



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES



**ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN
A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL**

Autora:
MSc. Patricia Díaz
Cédula de Identidad N° V- 14.956.665

Tutora:
Dra. Aura Hernández
Cédula de Identidad N° V- 7.117.683

Tesis Doctoral presentada ante el Área de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, para optar al Título de Doctor (a) en Ciencias Administrativas y Gerenciales. (Artíc. 141, 142, 143, 144 y 145 REP- UC).

Bárbula, Mayo 2019



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES



**ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN
A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL**

**Autora:
MSc. Patricia Díaz
Cédula de Identidad N° V- 14.956.665**

**Tutora:
Dra. Aura Hernández
Cédula de Identidad N° V- 7.117.683**

**Línea de Investigación:
Gestión de la Pequeña, la Mediana y la Micro Empresa**

Bárbula, Mayo 2019



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES



CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR

**ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN
A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL**

Autora: MSc. Patricia Díaz
Cédula de Identidad N°: V-14.956.665

Aceptada la Tutoría de la presente Tesis Doctoral, según las condiciones y normativas del Área de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, por la Dra. Aura Hernández, Profesora de la Universidad de Carabobo (UC).

Aura E. Hernández B
Firma Autógrafa del Tutor

Cédula de Identidad No. V- 7.117.683
E-mail: auraehb@gmail.com
Tlf.: (0414) 4217071

Bárbula, Mayo 2019



ACTA DE DISCUSIÓN DE TESIS DOCTORAL

En atención a lo dispuesto en los Artículos 149 y 150 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, quienes suscribimos como Jurado designado por el Consejo de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 146 del citado Reglamento, para estudiar la Tesis Doctoral titulada:

"ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PyMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL"

Presentado para optar al grado de DOCTOR(A) EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES por el (la) aspirante:

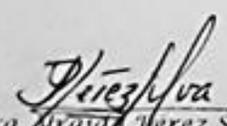
Díaz G., Patricia G.
 C.I. 14.956.665

Realizado bajo la tutoría de el (la) Dra. Aura Hernández, titular de la cedula de identidad No. 7.117.683

Habiendo examinado el Trabajo presentado, se decide que el mismo esta **Aprobado.**

En Barúla, a los 24 días del mes de Mayo del año dos mil diecinueve.


 Dr. Víctor Hugo Pinto (Pdte)
 C.I. 7.133.391
 Fecha: 24/05/2019


 Dra. Aída Pérez Silva
 C.I. 3.490.252
 Fecha: 24-05-19


 Dra. Lidia Torres
 C.I. 18.672.142
 Fecha: 24-05-2019


 Dra. Lidia Obando
 C.I. 10.237.169
 Fecha: 24-05-19


 Dr. Frank Rivas
 C.I. 9439325
 Fecha: 24-05-2019

DEDICATORIA

A Dios todopoderoso, mi Padre, por quien existo, sea el poder,
el honor, la gloria y la alabanza, por los siglos
de los siglos...

Amén....

MI GRATITUD

A Dios, a mi familia, a Aura Hernández, María Torres, Gladys Maribel Guillén,
a Víctor Hugo Pinto, a mis compañeros de la Cátedra de
Contabilidad de Costos y del Departamento de Contabilidad,
y a todos los profesores que a lo largo de mi
transitar académico, han dado lo mejor
de sí para alcanzar esta meta...

A todos muchas gracias y Dios los bendiga...



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES



**ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN
A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL**

Autora: Díaz, Patricia
Tutora: Hernández, Aura
Fecha: Mayo 2019

RESUMEN

Los cambios, en el contexto de interacción de los entes económicos, permiten reflexionar acerca de las estrategias necesarias para competir y generar valor, respecto al cliente y los productos que ofrece; diferenciándola en el mercado para perdurar a largo plazo. En el caso particular de las PyMIS, su situación actual está caracterizada, en muchos de los casos, por la improvisación a la hora de decidir los planes de acción, para lograr sus metas y presupuestos, por lo que se acentúa la necesidad de optimizar sus procesos de gestión. El objetivo general de la presente investigación, es evaluar la gestión estratégica de costos para la pequeña y mediana industria, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo. En cuanto a la metodología, el estudio es mixto, de campo, con un nivel descriptivo de corte explicativa. Como instrumentos de recolección de datos, fueron empleados el cuestionario, la lista de cotejo y la entrevista, aplicados a dos muestras de gerentes de setenta y cinco (75) PyMIS, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo. Entre las principales conclusiones, se destaca que, independientemente del tamaño que tenga la empresa, la gestión de costos es vital para su supervivencia, debido a la información útil para la toma de decisiones estratégicas, emanada de los costos. Una adecuada estructura de costos, permite formular estrategias para alargar el ciclo de vida de las PyMIS, el de sus productos, y hacerlas más competitivas en el mercado en el que interactúa. Para ello, las PyMIS deben cumplir con el marco legal y normativo, capacitar constantemente su talento humano, diversificar la cartera de proveedores, incursionar en el mercado internacional, mejorar la calidad del producto y eliminar actividades que no añaden valor al producto pero que lo encarecen.

Palabras claves: Costos, estructuras de costos, dirección estratégica, estrategias, ventajas competitivas.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES



**COST STRUCTURES IN SMIS: AN APPROXIMATION
TO BUSINESS STRATEGIC MANAGEMENT**

Author: Díaz, Patricia
Tutor: Hernández, Aura
Date: May 2019

ABSTRACT

The changes, in the context of the interaction of the economic entities, allow us to reflect on the strategies necessary to compete and generate value, with respect to the client and the products offered; differentiating it in the market to last in the long term. In the particular case of the SMIs, their current situation is characterized, in many cases, by improvisation when deciding the action plans, to achieve their goals and budgets, which is why the need to optimize their management process. The general objective of the present investigation is to evaluate the strategic management of costs for the small and medium industry, considering the multidimensions that influence the cost structures. Case: Municipality of the State of Carabobo. Regarding the methodology, the study is mixed, field, with a descriptive level of explanatory cut. As an instrument for data collection, the questionnaire, the checklist and the interview were used, applied to two samples of seventy-five (75) SMIs managers, located in the Municipality of Valencia, of the Carabobo State. Among the main conclusions, it is emphasized that, regardless of the size of the company, cost management is vital for its survival, due to the useful information for strategic decision making, emanating from the costs. An adequate cost structure allows formulating strategies to extend the life cycle of the SMIs, that of their products, and make them more competitive in the market in which they interact. For this, the SMIs must comply with the legal and regulatory framework, constantly train their human talent, diversify the portfolio of suppliers, enter the international market, improve product quality and eliminate activities that do not add value to the product but make it more expensive.

Keywords: Costs, cost structures, strategic management, strategies, competitive advantages.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
 PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES

2018
EXP-

FORMATO DE INGRESO DE LOS CD'S DE TESIS DOCTORAL

Fecha: Mayo 2019

TESIS DOCTORAL. Tutora: Dra. Aura Hernández **E-mail:** auraehb@gmail.com **Firma:**

Aura Hernández B

Título del Trabajo: ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL.

Datos de la Autora:

Apellidos y Nombres / E-mail.	# CEDULA	TELÉFONOS		MENCIÓN DOCTORADO	GRADUANDO	
		HABITACIÓN	CELULAR		SI	NO
Díaz Gómez, Patricia Gabriela / patriciagdiaz@hotmail.com	V- 14.956.665	X	X	Ciencias Administrativas y Gerenciales	X	

ESPECIFICAR SI HUBO ALGÚN CAMBIO DURANTE LA REALIZACIÓN DE SU TRABAJO DE GRADO:

Cambio de Título: ___ Cambio de Tutor: ___ Desincorporación: ___ Otros: ___

Explique: _____

OBSERVACIONES: (Sólo para uso interno de la Oficina de Apoyo a la Investigación)



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES

2018
EXP-



CONTROL DE ETAPAS DE LA TESIS DOCTORAL

Título de la Tesis Doctoral: ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL.

Doctorando: MSc. Patricia Díaz.

Tutor: Dra. Aura Hernández

CAPITULO I El Problema	Sesión	FECHA	OBSERVACIONES	FIRMA
Planteamiento del Problema - Formulación del Problema-Objetivos de la Investigación-Justificación-Alcance y Limitaciones	1.-	23-01-2017	Modificación del título. Establecer la problemática. Discusión de los Objetivos General y Específicos.	Tutor:
				Est./Invest.
	2.-	30-01-2017	Corrección del planteamiento del problema. Ampliar la justificación.	Tutor:
				Est./Invest.
	3.-	06-02-2017	Corrección de los objetivos general y específicos. Corrección de la justificación.	Tutor:
				Est./Invest.
	4.-	13-03-2017	Verificación del planteamiento del problema. Verificación objetivos general y específico. Verificación de la justificación.	Tutor:
				Est./Invest.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES

2018
EXP-



CONTROL DE ETAPAS DE LA TESIS DOCTORAL

Título de la Tesis Doctoral: ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL.

Doctorando: MSc. Patricia Díaz.

Tutor: Dra. Aura Hernández

CAPÍTULO II Marco Teórico	Sesió n	FECHA	OBSERVACIONES	FIRMA
Antecedentes de la Investigación- Bases Teóricas- Definición de términos- Marco Normativo Legal(opcional) - Sistema de Variables e Hipótesis (opcional).	1.-	20-03-2017	Discusión de los fundamentos teóricos a considerar. Discusión de las Bases legales a considerar. Revisión de los Antecedentes.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>[Firma]</i>
	2.-	04-04-2017	Ampliar y corregir los antecedentes de la investigación	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>[Firma]</i>
	3.-	10-04-2017	Ampliar y corregir los fundamentos teóricos. Corrección de las Bases legales.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>[Firma]</i>
	4.-	24-04-2017	Verificación de las Bases teóricas. Verificación Bases Legales. Corrección Final del Capítulo	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>[Firma]</i>



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
 PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES

2018
EXP-

CONTROL DE ETAPAS DE LA TESIS DOCTORAL

Título de la Tesis Doctoral: ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL.

Doctorando: MSc. Patricia Díaz.

Tutor: Dra. Aura Hernández

CAPÍTULO III Marco Metodológico	Sesión	FECHA	OBSERVACIONES	FIRMA
Tipo de Investigación- Diseño de la Investigación- Descripción de la Metodología- Población y Muestra- Técnica e Instrumento de Recolección de Datos- Análisis de Datos- Cuadro Técnico Metodológico.	1.-	02-05-2017	Corrección del enfoque epistemológico.	Tutor:
				Est./Invest.
	2.-	22-05-2017	Definir y delimitar la población y muestra. Corrección del Cuadro técnico metodológico.	Tutor:
				Est./Invest.
	3.-	12-06-2017	Revisión y Corrección del cuestionario y lista de cotejo.	Tutor:
				Est./Invest.
	4.-	03-07-2017	Corrección Final del capítulo III.	Tutor:
				Est./Invest.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES

2018
EXP-

CONTROL DE ETAPAS DE LA TESIS DOCTORAL

Título de la Tesis Doctoral: ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL.

Doctorando: MSc. Patricia Díaz.

Tutor: Dra. Aura Hernández

CAPÍTULO IV Análisis e Interpretación de Resultados	Sesión	FECHA	OBSERVACIONES	FIRMA
Elaboración del instrumento-Validación del Instrumento-Aplicación del Instrumento-Análisis e Interpretación de Resultados	1.-	03-07-2017	Corrección de las preguntas que se realizarán a la Muestra objeto de estudio.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>PD</i>
	2.-	02-04-2018	Corrección del análisis de los resultados y triangulación con referentes teóricos.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>PD</i>
	3.-	02-05-2018	Revisión y Corrección de la correspondencia de los resultados con los objetivos de la investigación.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>PD</i>
	4.-	01-06-2018	Revisión del Capítulo y de las Conclusiones.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>PD</i>
	5.-	25-06-2018	Revisión del Capítulo y de las Recomendaciones.	Tutor: <i>Aura Hernández B</i>
				Est./Invest. <i>PD</i>

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Dedicatoria	v
Mi Gratitud	vi
Resumen	vii
Índice de Cuadros	xvi
Índice de Gráficos	xviii
Índice de Figuras	xx
Índice de Anexos	xxi
Introducción	22
CAPÍTULO I	
EL ENTRAMADO DE LA REALIDAD	26
Contextualización de la gestión de costos de las PyMIS	30
Objetivos de la investigación	41
Relevancia de la investigación	42
CAPÍTULO II	
FUNDAMENTACIONES TEÓRICAS DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS	46
Referentes cercanos a la gestión estratégica de costos	46
Cambio de paradigmas	60
Caracterización de la PyMIS en Latinoamérica	87
Diamante de Porter para la evaluación de los factores de la competitividad en las PyMIS	94
CAPÍTULO III	
EL TRASFONDO EPISTEMOLÓGICO Y METODOLOGÍA PARA EL ABORDAJE DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS	103
Trasfondo epistemológico de la gestión estratégica de costos	103
Metodología para el abordaje	109
CAPÍTULO IV	
REVELACIONES SOBRE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS EN LAS PYMIS	125
Derivaciones de la indagación sobre la gestión de costos en la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del estado Carabobo	125
Los hallazgos sobre la gestión de costos en la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del estado Carabobo	203

CAPÍTULO V	
GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS: UNA MIRADA MULTIDIMENSIONAL HACIA EL ENTRAMADO DE LA REALIDAD	237
CONCLUSIONES	247
RECOMENDACIONES	250
LISTA DE REFERENCIAS	255
ANEXOS	264

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro No.	Pág.
1. Meta análisis crítico de los antecedentes referenciales de la investigación.....	55
2. Evolución del Concepto de Contabilidad de Costos e Introducción de la Gestión de Costos.....	75
3. Estructura de Costos.....	82
4. Cuadro Técnico Metodológico.....	116
5. Existencia de Departamento o área funcional de costos.....	126
6. Grado de instrucción del gerente o responsable del departamento o área funcional de costos.....	129
7. Aplicación de la LOPJ en el cálculo del costo del producto.....	131
8. Conocimiento de la providencia administrativa 003/2014 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE).....	134
9. Conocimiento sobre la providencia administrativa 070/2015 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE).....	136
10. Margen de ganancia aplicado al costo del producto.....	139
11. Sistema de costeo que emplea para asignar los costos al producto.....	141
12. Tipo de costeo que emplea para calcular los costos al producto.....	143
13. Segmentación de la cuenta de inventarios de la PyMIS	147

ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.....	
14. Estructura de costos de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.....	149
15. Clasificación de los desembolsos como costos o gastos.....	153
16. Generador de costos empleado para imputar la carga fabril.....	155
17. Margen de gastos ajenos a la producción.....	157
18. Método de valoración de inventarios que emplea la entidad.....	160
19. Resultados de la aplicación de la lista de cotejo.....	163
20. Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta.....	168
21. Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta.....	181
22. Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta.....	191
23. Estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela.....	216
24. Detalle de la hoja de cálculo para la determinación de la estructura de costos, de las PyMIS del Municipio Valencia del Estado Carabobo.....	226
25. Matriz DOFA.....	231

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico No.	Pág.
1. Existencia de Departamento o área funcional de costos.....	127
2. Grado de instrucción del gerente o responsable del departamento o área funcional de costos.....	129
3. Aplicación de la LOPJ en el cálculo del costo del producto.....	132
4. Conocimiento de la providencia administrativa 003/2014 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE).....	134
5. Conocimiento sobre la providencia administrativa 070/2015 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE).....	137
6. Margen de ganancia aplicado al costo del producto.....	139
7. Sistema de costeo que emplea para asignar los costos al producto.....	141
8. Tipo de costeo que emplea para calcular los costos al producto.....	144
9. Segmentación de la cuenta de inventarios de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.....	147
10. Estructura de costos de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.....	150
11. Clasificación de los desembolsos como costos o gastos.....	153
12. Generador de costos empleado para imputar la carga fabril.....	155
13. Margen de gastos ajenos a la producción.....	158

14. Método de valoración de inventarios que emplea la entidad..... 160

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura No.	Pág.
1. Diamante de Porter	98
2. Modelo de diamante simplificado para la gestión estratégica de los costos, de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo: Área de administración y finanzas.....	241
3. Modelo de diamante simplificado para la gestión estratégica de los costos, de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo: Área de producción.....	242

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo	Pág.
A. Cuestionario.....	265
B. Lista de cotejo.....	271
C. Cálculo del coeficiente alfa-cronbach.....	272
D. Instrumento de validación del cuestionario.....	273
E. Validación del cuestionario. Experto 1.....	275
F. Validación del cuestionario. Experto 2.....	277

INTRODUCCIÓN

En el ámbito de acción de los entes económicos, han suscitado constantes cambios, que moldean su forma de gerencia, impactando directamente en las actividades que lleva a cabo en sus operaciones diarias, con el fin de alcanzar sus objetivos financieros y no financieros, establecidos para determinados períodos de tiempo.

Estas transformaciones, son la base fundamental, para que las empresas, se concienticen sobre la manera de administrarse, conduciéndola hacia el desarrollo de estrategias, que le permitan añadir valor en sus procedimientos. En este sentido, la gestión de costos se reviste de importancia, al proponer una serie de técnicas que favorecen el control y la minimización de los costos, el posicionamiento en el mercado, el liderazgo en los costos y la diferenciación de los productos, es decir, el establecimiento de ventajas competitivas.

Particularmente, las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMIS), las cuales han presentado un considerable incremento en las últimas décadas, requieren, hoy más nunca, la información que se desprende de la gestión de los costos para competir y permanecer en el mercado. Esto se debe, a que la gestión de costos coadyuva a que las PyMIS obtengan ventajas competitivas, al tener un mejor control de costos, eliminando así las actividades que no añaden valor al producto o servicio pero que lo encarecen; elevando su calidad; lo que se traduce en una mayor atracción de clientes y unos costos más ajustados a la realidad, obteniendo así las utilidades esperadas por la alta gerencia.

Es por ello que, se puede aseverar que los cambios surgidos en el entorno de las empresas, han influenciado en el desarrollo de procesos, hacia su optimización para dar respuesta a las necesidades de los clientes; estimulando el desarrollo de ventajas que permitan a las organizaciones perdurar y competir en el mercado. Ante tales circunstancias, la investigadora, presenta estrategias para las PyMIS, elaboradas sobre la base del Diamante de Porter, representando una guía para propiciar la competencia en las PyMIS.

Adicionalmente, en el caso específico de las PyMIS en Venezuela, con la consideración del marco legal y normativo en materia de costos, se hace imperiosa la necesidad de contar con estructuras de costos sólidas, robustecidas y confiables, para la toma de decisiones certeras, y de esta manera, buscar ser rentables en términos financieros, satisfacer necesidades a la población y coadyuvar con el aparato productivo de la nación.

Es por ello, que se planteó el siguiente estudio cuyo propósito es evaluar la gestión estratégica de costos para la pequeña y mediana industria, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos, para que este tipo particular de entidades económicas, logren ventajas competitivas.

En este sentido, la autora diseñó la presente investigación, bajo el esquema de un estudio mixto, documental, de campo, con nivel descriptivo de corte explicativo, a los fines de dar respuesta a los objetivos investigativos propuestas. Sus fundamentaciones epistemológicas, se basan en los postulados del neopositivismo propuesto por Thomas Kuhn, quien rebate las posiciones de Auguste Comte, sobre verdades universales absolutas,

manteniendo la verificación de conocimientos, pero admitiendo los cambios de paradigmas y las multivariantes que afectan las realidades observadas.

Para recabar la información, se aplicaron tres instrumentos, como lo son: El cuestionario, la lista de cotejo y la entrevista; a dos muestras intencionales, conformada por setenta y cinco (75) sujetos que laboran en las PyMIS, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo. Para el cálculo de esta muestra, se aplicó el método de estadística descriptiva, propuesto por Shao (1996).

Para la validez y confiabilidad de los instrumentos, se aplicó el Coeficiente de Confiabilidad Alfa-Cronbach, que consiste en determinar el alfa (α) para medir la varianza de los ítems; dando como resultado la confiabilidad del instrumento, según el rango propuesto por Ruiz (1998).

En cuanto a su estructura, la investigación cuenta con un Capítulo I, denominado: El Entramado de la Realidad, donde se realiza una indagación sobre los antecedentes del problema de investigación, para luego presentar la situación actual, en materia de gestión de costos, en las PyMIS, concretando así los Objetivos de la Investigación, tanto el Objetivo General, como los Objetivos Específicos, además de la Relevancia de la Investigación.

En el Capítulo II, denominado: Fundamentaciones Teóricas de la Gestión Estratégica de Costos, se presentan los referentes cercanos de la Investigación y el sustento teórico y filosófico del eje temático de estudio.

El Capítulo III, titulado: Trasfondo Epistemológico de la Gestión Estratégica de Costos, esboza la postura epistemológica, sobre la que se fundamenta, la generación de conocimientos sobre gestión de costos,

además de la metodología para el abordaje de la investigación, hacia la concreción de los objetivos de investigación.

En el Capítulo IV, designado como: Revelaciones Sobre la Gestión de Costos en las PyMIS, se presentan los resultados obtenidos en la recolección de la información, así como los hallazgos que permitieron alcanzar los objetivos propuestos. También, se presenta una hoja de cálculo de Excel, con su respectivo instructivo, para la determinación de la estructura de costos de las PyMIS.

El Capítulo V, denominado: Gestión Estratégica de Costos: Una Mirada Multidimensional Hacia el Entramado de la Realidad, entraña las aseveraciones que dieron lugar a la acumulación de respuestas del cuarto objetivo específico, y contiene el enunciado de estrategias, que sirven de apoyo para conducir los destinos de la comunidad de negocios conocida como PyMIS.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones que sugiere la investigadora, además de presentar la lista de referencias bibliográficas, que fueron consultadas para dar fundamento a la investigación.

