

**UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL LISANDRO ALVARADO
DECANATO DE ADMINISTRACION Y CONTADURIA
CENTRO DE INVESTIGACIÓN
VI JORNADAS DE INVESTIGACIÓN DEL DAC-UCLA
DEL 26 AL 28 DE ABRIL DE 2006
BARQUISIMETO. VENEZUELA
Web: www.ucla.edu.ve/dac/vijornadas
e-mail: cidac@ucla.edu.ve - cidac_ucla@yahoo.es**

Costo de rotación de recursos humanos como instrumento de control gerencial

Iris Mariela Coronado Contreras

Resumen

El trabajo aquí presentado consistió en una revisión bibliográfica, por lo que representa una investigación documental, sobre aspectos teóricos procedimentales para el control del recurso humano. En esta investigación se diseñó un procedimiento de control en el área de Recursos Humanos que permite detectar problemas en el personal en el momento oportuno, igualmente se estableció el procedimiento para determinar el costo de rotación de personal por las actividades requeridas para cubrir la(s) vacante(s). Su importancia radica en que, de ser incorporado en la empresa, permitirá a la gerencia la información necesaria para tomar las decisiones acertadas, establecer los cargos críticos, iniciar el control de los gastos operacionales referidos al área de recursos humanos y permitir la diferenciación entre gastos operacionales y pérdida por negligencias, porque los costos por rotación de personal no siempre corresponden a las actividades normales de la organización.

Palabras claves: Rotación de RRHH, Control de Gestión, Costos de Rotación.

1.- Planteamiento del problema

La necesidad de incorporar controles a la organización nace por considerar que la empresa debe conocer hasta dónde ha logrado los objetivos planteados, en el caso que se presenta en esta investigación, hasta dónde ha logrado mantener en la empresa el personal idóneo y comprometido con la misma a los fines de asegurar la competitividad deseada.

Estos controles parecen haberse omitido en la mayoría de las empresas venezolanas considerando que con todo y la crisis económica que está viviendo el país que invitan al personal a mantenerse en su puesto de trabajo, se presentan movimientos de recursos humanos por renuncias que pareciera no conocer la gerencia y si está al tanto de las mismas, no con el detalle que la impulse a aplicar correctivos.

El movimiento de personal que la empresa presenta en un momento dado, se puede reflejar a través del indicador de rotación de recursos humanos, pero él solo no es suficiente para motivar a la gerencia a actuar, también es necesario mantenerla informada acerca de las características del personal que se está yendo de la empresa, el costo y las causas que originan tal actitud. (Arias 1999, Burbano 1993, Horngren et al 2002)

Es importante también reportar a la gerencia el costo que ocasiona la rotación de personal, como lo indica Chiavenato (2000:198) Uno de los problemas que afronta el ejecutivo de recursos humanos en una economía competitiva es saber en qué medida vale la pena, por ejemplo, perder recursos humanos y mantener una política salarial relativamente conservadora y "barata". Muchas veces puede resultar mucho más costoso el flujo continuo de recursos humanos a través de una elevada rotación de personal para mantener una política salarial restrictiva. Por tanto debe evaluarse la alternativa menos costosa.

Pero, cómo puede la empresa determinar lo que es menos costoso, entre la rotación que está presentando en un momento dado y el corregir las causas que la

motivan, si no cuenta con un procedimiento que permita calcular el costo de rotación del personal, esta investigación pretende entonces describir el procedimiento que se considera idóneo para determinar el costo de rotación del recurso humano en aquellas empresas que, consideradas como en marcha o con un ritmo de actividades normal, presenten rotación de personal por causas ajenas a la gerencia de la empresa.

Para diseñar el procedimiento y determinar el costo de rotación de recursos humanos se va utilizar la técnica de costeo basado en actividades ya que permite según lo indican Kaplan y Cooper (1999:30) proporcionar información fidedigna respecto a los costes de las actividades y procesos y los costes de productos y clientes individuales.

Los referidos autores llaman “costes” a lo que comúnmente en Venezuela se denomina “costos”, esto es, si lo enmarcamos en lo que se quiere significar en el presente trabajo, el desembolso de dinero o que pueda expresarse en términos monetarios, efectuado para realizar las actividades que en condiciones normales de eficiencia permitan lograr el objetivo de la empresa.

