |

Expresado en términos de la metodología de partida doble, podríamos afirmar que ésta se constituye en el eslabón que permite, en términos del valor, el control a la reproducción del capital. Mediante esta metodología contable, las leyes de la acumulación resultan unidas y determinadas por las leyes de la competencia. Las leyes de la competencia, a través de las diferentes relaciones proponentes, se muestran al nivel de las causalidades que generan condiciones para la distribución del plus-valor incidente en el establecimiento de relaciones salariales.

Por obra de las relaciones, la partida doble (contabilidad del capital) determina el fraccionamiento de los análisis, unos referidos a la acumulación del capital (control de productividad y control de actividad) y otros referidos a las formas de competencia (control de propiedad).

| Estructuras económicas (activos)   | Estructuras de propiedad (pasivos)  |
|--|---|
| <p data-bbox="571 947 842 972">Control de productividad y actividad</p> <p data-bbox="651 994 762 1019">(función activo)</p> | <p data-bbox="1042 947 1209 972">Control de propiedad.</p> <p data-bbox="1066 994 1185 1019">(función pasivo)</p> |

En términos generales las formas de competencia influyen decididamente sobre las formas de organización del trabajo y las maneras como se constituyen los procesos de producción, demarcando las formas como se opera en el marco de la eficiencia y condiciones de determinación de la productividad, la que igual depende de las caracterizaciones de empresa que se asuman, que en todos los casos está en relación con los contextos y escenarios tecnológicos dispuestos. La productividad y la eficiencia van de la mano con las normas de rendimiento del trabajo, asunto que se explica en versiones que toman el nombre de: taylorismo, fordismo, neofordismo, desde las cuales se intenta caracterizar los procesos de trabajo.

### El excedente de productividad global<sup>19</sup>

La contabilidad de productividad se expresa principalmente a través de la herramienta que se ha denominado el excedente de productividad global, de gran incidencia en el análisis económico contable de la gestión empresarial. Como forma de precisar sus alcances, el análisis a partir del comportamiento de los flujos reales y financieros nos pueden ayudar a comprender sus contenidos.

<sup>19</sup> El estado de excedentes de productividad global, busca analizar la generación y distribución del excedente logrado por la productividad de los factores y, además, permite evaluar la gestión interna de la empresa a través de su capacidad para incrementar el excedente. Su método se basa en la comparación de cuentas de explotación de dos años sucesivos partiendo de la distinción entre cantidad y precio en cada partida. (Holguín E, Calle M, Contabilidad social, productividad y responsabilidad social: la metodología del excedente de productividad global. Universidad Nacional de Colombia. Monografía de Grado, 1991, p. 203).

La dinámica de los flujos y sus correspondientes dinámicas establecen las fronteras entre el sistema y el entorno, límites que desde luego obedecen a razones también de convención, como por ejemplo cuando hay que reconocer que efectivamente se ha realizado un gasto o un ingreso, o cuando hay que reconocer asuntos que resultan contingentes en términos del impacto o no sobre la estructura interna de la organización. Las representaciones contables obedecen a reglas de operación y a cuestiones normativas que en la mayoría de los casos deja duda sobre lo que significa la imagen fiel de la realidad<sup>20</sup>. Esta situación, en ocasiones, torna dificultosa la demarcación de lo que corresponde a lo interno o externo de la organización. Desde luego que estas dificultades se resuelven al momento de los acuerdos, las mismas normativas y la naturaleza de las transacciones que se realizan. En este sentido, el conocimiento de lo que significa la acumulación y la competencia, igual ayuda a precisar los correspondientes fenómenos internos y externos. Desde luego que enfrentados al fenómeno de mediciones y registros de la productividad y los valores considerados agregados (valor agregado), los asuntos sólo se resuelven en tanto posiciones derivadas de estructuras teóricas sólidas. La posición y argumentación que se asuma desde la consideración del valor económico (sentido objetivo o subjetivo), la misma consideración de lo que es o no un fenómeno productivo, puede modificar sustancialmente los sentidos inmersos de la representación contable, aspectos que por pertinencia deben explicitarse lo más claramente posible. Hacer explícitas las bases desde las cuales se realizan los cálculos no sólo es pertinente, sino prioritario en términos de un ejercicio donde la ética y la responsabilidad social igual se encuentran involucradas.