*“El sabio no dice todo lo que piensa, pero
siempre piensa todo lo que dice”...
Aristóteles.*

CAPÍTULO I

EL ENTRAMADO DE LA REALIDAD

En el desarrollo de este apartado del estudio, se da a conocer la delimitación del problema observado, poniendo de manifiesto el tema seleccionado y sus dimensiones, es decir, el área cognoscitiva escogida para ampliar sus dimensiones, en el ámbito de las ciencias administrativas y gerenciales, siendo en este caso la gestión estratégica de costos en las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMIS).

Igualmente, se presenta la interrogante que orienta la formulación del objetivo central del estudio, así como los objetivos específicos alcanzados en el proceso investigativo, y la trascendencia de la disertación de la estructura de costos en el desarrollo de la gerencia estratégica.

En este sentido, la producción constituye un elemento clave en este tipo de empresas, para lo cual, requieren un estudio a profundidad su estructura de costo, con el fin, no solo de orientar sus esfuerzos a la reducción de sus erogaciones productivas, sino también, motivar su crecimiento debido a la contribución que hacen para el desarrollo económico de cualquier país. Estas empresas, transformadoras de materia prima, representan gran parte del sector empresarial venezolano, y que dada la crisis económica actual, ven afectadas su producción, por falta de materia prima, la diáspora de profesionales, la hiperinflación, entre otros aspectos.

De ahí, lo imperioso de avanzar en la búsqueda del conocimiento, mediante el análisis de su estado y modo gerencial, que permitan explicar la realidad de su proceso productivo y determinación de las estructuras de costos, para de este modo, poder implementar mejoras orientadas al crecimiento, desarrollo y expansión de las empresas de ese sector.

En este orden de ideas, la incorporación de planteamientos estratégicos concretos, le permite a las entidades, tomar decisiones para prepararse con miras hacia el futuro, sobre todo, por la particularidad del sector industrial, de estar en constante variación y revisión de estrategias, tales como: la diferenciación de productos a través de la calidad, la diversificación de las líneas de producción, control de los presupuestos, eliminación de las actividades que no añaden valor al producto, mejoramiento de la contribución a la rentabilidad de la empresa, entre otros. Esto, a los fines de hacer frente a la globalización e internacionalización de los mercados, la incertidumbre del entorno, el aumento de la competencia, satisfacer la demanda y dar cumplimiento a las regulaciones del país operante.

Para alcanzar estos niveles de gestión, es necesario que las empresas adopten una cultura organizativa, tendiente a pasar de ser simples manufactureros, a ser emprendedores en tiempos de crisis. Estos emprendedores, deben afrontar los problemas económicos, sociales y regulatorios, viéndolos como oportunidades de negocio, a fin de percibir los obstáculos presentes, como oportunidades a futuro y convertirlos en fortalezas en el corto plazo.

Para ello, una de las herramientas con las que cuenta el productor, al momento de formular estrategias competitivas, son los costos; siendo el punto de partida, conocer los elementos del costo, que realmente deben

estar, pueden estar y son necesarios para la manufactura de sus productos, considerando la actividad de la empresa, su naturaleza, la normativa contable y las regulaciones en materia de costos y precios vigentes en Venezuela.

Sobre a este último aspecto, el marco legal vigente en Venezuela, en materia de precios y costos, cabe indicar que ha experimentado grandes cambios en los últimos 10 años. Desde sus inicios, hasta el presente, su principal función es la protección del consumidor final de bienes y servicios. A mediados del año 2008, existía el Instituto Autónomo para la Defensa y Educación del Consumidor y Usuario (Indecu), que se encargaba, no sólo de defender los derechos de los consumidores, sino también, de su educación en materia de uso, consumo y ahorro; sin embargo, cambia ese año de nombre y de figura jurídica a Instituto para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios (Indepabis), manteniendo solo la función de defensa del consumidor.

Sin embargo, el Indepabis, tuvo un corto plazo de funcionamiento, ya que fue derogado en el año 2011 por la Superintendencia Nacional de Costos y Precios Justos (SUNDECOP), junto con la Ley de Costos y Precios Justos, bajo la premisa de que la defensa del consumidor final de bienes y servicios, se logra a través de la supervisión y sanción de parte del Estado hacia los agentes económicos. Tres años después, seguía sin darse respuesta a la urgencia de mejorar la producción de bienes y servicios, considerando las necesidades del consumo, y de este modo, en Enero de 2014, se elimina la SUNDECOP, y se crea la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), con una ley, de carácter orgánico, por primera vez en la historia del país, denominada Ley Orgánica de Precios Justos, con el objeto de establecer normas para la

determinación de precios de bienes y servicios, márgenes de ganancias, mecanismos de comercialización, y controles para garantizar el acceso de las personas, a bienes y servicios con precios justos.

En este sentido, la SUNDDE, fue facultada por el Ejecutivo Nacional, para emitir boletines de actualizaciones y nuevas regulaciones, denominadas providencias administrativas, para normar los precios, costos y márgenes de utilidad, siendo las más notorias, la providencia administrativa N° 003, versada sobre los criterios contables generales para la determinación de precios justos; donde se señalan las partidas que deben formar parte de los costos de bienes y servicios, así como la metodología de costeo que se debe aplicar, para levantar las estructuras de costos.

También destaca, por su impacto en la gestión de costos de las entidades, la providencia administrativa N° 070, que establece las regulaciones sobre determinación, fijación y marcaje de precios para los bienes y servicios comercializados en el territorio nacional, y que rige para los sujetos de aplicación de la Ley Orgánica de Precios Justos.

Más recientemente, en el año 2017, específicamente en el mes de noviembre, fue publicada la Ley Constitucional de Precios Acordados decretada por la Asamblea Nacional Constituyente. Esta nueva legalidad, en materia de precios, elimina el porcentaje máximo de ganancia de 30% para productores, en algunos bienes y servicios, enfatizando que a partir de la entrada en vigencia de esta normativa, los agentes económicos, seleccionados, deberán presentar ante el Ejecutivo Nacional y sus representantes en materia de producción y regulación de precios, las estructuras de costos de sus bienes y servicios, y se acordará, mediante el diálogo, los márgenes de ganancia de los productores, importadores e

intermediarios en la cadena de abastecimiento, por cada sector de producción y economía. Cabe destacar que, mientras el Estado, no acuerde precios para ciertos sectores de la economía o rubros de bienes y servicios de interés, seguirá predominando la regulación del 30% como margen máximo de ganancia para el productor e importador.

Lo anterior, pone de manifiesto la necesidad imperante de contar con correctas, sólidas y razonadas estructuras de costos, soportadas por el marco legal vigente, y definidas conforme a la normativa contable adoptada en Venezuela, a los fines de defender posiciones y fijar precios lo más razonadamente posible, para superar la disparidad existente entre la demanda, oferta y capacidad de adquisición del consumidor final.

Por consiguiente, se hace imprescindible el uso de herramientas que ayuden a las PyMIS del país, a construir sus estructuras de costos, a los fines de contar con información financiera y no financiera, que facilite el proceso de toma de decisiones estratégicas, para continuar con industrias en marcha, con buena salud financiera, o mejores márgenes de ganancia, ofreciendo así un aporte al mejoramiento de la situación socioeconómica de Venezuela.

Contextualización de la Gestión de Costos en las Pequeñas y Medianas Industrias de Latinoamérica y Venezuela

Para abordar el estudio de las industrias, es significativo el análisis de todos sus procesos, tanto el de manufactura, como el contable y gerencial, ya que sin la información contable, y en particular la de costos, la gerencia no puede tomar decisiones claves en las diferentes áreas del negocio. En tal sentido, cabe resaltar que en la actualidad, sobre estas entidades, devienen

múltiples factores que impulsan o condicionan su permanencia en el mercado y su éxito.

Uno de estos factores, que constituye el eje temático de la investigación, es la gestión de los costos, que pese a su marcada evolución, en el caso particular de las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMIS), predomina la existencia de un paradigma tradicional de la contabilidad de costos, orientado principalmente hacia la minimización de los mismos, omitiendo la incorporación de otros elementos fundamentales de carácter cualitativo, como lo son la calidad del producto, canales de distribución, actividades que añaden valor desde el punto de vista del cliente, la cobranza, los tiempos de entrega, entre otros.

Además de esta particularidad, prepondera en las PyMIS en muchos de los casos, la improvisación a la hora de decidir los planes de acción, para lograr sus metas y presupuestos, lo que la conduce a una reformulación constante, de la forma como llevan a cabo las actividades de producción, comercialización y/o de servicios. Al respecto, Fernández y Matos (2016), señalan que:

Las capacidades organizativas también presentan especiales particularidades para las pymes; por ejemplo, la práctica directiva es más intuitiva, puesto que los gerentes de pymes suelen tener menos mentalidad estratégica, predominio de la cultura orientada a las funciones, dificultad para delegar, insuficiente profesionalización de la gestión y escaso hábito de aprendizaje continuo (p.119).

De esta forma, se acentúa la necesidad de optimizar los procesos de gestión en las PyMIS, ya que al no existir una adecuada dirección, y al persistir una práctica gerencial de aciertos por azar, se originarán debilidades

que se verán reflejadas en el manejo de las eventualidades propias de los procesos de manufactura, en el establecimiento de las estructuras de costos y en la repetición, de actividades que no añaden valor al producto, pero que agregan costos innecesarios, incrementando el sacrificio económico de producir, minimizando así la ganancia obtenida en la venta.

Sobre estas aseveraciones, Castro, Diez, y Quijano (2013) argumentan que:

Uno de los sectores en los cuales la aplicación del área de conocimiento de gestión de costos se hace esencial, es en un campo tan competitivo como el industrial. En dicho sector se hace necesario estandarizar y caracterizar los procesos, crear estructuras de costos y financieras, realizar planes de gestión, controlar la trazabilidad de las etapas de los procesos, de la transformación de los materiales, de las horas hombre de trabajo, de los avances de las obras y, en general, del marco global de cada uno de los proyectos que emprenda una organización, de manera que brinden la información más completa y precisa a la hora de evaluar una nueva oportunidad de negocio con un cliente (p. 25).

Esta necesidad imperiosa, de fortalecer la gestión de costos de las PyMIS, se evidencia en los países latinoamericanos, donde estas entidades han tenido un gran auge en los últimos años, debido al emprendimiento de sus pobladores locales, quienes coadyuvan con la generación de empleos y la satisfacción de las necesidades internas de consumo. No obstante, los problemas en la región sur del continente americano, tales como: Inestabilidad socioeconómica, pobreza generalizada y corrupción, han afectado la operatividad y la gestión de costos de las PyMIS. Al respecto, Salazar, Anzola y Pérez (2014), argumentan que en Latinoamérica la PyMIS:

Ciertamente, se desenvuelven en un entorno muy turbulento donde el riesgo y la incertidumbre predominan, y no hay incentivo para la inversión, a pesar de las oportunidades que se presentan; lo cual, se agrava con el desconocimiento y poco uso de herramientas administrativas y de gestión de costos (p. 73).

Asimismo, siendo la gestión de costos un factor básico en la administración de las PyMIS, por el reporte de información esencial para la toma de decisiones, y debido a lo argumentado por Lafuente y Páez (2018:85) sobre “la carencia en las PyMIS de Latinoamérica de un eficaz sistema de gerenciamiento de costos, circunstancia que limita su competitividad y crecimiento, y en el peor de los casos, puede llevar al fracaso de la misma”, resulta más que necesario poder contar con un sistema de gestión estratégica de costos, que aporte datos útiles para el análisis y el control de los recursos de manufactura, entendiendo además que este sistema puede transformarse en una herramienta, que aporte grandes ventajas competitivas a la racionalización de los costos, los tiempos de producción y mejora en la calidad de los bienes manufacturados.

De igual forma, dentro del sector industrial, el conjunto de entidades que mayor urge en Venezuela, de transformaciones a nivel gerencial, que les permitan hacer frente a los diferentes aspectos que la afectan, son precisamente las PyMIS, sobre las que González y Morillo (2013) arguyen que:

Las PyMIS venezolanas, al igual que las latinoamericanas, actualmente afrontan ante el escenario político y económico un desafío para ampliar su negocio, expandir operaciones, incrementar ventas, clientes, adquirir inventario, comprar equipos y maquinarias. Adicionalmente, estas empresas en su

mayoría, poseen muchas debilidades que van desde limitaciones tecnológicas, financieras, de recursos humanos, hasta las debilidades administrativas reflejadas en un liderazgo poco proactivo (p. 7).

Otro factor incidente, en la gestión de costos de las PyMIS, lo constituyen las distintas regulaciones en materia de determinación de los costos, que pretenden evitar el incremento excesivo de los precios de venta, monopolios de mercados y cárteles que operan en las economías. No obstante, en el caso de Latinoamérica, solo Venezuela, tal y como se señaló en la introducción de ésta sección del estudio, posee un marco legal y normativo, en materia de costos y precios, que ha experimentado grandes cambios en los últimos años y que afecta directamente la estabilidad del sector industrial del país; ya que debido al proceso de hiperinflación su aplicación es inviable, ya que pudiera conducir a la descapitalización de las empresas.

De igual forma, la gestión de costos de las PyMIS, también depende, en gran manera, del establecimiento de sistemas de planificación y control, que favorezcan el progreso de sus actividades gerenciales; siendo estos sistemas, en la mayoría de los casos, inexistentes ya que las decisiones son tomadas sobre la base de la intuición, y poco se analizan las estructuras de costos, para poder desprender planes de acción que se conviertan en estrategias competitivas, a fin de asegurar la rentabilidad e incluso la sostenibilidad de sus operaciones.

Cabe destacar también, que las PyMIS en Venezuela, se concentran en mayor proporción en la región central del país, constituyendo una forma de organización social y económica que realiza una actividad productiva de bienes. Entre sus características distintivas, se tiene la regularidad y continuidad en sus operaciones, y representan para Venezuela un potencial

para su desarrollo industrial, dada la diversidad de ramas manufactureras que cada día van generando una mayor diversificación de productos, dinamizando la economía a través de la generación de empleo y de ingresos.

Sin embargo, en Venezuela, la recurrente crisis económica, política y social, hace que la PyMIS se encuentren enfrentando retos; como la pérdida de clientes, rotación de personal, incertidumbre y acceso a divisas, entre muchos otros, colocándolas en una situación de debilidad, caracterizada en muchos de los casos por la improvisación a la hora de decidir los planes de acción, de ahí lo significativo de mantener una adecuada estructura de costos, para tener en detalle todos los gastos que se generan para el desarrollo de la actividad de manufactura, y de esta forma manejarlos, controlarlos y ajustarlos.

Más específicamente, en Venezuela, donde las industrias se organizan por sector económico, según su centro de actividad, principalmente en la región central, donde se ubica geográficamente la ciudad de Valencia, considerada como la capital industrial del país, y ante el surgimiento del marco legal en materia de costos; existe la urgente necesidad de contar con costos razonados, controlados y de revisión flexible o continúa, que facilite la presentación de estos datos financieros al ente regulador.

En este sentido, a los fines de dar respuesta a estos requerimientos, de las PyMIS en Venezuela, la gestión de costos plantea una serie de técnicas, con el objeto de transformar el paradigma tradicional de la contabilidad de costos, en el que sólo la reducción de estos importes, constituye un factor para la competitividad de la empresa, abriendo camino para la incorporación de otros elementos fundamentales, de orden cualitativo, que mejoran la

capacidad de respuesta a las necesidades de consumo de los grupos de interés de la compañía.

De esta forma, para mejorar la situación actual de las PyMIS, se deben formular estrategias para hacerlas más competitivas, propiciando la generación de valor que ésta tiene respecto al cliente y los productos que ofrece; diferenciándola de la competencia y permitiéndole permanecer en el mercado a largo plazo. Por consiguiente, la gestión de costos se reviste de importancia, al proponer una serie de técnicas que favorecen el control y la minimización de los costos, el posicionamiento en el mercado, el liderazgo en los costos y la diferenciación de los productos, es decir, el establecimiento de ventajas competitivas.

Estas técnicas, surgen a partir de la necesidad de controlar y mejorar los procesos de manufactura, con la ayuda de diversas ramas de saberes, derivando en la aplicación de estrategias, como el estudio de los tiempos y movimientos, el seguimiento del volumen y la calidad de materiales y suministros, la organización de las líneas de producción, análisis de sueldos y salarios, condiciones de trabajo y la capacitación permanente de los trabajadores, entre otros; aspectos éstos que tienen carga directa de influencia en la productividad y en la tasa de retorno con respecto a la inversión económica.

Además, es importante resaltar que las transformaciones que han advertido las organizaciones desde el inicio del siglo XX hasta la actualidad, han moldeado la cultura organizacional, llevándolas a adoptar modos de manufactura flexible, para empoderar a los trabajadores, hacer uso de sistemas tecnológicos de manufactura, finanzas y administración, y una búsqueda constante de competencias para la obtención de materias primas, y

expansión de la oferta de sus bienes y servicios, haciendo de la contabilidad de costos, una gestión de costos, apoyada con herramientas del pensamiento contable, administrativo, matemático y estadístico a los fines de alcanzar las metas organizacionales.

En este orden de ideas, independientemente del tamaño que tenga la empresa, la gestión de costos es vital para su supervivencia en los actuales momentos, debido a la información útil para la toma de decisiones, emanada de los costos y las técnicas de las que se vale, para generar datos relevantes y oportunos. Las grandes entidades económicas, han tomado consciencia de la necesidad de establecer sólidas estructuras de costos, que soporten más fiablemente la toma de decisiones gerenciales; y en tal sentido, han venido aplicando, mejorando y tropicalizado las técnicas de costeo, de forma tal que constituyan verdaderas fuentes generadoras de ventajas competitivas para las empresas.

Por su parte, las PyMIS que han tenido un importante auge en los últimos años, debido a su capacidad para generar empleos formales a buena parte de la población, y que según Andrade, Camacho y Andrade (2014:27) “junto con las microempresas generan más del 80% de los empleos, ayudan a evitar monopolios y fomenta la libre empresa”; han pasado a engrosar la lista de las estrategias económicas y sociales de las naciones a nivel mundial; caracterizándose por ser flexibles, es decir, con una considerable capacidad para adaptarse a los cambios del mercado, sobre todo cuando se requiere agregar especificaciones a los productos, incorporar nuevas líneas de productos, diversificar los clientes, adquirir materia prima, mezclar los materiales, mejorar el rendimiento de la mezcla de materiales y mano de obra, entre otros.

Sin embargo, las PyMIS, las cuales llevan a cabo un proceso productivo, transformando materias primas en productos terminados, a través de la aplicación a los insumos, de los llamados costos de conversión, y que requieren hoy más nunca la información que se desprende de la gestión de los costos, para competir, permanecer en el mercado, y saber cuál, de su diversidad de productos, ofrece un mayor margen de contribución para la obtención de utilidades de la empresa, no han tenido la suficiente reflexión acerca de la necesidad de contar con un sólido sistema de gestión de sus costos de manufactura.

Ante tal situación, de continuar caracterizándose las PyMIS, en no contar con adecuadas estructuras de costos, se hace fácil pronosticar que la determinación inexacta de lo que realmente cuesta producir un bien, ocasiona, por un lado, llevar a cabo una contraproducente planificación de los procesos de la empresa; y por otro lado, una incorrecta determinación de la verdadera utilidad o margen de contribución por producto; lo que implica que la fábrica no tiene certeza, de cuál, de la familia de productos que fabrica, es la que mayor contribuye a generar riquezas dentro de la organización. De igual forma, tampoco se puede conocer cuál producto subsidia los costos de otro; limitando la correcta decisión de la empresa de aumentar, disminuir o eliminar líneas de producción sobre la base de su rentabilidad; o bien dirigir los esfuerzos de ventas, hacia las líneas de productos más rentables.

Sobre estas afirmaciones, Ramírez (2008:65), señala que “las MIPYMIS deben comprender que para lograr la competitividad es necesario establecer un control de sus costos por medio de un sistema que les permita tomar decisiones en tiempo real, es decir tener información eficiente y precisa”. En este sentido, para el crecimiento y fortalecimiento de las PyMIS, en el sector

industrial de la economía venezolana, se hace urgente determinar los costos de los productos que fabrica, y más específicamente, distribuir correctamente la carga fabril entre los múltiples productos que elabora.

También, García, Marín y Martínez (2006:55), enfatizan que “la implantación de un sistema de contabilidad de costos en las Pyme puede constituir, si está bien orientado, una ventaja competitiva”. Esto se debe, a que la implantación de la gestión de costos en las PyMIS, les permite tener a disposición un costo controlado, facilitando el proceso de toma de decisiones, y el poder diferenciarse y posicionarse, respecto a otras empresas de su misma clase, mismo sector y mismo mercado.

Adicionalmente, en Venezuela, con la entrada en vigencia de la nueva Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ), publicada en gaceta oficial 6.202, extraordinaria del 8 de noviembre de 2015, así como la publicación de la providencia administrativa N° 003/2014 en gaceta oficial N° 40.351 del 07 de febrero del año 2014, referida a los criterios contables para la determinación de precios justos; junto con la providencia administrativa 070/2015, publicada en gaceta oficial N° 40.668 del 27 de octubre del año 2015; se convierte en exigencia legal, para todas las empresas que desarrollan actividades económicas de fabricación, distribución y comercialización, entre ellas las PyMIS, el contar con una correcta y sólida estructura de costos, ameritando, hoy más que nunca, de estrategias que les permitan minimizar costos, manteniendo la calidad para así ganar espacios en el mercado.

Por tal razón, es importante para las PyMIS optimizar la gestión de costos, a fin de contar con la información financiera y no financiera, que le permita cumplir con la normativa legal vigente, facilitar el proceso de toma de

decisiones estratégicas y desarrollar ventajas competitivas; para innovar, mejorar su competencia y asegurar su estabilidad en el tiempo.

A grandes rasgos, lo planteado anteriormente, referido a las condiciones del entorno y rutinas, así como las prácticas directivas, que han dominado el discurso de esta sección y que corresponde a lo que ha venido caracterizando la gestión de costos en la PyMIS, son los elementos motivadores para el desarrollo de la presente investigación.

