



UNIVERSIDAD FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUA EN CONTROLADORIA
MAESTRADO EN CONTROLADORIA

**PRÁTICAS GERENCIALES ASOCIADAS AL COSTEO BASADO EN
ACTIVIDADES: UN ESTUDIO EN EL CONTEXTO DE ORGANIZACIONES NO
GUBERNAMENTALES ASOCIADAS Y CADASTRADAS EN EL SITE DE ABONG.**

Indira Scarlett Domínguez Arita
Estudiante de maestría

Antônio André da Cunha Callado
Orientador

Recife
Septiembre / 2023

INDIRA SCARLETT DOMINGUEZ ARITA

**PRÁCTICAS GERENCIALES ASOCIADAS AL COSTEO BASADO EN
ACTIVIDADES: UN ESTUDIO EN EL CONTEXTO DE ORGANIZACIONES NO
GUBERNAMENTALES ASOCIADAS Y CADASTRADAS EN EL SITE DE ABONG.**

Disertación presentada al Programa de Posgraduación en Controladoría (PPGC) de la Universidad Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como prerrequisito para la obtención del título de Maestría en Controladoría.

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

Recife
Septiembre / 2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

D671p

Dominguez Arita, Indira Scarlett

PRÁTICAS GERENCIALES ASOCIADAS AL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES: UN ESTUDIO EN EL CONTEXTO DE ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES ASOCIADAS Y CADASTRADAS EN EL SITE DE ABONG / Indira Scarlett Dominguez Arita. - 2023.

97 f. : il.

Orientador: Dr. Antonio Andre da Cunha Callado.

Coorientador: Dra. Carla Renata Silva Leitao.

Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2023.

1. Sistema de Costos Basados en Actividades. 2. Organizaciones no Gubernamentales. 3. Prácticas Gerenciales. I. Callado, Dr. Antonio Andre da Cunha, orient. II. Leitao, Dra. Carla Renata Silva, coorient. III. Título

CDD 658.151

**PRÁTICAS GERENCIAIS ASSOCIADAS AL COSTEO BASADO EN
ACTIVIDADES: UN ESTUDIO EN EL CONTEXTO DE ORGANIZACIONES NO
GUBERNAMENTALES ASOCIADAS Y CADASTRADAS EN EL SITE DE
ABONG.**

Tesis presentada en el Programa de Postgrado en Contraloría (PPGC) de la Universidad Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como uno de los requisitos para la obtención del título de Máster en Contraloría.

Línea de Investigación: Estrategia, Desempeño y Control.

Aprobado en: 26 /07 /2023

JUNTA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 **ANTONIO ANDRE CUNHA CALLADO**
Data: 24/02/2024 09:32:38-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado – Orientador
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Documento assinado digitalmente
 **RENATA PAES DE BARROS CAMARA**
Data: 24/02/2024 21:02:44-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profª. Dra. Renata Paes de Barros Câmara
Examinadora Externa
Universidade Federal da Paraíba

Documento assinado digitalmente
 **ANTONIO ZANIN**
Data: 26/02/2024 08:38:33-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Antônio Zanin – Examinador externo
Universidade Federal do Mato Grosso

DEDICACIÓN

Este trabajo está dedicado a mi mamá, Blanca Margarita Arita Santos, que transformó su historia de vida - La historia de toda una generación - y me trajo hasta aquí, a tener la oportunidad de vivir mis sueños. Todos los días me inspiro en ella.

AGRADECIMIENTOS

Cada una de las conquistas que tenemos en nuestras vidas, es el resultado de mucho esfuerzo y perseverancia. Las personas que están a nuestro alrededor juegan un rol importante en este camino, ya que son las bases que nos permiten hacer un proceso de construcción, son los que nos dan el soporte emocional y nos ayudan a direccionar nuestros objetivos cuando es necesario. Sin el apoyo de todos ustedes, que son mi principal sistema de soporte, nunca hubiera sido posible culminar mi programa de maestría en Brasil.

Quiero agradecer primeramente a Dios, por haber sido fiel y leal conmigo, por haberme traído hasta aquí, a tener la oportunidad de vivir este, que ha sido mi sueño. También, quiero agradecer a mi mamá Blanca Margarita Arita Santos por su amor incondicional, por ser un ejemplo de superación, de madre, hija y hermana. Quien ha sido la base de nuestra familia. A mi mamá María Elena Hernández Santos. Gracias por haberme elegido su hija, enseñarme a volar y motivarme a conseguir vuelos más altos. Guiarme en este proceso de construcción y deconstrucción a lo largo de mi vida, hasta convertirme en una mujer, en la que me sienta orgullosa de ser. También, agradezco a mi hermana Blanca Mercedes Domínguez por estar siempre a mi lado, motivándome y apoyándome cada vez que lo he necesitado.

Agradezco a mis amigos de toda la vida y los nuevos que se fueron anexando a lo largo de los dos últimos años. Me motivaron de manera emocional, durante este tiempo que estuve lejos de mi familia. Me regalaron muchas risas y momentos de mucho confort.

Agradezco al señor Antonio André Cunha Callado, mi orientador, por las enseñanzas, orientación y asesoramiento durante toda mi vida académica. A los profesores miembros de la banca profa. Dra. Renata Paes de Barros Câmara UFPB y el prof. Dr. Antonio Zanin – UFMS por la disponibilidad de tiempo y las sugerencias que fueron hechas a mi trabajo de investigación, sin duda ustedes ayudaron a mejorar mi trabajo de gran manera. Agradecer a los profesores en general, por cada enseñanza transmitida. Agradezco a mis compañeros de programa, especialmente a María do Socorro Pessoa por estar siempre presente, enseñarme y ayudarme durante toda la maestría.

Al Programa de Posgraduación en Contraladuría y a CAPES por la asignación de la beca y el financiamiento para desenvolver esta investigación.

“Le dimos vuelta a la moneda”

Blanca Margarita Arita

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo investigar la eficiencia de las actividades operacionales relacionadas al Sistema de Costeo Basado en Actividades asociadas a las Prácticas Gerenciales y las oportunidades de mejora dentro de las Organizaciones no Gubernamentales vinculadas a la Asociación Brasileña de ONGs (ABONG). Para poder alcanzar el objetivo propuesto se implementó la metodología de investigación exploratoria, descriptiva y cuantitativa. Para la obtención de los datos fue implementado un cuestionario con 28 preguntas el cual fue enviado a 242 organizaciones inscritas en la Asociación Brasileña de Organizaciones no Gubernamentales (ABONG) a través de Google Forms, de las cuales 12 aceptaron participar en el proceso. El análisis de los datos fue a través de la utilización de estadística descriptiva con aplicación del test de correlación Spearman, lo que nos permitió tener resultados directamente proporcional asociados a la escolaridad de los participantes con las actividades fácilmente identificables de los servicios prestados, así como la complejidad de estos. Los resultados asociados al campo de las actividades y la clasificación de los servicios por importancia también entran dentro de esta categoría al igual que el tiempo en la ONG y las identificaciones fácilmente de las características de los servicios prestados. Por otra parte, también se obtuvieron resultados inversamente proporcionales a estimaciones relacionadas a la edad y la aplicación de formularios normalizados de prestación de servicios económicos y el tiempo de actuación de las ONGs.

Palabras-claves: Sistema de Costos Basados en Actividades. Organizaciones no Gubernamentales. Prácticas Gerenciales.

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi investigar a eficiência das atividades operacionais relacionadas ao Sistema de Custeio Baseado em Atividades associadas às Práticas de Gestão e as oportunidades de melhoria dentro das Organizações Não Governamentais vinculadas à Associação Brasileira de ONGs (ABONG). Para atingir o objetivo proposto, foi implementada a metodologia de pesquisa exploratória, descritiva e quantitativa. Para obtenção dos dados foi implementado um questionário com 28 questões, que foi enviado para 242 organizações cadastradas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) por meio do Google Forms, das quais 12 aceitaram participar do processo. A análise dos dados se deu por meio de estatística descritiva com aplicação do teste de correlação de *Spearman*, o que permitiu ter resultados diretamente proporcionais ao nível de escolaridade dos participantes com as atividades facilmente identificáveis dos serviços prestados, bem como a complexidade destes. Os resultados associados ao ramo de atuação e à classificação dos serviços por importância também se enquadram nesta categoria, assim como o tempo na ONG e a fácil identificação das características dos serviços prestados. Por outro lado, também foram obtidos resultados inversamente proporcionais às estimativas relativas à idade e à aplicação de formulários padronizados para a prestação de serviços econômicos e ao tempo de atuação das ONG.

Palavras-chave: Sistema de Custos Baseado em Atividades. Organizações não governamentais. Práticas de gerenciamento.

ABSTRACT

The purpose of this work was to investigate the efficiency of the operational activities related to the Activity-Based Costing System associated with Management Practices and the opportunities for improvement within the associated Non-Governmental Organizations and registered in the Brazilian Association of NGOs (ABONG). To achieve the proposed objective; exploratory, descriptive and quantitative research methodology was implemented. To obtain the data, a questionnaire with 28 questions was implemented, which was sent to 242 organizations registered in the Brazilian Association of Non-Governmental Organizations (ABONG) through Google Forms, of which 12 agreed to participate in the process. The data analysis was through the usage of descriptive statistics with the application of the Spearman correlation test, which allowed us to have directly proportional results associated with the schooling of the participants with the easily identifiable activities of the services provided, as well as the complexity of these. The results associated with the field of activities and the classification of services by importance also fall into this category, as well as the time in the NGO and the easy identification of the characteristics of the services provided. On the other hand, results were also obtained that were inversely proportional to estimates related to age and the application of standardized forms for the provision of economic services and the time the NGO has been operating.

Key words: Activity-Based Cost System. Non-governmental Organizations. Management Practices

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	Asignación de costos	25
Figura 02	Interacción entre direccionadores y los direccionadores de actividades	26
Figura 03	Fases del sistema de Costos Basados en Actividades	31
Figura 04	Procedimiento para definir actividades	32
Figura 05	Implementación del sistema ABC	34
Figura 06	Flujo de costos no sistema tradicional de costos	40
	Caracterización de las prácticas gerenciales con enfoque en la cultura	
Figura 07	organizacional	42
Figura 08	Practicass asociadas a ABC	59

LISTA DE CUADROS

Cuadro 01	Costos normales que deben ser tomados en consideración	33
Cuadro 02	Evolución histórica de las ONGs	47
Cuadro 03	Principales características de las entidades sin fines lucrativos	49
Cuadro 04	Clasificación y subclasificación Internacional de ONGs sin fines lucrativos	51
Cuadro 05	Categorías de las ONGs en Brasil	52

LISTA DE TABLAS

Tabla 01	Porcentaje de crecimiento de ONGs por año	48
Tabla 02	Áreas temáticas de actuación de las ONGs	57
Tabla 03	Edad de los respondientes de las ONGs	62
Tabla 04	Escolaridad de los respondientes de las ONGs	63
Tabla 05	Cargos ocupados por los participantes en ONGs	64
Tabla 06	Tiempo de actuación de los respondientes de las ONGs	64
Tabla 07	Tipos de ONGs	65
Tabla 08	Campo de actuación al que sirven las ONGs	66
Tabla 09	Número de profesionales que actúan en las ONGs	67
Tabla 10	Tiempo de actuación de las ONGs	67
Tabla 11	Alcance de los servicios prestados por las ONGs	68
	Distribución de frecuencias de la percepción de los encuestados sobre aspectos asociados a las actividades realizadas dentro de las ONG	
Tabla 12	(Frecuencia)	70
	Distribución de frecuencias de la percepción de los encuestados sobre aspectos relacionados con los costos de las actividades realizadas en el ámbito	
Tabla 13	de las ONG (Frecuencia)	71
	Distribución de frecuencias de la posibilidad de identificar la demanda de	
Tabla 14	recursos financieros para realizar actividades de las ONGs	72
	Distribución de frecuencias de la posibilidad de identificar la demanda de	
Tabla 15	tiempo financiero para realizar actividades de ONGs	73
	Análisis de la significación de las relaciones entre los aspectos asociados a las	
Tabla 16	actividades realizadas y las características de los encuestados	74
	Análisis de la significación de las relaciones entre los aspectos asociados a las	
Tabla 17	actividades realizadas y las características de las ONGs	75
	Análisis de la significancia de las relaciones entre la percepción de los encuestados sobre aspectos relacionados con los costos de las actividades	
Tabla 18	realizadas y las características de los encuestados	77
	Análisis de la significación de las relaciones entre la percepción de los encuestados sobre aspectos relacionados con los costos de las actividades	
Tabla 19	realizadas y las características de las ONGs	78

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividade
ABM	Gestão Baseada em Atividades
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
IFAC	International Federation of Accountants
IMAP	International Management Accounting Practice
JIT	Just in Time
PPGC	Programa de Pós-Graduação em Controladoria
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
TQC	Organizaciones no Gubernamentales que pertenecen a la Asociación
ABONG	Brasileña de ONGs
ONGs	Organizaciones no Gubernamentales
IT	Tecnologia de la Informacion
EFQM	Fundación europea para la gestión de la calidad
ISO	Organización Internacional de Normalización
ECO-92	Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro
CNPJ	Registro Nacional de Personas Jurídicas
CPF	Catastro de Persona Física

CONTENIDO

1	INTRODUCCION	13
1.1.	JUSTIFICATIVA	13
1.2.	PROBLEMA DE INVESTIGACION	17
1.3.	OBJETIVOS.....	18
1.3.1.	Objetivo General.....	18
1.3.2.	Objetivos Específicos.....	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1.	COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES.....	20
2.1.1.	Historia.....	23
2.1.2.	Etapas.....	25
2.1.3.	Fases.....	27
2.1.4.	Implementación	28
2.1.5.	Objetivos del ABC.....	32
2.1.6.	Ventajas.....	33
2.1.7.	Desventajas.....	35
2.1.8.	Diferencia entre Costos Basados en actividades y Costros Tradicionales	36
2.2.	PRACTICAS GERENCIALES.....	38
2.3.	ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES.....	42
2.3.1.	Generalidades	42
2.3.2.	Origen y desarrollo de las Organizaciones No Gubernamentales	43
2.3.3.	Características y clasificación	458
2.3.4.	Desafíos.....	503
3	PROCEDIMIENTO METODOLOGICO	514
3.1.	TIPOLOGIA DE LA INVESTIGACION.....	514
3.2.	UNIVERSO Y MUESTRA DE LA INVESTIGACION.....	525

3.3.	VARIABLES DE LA INVESTIGACION.....	536
3.4.	INSTRUMENTO DE COLECTA DE DATOS	570
3.5.	TÈCNICAS DE ANÀLISIS DE LOS RESULTADOS ENCONTRADOS	581
4	ANALISIS Y DISCUSION DE LOS RESULTADOS	592
4.1.	ESTADÍSTICA DESCRIPTIVA.....	592
4.2.	ANÁLISIS DE SIGNIFICANCIA DE LAS RELACIONES	703
5	CONCLUSIONES FINALES	79
	REFERENCIAS	792
	APENCIDE A – QUESTIONÁRIO DE INVESTIGACIÓN	892

1 INTRODUCCION

1.1. JUSTIFICATIVA

El sistema de Costos Basado en Actividades (Conocido por sus siglas en inglés como ABC) fue desarrollado por Robert Kaplan. Es considerado una metodología que favorece el análisis estratégico ya que trabaja con los costos por actividad (GAMA; MARIOTO, 2008). Este sistema nace como una herramienta para ayudar a mejorar los procesos de gestión y mejorar la rentabilidad en general de la empresa (COOPER; KAPLAN, 1991). Para algunos autores como Warnke (2005), el ABC es una herramienta mientras que para otros autores como Mauss & Costi (2006), el ABC es definido como un instrumento. En su investigación Popesko (2010), define ABC de la siguiente manera:

El método de costeo basado en actividades es una herramienta que podría generar una mejora significativa en la calidad de la asignación de costos generales. El proceso ABC puede incorporar medidas físicas y principios causales en el sistema de costeo. La idea básica de ABC es asignar costos a las operaciones a través de las diversas actividades que se pueden medir mediante los generadores de costos (POPESKO, 2010, P4).

Su principal objetivo es buscar que la empresa maximice los recursos existentes durante el proceso de elaboración del producto o servicio, esta maximización se da a través de la identificación de las actividades que cada producto demanda y los recursos que estos consumen (CHING, 2001). También, busca medir el desempeño de las actividades, recursos y objetivos de costos. Una vez identificadas estas actividades se deben de calcular los costos por producto (estos nos permiten obtener datos detallados) y luego costear el producto con base en el consumo de las actividades (GUNASEKARAN, 1999). Otros autores como Martins (2018) señala que se busca reducir significativamente las distorsiones causadas por la atribución arbitraria de costos indirectos.

En su investigación Fama y Habib (1999), explican que la importancia del método de Costeo Basado en Actividades es que permite la identificación de las oportunidades de mejora dentro de la organización o empresa, dando como resultado tomar decisiones en tiempo y forma disminuyendo los inconvenientes que se pudieran presentar. También, permite que el personal gerencial pueda tener una visión más estratégica. El sistema ABC es multifuncional y no se limita al costeo de los productos, siendo esta, otra de las razones por las que es conveniente aplicar esta herramienta (MARTINS, 2008).

El sistema ABC tiene muchas ventajas competitivas dentro de las empresas u organizaciones donde es implementado, entre ellas, ayuda a que la gestión financiera sea más eficiente, a través de la identificación minuciosa de los gastos en las actividades (WARNKE, 2005). Funge como un instrumento importante de obtención de información de costos. También, permite la realización de un análisis crítico de las actividades relevantes dentro de la entidad y en toda su cadena de valores además de, reducir los desperdicios de materiales, mano de obra, y otros gastos innecesarios que afectan los presupuestos de las empresas (MAUSS; COSTI 2006). Para Carlos khoury y Jacob Ancelevicz (2000), ayuda a la gerencia a definir el precio de sus productos, servicios, además de, ayudar a comprender mejor el vínculo entre los programas de mejora operativa y una mayor rentabilidad. El sistema ABC es muy versátil y adaptable. Es flexible, ya que puede ser usado perfectamente con otros sistemas contables más tradicionales, asimismo, da libertad a la empresa de escoger el que mejores beneficios le brinde (COMPTON, 1996). También, es aplicado en diversas áreas y no solamente en los procesos de fabricación de los productos. En ese contexto, “ El sistema ABC ofrece costos de productos más precisos que los sistemas de costos tradicionales” (PIRTTILÄ; HAUTANIEMI, 1995, p. 327).

Asimismo, las empresas tienen mayor claridad en sus procesos operativos (INNES; MITCHELL 1990). Y si, este es diseñado de acuerdo con las necesidades de la empresa facilitara un control conductual efectivo (COOPER; KAPLAN, 1991; COOPER; TURNEY, 1990; FOSTER; GUPTA, 1990). Brinda información tanto financiera como no financiera de alta calidad sobre todos los productos de la empresa, servicios, procesos, actividades, canales de distribución, entre otros. Permitiendo identificar problemas y planear alternativas de solución, así como, oportunidades de mejora (GUNASEKARAN, 1999). Este sistema de Costeo Basado en Actividades desea crear un incontable número de acciones que le permitan crear un valor empresarial (RODRIGUEZ, 1994). Dentro del área de operaciones permitirá conocer el manejo de sus recursos de manera eficiente.

El valor estratégico de un sistema ABC/M es que puede brindar información útil sobre los procesos de toma de decisión porque no solo proporciona datos financieros, también examina procesos para identificar actividades de valor agregado y actividades sin valor agregado (GUPTA; GALLOWAY, 2003, p 133).

El sistema trabaja de manera integral, abarcando muchas áreas de la empresa y de la organización, no se limita únicamente a trabajar la parte financiera y justamente es lo que hace que ABC resalte entre los demás sistemas actuales. Teniendo en cuenta lo antes expuesto es claro que el sistema ABC dentro de la industria y el comercio es uno de los más estudiados

y tiene muchas ventajas competitivas. Además, existe mucha literatura al respecto, pero, es necesario desenvolver investigaciones que nos permitan tener una mejor comprensión sobre la aplicación, implicaciones, especificaciones, información más integral, discusiones técnicas y procesos más eficientes que involucren el ABC aplicado en ONGs.

Las ONGs forman parte de lo que se conoce como tercer sector. Para poder comprender mejor como trabaja el tercer sector y su importancia, es necesario recordar que la sociedad está dividida en tres sectores. El primero sector es conformado por el estado, el segundo es conformado por la industrial o el mercado privado y el tercer sector conformado por las organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones, etc (LUZIO DOS SANTOS; MATOS DE OLIVEIRA; MENDES DA ROCHA, 2012).

Es difícil tener una definición única que englobe todas las ONGs, debido a la variedad de áreas en las que están trabajando estas entidades. En el presente trabajo utilizaremos la definición brindada por las Naciones Unidas a través del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados (ACNUR), la cual es la siguiente:

Las ONG son organizaciones independientes y sin ánimo de lucro que surgen a raíz de iniciativas civiles, populares y que por lo general están vinculadas a proyectos sociales, culturales, de desarrollo u otros que generen cambios estructurales en determinados espacios, comunidades, regiones o países (ONU/ACNUR 2017).

En esta definición el autor utiliza la palabra independiente debido a que el trabajo que se realiza dentro de estas estructuras es considerado neutral e imparcial, en otras palabras, no debe de estar asociado a acciones de índole político. Además, estas entidades buscan crear una mudanza en la sociedad. También, lo que diferencia este tipo de entes en comparación con la empresa privada, es que el objetivo de estas últimas es crear riqueza.

La primera vez que se utilizó el termino ONGs fue el 25 de abril de 1945, en la conferencia internacional de las Naciones Unidas en San Francisco (MAURI, 2013). En la década de 1990, se observó un crecimiento considerable en las necesidades de la población, por esta razón estas instituciones han tenido que hacer más grandes sus intervenciones, para poder dar respuesta a estas necesidades que el estado, como ente responsable de garantizar el acceso a los servicios básicos de la población en general como ser: seguridad, educación, salud, vivienda digna entre otros, no puede cubrir (SANTOS; OLIVEIRA; ROCHA, 2012).