El examen inicial para determinar la significación de lo que se considera excedentes, parte de la consideración de valor añadido. Las unidades económicas utilizan unos determinados bienes y servicios (inputs) en la realización de sus actividades para obtener unos productos (outputs), cuando el valor de estos productos es superior al valor de los bienes y servicios utilizados para su consecución; es precisamente esta diferencia la base de la noción de valor añadido<sup>21</sup>. La especificación de la diferencias no tendría ningún inconveniente en el supuesto de entornos estables. Dado que los precios resultan altamente fluctuantes e inestables, la determinación del valor añadido tiene problemas. Los precios se relacionan con el entorno y en la actualidad son fuertemente incidentes

---

20 Es el caso relacionado -por ejemplo- con el fenómeno de la depreciación. En general la contabilidad utiliza al respecto miradas que se desglosan desde el marco institucional normativo y regulativo, que prefijan condiciones de coherencia con la norma y no con la realidad, asunto que incide al momento de determinar los valores agregados de las unidades económicas consideradas y la participación de los factores en sus resultados.

21 MARTINEZ A. Antonio. Análisis económico contable de la gestión empresarial. Un nuevo planteamiento: el excedente de productividad global. ICAC, España, 1985, 41.

en la determinación de los valores añadidos y la productividad en razón del valor razonable. A manera de ejemplo:

Dado  $(QP1 - IP1)$  igual VA (en el tiempo 1)<sup>22</sup>. En las mismas condiciones el VA será el mismo. Si con las mismas condiciones cambian positivamente los precios de venta en razón a colocar con un mayor precio los productos en el mercado, el VA como resultado se verá incrementando proporcionalmente en el mismo valor monetario. En este caso diremos que se ha obtenido un aumento de rentabilidad pero no con ocasión de la productividad. En otras palabras, la unidad económica se ha apropiado de riqueza proveniente de otras unidades económicas.

Ampliando la explicación sobre el valor añadido diremos que en su resultado y conformación confluyen factores concurrentes. Allí se hace presente: los clientes a través de las ventas, el factor trabajo como insumo fundamental, los demás insumos que como materias primas entran en el proceso, el capital físico que se utiliza para las transformaciones. Cada uno de estos factores, incluyendo otros factores como el Estado (por la vía impuestos) también se hace partícipe de la conformación del valor añadido o excedente. En estos aspectos, sin duda, se debe profundizar en el marco de lo que se podría un programa de investigación.

### Bibliografía

AGLIETTA Michel. Regulación y Crisis en el Capitalismo. Editorial Siglo en el Capitalismo. Editorial Siglo XXI, 1991.

ALONSO Luis Enrique. Trabajo y Ciudadanía. Editorial Trotta, 1999, p. 28

ALVAREZ J, BLANCO F. "La Contabilidad de Dirección Estratégica como Paradigma Contable de la Competitividad Empresarial". En Ensayos sobre Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996. p. 2.

AMATO S. BLACKKE J. "Perspectivas Internacionales de la Contabilidad de Gestión". En ensayos Sobre Contabilidad y Economía, ICAC, España, 1996.

CASTELLO Emma. "Los Sistemas de Control de Gestión en el actual Entorno Empresarial". En Ensayos Sobre Contabilidad y Economía, ICAC, España, 1996.

CCINCO. Documento/fuente: organización de actividades/prospección de temáticas/evaluación. Centro Colombiano de Investigaciones Contables, 2004.

---

<sup>22</sup> QP1: cantidad de productos vendidos x precio de venta; IP1: insumos aplicados x precios de compra; VA: valor añadido.

Édgar Gracia López

FERNÁNDEZ F. Antonio y Otros. "Aproximación al Marco Conceptual de la Contabilidad de Dirección Estratégica". En Ensayos Sobre Contabilidad y Economía. ICAC, España, 1996. p. 137

GRACIA L. Edgar. El Contexto de la Contabilidad de Productividad. En Revista Lúmina. Universidad de Manizales, Colombia, N. 04, 2003.

HOLGUIN E, CALLE M. Contabilidad Social, Productividad y Responsabilidad Social: La Metodología del Excedente de Productividad Global. Universidad Nacional de Colombia. Monografía de Grado, 1991.

Le Controle de Gestion. Press Universitaires. France, 1993.

MARTINEZ A. Antonio. Análisis Económico Contable de la gestión empresarial. Un nuevo planteamiento: el Excedente de Productividad Global. ICAC, España, 1985.

REQUENA José Maria. La Estructura del Proceso Formativo de Coste: De la Unidad de Trabajo a la Combinación Productiva Unitaria. En Ensayos Sobre Contabilidad y Economía, ICAC, España, 1996.

UNAL. Facultad de Ciencias Económicas. Colombia, Revista Innovar. N. 16.

### **Edgar Gracia López**

Contador Público de la Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Gerencia del Talento Humano. Ha sido docente investigador en las Universidades Central y Nacional de Colombia. Fue decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales. Coautor de los libros Historia de la contaduría pública en Colombia. Siglo XX; Del hacer al saber; La confianza, un valor para crecer; y La contaduría pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones. Autor en revistas académicas especializadas en temas de educación, investigación y teoría contable. Actualmente es presidente y miembro académico del Centro Colombiano de Investigaciones Contables CCINCO.