En este sentido, este estudio busca presentar a la pequeña y mediana industria en Venezuela, el uso de la estructura de costos, como herramienta de gestión, para la obtención de información oportuna y confiable, que permita alcanzar ventajas competitivas para mantener el negocio en marcha, paliar la inflación, satisfacer las necesidades de consumo y propiciar márgenes de utilidad a los accionistas o propietarios de la empresa.

La investigación, aporta estrategias resultantes de la triangulación de los datos, lo más aproximadamente posible, a una gestión de costos con miras al posicionamiento estratégico de las PyMIS en Venezuela, tomando como referencia las entidades, de este sector de la economía, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, ya que es la ciudad que más concentración de fábricas posee en el país, siendo las unidades de estudio, aquellas PyMIS que se encuentran formalmente constituidas y agrupadas en la Cámara de Industriales del Estado Carabobo, uno de los principales referentes del sector industrial, en la región central del país.

Objetivos de la Investigación

Los objetivos propuestos en el presente estudio fueron:

Objetivo General

Evaluar la gestión de costos para las pequeñas y medianas industrias, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos; con el fin conocer la gestión estratégica empresarial y elaborar el constructo teórico con miras al logro de ventajas competitivas.

Objetivos Específicos

Diagnosticar la gestión de costos que subyace en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo, para dar a conocer su situación actual y tomar las medidas correctivas que les permita generar factores claves de éxito en el logro de los objetivos empresariales.

Analizar los costos asociados al proceso de manufactura que definen a las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo, para efectuar una comparación con el marco legal y normativo vigente, con la finalidad de conocer la aceptación que ha tenido este ordenamiento legal.

Determinar las debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas de la gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo, como fuente primaria para la edificación del Diamante de Porter y como eje fundamental para aportar estrategias a estas entidades.

Explicar, a través del discurso de la gestión estratégica, el uso de los costos en las pequeñas y medianas industrias, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos, para el desarrollo del constructo teórico, que sirva de referente para lograr ventajas competitivas fundamentadas en decisiones bien informadas.

Relevancia de la Investigación

La incorporación de la gestión de costos, en las políticas de las entidades, constituye un factor vital para la supervivencia de las organizaciones en el entorno actual de los negocios; abarcando aspectos fundamentales en la administración, tales como la planificación, la organización, la dirección y el control; así como también, aspectos de índole económico como la información financiera, auditoría, costos e impuestos, los cuales, deben ajustarse al nuevo paradigma de estudio de los costos.

Teniendo en cuenta lo anterior, y desde una postura objetiva, se generó una teoría, orientada a evaluar la gestión estratégica de costos para las PyMIS, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos, como una aportación teórica, que constituye un punto de vista alternativo para mejorar su situación actual en cuanto a la gestión de costos.

Desde el punto de vista social, este estudio permitió la integración del conocimiento gerencial y contable, contribuyendo al proceso de industrialización de las economías, promoviendo la inversión interna y externa, generación de fuentes de empleo, satisfacción de necesidades de consumo, competitividad y productividad. En este sentido, la relevancia social de esta investigación, está dada por la contribución al desarrollo y crecimiento de las PyMIS, al buscar fortalecer su gestión con miras al

establecimiento de ventajas competitivas que favorezcan su supervivencia en la comunidad de negocios. De igual forma, favorece al consumidor final de bienes y servicios, ya que orienta a la gerencia de las PyMIS acerca de los elementos que debe incluir para el cálculo de los costos, y cuáles no, a fin de abaratar el producto y facilitar así el acceso a los mismos.

En cuanto a las pequeñas y medianas industrias, esta investigación es de utilidad metodológica, ya que representa una oportunidad, para que este sector se robustezca con la correcta definición, medición y control de los costos, al presentar, a través de una hoja de cálculo, con su respectivo instructivo, la forma cómo se debe determinar, matemáticamente, los costos de los productos, y de igual forma, presenta un análisis de los componentes a considerar como datos, en dicha hoja, para alcanzar el costo de manufactura. El acceso a esta información, y su adaptación a cada empresa, facilita el tomar decisiones más informadas, y así poder considerar abarcar nuevos nichos en el mercado, manejando información acerca de los gustos y requerimientos del cliente, y el impacto de incluirlos dentro de la estructura de costos de la empresa.

Asimismo, la importancia de la consideración, de una adecuada definición y control de costos en la manufactura de bienes, está dada por su influencia como herramienta para prolongar el ciclo de vida de los productos y de las organizaciones, ya que al igual que los seres vivos las entidades se crean, se desarrollan y mueren; dependiendo su supervivencia del beneficio económico que reciban. De esta forma, la salud financiera de las entidades, está medida por su capacidad de ganancia y retorno de inversión. Sobre este aspecto, la investigación provee de estrategias alcanzables y de fácil aplicación para las entidades de este tipo, coadyuvando a prolongar su vida útil en el mercado.

La conveniencia del estudio, viene dado por la necesidad de dar cumplimiento al marco legal y normativo en materia de costos, y así, con la combinación de ambos elementos, poder determinar un costo lo más exacto posible, para a partir de este dato, calcular el precio de venta del producto que se trate. De esta forma, queda en evidencia las implicaciones prácticas del estudio, atendiendo a los lineamientos a seguir para el levantamiento de la estructura de costos, con miras al cumplimiento de la ley y la normativa que la circunda.

De igual forma, este estudio tiene un valor teórico implícito, que viene dado por la indagación, de las primeras concepciones de la gestión estratégica de costos, es decir, desde que se le llamó costos industriales, contabilidad de costos y administración de costos, hasta llegar a la consolidación actual del constructo, el cual representa un aliado para la alta gerencia, a la hora de conducir al negocio por hacia el mejor rumbo posible, presentando el uso de la estructura de costos como una eficiente herramienta de gestión. Esta comprensión de lo que son los costos y su uso estratégico, permite no solo servir de base para nuevos estudios, que en materia de costos en Venezuela son escasos, sino también, permite que el contador de costos comprenda el alcance y el impacto de la estructura de costos en el margen de contribución a la utilidad de la empresa por línea de productos.

Con este trabajo de investigación, se espera motivar a los estudiantes y profesionales de distintas carreras, a que se involucren en el estudio y práctica de un tema importante y actual, como lo es la gestión de costos en las organizaciones, para poder estar al día con los nuevos requerimientos, prácticas y tendencias gerenciales; y así fortalecer las líneas de investigación

de los programas doctorales de las distintas casas de estudio del país.

Esta iniciativa, tiene como objetivo mejorar la situación actual de la gestión de costos en la pequeña y mediana industria, ya que los cambios que sufre el mundo, hacen ineludible la implantación de procesos, en búsqueda del bienestar colectivo y acoplamiento de las leyes y normativas existentes, y sobre todo fortalecer la economía del país para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos.

“Para entender una ciencia es necesario
conocer su historia”...
Auguste Comte

CAPÍTULO II

FUNDAMENTACIONES TEÓRICAS DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS

En este capítulo de la investigación, se concentra el esfuerzo en caracterizar la gestión de los costos, en el contexto actual, dinámico y cambiante, de las entidades económicas. Para tal fin, se presentan investigaciones que preceden a este estudio, y que muestran la forma, como ya se ha percibido el fenómeno, se ha abordado y emitido razonamientos al respecto. También, se refieren los constructos teóricos, los cuales, representan las bases teóricas con las que se enunciaron consideraciones relevantes, para alcanzar los objetivos de la investigación fijados.

Referentes Cercanos a la Gestión Estratégica de Costos

Los antecedentes de la investigación, mostrados a continuación, enfocan algunos juicios y perspectivas relacionadas, directamente, con la gestión estratégica de costos, que es el tema central objeto de este estudio, lo que permitió tener un punto de referencia, para el abordaje de la presente tesis doctoral.

A nivel internacional

Inicialmente, a nivel internacional, se analizó el estudio de Rodríguez (2015), titulado “Política de Fijación de Precios: Una Nueva Metodología Basada en la Estructura de Costos-Competencia de la Empresa”, siendo este un artículo publicado en la Revista Internacional Administración & Finanzas. El objetivo general de esta investigación fue, proponer una nueva metodología para fijar precios, basado tanto en la competencia como en los costos, tomando en cuenta la estructura de costos de la propia empresa, frente al precio observado de sus principales competidores para estimar un precio sugerido. La investigación, es de tipo documental, ya que el investigador efectuó una revisión teórica de los diferentes enfoques utilizados por las empresas, para fijar el precio final de sus productos, mostrando los alcances y limitaciones de cada una ellas.

Entre los principales resultados de este estudio, destaca que, las decisiones sobre qué, cuánto y cómo producir, están irremediabilmente ligadas a los costos de las entidades económicas, además, gran parte de las ventajas competitivas de una empresa se reflejan en la estructura de costos que posee. Una apropiada y rentable metodología para fijar precios, requiere, de alguna manera, tomar en cuenta los costos en los que la empresa incurre. Por otro lado, en la medida en que los segmentos de mercado a los que se dirige la firma, se encuentran inmersos en una significativa o fuerte competencia, es necesario el estudio de los precios de venta de los competidores cercanos al de la empresa.

La contribución, de este estudio para alcanzar los objetivos investigativos propuestos, es el reconocer a la gestión de costos, como fuente de desarrollo de ventajas competitivas, influyendo directamente en la

política de fijación de precios, y por consiguiente, en el margen de rentabilidad obtenido, que adicionalmente, considerando a la competencia, aporta información sustancial para la toma de decisiones estratégicas como cuáles costos reducir, cuál es la mezcla de ventas más rentable para la empresa, cómo competir en el mercado, entre otros.

Seguidamente, se presenta la investigación de Ortiz y Bribiescas (2014), intitulada “Planeación y Flujo Logístico: Su Impacto en la Cadena de Suministro en la Industria Automotriz de Ciudad Juárez”, publicada en forma de artículo, en la revista del Instituto de Ciencias Sociales y Administración, de la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. El objetivo general de esta investigación, fue establecer un modelo de cadena de suministro para la industria automotriz de Ciudad Juárez, que ayude a implementar medidas de acción y facilite el proceso de toma de decisiones estratégicas.

Esta investigación, es de tipo mixto, pero con una mayor tendencia hacia lo cuantitativo que a lo cualitativo, siendo su diseño de tipo descriptiva, correlacional y explicativa. Como instrumento de recolección de datos, fue empleado un cuestionario modificado del Dr. Marek Michalski Michalska en su tesis titulada: Asimetrías en el proceso de gestión de Cadena de Suministro y su Influencia en los resultados finales de colaboración organizacional.

Entre las principales conclusiones, a las que llegaron los autores, destaca que, ha existido una evolución de las teorías que sirven como pilares de la cadena de suministro, debido a que los teóricos no se han puesto de acuerdo en estandarizar las teorías y encausarlas hacia un mismo objetivo. Asimismo, el estudio de la cadena de suministro, representa un aspecto fundamental, para una mejor comprensión de la entidad, con miras al

establecimiento de ventajas competitivas, que permita alcanzar los objetivos propuestos, apuntando hacia las alternativas más rentables a nivel de finanzas.

De igual modo, los autores refieren que, la cadena de suministro, permite a los corporativos considerar, para el establecimiento de estrategias, además de los recursos financieros, los recursos humanos y tecnológicos, ya sea por el tipo de proveedores que se tienen, las distancias, los costos, las regulaciones arancelarias y no arancelarias, los sistemas de información con controles incompletos o incompatibles, compras mínimas de materia prima, entre otros.

El aporte, de esta investigación, para encaminar el presente estudio, es el desarrollo de ventajas competitivas en entidades del sector industrial, a través de la implementación de teorías administrativas que han evolucionado con el paso de los años, y que buscan mejorar la productividad y optimizar el sacrificio monetario, en términos financieros, hacia una mayor contribución a la obtención de la utilidad de las organizaciones. El análisis de la cadena de suministro, refiere el detalle ampliado de la entidad, hacia los competidores y clientes, ampliando las variables a considerar para la toma de decisiones estratégicas.

Finalmente, a nivel internacional, se encuentra el estudio de López y Marín (2013), denominado: “Sistemas de contabilidad de costos en la PyME mexicana”, artículo publicado en la revista Investigación y Ciencia, perteneciente a la Universidad Autónoma de Aguascalientes México. El objetivo general de esta investigación, fue analizar las barreras que se perciben como obstáculos, para que las PyMES (pequeñas y medianas empresas) cambien sus sistemas de costos; detectar los beneficios que se

advierten en la adopción de un nuevo sistema y la relación existente entre rendimiento y grado de utilización de modelos o sistemas de costos no tradicionales y técnicas de gestión de control de costos.

El tipo de investigación fue, un proyecto factible aplicado a 128 PyMES de Puebla México. Se aplicó, como instrumento de recolección de datos, el cuestionario. Entre las principales conclusiones, se tiene que, los modelos o sistemas de contabilidad de costos, más adoptados, destacan los tradicionales como el costeo directo por asociación al objeto y el costeo estándar; siendo el menos empleado el costeo basados en actividades, ABC por sus siglas en inglés, siendo este un método no tradicional. En cuanto a las técnicas de control de gestión, las más utilizadas son costos de calidad y administración de calidad total, TQM por sus siglas en inglés. Además, de enfatizar los autores que, los principales beneficios que se perciben, para cambiar un modelo o técnica de gestión de costos, se observa que fundamentalmente se busca, obtener mayor información sobre la rentabilidad del producto, exactitud de la información y reducción de costos.

La aportación de esta investigación, es la exploración de los sistemas de contabilidad de costos de las PyME, para así conocer cómo es la gestión de costos en dichas entidades, con miras a la creación de oportunidades para el fortalecimiento de este sector importante de la economía, con el uso de la estructura de costos, como fuente para la generación de información veraz y oportuna, para la toma de decisiones razonadas. Los tipos de costeo directo y estándar, son aceptados en Venezuela, en el marco legal y normativo vigente, y representan un método adecuado para la asignación de costos hacia los productos de manufactura.

Sobre estos tres antecedentes, de carácter internacional, se presenta un cuadro de meta análisis crítico, que muestra las oportunidades y fortalezas de estos estudios, respecto al objetivo general de la presente investigación (Para ver, ir a la página 49).

A nivel nacional

De las investigaciones realizadas en Venezuela, en materia de gestión de costos, resalta el trabajo efectuado por Giménez, Cedeño y Marín (2015), intitulado: “Ley de costos y precios justos y su impacto en la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias del Estado Nueva Esparta”, investigación presentada en forma de artículo, publicado en la revista CICAG, del Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales, de la Universidad Dr. Rafael Beloso Chacín. Esta investigación, se planteó como objetivo general analizar la Ley de Costos y Precios Justos (2011), siendo ésta ley, la que marca el inicio de la revisión y control de los costos de producción a través de la Superintendencia Nacional de Costos y Precios Justos (SUNDECOP).

La investigación, es de campo, bajo un nivel analítico, ya que se orientó al estudio de la ley, lo que permitió conocer el impacto de la primera norma promulgada en la estructura de costos de las PyMIS del Estado Nueva Esparta. Se empleó el cuestionario, como instrumento de recolección de datos; teniéndose como principal conclusión que, la ley de costos y precios justos es una intervención del Estado no democrática, coercitiva en la estructura de costos y aumento del capital que deseen las empresas. Esta nueva regulación, complica la situación para este sector, porque no tienen definida una estructura de costos, que les proporcione información contable

para tomar decisiones relevantes y certeras, ya que se ubican en el segundo tramo clasificatorio de los niveles de costos.

La contribución, de este antecedente nacional, a la presente investigación, es que brinda un soporte teórico y reflexivo acerca del impacto del marco legal vigente en Venezuela, en las estructuras de costos de las PyMIS, los requisitos que deben cumplir las industrias para presentar la estructura de costos ante el ente regulador, así como las debilidades en materia de costos que presenta estas entidades en Venezuela, y que requieren hoy más que nunca apoyo para la creación de ventajas competitivas.

Sobre esta investigación, también se levantaron razonamientos sobre las bondades que ofrece, para el logro de los objetivos del presente estudio.

A nivel regional

Como referente de investigadores de la región central del país, se destaca el estudio de Díaz, Gil y Gaerste (2018), denominado: “Sistema de acumulación de costos para PyMIS del sector textil”, referido a una investigación presentada en el II Congreso Internacional de Investigación e Innovación FACES UC 2018. El objetivo general de esta investigación fue, diseñar un sistema de acumulación de costos, para las PyMIS del sector textil, sobre la base de las características inherentes al tamaño de la empresa y su actividad económica, a los fines de recolectar datos financieros y no financieros, para reportar información confiable, oportuna y veraz para la toma de decisiones estratégicas. La metodología, responde a una investigación de tipo documental, de campo, ya que analiza los constructos teóricos sobre la gestión de costos en las PyMIS, además de la recolección

de información en veinticinco fábricas, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo.

Entre los principales resultados de la investigación, se destaca que en el sector industrial textil, es necesaria la estandarización de los procesos de manufactura, así como la determinación de la estructura de costos, sobre bases sólidas, considerando el marco legal y normativo vigente en el país. Además, se encontró con que estas entidades, no cuentan con un sistema de control de inventarios adecuados, siendo el único control muy rudimentario, consistente en un pizarrón u hojas manejados, en la mayoría de los casos, por el propio dueño, no logrando optimizar los datos relevantes para la toma de decisiones.

Por otra parte, el estudio detectó que no se conoce el resultado económico de los productos que se manufacturan, debido a no contar con una hoja de costos o estructura de costos. La medición de los costos que se lleva, así como los insumos y las horas hombre y máquinas que intervienen en la producción, se realiza a través de cálculos manuales, lo que da lugar a datos inexactos a causa de error humano, provocando en algunas ocasiones, desvirtuar la información y los datos resultantes de sus operaciones fabriles.

El aporte de esta investigación, al presente estudio es que analiza la gestión de costos en pequeñas y medianas industrias, ubicadas en la misma zona geográfica de las unidades de análisis, es decir, el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, caracterizando los aspectos más significantes de los sistemas de acumulación de costos presentes en este tipo de PyMIS, revelando la ausencia de estructuras de costos, que representan el punto de partida para la gestión estratégica empresarial, desde la contabilidad de costos.

Asimismo, presentó directrices para el desarrollo del instrumento de recolección de datos, es decir, el cuestionario, detallando variables que se deben medir a la hora de analizar los costos de manufactura de las pequeñas y medianas industrias.

Una vez examinados estos antecedentes, se procede a presentar un análisis crítico de las oportunidades y fortalezas que brindan estas investigaciones previas, al problema de estudio planteado:

Cuadro No. 1: Meta análisis crítico de los antecedentes referenciales de la investigación.

Antecedentes a nivel Internacional	Objetivo General	Oportunidades	Fortalezas
Rodríguez (2015). "Política de Fijación de Precios: Una Nueva Metodología Basada en la Estructura de Costos-Competencia de la Empresa".	Proponer una nueva metodología para fijar precios, basado tanto en la competencia como en los costos, tomando en cuenta la estructura de costos de la propia empresa frente al precio observado de sus principales competidores para estimar un precio sugerido.	Análisis detallado de diferentes enfoques utilizados por las empresas para fijar el precio final de sus productos, mostrando los alcances y limitaciones de cada una ellas.	Ofrecer lineamientos para la clasificación de los costos de manufactura, como base fundamental en el proceso de fijación de precios de los productos. Presenta un ejemplo práctico para estimar precios para una cafetería. Descompone la estructura de costos del sector manufactura, la cual es el punto de partida para el acuerdo de los costos con el Ejecutivo en Venezuela, Carabobo.

Cuadro No. 1: Meta análisis crítico de los antecedentes referenciales de la investigación.
Continuación.

Antecedentes a nivel Internacional	Objetivo General	Oportunidades	Fortalezas
Ortiz y Bribiescas. (2014). "Planeación y Flujo Logístico: Su Impacto en la Cadena de Suministro en la Industria Automotriz de Ciudad Juárez".	Establecer un modelo de cadena de suministro para la industria automotriz de Ciudad Juárez, que ayude a implementar medidas de acción y faciliten el proceso de toma de decisiones estratégicas.	Esboza un estudio de la cadena de suministro del clúster automotriz en Ciudad Juárez, a través del análisis de planeación, logística e inventarios, relación e impacto en la operación de la cadena. Presenta, un análisis vasto de la teoría de las ventajas competitivas, eje central de la presente investigación.	Disponer, un modelo operativo de la cadena de suministro que responda a las necesidades del sector industrial. Resalta las acciones a seguir, en la cadena de abastecimiento, a la luz de uno de los principales obstáculos en la producción de bienes y prestación de servicios en Venezuela, como lo es la falta de materias y suministros, el cual se puede transpolar hacia la fabricación en el sector industrial.

**Cuadro No. 1: Meta análisis crítico de los antecedentes referenciales de la investigación.
Continuación. Continuación.**

Antecedentes a nivel Internacional	Objetivo General	Oportunidades	Fortalezas
López y Marín (2013). “Sistemas de contabilidad de costos en la PyME mexicana”.	Analizar las barreras que se perciben como obstáculos para que las PyMES (pequeñas y medianas empresas) cambien sus sistemas de costos.	Metodología, para el estudio de los sistemas de contabilidad de costos de 128 PyME, técnicas y cuestionarios empleados. Análisis de los sistemas tradicionales y emergentes, de la contabilidad de costos, y su eficacia para la generación de información oportuna, verás y confiable para la toma de decisiones.	Presentar, un detalle de los beneficios que se advierten en la adopción de un nuevo sistema y la relación existente entre rendimiento y grado de utilización de modelos o sistemas de costos “no tradicionales” y técnicas de gestión de control de costos.