Todo este crecimiento demanda que, al igual que el sector privado, si estas entidades desean seguir siendo competitivas necesitan implementar sistemas contables más actuales que les ayuden a obtener información más precisa e integral. Por esta razón, es necesario que las

organizaciones prioricen un método contable que les permitan realizar este gerenciamiento (SILVA, 2019). El cual, debe de realizarse en todo tipo de empresa sin excepción (SANTOS, 2011).

Existen algunos estudios que demuestran como el sistema ABC ayuda a las empresas y organizaciones a alcanzar sus objetivos y fortalecer las prácticas gerenciales internas. En el trabajo de Bezerra *et al.* (2007) se analiza como este sistema ayuda a los gestores a tomar mejores decisiones que impactan positivamente los resultados deseados. Por su parte Borges y Silva (2000), concuerda con la investigación de Bezerra *et al.* (2007), al exponer la importancia de la utilización de herramientas de gestión para que los gestores tengan una visión amplia de las actividades que son desarrolladas en la empresa, además de tomar decisiones más asertivas.

Otras investigaciones como la de Chan (1993) donde el método ABC fue aplicado a organizaciones de asistencia médica-humanitaria se demostró que la clave para que los estados financieros sean eficientes es necesario una buena planificación y control de costos. Otros estudios aplicados a este tipo de entes es el de Suneel Udpa (1996) y el de Fariborz Niastia, Ali Akbar Fazaelib, Yadollah Hamidic y Amir Viaynchi (2019). En el primer estudio el autor prioriza el enfoque estructurado para analizar actividades, costear servicios, reducir costos y mejorar la calidad. En la segunda investigación al aplicar el método ABC se demostró que se manejan diferentes tipos de precios en los valores reales de algunos servicios y las tarifas aprobadas.

En ese sentido Oliveira, Arruda, Cunha, Cunha (2018), desarrollaron una investigación exploratoria en la Asociación Brasileña de Organizaciones No Gubernamentales, donde se demuestra que existen una conexión estadística entre el sistema ABC y factores contingenciales en las ONGs. También, existe una fuerte relación entre los factores relacionados con la tecnología y la cultura, los cuales están implícitamente vinculados con el uso eficiente del sistema ABC.

Considerando el rápido crecimiento de las ONGs en Brasil y la necesidad de diagnosticar las practicas asociadas al Costeo Basado en Actividades. Además de, determinar las características de ABC que son implementadas en las actividades de las ONGs. Se desarrollo el presente estudio que tendrá como universo las organizaciones no gubernamentales inscritas en ABONG (www.abong.org.br) el cual pretende contribuir a la ampliación del conocimiento sobre la aplicación de los sistemas de costos basados en actividades en organizaciones no gubernamentales. Dentro de este contexto, la presente investigación tendrá como objetivo investigar la eficiencia de las actividades operacionales

relacionadas al Sistema de Costeo Basado en Actividades asociadas a las Prácticas Gerenciales y las oportunidades de mejora dentro de las Organizaciones no Gubernamentales que pertenecen a la Asociación Brasileña de ONGs.

1.2. PROBLEMA DE INVESTIGACION

El método ABC es parte del conjunto de herramientas que forman parte de la Gestión Basada en Actividades en la cual están incluidas otras herramientas como TQC y JIT las cuales son utilizadas para la gestión estratégica de costos (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001). Es considerado uno de los métodos más recientes para la gestión de costos por tal motivo ha recibido mucha atención por parte de profesores, académicos e investigadores (NAKAGAWA, 2012). En el estudio de Robert Kaplan (1997) lo describe como un mapa económico en el cual se ven reflejados los gastos y la rentabilidad de la empresa. Al ser un mapa tan detallado desde las actividades, el autor ya no lo considera solo un simple sistema de costos.

Este sistema va más allá de la obtención de los costos, tiene un importante impacto a nivel gerencial y en la visión de Cooper y Kaplan (1988) brinda información precisa sobre los gastos de las actividades que desarrolla la empresa u organizaciones. Este tipo de metodologías son necesarias para el manejo adecuado de los costos indirectos, la identificación de las actividades y todo lo relacionado a los costos (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR, 2012). También, ayuda a priorizar las actividades más relevantes dentro de las empresas (STAUBUS, 1990).

En este sentido, el costeo ABC permite “una nueva forma de visión de gestión de negocio” (NAKAGAWA, 2014, p. 31). Nos ayuda a encontrar respuesta a preguntas como, ¿Qué actividades están siendo desarrolladas con los recursos de la organización?, El valor que es invertido en cada actividad?, ¿por qué es necesario realizar estas actividades? (KAPLAN, 1997).

En este escenario, el sistema ABC es una valiosa herramienta de gestión que favorece el análisis estratégico, ayuda los procesos de gestión y mejora la rentabilidad. Además de, maximizar los recursos independientemente de la naturaleza o tamaño de la empresa u organización. Uno de los sectores que pueden beneficiarse del Costeo Basado en Actividades son las Organizaciones no gubernamentales dado el amplio crecimiento de estas, lo que demanda que el trabajo sea más sistemático y eficiente. En el estudio de Fowler (1996) e Ramadan & Pilo (2014) analiza el manejo adecuado de los recursos financieros y la rendición

de cuentas dentro de las ONGs, así como, la importancia de fortalecer el sistema de gestión gerencial. Al ser su principal fuente ingresos las donaciones, la gestión de recursos es uno de los puntos focales con mayor visibilidad tanto por los donantes como por los beneficiarios (FOWLER, 1996; RAMADAN; PILO, 2014). Por otra parte, Mukasa (2002) enfatiza que la prestación de cuentas, así como los mecanismos de control interno, recaudación de recursos, falta de experiencia financiera sumado a una capacidad institucional limitada, bajos niveles de sustentabilidad, entre otros, son algunos de los desafíos que enfrentan las ONGs (AYENE; KUMAR; ASEFA, 2014). Otros de los desafíos es la incapacidad para realizar procesos de planificación que incluyan planes estratégicos (KAPLAN, 2001).

El sistema ABC viene a auxiliar la transparencia y la competitividad dentro de las organizaciones o empresas que lo implementan. Esto debido a que algunas decisiones importantes que contribuyen significativamente al buen funcionamiento de la empresa se toman en base a los costos reales. El sistema ABC es considerado una herramienta que busca y mejora los generadores de costos, donde, es necesaria la asignación de costos en las operaciones que desarrolla la empresa (COOPER; KAPLAN, 1988). Teniendo como base los Cost Driver, estos permiten hacer un vínculo directo entre las actividades ejecutadas y los productos que se fabrican o el servicio que se presta (ATKINSON *et al.*, 2000). La utilización de Cost Driver permite que el ABC sea considerado más que un sistema contable, sino también una herramienta de gestión estratégica (COOPER; KAPLAN, 1988).

Por las razones antes mencionadas, queda claro que el sistema ABC adaptado a la realidad de cada ONGs y con el involucramiento de las personas responsables de la implementación, así como, de la alta dirección puede convertirse en una valiosa herramienta de gestión para mejorar los procesos operativos, contables y las practicas gerenciales. Delante de esto, la presente investigación busca responder a la siguiente pregunta: ¿De qué manera los factores contingenciales y las practicas gerenciales asociadas al Costeo Basado en Actividades están vinculadas con las prácticas contables que desempeñan las ONGs en Brasil?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo General

Investigar la eficiencia de las actividades operacionales relacionadas al Sistema de Costeo Basado en Actividades asociadas a las Practicas Gerenciales y las oportunidades de

mejora dentro de las Organizaciones no Gubernamentales que pertenecen a la Asociación Brasileña de ONGs.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Diagnosticar las practicas asociadas al Costeo Basado en Actividades.
- Determinar las características de ABC que son implementadas en las actividades que desarrollan las ONGs.
- Analizar las relaciones entre las características de las ONG y las Actividades.
- Estudiar las relaciones de ABC con las prácticas de ABC.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

El sistema de Costos Basado en Actividades es una metodología de costos que trabaja con las actividades y los costos reales que estas actividades consumen (KANNIAIAH, 2015). Busca brindar información sobre las actividades realizadas, además de ayudar a mejorar los procesos operativos y la identificación de costos por actividad. (ROCHA, OLIVEIRA, GHANTOUS CERVI y RODRIGUEZ, 2021).

Metodologías como el ABC nacen a partir de la necesidad demandada por el mercado donde cada día está más orientado al consumismo dando como resultado que los consumidores sean más exigencias (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000). Este escenario demanda que las empresas se vuelvan más eficientes en sus procesos operativos. De acuerdo con Raz & Elnathan (1999) ABC ha ayudado a muchas empresas y organizaciones a ser más eficientes a través de la información de calidad que brinda este sistema, haciendo que los gerentes y empresarios tomen mejores decisiones.

Está integrado por cuatro elementos estructurales siendo estos: recursos, procesos, actividades y direccionadores de costos (POPESKO, 2010). Además, está integrado por tres bloques: **generadores de costos, actividades y medidas de desempeño** (TSAI, 1998). Además, en el estudio de Sakurai (1997, p. 100) explica que este sistema trabaja con generadores de costos (Cost Driver en inglés) donde los definen como “Cualquier factor que causa una alteración de costos de una actividad” De acuerdo con Babad y Balachandran (1993) un cost driver es un acontecimiento que esta interrelacionado a una actividad, que resulta en el consumo de recursos de la empresa. También puede ser definido como:

Es una transacción que determina la cantidad de trabajo (no la duración) y, a través de ella, el costo de una actividad. Definido de otra manera, el generador de costos es un evento o factor causal que influye en el nivel y desempeño de la actividad, en el consumo de recursos resultante (NAKAGAWA, 2001, p. 74).

El autor comienza definiendo los generadores de costos como una “transacción” y esta transacción toma en cuenta la cantidad de trabajo para definir un costo a una actividad. El factor “tiempo” que se implementa durante la realización de la actividad, no es tomado en consideración a la hora de asignar estos costos.

Para comprender mejor los Cost Driver, podemos analizar que las actividades que realiza las empresas requieren costos y estos, son conocidos como direccionadores de costos

(MAHER, 2001). En su estudio Martins (2018) concuerda con la definición de Maher (2001), clasificando las actividades como las principales fuentes de consumo de recursos y estos recursos son los generadores de costos, también explica que la realización o no de una actividad depende de estos. Es necesario resaltar que las empresas pueden requerir diversos direccionadores de costos para su funcionabilidad y la cantidad a ser utilizada puede variar, esta variación depende de: objetivos de la empresa, participación relativa de los costos indirectos de las actividades agregadas, en términos de cuentas y de sus valores; complejidad operacional, además de la disponibilidad de recursos de la empresa. (NAKAGAWA, 1995).

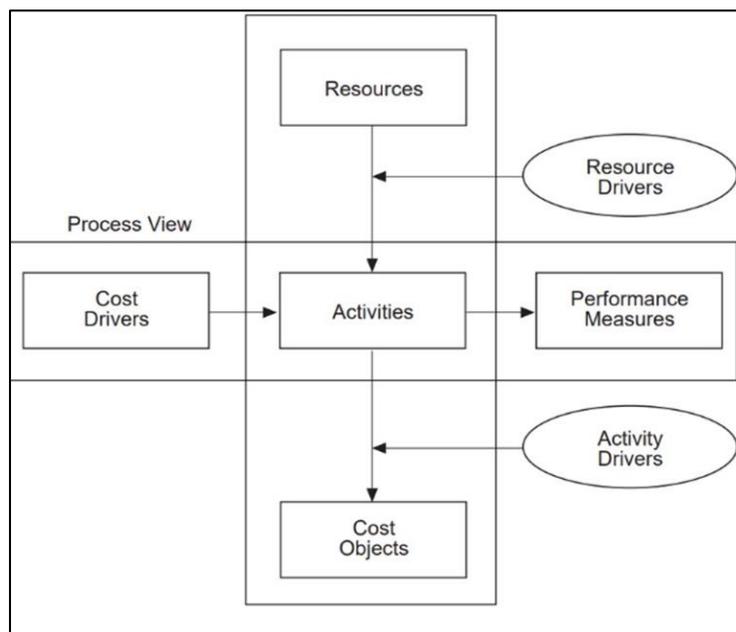
En el estudio de Kaplan & Cooper (1998), clasifica los direccionadores de costos en: Direccionadores de transición. Direccionadores de duración (estos están relacionados al tiempo en que las actividades son ejecutadas o producto). Direccionadores de intensidad. Las actividades que eran utilizadas como direccionadores de costos fuesen clasificadas por niveles de jerarquía e identificó cuatro niveles en la industria manufacturera (COOPER; KAPLAN, 1991).

Actividades de nivel unitario, que son desempeñadas toda vez que una unidad es producida tomaremos como ejemplo la mano de obra, consumo de energía, entre otros. Actividades de lote, que son desempeñadas toda vez que un lote es producido, como, por ejemplo: Preparación de maquinaria, órdenes de compra entre otros. Actividades de sustentación de productos, que son ejecutadas para dar soporte a las actividades de producción durante la elaboración de un determinado producto. Actividades de sustentación de la fabricación. Estas actividades son realizadas a cabo con el objetivo de dar soporte a las actividades de producción de la compañía.

Segundo Gunasekaran, Marr y Yussuf (1999), Además de la clasificación propuesta, existen dos tipos de base de posibles opciones o bases para la asignación de los costos dentro del sistema ABC: Bases a nivel de lote, donde el número de insumos es de acuerdo con el número de lotes. Bases a nivel de producto, permitiendo desarrollar producción donde se debe de consumir varias entradas especificadas.

La asignación de costos (Figura 01) también puede realizarse en dos etapas. La primera etapa conocida como direccionadores de recursos, donde se asignan los recursos gastados dentro de la empresa a las actividades que los consumen. En la segunda etapa, conocida como direccionadores de actividad los costos de las actividades se asignan a los objetos que consumieron estas actividades (COGAN, 1994).

Figura 01 - Asignación de costos.



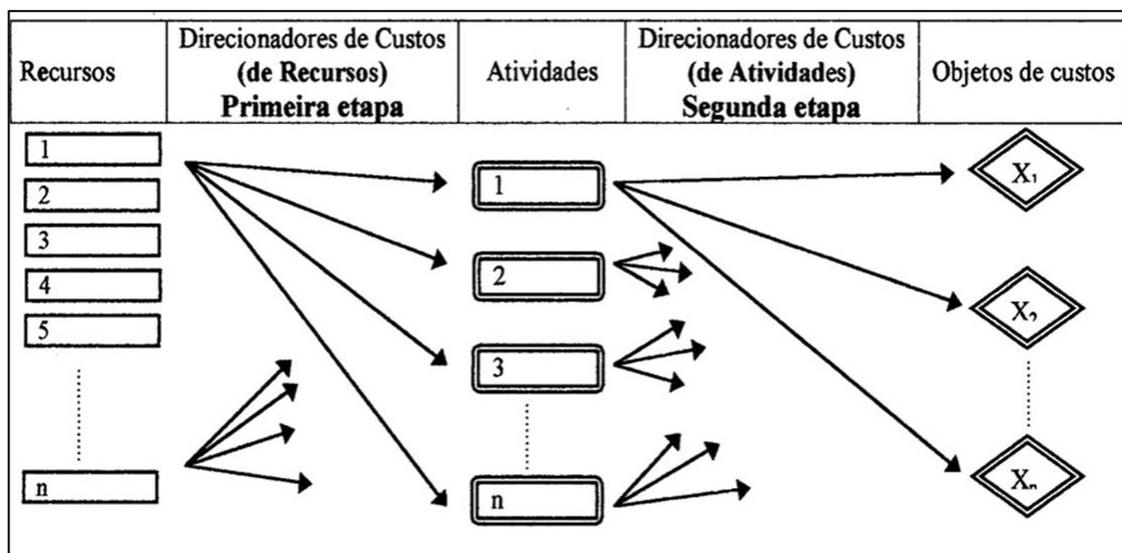
Fuente: adaptado de Turney (1991).

En el diagrama (Figura 02) podemos observar cómo los recursos son asignados a las actividades a través de los direccionadores de costos y a partir de estas actividades, se pueden obtener los objetos de costos, esto último es realizado en la última etapa.

El segundo bloque que integra el ABC son **las actividades**. Una actividad es la combinación de recursos para prestar un servicio o crear un producto y estos recursos pueden ser humanos, materiales, tecnológicos y financieros (MARTINS, 2018). También, una actividad es un conjunto de tareas, las cuales se deben de realizar para poder cumplir los objetivos de la empresa (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001). De acuerdo con Cooper e Kaplan (1991), las actividades están divididas jerárquicamente de la siguiente manera: Actividades ejecutadas para unidades: Estas actividades son llevadas a cabo por unidades específicas de producto. Actividades ejecutadas para lotes: Como su nombre lo indica estas actividades son llevadas a cabo por lotes de producto. Actividades de soporte: aquellas que permiten la fabricación del producto más allá del ambiente de la fábrica. Actividades organizacionales: facilitan las operaciones de soporte, para poder realizar esto, las empresas realizan diversas actividades como ser: Recursos humanos, limpieza, compra de material de oficina, etc.

Figura 02 - Interacción entre direccionadores de recursos y los direccionadores de actividades

Fuente: COGAN (1994)



Esta división de las actividades permite una mejor comprensión de los direccionadores de costos. Para poder comprender mejor esta asignación de costos Wen-Hsien (1989) elaboro un modelo bidimensional, adaptado de Turney (1991).

En el modelo podemos observar como los recursos, las actividades, las medidas de desempeño y los direccionadores de costos se interrelacionan en el proceso productivo dentro de las empresas, dando como resultado los objetivos del costo.

El tercer bloque que integra el ABC **son las medidas de desempeño**. Las medidas de desempeño trabajan directamente con los resultados obtenidos, de acuerdo con Raffish y Turney (1991) estas medidas buscan calcular el desempeño de las actividades y si están satisfaciendo los requerimientos e indicadores de las actividades que desarrollan las compañías.

2.1.1. Historia

A mediados de 1980 se desarrolló el sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000). El método fue concebido originalmente por los investigadores Cooper y Kaplan (1987) como una solución a las limitaciones de los métodos tradicionales de costeo. El ABC en ese momento era considerado como un método de costeo sofisticado (POPESKO, 2010).

ABC ya era conocido y utilizado por contadores en 1800 y principios de 1900. Inicialmente, el método ABC buscaba mejorar la información de costos, pero pasó a ser entendido como una técnica integral que abordaba la gestión de actividades, procesos y desempeño (NAKAGAWA, 1994, P. 41).

Es claro que el ABC trabaja de manera integral con los diferentes componentes dentro de las empresas desde la gestión de las actividades hasta las mediciones de desempeño. No solo se limita a obtener información del área de costos, también, ayuda a obtener información relevante para la toma de decisiones.

Otros estudios como el de Catelli y Guerreiro (1995), enfatiza que el método de Costos Basado en Actividades se empezó a implementar en la década de 1960 en los Estados Unidos, comenzando en la empresa General Electric, siendo en el estudio de Anderson (1995) donde se reportaron las implementaciones de ABC. El primer nombre con el que se le conoció fue “Costos Basados en Transiciones” (MILLER; VOLLMANN, 1985). De ahí surgieron conceptos teóricos, los cuales fueron refinados y difundidos a través de la publicación de artículos, libros y trabajos de investigación académicos. En los siguientes años se perfeccionó el método ABC hasta lo que conocemos hoy en día. Este desarrollo ha sido documentado en muchos documentos entre ellos los estudios de Cooper. Los estudios de casos de Schrader Bellows y John Deere; Cooper y Turney, en los estudios de casos de Tektronix y Hewlett-Packard (Cooper y Kaplan, 1991).

Con este nuevo sistema contable se buscaba reducir los costos indirectos y dar mayor representatividad a los costos indirectos. Cuando comenzó la fase de implementación, los empleados creían que este nuevo sistema iba a sustituir los métodos contables que ya eran usados, esta suposición le restaba valor al método ABC ya que lo hacían ver como un sistema contable únicamente (GUPTA; GALLOWA, 2003). Sin embargo, el costeo ABC es integral, trabaja con costos indirectos por actividad y no por producto, lo que permite obtener información más precisa que ayude a los gerentes a tomar mejores decisiones, por esta razón es que el ABC es considerado una importante herramienta en la gestión estratégica de costes (BORGES; SILVA, 2000).

Para poder desarrollarse, el Costeo Basado en Actividades tuvo que pasar por varias fases de crecimiento a lo largo del tiempo hasta lo que hoy en día se conoce (POPESKO, 2010). En su estudio Mecimore e Bell (1995), da a conocer que el sistema de Costos Basado en Actividades paso por medio de tres generaciones. La primera generación, tenía como objetivo principal eliminar los generadores de costos, los cuales se sumaban a las actividades y eran considerados gastos innecesarios. También, los costos, eran asignados a las actividades

después de una correcta identificación. Por esta razón fue que el sistema ABC paso a una segunda generación, donde se incorporan elementos tales como: Costos de producción, gastos de venta y administración. Siendo el objetivo principal trabajar con los procesos de mejora continua y las valoraciones de desempeño. Convirtiéndose, este último en algo tan importante como el costo del producto. La tercera y última generación, el objetivo principal era identificar como las unidades de negocio agregan valor a los productos. En ese mismo estudio los autores hacen referencia a la necesidad de una generación más, que sería la cuarta generación, que tenga como enfoque el mundo actual, globalizado y tecnológico. Esta generación, buscaría la mejora mediante pasos racionales a la combinación de actividades con recursos simultáneamente.

2.1.2. Etapas

El sistema ABC se desarrolla en dos etapas. En la primera etapa los costos de los recursos son transferidos para las actividades y son utilizados direccionadores de costos, los cuales tienen el nombre de direccionadores de recursos. La segunda etapa los costos son transferidos a los objetos en función del consumo de las actividades. Los direccionadores en la segunda etapa son usados como mecanismo para rastrear e indicar las actividades necesarias para la fabricación de productos o servicios (NAKAGAWA, 1994).