La presente investigación pretende establecer un procedimiento para determinar el costo que involucra reponer el personal que se ha ido de la empresa por voluntad propia y que se considera una negligencia de empresa no haberlo podido retener; y como toda negligencia, involucra pérdidas para la organización.

Las actividades negligentes o ineficientes no pueden considerarse actividades normales dentro de la empresa, por lo tanto tampoco los desembolsos de dinero que ocasionan deben considerarse “costo” sino “pérdida”, así lo establece Polimeni et al, (1994:193) cuando menciona que el resultado de las operaciones ineficientes no debe formar parte del costo del producto. Con todo que los referidos autores hacen alusión a un proceso productivo e indican que la ineficiencia no debe imputarse al producto, se puede extrapolar esta posición también a las otras actividades (distintas a la producción o a la prestación de servicio) que realiza la empresa.

La presente investigación pretende entonces discriminar y separar del costo del período aquel desembolso de dinero destinado a reponer un personal que por alguna causa se fue de la empresa creando una vacante que no estaba prevista y su contribución está dada porque permitiría replantear los gastos operacionales y presentar dentro de la información financiera de la empresa lo que no es un gasto operacional y que debe considerarse como pérdida por rotación de personal que tendría otra significación para el gerente y de considerarse significativa motivaría las acciones destinadas a corregir las causas que la están ocasionando.

De considerarse significativo el costo de rotación de personal, también motivaría a establecer otros costos que trae consigo la rotación del recurso humano como por ejemplo el costo de oportunidad, ya que esas sumas de dinero podrían estarse utilizando para inversiones útiles a la empresa y no cubriendo una pérdida por rotación de personal.

El poder determinar el costo de rotación de personal le permitiría a la gerencia identificar aquellos cargos que podrían considerarse críticos ya que requieren de las personas que lo ocupan capacidades no solamente imprescindibles para la organización (habilidades específicas de la unidad de negocio a la que pertenecen) sino que además, no pueden ser fácilmente y en un corto período de tiempo adquiridas en el mercado de trabajo.

El presente trabajo recalca además el hecho cierto que una empresa puede ser competitiva y eficiente sin necesidad de invertir más, lo logra con sólo eliminar los factores que ocasionan negligencia y pérdidas para la organización

¿Qué puntos de control gerencial debería incorporar una empresa que presente luz roja o alarma ante problemas en su personal? ¿Qué importancia tiene el costo de rotación de recursos humanos como información para tomar decisiones gerenciales? ¿Qué procedimientos son los adecuados para determinar el costo de rotación de personal? Son las respuestas que pretende dar la presente investigación a través de los siguientes objetivos.

2.- Objetivos

Los objetivos planteados en la presente investigación se definen de la siguiente manera:

General:

Diseñar el procedimiento que permita determinar el costo de rotación de recursos humanos como instrumento de control gerencial.

Específicos:

- Incorporar un procedimiento de control en el área de Recursos Humanos que permita detectar problemas en el personal en el momento oportuno.
- Diseñar el procedimiento para determinar el costo de rotación de personal por las actividades requeridas para cubrir la(s) vacante(s).

3.- Metodología

La presente investigación se logró a través de la revisión bibliográfica de distintos autores que permitieron lograr los objetivos planteados en cuanto a que orientaron a establecer el procedimiento adecuado para lograr demostrar la importancia del control de los recursos humanos a través de la determinación del costo de rotación de personal.

Se considera aplicable el procedimiento aquí presentado a cualquier tipo de empresa en cuanto a que se lograría disminuir costos en una organización con rotación de personal si la gerencia se detiene a establecer los controles diseñados en este trabajo.

Se describen, en la presente investigación, los procedimientos en forma detallada, paso por paso, tanto en el control de gestión de recursos humanos como en lo que respecta a la determinación del costo de rotación de personal.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que la presente investigación es factible porque se refiere a los recursos humanos o personal que labora en una empresa dada; es aplicable, en la medida en que la gerencia entienda la

importancia que merece todo procedimiento diseñado para ser utilizado en las organizaciones que quieran controlar los recursos de los cuales dispone para lograr sus metas.

Es descriptiva, porque enfoca su atención en destacar las características básicas del control de gestión y detalla el procedimiento requerido para fines de la determinación del costo de rotación de personal.