**Cuadro No. 1: Meta análisis crítico de los antecedentes referenciales de la investigación.
Continuación. Continuación.**

Antecedentes a Nivel Nacional	Objetivo General	Oportunidades	Fortalezas
<p>Giménez, Cedeño, y Marín (2015). “Ley de costos y precios justos y su impacto en la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias del Estado Nueva Esparta”.</p>	<p>Analizar la Ley de Costos y Precios Justos (2011), siendo ésta ley, la que marca el inicio de la revisión y control de los costos de producción a través de la Superintendencia Nacional de Costos y Precios Justos.</p>	<p>Conocer, los antecedentes, inicios y bases sobre la que se sustenta el marco legal regulatorio, vigente en Venezuela, así como las políticas de estudio, observación y vigilancia sobre los costos y precios de bienes y servicios. Conocer, con el sustento de un estudio, el impacto de las regulaciones en materia de costos y precios, al sector industrial en Venezuela.</p>	<p>Sentar las bases de la contabilidad y los métodos para la determinación de los costos, a los fines de fijar, sobre las mismas bases, los precios de los productos, en las PyMIS del Municipio Valencia, del Estado Carabobo.</p>

Cuadro No. 1: Meta análisis crítico de los antecedentes referenciales de la investigación.
Continuación. Continuación.

Antecedentes a Nivel Regional	Objetivo General	Oportunidades	Fortalezas
Díaz, Gil y Gaerste (2018), "Sistema de acumulación de costos para PyMIS del sector textil".	Diseñar un sistema de acumulación de costos, para las PyMIS del sector textil, sobre la base de las características inherentes al tamaño de la empresa y su actividad económica, a los fines de recolectar datos financieros y no financieros, para reportar información confiable, oportuna y veraz para la toma de decisiones estratégicas	Enumeración, de interrogantes en forma de encuesta para el levantamiento de información, que permita formular un sistema de gestión de costos para pequeñas y medianas empresas. Indicadores de gestión, para el análisis de desviaciones de costos reales y presupuestados, y su incidencia en la contribución marginal de la entidad.	Referir el desarrollo de cinco Fases, que debe tener un sistema de control de gestión, basado en los elementos del costo, donde se puede procesar datos cuantitativos y cualitativos, coadyuvando en el proceso de toma de decisiones gerenciales. Un sistema de gestión de costos, deben reportar informes para análisis y medición de resultados.

Fuente: Díaz (2019).

En este orden de ideas, una vez analizados los estudios que sirven de referente, para saber cómo otros investigadores abordaron la gestión estratégica de costos, y que dan luces para el alcance de los objetivos investigativas, se procede a presentar un análisis de la teoría en materia de costos, abordando su complejidad, desde los primeros indicios contables existentes sobre costos, hasta llegar a los constructos a saber para el levantamiento de estructuras de costos en empresas de manufactura.

Cambio de Paradigmas

Evolución del Pensamiento Administrativo

El análisis, de los vestigios históricos que se tienen de las primeras transacciones contables, dan cuenta del predominio de una economía artesanal, donde los registros mercantiles, como se les llamó al principio, se basaban en la enumeración, categorización y cuantificación del intercambio de bienes y servicios, lo que evidencia una concepción estática, lineal y mecánica de la contabilidad.

Desde que el hombre existe en la tierra, y una vez que comenzó a aprovechar los recursos propios de la naturaleza, tales como: Animales, cultivos, minerales para la fabricación de herramientas y otros; empezó a intercambiar en su comunidad, los bienes y servicios excedentes de su fuerza de trabajo. Por lo tanto, se hizo necesario regular ese intercambio, dentro y fuera de la localidad, a través de métodos adecuados para cubrir las expectativas de trueque.

En este sentido, Weber (1923:196), señala que “la necesidad de una contabilidad exacta no se planteó hasta que el comercio fue empresa de

varios socios entre los que se imponía hacer una liquidación”. Esto significa que, cuando el número de operaciones de intercambio fue aumentando, fueron surgiendo los métodos modernos para registrar y actualizar las cuentas. Fue así, como surgió una mejor manera de administrar los recursos, debido a que era necesario cubrir gastos, repartir y reinvertir las ganancias resultantes.

Asimismo, Weber (1923: 236), asevera que “una empresa lucrativa es aquella que controla su rentabilidad en el orden administrativo por medio de la contabilidad moderna, estableciendo un balance, exigencia formulada por primera vez en el año de 1698, por el teórico holandés Simón Stevin”. De esta manera, inicia por primera vez la necesidad de controlar las cuentas que integran un Balance, actualmente conocido como estado de la situación financiera, que para ese entonces estaba conformado, principalmente, por los inventarios de materiales, productos en proceso, bienes terminados, cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

De igual forma, para que estas operaciones de intercambio se llevaran a cabo, era necesario contar con importantes sumas de dinero en efectivo, apareciendo por primera vez el dinero, según Weber 1923, en forma de moneda en el siglo VII a.C., acuñado en oro. Respecto a esta nueva operación, mientras más lejano ocurriera el proceso de intercambio de bienes y servicios, mayor era la cantidad de dinero que era necesario invertir, surgiendo así, de acuerdo a Weber (1923:199), “la necesidad de crédito que influyó de un modo decisivo en la separación de la contabilidad doméstica y comercial y en el desarrollo de las instituciones precapitalistas”.

Es importante destacar que, estas primeras entidades económicas, surgieron de emprendimientos familiares, por lo que eran controladas, en su gran mayoría, por familias adineradas, dentro de las que se destacan los

Médicis, Fugger, Welter, entre otras, las cuales se vieron en la necesidad de asociarse con terceros, con miras a buscar fuentes de financiación para hacer crecer sus empresas y dar respuestas a las necesidades de consumo.

Asimismo, a finales del siglo XVII emergió otro concepto, como lo es la empresa, concebida como una explotación, con capital propio, marcando a partir de ese momento, el inicio de las organizaciones modernas; específicamente, de las compañías anónimas, caracterizadas por contar con varios socios capitalistas, que se juntan para conformar el patrimonio de una entidad económica.

Por otra parte, vale la pena resaltar que, para el año 1494, es decir finales del siglo XV, Fray Luca Pacioli, profesor de teología, matemáticas y arquitectura; empezó a enunciar los postulados de la teoría de la partida doble. Esta teoría, aplicada por los venecianos para controlar el arsenal y sus actividades portuarias, sigue vigente el día de hoy, y es la base de los principios de contabilidad de aceptación general, para registrar en la contabilidad, los eventos económicos de las entidades.

Adicionalmente, Pacioli agrega otros constructos aún vigentes en los procesos contables y gerenciales, sobre los cuales George (1972:30-31), enfatiza que entre “los controles internos administrativos, recomendó que el memorándum, el diario y el libro mayor fueran numerados y fechados, los documentos de las transacciones se completaran en detalle y se archivaran permanentemente, y que deberían hacerse auditorías periódicas para la verificación interna”.

Actualmente, es obligatoria, para todas las empresas en Venezuela, por mandato expreso del marco legal vigente en materia de costos y precios, la práctica de la auditoría anual, exigida por los accionistas, entidades

financieras para la solicitud de créditos y el Estado para soportar las estructuras de costos, de los sujetos de aplicación de la Ley Orgánica de Precios Justos (2015).

Es importante señalar que, los enunciados sobre la partida doble, libros de contabilidad, enumeración y resguardo de los mismos, propuestos por Fray Luca Paccioli, se encuentran estipulados como obligatorios en el Código de Comercio Venezolano (1955), estipulando lo siguiente:

Artículo 32.- Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá obligatoriamente, el libro diario, el libro mayor y el de inventarios.

Artículo 33.- El libro Diario y el de Inventarios no pueden ponerse en uso sin que hayan sido previamente presentados al Tribunal o Registrador Mercantil...

Artículo 34.- En el libro diario se asentaran, día a día, las operaciones que haga el comerciante, de modo que cada partida exprese claramente quién es el acreedor y quién es el deudor, en la negociación...

Artículo 35.- Todo comerciante al comenzar su giro y al final de cada año hará en el libro de Inventarios una descripción estimatoria de todos sus bienes...

El inventario debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas; ésta debe demostrar con evidencia y verdad los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas...

Artículo 36.- se prohíbe a los comerciantes:

- a) Alterar en los asientos el orden y fecha de las operaciones descritas.
- b) Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos.
- c) Poner asientos al margen y hacer interlineados, raspaduras, o enmendaduras.
- d) Borrar los asientos o parte de ellos.
- e) Arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros.

Por lo tanto, el cumplimiento de estas regulaciones, le proporciona una seguridad razonable, a los diversos usuarios de la información contable, sobre el contenido de datos confiables, veraces y oportunos para la toma de decisiones.

De esta forma, surgen razonamientos, para llevar a cabo las operaciones mercantiles, emergiendo así las ciencias administrativas, que han formado parte de las transacciones económicas, desde que el hombre comenzó a desarrollar su capacidad pensante y creativa para manufacturar o intercambiar bienes y servicios. Al respecto, George (1972:10), señala que “el famoso legislador bíblico, Salomón, dirigió el establecimiento de elaborados acuerdos comerciales, manejó proyectos de construcción y firmó tratados de paz en el siglo X a. de JC”. De esta forma, se evidencia, cómo el control de las operaciones económicas, está influenciado por la gestión administrativa, que conduce al ente económico hacia la obtención de rentabilidad, a los fines de reinvertir sus ganancias, para la continuidad de sus operaciones.

Se puede aseverar entonces, que las ciencias administrativas, son tan antiguas como el hombre sobre la tierra y agrupado en sociedad, sin embargo, es en el siglo XVIII cuando se empieza a efectuar investigaciones de carácter científico sobre las ciencias administrativas. Al respecto George (1972:xviii), señala que es a finales de ese siglo que se empieza a sistematizar la enseñanza y los estudios de las ciencias administrativas, porque fue en 1881 cuando “Joseph Wharton estableció a nivel universitario un curso de administración de negocios”. De esta forma, se consolida la profesión en administración y se inicia la instrumentación de los conocimientos teóricos y prácticos de la administración empresarial.

Por otra parte, a inicios del siglo XIX, Taylor y Fayol (1911:9), señalan que “la mejor administración es una verdadera ciencia que descansa sobre la base de leyes, reglas y principios claramente definidos, y los principios fundamentales de administración científica son aplicables a todas las clases de actividades humanas”. Con los enunciados de Taylor y Fayol, se comenzó a controlar la forma como se administra un negocio, a través de la aplicación de postulados gerenciales para conducir a las organizaciones hacia el logro de los objetivos planteados.

Estos postulados, en sus primeros inicios, proporcionaron importantes resultados, como la disminución de los desperdicios y el incremento de las utilidades necesarias, para mejorar los márgenes de ganancias de las organizaciones, así como la utilización de los recursos escasos. Asimismo, Taylor y Fayol (1911:164), señalan que “la división del trabajo tiene por finalidad producir más y mejor con el mismo esfuerzo. El obrero que fabrica todos los días una pieza y el jefe que trata los mismos negocios, adquieren una habilidad, seguridad y precisión que acrecen su rendimiento”. De este modo, cambió la forma como se llevan a cabo los procesos de manufactura, ordenando las líneas de producción, de forma tal que permitiera al operario, llevar a cabo tareas rutinarias, a los fines de promover la eficiencia y el rendimiento final de los productos.

Por otra parte, Gilbreth, Frank y Gilbreth, Lillian; jugaron un papel preponderante en las áreas de ingeniería y administración, como impulsores y facilitadores de las tareas organizacionales. Según Gilbreth (1979:132), en su primera semana de trabajo, apuntó en un cuadernillo de notas: "resolví aplicar los movimientos adecuados, aunque los ladrillos quedaran torcidos. Si tal era el caso, me detenía a enderezarlos. Pero no iba a caer en la costumbre de usar movimientos errados". De esta forma, quedó sentado por

escrito el primer precepto del estudio de los movimientos, aún presente en las concepciones básicas para el establecimiento de los costos estándar.

Asimismo, Gilbreth, Frank se especializó, en el estudio de los movimientos requeridos para llevar a cabo sus actividades, y se percató que los obreros poseían diversas formas de realizar sus labores, por lo cual, buscó la manera de estandarizar estas actividades, para mejorar el rendimiento operativo. Con base en estos análisis, Gilbreth, Frank, estudió todos los movimientos, y procedió a eliminar aquellos que no eran necesarios, pero que impactaban la eficiencia del obrero.

Respecto a estos estudios, Gilbreth (1979:134), enfatizó que su técnica se basaba en que “todo trabajador eliminara los movimientos fatigosos y que hacían perder tiempo”. Asimismo, es importante señalar que Gilbreth y Taylor, unieron esfuerzos para la medición del tiempo y movimiento, y hoy en día se les conoce como los pioneros en aplicar esta técnica.

Por otra parte, se hace necesario destacar el aporte de Gilbreth, Lillian, de dejar un manual escrito del estudio de tiempos y movimientos, el cual surge como resultado de apoyar, a través de la escritura, los resultados del trabajo de Gilbreth Frank. Al respecto, Gilbreth, (1979:130), enfatiza que Gilbreth, Lillian “poseía un grado universitario en literatura inglesa”, por lo que poseía habilidad para plasmar los estudios de tiempo y movimiento de Gilbreth Frank. Sin embargo, tras la muerte de éste, se dedicó a la enseñanza de las teorías y prácticas del estudio de tiempos y movimientos, con el objeto de sostener a su familia.

Además, según Wren y Greenwood (1999:157-158), Gilbreth, Lillian fue la primera mujer que formó parte de la “sociedad de Ingenieros Industriales

en 1921; y la primera mujer que formó parte de la sociedad de Ingenieros Mecánicos. La primera mujer profesora de administración. No hay duda respecto a las razones de porqué se le ha llamado la primera dama de la administración”.

Asimismo, no se puede hablar de gestión estratégica de costos, sin hacer referencia a la administración científica, cuya principal personalidad es Frederick Winslow Taylor. En este sentido, en las ciencias administrativas el aporte de Taylor, versa en el estudio de los tiempos y movimientos, rutas del proceso productivo, calidad y cantidad de insumos, entre otros. Taylor (1985:21), señala que, “el objetivo principal de la administración debe ser conseguir la máxima prosperidad para el empresario y para cada uno de sus empleados”. Estas teorizaciones, sobre el modo de gerencia de los negocios, se encuentran vigentes en las prácticas actuales de la administración, y están asociadas al aprovechamiento máximo de los recursos con que cuenta la entidad económica.

Cabe destacar que, para Taylor, los trabajadores tenían un mayor rendimiento cuando se mejoraban sus condiciones actuales en términos de sueldos, salarios y beneficios socioeconómicos, sobre la base de escalas y en función del trabajo desempeñado, propiciando un trabajador motivado, más productivo, y que adicionalmente era necesario brindarles un ambiente laboral agradable, formación, capacitación y adiestramiento constante. Taylor y Fayol (1911), señalan que los cuatro principios fundamentales de la Administración Científica son:

Primero: Desarrolla, para cada elemento del trabajo del obrero, una ciencia que reemplaza los antiguos métodos empíricos.

Segundo: Selecciona científicamente y luego instruye, enseña y forma al obrero...en el pasado éste elegía su oficio y se instruía a sí mismo.

Tercero: Cooperera cordialmente con los obreros para que todo el trabajo sea hecho de acuerdo con los principios científicos que se aplican.

Cuarto: Distribuye equitativamente el trabajo y la responsabilidad entre la administración y los obreros. La administración asume todo trabajo que exceda la capacidad de los obreros...Es esta cooperación del obrero trabajando con toda su iniciativa, unida a los nuevos sistemas de trabajo implantados...lo que hace que la administración científica sea tan superior al antiguo sistema. (p. 29).

Es importante destacar que, estos principios son las bases, de la forma como se administran los negocios en el presente, donde existe un proceso de selección del personal necesitado con ciertos requisitos para desempeñar sus funciones; y luego que es incorporado, inicia un proceso de capacitación y entrenamiento, en función de las transformaciones y ajustes que vaya teniendo la organización.

Entonces, para Taylor, la Administración Científica permite lograr un mayor número de partes, es decir, aumentar el volumen de producción, a través de la aplicación de un menor esfuerzo, resultante de la suma de todos los esfuerzos del personal de la planta. El principal aporte de la teoría de Taylor, a las ciencias administrativas, se basa en el enunciado de sus cuatro principios básicos que se mantienen vigentes y que son planificar, organizar, dirigir y controlar las actividades desempeñadas dentro de la organización.

Así como resaltaron los aportes de Taylor; Fayol se destaca por su teoría de la Administración Industrial y General. Según Taylor y Fayol (1911:117), Fayol, “comienza por establecer, en su libro, que el arte de

gobernar los negocios de una empresa no significa otra cosa que la de asegurar la marcha esencial de seis funciones esenciales: técnicas, comerciales, financieras, de seguridad, contables y administrativas”.

Con base a lo anterior, para Fayol, el ejemplo de gerente de las empresas, era aquel que tenía un mejor retorno de la inversión, a través de la manufactura de mayores volúmenes de bienes, con el menor costo posible, o con la menor aplicación de recursos, repartiendo así mayores dividendos a sus accionistas. Por lo tanto, existen cinco principios administrativos para analizar la aplicación de recursos y conocimientos, a la satisfacción de las necesidades humanas a través de bienes y servicios, siendo estos según Taylor y Fayol (1911):

Previsión, organización, mando, coordinación, control.
La previsión tiene como objetivo escudriñar el porvenir...y...comporta previsiones a corto y largo plazo.
La organización tiene como objetivo dotar a la empresa de todos los elementos necesarios para su funcionamiento...material... social.
El mando tiene como misión hacer funcionar el cuerpo social...se reparte entre los distintos jefes de todas las jerarquías dentro de la empresa.
La coordinación es la acción de establecer la armonía entre los actos de cada elemento del cuerpo social...en pleno acuerdo con el de los otros.
El control consiste en verificar si todo se realiza conforme al programa adoptado, a las órdenes impartidas y a los principios admitidos. (p. 118).

Como se puede observar, Fayol adicionó un principio básico a los postulados de Taylor, como lo es el mando o liderazgo, que para él estaba representado por la relación armoniosa entre todos los miembros de la organización. De igual modo, Fayol señalaba que, los directivos debían

aplicar especial énfasis en la selección y reclutamiento del personal, eliminando a los incapaces, y contratando solo los mejores.

Asimismo, cabe referenciar la teoría de las relaciones humanas en la administración, desarrollada por Mayo, surgida en sus experimentos de Hawthorne. Sus postulados surgen, como contraposición a la teoría clásica de la administración, destacando la necesidad de humanizar los procesos de trabajo, realizados a través de métodos rigurosos, científicos y precisos, resultantes de la administración científica.

Mayo (1972), descubrió que:

La colaboración humana en el trabajo, tanto en las sociedades primitivas como en las más evolucionadas, siempre ha dependido, para su perpetuación, de la evolución de un código social ilógico que regula las relaciones entre las personas y sus actitudes reciprocas. La insistencia sobre una lógica de producción meramente económica —especialmente cuando esa lógica se transforma con frecuencia— interfiere en el desarrollo del código social y, por consiguiente, hace surgir dentro del grupo un sentido de frustración humana. Esta frustración humana da por resultado la formación de un código social de nivel más bajo, y en oposición con la lógica económica. Uno de los síntomas es el 'rendimiento restringido'...la exasperación personal causada por una experiencia personal continua de incomprensión e ineficacia...entraña las más serias consecuencias para la industria y para el individuo (pp. 117-118).

Con estos enunciados, el autor antes mencionado cambió la forma de conducir las organizaciones, generando un importante cambio cultural, con miras hacia la interacción, las relaciones interpersonales, el trabajo en

equipo y el respeto mutuo; mejorando el clima organizacional, motivando a sus trabajadores, comprometiéndolos con la empresa y retribuyéndolo por sus servicios en el alcance de las metas a corto y largo plazo.

Por otra parte, destaca el trabajo de McGregor, quien propuso la teoría X y Y, de las organizaciones. También, es considerado como un reconocido exponente de las teorías de humanización de la administración, enfatizando que la productividad laboral aumenta, cuando al trabajador se le asignan actividades que lo motiven y que impliquen un mayor compromiso con la organización. McGregor (1994), dividió la gerencia en dos importantes vertientes, llamó Teoría X, a la gerencia tradicional, donde se considera a los trabajadores como irresponsables e incapaces de tomar decisiones, y que por ello requerían de constante supervisión y medición de sus rendimientos.

Sin embargo, el referido autor, se opone a estas afirmaciones y formula una Teoría Y, aseverando que los trabajadores responden a estímulos, como actividades a desarrollar, y a las actitudes de la gerencia. La Teoría Y argumenta que, a mayor supervisión e instrucciones, menor será la iniciativa propia, por temor al fracaso y a las amonestaciones laborales. Por lo tanto, es necesario confiar en las personas, asignarles tareas y responsabilidades retadoras, para aumentar su rendimiento y compromiso laboral.

Para McGregor (1994:56), “solo cuando reconozcamos que el control consiste en la adaptación selectiva a la naturaleza humana y no en el intento de someter ésta y sus reacciones a nuestros deseos, podremos mejorar nuestra capacidad de control”. Por lo tanto, la importancia de los postulados enunciados por la teoría de las relaciones humanas, de Fayol y McGregor, trajo consigo importantes cambios en la forma como se gerencia una

organización, y sobre todo en el ambiente laboral, entre el patrono y el trabajador, y es a partir de ese momento que se considera la opinión de los trabajadores y su satisfacción dentro de los planes de las empresas.

Sin embargo, años más tarde, se levanta otro estudioso de las ciencias gerenciales, y propone la Teoría Z de las organizaciones. Su nombre, William Ouchi, que en su obra Ouchi (1985:14), señala que “la clave de una mayor productividad está en implicar a los trabajadores en el proceso”. No cabe duda, que esta teoría, refuerza la humanización de la gerencia, agregando un nuevo factor como lo es la participación en el proceso productivo, argumentando que el éxito de la filosofía japonesa de la administración, se fundamenta en el empleo vitalicio, y la cultura japonesa, contribuyen grandemente, en la competitividad y en la rentabilidad de la mayoría de las empresas japonesas actuales.

Pensamiento Dinámico de la Gestión Estratégica de Costos

Como se mencionó anteriormente, desde que el hombre vive en la tierra, y empezó a llevar a cabo, actividades mercantiles de intercambio de su producción agrícola, primordialmente, ameritó de un procedimiento que le permitiera controlar y valorar dichas operaciones, surgiendo así la contabilidad. Fray Luca Pacioli perfecciona y agrega nuevos elementos y otros estudiosos se convierten, con su experiencia en el campo, en pioneros de la contabilidad de costos.