Por su parte Druty (2001) explica que la definición del sistema ABC se realiza en cuatro etapas, que según son las siguientes:

- Identificar las principales actividades que se dan en una organización.
- Asignación de costos a grupos y centros de costos para cada actividad.
- Determinación del generador de costos para cada actividad.
- Asignar costos de actividad a los productos de acuerdo con sus demandas de actividad.

En esta visión el autor enfatiza que las empresas que deseen implementar el sistema ABC deben de seguir las etapas antes mencionadas comenzado por la identificación de las actividades que se desarrollan, a estas actividades, se le deben de asignar costos e identificar los generadores de acuerdo con cada actividad. Esta visión está muy relacionada a la visión de Kaplan y Cooper (1998), ya que, en el estudio de estos autores, ellos también enfatizan que, para poder implementar el sistema ABC primero se debe de definir las actividades y los recursos gastados. También, se debe de definir los objetos de costos y seleccionar el

generador de costo. El hecho de que el sistema ABC diera una visión más detallada además por departamentos permitió que las gerencias fueran más haya, y empezasen a pensar en los procesos comerciales (GUPTA; GALLAWAY, 2003).

Por otra parte, Brimson (1996), en su estudio plantea que la metodología ABC debe de ser abordada en las siguientes etapas:

- Identificar las actividades que la empresa ejecuta.
- Determinar los costos y rendimiento de la actividad. El desempeño se mide por el costo unitario, el tiempo de ejecución de las actividades y la calidad de la producción.
- Determina el resultado de la actividad. Una medida de actividad y el factor por el cual el costo de un proceso varía más directamente.
- Relaciona los costos de las actividades con los objetivos de costos.

Al igual que otros autores, en el estudio antes mencionado de Brimson (1996) se resalta la importancia de la identificación de las actividades como punto de partida para la correcta implementación del sistema ABC. Después, plantea una serie de etapas a seguir las cuales van encaminadas a la identificación de costos, en esta perspectiva el autor toma en consideración el tiempo de ejecución de las actividades y la calidad del producto.

Para poder ejecutar el sistema ABC, algunos investigadores plantean que es necesario una serie de pasos complejos, mientras que otros autores, como Gama y Marioto (2008) resaltan que este trabajo debería ser una tarea más simple, por esta razón ellos determinan las siguientes cuatro etapas a seguir:

- Elaborar la lista de actividades. Esto consiste en identifican las actividades que realizan los recursos indirectos y de apoyo.
- Determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades.
- Identificar los productos, servicios y clientes de la organización.
- Seleccionar generadores de costos de actividad que vinculen los costos de actividad con los productos, servicios y clientes de la organización.

En el mismo estudio el autor resalta que existen “tres tipos de medidas cuantitativas del resultado de una actividad en las que la empresa debe elegir una de ellas: generadores de transacción, generadores de duración, generadores de intensidad” (GAMA E MARIOTO, 2008, p. 115). Algotros autores también, enfatizan que el ABC tienen etapas y estas están divididas en jerarquías (POPESKO, 2010).

Mientras que para Player, Keys y Lacerda (1997), el ABC para poder ser implementado dentro de las empresas debe de pasar por una serie de ocho etapas, siendo estas:

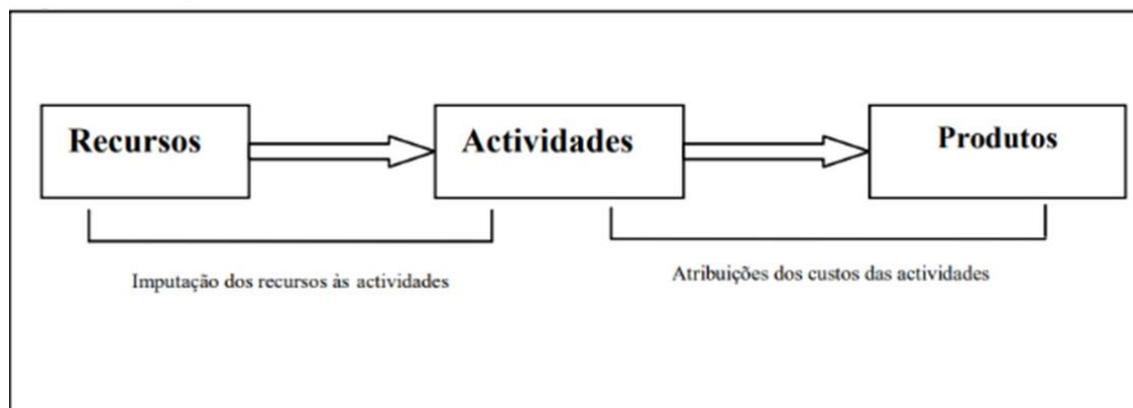
- Definir el alcance del proyecto.
- Identificar las actividades, recursos y generadores.
- Desarrollar el esquema de costos.
- Recolectar datos.
- Desarrollar el modelo de costos.
- Validar el modelo de costos.
- Interpretar nueva información de costos.
- Realizar simulaciones “what if”

En este planteamiento el autor empieza con la definición del proyecto y de segundo lugar, coloca la identificación de las actividades. Este ordenamiento de las etapas hace que difiera con otras investigaciones como la de Drury & Kaplan (1998) y Gama & Marioto (2008), que acreditan que la implementación del sistema ABC debe de iniciar con la identificación de las actividades. También, se puede observar que Player, Keys y Lacerda (1997), ve la importancia de realizar simulaciones, para tener certeza que el sistema será funcional dentro de la empresa y los empleados tendrán capacidad de respuesta en los diferentes escenarios que se puedan presentar.

2.1.3. Fases

Para que se pueda tener productos, las empresas necesitan realizar actividades y estas, tiene que pasar por una serie de fases. Para poder visualizar mejor esta interacción, Cooper y Kaplan (1999 apud, MONTEIRO, 2013) elaboran un esquema (Figura 03), donde se puede observar cómo las actividades y los recursos se conectan.

Figura 03 - Fases del Sistema de Costos Basados en Actividades



Fuente: Cooper y Kaplan (1999 apud, MONTEIRO 2013).

En el gráfico, elaborado por estos autores se puede observar como para fabricar un producto se necesitan la realización de diversas actividades y estas a su vez necesitan recursos para poder desarrollarse.

2.1.4. Implementación

La implementación del sistema ABC está conformado por una serie de actividades que deben ser realizadas antes, durante y después. Antes de organizar la instalación del sistema es importante realizar un estudio de factibilidad, el cual nos permitirá identificar todas las características, impacto, efectividad y detalles del sistema a instalar (GLAD; BECKER, 1996). Así mismo, nos ayudará a la definición, medición de variables y en la estabilidad del sistema, factores claves que forman parte de la estructuración el modelo. (ANDERSON; YOUNG, 1999). La empresa debe de analizar si: ¿El ABC se integrará con el sistema de costos existente o debe ser un sistema independiente? ¿Debe aprobarse un diseño formal antes de la implementación? ¿Quién debería hacerse cargo o responsable del sistema final? ¿Qué tan preciso necesitamos que sea el nuevo sistema? ¿Se necesita que el sistema reporte costos históricos o futuros? ¿El diseño inicial debe ser complejo o sencillo para que el proceso de adaptación sea más fácil? Una vez que se tengan las respuestas a estas preguntas, se puede empezar el diseño del sistema ABC. La empresa, debe de establecer el objetivo esperado con la implementación del sistema, los términos de referencia, así como el alcance, los valores y los costos de esta actividad. Es importante definir un equipo de gestión de proyecto, quien liderará todas las acciones que se desarrollen para la instalación (GAMA y MARIATO, 2008). El tamaño del equipo va a variar dependiendo de la empresa, pero deberá estar conformada

por cuatro personas: un líder de equipo, un contador de costos que tenga experiencia comprobable en el área y que este familiarizado con el sistema contable de la empresa, un supervisor de producción y un ingeniero industrial.

Antes de crear un sistema ABC dentro de una empresa es necesario definir la información de costos necesaria y el alcance de interés (empresa, planta de producción, departamento). El tipo de información de costos necesaria influye en la precisión y realización del sistema tal y como la explica (PIRTTILÄ; HAUTANIEMI, 1995). Por otro lado, el establecimiento de los generadores de costos dentro de este sistema no es fácil ya que primero se debe de atribuir los costos a las actividades y después atribuirlos a los objetos. Otros factores que son importantes identificar son los recursos dirigidos (MANOS y COSTA, 2004). Así como, la asignación de los costos por actividades, el cálculo de las tasas primarias individuales y el cálculo de los costos de los objetos definidos (POPESKO, 2010). Otros actores como Nakagawa (1999), Brimson (1996) y Mariato (2008) resaltan la importancia de poder identificar las principales actividades que son realizadas dentro de la empresa. Las cuales pueden clasificarse en actividades primarias, que son aquellas que se realizan para solventar los problemas de los clientes y las actividades secundarias o de apoyo donde se buscan soluciones a los clientes internos (PORTER, 1985). Identificarlas, muchas veces no es fácil para las organizaciones, por eso, para facilitar ese trabajo se puede usar el procedimiento descrito a continuación (Figura 04).

Figura 04 - Procedimiento para definir actividades



Fuente: adaptado de Porter (1985).

Durante la aplicación del sistema ABC es muy fácil olvidar alguna actividad, por eso es importante se siga el esquema antes mencionado de esta manera aseguramos que ninguna actividad sea olvidada durante este proceso.

En la aplicación del sistema ABC, los direccionadores de costos son elementos que tienen un roll muy importante y deben ser tomados en consideración, ya que es el mecanismo que es utilizado para identificar las actividades que se ejecutan cuando se fabrica un producto

o se presta un servicio (NAKAGAWA, 1994). Por su parte Glad y Becker (1996), identifica algunos costos que deben ser tomados en consideración (Cuadro 01).

Cuadro 01 - Costos normales que deben ser tomados en consideración

Costos de desarrollo	Costos operacionales
Asistencia externa	Costos de captura (costos de captura de datos)
Costos de personal interno	Costos de operación del sistema
Costos del sistema ABC (Costos de compra del sistema ABC de TI)	Gastos de interpretación
Mudanzas en el sistema de soporte	

Fuente: GLAD y BECKER, 1996.

Al igual como mencionamos en las actividades, cuando nos referimos a los costos durante la aplicación del sistema ABC, se deben de tomar en cuenta, desde la fase de planificación (ese antes), durante la implementación como ser -Costos de personal interno – Costos de compra del sistema ABC y aquellos costos, una vez terminada la instalación que pueden ser: los costos relacionados a las mudanzas en el sistema.

Los costos también tienen una clasificación y asignación, esta se sustenta de acuerdo con la naturaleza de estos. En ese sentido, Drury (2001) presenta la siguiente clasificación:

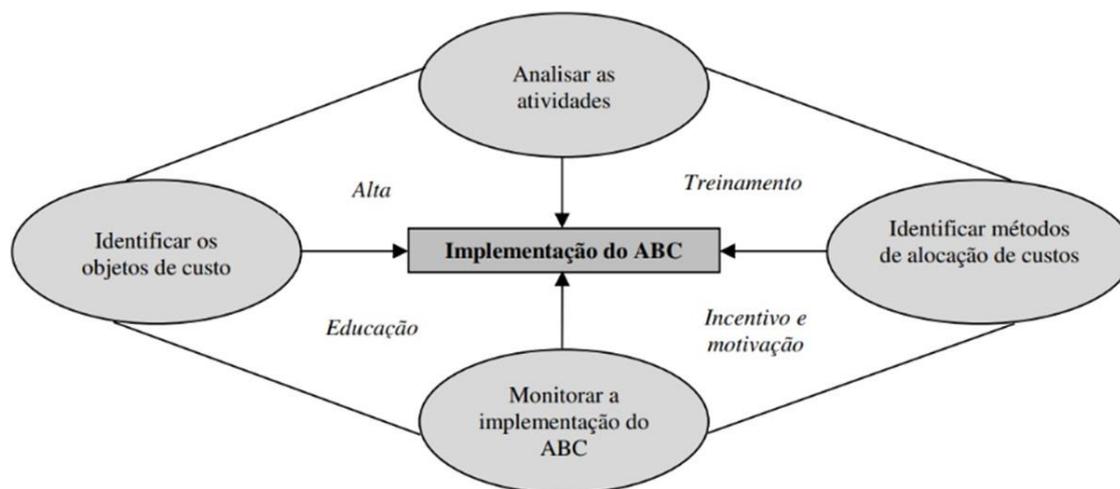
- Costos rastreables directos: aquellos directamente atribuidos a un objeto de costo utilizando los mismos principios que los métodos tradicionales de cálculo de costos.
- Costos rastreables de la actividad: los atribuidos a las actividades identificadas.
- Costos imposibles de rastrear (o costos no asignados), que se pueden atribuir a un costo objeto en proporción a otros costos, o puede estar cubierto por un pequeño aumento en el margen objetivo.

Esta agrupación elaborada por Drury nos permite visualizar y trabajar con tres tipos de costos, permitiéndonos de esta manera una mejor aplicación y comprensión de estos, lo cual nos permitirá identificar si la instalación del nuevo sistema es rentable para la empresa o no. Este análisis costo/beneficio es elaborado por el equipo encargado de la ejecución. Se puede considerar un punto de operación óptimo cuando los costos totales son mínimos

(GUNASEKARAN, 1999). En su estudio Gunasekaran e Sarhadi (1998 apud TABORA *et al.*, 2008) presenta el siguiente diagrama de los requisitos que son necesarios para la implementación de un sistema ABC (Figura 05).

Para poder implementar el sistema ABC es necesario una serie de elementos, los cuales están divididos en cuatro categorías: Alta, entrenamiento, incentivos, motivación y una última que va enfocado en la educación. El apoyo de la alta dirección es fundamental en todas las etapas, desde la implementación hasta el seguimiento y el monitoreamiento del sistema. En los estudios de Anderson (1995) y Foster y Swenson (1997) confirma este enunciado y enfatiza que la iniciativa corporativa toma vida después de un período de experimentación. Anderson y Young (1999), hace un análisis sobre como el contexto influencia el proceso de implementación del ABC y los resultados que se obtienen de esta implementación. En el mismo estudio los investigadores también analizan la influencia por la comparación entre la innovación (incluyendo las alternativas), el statu quo y por factores relacionados con la experiencia de la innovación, lo que llamamos factores de proceso. El sistema ABC es muy versátil y este factor le ha permitido poder adaptarse a diferentes contextos y áreas de la misma empresa (RAZ; ELNATAN, 1999).

Figura 05 - Implementación del sistema ABC



Fuente: Gunasekaran e Sarhadi (1998 apud TABORA *et al.*, 2008)

En el estudio de Manchay, Herrera, Ruiz (2019) recalca que la aplicación de un sistema de Costeo Basado en Actividades requiere la realización de un análisis minucioso de cada una de las actividades que la empresa realiza. Y esto, muchas veces incluye la desconstrucción de la empresa por departamento, área, proceso y la medición de los costos. Es

importante resaltar que, de acuerdo con los estudios de Gama y Marioto (2008. P. 117), menciona en su investigación que “El éxito en la implementación de ABC depende de cuatro factores clave: ABC cuenta con el apoyo y la participación de la alta dirección de la empresa en su proyecto de implementación. 2. Los resultados del diseño, la metodología y la implementación de ABC son claramente comprensibles y explicables. 3. La información generada por ABC, su uso y metodología son fácilmente accesibles. 4. Todos los involucrados en el proyecto ABC se sienten dueños de él”.

También hay actividades que contribuyen para que la implementación del sistema ABC tenga éxito dentro de las empresas. Como ser: Los informes ABC son útiles. El modelo ABC de la empresa debe estar siempre actualizado. En su estudio Chan (1993), explica que ABC tiene varias ventajas dentro de las empresas, destacando que mejora el control de costos y la toma de decisiones entre los gerentes.

Por otro lado, Gunasekaran (1999), menciona en su investigación que hay otros elementos que favorecen el uso del sistema ABC incluyendo la necesidad de cambiar las estructuras generales, nuevos procesos de producción y nuevas estrategias de marketing.

En la investigación de Foster y Swenson (1997), revelo, por un lado, los sistemas ABC son considerados valiosos por que brindan datos de costos más precisos que el sistema de costos tradicional o si los datos ABC se utilizan para reducir costos o mejorar procesos.

2.1.5. Objetivos del ABC

De acuerdo con Sharman (1994), el objetivo principal en los inicios del sistema ABC era, suplir la necesidad de información de calidad que los sistemas de costos tradicionales no podían cubrir en ese momento. Este vacío existente permitió que el sistema ABC se posicionara y se entendiera como una técnica relacionada con la gestión de actividades, procesos y desempeño. Convirtiéndose en un sistema más integral. En su estudio, Gunasekaran (1999, p. 286), lo plantea de la siguiente forma “Proporcionar información más precisa y útil para la toma de decisiones sobre políticas operativas. ABC ha sido identificado como el método más adecuado para los entornos de fabricación modernos”. Otros actores como Khoury y Ancelevicz (2000), también menciona como el ABC ayuda en la obtención de información más precisa sobre los costos de los productos producidos y/o los servicios prestados y la identificación de los costos relativos de las actividades y las razones por las que son realizadas.

Por otro lado, para Mauss y Costi (2004), el método ABC juega un papel de evaluador, donde el principal objetivo es valorar las actividades que las empresas están realizando y los resultados que se obtienen de estas. Este proceso de evaluador, también es mencionado en el estudio de Gupta e Galloway (2003), donde enfatiza que el sistema ABC al evaluar las actividades de la empresa, permite que haya un proceso de mejora en la forma de gestionar la organización.

En la visión de Nakagawa (1995), el sistema ABC tiene dos objetivos principales, en primera instancia busca optimizar los recursos de la empresa a través de la identificación de actividades y por otro lado la planificación y uso eficiente de los recursos. Otro objetivo identificado, es el cálculo de los costos basado en actividades a través de este, nos permite la eliminación de costos y bienes desnecesarios (DALMÁCIO; REZENDE; AGUIAR, 2007).

Conforme a la comprensión de Sabadin, Grunow y Fernades (2005), explican que el sistema ABC busca identificar y cuantificar las actividades que desarrolla una empresa, siendo esto su objetivo principal. Y, para poder lograrlo se auxilia de direccionadores de costos. En el análisis de Mauss y Costi (2006), el autor plantea que este sistema busca mejorar la competitividad de las empresas. En el mismo estudio, el autor hace un análisis donde menciona que el sistema ABC y la contabilidad también comparte objetivos ya que ambos, buscan generar información que auxilie la tomada de decisiones.

Para Raz y Elnathan (1999), el sistema ABC trabaja con niveles de jerarquía, entonces, la estrategia clave del sistema ABC es asignar los costos indirectos a los distintos niveles de jerarquía utilizado en los generadores de costos apropiados.

2.1.6. Ventajas

Para Cooper e Kaplan (1991), una de las grandes ventajas que tiene el sistema de Costos Basado en Actividades es que los gerentes tengan una visión amplia y muy clara de cómo los productos, marcas, clientes, instalaciones, y canales de distribución consumen los recursos. Esto se debe a la conexión que existe entre las actividades y las demandas de las actividades realizan a los recursos de las organizaciones.

En el abordaje de Tabora (2008), menciona que el sistema ABC es más transparente ya que permite que los involucrados tengan una imagen exacta de los márgenes de contribución y de los costos de las actividades. En el estudio de Cogan (1994) también menciona la transparencia como una de las ventajas que es destacada del ABC, adicionando

otros elementos como la competitividad y la rendición de cuenta. Además de permitir tomar mejores decisiones por el bien de la empresa, mejorando la rentabilidad y optimizando los recursos. En su estudio Monteiro (2013), considera el sistema de costos basado en actividades como una herramienta y, esta herramienta busca obtener los costos de los objetos y su rentabilidad, además de identificar los valores que son generados por las mismas.

En el estudio de Granof, Platt e Vaysman (2000), identifica tres ventajas competitivas. Por un lado, su aceptabilidad, ya que es aceptado en los sistemas de contabilidad y control, por otro lado, su adaptabilidad y versatilidad ya que se puede aplicar en empresas de servicios, industriales, organizaciones gubernamentales y sin fines de lucro. En el mismo estudio, el autor resalta que este sistema pertenece a la era tecnológica, lo que permite una mayor facilidad en la medición de los costos ya que, con la ayuda de la tecnología avanzada - Que cada vez es más fácil y menos costosa de adquirir, permite realizar cálculos para llegar a los costos de producción correctos (TSAI, 1996). Además, nos permite identificar qué gastos se tuvieron por actividad, dentro de un proceso operativo. Al poder realizar esto, nos permite tener la oportunidad de mejorar la eficiencia a través de la identificación de las oportunidades de mejora (MARTINS, 2003). Uno de los vacíos que tenía los sistemas contables tradicionales era la falta de información, ABC fortaleció esta necesidad (HAUSSMANN; GRIESHABER, 2009). En ese direccionamiento Jawahar (2009) hace mención que este sistema se asegura que la información proporcionada sea confiable, además de contribuir a la precisión de los costos reales y detallados de los productos, esto último también impacta en el precio de los productos permitiendo aumentar la competitividad de la compañía. Otra de las ventajas que ofrece es la oportunidad de controlar muchos costos fijos indirectos por parte de los gestores, de esta manera se tienen un mayor control en las actividades que causan estos costos. Soekardan (2016), se suma al analizar y enfatizar la capacidad de generar información detallada y apegada a la realidad de la empresa. También, da a conocer que los costos son generados por las actividades que se ejecutan en la elaboración del producto o prestación de un servicio.

Según Raz y Elnathan (1999), el sistema ABC ayuda a las empresas en la estabilidad de precios. Además de, abordar distorsiones de precios que existen en los sistemas de costos tradicionales, además de:

Mayor proporción de costos generales de los costos totales; y (b) la mayor variedad y complejidad de los productos que demandan los mercados, requieren soluciones que los sistemas tradicionales no podrían proporcionar. (RAZ & ELNATHAN, 1999, P. 62)

Mientras que para Martins (2001, p. 94), el sistema ABC, enfatiza que este sistema “no se limita al costo de los productos. Es, sobre todo, una poderosa herramienta para ser utilizada en la gestión de costes”. En ese direccionamiento Turney (1996), proporcionar información a los ingenieros de diseño, información de costo que guía la selección de un diseño de productos de bajo costo y alta calidad.