Se ha querido entonces, a través de una investigación bibliográfica, bajo la modalidad monográfica documental, resolver un problema latente en las empresas venezolanas diseñando un procedimiento para el control del personal que labora en las organizaciones.

4.- Análisis de resultados

Las organizaciones hoy en día deben considerar los recursos humanos con que cuentan como un “factor clave de gestión” porque se muestran como una variable determinante de la posición competitiva que la empresa alcanza como resultado de la incidencia que tiene en aspectos tales como la capacidad innovadora de una organización o la calidad de sus productos o servicios (Duarte 2001, Amat 2000)

El éxito de la gestión empresarial puede medirse entonces en la motivación de las personas que laboran en la empresa, o sea en el ambiente interno de la misma, lo que se entiende como clima organizacional, clima laboral o moral del trabajador. La gerencia debe establecer la manera de medir el clima laboral en su organización. Una forma de lograrlo es a través de indicadores (Chiavenato 2000, AECA 2002).

Un indicador que podría medir el clima laboral es la rotación del recurso humano, ya que la permanencia del personal en la organización es uno de los mejores índices de una buena política de recursos humanos, en especial cuando está acompañada de la participación y dedicación de las personas, si hay rotación no provocada por la organización, es decir, cuando se presentan renuncias,

resulta esencial establecer los motivos que la provocan, para que la organización pueda actuar y disminuir el volumen de retiros inconvenientes.

Para fines de la presente investigación, en este punto hay que aclarar dos situaciones: la primera es que ciñéndose al procedimiento, la empresa debe calcular una rotación esperada o un índice de rotación esperado que comparado con el real permita determinar si existe variación desfavorable, esto es cuando se presente mayor rotación real de la esperada. Y la segunda es que esto solo no es suficiente para iniciar acciones de control sino que las rotaciones adicionales a la esperada se deben expresar en términos monetarios para determinar su relevancia.

De lo dicho anteriormente está inmersa la necesidad de incorporar etapas en el procedimiento del control de gestión que involucren la planificación, el seguimiento de las variaciones (por lo menos las desfavorables) y de ser significativa: el análisis y corrección de las causas que motivan la variación. Esto que se conoce como "Gerencia por excepción" lo ha organizado sistemáticamente Pérez-Carballo (2002), en tres grandes aspectos: Estructura, Proceso y Sistema de Información.

Estructura:

Lo primero por definir en el diseño de un sistema de control es cómo se encuentra organizada la empresa en cuestión, qué funciones cumple y cómo se va a evaluar cada área de responsabilidad. Las áreas de responsabilidad que deben intervenir en el control de los recursos humanos son: La Gerencia General o Dirección General, la Unidad de Control (llámese Contraloría o área de Contabilidad) y la Dirección de Recursos Humanos o de Personal.

La Gerencia General comparte responsabilidades con un equipo de gestores en consonancia a la envergadura de las actividades desarrolladas por la empresa y debe tomar decisiones pertinentes para asegurar el cumplimiento de los planes y objetivos planteados en la organización que dirige. Uno de los requisitos del sistema de control es que se debe contar con el respaldo activo de la Dirección de modo que sea considerado por toda la organización como un

instrumento sustancial del proceso de gestión. No basta con que la Dirección diga que hay que controlar: ha de involucrarse en su diseño y operación, asumiendo la responsabilidad de su funcionamiento (Pérez-Carballo, 2002; Harrington, 1997).

La Unidad de Control se va a encargar de evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos por cada responsable. La función de control, entonces, es una responsabilidad directiva que podría ejercerla una unidad de staff adscrita a la Dirección General. En cualquier caso, la posición de la unidad de control debe ser lo suficientemente elevada en el organigrama pues toda acción en la empresa precisa de un propósito, conocimiento, voluntad y por supuesto poder y éste nace, fundamentalmente de la jerarquía (Vijay, 2003)

En el caso del área de personal ocurre que todo responsable con mando sobre personas ejerce funciones de dirección de recursos humanos. Ello no es contradictorio con que la definición de directrices y políticas en este ámbito, la asistencia en su aplicación y el seguimiento en su cumplimiento, estén centralizadas en la Dirección de Recursos Humanos. Ella debe ser responsable del funcionamiento global de la gestión de los recursos humanos y de las relaciones laborales de la empresa. (Chiavenato 2000, Pinto 2000, Arias 1999).