Al respecto, Babbage, según George (1972), propuso lo siguiente, para analizar los procesos y costos de producción:

1. Utilizar técnicas de estudios de tiempos.

2. Utilizar formas impresas estandarizadas para investigación.
3. Usar el método comparativo para estudiar prácticas de negocios.
4. Determinar la mejor manera de hacer preguntas.
5. Determinar la demanda a partir de las estadísticas...
6. Iniciar investigación y desarrollo.
7. Estudiar la localización de la planta con respecto a la materia prima...
8. Utilizar un beneficioso sistema de sugerencias. (pp. 72-73).

Cabe destacar que, Babbage incorporó las teorías de tiempo y movimiento, al campo industrial, mucho antes de Taylor y Fayol, por lo que se puede asegurar, que también fue un estudioso meticulado de los procesos y prácticas de manufactura. Seguidamente, interviene Taylor (1985) a la palestra de la contabilidad de costos, con sus postulados de la administración científica, enfatizando acerca de la productividad de las organizaciones que, era necesario:

- 1) Separación absoluta entre la programación del trabajo y su ejecución;
- 2) medición del tiempo objetivamente necesario para la ejecución de una tarea
- y 3) determinación de un sistema de remuneración tal, que premie el cumplimiento de las normas en cuanto al tiempo (p. 11).

De esta forma, inicia el proceso de transformación de la contabilidad de costos, también denominada por autores reconocidos en el campo como Contabilidad Gerencial y como Administración de los Costos, la cual, es una rama superior de la contabilidad, cuyo principal objetivo es comunicar información financiera y no financiera, a través de informes o reportes, dirigidos principalmente a la administración de una empresa, a los fines de que esta pueda ejercer el control y tomar decisiones estratégicas; en las

actividades fabriles y de servicios que presta. Para informar estos datos, acumula y analiza la información de los eventos económicos que ocurren, y que son necesarios para la manufactura de un bien o prestación de servicio.

De lo anterior, se desprende que la contabilidad de costos constituye un sistema de información, que permite conocer el costo incurrido y necesario para manufacturar un producto o prestar un servicio; así como también facilita la comprensión, de la forma cómo fue generado ese costo, en cada una de las etapas desarrolladas en el proceso económico.

Por consiguiente, la contabilidad de costos permite facilitar la comprensión de la posición financiera de la empresa, encaminándola hacia el análisis del beneficio que se obtiene, de la aplicación de recursos en forma de costos incurridos y que permiten satisfacer las necesidades del colectivo, dirigiendo los esfuerzos hacia el uso eficiente de los recursos, y hacia las actividades más rentables posibles, evaluando por consiguiente el desempeño de la entidad, hacia el logro de los objetivos propuestos.

A continuación, se presenta un cuadro analítico, referido sobre la evolución que ha sufrido la contabilidad de costos, como subsistema de la gestión estratégica de costos, para compilar y reportar los costos directos e indirectos asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios:

Cuadro No. 2: Evolución del Concepto de Contabilidad de Costos e Introducción de la Gestión de Costos.

ETAPA	PARADIGMA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS
1500 – 1600	Alemania y Francia, utilizan la contabilidad de costos de forma sencilla; evidenciada en artesanos, viñedos e imprentas de la época, llevando un control de las cantidades producidas y los insumos utilizados. A partir de 1557, se comienza a emplear el término “costos de producción”, considerando en su cálculo, sólo los materiales y la mano de obra. Un francés, llamado Cristóbal Plantin, llevaba diferentes cuentas para cada clase de papeles importados y otra para cada libro impreso, de tal manera que al final de cada impresión trasladaba la cuenta de costos a otra cuenta de inventarios para la venta. Ramírez (2008).
1776 – 1940	En Inglaterra, con la llegada de la máquina a vapor y su incorporación en las fábricas de tejidos y de navegación marítima, fluvial y terrestre, se da origen a la Revolución Industrial y a la aparición de fábricas en Europa y Estados Unidos. Se marca el paso de la producción artesanal a la industrial, requiriendo de un mayor control de los materiales y la mano de obra, y se introduce un nuevo elemento al costo, como lo es el costo de las máquinas y los equipos (carga fabril, pero no como un elemento del costo propiamente dicho). En 1777, se introduce el principio de la partida doble con registros de cantidades y valores en cada etapa del proceso de manufactura. En 1827, el francés M. Gordard publica el texto Contabilidad Industrial. En esta etapa, el mayor desarrollo de la contabilidad de costos, ocurrió entre 1890 y 1915, cuando se emplean métodos para valorar inventarios, estimar los materiales y la mano de obra y se distribuye la carga fabril. En esta época, tiene especial protagonismo Frederik Taylor, quien empezó a experimentar los costos estándar (cálculo de los costos a través de estudios de tiempo y movimiento) en la siderúrgica Bethlehem Steel Co.; al dedicarse al estudio sistemático de los métodos y procedimientos utilizados en la manufactura a escala masiva, proponiendo métodos para la evaluación del grado de eficiencia de los trabajadores. Ramírez (2008). Rodríguez, Rodríguez, Chirinos y Meleán (2009).

Cuadro No. 2: Evolución del Concepto de Contabilidad de Costos e Introducción de la Gestión de Costos. Continuación.

<p>Década de los 50</p>	<p>La contabilidad de costos, se consideraba para determinar el costo total y unitario de un producto. Se incrementa la adquisición de activos fijos y surge la necesidad de amortizar su costo por etapas de consumo, clasificando este costo como carga fabril e incorporándolo formalmente en el costo de un producto. Emerge el concepto de contraloría, como medio de control de las actividades de finanzas y manufactura. Ramírez (2008).</p>
<p>Década de los 60</p>	<p>La contabilidad de costos, continuaba considerándose desde el punto de vista industrial, y se refería al flujo de costos a lo largo de un proceso productivo para la transformación de las materias en productos. Se introduce el concepto de contabilidad de costos basada en las actividades en General Electric, como método para controlar la carga fabril, pero desde el punto de vista cuantitativo. Schneider (1968). Neuner (1970). Schillinglaw (1977).</p>
<p>Década de los 70</p>	<p>Se incorpora a la contabilidad de costos, el uso de la estadística para comprender y medir los costos de los productos, clasificándolos por categorías, estratos y empresas (se amplía el concepto de los costos). Se enfatiza, que la cantidad del costo incurrido guarda relación con la investigación y el cálculo, considerando factores como la productividad y el rendimiento, verificado a través del uso de la contabilidad, específicamente en el área de costos. Fernández (1977). Dearden (1976). Schillinglaw (1977).</p>

Cuadro No. 2: Evolución del Concepto de Contabilidad de Costos e Introducción de la Gestión de Costos. Continuación.

<p>Década de los 80</p>	<p>Se incluye a la contabilidad de costos, en los procesos de planeación y control de gestión, surgiendo técnicas de análisis de decisiones y la llamada contabilidad por área de responsabilidad. Se inician estudios para la minimización de mermas en los procesos productivos, priorizando la creación de valor y el uso efectivo de los recursos de la empresa hacia las alternativas más rentables. Se buscan explicar los resultados económicos de la organización, comparando los costos con los precios de ventas; las fluctuaciones entre lo real y lo estimado. En 1981, Jhonson destaca la importancia de la contabilidad de costos para generar información para la administración (primeros vestigios de la gestión de costos). Horngren (1984). Ramírez (2008).</p>
<p>Década de los 90</p>	<p>Se le da un sentido más analítico a la contabilidad de costos, reconociendo que suministra información oportuna sobre los inventarios y los costos de los productos (información financiera y no financiera) para que la administración de la empresa tome decisiones. Brinda apoyo en la elaboración de presupuestos. Se introduce en el costo estándar, el cálculo de las desviaciones (costo real vs. costos estándar). Horngren (1995). Gayle (1999). Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994).</p>

Cuadro No. 2: Evolución del Concepto de Contabilidad de Costos e Introducción de la Gestión de Costos. Continuación.

<p>En la actualidad (Año 2000 en adelante)</p>	<p>Se analiza la evolución de la contabilidad de costos, hacia la contabilidad de dirección de los costos, afirmando que la contabilidad de costos constituye un subsistema de la gestión estratégica de costos, para la formulación de estrategias que faciliten el proceso decisorio y aporten ventajas competitivas sostenibles a largo plazo (supervivencia de la empresa). Permite la planeación y control de las actividades en función de los objetivos a corto plazo y estrategias a largo plazo. Indica que, para sostener en el largo plazo a una empresa, es necesario adquirir los insumos correctos a los proveedores indicados, determinar la mezcla correcta de productos a los clientes apropiados y el uso de los canales de distribución más adecuados. Por consiguiente, se habla de gestión de costos en vez de contabilidad de costos, abarcando la contabilidad financiera, reportes de producción, administración de inventarios, planeación y programación de la producción, investigación y desarrollo, control de calidad, mercadotecnia y la cobranza al cliente, siendo éstas las multidimensiones que debe abarcar un estudio apropiado de los costos. Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez (2000). Hansen y Mowen (2007). Barfield, Raiborn y Kinney (2006).</p>
--	---

Fuente: Díaz (2019), a partir de Rodríguez, Rodríguez, Chirinos y Meleán (2009). Ramírez (2008). Horngren, Foster y Datar (2007). Hansen y Mowen (2007). Barfield, Raiborn y Kinney (2006). Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez (2000). Gayle (1999). Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994). Schilliglaw (1977). Fernández (1977). Dearden (1976). Neuner (1970). Schneider (1968).

El cuadro No. 2, permite conocer la forma como, a través de la praxis, la diversidad de disciplinas, los contextos históricos, y sus repercusiones en el ámbito económico y social, el estudio de las prácticas gerenciales, ante la contrastada competencia subyacente en el entorno empresarial, dieron cabida al emerger de un nuevo paradigma para gerenciar los costos; el cual, es producto de las mismas circunstancias y necesidades de la actual comunidad de negocios; enmarcado por la urgencia de tomar decisiones para definir los destinos de las entidades económicas.

El concepto de la contabilidad de costos, y la forma como es percibida y utilizada por una empresa, ha variado considerablemente a lo largo de las últimas décadas, poniendo de manifiesto su evolución de acuerdo al contexto histórico, paradigmas y necesidades informacionales de cada etapa, lo que ha propiciado el surgimiento de la gestión de costos como estrategia, en lugar de técnica o herramienta, para la administración y control de las operaciones fabriles.

En sus inicios, la contabilidad de costos se basó, primordialmente, en el cálculo o medición de los materiales directos y la mano de obra directa, luego se le incorpora la carga fabril, relativa a lo que costaba, en términos totales, manufacturar un producto. Con el paso de los años, se fueron incorporando datos precisos y detallados para responder a las demandas del ambiente empresarial. Estas demandas, implicaban el reto de asumir nuevas funciones, nuevos controles, nuevas metodologías, surgiendo la transición de la contabilidad de costos a la gestión de los costos, abarcando aspectos cualitativos del contexto globalizado en el que interactúan las organizaciones.

Entre los factores más importantes, que se han introducido en la gestión de costos, se encuentran: La satisfacción del cliente, la calidad de los

productos, procesos de manufactura flexibles, es decir, que admitan cambios de acuerdo con las exigencias del consumidor; el mercado, la competencia, los proveedores, servicio postventa, la gestión y opciones de cobranza, los canales de distribución del producto, entre otros. Estos factores, de carácter cualitativo, aunado a los de carácter cuantitativo, cuánto cuesta producir un bien, vender un artículo o prestar un servicio, le han dado un nuevo significado al sistema de gestión de los costos.

En este orden de ideas, y en el marco de los objetivos propuestos en la presente investigación, se hace imprescindible para las organizaciones, de todo tipo, conocer cuánto cuesta manufacturar bienes y prestar servicios, siendo este un elemento clave para la medición monetaria de las decisiones a tomar, y sus efectos en la salud financiera de la entidad, que la conduzca a obtener márgenes de ganancias razonables, ajustados a la normativa legal vigente en Venezuela, incluso a ir más allá de eso, es decir, de dirigir el negocio hacia el establecimiento de ventajas competitivas que le permitan posicionarse en el mercado y diferenciarse de la competencia.

Por consiguiente, los elementos o componentes del costo, constituyen la base fundamental, para el análisis de la ruta, ciclo, fases o pasos necesarios para que un bien o servicio sean aptos para la venta, considerando su constitución en los centros de costos o actividades para tales fines.

En este sentido, los factores que conforman la estructura de costos de una entidad, difieren unos de otros, dependiendo del tipo de actividad que realiza, es decir, si se trata de empresa manufacturera, comercializadora, importadora o de servicios, y dichos elementos son los materiales directos, la mano de obra directa y la carga fabril, mejor conocida a nivel latinoamericano

como los costos indirectos de fabricación. La suma de estos factores, considerando la naturaleza de la empresa, conforma la estructura de costos de una entidad, aspecto que aporta información útil para la toma de decisiones razonadas.

En este sentido, la estructura de costos, constituye un instrumento de gestión, estratégico para todo tipo de entidad, y permite mejorar la calidad y oferta de sus productos, suministrando información reflexiva y acertada que le permite desarrollar ventajas competitivas, en el mercado en el que opera. Por ello, la alta gerencia debe asumir el reto de ajustar sus decisiones, sobre la base de los recursos disponibles, con el propósito de encaminar apropiadamente el destino de la organización, orientando el presupuesto hacia las opciones de producción y venta que arrojen los mejores escenarios.

En otro orden de ideas, como ya se enfatizó anteriormente, los elementos que conforman la estructura de costos de una entidad, dependen de la actividad que realiza y su naturaleza, en tal sentido, se presenta el siguiente cuadro analítico, que señala la estructura de costos bajo estos planteamientos:

Cuadro No. 3: Estructura de Costos

Tipo de Empresa	Elemento del Costo	Gastos del Ejercicio (gastos ajenos a la producción)
De Manufactura	Materiales directos, mano de obra directa y carga fabril.	Gastos del ejercicio, hechos en el país, causados en un ejercicio económico, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones.
De Servicio	Mano de obra directa y carga fabril.	
Comercializadoras	Costos de adquisición y gastos inventariables.	

Fuente: Díaz (2019).

La clasificación anterior de los costos, fue presentada considerando el marco legal vigente en Venezuela, como lo es la Ley Orgánica de Precios Justos (2015) y la Providencia Administrativa 003/2014, donde se señalan los criterios contables generales para la determinación de los precios justos. Cabe destacar que, esta estructura, en lo que se refiere a su caracterización, coincide con lo establecido en las normas internacionales de información financiera, adoptadas por Venezuela, por mandato de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela a partir del año 2009.

Desde el punto de vista de la presente investigación, referida a la gestión estratégica de costos de las PyMIS, el enfoque se basa específicamente en los elementos del costo para las empresas de manufactura. En este sentido, dentro de los costos de producción de estas entidades, se encuentran los materiales, la mano de obra, y los costos indirectos de fabricación.

Los materiales, comprenden el recurso principal utilizado en la producción, y constituye la parte corpórea del bien fabricado, es decir, la materia prima, que con el uso de la mano de obra directa y de los costos indirectos de fábrica, es decir, los llamados costos de conversión, se transforman en productos terminados. Comúnmente, en un proceso de manufactura, el elemento materiales, se subdivide en materiales directos y materiales indirectos.

Los materiales directos, son aquellos que se pueden identificar fácilmente, o al menos en la mayoría de los procesos de manufactura, en la composición final del producto. Están representados, a nivel contable, por el costo de adquisición de dichos insumos, más los fletes, los impuestos de ventas, aranceles aduanales y demás desembolsos normales y necesarios, para tener a disposición los materiales en el almacén de la empresa.

Los materiales indirectos, por su parte, conforman el cúmulo de costos de la carga fabril, y son aquellos que se encuentran involucrados en la manufactura del producto, pero que no se consideran materiales directos, sin embargo, sin su empleo, no se puede llevar a cabo el proceso productivo.

La mano de obra, es el trabajo aplicado por el personal que labora en la organización o institución, con el fin de cumplir los objetivos planteados por los directivos, orientado hacia la fabricación y venta de productos o a la prestación de servicios.

Este componente del costo, también puede dividirse en mano de obra directa e indirecta de acuerdo al objeto de costeo, siendo el componente directo el que posee un costo significativo directamente involucrado en el proceso de transformación del material en productos terminados. Mientras

que el componente indirecto, es aquel que no es directamente atribuible y no posee un costo significativo dentro del proceso, además que este último se encuentra incluido dentro de los costos indirectos de fabricación.

Asimismo, la carga fabril, comprende el costo de los materiales indirectos, de la mano de obra indirecta, además de todos los costos de fabricación que son necesarios para la elaboración de bienes o prestación de servicios, y que no poseen relación directa con este. Este elemento del costo, posee la característica de ser heterogéneo, es decir, está conformado por múltiples partidas. Por lo general, su asignación se realiza a través de una distribución o prorrateo, sobre la base de un inductor previamente establecido por la alta gerencia.

En consecuencia, la carga fabril, es aquella parte del costo, que aun identificándose con el producto o servicio, no se puede imputar o asignar de forma directa por razones prácticas o de costeabilidad. Dentro de los costos indirectos de fabricación se encuentran entre otros, el arrendamiento de planta, servicios generales de planta, alquileres de planta y depreciación del equipo de fábrica o planta.

En este orden de ideas, ya presentada la evolución filosófica de la contabilidad de costos y definidos los elementos del costo; la gestión de costos constituye un conjunto de actividades organizadas, llevadas a cabo por una empresa que desea desarrollar estrategias, analizando la interacción del proceso productivo con su entorno interno y externo, con el propósito de generar información útil y oportuna para la toma de decisiones, que permitan precisar ventajas competitivas y sostenibles en el largo plazo.

En relación con este planteamiento, Meleán, Moreno y Rodríguez (2009:38), señalan que la gestión de costos “va más allá del simple cálculo de costos; brinda la posibilidad de vincular información cuantitativa con aspectos cualitativos, considerados de vital importancia para la organización”. Más adelante, estos autores plantean que:

La vinculación de estos elementos, ofrece información contable de los costos, así como información cualitativa proveniente del análisis interno (definición de estrategias, políticas, planes de acción, entre otras) y de los mercados (preferencias del consumidor, necesidades, deseos, etc.) toda ella necesaria para apoyar el proceso de toma de decisiones estratégicas de la empresa (p. 38).

De igual forma, Shank y Govindarajan (1995), enfatizan que:

Durante los últimos treinta años, la gestión de la contabilidad ha logrado un gran avance en el entorno organizacional. El paso de la contabilidad de costos hacia el análisis gerencial de los costos, se considera un reto fundamental para el porvenir económico de la empresa; el éxito que alcance esta nueva herramienta, permitirá definir el predominio que tendrá la gerencia de costos en el futuro (p. 23).

Del planteamiento anterior, se puede retomar la importancia que ha alcanzado la contabilidad de costos para la toma de decisiones de la alta gerencia. Por consiguiente, la contabilidad de costos, constituye un subsistema de la gestión de costos.

Para Barfield, Raiborn y Kinney (2006:44), la gestión de costos “consta de un conjunto de métodos formales desarrollados para la planeación y el control de las actividades generadoras de costos en función de sus objetivos

a corto plazo y de sus estrategias a largo plazo”. Este concepto vincula el cálculo de los costos, a la declaración de las metas de la empresa en determinado período de tiempo. Asimismo, Warren, Reeve y Fess (2000:635), afirman que la gestión de costos, “incluye datos tanto históricos como estimados, que la administración utiliza para llevar a cabo sus operaciones diarias, planear las futuras y desarrollar estrategias generales del negocio”.

Por lo tanto, la gestión de costos, surge como respuesta a las transformaciones en el contexto en el que confluyen las organizaciones; desde el punto de vista político, social, cultural y económico, tales como: El surgimiento de nuevos modelos de producción, la globalización, la tecnología, los sistemas de información, la calidad de los productos, las preferencias de los clientes, nuevas normativas y regulaciones, incertidumbre en los mercados, entre otros; influyendo en el desarrollo normal de las actividades que realiza una empresa para alcanzar sus objetivos.

Asimismo, la gestión de costos se reviste de importancia, al proponer una serie de técnicas que favorecen el control y la minimización de los costos, el posicionamiento en el mercado, el liderazgo en los costos y la diferenciación de los productos. Es por ello que, se pone de manifiesto la necesidad que tienen las empresas para poder competir en el mercado, de contar con información relacionada con el costo y la rentabilidad, a fin de crear competencias financieras y operativas de forma apropiada.

En conclusión, la gestión de costos, le ofrece a una organización la oportunidad de contar con información, mucho más amplia que la cantidad de costos incurridos en un período, para considerar y medir elementos intangibles, pero que agregan valor al producto y a la empresa, rompiendo

con discursos tradicionales del uso de los costos, su tratamiento y consideración al momento de decidir respecto al negocio; conduciendo a la empresa hacia las opciones que le generen mayores beneficios en términos monetarios.

Caracterización de las Pequeñas y Medianas Industrias en Latinoamérica

La participación, de las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMIS) en Latinoamérica, específicamente en el sector económico, ha ido en aumento y representa una incipiente oportunidad de crecimiento interno, ya que son actores importantes en el aparato productivo de estos países, tanto por su contribución en el total de empresas como en la generación de empleo, incrementado incluso su contribución al producto interno bruto (PIB). Su producción, se vincula fundamentalmente con la economía y el mercado interno, de ahí que parte importante de la población y de la economía de la región dependan de su actividad. Sin embargo, y a diferencia de lo que sucede en los países desarrollados, este sector empresarial contribuye de manera reducida en las exportaciones como resultado de su baja competitividad y productividad respecto de las grandes entidades.