2.1.7. Desventajas

Los costos están divididos en dos factores, el primero son Costeo de Actividades y el segundo Costeo de Objetos, por este motivo una de las principales dificultades para la implementación del sistema ABC es el establecimiento de generadores de costos. (DEVINCENZI, 2004). Otra de las dificultades identificadas es no contar con instrucciones técnicas claras sobre la aplicación del sistema de costos por actividades dentro de las empresas (SHIELDS, 1995). Según Costa (1999, p. 48) el “El principal problema de esta primera generación de ABC, sin embargo, era que no se asignaban costos a cada actividad, lo que impedía profundizar en el análisis de las actividades desarrolladas en la empresa”.

Los autores Jawahar (2009) y Saxena y Vashist (2010), hacen un análisis sobre el ABC y realizan las siguientes críticas al sistema.

- El sistema ABC tiene múltiples conjuntos de costos y múltiples generadores de costos.
- Existen algunas dificultades en la implementación del sistema ABC, tales como la selección de cost drivers, la asignación de costos comunes, la variación de las tarifas de los cost drivers, etc.
- El sistema ABC tiene diferentes niveles de utilidad para diferentes organizaciones y es explicado a todas las empresas sin importar su tamaño.
- El nivel de tecnología y el entorno de fabricación que prevalecen en diferentes empresas también afectan la aplicación del sistema ABC.

Educar a los empleados que usan el sistema ABC, sobre la implementación puede ser la tarea más difícil de todas. La medición tiene que estar ligada a los números. Y el proceso diario de toma de decisiones a menudo también debe modificarse significativamente (NESS; CUCUZZA 1995). Por su parte Hilton (1994) el ABC trabaja de manera más detallada pero también, es más complejo que la contabilidad de costos estándar. Un sistema ABC utiliza muchas más medidas estadísticas que un sistema tradicional. Además, el sistema que utiliza

múltiples generadores de costos y tasas de gastos generales es más complicado y costoso de usar.

En el estudio de Datar y Gupta (1994), el autor identificó tres tipos de errores en el cálculo de los costos del producto. El primer error ocurre cuando varias actividades son agrupadas con el objetivo de utilizar una sola tasa de prorrateo (cost driver). El error de especificación ocurrirá cuando un producto requiere recursos que no varían proporcionalmente al volumen producido, como la configuración de la máquina. Finalmente, el error de medición ocurre cuando los costos de actividad tienen errores de asignación en la primera etapa. De acuerdo con Raz e Elnathan (1999), uno de los problemas que presenta el ABC están relacionado con las estimaciones presupuestarias que se realizan. Teniendo los siguientes problemas asociados a:

- Una implementación difícil
- Costosa
- Resistencia del personal
- Recopilación de información atemporal
- Difícil e información recopilada cuestionable.

Por otra parte, Wegmann y Nozile (2008), en su estudio resalta que el ABC tiene problemas en identificar y tratar dificultades que son presentados en los procesos operativos de las empresas, los llamados también, cuellos de botellas.

2.1.8. Diferencia entre Costos Basados en actividades y Costros Tradicionales

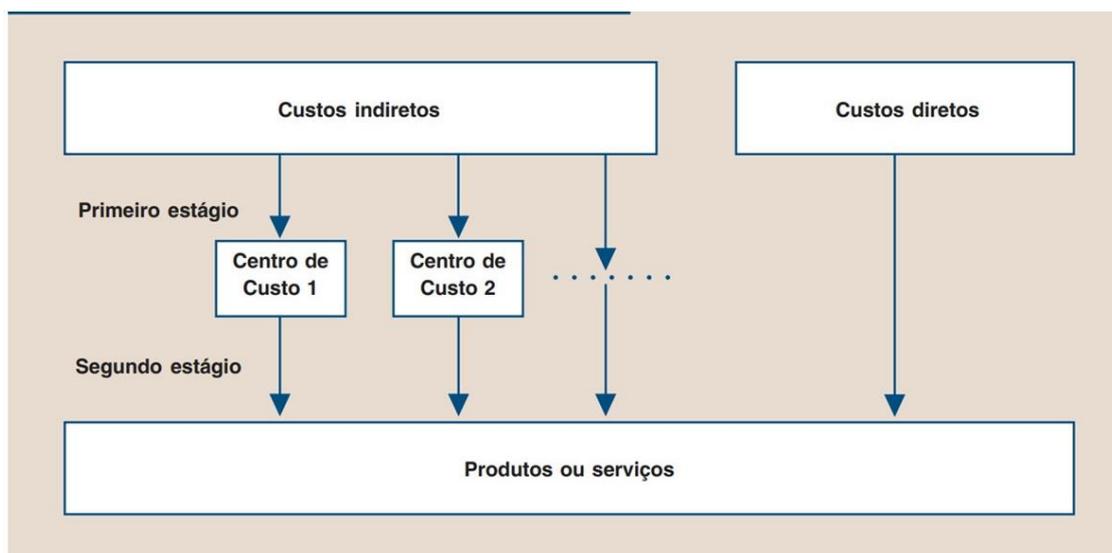
La contabilidad de costos debe cumplir con tres objetivos básicos: Determinación de la utilidad, Control de operaciones/inventarios y Toma de decisiones. Por su parte, en el estudio Kaplan (1988) el autor define solo tres objetivos para los sistemas contables, los cuales son:

- Evaluar los inventarios para la preparación de informes financieros y fiscales, asignando costos de producción entre productos vendidos y en stock;
- Control operativo, brindando información a los gerentes de producción sobre los recursos consumidos durante el período
- Calcular de manera individual los costes de los productos.

Los sistemas tradicionales de costos tienen como objetivo principal brindar información que satisfagan los principios de contabilidad generalmente aceptados (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000). Además, manejan costos indirectos los cuales son divididos entre los diferentes departamentos. También, se asignan los costos indirectos de producción a los productos y no se toman en consideración los demás gastos que se incurrieron (HORNGREN, et al., 2011; BRIMSON; ANTOS, 1994).

En ese contexto Cooper y Kaplan (1988) realizaron un estudio donde demostraron dos grandes resultados, por un lado; la asignación de costos a los productos debe de realizarse utilizando Drivers Costs. Y la segunda conclusión fue que muchos de los costos indirectos son efectuados de forma libre, varían con los cambios en la complejidad de los procesos de producción, y estos cambios son intermitentes (Figura 06).

Figura 06 - Flujo de costos no sistema tradicional de costo



Fuente: contexto Cooper y Kaplan (1988)

En el estudio de Khoury y Ancelevicz (2000), identifica dos razones donde se diferencia el sistema de Costos Basado en Actividades y el Sistema de Costos Tradicionales. Siendo la primera la asignación de costos indirectos, esta se realiza en actividades en lugar de los centros de costos y la segunda asignación, es estructuralmente diversa debido a que las actividades tienen jerarquía. El sistema ABC reconoce el hecho de que no todas las actividades son proporcionales al número de unidades producidas, a diferencia de los modelos de costeo tradicionales (RAZ; ELNATHAN, 1999).

2.2. PRACTICAS GERENCIALES

Los líderes corporativos, juegan un rol importante dentro de las empresas, son los responsables de tomar decisiones asertivas para la sostenibilidad de las empresas en el mercado. Mercado predominantemente competitivo con una economía cambiante, cuestión que se vuelven cada vez más complejas, rigurosas y estratégicas para el diseño de las buenas prácticas gerenciales (PUSHKARSKAYA et al., 2010).

Entre las practicas gerenciales más importantes están la Gerencia del Conocimiento, en este sentido Collison y Parcell (2003), hace referencia que el término gerencia del conocimiento es paradójico, debido a la dificultad de gerenciar un activo que se encuentra en las mentes de los empleados, y que se comparte principalmente por medio de la conversación. Este gerenciamiento tiene sus subdivisiones, entre ellas: 1. Desarrollo de competencias 2. Capital intelectual 3. Capital humano 4. Capital interno y externo. Gerencia centrada en valores, ayuda y promueve los valores dentro de la empresa.

Gerencia del cambio, La Gerencia del cambio es un proceso diseñado que permite mitigar los efectos no deseados de este mismo cambio y potenciar las oportunidades para crear un futuro. Pérez, Maldonado y Bustamante (2006): Los cambios ocupan un espacio importante en la actualidad. También, las prácticas gerenciales se pueden definir como una secuencia de acciones que se interrelacionan en el tiempo, en un contexto dado (PETTIGREW, 1997)

Los autores Aguirre, Romero, Jaramillo y Ruiz (2021) desarrollan una investigación en empresas medianas del Ecuador, uno de los principales resultados fue el resalte de la resiliencia de estas, ya que, a pesar de la economía de este país, siguen trabajando para ser más eficientes, con prácticas gerenciales que permiten visualizar sus avances y de algunos retrasos en asuntos internos y externos que son necesarios mejorar.

Por su parte García y Rodríguez (2015) analizan como las Practicas Gerenciales permiten a las empresas alcanzar el éxito a nivel interno como externo sobre todo en un mundo comercial tan competitivo. Thompson *et al.* (2012) aborda esta temática desde las habilidades que son de la empresa y ayudan a mejorar sus procesos administrativos y productivos. En la visión de Velásquez y Núñez (2009), existen algunos valores que son compartidos entre diferentes empresas y estos definen la cultura organizacional y las practicas gerenciales. Desde la cultura organizacional las practicas gerenciales tienen los siguientes criterios (Figura 07).

Figura 07 - Caracterización de las prácticas gerenciales con enfoque en la cultura organizacional

Criterios de Inclusión	
Código de valores	Trabajo en equipo Conocimiento
Participación en toma de decisiones	Políticas de la empresa
Decisiones	Actitud e identidad organizacional
Comunicación directa	Visión corporativa

Fuente: Gonzáles-Lima et al. (2018) y (Pacheco, Baquero, & Arévalo, 2017)

Otras investigaciones resaltan la importancia de la asertividad con las practicas gerenciales. En el estudio de Montané (2008, p. 27) define que la conducta asertiva se desarrolla cuando “Se produce una comprensión o toma de conciencia de la necesidad de cambiar estándares establecidos en la organización, que pueden perjudicar el éxito de la tarea y que traen consigo la afectación de la eficiencia y los resultados. Actuar asertivamente brinda la posibilidad de buscar soluciones y “atreverse” a comunicarlas a la dirección en situaciones en que esta no los considera capacitados para aportar una alternativa diferente o atípica”. Por su parte, Ruiz (2008, p.56), enfatiza que la comunicación “constituye la base fundamental de la gerencia en las organizaciones, siempre y cuando ésta sea utilizada de tal forma que sus resultados beneficien tanto al emisor como a la audiencia”.

En la investigación Ramírez, Romero, Aguirre (2021) los investigadores analizan la creación, de lo que denominan “inventario de prácticas gerenciales” en medianas empresas del Ecuador, donde identificaron las siguientes dimensiones:

- La cultura organizacional
- El liderazgo
- El capital intelectual
- La planificación estratégica
- La innovación
- Los sistemas de información gerencial.

Cada una de estas dimensiones tienen una serie de indicadores que clasifican a cada una de las prácticas utilizadas por las empresas.

Cuando estamos hablando de prácticas gerenciales, existen algunos elementos que deben ser tomados en consideración entre ellos tener objetivos claros. En la visión de Drucker (1954), explica que el tener metas claras es uno de los principales procesos dentro de una empresa. En la década de los sesenta se desarrolló e implementó el establecimiento de metas, la gerencia participativa de la realimentación objetiva (BARNARD, 1938; DRUCKER, 1954; ODIORNE, 1968).

- Gestión del Talento Humano: el cual se describe como un instrumento que tienen características y habilidades que permite que las organizaciones se muevan y tengan vida. Esta gestión requiere de siete momentos, comenzando por el reclutamiento, selección, orientación, recompensa, desarrollo, auditoría y el seguimiento (VALLEJO CHAVEZ, 2016)
- Implementación de un sistema de gestión de calidad: es uno de los puntos importantes cuando nos referimos a las Prácticas Gerenciales. En el estudio de Juran (1986), analiza como el término calidad tiene muchos significados, uno de ellos es el de Velasco & Campins (1997) donde menciona que un producto o servicio tiene calidad cuando es capaz de satisfacer las necesidades del cliente. Entre los distintos modelos de gestión de calidad podemos mencionar el de European Foundation for Quality Management: EFQM. Este modelo tiene dos grandes bloques: los agentes (lo que la organización hace) y los resultados (lo que la organización logra) (MIRANDA, 2007).
- En ese sentido la innovación y mejora continua: son otros de los elementos fundamentales que debemos de tomar en consideración dentro de las empresas u organizaciones. Podemos definir la mejora continua como cambios mínimos que se van realizando dentro de los procesos productivos y que son reflejados en los indicadores Marin-García, Pardo Del Vial y Bonavía (2008). Mientras que, la innovación es considerada una fuerza motriz que impulsa el desarrollo económico (SCHUMPETER, 1939). Se clasifica la innovación en productos y procesos, innovación en marketing e innovación organizacional (MANUAL OSLO, 2005).
- Satisfacción del cliente es una parte esencial: según Wellington (1997) sostiene que el servicio al cliente “son aquellos elementos que se debe entregar de acuerdo con las necesidades del cliente”. Por otro lado, el cliente es la persona que

adquiere o compra un producto o servicio, es el motivo principal por el que se crea, produce, fabrica y comercializa productos y servicios, (KOTLER, 1989).

- Gestión de riesgos empresarial: Para poder comprender mejor este término, tomaremos la definición que se encuentra en la ISO 31000 ésta “(...) desvía el énfasis de las preocupaciones pasadas con la posibilidad de un evento (algo sucede) a la posibilidad de un efecto y, en particular, un efecto sobre los objetivos”. Además, es esencial tomar en consideración que todas las empresas independientemente del tamaño tienen riesgos (KNIGHT, 2012).
- Eficiencia operativa: en el estudio de Martin (2012) define la eficiencia operativa, cuando, de manera rentable ofrecemos bienes y servicios. Por su parte, Varadan (2011) explica que hay condiciones que deben de cumplirse para que fluya la eficiencia operativa, como ser: la estructura organizativa, la logística, las métricas y las consideraciones. También, existen elementos como ser: el conocimiento y la habilidad de los empleados, la tecnología y los equipos, los insumos utilizados, los procedimientos y los estándares, los sistemas de evaluación, motivación y reconocimiento, la Innovación, benchmarking, la contratación externa (outsourcing) (MEJÍA, 2012).
- Establecer una comunicación efectiva: los autores Koontz y Weihrich (2004) esclarecen que la comunicación tiene un gran alcance, desde conversaciones telefónicas hasta sistemas más complejos. Y esta se da cuando tenemos un emisor, un receptor y nos aseguramos de que el mensaje sea comprendido correctamente. Por otra parte, Martínez y Nosnik (2002) ven la comunicación como una herramienta de trabajo, donde los involucrados juegan un rol muy importante ya que son los responsables de entender y desempeñar su papel en la empresa u organización.
- Enfoque en la sostenibilidad: Esto ocurre cuando se crece de manera integral, tanto a nivel económico, social y ambiental. En otras palabras, crecimiento hacia el futuro (HURTADO *et al.*, 2016). Desde la perspectiva de Mariño (2018, p. 25) “la sostenibilidad empresarial busca un equilibrio entre lo económico, social y ambiental”.

2.3. ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES

2.3.1. Generalidades

El término de organizaciones no gubernamentales es una traducción de Non Government Organizations siendo sus siglas en inglés NGOs (RAMPASO, 2010). En forma general, son instituciones que pertenecen al tercer sector (LANDIM; BERES, 1993). Y son difíciles de ser definidas debido a que existen muchas con una gran variedad, en cuanto a su constitución, sus agendas y sus formas de actuar (LAMY, 2013). Aun cuando no existe una definición exacta, para esta investigación utilizaremos las siguientes;

- Una “asociación, sociedad, fundación, fideicomiso de caridad, corporación sin ánimo de lucro y otra persona jurídica que no es considerada parte del sector gubernamental” (PAOLINI y ODRIOZOLA p. 97, 2019).
- Una “Organización e iniciativas privadas que producen bienes y servicios públicos” (FERNANDES, 1994, p. 21).
- También, pueden ser definidas como, “Cualquier grupo de ciudadanos voluntarios sin fines de lucro que se organiza a nivel local, nacional o internacional” (Naciones Unidas 2021).

Trabajan principalmente con voluntarios. Los fondos que son administrados tienen como objetivo principal ayudar a la población beneficiaria y no pueden ser distribuidos entre miembros directivos (FALCONE, 1999). Están alejadas de las acciones que realizan los gobiernos, lo cual les permite que sus actividades sean neutrales, imparciales y no políticas, además, el lucro no es el objetivo principal (FERNANDES, 2004).

Poseen cinco atributos operativos los cuales son; formalmente constituidos. Estructura básica no gubernamental. Gestión propia. Sin fines lucrativos. Trabajo voluntario (SALAMON; ANHEIER, 1992). El objetivo principal de las ONGs es contribuir a suplir las necesidades que son demandadas por la población y que no pueden ser cubierta por sus gobiernos: Para poder realizar esta tarea es necesario contar con tres elementos esenciales:

- Acciones humanas.
- Necesidades humanas.
- Un enunciado que coordine las acciones y que sirva para distinguir entre una organización formal y una organización real (PEREZ JÚNIOR, 2000).

Con el pasar del tiempo, ha habido un proceso de transformación dentro de las ONGs y la forma de actuar de ellas, estos cambios han impactado principalmente la estrategia, las estructurales y la operatividad (SILVA; SOUZA; LIMA, 2015). También, se ha permitido que pudiesen laborar en diferentes ámbitos, desde las labores de asistencia humanitaria, investigación en campo, incidencia política, evaluación de proyectos y migración, por esta razón sus aportes tienen diferentes perspectivas. (PANCHI SANGOQUIZA, 2023). En ese sentido, en el ámbito migratorio se les llega a conocer como “actores colectivos con capacidad de ejercer presión sobre el Estado y difundir su visión de lo migratorio basado en una postura de derechos humanos” (BOBES, 2017, 127).

2.3.2. Origen y desarrollo de las Organizaciones No Gubernamentales

El origen de las ONGs se dio en Europa durante la guerra, donde algunos países buscaron la forma de proporcionar asistencia humanitaria a sus antiguas colonias. En 1950 se publicó la resolución 288 del Consejo Económico y Social de las Organizaciones de las Naciones Unidas, donde es probable que se usó la primera vez el término Organizaciones no Gubernamentales. Ya, en 1960 surgieron la mayoría de las organizaciones actuales y a finales de ese mismo año se dio inicio a lo que denominamos “Nuevos movimientos sociales”. MENESCAL, (1996). También, se comenzó a visibilizar y reconocer el trabajo que realizan las Organizaciones No Gubernamentales, esto debido al aumento de los recursos y la experiencia de trabajar con la sociedad (LAKATOS, 1987). A nivel internacional a partir de 1990 estas entidades se vieron fortalecidas (KAPLAN, 2001; NANAVATI, 2007; KAREITHI; LUND, 2012).

En Sur América se vio este crecimiento en la década de 1960-1970 (FERNANDES, 1997). En Brasil se percibió un crecimiento a partir de la conferencia mundial sobre medio ambiente y desarrollo en Rio de Janeiro ECO-92, (SCHERER, 1993). Sin embargo, Matos (2005) en su estudio elaboró un consolidado de todos los cambios por los que han pasado estas organizaciones y su crecimiento en Brasil como en el mundo (Cuadro 02).

El autor comienza el análisis a partir de 1950, año que fue visibilizado por las tensiones y manifestaciones de estudiantes, movimientos feministas, gay, entre otros. Estos grandes eventos, permitieron el surgimiento de otras ONGs que abordaron otros temas que hasta ese momento no habían sido expuestos como una necesidad. Una de las décadas que definió el actual modo de trabajar de las ONGs fue la de 1990, ahí se dieron grandes cambios

como la naturaleza humanitaria de estas instituciones. También, en ese mismo año se dio prioridad a trabajar en Latinoamérica. Los movimientos sociales también juegan un rol importante en el surgimiento de estas entidades, se tiene registro que existe una relación entre el declive de estos movimientos y el surgimiento de nuevas ONGs (GOHN, 1997).

Cuadro 02 - Evolución histórica de las ONGs

Decada	Descripción Historica
1950-1960	Estuvo marcado por un conjunto de tensiones y manifestaciones (luchas negras, campañas pacifistas, movimientos feministas, homosexuales, estudiantiles, entre otros) que posibilitaron el surgimiento de otro tipo de ONG. En Brasil, el contexto desfavorable de gobiernos militares que sugerían movimientos de oposición y resistencia al régimen que ocupaba espacio social y político. Incorporando toda una gama de acciones, algunos lucharon por los derechos de los presos políticos, contra la tortura, mientras que otros actuaron en el campo de la organización popular, exigiendo mejores condiciones de vida.
1970	En Brasil se estaban difundiendo los “centros de educación popular”, de “promoción social”; y, poco después, “asesoramiento y acompañamiento”, en un contexto marcado por los paradigmas marxistas, la educación freireana y la Iglesia de la teología de la liberación.
1980	El reconocimiento e importancia del trabajo de las ONG por parte de la sociedad mundial se fortaleció a partir de la década de 1980 y adquirió importancia/visibilidad en la década siguiente, especialmente a partir de la Eco-92, con el compromiso de construir una agenda social global. A nivel nacional, este momento destacó las articulaciones, en la medida en que se institucionalizaron, adquiriendo concreción organizacional.
1990	Las ONG han cambiado de naturaleza, promoviendo movilizaciones específicas, locales, actuando a partir de demandas específicas, plurales, con objetivos humanitarios, incorporando el proyecto cultural, en la búsqueda de causas identitarias y éticas. Durante este período, la atención de las agencias las tensiones en Europa del Este cambiaron el escenario de las ONG latinoamericanas, ya que estas organizaciones fueron golpeadas por una crisis económica y financiera que generó la necesidad de cambios internos, la búsqueda de acceso a otros fondos y canales, cambios en los procedimientos, búsqueda de autosuficiencia, crecimiento de la necesidad de cualificación del personal en la búsqueda de la eficiencia y productividad en la gestión de los proyectos y de las propias entidades.
2000-2010	En la década más reciente, las ONG han mostrado interés en aumentar su legitimidad a través del nuevo marco legal para el sector, a través de la Ley 13.019/2014, que entró en vigor en enero de 2016.