Proceso

Se refiere al conjunto de actividades que desarrolla el sistema de control. Estas actividades, que tienen lugar en el ámbito de la estructura de control, pueden concentrarse en las siguientes ocho fases:

Fase 1: Formulación de objetivos y planes de actuación: La Dirección de Recursos Humanos conjuntamente con la Dirección General y la Unidad de Control deben establecer un indicador de referencia que sirva de comparación con la rotación de real de personal. Por lo tanto, reunidos en comisión, deben considerar futuras rotaciones (las que se esperen por jubilaciones, desafectaciones por desempeño, entre otras). Como lo contempla Chiavenato (2000:192) la rotación ideal debe permitir a la organización retener el personal de buen rendimiento y reemplazar a los empleados que muestran en su desempeño distorsiones difíciles de corregir mediante un programa factible y económico. La rotación planeada por esta

comisión debe estar detallada por área funcional y cargo, así como también debe considerar las fechas previstas de cada desafectación y, considerando si la vacante se va a ocupar, la Dirección de Recursos Humanos debe planificar las actividades y costos involucrados al respecto.

Fase 2: Asignación de responsables de su cumplimiento: La Dirección de Recursos Humanos conjuntamente con la Gerencia General deben actuar para lograr el personal se sienta satisfecho en la empresa y es una de sus funciones establecer estrategias para conservarlo, como lo plantea Arias (1999:60) “el conocimiento, la experiencia, la imaginación, la inteligencia, la creatividad y otras facultades humanas semejantes, pertenecen a las personas y no a la empresa u organización. Estas últimas deberán convertirse en competitivas también en el sentido de atraer y conservar el talento humano.

Fase 3: Registro y medición de los resultados obtenidos: La Dirección de Recursos Humanos debe reportar regularmente a la Unidad de Control la rotación de personal producida en un periodo dado, desagregado por área funcional, cargo, causas que la motivaron y actuaciones que hayan podido incorporar para evitar que se sigan produciendo. Si la causa se escapa del control de la Dirección de Recursos Humanos, deberá sugerir las posibles acciones correctivas.

Fase 4: Análisis de los resultados reales y comparación con los objetivos prefijados, con evaluación de las desviaciones producidas: El indicador de rotación previsto se compara con la rotación real y de establecerse que salieron de la empresa más personas de las que se tenía previstas (variación desfavorable) debe proceder a calcular (con información estimada o real) el costo de reponer las vacantes dejadas por la rotación de personal, así como también calcular el costo de eliminar los factores que están ocasionando la rotación.

Fase 5: Estudio de las desviaciones significativas para identificar sus causas y responsables: El monto de las erogaciones que hace una organización en la contratación y desarrollo de su fuerza de trabajo es bastante elevado y por tanto no es conveniente darle el trato de desembolso insignificante (Burbano 1993),

además de esto, dependiendo a lo que está motivando la rotación de personal podría ésta repetirse incontroladamente, lo que representaría un verdadero problema para la empresa que, de no atacarse a tiempo, tendería a causar malestares financieros dentro de la organización.

Fase 6: Identificación de posibles alternativas para corregir las desviaciones y evaluación de las acciones asociadas a cada una: Al establecer las causas de la variación se deben implantar los procedimientos adecuados para corregirlas o eliminarlas. La Unidad de Control debe ofrecer suficiente información a la Dirección General a los fines de permitirle ponderar la acción o la decisión más apropiada, además debe indicar todos los conceptos relacionados con las alternativas presentadas a la Gerencia General, tanto cuantitativos como cualitativos.

Fase 7: Selección de acciones y puesta en práctica de las mismas por cada responsable: Dependiendo de la causa o las causas que están ocasionando la variación se planteará el responsable de implantar correctivos, por ejemplo, si la causa es una errada política de reclutamiento, la misma Dirección de Recursos Humanos, con el respaldo por supuesto de la Gerencia, podría considerar los correctivos. Si lo que está ocasionando el movimiento de personal es el mercado laboral competitivo, entonces, sería ya la Dirección General la que tendría que actuar.

Fase 8: Control y seguimiento de la implantación: Según el ejemplo anterior, si se eligió corregir los sueldos y salarios nivelándolos a los de la competencia, o a los existentes en el mercado laboral; se debe iniciar el proceso de control para determinar si se ha eliminado o se ha reducido la rotación que la empresa presenta, esto es, se iniciaría de nuevo el ciclo de control.