En este sentido, debido a la elevada heterogeneidad estructural de las economías de América Latina, es que las PyMIS juegan un papel fundamental en las estrategias de desarrollo, y para ello se requiere contar con políticas e instituciones que estimulen al crecimiento futuro de la región. Es por ello, que la importancia de las PyMIS en Latinoamérica, en donde, según Olmedo (2014:25), la participación promedio de las PyMIS en la generación de empleo es del 61% del total de las empresas, contra 39% de las empresas grandes. Sin embargo, en cuanto al PIB, la relación es a la

inversa, refiere el mismo autor, ya que su participación en el PIB es de 28% contra un 71% de las grandes, y en cuanto a exportaciones la diferencia se agudiza aún más, pues sólo participan con el 8.4% del total, contra el 91.6% de las grandes, según el autor antes señalado.

Para el caso de México específicamente, esto es resultado de diversos factores. El predominante, es la existencia de una política oficial de apoyo y fomento, a lo que pudiera denominarse un patrón exportador basado en remesas de mercancías de medio y alto contenido tecnológico, pero que descansa en importaciones crecientes de insumos y de tecnología, lo que ha propiciado que la enorme mayoría de las exportaciones mexicanas sean realizadas fundamentalmente por empresas transnacionales, manufactureras con insumos importados en cantidades crecientes tanto en cantidad como en valor, muy parecido al caso venezolano.

Este escenario, obedece al resultado de la aplicación de las severas políticas de ajuste, dictadas por los organismos financieros internacionales, a raíz de la crisis de endeudamiento que profundizó la crisis económica general del país, desde principios de los años ochenta del siglo pasado y que se vería extendida a prácticamente toda la región latinoamericana. Consecuencia de ello, ha sido el rezago tecnológico que experimenta el país, expresado en una pérdida de competitividad y de productividad de la planta productiva nacional y del sector de las PyMIS.

En cuanto a los costos, el caso de la comunidad de negocios en México, existe un gran impacto por concepto de la inflación, producto de prácticas económicas y políticas erradas, sin embargo, no cuentan con una regulación para la construcción de estructuras de costos y tampoco existen regulaciones de precios. En este sentido, las entidades se guían de las

normativas contables y las teorías existentes sobre las técnicas y sistemas de gestión de costos, para compilar y reportar la información financiera y no financiera, emanados principalmente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En el caso de Ecuador, las PyMIS desempeñan un rol fundamental puesto que son las responsables de generar un número importante de empleo, dinamizando así su economía. Su importancia, dentro del ambiente económico, sobreviene no solo por los aportes a la producción nacional, sino a su vez a la flexibilidad de adaptación a nuevos rumbos o cambios ya sean de tipo tecnológico, social o de generación de empleo, estando mayormente concentradas en las provincias del Guayas, Pichincha, Manabí, Azuay y El Oro, debido al gran potencial del sector del comercio, entre las cinco provincias suman alrededor de 138.000 PyMIS que equivale a un alto porcentaje sobre el total nacional, según Yance (2017:81).

Es importante destacar, que en el caso de la PyMIS en Ecuador, la creciente inestabilidad política, un sistema con la corrupción tremendamente enquistada, las relaciones conflictivas con Perú y el inmenso agujero fiscal son algunas de las claves para entender la crisis del país, circunstancias que encaminaron hacia la dolarización de la economía, como medio para devolver a confianza en la inversión y la reactivación económica para el reimpulso de las entidades, entre ellas muy principalmente la PyMIS. Sin embargo, en el caso específico de la gestión de costos, no se evidenció ningún tipo de regulación en materia de costos, como es el caso de Venezuela.

En el caso de Colombia, la contabilidad en su totalidad se lleva a cabo a través de ley, principalmente para la contabilidad financiera, pero no así para

la gestión de costos, que se lleva a cabo a través del criterio de eruditos o expertos nivel mundial, lo cual tampoco se asemeja, es ese aspecto al caso de las entidades venezolanas con regulaciones en materia de costos y precios.

En este orden de ideas, para caracterizar la PyMIS venezolana, vale la pena referenciar a Peñaloza (2003), quien señala que:

En Venezuela, las pequeñas y medianas industrias manufactureras siempre han jugado un papel importante dentro de la economía, aun cuando es a partir de los años cincuenta, con el proceso de industrialización, que se favoreció la constitución y concentración de parques industriales, considerados en los sesenta y gran parte de los setenta como uno de los mejores de América Latina (p. 41).

Más adelante, Peñaloza (2003:42), refiere que “en Venezuela para 1999 la pequeña y mediana empresa contribuyó con el trece por ciento (13%) del P.I.B., empleando el cincuenta y cinco por ciento (55%) de la población económicamente activa”. En este sentido, la importancia de las PyMIS, viene dada por su incremento en los últimos años, y en la capacidad que tienen para generar, empleos formales a buena parte de la población, pasando a engrosar la lista de las estrategias económicas y sociales en Venezuela y de las demás naciones. Asimismo, las PyMIS, poseen la particularidad de ser flexibles, es decir, adaptarse a los cambios del mercado, cuando se requiere agregar especificaciones a los productos, incorporar nuevas líneas de bienes, diversificar los clientes, entre otros.

Para Ramírez (2008:16), las PyMIS cuentan con un gran reconocimiento “como factor principal de desarrollo económico y social, y el

consecuente interés de las entidades gubernamentales y organizamos privados en desarrollar proyectos de fomento en la PyMIS, tendientes a mejorar su nivel competitivo”. Por lo tanto, las PyMIS urgen de la disposición de estrategias, que le permitan mantenerse dentro del mercado y en los sectores económicos de las naciones. De igual forma, la gestión de costos es vital para su supervivencia en el contexto de la comunidad de negocios actual, debido a la información valiosa para la toma de decisiones, emanada de los costos y las técnicas de las que se vale la gestión de costos para generar datos útiles, oportunos y verificables.

En tal sentido, Ramírez (2008) respecto a la gestión de costos en las PyMIS señala que:

A medida que las medianas empresas en primera instancia, y luego las pequeñas comenzaron a introducirse en la economía globalizada, fueron adentrándose en alguna de las siguientes situaciones:

- Fabricar una amplia gama de productos, utilizando procesos de fabricación diferentes, en los cuales resulta difícil determinar la proporción de los gastos indirectos de cada producto.
- Registrar un porcentaje significativo de costos indirectos en relación a los costos totales, siempre y cuando se fabriquen en la compañía varios productos.
- Encontrarse sometida a fuerte competencia de precios en el mercado, y ante la necesidad de conocer con exactitud la composición del costo de sus productos, a fin de estar en capacidad de establecer precios con la mayor precisión posible.
- Poseer una estructura organizacional costosa, frecuentemente sometida a cambios estratégicos (p. 81).

El referido autor, indica que cuando una PyMIS se encuentra en una o más de las cuatro situaciones enfatizadas en el párrafo anterior, “es posible

que los costos tradicionales ya no puedan satisfacer sus necesidades”, por consiguiente se hace necesario la búsqueda de la implementación de la gestión de costos en el corto o mediano plazo.

En este sentido, a la hora de implantar la gestión de costos, las PyMIS al igual que las grandes empresas deben considerar una serie de elementos internos y externos para su adecuada implementación. Al respecto, Ramírez (2008:65), señala que “las MIPYMIS deben comprender que para lograr la competitividad es necesario establecer un control de sus costos por medio de un sistema que les permita tomar decisiones en tiempo real, es decir tener información eficiente y precisa”.

Respecto a la situación de las PyMIS en Venezuela, en materia de gestión de costos, Díaz, Gil y Gaerste (2018) señalan que, las PyMIS en Venezuela:

Se caracterizan por no conocer el resultado económico de los productos que manufacturan, debido a no contar con un sistema de acumulación de costos adecuados. La medición de los costos que se lleva, así como los insumos y las horas hombre y máquinas que intervienen en la producción, se realiza a través de cálculos manuales, lo que da lugar a datos inexactos, desvirtuando la información y los datos resultantes de sus operaciones fabriles (p .11).

Con consiguiente, urge la necesidad de aportar, estrategias para incorporar la gestión de costos, en estas importantes entidades económicas, encargadas de transformar los insumos en productos, para la satisfacción de necesidades, a los fines de mejorar sus procesos de trabajo, y sobre todo el proceso de toma de decisiones.

Por lo anteriormente mencionado, se hace imperiosa la necesidad, para las PyMIS, desarrollar ventajas competitivas que la ayuden a competir y a aumentar el rendimiento de sus inversiones en la manufactura de bienes. Esta aseveración, se realiza debido a que el objetivo principal de las ventajas competitivas es crear valor para el cliente, en cuanto a la relación del grado de su satisfacción y el costo de adquirir el producto. En este sentido, Porter (1991) menciona tres estrategias fundamentales que pueden ser utilizadas por las empresas, para desarrollar ventajas competitivas, capaces de permitirle superar a sus competidores en el ramo en el que se especializa.

Estas estrategias, son primera en liderazgo en costos, que consiste en desarrollar políticas de bajos costos, lo cual, se puede obtener a través de un análisis de la cadena de valor extendida de la empresa, a fin de descomponerla y analizarla, para identificar las actividades que añaden valor y las que no añaden valor pero que encarecen el producto. En segundo lugar, se tiene la diferenciación de productos, requiriendo que las organizaciones manufacturen bienes y presten servicios únicos y valiosos, enfocándose en los atributos, diferentes al precio, por los que los clientes están dispuestos a pagar una cantidad extra.

Y la tercera y última, pero no menos importante, el enfoque que presta cuidado a líneas estrechas de productos, segmentos de compradores o mercados geográficos objetivo, en donde las ventajas deben alcanzarse mediante las dos estrategias anteriores, es decir, el liderazgo en costo y la diferenciación del producto o servicio.

Cada empresa, posee sus propias ventajas competitivas, relativas a su tamaño, sector y entorno. Las pequeñas y medianas industrias, no escapan a esta realidad, y poseen sus propias preeminencias de capacidad, que

resultan en rasgos diferenciadores, en el sector económico de su desempeño. Al respecto, Anzola (2010:43), señala que la pequeña empresa “posee importancia cuantitativa: ventajas en oportunidad de vender, en resistir incrementos en costos indirectos, en flexibilidad y adaptabilidad para la aplicación de procedimientos, programas o políticas administrativas, y en conocer a sus clientes y empleados”.

Por lo tanto, las PyMIS, poseen ventajas competitivas que permiten fortalecer los sectores económicos de las naciones; pero que requieren del interés y el esfuerzo mancomunado de todos los clientes internos de las empresas, así como el apoyo del Estado para favorecer sus condiciones, y estimular su crecimiento y fortalecimiento. En este sentido, se puede aseverar que cada PyMIS, debe efectuar una investigación, sobre cuáles son sus aptitudes, sus baluartes y cómo puede transformarlas en rasgos diferenciadores para la competencia.

Estas investigaciones, se llevan a cabo, analizando su composición interna, las habilidades que requiere para ofrecer bondades al entorno externo; identificando estos elementos, con el apoyo de los postulados de las ciencias contable, administrativa y estadística, como la hace el presente estudio.

Diamante de Porter para la Evaluación de los Factores de Competitividad en la PyMIS

Desde el punto de vista teórico, ya se revisaron los cambios de paradigmas de las ciencias administrativas y contables, los nuevos enfoques de la gestión de costos a nivel empresarial y sus tendencias; y además de estos aspectos, caracterizó las PyMIS en Latinoamérica. Sin embargo, en

función de la vasta bibliografía que existe sobre la temática, la investigadora se restringió, al campo de referencia sobre las consideraciones teóricas que se enfoquen en la contabilidad gerencial, administrativa y los costos de manufactura. Esto permitió, construir los argumentos conceptuales sobre la gestión estratégica de costos, referidos a las pequeñas y medianas industrias, de forma general, que hacen vida en el territorio nacional.

En este sentido, los costos de manufactura, han sido ampliamente estudiados en los últimos años por diferentes autores, quienes convergen en considerar que todas las empresas, independientemente de su tamaño, deben conocer, en tiempo real, los recursos aplicados en la manufactura de sus productos, esto con el propósito de establecer políticas de fijación de precios de venta de bienes terminados, considerando en ellos márgenes de ganancia razonables, que en el caso de Venezuela, ese margen se encuentra reglamentado a un nivel máximo para los productores.

Asimismo, este conocimiento sobre el costo de los bienes fabricados, permite elaborar y presentar estados financieros confiables y oportunos, para tomar decisiones acertadas con respecto a fabricar o no, determinados productos, invertir o no en nuevas plantas, maquinarias y equipos, expandir o no sus operaciones de mercadeo y ventas, entre otros.

Sin embargo, para llegar a estos planteamientos, que no son más que formulación de estrategias, es necesario el uso de un referente filosófico que permita dar respuesta y concretar cada estudio. Es por esta razón, que la postura filosófica, en la que se apoyó la investigadora, para formular estrategias, fueron los aportes de Michael Porter (1991), quien a su vez basó sus investigaciones en el análisis, comprensión y mejoramiento de diversas teorías aplicadas en el sector industrial, implementadas a lo largo de la historia empresarial mundial.

En este sentido, la contabilidad financiera y la contabilidad de costos, como base de sustentación para la obtención de rentabilidad de las organizaciones, ha venido tomando auge desde el inicio de los tiempos, pero fue en el siglo XVIII, con llegada de la llamada revolución industrial, y con ellas, el auge de modos de producción automatizados y a gran escala, cuando se aceleran los cambios en todos los ámbitos, salud, transporte, vivienda, tecnología, materiales, demanda, entre otros, cambiando así las necesidades de consumo, y transformando la forma de hacer negocios a nivel mundial.

Así pues, antes de la llegada de la revolución industrial, las ventajas competitivas de las empresas mercantilistas, se basaban en la cantidad de recursos naturales, recursos humanos y capital invertido para la continuidad de sus operaciones. En 1776, Adam Smith mostró al mundo los resultados de sus disensiones sobre la naturaleza y causa de las riquezas de las naciones, donde, junto con otros exponentes de la escuela clásica, argumentaron que la comercialización está suspendida sobre variables cambiantes y vulnerables, y que no debe ser la base fundamental para la obtención de riquezas de los países y sus ciudadanos. Asimismo, estos estudiosos enfatizaban que la competencia, donde el papel del Estado debía ser mínimo, afectaba el libre curso de la oferta y la demanda.

Al respecto, Cho y Moon, citado por Buendía (2013:57); señalan que “Smith generalizó la idea de la división del trabajo al marco internacional en lo que él llamó la división internacional del trabajo o también Teoría de la Ventaja Absoluta”. Esta teoría de la ventaja absoluta, parte de la posición de que cada país se dedica a producir bienes en los que posee ventajas, por lo que no considera propio crear empujar ventas en otros países, ofertando bienes a precios de ventas por debajo de los locales.

Años más tarde, en el siglo XIX, David Ricardo, perfeccionó la teoría de la ventaja absoluta, agregándole nuevas variables. Al respecto, Buendía (2013:58) señala que “David Ricardo desarrolló nuevas propuestas orientadas a la teoría del comercio internacional para demostrar que todos los países pueden beneficiarse con el comercio si se especializan en producir aquéllos bienes en los que son más eficientes”; surgiendo así la teoría de la ventaja comparativa, resultante de la comprensión de los modos de producción, donde los bienes manufacturados son el resultado de la especialización y el cambio, para comercializar productos en los que su costo comparativo sea considerablemente menor.

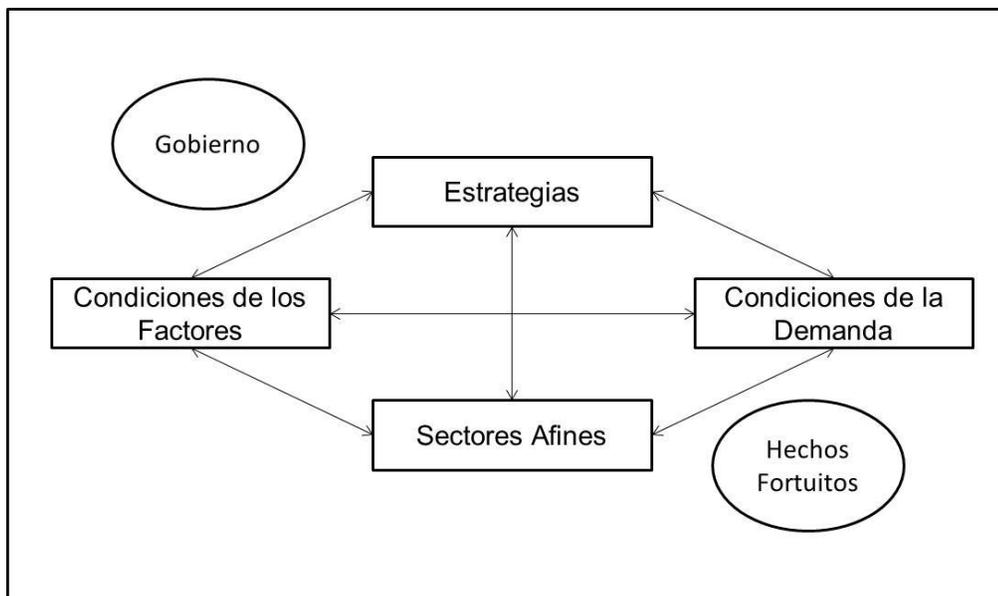
De este modo, inicia el papel protagónico de los costos, como fuente para la diferenciación en el mercado, y en el desarrollo de ventajas que alarguen el ciclo de vida de las entidades económicas. Cabe destacar, que esta teoría de David Ricardo, sigue vigente en la comunidad de negocios, y en la gestión estratégica de costos, bajo el nombre de diferenciación de costos.

Años más tarde, en 1990, Michael Porter, presenta al mundo el Modelo de Diamante, afianzándose en los postulados de Adam Smith y David Ricardo, sobre el cual, argumenta que la teoría clásica para la formulación de estrategias quedó obsoleta con la globalización de mercados y el desarrollo tecnológico. Es a partir de allí, que Porter (1991) desarrolló un estudio sobre la competitividad, señalando las causas de la productividad, siendo ésta, para él, la única variable que puede definir la competitividad de las naciones, argumentado que, Porter (1991:165), “la prosperidad nacional no se hereda, sino que es creada por las oportunidades que brinda un país a sus empresas”. Por lo tanto, Porter (1991) vuelve a incluir el factor Estado, como

determinante para la competición de las entidades mercantiles, cuando Smith lo había prácticamente descartado.

En este orden de ideas, para Porter (1991), la ventaja competitiva se logra a través de la mejora continua, adaptación al cambio y superación de obstáculos; concibiendo al entorno como un ambiente dinámico, progresivo y estimulante. De esta forma, es como propone un modelo para la formulación de ventajas competitivas, conocido como Modelo de Diamante, el cual se resume en la siguiente figura:

Figura No. 1: Diamante de Porter



Fuente: Porter (1991).

Este modelo, se basa en cuatro aristas fundamentales. La primera de ellas, "Condiciones de los Factores", versa sobre la especialización de la mano de obra y el fortalecimiento de la infraestructura de la planta, partiendo de la premisa, de que la capacidad productiva, constituye un factor

determinante para el desarrollo de una manufactura más eficiente. Estos escenarios, no se tratan de contar con un alto número de operarios de producción, sino por el contrario, contar con una fuerza laboral capaz y especializada, para mejorar el rendimiento de la entidad. Además, tampoco se trata de una gran infraestructura, se trata de un espacio de trabajo organizado lógicamente y con recursos que coadyuven con la productividad de la empresa.

El segundo elemento, “Las Condiciones de la Demanda”, requiere de un estudio de la composición y caracterización de la demanda interior, siendo este un elemento fundamental para que las empresas comprendan las necesidades de sus compradores. Al respecto, Porter (1991:174), señala que “las condiciones de la demanda interior ayudan a crear la ventaja competitiva cuando un segmento determinado del sector es mayor o más visible en el mercado interior, que en los mercados extranjeros”.

El tercer elemento, considerado por Porter (1991), llamado “Sectores Afines”, establece que las ventajas competitivas de las naciones se logran a través de la disposición de proveedores competitivos, provenientes de sectores auxiliares, que faciliten el acceso y la disponibilidad de los materiales, y demás insumos para llevar a cabo el proceso productivo. Contar con proveedores locales, es preponderante a los fines de minimizar los costos de la cadena de suministro de la empresa, afectando directamente el precio del artículo vendido. El cuarto, y último aspecto, que conforma el modelo del diamante, es la “Estrategia, estructura y rivalidad”, sobre el cual, su autor argumenta que, las condiciones del país donde opera la empresa, el tamaño de la empresa y la competencia, son las que obligan a innovar y mejorar la competencia, reduciendo costos, mejorando la calidad, incrementado la diversidad de productos, entre otros.

En este orden de ideas, la autora, con base en su experiencia profesional en el área de la gestión de costos, comparte los postulados de Porter (1991), en contraposición de las argumentaciones de Smith, sobre la base de que solo las grandes entidades, sobre todo las transnacionales, no requieren de la intervención del Estado, para su funcionamiento y el desarrollo de sus actividades propias; sin embargo, no es así para las micro, pequeñas y medianas empresas, las cuales, en su mayoría, surgen por emprendimientos familiares, que requieren de la intervención del Estado, en materia de apoyo financiero y condiciones en la economía, para su fortalecimiento y surgimiento de nuevos emprendimientos, tanto de apoyo como de competencia.

Con base en este planteamiento, el papel del Estado debe ser, más de acompañamiento, que de ente regulador de precios; ya que no es justo fijar precios de venta, para productos fabricados por empresas de diferentes tamaños, que poseen una estructura propia, cadena de suministro desigual, características individuales y limitaciones financieras particulares. Lo más razonable sería entonces, promover la competencia, y la oferta de bienes y servicios, con mezcla de materiales y mano de obra, que permita ofertar productos de bajo costo y otros de alto costo, para que consumidores, de diferente poder adquisitivo, según su propia realidad económica, y que satisfaga sus necesidades de consumo.