Fuente: Matos (2005) e Brasil (2014)

En Brasil, existen algunas investigaciones que nos muestran el porcentaje de crecimiento de las ONGs por año, como la realizada por ABONG en 2004 (Tabla 01).

Tabla 01 - Porcentaje de crecimiento de ONGs en Brasil por año

Año de constitución	Percentage
Até 1970	4.46 %
1971-1980	11.39 %
1981-1990	45.05 %
1991-2000	35.64 %
2001-2002	1.49 %
NR/NS	1.98 %

Fuente: ABONG, 2004

Según la información obtenida, se puede observar un aumento sustancial entre 1981 y 1990. Concordando con la investigación de Matos (2005), donde enfatiza que el crecimiento de estas instituciones a nivel mundial puede verse reflejado a partir de 1980. Entre 2001-2002 se puede ver un declive, dando un 1.49%. Esta información, concuerda con las estadísticas en Brasil donde el Observatorio de la Sociedad Civil (2014), manifiesta que, en el año 2000 hubo una caída considerable de los índices de pobreza y desigualdad, lo que provocó que la nación fuera considerada de renda media, provocando que las agencias de cooperación internacional interrumpieran las donaciones.

En los últimos años, el aumento de los problemas sociales provocó una mayor demanda de la población por la solución de problemas de esta naturaleza, lo que permitió que se abriera una brecha para el desarrollo y expansión del trabajo de las ONG. Con esta expansión también surgieron demandas para mejorar los procesos operativos (CARNEIRO et al., 2017).

2.3.3. Características y clasificación

Las ONGs poseen ciertas características organizacionales que las diferencian de otros sectores como el privado. Por esta razón, es importante aprender a diferenciarlas, tratarlas de maneras diferentes y separadas (MEREGE, 1997). Estas características como ser; su principal fuente de ingreso, los objetivos y la forma de trabajar les permite encuadrarse en un

determinado sector. (OLAK, 2000). A continuación, se presenta un cuadro resumen (Cuadro 03) que permite visualizar estas individualidades.

Cuadro 03 - Principales Características de las Entidades sin Fines Lucrativos

1	Objetivos institucionais	➔	Provocar mudanças sociais (Drucker)
2	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	➔	Doações, Contribuições, Subvenções e prestação de serviços comunitários
3	Lucro	➔	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
4	Patrimônio/Resultado	➔	Não há participação/distribuição aos provedores
5	Aspectos Fiscais e Tributários	➔	Geralmente são imunes ou isentas
6	Mensuração do Resultado Social	➔	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Olak (2000)

Como hemos mencionado anteriormente, las ONGs tienen ciertas individualidades y Olak (2000) en su estudio resalta las más importantes, como ser; el objetivo, que a grandes rasgos es provocar una mudanza en la sociedad y cubrir necesidades sociales. Además de promover los derechos humanos, sociales, económicos y culturales. Son entidades independientes sin ánimos de lucro, siendo su principal fuente de ingreso las donaciones, por este motivo, el lucro se ve reflejado en el alcance de sus metas, misión y visión.

Además de las características es importante conocer la clasificación, las cuales se pueden agrupar por origen, por las actividades que realizan, por generaciones y por el tipo de financiamiento que reciben.

Por origen las ONG se clasifican en:

- Religiosas
- Político-sindicales
- Solidarias
- Internacionales
- Universitarias
- Reivindicaciones culturales
- Prevención del Medio Ambiente Theunis (1992)

Los temas ambientalistas son los que están tomando más protagonismo los últimos años. Algunos estudios como el de Miguel y Oliveira (2017), enfatiza que esto se debe a su gran exposición mediática lo que les permite mayor legitimidad social y difusión de la causa.

En la clasificación por generación y financiamiento Korten (1990) en su estudio realiza las siguientes agrupaciones.

Por generaciones:

- La primera generación, esta inicia en la segunda guerra mundial.
- La segunda generación o también llamada desarrollistas, buscaba consolidar en la transferencia de recursos económicos y tecnológicos a las ONGs.
- Tercera generación conocida como paternalismo y denuncia social, el objetivo principal era el desarrollo y la autosostenibilidad político. En Cambio, Theunis (1992) las clasifica en; 1. Religiosas 2. Políticos sindicales 3. Solidarias 4. Internacionales y Universitarias.
- Cuarta generación o de empoderamiento, nacen en los años 80 y buscan el desarrollo equilibrado en lo social y sustentablemente ecológico.

Por financiamiento

- Por fondos procedentes de particulares,
- Por fondos procedentes de entidades públicas,
- Por fondos procedentes de empresas privadas a través de contratos o donaciones directas.
- Por fondos procedentes de otras ONGs u organizaciones.

Por su parte, Aristizábal (1997), clasifica las ONGs en cuatro generaciones:

- Asistenciales
- Desarrollistas
- Denuncia social
- Empoderamiento

Por su parte en el estudio de Onorati (1992), otro sistema de clasificación con características diferentes.

- Las ONGs institucionales o "casi-ONG"– Tienen como principal objetivo crear acuerdos en torno a las estrategias generales de las instituciones.
- Grandes ONG (Bingos) – Trabajan para mejorar el daño ocasionado a raíz de modelo de desarrollo económico. Además, tienen acceso a grandes presupuestos.

- ONG formadas por profesionales que operan esencialmente en condiciones de mercado.
- ONG de desarrollo - surgidas de la crisis de credibilidad y participación de los partidos europeos tradicionales.

Otros investigadores demuestran que las ONGs no solo tienen clasificaciones, sino que también cuentan con subclasificaciones (Cuadro 04).

Cuadro 04 - Clasificación y Subclasificación Internacional de Organizaciones sin Fines Lucrativos

GRUPO 1: CULTURA E RECREAÇÃO	GRUPO 6: DESENVOLVIMENTO E HABITAÇÃO
SG 1 100 - Cultura e Desenvolvimento das Artes	SG 6 100 - Desenvolvimento Económico, Social e Comunitário
SG 1 200 - Esportes	SG 6 200 - Moradia
SG 1 300 - Outras Recreações	SG 6 300 - Emprego e Treinamento Pessoal
GRUPO 2: EDUCAÇÃO E PESQUISA	GRUPO 7: LEI, DIREITO E POLÍTICA
SG 2 100 - Educação Primária e Secundária	SG 7 100 - Civismo e Direito
SG 2 200 - Educação Superior	SG 7 200 - Leis e Serviços Legais
SG 2 300 - Outros Tipos de Educação	SG 7 300 - Política Organizacional
SG 2 400 - Pesquisa	GRUPO 8: INTERMEDIÁRIOS PARA FILANTROPIA E PROMOÇÃO DE VOLUNTÁRIOS
GRUPO 3: SAÚDE	GRUPO 9: ASSUNTOS INTERNACIONAIS
SG 3 100 - Hospitais e Reabilitação	GRUPO 10: RELIGIÃO
SG 3 200 - Asilos para Idosos	GRUPO 11: NEGÓCIOS, ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS E SINDICATOS
SG 3 300 - Saúde Mental	GRUPO 11: NEGÓCIOS, ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS E SINDICATOS
SG 3 400 - Outros Serviços de Saúde	GRUPO 12: ATIVIDADES NÃO CLASSIFICADAS
GRUPO 4: SERVIÇOS SOCIAIS	
SG 4 100 - Serviços Sociais	
SG 4 200 - Assistência Emergencial	
SG 4 300 - Apoio à manutenção	
GRUPO 5: MEIO AMBIENTE	

Fuente: Onorati (1992)

Además de clasificar a las ONGs el autor también realiza una subclasificación. Donde toma en consideración doce (12) grupos, de los cuales el grupo 1: Cultura y recreación, grupo 2: Educación e investigación, grupo 3: Salud, grupo 4: Servicios sociales, Grupo 6: Desarrollo y habilitación, Grupo 7: Ley, derecho y política cuentan con una subdivisión. De todos ellos, el que más subdivisiones tiene es el grupo de salud, el cual cuenta con cuatro subdivisiones, las cuales son: hospitales de rehabilitación, asilos para personas de la tercera edad, salud mental y otros servicios de salud.

El sistema de clasificación en Brasil es más simple, ya que solo cuenta con cinco categorías (Cuadro 05).

Cuadro 05 - Categorías das ONGs no Brasil

CATEGORIA	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
1 – Associações	São organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns mútuos. Estão voltados para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas comunitárias e profissionais(<i>memberserving organizations</i>).
2– Organizações Filantrópicas, beneficentes e de caridade	São organizações voltadas para clientes na promoção de assistência social (abrigos, orfanatos, centros de indígenas, distribuição de roupa e comida etc) e de serviços sociais na área de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nesta categoria a filantropia empresarial. Embora estas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, o que as diferencia daquelas são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço à comunidade.
3 – Organizações não– governamentais	São organizações comprometidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, diferenciando-se delas por estarem raramente voltadas para seus próprios membros e estarem sobretudo orientadas para “terceiros”, ou seja, para objetivos outros que não os interesses imediatos dos membros que as compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas – isto é questão de honra para as ONGs – por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à idéia de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.
4 – Fundações Privadas	São uma categoria de conotação essencialmente jurídica. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma estrutura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.
5 – Organizações Sociais (OS)	Trata-se de um modelo de organização pública não-estatal destinado a absorver atividades publicizáveis (área de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica) mediante qualificação específica. É uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos orientados para o atendimento do interesse público. As OS são um modelo de parceria entre o Estado e a sociedade. O Estado continua a fomentar as atividades publicizadas e a exercer sobre elas um controle estratégico: demanda resultados necessários ao cumprimento dos objetivos das políticas públicas. O contrato de gestão é o instrumento que regula as ações das OS.

Fuente: (RODRIGUES,1998, p.25).

Esta clasificación es dividida en cinco categorías y cada una de ellas tiene sus principales características, lo que permite que el proceso de ordenación sea más fácil. En este caso, las principales características que sobresalen de las ONGs son el comprometimiento con la sociedad civil, los movimientos y las transformaciones sociales. Esta explicación no va de acuerdo con la legislación brasileña, ya que esta solo establece dos tipos de Organizaciones, las privadas no lucrativas, las fundaciones y las asociaciones (CICONELLO; LARROUDÉ, 2002).

2.3.4. Desafíos

Uno de los principales desafíos que enfrentan las ONGs es la captación y gestión de recursos. También, que el hecho que no existe un modelo de gestión e investigación que pueda orientar las actividades que se realizan (MARTINET; MARTONE; GIL, 2018).

Por otra parte, existen estudios donde dividen estos desafíos en dos niveles. El primero es a nivel nacional donde estas instituciones son afectadas regionalmente, además de la falta de comunicación y coordinación de trabajos como otras ONGs. Esto discrepa con el trabajo de Garroson (2000) donde enfatiza que una de las facilidades que tienen estas entidades es su capacidad para formar redes interconectadas y multi funcionales. La segunda división es a nivel internacional, donde son afectadas principalmente por conflictos religiosos, políticos, crisis financieras, entre otros. (BROMIDEH,2011).

De acuerdo con Feichas (1995), algunos de los grandes desafíos que enfrentan las ONGs hoy en día son:

- Pensar y actuar en grande. El desenvolvimiento alcanzado a través de las actividades que se realizan sea más amplio y no focalizado a microrregiones.
- Ser más transparentes. Poner a disposición publica los valores, misión, visión, la forma de trabajar y como utilizan los recursos donados.
- Pasar de la resistencia a la propuesta.

Otro de los problemas que presenta este sistema es que la información requerida es casi imposible de obtener, además que el análisis estadístico es mucho más complejo y muchas veces este sistema es tomado como una solución rápida y puramente de control contable (SUNEEL UDPA, 1996).

3 PROCEDIMIENTO METODOLOGICO

3.1. TIPOLOGIA DE LA INVESTIGACION

Conforme a la comprensión de Minayo et al. (2002), la metodología es el camino del pensamiento y la práctica ejercidos en el abordaje de la realidad, incluyendo los conceptos teóricos de abordaje y el conjunto de técnicas que posibilitan la construcción de la realidad y el potencial creativo del investigador como instrumentos esenciales de la metodología.

Para Gil (2017), las investigaciones se clasifican de acuerdo con sus objetivos y están divididas por categorías:

- Investigación Descriptiva: Descriptiva, porque busca describir características de un grupo en particular o determinar la relación entre variables y utiliza técnicas estandarizadas de recolección de datos, como el cuestionario.
- Investigación Exploratoria: Exploratoria, porque es básicamente el primer acercamiento al tema y tiene como objetivo crear una mayor familiaridad con el objeto de estudio, involucra investigación bibliográfica y entrevistas a profesionales que estudian o trabajan en el área.
- Investigación Explicativa: Explicativa, porque verificará los factores que pueden influir en la realización de los fenómenos estudiados y se preocupa por el porqué de los hechos en general.

La presente investigación es clasificada como exploratoria, descriptiva con abordaje cuantitativo aplicado a través de un Survey. De acuerdo con Vergara (1990), una investigación descriptiva es donde se estudia una población, o un fenómeno donde se pueden analizar el desarrollo de correlaciones entre factores, variables o definir la naturaleza de estas y a partir de ahí mostrar sus características. La investigación descriptiva “tiene por objeto analizar, con la mayor precisión posible, hechos o fenómenos en su naturaleza y características, buscando observar, registrar y analizar sus relaciones, conexiones e interferencias” (MICHEL, 2005, p. 36) En la misma investigación se enfatiza que los datos deben de ser proporcionados de la fuente y de la realidad con la que se está trabajando en la investigación, los mismos deben de ser analizados a la luz de las influencias que el entorno tiene sobre ellos.

Para Gil (2010), la investigación descriptiva tiene como objetivo estudiar las características de un grupo, como ser: Edad, sexo, origen, educación, etc. Y busca describir las características de una población, así como establecer posibles relaciones entre variables. Algunas investigaciones descriptivas van más allá de estos objetivos y buscan determinar la

naturaleza de la relación entre variables, en este caso, acercándose a la investigación exploratoria.

En la comprensión de Cervo, Bervian y Silva (2007), la investigación descriptiva trabaja datos o hechos recogidos de la propia realidad. Los datos deben recopilarse y registrarse de manera ordenada para que puedan estudiarse adecuadamente además de observar, registrar, analizar y correlacionar hechos o fenómenos, cuya intención no es manipular.

Las investigaciones clasificadas como exploratorias pretenden “dar mayor familiaridad con el problema, para hacerlo más explícito o construir hipótesis” (GIL, 2010, p. 27). Ramos y Busnello (2003), en su estudio enfatiza que este tipo de análisis trabaja con lo que puede ser medido en números, clasificado, analizado y pueden implementarse técnicas estadísticas. En el estudio de Richardson (2017), donde analiza los enfoques cuantitativos argumenta que, estos se caracterizan principalmente por el tratamiento de datos de técnicas estadísticas, como porcentaje, media, desviación estándar, coeficiente de correlación, análisis de regresión. Vieira (2010), explica que las investigaciones cuantitativas pretenden explicar, a través de resultados medibles y cuantificables, las relaciones de causa y efecto entre los fenómenos estudiados. En cuanto a la investigación cualitativa, el autor destaca que no se preocupa de la medición exacta en relación con la población objeto de estudio, también destaca que la investigación cualitativa es esencialmente inductiva.

3.2. UNIVERSO Y MUESTRA DE LA INVESTIGACION

Para la realización del presente trabajo de investigación se usó la base de datos de la asociación Brasileira de ONGs conocido por sus siglas ABONG (www.abong.org.br). “ABONG, entidad que congrega el mayor número de ONGs en el país” (TACHIZAWA, 2007, P.22).

Tal y como ABONG expone en su plataforma virtual es una Asociación Brasileira de ONGs, la cual fue creada en el año de 1991 con el objetivo de fortalecer las Organizaciones de la Sociedad Civil (OSC) brasileñas que trabajan para defender y promover derechos y bienes comunes. Trabajamos en alianza con movimientos sociales y dialogamos con los gobiernos por un mundo ambientalmente justo, con igualdad de derechos y libre de toda forma de discriminación. Entendemos que, en la formulación y seguimiento de las políticas públicas, la participación de todos es fundamental.

ABONG tiene 242 ONGs vinculadas a su asociación, las cuales fueron tomadas para el desarrollo del presente estudio de investigación. Según la información obtenida en su plataforma virtual estas trabajan en 1013 diferentes áreas temáticas dentro dan sociedad. Debido a que la mayoría de Las organizaciones trabajan en más de un área temática. Ejemplo, una ONGs puede trabajar en agricultura, educación y fortalecimiento institucional. Las áreas de comercio y de educación fueron las áreas donde están trabajando el mayor número de organizaciones.

A continuación, se presenta una clasificación general de las áreas con que las ONGs trabajan en Brasil (Tabla 02):

Los resultados de la tabla anterior deben de analizarse tomando en consideración que una organización puede trabajar más de un área temática. Para la realización de este estudio, elijo trabajar con ABONG ya que es una de las asociaciones de ONGs más grandes y reconocidos en Brasil. Con presencia en 22 estados y con 29 años de antigüedad. Entre los requisitos más solicitados (Pero no los únicos) para poder ser miembro están: Tener carácter público en relación con sus objetivos y actuación. Contar con al menos dos años de experiencia comprobada. Poseer CNPJ, personalidad jurídica propia como asociación civil o fundación sin fines de lucro.

3.3. VARIABLES DE LA INVESTIGACION

Para el desenvolvimiento de la presente investigación y con apoyo en la literatura sobre la temática abordada, se seleccionaron las variables que se mostraron adecuadas para el cumplimiento de los objetivos establecidos en el presente trabajo. Segundo Prodanov e Freitas (2013, p.92), “Las variables son características observables del fenómeno a estudiar y existen en todo tipo de investigación.” Se buscó seleccionar variables con base en la lógica de razonamiento coherente entre las hipótesis construidas.

Tabla 02 - Áreas temáticas de actuación de las ONGs

<i>Área temática de actuación</i>	<i>Organizaciones</i>
Agricultura	34
Arte e Cultura	34
Asistencia Social	31
Comunicación	25
Comercio	86
DST/AIDS	21
Discriminación Racial	
Discriminación sexual	22
Economía Solidaria	19
Educación	47
Deportes	85
Fortalecimiento de otras ONG	7
Justicia	61
Medio Ambiente	76
Organización Popular	69
Organización popular	75
Presupuesto Público	19
Cuestiones Indígenas	26
Cuestiones Agrarias	21
Cuestiones Urbanas	25
Relación de consumo	10
Relación de Género	55
Salud	46
Seguridad alimentaria	30
Seguridad Pública	13
Trabajo e ingresos.	44
Otros	32
Total	1,013.00

Fuente: Elaboración propia, basado en ABONG (2023)

El primer grupo de variables está dirigido a las Practicas Asociadas a ABC, el segundo conjunto de variables fueron las Actividades Propiamente implementadas, como tercer y último grupo de variables fueron tomadas las Características de las Organizaciones no Gubernamentales. Cada conjunto de estas variables se subdividió en una serie de fundamentos que fueron la base para la elaboración y desarrollo de la metodología implementada. A continuación, se desglosa cada área con la que se estará trabajando:

3.3.1. Practicas asociadas a ABC

El primer conjunto de variables de esta investigación está centrada en las etapas por las que pasa un proceso de ABC durante su implementación (Figura 08).

Para esta subdivisión se usó la investigación más reciente realizado por Cooper y Kaplan en el año 2000, en la cual plantea que para desarrollar el sistema ABC se necesita únicamente de cuatro etapas:

- a) **Diccionario de Actividades:** Cuando una empresa u organización está implementando ABC es necesario que identifique las actividades que están siendo ejecutadas. Este proceso de identificación lleva a la creación de un diccionario de actividades que permite relacionar cada actividad con la instalación de producción.

Sobre la óptica de Kaplan y Copper (2000 p. 99):

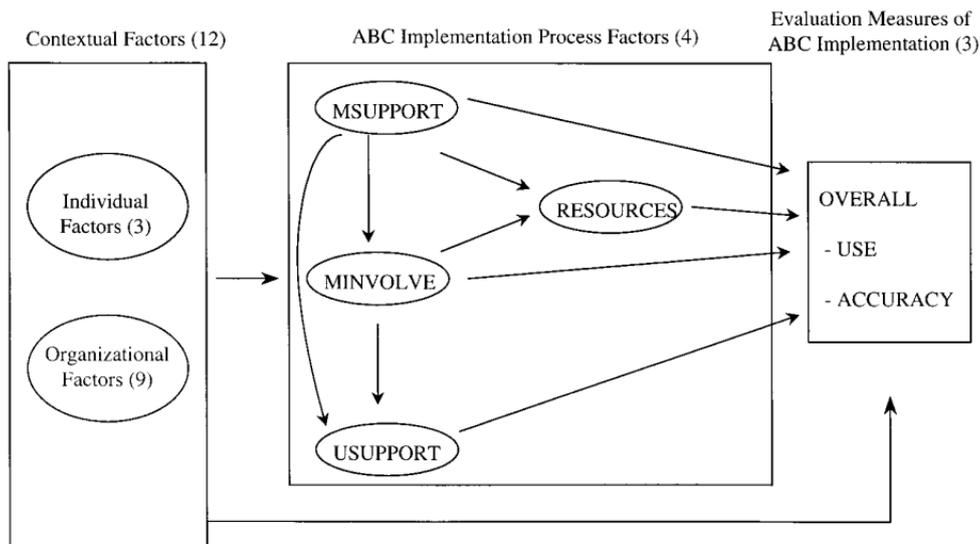
Al desarrollar un sistema ABC, la organización identifica inicialmente las actividades que realizan sus recursos indirectos y de apoyo. Las actividades se describen mediante verbos y sus objetos asociados: programar la producción, transferir materiales, comprar materiales, inspeccionar artículos, responder a los clientes, mejorar productos, lanzar nuevos productos, etc. La identificación de actividades culmina con la creación de un diccionario de actividades que enumera y define cada actividad principal realizada en la planta de producción (KAPLAN y COPPER, 2000 p. 99)

- b) **Determinar cuánto la organización está gastando en cada una de las actividades:** Es importante que las empresas conozcan los recursos que las actividades consumen, como son consumidas y que tipo de direccionadores de costos deben ser escogidos.