Sistema de información:

En el caso de la investigación que nos ocupa, se propone que la Unidad de Control prepare reportes que permitan a la Gerencia General conocer la situación que se está presentando con los recursos humanos de la empresa, que contenga:

- Detalle de los cargos donde está rotando el personal, indicando área funcional de la cual depende y características generales del perfil de cada cargo.
- Costos reales o estimados por la rotación de personal.
- Causa o causas de la rotación y el costo de corregirlas.
- Variables cualitativas que se deban considerar para el análisis de cada alternativa de decisión.

Procedimiento para determinar el costo de rotación de personal por las actividades requeridas para cubrir la(s) vacante(s).

Paso 1: Desarrollar el diccionario de actividades.

Aprovisionar personal: Esta actividad se halla relacionada con el suministro de personas a la organización, responde por los insumos humanos y son la puerta de entrada de las personas en el sistema organizacional. Se trata de abastecer la organización con los talentos humanos necesarios para su funcionamiento.

Paso 2: Determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades: El costo de rotación que se establece en la presente investigación involucra las erogaciones en dinero o que puedan expresarse en términos monetarios, que deba realizar la Dirección de Recursos Humanos de la empresa para lograr ocupar la (s) vacante (s) dejada (s) por la rotación, con personal idóneo y en los mismos niveles de capacitación de la persona que renunció a la organización, a través del reclutamiento externo. De los costos que se incurren para el aprovisionamiento de personal es posible ubicar unos que son identificables plenamente con las actividades, como por ejemplo, los desembolsos de dinero hechos para publicitar la necesidad de personal o los pagos efectuados

a un laboratorio de exámenes médicos realizados a los aspirantes; y otros que van a ser indirectos a las actividades y que deben distribuirse a las mismas, por ejemplo el caso de los consumos por servicios básicos correspondiente al área de Recursos Humanos. Para lograr asignar los costos indirectos a las actividades se deben establecer los inductores de costos, entendidos éstos (AECA,1998; Kaplan y Cooper, 1999) como aquellos factores o hechos que influyen en el volumen de ejecución de las actividades, siendo, por tanto, la causa del consumo de los recursos utilizados al realizar éstas.

Paso 3: Identificar los productos, servicios y clientes: Las actividades de reclutamiento y selección de personal en conjunto permiten cubrir la vacante (s) dejada (s) por la rotación, con personal idóneo que permita a la empresa cumplir sus objetivos y metas. Podría considerarse entonces como un servicio interno que realiza el área de Recursos Humanos a clientes internos que serían las áreas en donde se encuentra el cargo vacante. El tiempo y costos del servicio prestado por ocupar los cargos vacantes estarían medidos por el perfil de cada cargo, o sea, las características o requerimientos del cargo a ocupar.

Paso 4: Seleccionar los inductores de costos de las actividades y de los recursos que vinculan los costos de las actividades con los productos, servicios y clientes: Se entiende por inductores de actividad, el factor o conjunto de factores que determinan el surgimiento de una actividad, esto es, la cantidad de cargos vacantes y las características o requerimientos en tiempo que presente el mismo, de acuerdo al perfil que presente el mismo.

En la presente investigación se considera que los costos directos de la actividad de aprovisionamiento de personal que sean directos también al cargo que se pretende ocupar se asignen en la cantidad de recursos que hayan consumido. En lo que respecta a los costos indirectos deberán distribuirse a los cargos vacantes considerando las características de los inductores de actividad, por ejemplo, sueldos y salarios del personal del área de recursos humanos en función de las horas de personal que dedicaron en cada cargo, depreciación de

equipos de computación en función de las horas máquinas dedicadas a cada cargo.

Luego de establecer el costo de ocupar la vacante, la Unidad de Control debería clasificar las erogaciones así: si ésta surgió por ejemplo por jubilación de personal, el costo debería clasificarse como un gasto operacional, pero si la vacante surgió por negligencia de la empresa, porque no ha logrado establecer procedimientos que permitan mantener el recurso humano idóneo en la organización, los desembolsos ocasionados por ocupar la vacante deberían clasificarse como “pérdida por rotación” y presentarse en el Estado de Resultados disminuyendo la utilidad neta en Otros egresos.(Polimeni et al,1994)

8.- Conclusiones

La rotación de personal se convierte en un factor de perturbación – por sus innumerables y complejos aspectos negativos -, cuando se acelera, sobre todo si es forzada por las empresas para obtener falsas ventajas a corto plazo. No obstante, a mediano y largo plazos, la rotación causa grandes perjuicios a la organización, al mercado y a la economía como totalidad y, en su mayor parte, al trabajador, considerado individual o socialmente respecto de su familia. De allí la necesidad que las empresas incorporen los controles adecuados.