Por ello, a los fines de presentar a las PyMIS en Venezuela, planteamientos, aproximados y generales, como guía para la formulación de ventajas competitivas, se presenta como base los razonamientos de Porter (1991), como el eje fundamental para aportar estrategias a estas entidades,

a los fines de desarrollar estructuras de costos, que representen una herramienta eficiente, para la gestión estratégica empresarial.

Sin embargo, es importante señalar también las limitaciones inherentes al Diamante de Porter, en el estudio de la competitividad. Si bien es cierto, que las empresas enfrentan el reto de ser las más robustecidas en sus países, al afrontar los desafíos económicos, tecnológicos e industriales, uno de los principales postulados de Porter es que la competitividad de las empresas no depende de la coyuntura económica, sino que hay que crearla con esfuerzo, creatividad e iniciativa propia. Desde este punto de vista, lo que hace próspero a un país es la productividad de las empresas, es decir, su capacidad de usar eficiente y creativamente, las materias primas y la mano de obra, ambos, elementos del costo de un producto manufacturado.

Para los detractores de Porter, de la existencia de condiciones de mercado perfectas, es importante señalar que entre sus postulados básicos se destaca que lo relevante no es cuántos recursos son los que se disponen, sino qué se hace con los recursos con los que se cuenta. En este orden de ideas, que las empresas sean competitivas, no depende del avance tecnológico, sino de los cambios que se implementen para mejorar las condiciones que afectan la competitividad.

Para Porter, que las entidades compitan internacionalmente, no depende de las condiciones de la nación, sino de las condiciones del entorno y la capacidad que tenga la empresa para generar valor con lo que posee. Por consiguiente, a pesar de las condiciones actuales de Venezuela, que sin duda alguna son circunstanciales, con niveles de riesgo país altos y una hiperinflación galopante, no existe cabida a la idea de pensar que todo está perdido en cuanto a la competitividad, es al contrario, como lo señala Porter

(1991), además considerando que no existen verdades absolutas, y añadiendo los planes de reconstrucción del país, que se hace necesario la reinversión diaria de la PyMIS, a través del establecimiento de estrategias que le permitan mejorar sus condiciones financieras y prepararse para el crecimiento y oportunidad que se avecinan con la eventual apertura de mercados que tendrán las entidades económicas venezolanas.

“Mide lo que se pueda medir, y lo que no,
hazlo medible”

Galileo Galilei

CAPÍTULO III

EL TRASFONDO EPISTEMOLÓGICO Y METODOLOGÍA PARA EL ABORDAJE DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS

Este capítulo del estudio, se centra en presentar la ubicación epistemológica de la gestión estratégica de costos, así como la metodología empleada por la investigadora para desarrollar los objetivos propuestos.

Trasfondo Epistemológico de la Gestión Estratégica de Costos

La gestión de costos, es el resultado de la evolución de la contabilidad de costos, como se reveló en el capítulo II de este estudio. Por lo tanto, queda enmarcada dentro de la ciencia contable, la cual, ha sido influenciada por los hallazgos cartesianos, presentes en la teoría de la partida doble, para dejar constancia de las transacciones económicas; pues su transformación como disciplina científica, para Zaá (2013), refleja la metódica racional de la verificación matemática, la física clásica y la exactitud del cálculo diferencial e integral.

Percibir la transformación, de la contabilidad de costos de procesos mercantilistas, a la gestión estratégica de costos, en sus múltiples dimensiones, es esencial para su categorización epistemológica. La ciencia contable, en general, ha experimentado un cambio significativo, donde su campo de acción, está cimentado en las bondades que ofrece las

tecnologías de la información y comunicación, para el manejo cuantitativo y cualitativo de los datos.

Sin embargo, esto no era así en sus inicios, es decir, en la etapa agrícola de la sociedad, donde el principal problema era dejar evidencia del intercambio agrícola entre vecinos. Con el paso de los años, y con el surgimiento de la globalización de mercados, como enfatiza Porter (1991), emergieron entidades económicas encargadas de satisfacer las necesidades humanas, más allá de lo esperado, con fronteras o barreras que tienden a borrarse, configurando una nueva perspectiva vivencial, plurifacética, como exigencia para la supervivencia de los negocios; obligando a repensar, la utilidad de la gestión de costos, como una disciplina compleja, con características estratégicas, con límites rígidos, legales y normativos, para reportar e intercambiar aportes investigativos, datos y teorías confiables y comprobables, que sirvan de orientación para la gestión estratégica empresarial. Además de esto, de la globalización y la innovación tecnológica, el factor humano, sus emociones, sentimientos, experiencias y tradiciones; también han modelado la gestión de costos en las organizaciones.

En este sentido, el giro experimentado en la gestión estratégica de costos, viene dado por los cambios que se ha suscitado en las organizaciones y su entorno. Esto se debe, a que las entidades, al igual que los seres vivos, nacen, se desarrollan, alcanzan una madurez y mueren. Por lo que, el objetivo de la gestión estratégica empresarial, es sostener la etapa de madurez del negocio y evitar su muerte o cesamiento de las actividades para las que fue constituida.

Por consiguiente, la contabilidad, dentro de ellas, la contabilidad de costos o gestión de costos, ostenta una innovación en su orientación,

replanteándose sus elementos fundamentales para constituirse como una disciplina, para conducir la comunidad de negocios, lo que a efectos de esta investigación, se ha denominado gestión estratégica de costos.

En este orden de ideas, el papel de la gestión estratégica de costos es comprender y explicar una realidad adversa, que desestabiliza el desarrollo de las actividades de manufactura de las pequeñas y medianas industrias. En este sentido, para abordar estos razonamientos y darle respuesta a los objetivos del estudio, la investigadora tomó como basamento los referentes reflexivos de la corriente filosófica positivista, descartando la postura clásica, de la existencia de verdades naturales y absolutas, para encaminar la generación de saberes hacia el neopositivismo o positivismo lógico.

El positivismo lógico, trasfondo epistemológico de esta investigación, abre paso a la pluridimensionalidad de las variables, para abordar las realidades contextuales en el que se desenvuelven las organizaciones, con el propósito de resolver problemas, más allá de la teoría de la partida doble, enfoque básico de la contabilidad de costos, incorporando otros datos comprobables a través de la experiencia gerencial.

Una de estas variables, es el sujeto, el analista o gerente de costos, quien entrama un ser complejo compuesto por cuerpo, mente y alma, es decir, quien tiene necesidades biológicas, una formación técnica y profesional particular, experiencias, sentimientos, emociones, sensaciones y tradiciones, y que conjuga estos elementos, para aplicar conocimientos medibles, cuantificables y comprobables, desde una corporalidad única, para solucionar problemas gerenciales, y conducir a las entidades económicas, hacia las alternativas más rentables posibles para socios y accionistas.

Auguste Comte, es uno de los principales referentes del pensamiento filosófico positivista clásico, que incorporó el método científico, para alcanzar el conocimiento a través de la explicación científica de leyes generales y universales. Sus postulados, tomaron auge y recorrieron diversas geografías a nivel mundial, acaparando la atención y fomentando el surgimiento de nuevos exponentes. De esta forma, surge el neopositivismo o positivismo lógico, que nace del famoso Círculo de Viena, a inicios del siglo XX, incorporando al método científico lo empírico y verificable.

El significado por verificación, principal postura del neopositivismo, cumple con el requisito analítico de los datos que arroja una estructura de costos, a los fines de verificar, si verdaderamente un producto es rentable o no, en términos financieros, o si bien, genera costos que son subsidiados por productos más rentables, hacia los que se debe dirigir los esfuerzos y recursos de ventas y comercialización.

En este sentido, el costo, como principal dato de la contabilidad de costos, se contrasta con los ingresos por ventas de los productos manufacturados, resultado así la contribución marginal por producto, que permite aseverar, sobre datos verificables y cuantificables, cuál bien producido, absorbe costos de otras familias de productos, encaminando las decisiones gerenciales hacia estrategias, sobre la base de costos, volumen, utilidad y expansión de mercados.

Thomas Kuhn, una de las principales personalidades del neopositivismo, reconocido por su célebre investigación sobre “la estructura de las revoluciones científicas”, argumenta que el conocimiento se logra a partir de los paradigmas compartidos por una comunidad de científicos, tanto los teóricos, como los de la aplicación de teorías y modelos para la solución

de problemas, seguidos por la especialización del objeto de estudio, por lo que se da lugar al cambio de paradigmas originando una “revolución historiográfica” del conocimiento acumulado, debido al cambio continuo de paradigmas.

Es por ello, que para el logro de los objetivos de la investigación, la autora se basó en los postulados de Kuhn (1961), ya que es necesaria una mirada multiperspectiva, para abordar la situación actual, de la gestión estratégica de costos en las PyMIS. En este sentido, desde el punto de vista del abordaje epistemológico, la gestión estratégica de costos, es una disciplina empírica, enmarcada en una naturaleza económica y social, cuyo objetivo fundamental es informar, mediante la descripción cuantitativa y cualitativa, el crecimiento económico de una entidad, a partir de la definición, medición, clasificación, cuantificación e interpretación de su estructura de costos, fundamentada en el tipo de actividad y sector económico al que pertenece; para la toma de decisiones gerenciales, dando explicación así un hecho observado.

Adicionalmente, se debe incorporar, en el análisis de la gestión estratégica de costos, la ocurrencia de hechos posibles y temporalidades, que permitan nuevos paradigmas multivariantes, diversos y complejos, donde el desarrollo de ventajas competitivas se logra, cuando se ve más allá de un simple dato financiero y se incorporan factores influyentes y determinantes en la dirección de los negocios, tal y como lo propone Porter (1991).

Por lo tanto, la gestión estratégica de costos, queda enmarcada dentro del pensamiento neopositivista, al entamar postulados científicos de la contabilidad pura, principios contables, leyes y normas que delimitan su campo de acción, pero que da la oportunidad al apareamiento de variables

que puedan dar una mayor reflexión a la hora de resolver problemas económicos.

Por lo tanto, desde el punto de vista del pensamiento neopositivista, se concibe a la gestión estratégica de costos, como un sistema para la generación de conocimientos, que surgen a partir de la práctica, que están cuidadosamente ordenados, y que posee un objeto de costeo definido, metodologías y metas propias, que se pueden medir, verificar y reformular en la praxis e implementación en los procesos de trabajo de las entidades económicas, con limitaciones de carácter normativo y legal, como es el caso de Venezuela.

Entonces, la gestión estratégica de costos es una disciplina, que se apoya en las ciencias administrativas y contables, que se encarga de la constante solución de problemas, mediante la generación de nuevos conocimientos, a medida que se le da respuesta a las necesidades de las entidades económicas y su entorno, con apego al ordenamiento normativo y jurídico operante.

Es importante señalar, que los objetos de conocimiento de la gestión estratégica de costos, son las actividades y transacciones económicas que realizan las entidades, medidas en términos monetarios, a los fines de alcanzar los resultados económicos más favorables, que permitan el progreso y desarrollo de la organización.

En el caso específico de esta investigación, y para el logro de los objetivos, metodológicamente la autora procedió a recabar información de las fuentes vivas, de las unidades de estudio, para así contrastarlas con los referentes teóricos en materia de costos. Sin embargo, a los fines de dar

cabida a la formulación de un nuevo paradigma, sobre el uso de las estructuras de costos para la formulación de estrategias; consideró necesario triangular esos escenarios, con las experiencias en gestión de los gerentes generales de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.

Por consiguiente, además de encuestar al personal que labora en el área de costos de las PyMIS, también se entrevistó, cara a cara a altos gerentes, acerca de tres aspectos considerados como básicos, para la formulación de estrategias, soportadas con la estructura de costos, a partir del Diamante de Porter. Estas tres variables, que resumen las entrevistas son: opinión sobre la efectividad de las estructuras de costos para la formulación de estrategias, la percepción del marco legal vigente en Venezuela en materia de costos y la intención – acción para hacer frente a la situación económica del país.

Metodología para el abordaje

Toda investigación, se sustenta en un marco metodológico, que responde al nivel de profundidad, para llegar a la generación del conocimiento propuesto, a través de métodos y técnicas para la recolección y análisis de datos. Por esta razón, en esta sección, se indica hacia donde se direccionó el estudio, en función de los objetivos planteados y los pasos seguidos para su concreción.

Desde el punto de vista, de la forma como la investigadora llevó a cabo la recolección de los datos, para dar respuesta a los objetivos planteados, se puede aseverar que la perspectiva del estudio es mixto, con preponderancia cuantitativa, ya que la obtención cualitativa de los datos se empleó solo

mediante la aplicación de una entrevista semiestructurada, donde se aplicó la triangulación, convergencia o confirmación, a los fines de tener un percepción más integral, completa y holística del fenómeno, enriqueciendo así, la calidad de la información obtenida, para luego evaluar la gestión de costos llevada a cabo en las actividades de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, empleando el análisis estadístico de los datos.

En consecuencia, la aplicación de la entrevista semiestructurada tuvo como fundamento, conocer las opiniones y percepciones, del uso de las estructuras de costos para la toma de decisiones, así como el impacto del marco legal y normativo en la dirección empresarial, a los fines de lograr una comprensión más amplia y profunda de la gestión de costos, sobre la base de las experiencias de altos gerentes de las PyMIS.

Asimismo, la triangulación de los datos producto de la encuesta, la lista de cotejo las entrevistas y la observación directa, permitió generar constructos teóricos, sobre posiciones paradigmáticas, versadas en la forma como debe estar dimensionada la gestión estratégica de costos en la PyMIS, para el logro de ventajas competitivas.

De igual forma, desde la óptica del modo de estudio, se puede aseverar que la presente investigación es documental, porque se analizaron diversas teorías existentes, relacionadas con el eje temático, con el objeto de interpretar y presentar resultados, a través de la explicación de la realidad observada, es decir, se efectuó una investigación bibliográfica especializada sobre las teorías de gestión de costos.

Además, se considera de campo porque la investigadora aplicó tres instrumentos para la recolección de datos, a una población bien definida, a

los fines de recabar la información necesaria, directamente del personal que labora en el área de contabilidad de costos de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo.

El nivel de la investigación, es descriptiva de corte explicativa, porque se hace uso de datos medibles y verificables, como son los costos, para evaluar la gestión de los costos, en términos de características y rasgos inherentes, dando origen a la explicación de su relación con el establecimiento de estrategias que deriven en ventajas competitivas.

Esta percepción, del fenómeno de estudio, implica un cambio de paradigmas, sobre la forma como son percibidos los datos contables, aceptado su cambiante interpretación, en función de las variables internas y externas de las entidades económicas; mostrando nuevos ángulos o dimensiones para gerenciar estratégicamente los negocios.

El universo, o conjunto de personas, sobre el que se buscó un resultado, son los gerentes o responsables del proceso decisorio, de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo.

En este orden de ideas, con base en la información suministrada por la Lcda. Mary Carmen Méndez, directora ejecutiva de la Cámara de Pequeños, Medianos Industriales y Artesanos del Estado Carabobo (CAPEMIAC), al cierre del año 2017 había seiscientos cuarenta y un (641) empresas afiliadas, y de este conjunto trescientas treinta y ocho (338), son empresas de manufactura, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo. Por lo anterior, se puede decir, que la población de la presente investigación, está conformada por 338 gerentes o responsables, de tomar decisiones en las

pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo.

En cuanto a la muestra, debido a que el universo era extenso, la investigadora procedió a aplicar un método de muestreo, a los fines de extraer de la población, un conjunto menor, pero representativo, que fuera más manejable en términos de tiempo y recursos.

En este sentido, para el cálculo de la muestra, se utilizó la siguiente fórmula, que forma parte de la estadística descriptiva, propuesta por Shao (1996):

$$n = \frac{N * Z^2 * p * q}{E^2(N - 1) + Z^2(p * q)}$$

Donde,

N= Población total, 338 gerentes o responsables del área de costos

p= Proporción de aciertos 0,50.

q= Proporción de fracasos 0,50.

E= Error máximo admisible 10%.

Z= Nivel de confianza 1,96; para un nivel de confianza de 95%

Con base en lo anterior, para calcular la muestra de gerentes o responsables en el área de costos de la PyMIS a estudiar, se sustituyeron los datos en la fórmula y arrojó el siguiente resultado:

$$n = \frac{338 * 1,960^2 * 0,50 * 0,50}{0,10^2(338 - 1) + 1,960^2(0,50 * 0,50)} = 75$$

Considerando la metodología anterior, la muestra quedó conformada por setenta y cinco (75) gerentes o responsables de los procesos decisorios, a nivel general, y también del área funcional de la contabilidad de costos, de las PyMIS, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo. Dicho de otra manera, atendiendo al diseño de la investigación, este estudio contempló dos muestras, conformada cada una de ellas, por sujetos seleccionados intencionalmente, con más de cinco años de experiencia, considerando, a partir de ese requisito, como valioso su aporte a la presente investigación.

Con base a lo anterior, una de las muestras, está conformada por setenta y cinco (75) gerentes o responsables del área funcional de costos, a quienes se le aplicó un cuestionario y una lista de cotejo; y la otra muestra, está conformada por setenta y cinco (75) altos gerentes o gerentes generales de las PyMIS objeto de estudio.

Es importante resaltar que, la selección de las entidades a evaluar, estuvo sujeta al cumplimiento de las variables de la lista de cotejo, y como se mencionó anteriormente, al nivel de experiencia de los sujetos de análisis, medidos por sus años de práctica profesional. De igual forma, por tratarse del suministro de datos de costos y finanzas, así como del análisis del cumplimiento del marco legal en materia de costos y precios, las entidades solicitaron mantener la confidencialidad, colaborando con los fines de la investigación, siempre y cuando la investigadora no revelara la identidad de la empresa que representan, o su asociación implícita con los datos. Por lo tanto, a los efectos de la investigación, las PyMIS encuestadas, fueron

identificadas con números ordinales, sin mencionar su razón social o identificación comercial, salvaguardando así el secreto de los datos suministrados por cada una de ellas.

En cuanto a las técnicas de recolección de información, se aplicó la observación, captando información de la propia unidad de análisis, para su posterior interpretación. Asimismo, otras técnicas utilizadas fueron la encuesta y la lista de cotejo, ya que por medio de éstas, se obtuvo información directamente de las fuentes vivas de la investigación.

Seguidamente, se procedió al levantamiento de los instrumentos de recolección de datos. Entre ellos, se elaboró un cuestionario (ver anexo A), por encontrarse más idóneo, y de bajo nivel de complejidad, en el desarrollo de las preguntas, poca formalidad y ahorro de tiempo. En la presente investigación, el cuestionario está compuesto por catorce (14) preguntas cerradas, unas dicotómicas y otras de múltiple escogencia.

Por otra parte, a los fines de complementar datos, que permitieran evaluar las estructuras de costos de las PyMIS, se aplicó una lista de cotejo (ver anexo B), también conocida como check list, donde se marcó con equis (X), sí o no, según como corresponda, los elementos que se consideraron oportunos conocer, dentro de las unidades de estudio.

La entrevista, por su parte, fue aplicada cara a cara por la investigadora, a los gerentes generales de las PyMIS, y se fundamentó en tres variables, sobre las que la autora consideró necesario conocer, a los efectos de aproximarse a la solución de la realidad observada en las entidades económicas objeto de estudio. Por consiguiente, la entrevista que se llevó a cabo fue semiestructurada, ya que se realizó a través de una guía

de preguntas preestablecidas; incorporando nuevas preguntas, que fueron surgiendo en función de la calidad de la información obtenida de cada gerente entrevistado.

Es importante destacar que, la elaboración de estos tres instrumentos, y la composición de sus interrogantes, se basó en la preparación y diseño del Cuadro Técnico Metodológico, el cual permitió desarrollar cada uno de los ítems a medir e interpretar, y asimismo, asegurar que todos los indicadores presentados fueran medidos.

A continuación, se presenta el cuadro técnico metodológico, que contiene cada variable medida, con sus respectivos indicadores:

Cuadro No. 4: Cuadro Técnico Metodológico.

CUADRO TÉCNICO METODOLÓGICO					
OBJETIVOS	CATEGORÍAS	INDICADORES	ITEMS	INSTRUMENTOS	FUENTE
Diagnosticar la gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	Gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gestión de costos en las PyMIS. ▪ Existencia de un departamento de costos. ▪ Grado de instrucción del responsable. ▪ Cumplimiento del marco legal vigente en Venezuela en materia de costos y fijación de precios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ N/A. ▪ Esta empresa cuenta con un departamento de costos ▪Cuál es su nivel de instrucción. ▪ Aplica la LOPJ para la determinación del costo del producto. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Análisis de documentos. ▪ Lista de cotejo. ▪ Cuestionario. ▪ Entrevistas. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Indicadores y documentos especializados relacionados con la gestión de costos en PyMIS. Gerente o responsable del área de costos de las PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo.

Cuadro No. 4: Cuadro Técnico Metodológico. Continuación.

CUADRO TÉCNICO METODOLÓGICO					
OBJETIVOS	CATEGORÍAS	INDICADORES	ITEMS	INSTRUMENTOS	FUENTE
Diagnosticar la gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	Gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cumplimiento del marco legal vigente en Venezuela en materia de costos y fijación de precios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conoce usted la providencia 003/2014 de la SUNDDE. ▪ Conoce usted la providencia 070/2015 de la SUNDDE. ▪Cuál es el margen de ganancia de los productos que fabrica. 		

Cuadro No. 4: Cuadro Técnico Metodológico. Continuación.

CUADRO TÉCNICO METODOLÓGICO					
OBJETIVOS	CATEGORÍAS	INDICADORES	ITEMS	INSTRUMENTOS	FUENTE
Analizar los costos asociados al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	Costos asociados al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Costos que intervienen en la manufactura de productos. ▪ Clasificación de los costos de manufactura. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ N/A. ▪ Marque los costos asociados a la manufactura del producto. ▪Cuál es el principal indicador para clasificar un desembolso como costo o como gasto. ▪Cuál es generador de costos que emplea para imputar la carga fabril. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Observación directa. ▪ Análisis del fenómeno observado. ▪ Cuestionario. ▪ Entrevistas. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Indicadores y documentos especializados relacionados con la gestión de costos en PyMIS. Gerente o responsable del área de costos de las PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo.