En el siguiente diagrama tomado de Kaplan y Copper (2000, p. 99), muestra como el sistema de Costeo Basado en Actividades se refiere a los gastos de los recursos consumidos por las actividades y utiliza el generador de costos de la actividad para interrelacionar los costos de la actividad con los objetos.

- c) Identificar productos, servicios y clientes: La ejecución de esta etapa, está bajo la responsabilidad del equipo de proyecto ABC. Para Kaplan y Cooper (2000, p. 109) “El paso 3 es simple pero importante. Muchos profesionales del costeo basado en actividades ignoran este paso y se centran únicamente en cómo hacer que las actividades y los procesos sean más eficientes”. Es importante evaluar todas las etapas y no concentrarse simplemente en una parte.
- d) Seleccionar los generadores de costos de las actividades: Esta etapa busca hacer una conexión entre las actividades y los costos (Sean estos productos, servicios o clientes).

Figura 08 - Practicas asociadas a ABC



Fuente: Kaplan y Copper (2000)

3.3.2. Actividades propias

En este apartado tenemos un conjunto de siete subdivisiones. Con las cuales se espera conocer a las organizaciones con las que se estará trabajando y los procesos operativos que realizan para prestar los servicios que ofertan.

Actividades operacionales ejecutadas: Que actividades son propiamente ditas de la organización. Qué actividades son ejecutadas en sus proyectos y programas para alcanzar los objetivos establecidos. Gestión del talento humano (Número de personas involucradas). Se

pretende conocer el número de personas que están involucradas por cada actividad ejecutada. La frecuencia y la complejidad de las actividades, así como su importancia y relevancia para el buen funcionamiento de la ONGs. Es importante que se conozca las áreas de trabajo que son intervenidas, así como el volumen de trabajo que representa. Y si todo esto corresponde a una planificación estratégica. Acceso e implementación de tecnología de la información en sus procesos operativos.

Toda esta sección nos permitirá conocer el perfil de las actividades que se realizan, los diferentes proyectos y programas que se ejecutan y la población intervenida.

3.3.3. Características de las Organizaciones no gubernamentales

Se pretende realiza un análisis institucional de las organizaciones para conocer el perfil de las organizaciones, así como el ambiente en el que están operando (fortalezas, la estabilidad y la magnitud). Para poder obtener esta información se estudiará las siguientes subdivisiones:

Perfil de las ONGs (Esto incluye su estructura organizacional), tiempo y alcance de su actuación, servicios y numero de los servicios prestados, número de colaboradores, financiamiento externo, presupuesto administrativo que se maneja y la coordinación o alianzas que se realizan con otras organizaciones no gubernamentales.

Após determinação das variáveis da pesquisa, serão definidos o processo e os instrumentos utilizados para coleta de dados, conforme serão abordados na subseção a seguir.

3.4. INSTRUMENTO DE COLECTA DE DATOS

El objetivo principal de la colecta de datos según López (2006), es interpretar los datos relevantes que hacen referencia al problema de investigación, y el análisis de datos es una de las formas que se tiene para lograr los objetivos de un trabajo científico, ya que es a través de este procedimiento que se extraerán los hallazgos que conduce al resultado de la búsqueda.

La colecta de datos se realizó a través de un Survey, el cual nos permitió obtener información necesaria para desenvolver la presente investigación. Se utilizó un cuestionario, el cual es considerado como una herramienta que es utilizada para recopilar, analizar e interpretar datos (BRYMAN, 2012). Por su parte Martins (op.c, p41) diz -Particularmente, en los estudios exploratorios y los estudios descriptivos los instrumentos más comunes para la colecta de datos son los cuestionarios y las entrevistas. Estaba estructurado con 28 preguntas

cerradas con escala tipo Likert, con rango de 5 (cinco) puntos, siendo: 1. Nunca; 2. Raramente; 3. A veces; 4. Muchas veces; 5. Siempre.

El proceso de colecta de datos se dividió en tres fases. Primero se inició con el levantamiento de una base de datos de todas las ONGs que están asociadas en ABONG. Información como; correo electrónico, teléfono, dirección, ciudad, CPF, área temática, se obtuvo de la plataforma online de la asociación y de las propias organizaciones, las cuales eran nuestro punto focal para el desarrollo de este estudio. La segunda fase fue la recolección de los datos, la cual se efectuó en los meses de diciembre, 2022 a abril de 2023, destinándose 5 (Cinco) meses en total para esta actividad. Y una tercera fase destinada al acompañamiento, cada mes se enviaba el cuestionario a las organizaciones que aún no lo habían respondido. Este seguimiento nos permitió saber si los respondientes tenían alguna duda o dificultad que les impedía responder. También, nos permitía motivar a participar en el desarrollo de material científico. Un último e-mail fue enviado en abril agradeciendo la participación de todos los involucrados.

3.5. TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS ENCONTRADOS

Los datos fueron tratados por medio de estadística descriptiva y el coeficiente de correlación de Spearman. Según Martins y Theóphilo (2009, p.131) la prueba de Correlación de Spearman tiene como objetivo medir la “intensidad de la correlación entre dos variables como niveles de medida ordinales, de modo que los objetos o individuos en estudio puedan ordenarse por rango, en dos niveles ordenados”.

El coeficiente de Spearman varía entre -1 a 1 en el cálculo de correlación. Es una medida de asociación lineal, que usa rangos y órdenes de determinados grupos y los compara. La correlación perfecta positiva es de 1; la negativa, -1; la correlación negativa fuerte es de -0.75; la correlación positiva fuerte es 0.75; cuando no hay ninguna correlación es de 0 (MARTINEZ ORTEGA, 2009).

4 ANALISIS Y DISCUSION DE LOS RESULTADOS

De acuerdo con los resultados obtenidos por parte de las ONGs que participaron durante esta investigación académica, se obtuvieron los resultados los cuales se muestran a continuación. Los cuales fueron colectados y tabulados, para obtener información detallada que contribuyese a alcanzar los objetivos definidos para este estudio. Esta investigación se desarrolló en ONGs de Brasil asociadas a ABONG, como resultado obtuvimos la participación de 12 (Doce) respuestas válidas las cuales fueron sometidas a estadística descriptiva a través de la utilización del test de correlación de Spearman.

4.1. ESTATÍSTICA DESCRIPTIVA

Los primeros factores de contingencia que fueron tomados en consideración y analizados fueron aquellos que van orientados a describir al participante. Se midieron cinco factores, siendo estos: rango de edad, nivel de escolaridad, la posición que ocupa y el tiempo que tiene de estar trabajando con la organización, a partir de estos factores se obtuvieron los siguientes resultados (Tabla 03).

Tabla 03 - Edad de los respondientes de las ONGs

Grupo de edad	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
De 25 años	0	0
Entre 26 y 35 años	2	16.67%
Entre 36 y 45 años	2	16.67%
Entre 46 y 55 años	5	41.66%
Mas de 55 años	3	25%
Total	12	100%

Con base en los resultados obtenidos se pueden observar que la mayoría de los participantes tiene un rango de edad entre 46 y 55 años. 25% de estos cuenta con más de 55 años. Además, se observó que dos de los resultados son iguales, siendo estos los rasgos de edad que oscilan entre 26-35 y 36-45 años con un 16.67% cada uno. Estos resultados son próximos a los datos obtenidos en el estudio de Oliveira (2017) donde la mayoría de los representantes de las ONGs tienen más de 55 años, lo que representa una frecuencia del 33,34%. mientras que, solo 2, 38% de los representantes son menores de 25 años.

Otra de las variables con las que se trabajó fue la escolaridad de los participantes, donde se evidenció el grado de escolaridad de cada uno de ellos (Tabla 04).

Tabla 04 - Escolaridad de los respondientes de las ONGs

Nivel	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Educación media	0	0
Superior	5	41.67%
Especialización	4	33.33%
Maestría	3	25%
Doctorado	0	0
Total	12	100%

Con relación a la tabla 04, el 41.66% alcanzaron la educación superior, 33.33% obtuvieron una especialización en su área de trabajo y un 25% optó por hacer una maestría. Si bien es cierto, ninguno de los participantes cursó el grado a nivel de doctorado, en forma general el nivel educativo de los mismos es alto, esto nos permite observar que las organizaciones se preocupan cada vez más, por tener personas preparadas y empoderadas ocupando posiciones gerenciales. Los resultados presentados coinciden con el estudio de Prioste (2004) donde enfatiza la importancia que tiene el personal altamente competente para alcanzar los objetivos y en la gestión estratégica. Drucker (1992) resalta como la profesionalización del personal, ha hecho que los procesos operativos y financieros dentro de las ONGs mejoren. También, se puede observar como las herramientas administrativas que antiguamente se asociaban solo a la empresa privada han venido a fortalecer el trabajo de estas entidades (HUDSON, 1999).

Entre las preguntas que se abordaron fue el cargo que ocupaban los participantes (Tabla 05). Se consideró esto relevante ya que buscábamos tener una visión general de la empresa y contar con participantes que ocuparan cargos de medios a altos contribuiría mucho con este objetivo.

75% de los participantes son personas que ocupan los cargos de gestores dentro de las organizaciones, este hecho nos da información relevante con relación a la forma del gerenciamiento que se aplica dentro de las instituciones. Estos datos, están en concordancia con la investigación realizada por Ibanez (2007) donde muestra que el mayor porcentaje de participantes, que corresponde a 38.46% tienen un cargo gerencial. También, se contó con participantes que ocupan otras posiciones entre ellas; asistente, director y presidente. Esta

importante combinación de personas que ocupan diferentes puestos de trabajo nos permite percibir de manera integral la forma que se trabaja, los procesos que son aplicados, las posibilidades de mejora, así como los puntos fuertes de las ONGs.

Tabla 05 - Cargo ocupados por los participantes en ONGs

Cargo	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Asistente	1	8.33%
Gestor	9	75%
Director	1	8.33%
Presidente	1	8.33%
Total	12	100%

Una vez conocido el cargo que el encuestado ocupaba, era necesario conocer el tiempo que esta persona ha desempeñado esta posición, en este sentido se obtuvieron los siguientes resultados (Tabla 06).

Tabla 06 - Tiempo de actuación de los respondientes de las ONGs

Tiempo	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
De 3 años	2	16.67%
Entre 4 y 6 años	3	25%
Entre 7 y 10 años	1	8.33%
Mas de 10 años	6	50%
Total	12	100%

El recurso humano, es uno de los valores más importantes con los que cuentan las organizaciones. Contar con personas preparadas y empoderadas trabajando dentro de sus entidades es fundamental para el logro de sus objetivos. Los datos obtenidos nos muestran que la rotación del personal no es alta, más del 50% de los participantes tienen más de 10 años laborando en la misma ONG, en cambio, 8.33% cuenta de 7 a 10 años, mientras que el 25% tiene entre 4-6 años, por su parte se tiene un 16.67% que aún están comenzando su carrera profesional y cuentan con tres años de experiencia laboral en la misma. La poca rotación de los empleados nos da indicios de dos cosas, por un lado, que la mayoría de las personas vinculadas o que trabajan en estas instituciones lo hacen por una causa y, por otro lado, que las organizaciones en sí mismas tienen una responsabilidad con su personal en hacer planes de

carrera que motive al personal a querer quedarse, concordando con el estudio de Drucker (1999) donde el autor analiza como las empresas deben preocuparse por motivar a sus trabajadores.

Otros de los factores de contingencia que fueron analizados son los relacionados a los perfiles de las ONGs con las que se desarrolló la presente investigación. Para poder desenvolver este análisis se consideraron varios factores entre ellos el tipo de entidad. Con relación esto, los datos demuestran los siguientes resultados (Tabla 07).

Tabla 07 - Tipos de ONGs

Tipo	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Fundación	0	0
Asociación	11	91.67%
OSCIP (Organizaciones de la Sociedad		
Civil de Interese Público)	0	0
Organización social	0	0
Entidades benéficas	1	8.33%
Negocios sociales	0	0
Total	12	100

La clasificación utilizada nos permite identificar las propiedades y las características que diferencian a una entidad de otra. En nuestro estudio, el 91% de las organizaciones que participaron están constituidas como asociaciones y el 9% por su parte, están constituidas como entidades benéficas.

El campo de actuación donde trabajan las organizaciones es amplio, por ese motivo fue necesario conocer de manera específica cuales son las áreas donde prestan los servicios las organizaciones con las que se desarrolló la investigación.

Para este estudio se definieron cinco (5) campos de actuación donde las organizaciones enfocan sus esfuerzos siendo estos; salud, educación, asistencia social, medio ambiente y económico (Tabla 08). El 75% de los encuestados seleccionaron “Otros” como respuesta a las áreas de actuación. Así mismo, se pudo percibir que la salud, educación y asistencia social fue la segunda opción seleccionada y los resultados de estas tres áreas fueron iguales, cada una con un 8.33%. Las áreas de “medio ambiente” y “económica” los datos muestran que no están siendo trabajadas de momento. Estos datos coinciden con el estudio de Landim (2002), donde enfatiza que el trabajo de las ONGs se divide en diversos temas como

ser: derechos de la niñez y la adolescencia, medio ambiente, salud de la mujer, exclusión, entre otros. Verificando la información de la Asociación ABONG se constató que se tienen 21 áreas temáticas: educación aparece en primer lugar con el mismo porcentaje de la regional São Paulo: 14%; comunicación ocupa a 10ª posición con 4%.

Tabla 08 - Campo de actuación al que sirven las ONGs

Campo de actuación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Salud	1	8.33%
Educación	1	8.33%
Asistencia social	1	8.33%
Medio ambiente	0	0
Economía	0	0
Otros	9	75%
Total	12	100%

En el tabla 09 se puede apreciar los resultados obtenidos en relación con el número de profesionales que actúan en las ONGs.

Uno de los pilares fundamentales para el éxito que tienen las ONGs dentro de su accionar son los Recursos Humanos. En nuestro análisis se percibió que la mayoría de las organizaciones están conformada por entre diez (10) a cuarentainueve (49) trabajadores. Además, 33% de las instituciones cuentan con 9 funcionarios y un 25% de estas tienen más de 50 trabajadores. En la investigación de Oliveira (2017), demuestra que el 85,71 % de las organizaciones tienen hasta 19 empleados, lo que significa que ambas investigaciones están en el mismo rango de número de empleados. Sumado a esto, Marques (2012) nos dice que el número de funcionarios es muy importante ya que es uno de los factores por los cuales se puede medir el tamaño de una empresa.

Tabla 09 - Número de profesionales que actúan en las ONGs

Tiempo	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
De 9 profesionales	4	33.33
Entre 10 y 49 profesionales	5	41.67
Entre 50 y 99 profesionales	3	25%
Mas de 99 profesionales	0	0
Total	12	100%

Así mismo, se exploró el tiempo de actuación que las organizaciones tienen trabajando (Tabla 10)

Tabla 10 - Tiempo de actuación de las ONGs

Tiempo	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
De 5 años	1	8.33%
Entre 6 y 10 años	2	16.67%
Entre 11 y 15 años	1	8.33
Mas de 15 años	8	66.67%
Total	12	100%

Con base en los resultados obtenidos, se percibió que, la estabilidad con la que cuentan las organizaciones además de estar consolidada está en crecimiento. 8 de 12 organizaciones que fueron encuestadas tienen más de 15 años de trabajar en el sector donde se desempeñan, lo que permite que puedan crear reconocimiento en la zona geográfica donde trabajan y prestigio por la calidad de los servicios que ofertan. 6.66% tienen un tiempo de actuación de entre 6 y 10 años. Los datos obtenidos señalan que, dos muestran son igualitarias, aquellas organizaciones que tienen entre 11 y 15 años de actuación y aquellas que tienen menos de 5 años, representando el 8.33% cada una respectivamente. Los datos encontrados concuerdan con los de la investigación de Ibanez (2007), donde los resultados obtenidos demuestran que 78.85% de las ONGs tienen más de 15 años de actuación.

Otras de las variables que se analizó fue la cobertura de los servicios que se prestan (Tabla 11).

Tabla 11 - Alcance de los servicios prestados por las ONGs

Alcance	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Municipal	1	8.33%
Estatad	1	8.33%
Regional	1	8.33%
Nacional	9	75%
Internacional	0	0
Total	12	100%

El 75% de las entidades tienen cobertura a nivel nacional, este es un factor significativo ya que Brasil es un país que representa el 47.3% de todo Sur América según la información brindada por el Ministerio de Asuntos Exteriores brasileños. Además, los resultados muestran que las organizaciones tienen cobertura a nivel regional, estatal y a nivel municipal con 8.33% cada una.

La forma en que los encuestados perciben las actividades que se desarrollan dentro de las ONGs es fundamental. Por una parte, son los que están vinculados a la prestación de los servicios y por otra, son los que realizan estas actividades de manera frecuente. En el siguiente tabla (Tabla 12) se presentan los resultados obtenidos.

De acuerdo con los participantes, en forma general las actividades que son ejecutadas por las organizaciones son fácilmente identificadas. Seis (6) de ellas respondieron que estas actividades se pueden identificar “siempre”, cuatro (4) mencionaron que “muchas veces” las identifican y solo dos (2) contestaron que “A veces” las reconocen. Ninguno de los participantes tomó en consideración “Nunca” o “Raramente” como opciones en esta primera etapa. Por su parte, identificar y clasificar los servicios por la complejidad de las actividades se vuelve una tarea más complicada para un 33% de las organizaciones, en cambio el 67% menciona que esta tarea es relativamente fácil de realizar.

Otros de los puntos importantes fue que; los servicios que son repetitivos y además cuentan con mayor grado de importancia el personal consigue reconocerlos con mayor facilidad. 91.66% de los encuestados concordaron que, otros factores que facilitan el trabajo de reconocimiento son “la ejecución de las actividades” en cambio la formulación normalizada de prestación de servicios económicos se vuelve una tarea más difícil.

En seguida fue analizada la percepción que tienen las personas encuestadas, sobre los costos con los que incurren las actividades que se realizan. En el tabla 13, se puede apreciar los resultados.

Según la distribución de frecuencia se puede observar que el 83% cada servicio cuenta con un valor, el cual es manejado de manera individual. También, los resultados muestran que los beneficiarios son una pieza clave cuando se toma decisiones relacionadas al tipo y la cantidad de servicios que se van a brindar. Otros indicadores que fueron tomados en consideración en esta investigación son los relacionados al nivel de producción y el tiempo de ejecución de los servicios prestados, con los cuales se observó que; el primero, que está asociado al nivel de producción de servicio por día, un 75% de los encuestados no lo considera fundamental, pero, se tiene un 25% que si considera este indicador importante y debe ser medido dentro de las organizaciones. En cambio, el segundo indicador que está relacionado al tiempo, el 66,66% expone que, sí existe un plazo definido para prestar los servicios, mientras que 33,34% no considera esto importante. Asimismo, se analizó la frecuencia con que son identificados los servicios que más y menos recursos consumen, en este sentido, se muestra una semejanza ya que el 100% de los encuestados sí logran hacer esta caracterización. En otras palabras, las entidades tienen bien definido qué servicios consumen mas recursos financieros y no financieros, así como aquellas que, por su parte consumen menos de estos recursos.

Estos datos coinciden con el estudio de Santos (2011) donde enfatiza la importancia de la gestión eficiente de los costos que son generados por las empresas u organizaciones independientemente del tamaño o rubro. También, se puede apreciar que hay una conexión entre los resultados obtenidos y el planteamiento hecho por Mauss & Costi (2006) en su estudio donde menciona que este sistema ABC nos permite hacer un análisis de todas las actividades que son desarrolladas por las entidades incluyendo aquellas que forman parte de la cadena de valores, así como otros gastos innecesarios que afectan los presupuestos, de esta forma podemos eliminarlos y tomar mejores decisiones.

Tabla 12 - Distribución de frecuencias de la percepción de los encuestados sobre aspectos asociados a las actividades realizadas dentro de las ONG (Frecuencia)

Aspectos	Nunca	Raramente	A veces	Muchas	
				veces	Siempre
Actividades fácilmente identificadas en los servicios prestados	0	0	2	4	6
Servicios clasificados por la complejidad de las actividades	2	2	5	1	2
Servicios clasificados por la frecuencia de ejecución de las actividades	2	1	6	2	1
Servicios clasificados por la importancia de ejecución de las actividades	2	1	2	5	2
Secuencia definida para la ejecución de las actividades de servicio	1	0	5	5	1
Formulario normalizado de prestación de servicios económicos	5	1	4	1	1

Tabla 13 - Distribución de frecuencias de la percepción de los encuestados sobre aspectos relacionados con los costos de las actividades realizadas en el ámbito de las ONG
(Frecuencia)

Aspectos	Muchas				
	Nunca	Raramente	A veces	veces	Siempre
Cada servicio tiene su costo anotado por separado	1	1	2	4	4
Los beneficiarios son relevantes para decidir la cantidad de servicios prestados	0	1	3	1	7
Lista de servicios definidos en base a las demandas de los beneficiarios	1	1	4	4	2
Existe un volumen mínimo de servicios prestados independientemente del día	5	0	4	3	0
Hay una lista específica de servicios proporcionados.	0	2	4	4	2
Existe un tiempo definido para la prestación de los servicios prestados	1	3	4	2	2
Las características de los servicios prestados son fácilmente identificables	0	0	1	5	6
Es posible identificar los servicios que más recursos consumen	0	0	3	3	6
Es posible identificar los servicios que consumen menos recursos	0	0	3	4	5
Se incluye los gastos administrativos en los costos de los servicios	1	0	5	3	3
Se incluyen los gastos financieros en los costos de los servicios	0	1	2	5	4

Los recursos financieros con los que trabajan las ONGs es un t3pico muy visibilizado y cuestionado, por esta raz3n fue tra3do a esta investigaci3n adem3s que, el sistema ABC trabaja directamente sobre los costos. En la tabla 14 se puede percibir la distribuci3n de la demanda de los recursos financieros.