En la presente investigación se logró diseñar un procedimiento de control, que de ser incorporado por las empresas, les aseguraría detectar, en el momento oportuno, problemas relacionados con el personal que labora en la misma, partiendo, por supuesto, de la planificación como primer paso para establecer un control efectivo.

Este trabajo incorporó como parte del procedimiento la planificación de la rotación de personal por razones que se consideran normales o necesarias. Se insistió en la necesidad de calcular la rotación esperada para contar con un parámetro de medida. Así como también se planteó que la Unidad de Control de la organización debe sentirse obligada de reportar en forma oportuna los costos que involucra la rotación de personal en comparación con los costos que

representa corregir la causa o las causas que la están ocasionando de manera que la Gerencia cuente con suficiente información para tomar la decisión adecuada.

El diseño del procedimiento de control se logró a partir de la “Gerencia por Excepción”, analizando las variaciones desfavorables, rotación de personal en exceso a la esperada, y determinando su relevancia a través del cálculo del costo de rotación del recurso humano.

Los inconvenientes que presenta la contabilidad tradicional para calcular el costo de rotación de personal permitió la aplicación de procedimientos emergentes como es el caso del costeo en base a las actividades.

La presente investigación demostró, igualmente, la importancia de la determinación del costo de rotación del recurso humano para fines que la gerencia cuente con información suficiente que le permita ponderar alternativas para escoger la que beneficie a la organización.

Se recomienda que las erogaciones que surgen para ocupar las vacantes previstas se clasifiquen como gastos operacionales pero los desembolsos realizados para ocupar vacantes ocasionadas por negligencias de la empresa que pueden ser corregidas, se clasifiquen como Otros Egresos en “pérdida por rotación de personal”.

Referencias bibliográficas

AMAT, J. (2000). **Control de Gestión**. Una perspectiva de dirección. Gestión 2000. Quinta Edición. España

ARIAS, F. Y HEREDIA, V. (1999). **Administración de Recursos Humanos..** Editorial Trillas. Quinta edición. México

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA. (1998). Principios de Contabilidad de Gestión. El Sistema de Costes Basado en las Actividades. Documento N. 18. España.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. AECA. (2002). Indicadores para la Gestión Empresarial. Documento N° 17. España.

BURBANO, J. (1993). **Auditoria de Personal**. Centro Editorial Universidad del Valle. Primera Edición. Colombia.

CHIAVENATO, I. (2000). **Administración de Recursos Humanos**.. McGraw-Hill Interamericana S.A.. Quinta Edición. Colombia

DUARTE, F. (2001) **Administración Estratégica de Costos, como base para la obtención de ventajas competitivas**. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México. Primera Edición.

HARRINGTON, J. (1997). **Administración Total del Mejoramiento Continuo**. McGraw-Hill. Primera Edición.

HORNGREN, C; FOSTER, G y DATAR, S (2002) **Contabilidad de Costos. Un enfoque Gerencial**. Prentice Hall. México. Décima edición.

KAPLAN, R. Y COOPER, R. (1999). **Coste y Efecto**. Gestión 2000. Primera Edición. España.

PÉREZ-CARBALLO, J. (2002). **Control de la Gestión Empresarial**. Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing. Quinta Edición. Madrid.

PINTO, R. (2000). **Planeación Estratégica de Capacitación Empresarial**. McGraw-Hill. Primera Edición. México.

POLIMENI, R., FABOZZI, F. Y ADELBERG, A. (1994). **Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales**. Editorial McGraw-Hill. Tercera Edición. Colombia.

VALLE, R. (1995). **La Gestión Estratégica de los Recursos Humanos**. Editorial Addison Wesley Iberoamericana S.A. Primera Edición. Estados Unidos

Vijay, R (2003). **Sistemas de Control de Gestión**. McGraw-Hill. Interamericana de España. Madrid. Décima Edición.