Tabla 14 - Distribuci3n de frecuencias de la posibilidad de identificar la demanda de recursos financieros para realizar actividades de las ONGs

Posibilidad	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
No es posible	2	16.67%
Es posible	10	83.33%
Total	12	100%

Con base en los resultados obtenidos se puede observar que; de 14 ONGs que participaron en el proceso, 83% puede identificar con facilidad los recursos financieros que son utilizados para la ejecuci3n de las actividades, permiti3ndoles de esta manera tener un control de estos y poder gestionar adecuadamente los servicios prestados, expansiones y recortes que afectan los recursos. En contrapartida, se tiene un 17% que no est3 familiarizado con los controles financieros, por este motivo, presentan dificultades para reconocer la demanda de estos recursos. En este sentido, Salom3n (1965) analiza la importancia de la gesti3n financiera y como esta se relaciona con la eficiencia de los recursos econ3micos. Otros autores como Massie (1979) concuerda con el estudio de Salom3n, al explicar que la gesti3n financiera es una actividad operativa responsable de obtener y utilizar eficientemente los fondos. Esto nos dice que no solo hay que saber identificar la demanda de los recursos financieros sino, tambi3n hacer una correcta gesti3n de estos.

Despu3s de examinar la identificaci3n de los recursos financieros que son utilizados en los servicios prestados, era necesario analizar el factor tiempo en t3rminos financieros. En otras palabras, si se puede identificar f3cilmente la demanda de tiempo cuando est3 asociada al trabajo que se realiza (Tabla 15).

El 66,67% de los participantes pueden identificar d3nde y en qu3 es invertido el tiempo financiero cuando se realizan actividades y el 33,33% equivalente a 4 organizaciones ve que esta tarea no es posible. Tener la capacidad de realizar este reconocimiento es importante ya que es necesario saber c3mo est3n siendo gerenciados el tiempo por parte de los empleados y c3mo este tiempo juega un papel en las finanzas, sobre todo, en las

organizaciones que pertenecen al tercer sector donde la principal fuente de recursos es a través de donaciones de empresas privadas o personas naturales.

Tabla 15 - Distribución de frecuencias de la posibilidad de identificar la demanda de tiempo financiero para realizar actividades de ONGs

Posibilidad	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
No es posible	4	33.33%
Es posible	8	66.67%
Total	12	100%

4.2. ANÁLISIS DE SIGNIFICANCIA DE LAS RELACIONES

El coeficiente de correlación de Spearman es una medida que implementa los rangos, números de orden de cada grupo de sujetos y hace una comparación entre estos elementos. Permite determinar la dependencia o independencia de dos variables aleatorias (ELORZA & MEDINA, 1999). Trabaja con valores de -1.0 hasta +1.0. Los valores más cercanos a +1.0, indican que existe una fuerte asociación entre las clasificaciones, en cambio, los valores cercanos a -1.0 señalan que hay una asociación negativa entre las clasificaciones. Cuando el valor es 0.0, no hay correlación (ANDERSON; SWEENEY; WILLIAMS, 1999).

En la tabla 16 se toma en consideración dos elementos, por una parte, los aspectos asociados a las actividades que se realizan y por otra, las características que tienen cada una de las personas que participaron en esta investigación. A partir de estos elementos se hace un análisis.

Los resultados obtenidos permiten visualizar que hay tres valores que tienen una asociación positiva. Siendo estos, los relacionados a aquellas actividades que son fácilmente identificables en los servicios prestados, los servicios clasificados por complejidad y los formularios normalizados de prestación de servicios económicos. En la primera asociación se puede observar que existe una relación de 0.66 entre la escolaridad y las actividades fácilmente identificables en los servicios prestados, la cual es determinada como una correlación moderada directamente proporcionada. Por lo tanto, es altamente probable que entre mayor sea el grado escolar, mayor será la identificación de las actividades. La segunda asociación, también toma en consideración la escolaridad, solo que, en este caso relacionada a los servicios clasificados por complejidad de las actividades, con 0.61 asimismo, esta asociación es considerada moderada. Esto significa que, entre más alto sea el grado de

escolaridad de los empleados más fácil será la clasificación de los servicios complejos. Igualmente, se obtuvo una correlación moderada de 0.71 asociadas al cargo que desempeña el encuestado y los formularios normalizados de prestación de servicios económicos. En la última asociación identificada se observa una relación inversamente proporcional de -0,60 entre la edad de los participantes y los formularios normalizados de prestación de servicios económicos.

Tabla 16 - Análisis de la significación de las relaciones entre los aspectos asociados a las actividades realizadas y las características de los encuestados

Aspectos	Edad	Escolaridad	Cargo	Tiempo en la ONG
Actividades fácilmente identificables en los servicios prestados	0,04	0,66	-0,05	0,04
Servicios clasificados por complejidad de las actividades	-0,21	0,61	-0,34	-0,18
Servicios clasificados por la frecuencia de ejecución de las actividades	0,00	0,35	-0,17	-0,10
Servicios clasificados por la importancia de la realización de las actividades	0,23	0,05	-0,15	0,04
Secuencia definida para la ejecución de las actividades de servicio	-0,20	0,10	-0,40	-0,51
Formulario normalizado de prestación de servicios económicos	-0,60	-0,01	0,71	-0,17

En la tabla 17 se analiza las relaciones entre los aspectos que están asociados a las actividades realizadas y las características de las Organizaciones con las que se trabaja.

Tabla 17 - Análisis de la significación de las relaciones entre los aspectos asociados a las actividades realizadas y las características de las ONGs

Aspectos	Tipo	Campo de actividad	Número de profesionales	Tiempo de actuación de la ONG	Alcance
Actividades fácilmente identificables en los servicios prestados	0,29	0,29	-0,34	0,05	0,02
Servicios clasificados por complejidad de las actividades	0,46	0,23	0,38	0,13	-0,33
Servicios clasificados por la frecuencia de ejecución de las actividades	0,51	0,54	0,16	0,07	-0,51
Servicios clasificados por la importancia de la realización de las actividades	0,46	0,66	0,10	0,20	-0,43
Secuencia definida para la ejecución de las actividades de servicio	0,52	0,25	0,42	0,27	0,05
Formulario normalizado de prestación de servicios económicos	-0,32	0,24	0,12	-0,77	-0,32

Se pudo evidenciar que se tienen dos factores de significancia relacionados a la importancia de la realización de las actividades de servicio y a los formularios normalizados de prestación de servicios económicos. La primera significancia es de 0.66 la cual es considerada moderada, y relaciona la característica de; campo de actividad y los servicios clasificados por la importancia de la relación de las actividades. La segunda significancia identificada, fue la relación inversamente proporcional entre el tiempo de actuación de las ONGs y el formulario de prestación de servicios económicos, esta tuvo una correlación de -0.77.

Otros de los factores que fue analizado fue las relaciones de los costos de las actividades realizadas y las características de los encuestados (Tabla 18). Al Analizar los

datos presentados se puede observar que hay una correlación inversamente proporcional moderada significativa de -0.58, entre el tiempo en las Organizaciones y la importancia que tienen los beneficiarios al tomar decisiones estratégicas como, la cantidad de servicios prestados. Estas actividades necesitan costos para ser ejecutadas. Para Silva *et al.* (2019) enfatiza que todas las organizaciones tienen costos que están conectados a los servicios que son brindados y que existe una complejidad entre los procesos implementados y las relaciones interorganizacionales, que también demandan costos. La segunda correlación que se observa es considerada moderada y tiene una variación de 0.58, esta, asocia el tiempo en la ONGs con la lista de servicios específicos proporcionados. Por otro lado, se puede observar una tercera correlación de 0.73 la cual es considerada moderada, esta, toma en consideración los elementos de tiempo en la organización y las características que son fácilmente identificadas en los servicios prestados. Lo que quiere decir es que, cuanto mayor sean el tiempo en que el empleado tenga dentro de la entidad, más fácil será identificar las características de los servicios que son ofertados. Y, una última correlación directamente proporcional de 0.80 que puede observarse entre la edad y la identificación de las características de los servicios prestados. Lo que nos indica que cuanto más edad tenga el empleado más fácil será identificar las características.

El último análisis que se realizó fue en relaciones a la percepción que tiene los encuestados y las características de las ONGs (Tabla 19). Los datos indican la existencia de dos relaciones. La primera es una relación inversamente proporcional de -0.74 entre el alcance y el tiempo para la prestación de los servicios. Lo que significa que, entre mayor sea el alcance de los servicios que son ofertados menor será el tiempo que se va a tardar para prestar los servicios. La segunda relación es considerada moderada y directamente proporcional de 0.59 entre el número de profesionales que forman parte de la organización y la inclusión de los gastos administrativos en los costos de los servicios. En otras palabras, entre más profesionales tengan, mayor será la inclusión de los gastos administrativos en los servicios. Es importante recalcar que contar con un cálculo preciso e información más detallada ayudan al administrador a tomar mejores decisiones. Según Gupta & Galloway (2003) enfatiza que todas las organizaciones tienen costos asociados al desarrollo de sus productos o servicios.

Tabla 18 - Análisis de la significancia de las relaciones entre la percepción de los encuestados sobre aspectos relacionados con los costos de las actividades realizadas y las características de los encuestados

Aspectos	Edad	Escolaridad	Cargo	Tiempo en la ONG
Cada servicio tiene su costo anotado por separado	-0,12	-0,08	-0,17	-0,42
Los beneficiarios son relevantes para decidir la cantidad de servicios prestados	-0,14	0,25	-0,34	-0,58
Lista de servicios definidos en base a las demandas de los beneficiarios	-0,14	0,33	-0,31	-0,22
Existe un volumen mínimo de servicios prestados independientemente del día	-0,27	0,52	-0,21	-0,47
Hay una lista específica de servicios proporcionados.	0,17	0,17	0,26	0,58
Existe un tiempo definido para la prestación de los servicios prestados	0,31	0,25	0,28	0,37
Las características de los servicios prestados son fácilmente identificables	0,80	-0,10	0,18	0,73
Es posible identificar los servicios que más recursos consumen	0,38	0,10	-0,27	-0,18
Es posible identificar los servicios que consumen menos recursos	0,47	-0,07	-0,48	-0,13
Inclusión de gastos administrativos en los costos de los servicios	-0,22	-0,38	-0,08	-0,19
Inclusión de gastos financieros en los costos de los servicios	-0,10	0,22	0,01	-0,14

Tabla 19 - Análisis de la significación de las relaciones entre la percepción de los encuestados sobre aspectos relacionados con los costos de las actividades realizadas y las características de las ONGs

Aspectos	Tipo	Campo de actividad	Número de profesionales	Tiempo de actuación de la ONG	Alcance
Cada servicio tiene su costo anotado por separado	0,36	0,03	-0,05	0,33	0,27
Los beneficiarios son relevantes para decidir la cantidad de servicios prestados	0,25	0,22	-0,03	0,14	0,49
Lista de servicios definidos en base a las demandas de los beneficiarios	0,45	0,00	0,20	0,08	0,01
Existe un volumen mínimo de servicios prestados independientemente del día	0,42	0,31	0,12	0,03	-0,04
Hay una lista específica de servicios proporcionados.	0,45	-0,22	0,09	0,05	-0,49
Existe un tiempo definido para la prestación de los servicios prestados	0,45	0,00	0,10	-0,37	-0,74
Las características de los servicios prestados son fácilmente identificables	0,29	-0,55	-0,39	-0,06	-0,21
Es posible identificar los servicios que más recursos consumen	0,28	-0,16	-0,27	0,06	0,43
Es posible identificar los servicios que consumen menos recursos	0,33	-0,22	-0,13	0,30	0,40
Inclusión de gastos administrativos en los costos de los servicios	-0,23	-0,17	0,59	0,07	0,14
Inclusión de gastos financieros en los costos de los servicios	0,37	0,16	0,47	0,01	-0,23

5 CONCLUSIONES FINALES

El presente trabajo de disertación tiene como objetivo investigar la eficiencia de las actividades operacionales relacionadas al Sistema de Costeo Basado en Actividades asociadas a las Prácticas Gerenciales y las oportunidades de mejora dentro de las Organizaciones no Gubernamentales que pertenecen a la Asociación Brasileña de Organizaciones No Gubernamentales conocida por sus siglas ABONG. Durante el proceso, se tomó en consideración 242 ONGs en Brasil las cuales estaban registradas en esta asociación, de las cuales participaron 12, por el contrario, 230 no respondieron el cuestionario que se les envió a través del Google Forms. Entre las características de las organizaciones participantes se identificó que estas prestan sus servicios en 27 diferentes áreas de ayuda humanitaria y la mayoría interviene en más de un sector, siendo los principales los relacionados al comercio, educación, deportes, justicia, medio ambiente y los relacionados al género. A pesar de que el tercer sector tiene diferentes segmentaciones, el 91% de las organizaciones que participaron son asociaciones y el 9% pertenecen a entidades benéficas las cuales trabajan a nivel nacional.

Con relación a las características de los participantes, la mayoría tiene una edad que oscila entre 46/55 años. Además, cuentan con un grado de escolaridad de superior a especialidad. Entre los principales cargos que desempeñan los respondientes se encuentran; presidente, director, gestor y asistente. También, han estado ocupando el cargo por más de 10 años, este dato nos permite identificar que la estabilidad laboral es un pilar importante.

En este trabajo de investigación, se trazaron cuatro (4) objetivos específicos, siendo el primero: diagnosticar las prácticas asociadas al Costeo Basado en Actividades, en este sentido, se puede observar que las organizaciones realizan una clasificación de las actividades que son realizadas, esta clasificación se da principalmente por frecuencia, después por complejidad e importancia, lo que permite maximizar los recursos existentes. Y como planteo Ching (2001) en su estudio, la maximización de los recursos es uno de los objetivos principales del sistema ABC. También, se determinó que aquellos servicios que están conectados a la frecuencia y tiempo tienen un mayor grado de importancia dentro de la organización y el personal consigue reconocerlos con mayor facilidad.

El segundo objetivo específico fue determinar las características de ABC que son implementadas en las actividades que desarrollan las ONGs. Al analizar los resultados obtenidos se observó que el 83% de las organizaciones pueden identificar fácilmente las

actividades en los servicios prestados y sus características. Igualmente, manejan los costos de los servicios de manera separada. Permitiéndoles, por un lado, conocer los costos que las actividades consumen, por otro lado, identificar qué actividades que consumen menor/más cantidad de recursos y eliminar las actividades que no añaden ningún valor a la organización. Toda esta información, nos permite tener datos específicos de como las ONGs operan y costear el servicio en base al consumo de las actividades. 83.33% de las instituciones participantes, dentro de su área de intervención, intentan satisfacer las necesidades de sus clientes (beneficiarios) por esta razón, ellos son la principal razón para decidir la cantidad de servicios prestados.

El tercer objetivo propuesto fue analizar las relaciones entre las características de las ONG y las Actividades características de las ONGs. Según Olak (2000) las Organizaciones no gubernamentales tienen cinco (5) características principales que las diferencian de la empresa privada. Debido a que se busca un impacto positivo social, en este sentido, los resultados muestran que los servicios que van a ser prestados para beneficiar a la población intervenida están organizados y 83.33% cuentan con una lista específica de estos. Todas estas actividades o servicios que se trabajan directamente con la población buscan tener un impacto positivo en la sociedad y los resultados de estos servicios no se pueden medir en valor monetario. Otro resultado obtenido fue que 83.33% de las ONGs asignan costos a sus servicios, donde son incluidos los gastos administrativos y las despesas financieras. También, se observó que se tiene una relación directamente proporcional entre el número de profesionales que forman parte de las ONGs y la inclusión de los gastos en los costos de los servicios. Las organizaciones no cuentan con una meta diaria de servicios a ser prestados, sin embargo, es relacionado al factor tiempo el 66.66% confirmo que si existe un plazo definido para la prestación de los servicios.

Como cuarto y último objetivo propuesto fue estudiar las relaciones de ABC con las prácticas de ABC. El sistema ABC, está asociado a una serie de prácticas que se pueden observar durante la presente investigación. Los empleados identifican fácilmente las actividades que son ejecutadas, este proceso se le conoce dentro del sistema ABC como el diccionario de actividades. La identificación de productos, servicios y clientes es un factor fundamental para las ONGs ya que el cliente final son las personas beneficiarias de los servicios prestados. Los resultados muestran que el 91.66% de las organizaciones toman en consideración a los beneficiarios para decidir la cantidad de servicios que son prestados. Aun cuando las ONGs en sus actividades diarias no hacen una identificación de

sus generadores de costos por actividad de manera formal, si se realiza una conexión entre las actividades y los costos de manera instintiva.

Los resultados de esta investigación deben ser interpretados a luz de sus limitaciones. Y, bajo el número de organizaciones que fueron tomadas en consideración, todos estos factores impiden que los resultados presentados sean generalizados para todas las Organizaciones ubicadas en Brasil. Con relación a las contribuciones a los aspectos teóricos y prácticos, destacase el desenvolvimiento de la literatura del Sistema de Costeo Basado en Actividades asociadas a las Practicas Gerenciales, oportunidades de mejora dentro de las estructuras organizacionales pertenecientes al tercer sector en Brasil, practicas asociadas al Costeo Basado en Actividades, características de ABC y las relaciones entre las características de las ONG.

Aunque existe un número considerable de investigaciones asociadas al sistema ABC, existe pocos estudios que estén vinculadas a las Organizaciones no Gubernamentales tanto a nivel nacional e internacional como el de Oliveira (2017), También, existen algunos estudios específicos direccionados para el área hospitalaria como el de Yee-Ching (1993) “Mejorar la contabilidad de costos hospitalarios con cálculos de costos basados en actividades”, o el de Suneel Udpa (1996) “Costeo basado en actividades para hospitales”. Esta limitación permite que esta investigación traiga una nueva visión en la literatura existente. Los resultados obtenidos pueden apoyar a los gerentes, así como los presidentes de las ONGs en sus prácticas gerenciales asociadas a ABC e implementar las mejoras necesarias. Para futuras investigaciones, se recomienda que sean observadas las prácticas contables en ONGs que estén vinculadas a otras asociaciones. También, en futuros trabajos se puede a profundar la investigación sobre ABC a través de la realización de estudios cuantitativos.

REFERENCIAS

ANDERSON, D.R.; SWEENEY, D.J.; WILLIAMS, T.A. **Estadística para administración y economía**. International Thomson Editores. Mexico, 1999.

ANDERSON, S. W. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing implementation at General Motors. **Journal of Management Accounting Research**, 7, Fall, 151. 1995.

ANDERSON, S.W.; YOUNG, S. M. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems, **Accounting, Organizations and Society**, 24, 525–559. 1999.

ARISTIZÁBAL, A. La cooperación internacional para el desarrollo. In: BAYO, P. & Aristizábal, A. (et al). **Introducción a la cooperación para el desarrollo: una propuesta curricular para la promoción de la educación al desarrollo en la universidad**. Madrid: Valencia, 1997.

ASOCIACIÓN BRASILEÑA DE ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES-ABONG. **Perfil das associadas à ABONG**. Brasil; Rio de Janeiro, 2004.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AYENE, M.; KUMAR, R.; ASEFA, W. F. Assessment of Financial Management Practices in Local NGOs-A Case of Local NGOs in Addis Ababa. **IFSMRC AIJRM**, v. 2, n. 3, p.1-31, 2014

BABAD, Y.M.; BALACHANDRAN, B.V. Cost driver optimization in activity-based costing. **The Accounting Review** 68, 563–564, 1993.

BARNARD, C. I. **The functions of the executive**. Cambridge: Harvard University Press, 1938.

BEZERRA, F. A. Et al. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre abc em bancos. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 3, p. 71-86, Set/Dez. 2007

BOBES, V. C. **ONG de migración como actores de un campo de acción solidaria. Migración y desarrollo** 15 (28), 125-146. 2017. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-75992017000100125&lng=es&tlng=es.

BORGES, A.; SILVA, T. **El costeo ABC Aplicado en instituciones filantrópicas de educación**. Sociales y humanos, 2000.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Antonio T. G Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

BROMIDEH, A. A. The widespread challenges of NGOs in developing countries: Case studies from Iran. **International NGO Journal**, v. 6, n. 9, p. 197-202, 2011.

BRYMAN, A. Liderança nas Organizações. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T.(Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais: ação e análise organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

Business Review, Harvard, p. 96-103, Sept/Oct. 1988.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Uma análise crítica do sistema “ABC” – Activity Based Costing. **Revista Brasileira de Contabilidade**, jan./fev. 1995.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. edi. Sao Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAN, Y.L. Improving hospital cost accounting with activity-based costing. **Healthcare Management Review**, 1993.

CHING, H. Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades (ABM)- Activity Based Management**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001

COGAN, S. **Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

COLLISON, C.; Parcell, G. **La Gestión del conocimiento**. 2003

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. Measure costs right: make the right decisions. **Harvard business review**, v. 66, n. 5, p. 96-103, 1988.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **The design of cost management systems**. Prentice Hall: Englewood Clis, NJ, 1991.

COOPER, R.; KAPLAN, R.S. **Profit priorities from activity-based costing**. Harvard Business Review, 1991.

COOPER, R.; TURNEY, P. Internally focused activity-based cost systems. In R. S. Kaplan, **Measures for manufacturing excellence**. Harvard Business School Press. Bosto: Massachusett, 1990.

DALMACIO; REZENDE; AGUILAR. **Una aplicación del modelo ABC basado en el tiempo en el sector del Servicio Hospitalario: el nuevo enfoque ABC propuesto por Kaplan y Anderson**. Contab. Vista & Rev., v. 18, n. 2, p. 11-34, abr./ jun. 2007.

DATAR, S.; GUPTA, M. Aggregation, specification, and measurement errors in product costing. **The Accounting Review**, v. 69, n. 4, p. 567-91, Oct. 1994.

DEVINCENZI, G. R. P. **Metodologia para implantação do custeio baseado em atividades em pequenas empresas**. 105 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2004.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos princípios y prácticas**. São Paulo: Pioneira, 1994.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos**. 5. Ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

- DRUCKER, P. **The practice of management**. Nueva York: Harper, 1954.
- DRURY, C. **Management and Cost Accounting**. London, Thomson Learning, 2001.
- ELORZA, H.; Medina Sandoval, J. C. **Estadística para las ciencias sociales y del comportamiento**. México: Oxford University, 1999.
- FALCONE, A. **La promesa del tercer sector**. Dissertação (Mestrado em Administração)-Facultad de Economía, Administración e Contabilidad de la Universidad de São Paulo, 1999.
- FAMA, Rubens; HABIB, Cláudia Vasconcellos S. Implantação do sistema do custeio ABC em empresa prestadora de serviços de saúde: Vantagens e limitações. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1999.
- FEICHAS, S. Proposta de reestruturação organizacional de uma ONG e processo de aprendizado em mão dupla. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, vol. 29 n. 2, abr./jun. 1995.
- FERNANDES, Rubem César. O que é o Terceiro Setor? In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org). **3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- FERNANDES, Rubem César. **Privado, porém público: o terceiro setor na américa latina**. 2. ed. Rio De Janeiro: Relume-Dumará, 1994. 156 p.
- FOSTER, G.; Gupta, M. Activity accounting: an electronics industry implementation. In: R. S. Kaplan, **Measures for manufacturing excellence** (pp. 291±305). Harvard Business School Press: Boston, Massachusetts, 1990.
- FOSTER, G.; SWENSON, D. W. Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. **Journal of Management Accounting Research**, 9, 109-142. 1997.
- FOWLER, A. Demonstrating NGO performance: problems and possibilities. **Development in: Practice**, v.6, n. 1, p.58-65, 1996.
- GARCÍA, M.; RODRIGUEZ, M. A. **Evaluación de las prácticas gerenciales**. *Negotium*, 10(30), 142-162. 2015.
- GLAD, E.; BECKER, H. **Activity-Based Costing and Management**, John Wiley and Sons, ISBN 0-471-96331-3, 1996.
- GOHN, M. **Os sem-terra, ONGs e cidadania: a sociedade civil brasileira na era da globalização**. São Paulo: Cortez, 1997.
- GONZÁLES-LIMA, W.; BASTIDAS-JURADO, C.; FIGUEROA-CHAVES, H.; ZAMBRANO-GUERRERO, C.; MATABANCHOY-TULCAN, S. **Revisión sistemática de las concepciones de cultura organizacional**. *Universidad y Salud*, 20(2), 200-214. 2018.
- GRANOF, M.; DAVID, P.; VAYSMAN, I. **Uso del costeo basado en actividades para gestionar de forma más eficaz**. The Price water house Coopers Endowment for The Business of Government, 2000.

GUNASEKARAN A. **A framework for the design and audit of an activity-based costing system.** *Managerial Auditing Journal*, 1999.

GUNASEKARAN, A.; MARRI H. B; YUSEF, Y.Y. **Application of activity-based costing: Some case experiences.** *Managerial Auditing Journal*, 1999.

GUPTA, M.; GALLOWA, K. **Gestión Basado en Actividades y sus implicaciones para la gestión de operaciones,** 2003.

HAUSSMANN, D. C. S.; GRIESHABER, C. L. Aplicação do método de custeio ABC em uma instituição privada de educação infantil. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, 2009.

HILTON, R. W. **Managerial Accounting**, 2nd edition. New York: McGraw-Hill, 1994.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor.** São Paulo: Makron Books, 1999. 309 p.

HURTADO, C.; ARIMANY-SERRAT, N.; FERRAS, X.; MEJIDE, D. Estrategia corporativa en el ámbito de la sostenibilidad. **Intangible Capital**, 12(1), 167-197. 2016.

INNES, J.; MITCHELL, F. The Process of Change in Management: Some Field Study Evidence, **Management Accounting Research**, Vol. 1, No. 1, 1990.

JAWAHAR, L. **Cost Accounting.** New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing, 2009.

KANNAIAH, D. Activity Based Costing (ABC): Is it a tool for company to Achieve Competitive Advantage? **International Journal of Economics and Finance**, v.7, n. 12, 2015.

KAPLAN, R. One cost system isn't enough. **Harvard Business Review**, p. 61-6, Jan./Feb. 1988.

KAPLAN, R. S.; COOPER. R. **Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance.** Boston, MA: Harvard Business School Press, 1998.

KAPLAN, R. S.; COPPER, R. **Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo.** 2 ed. São Paulo: Futura, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The strategy-focused organization.** *Strategy and Leadership*, v. 29, n. 3, p. 41-42, 2001.

KAREITHI, R.; LUND, C. Review of NGO performance research published in academic journals between 1996 and 2008. **South African Journal of Science**, v. 108, n. 11-12, p.1-8, 2012.

KHOURY, C. Y., ANCELEVICZ, J., **Controvérsias acerca do sistema de custos ABC.** R-E - *Revista de Administração de Empresas*, v. 40, n. 1, p.56- 62, 2000.

KNIGHT, K. **Future ISO 31000 standard on risk management**, ISO focus. Recuperado de: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/future_31000_junefocus2009.pdf . 2009.

KOONTZ, H.; WEIHRICH, H. **Administración: una perspectiva global**. 12ª. Edición. México: McGraw-Hill, 2004.

KORTEN, D. Getting to the 21th century: **Voluntary action and the global agenda**. West Hartford: Kumarian Press, 1990.

KOTLER, P. **Mercadotecnia**. México: Prentice Hall Hispanoamericana, 1989.

LAKATOS, Eva Maria. *Sociologia Geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

LAMY, S. As ONGs na imprensa. As fontes não governamentais na imprensa diária. **Sobre Jornalismo**, 2(1), 42–51, 2013.

LANDIM, L. Múltiplas identidades das ONGs. In: HADDAD, S (org.) **ONGs e Universidades: desafios para a cooperação na América Latina**. São Paulo: Fundação Peirópolis, 2002b, p. 17- 50

LANDIM, Leilah; BERES, N. **Ação da cidadania contra a miséria e pela vida: ONGs, filantropia e o enfrentamento da Crise Brasileira**. Rio de Janeiro, ISER, 1994.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MANCHAY, G.; HERRERA, A.; RUIZ, M. Costeo Basado en Actividades un enfoque Costo Beneficio para las Organizaciones. Universidad y sociedad, **Revista Científica de la Universidad de Cienfuegos**, v.11, n.5, octubre/diciembre. 2019.

MARIN-GARCIA, J.; PARDO DEL VIAL, M.; BONAVIA, T. La mejora continua como innovación incremental el caso de una empresa industrial española. **Economía Industrial**, (368), 155-167. 2008.

MARQUES, K. C. M. **Target Costing a la luz de la teoría de contingencias y la nueva sociología Institucional: estudio de caso sobre adopción, implementación y uso**. Tesis presentadas a Departamento de Contabilidad y Actuario, Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidade de São Paulo: São Paulo, 2012.

MARTINEZ ORTEGA, Rosa María et al. El coeficiente de correlación de los rasgos de Spearman caracterización. **Rev haban cienc méd**, Ciudad de La Habana, v. 8, n. 2, jun. 2009.

MARTINEZ; NOSNIK. **La comunicación en las organizaciones**. Trillar. México, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAURI, G. **Análise do trabalho de algumas ONG em Moçambique**. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas/Universidade Técnica de Lisboa, 2013.

MAUSS, C. V.; COSTI, R. M. **O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão**. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 3., 2006, Resende. Anais... Rezende, AEDB, 2006.

MECIMORE, C. D.; BELL, A. T. Are we ready for fourth generation ABC. **Journal of Management Accounting**. January, pp. 22-26. 1995.

MEJÍA, C.A. **La Eficiencia Operacional**. Recuperado el 20 de mayo de 2018, de Planning Consultores Gerenciales: <http://www.planning.com.co/> . 2012.

MENESCAL, A. K. História e gênese das organizações não governamentais. In: Gonçalves, Hebe S. (org.) **Organizações não governamentais: solução ou problema?**. São Paulo: Estação Liberdade, 1996.

MEREGE, Luiz Carlos. **Empresa Social**. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, vol. 31 n. 5 set./out. 1997.

MICHEL, E. **De las fronteras políticas a las Fronteras étnicas**. Frontera Norte, Vol. 17, Número 34, julio/diciembre. 2005.

MIGUEL, K. G.; Oliveira, C. V. **Apontamentos sobre a comunicação em rede de ONGs ambientalistas locais (Pantanal/Mato Grosso do Sul)**. Verso e Reverso, 31(76), 26– 15 35. <https://doi.org/10.4013/ver.2016.31.76.03>. 2017.

MILLER, J.; VOLLMAN, T.E. **The hidden factory**. Harvard Business Review, September/october.1985.

MINAYO, M. C. S et al. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 21. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2002.

MIRANDA, J. **Introducción a la Gestión de la Calidad**. Primera Edición. Madrid: Delta, 2007.

MONTAMÉ, N. **La asertividad en el trabajo: una competencia esencial para un desempeño laboral exitoso**. Revista del Banco Central de Cuba, n.4.2018. disponible en: <http://www.bc.gov.cu/antiores/RevistaBCC/2008/No42008/Documentos/La%20asertividad%20en%20el%20trabajo%20una%20competencia%20esencial.pdf>

MONTEIRO, C.; **Proposta de um Modelo de implementação do ABC para as empresas de Cabo verde**. Instituto Superior de ciências econômicas e empresariais, 2013.

MUKASA, S. **Are expatriate staff necessary in international development NGOs? A case study of an international NGO in Uganda**. Centre for Civil Society at London School of Economics, 2002.

Naciones Unidas. 2021. **“La ONU y la sociedad civil”**. Accedido el 20 de diciembre de 2021, <https://www.un.org/es/get-involved/un-and-civil-society>.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

- NAKAGAWA, M. **Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- NANAVATI, A. Performance Evaluation of Non-government Development Organizations: A Study in Vadodara, Gujarat. **Journal of Health Management**, v. 9, n. 2, p. 275-299, 2007.
- NESS, J. A.; CUCUZZA, T. G. Ideas at Work: Tapping the Full Potential of ABC. **Harvard Business Review**, 73(4), 130-130, 1995.
- ODIORNE, G. S. **Management by objectives: a system of managerial leadership**. Nueva York: Pitman, 1968.
- OECD. Manual de Oslo: **Guía para la recogida e Interpretación de datos sobre innovación**. 3ra ed. Paris: OECD, EUROSTAT, 2005.
- OLAK, P. **Bases para la eficiencia en la aplicacion de contratos de gestión en las organizaciones sociales brasileñas**. São Paulo, 2000. Tesis (Doctorado en ciencias contables) -Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de São Paulo, 2000.
- OLIVEIRA, Alan. **Medición de contingencia y desempeño organizacional: un estudio en ONGs Brasileñas**. 2017.
- OLIVEIRA, L. M. e PEREZ Jr., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 5 ed. São Paulo: Atlas. 2012.
- ONORA, T. I. ONGs e a cooperação internacional: o mar de histórias ou o império do blá-blá-blá. In: **IBASE-PNUD. Desenvolvimento, cooperação internacional e as ONGs**. Rio de Janeiro: IBASE, 1992.
- PANCHI SANGOQUIZA, Wendy Dayanna. **El rol de las organizaciones no gubernamentales en la garantía de los derechos humanos de los migrantes venezolanos en Ecuador entre 2017-2021**. Dissertação de Mestrado. Quito, Ecuador: Flacso Ecuador.
- PAOLINI, N.; ODRIOZOLA, J. **Diferentes tipos de organizaciones. ¿Por qué no todas son iguales?**. Buenos Aires, Argentina: Editorial de la Universidad Nacional de La Plata. 2019. Disponible en: [http:// sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/75731](http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/75731)
- PEREZ, J. **Fundamentos de la Dirección de Empresas**. Ediciones RIALP. Madrid, 4ª ed. 2000.
- PEREZ, J.; OLIVEIRA, L.; COSTA R. **Gestão Estratégica de custos** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PÉREZ, M.; MALDONADO, M.; BUSTAMANTE, S. **Clima organizacional y gerencia: inductores del cambio organizacional**. Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas. 2006.
- PETTIGREW, Andrew M. "What is Processual Analysis?" En: **Scandinavian Journal of Management**, Vol. 13, No 4, pp. 337 – 348, 1997

PIRTTILÄ, T.; HAUTANIEMI, P. Activity-based costing and distribution logistics management. **International Journal of Production Economics**, 1995.

PLAYER, S.; KEYS, D.; LACERDA, R. **ABM: Lições do campo de batalha**. Rio de Janeiro: Makron Books, 1997.

POPESKO, Boris. Utilization of Activity-Based Costing system in manufacturing industries—methodology, benefits and limitations. **International Review of business research papers**, v. 6, n. 1, p. 1-17, 2010.

PORTER, M. **Competitive advantage**, New York: Free Press, 1985.

PRIOSTE, C. **Liderança Estratégica e Gestão de Conflitos no Terceiro Setor**. 2004.

PRODANOV, C.; FREITAS, E. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAFFISH, N.; TURNEY, P. Glossary of activity-based management. **Journal of Cost Management**. Vol. 5 No. 3, pp. 53-63. 1991.

RAMADAN, M. A.; PILO, M. C. Investigating the Impact of Strategic Planning on Access to Funding Performance in Non-Governmental Organizations. **The International Journal of Business & Management**, v.2, n.11, p. 28-33, 2014.

RAMPASO, R. F. **Entenda o Terceiro Setor: teoria e prática**. São Paulo: Novo Século, 2010.

RAZ, Tzvi; ELNATHAN, Dan. Activity based costing for projects. **International Journal of Project Management**, v. 17, n. 1, p. 61-67, 1999.

RODRIGUEZ, C. Clasificaciones culturales de las sociedades y cómo afectan la gestión transcultural. **Gestión intercultural: una revista internacional**, vol. 5 N° 3. 1998.

RODRIGUEZ, C.; **ABC la Solución Americana**. Madrid: España, 1994.

SABADIN, A. L.; GRUNOW, A.; FERNANDES F. C. Integração do Custeio ABC com o método UP: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 3, p. 21-36, 2005.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H.K. In search of the non-profit sector. I: the question of definitions. *Voluntas*: **International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v.3, n.2, p.125-151, 1992.

SANTOS L.; OLIVEIRA, B. M.; ROCHA, M. **O perfil do terceiro setor na cidade de londrina: Mapeando as organizações do terceiro setor**, 2012.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SAXENA, V. K.; VASHIST, C. D. **Advanced Management Accounting**. New Delhi. Sultan Chand & Sons, 2010.

- SCHERER-WARREN, Ilse. **Redes de movimentos sociais**. Edições Loyola, 1993.
- SCHUMPETER, J. **Business Cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process**, Vol. 2, New York: McGraw-Hill, 1939.
- SHARMAN, Paul. **Activity and driver analysis to implement ABC**. CMA Magazine, v. 68, p. 13-15, Jul./Aug. 1994.
- SHIELDS, Michael D. An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing. **Journal of management accounting research**, v. 7, 1995.
- SILVA, B. L. E.; SOUZA, V. V.; LIMA, R. P. **Aspectos da liderança nas organizações sem fins lucrativos: uma pesquisa de campo com os líderes dos projetos Tamar e Instituto Ethos**. 2015.
- SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches et al. Gestão dos custos universitários: uma abordagem do Custeio Baseado em Atividades–ABC. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2019.
- SOEKARDAN, D. An Analysis of Activity Based Costing: Between Benefit and Cost for its Implementation. *International Journal of Scientific & Technology Research*. 2016.
- STAUBUS, George J. Activity costing: twenty years on. **Management Accounting Research**, v. 1, n. 4, p. 249-264, 1990.
- TABORA. C.; SARAIVA, A.; RODRIGUEZ, M.; PEDROSA, C.; MOREIRA, A. Modelo de um sistema Híbrido de Gestão de Custos integrando Custeio Direto e Custeio Baseado em Atividades: Um estudo de caso em uma empresa do setor Metalgráfico. **XXXVIII Encontro nacional de engenharia de produção**, 2008.
- TACHIZAWA, T. Organizaciones não Gubernamentales e tercer sector. **Creación de ONGs e estratégias de actuación**. 3.ed. São Paulo:Atlas, 2007.
- THEUNIS, S. **Non-governmental Development Organizations of Developing Countries. And the South Smiles**. Netherlands: Kluwe Academic Publishers, 1992.
- THOMPSON, A. A.; PETERAF, M.; GAMBLE, J.; STRICKLAND, A. **Administración estratégica: Teoría y casos**. Editorial McGraw-Hill/ Interamericana Editores. 2012.
- TSAI, W. Quality cost measurement under activity-based costing. *Internacional Journal of Quality y Reliability Management*. Vol 15, 1998.
- TSAI, W.-H. A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing, **International Journal of Production Economics**, Vol. 43 No. 1, pp. 11-16. 1996.
- TURNEY, B. **Activity Based Costing the Performance Breakthrough**, CLA, London. 1996.
- TURNEY, P. Common Cents: The ABC Performance Breakthrough – How to Succeed with Activity-Based Costing, **Cost Technology**, Hillsboro, Oregon. 1991.

VELASCO, J.; CAMPINS, J. **Gestión de Calidad I: Garantía y Consolidación**. Primera Edición. Madrid: Pirámide, 1997.

VELASQUEZ, Y.; NUÑEZ, M. Los valores organizacionales presentes en la pyme metalmeccánica venezolana. Un estudio comparado. **COPÉRNICO**, VI(12), 47-55. 2009.

WEGMANN, G.; NOZILE, S. The activity-based costing method developments: state-of-the art and case study. **ICFAI–University Journal of Accounting Research**, 1-17. 2008.

WELLINGTON, P. **Como brindar un servicio integral de atención al cliente**. Kaizen. Madrid: McGraw- Hill, 1997.

APENCIDE A – QUESTIONÁRIO DE INVESTIGAÇÃO

Cuestionario

I - Características de los participantes

1. Cuál es su edad?

- a) De 25 años
- b) entre 26 a 35 años
- c) entre 36 a 45 años
- d) entre 46 a 55 años
- e) mas de 55 años

2. Cual es su escolaridad?

- a) Educación media
- b) Educación superior
- c) Postgrado- Especialización o MBA
- d) Postgrado - Maestrado
- e) Postgrado - Doctorado

3. ¿Cuál es su función/rol en la ONG?

- a) Gestor
- b) Presidente

4. ¿Cuánto tiempo lleva operando la ONG?

- a) De 3 anos
- b) entre 4 a 6 años
- c) entre 7 a 10 años
- d) mas de 10 años

II – Perfil de las OGNs

5. ¿Qué tipo de ONG es?

- a) Fundación
- b) Asociación
- c) Organización de la Sociedad Civil con Interés Público (OSCIP)
- d) Organización Sociales (OS)
- e) Entidad Benéfica de Asistencia Social
- f) Negocio social

6. ¿Ámbitos de actividad cubiertos por los servicios prestados por la ONG?

- a) Salud
- b) Educación
- c) Asistencia social ambiental
- d) Economía
- e) Otro

7. ¿Cuántos profesionales trabajan en la ONG?

- a) De 9
- b) entre 10 y 49 años
- c) entre 50 y 99 años
- d) más de 99 años

8. ¿Cuánto tiempo lleva funcionando la ONG?

- a) De 5 años
- b) entre 6 y 10 años
- c) entre 11 y 15 años
- d) mas de 15 años

9. ¿Cuál es el alcance de los servicios que brinda la ONG?

- a) municipal
- b) estatal
- c) regional
- d) nacional
- e) internacional

III - Característica de los servicios prestados

10. ¿Las actividades se identifican fácilmente en cada uno de los servicios prestados?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

11. ¿Existe una clasificación de los servicios prestados considerando la complejidad de su ejecución?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

12. ¿Existe una clasificación de los servicios prestados considerando la frecuencia de su ejecución?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

13. ¿Existe una clasificación de los servicios prestados considerando la importancia de su ejecución?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

14. ¿Existe una secuencia definida para la realización de cada uno de los servicios prestados?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

15. ¿Existe una única forma de prestar los servicios ofrecidos?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

16. ¿Cada servicio tiene su costo anotado por separado?

- () nunca () raramente () algunas veces () muchas veces () siempre

17. ¿Es posible identificar cuál de los servicios prestados tiene una mayor demanda de recursos financieros para su ejecución?

no si

18. ¿Es posible identificar cuál de los servicios prestados requiere más tiempo para ejecutarse?

no si

IV - Modelo de prestación de servicios

19. ¿Son los beneficiarios un factor relevante a la hora de decidir la cantidad de servicios que se prestarán?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

20. ¿La lista de servicios prestados está definida en función de las demandas de los beneficiarios?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

21. ¿Existe un volumen mínimo de servicios prestados independientemente del día?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

22. ¿Existe una lista específica de servicios prestados por un período específico?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

23. ¿Existe un tiempo definido para la prestación de cada uno de los servicios?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

V - Características de los costos de los servicios prestados.

24. ¿Son fácilmente identificables las características de cada servicio prestado?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

25. ¿Es posible identificar qué servicios consumen más recursos?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

26. ¿Es posible identificar qué servicios se prestan y consumen menos recursos?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

27. ¿Los gastos administrativos están incluidos en el costo de los servicios prestados?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre

28. ¿Existe una inclusión de gastos financieros en el costo de los servicios prestados?

nunca raramente algunas veces muchas veces siempre