Cuadro No. 4: Cuadro Técnico Metodológico. Continuación.

CUADRO TÉCNICO METODOLÓGICO					
OBJETIVOS	CATEGORÍAS	INDICADORES	ITEMS	INSTRUMENTOS	FUENTE
Determinar las debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas de la gestión de costos de las PyMIS, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	Gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Debilidades. ▪ Oportunidades. ▪ Fortalezas. ▪ Amenazas. ▪ Costos. ▪ Beneficios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ N/A. ▪ DOFA. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Análisis documental. ▪ Herramientas propuestas por autores. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Evaluación crítica y objetiva de la investigadora. ▪ Normas, leyes y reglamentos. ▪ Insumos de los objetivos anteriores.
Explicar la gestión de costos para la PyMIS, con multidimensiones que influyen en las estructuras de costos. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.	Gestión de costos para las PyMIS, como fuente de ventajas competitivas. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estrategias que deriven ventajas competitivas. ▪ Posicionamiento en el mercado. ▪ Liderazgo en costos. ▪ Diferenciación de productos. ▪ Diamante de Michael Porter. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ N/A. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Análisis documental. ▪ Herramientas propuestas por autores. ▪ Modelo para definición de estrategias de Michael Porter. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Evaluación crítica y objetiva de la investigadora. ▪ Normas, leyes y reglamentos. ▪ Insumos de los objetivos anteriores.

Fuente: Díaz (2019).

Hay que considerar, que no existe medición perfecta, y que es difícil representar variables como costos y toma de decisiones, sin embargo, la investigación buscó acercarse lo más posible a la representación de las variables a observar.

En este sentido, para conocer el grado de error que tuvo la medición, se procedió a computar la confiabilidad y validez del instrumento. Para ello, se calculó el Coeficiente de Confiabilidad Alfa-Cronbach (Ver anexo C). Según Hernández, Fernández y Baptista (2010:242), “Este coeficiente desarrollado por J. L. Cronbach requiere una sola administración del instrumento de medición y produce valores que oscilan entre 0 y 1”. Para calcular el coeficiente alfa (α), se utilizó el procedimiento sobre la base de la varianza de los ítem’s, aplicando la fórmula siguiente, propuesta por Carmines y Zélle, citado por Hernández, Fernández y Baptista (2010:242):

$$\alpha = \frac{N}{N-1} * \left[1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{Total}^2} \right] =$$

Donde “N” es igual al número de ítems (14), $\sum S_i^2$ es igual a la sumatoria de la varianza de los ítem’s y S_{Total}^2 es igual a la varianza de toda la escala. Aplicada la fórmula, y sustituyendo los datos en los factores que la conforman, se obtuvo un coeficiente alfa (α) de 0,84 ($\alpha = 0,84$).

Para la interpretación del coeficiente de confiabilidad, se utilizó la escala propuesta por Ruiz (1998: 305), ubicando el resultado referido al conjunto de preguntas del instrumento, sobre aspectos básicos y esenciales sobre la

gestión de costos en la PyMIS, en un rango comprendido entre 0,81 a 1, que significa que éste tiene una confiabilidad muy alta.

Asimismo, el cuestionario y la lista de cotejo, se validaron a través del juicio de expertos, donde dos especialistas lo evaluaron mediante un formato diseñado por la investigadora (ver anexo D), tomando como puntos de referencia la pertinencia, que se refiere a la congruencia con el objetivo de estudio, y la redacción, que encierra la claridad y precisión de los catorce (14) ítems y los aspectos de la lista de cotejo. Los expertos, realizaron algunas observaciones en el formato de validación del instrumento (ver anexos E y F). Una vez realizadas las correcciones, se procedió a aprobar el cuestionario y con ello su aplicación a la muestra previamente definida.

La entrega, del cuestionario y de la lista de cotejo, se realizó de dos maneras:

1. Autoadministrado y cara a cara, es decir, proporcionado directamente al respondiente, para que éste lo conteste sin la intervención de terceros.

2. Autoadministrado y enviado por correo electrónico. Donde los encuestados contestaron directamente el cuestionario, y lo devuelven con las respuestas a la dirección electrónica indicada.

En algunos casos, fue necesario el empleo de una tercera persona para la aplicación del instrumento, debido al cumplimiento de las normas y políticas de algunas de las empresas encuestadas, de no permitir visitantes en el área de costos.

La entrevista, se efectuó, intencionalmente, a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio, de manera personal, a los fines de obtener información fidedigna y confiable sobre la gestión de costos, solicitando categóricamente, estas personalidades, la exigencia de resguardar su identidad y la de la empresa que representan, comprometiéndose la investigadora en garantizar, la confidencialidad de la identificación y asociación de los datos recabados.

Con el propósito de estudiar y analizar la información obtenida, a través del cuestionario, se realizó una tabla de distribución de frecuencias, de las alternativas seleccionadas por la población del estudio, señalando la cantidad de veces que fue escogida cada alternativa, tanto en valores absolutos como en valores porcentuales. También, los datos recabados se representaron a través de un histograma o gráfica de torta, que permiten al lector la visualización gráfica, y así una fácil comprensión, de los datos arrojados u obtenidos con el cuestionario.

Además cada gráfico fue acompañado de una verbalización de los datos obtenidos. De igual forma, se efectuó una triangulación, de estos resultados, con los referentes teóricos en materia de gestión estratégica de costos, el marco legal y normativo, así como la interpretación de estos hallazgos, por parte de la investigadora.

Para examinar, los datos recabados de las entrevistas, se empleó como técnica de presentación de la información, un cuadro de análisis, a los fines de facilitar la revisión de los resultados obtenidos, a la luz de las comparaciones de las respuestas obtenidas, donde se muestra la categorización de cada entrevistado, junto con sus reflexiones, acompañado

de su respectiva interpretación y análisis, donde se conoció cómo es llevada a cabo la gestión de costos en las PyMIS objeto de estudio.

“Dos cosas contribuyen a avanzar: Ir más deprisa que los otros o ir por el buen camino”

René Descartes

CAPITULO IV

REVELACIONES SOBRE LA GESTIÓN DE COSTOS EN LAS PYMIS

En esta fase, se muestran los resultados y hallazgos de la realidad, mediante la expresión numérica de datos, complementado con el significado de las palabras de los sujetos encuestados, y su perspectiva del fenómeno de estudio, respetando e interpretando su lenguaje y reacciones, sobre su gerencia en acción, desde los datos de costos, de las setenta y cinco (75) pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.

Derivaciones de la indagación sobre la Gestión de Costos en las PyMIS Ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo

Con respecto, a los resultados del cuestionario, la presentación de la información, se llevó a cabo para cada ítem por separado, con el diseño de cuadros que indican los resultados obtenidos en términos absolutos y relativos, conjuntamente con su respectivo gráfico de tortas o circular. Cada ítem, es analizado sobre la base de los resultados arrojados y también, se realizó una interpretación para cada uno de los indicadores, lo que representa un análisis para cada uno de los catorce (14) ítems del cuestionario. Cada pregunta, es analizada mediante una triangulación, sobre el entramado de las opiniones emitidas por los encuestados, contrastándolas

con los constructos teóricos emitidos por expertos en el tema, y la posición de la investigadora.

A continuación, se presentan los resultados obtenidos de la aplicación del cuestionario:

ITEM No. 1

¿La empresa en la que usted labora cuenta actualmente con un departamento, centro o área funcional de costos?

CUADRO No. 5

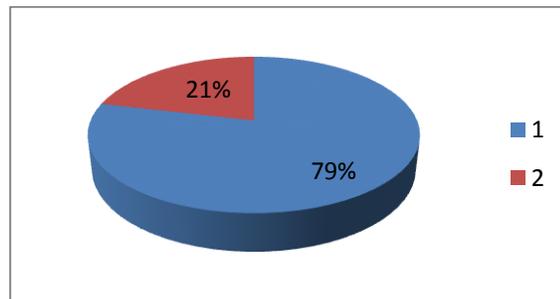
Existencia de Departamento o área funcional de costos

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Si	59	79%
2	No	16	21%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 1

Existencia de Departamento o área funcional de costos



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: De acuerdo a los resultados obtenidos, el setenta y nueve por ciento afirmó que sí existe un departamento de costos en la empresa, mientras que el veintiún por ciento restante afirmó que no existe, lo que permite aseverar que la mayor parte de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, cuentan con una división o departamento de costos, donde se compila, procesa, analiza y reporta los costos asociados a la manufactura del producto que elaboran.

Como referente teórico, sobre estas aseveraciones, Pineda (2008), enfatiza que:

Es pues, en el departamento de costos, donde se procede a determinar el valor de la entrada al almacén, teniendo en cuenta no sólo el valor de la factura, sino la adición de otros factores de costos, en los cuales se ha incurrido para dejar en condiciones para incorporar al proceso productivo los materiales, tales como: gastos de

nacionalización, fletes, seguros y bodegaje, entre otros. También, es en este departamento de costos donde se determina tanto el método como el sistema de registro y valuación de los inventarios (p .29).

En este sentido, con el enunciado de Pineda (2008), se puede resaltar la importancia que tiene para las empresas de manufactura, contar con un departamento o área funcional de costos, ya que es, en este lugar, donde converge el contador público, quien a través de los distintos soportes y en base al proceso productivo, procede a determinar, con sustentos financieros, el costo de manufactura para un período determinado.

Es relevante señalar que, a través de la observación directa y entrevista, cara a cara, con los encuestados, se pudo conocer que las industrias que afirmaron no contar con un departamento de costos, contratan servicios de un contador externo quien realiza, fuera de planta, la asignación de costos de los productos. También, se pudo conocer que la disponibilidad de atención del contador público asesor, no es a dedicación exclusiva, es decir, que a la hora de estas empresas requieran información financiera para la toma de decisiones, deben esperar la remisión o comparecencia del mismo a las instalaciones, lo que afecta la toma de decisiones oportuna.

ITEM No. 2

¿Cuál es su grado de instrucción?

CUADRO No. 6

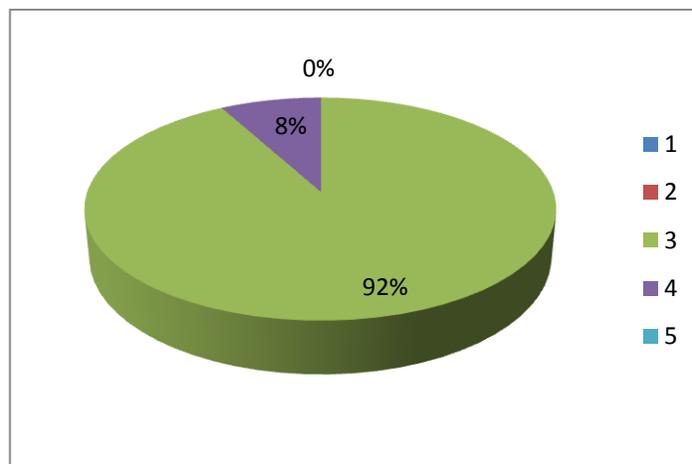
Grado de instrucción del gerente o responsable del departamento o área funcional de costos

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Primaria	0	0%
2	Bachiller	0	0%
3	Universitario	69	92%
4	Magíster o Especialista	6	8%
5	Doctor	0	0%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 2

Grado de instrucción del gerente o responsable del departamento o área funcional de costos



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Una vez aplicado el instrumento, a la muestra de setenta y cinco pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, se obtuvo que el cien por ciento de los encuestados, afirmaron poseer instrucción universitaria, inclusive, dentro de ese universo, el ocho por ciento posee título de cuarto nivel, entiéndase especialista o magíster.

De lo anterior, es importante destacar que, a través de las visitas guiadas, y la observación directa, se pudo conocer que en las pequeñas y medianas industrias encuestadas, el gerente o responsable del departamento o área funcional de costos, es un contador público colegiado, egresado de las diversas universidades públicas y privadas constituidas en el país. Incluso, es significativo enfatizar que las personas encargadas de llevar la contabilidad de costos externa de la empresa, también son contadores públicos independientes, con firmas contables debidamente registradas en notaría pública, incluso muchas de ellas, forman parte del directorio de firmas de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

En cuanto a estos resultados, es notable traer a connotación lo referido por Díaz, Pineda y Reyes (2013):

El contador público es un profesional con pertinencia social, que cuenta con los conocimientos teóricos y prácticos en contabilidad general, costos, impuestos, auditoría, finanzas, entre otros, capacitándolo para elaborar, supervisar e interpretar información financiera administrativa, facilitando la toma de decisiones de las entidades económicas inmersas en un mundo globalizado exigente de respuestas oportunas, y veraces a operaciones cada vez más complejas, orientado en una sólida ética profesional

con valores morales, permitiéndoles a su vez ser un ciudadano útil en la sociedad (p. 78).

En este sentido, se puede afirmar que las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, poseen una fortaleza, en cuanto a su gestión de costos, la cual, la han delegado a profesionales de la contaduría pública, formados para reportar información oportuna y verás, para la toma de decisiones gerenciales, en materia de costos, que le permitan diseñar estrategias competitivas para su diferenciación en el mercado.

ITEM No. 3

¿La empresa aplica la Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ), para el cálculo del costo del producto?

CUADRO No. 7

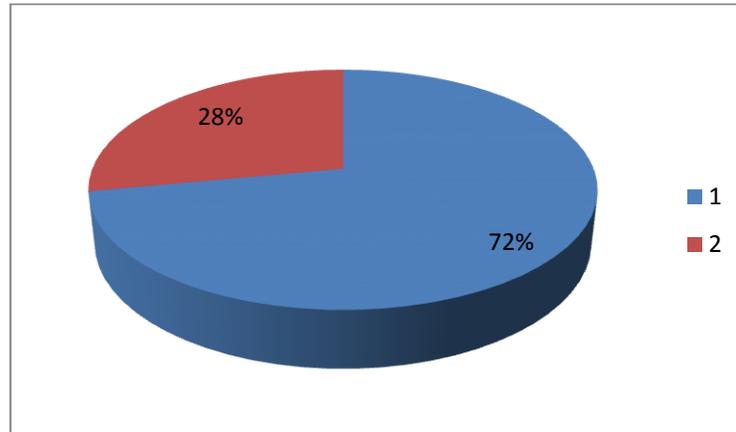
Aplicación de la LOPJ en el cálculo del costo del producto

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Si	54	72%
2	No	21	28%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 3

Aplicación de la LOPJ en el cálculo del costo del producto



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: De los encuestados, el setenta y dos por ciento aseveró, que si consideran la Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ), de la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), al momento de calcular el costo del producto que manufactura; mientras que el veintiocho por ciento restante, asegura que su empresa no aplica la ley, para tales fines.

Con base en los resultados, se puede afirmar que, aun cuando un mayor porcentaje de encuestados asevera, que sí consideran la LOPJ, para el cálculo del costo del producto, resulta alarmante la cantidad de industrias que no aplican la ley, pues el costo es la base para la determinación del precio de venta, en función de los márgenes de ganancia permitidos por esta regulación. Esta preocupación, nace debido, principalmente, al carácter que posee la ley, colocándola a escala de ley orgánica, en un país en el que, en términos jurídicos, solo la Constitución Nacional (1999) queda por encima de este tipo de leyes.

Giménez, Cedeño y Marín (2015), quienes realizaron una investigación, en cuanto al impacto de la Ley Orgánica de Precios Justos, en las PyMIS del Estado Nueva Esparta, enfatizan que:

Como el Estado venezolano aplicó esta nueva Ley que regula los precios de los productos, las empresas deben informar a la Superintendencia de Costos sobre cuáles son sus costos de producción; si se les dificulta a estas Medianas y Pequeñas Industrias cumplir con esta normativa, pueden complicar su permanencia en el mercado porque el Estado le establecerá cuál será el precio del producto que comercializan, sin medir que estos productos sean producidos por medianas o pequeñas industrias y no por industrias de gran magnitud (p. 25).

Lo anteriormente presentado, pone de manifiesto la importancia que tiene para las PyMIS conocer, manejar y reportar su información financiera y de costos, a la hora de defender su posición como sector de la economía, a los fines de evitar el decreto de fijación de precios, ya contemplado en la Ley Constitucional de Precios Acordados, sin considerar las limitaciones de los diferentes actores de la industria; argumentado, a través de los diversos soportes contables, el nivel de costos por sector industrial, así como el margen de ganancia necesario para poder seguir operando en condiciones normales, y ofreciendo bienes y servicios de calidad, así como puestos de trabajo formales a la sociedad venezolana.

ITEM No. 4

¿Usted conoce la providencia administrativa 003/2014 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)?

CUADRO No. 8

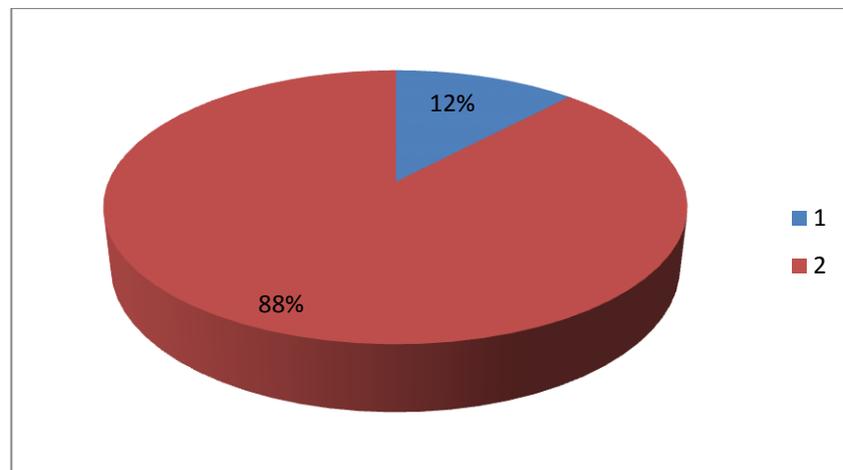
Conocimiento de la providencia administrativa 003/2014 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Si	9	12%
2	No	66	88%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 4

Conocimiento de la providencia administrativa 003/2014 emitida por la superintendencia de costos y precios justos (SUNDDE)



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: De acuerdo a los resultados obtenidos, se observa que la opinión, en cuanto al conocimiento de la providencia administrativa 003/2014 emitida por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), los encuestados aseveran en un ochenta y ocho por ciento que no conocen dicha providencia, mientras que el doce por ciento restante afirma que sí la conocen.

Tales resultados, en materia de cálculo de costos y fijación de precios es grave, debido a que la materia que rige la providencia administrativa 003/2014, son los criterios contables generales para la determinación de precios justos, y en el cuerpo de dicha normativa se definen los costos de los productos, los métodos de costeo y sistemas de costeo reconocidos como válidos por la SUNDDE, al momento de reportar costos para la fijación de los precios de los productos. Además, esta normativa, permite el reconocimiento, en la estructura de costos, de un margen de gastos ajenos a la producción o gastos del período, que pueden ser recuperados en el precio de venta, sin afectar directamente, al menos por este concepto, el resultado del ejercicio.

En cuanto a esta situación, cabe mencionar a Garrido (2015:25) quien arguye que, las entidades económicas que “no contemplan muchas de las excepciones establecidas en la Providencia Administrativa N° 003/2014, impide a las entidades estudiadas la presentación de información financiera con apego a los Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCGA) vigentes en la República Bolivariana de Venezuela”.

El principal motivo que sustenta la afirmación de Garrido (2015), es la marcada similitud que existe entre esta providencia y la sección 13 de inventarios, que conforman las normas VEN-NIIF PYME. Es por ello, que se hace imperiosa la necesidad de que las pequeñas y medianas industrias,

ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, conozcan y apliquen esta providencia, que establece en su artículo 2, numeral 2 que “la información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los Principios de Contabilidad de Aceptación General vigentes en la República Bolivariana de Venezuela y demás marco normativo aplicable”.

ITEM No. 5

¿Usted conoce la providencia administrativa 070/2015 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)?

CUADRO No. 9

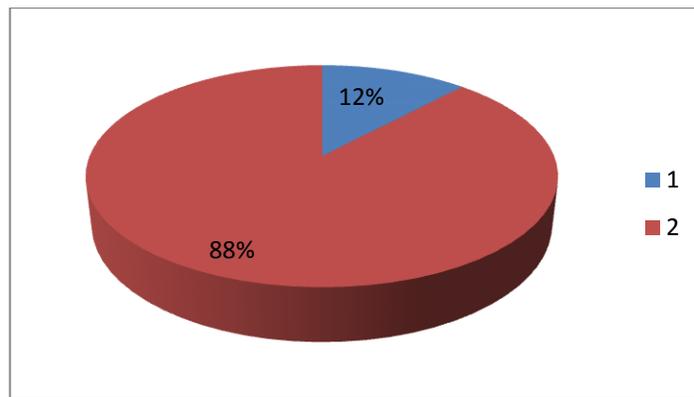
Conocimiento sobre la providencia administrativa 070/2015 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Si	9	12%
2	No	66	88%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 5

Conocimiento sobre la providencia administrativa 070/2015 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Una vez aplicado el instrumento y analizados los resultados arrojados, se puede apreciar que la opinión de los sujetos encuestados, en cuanto a su conocimiento sobre la providencia administrativa 070/2015, emitida por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), el ochenta y ocho por ciento de los encuestados aseveran no conocer dicha providencia, mientras que el doce por ciento restante asegura sí conocerla.

En este sentido, al igual que en el ítem anterior, llama la atención el hecho del claro desconocimiento, que tienen los gerentes o responsables del área de costos de las industrias donde se desempeñan, sobre esta providencia, ya que la misma específicamente centra su atención en el margen de ganancia máximo permitido para el productor, así como el precio

de venta justo y máximo permitido, y también, versa sobre la obligatoriedad del marcaje del precio de venta al público para el productor.

Garrido (2015) enfatiza que:

Para las Pymis es de gran relevancia la edificación de la estructura de costos para la determinación de los precios justos, los cuales deben ser empleados por todas las empresas radicadas en Venezuela con el fin de cumplir con el marco normativo y contribuir con el disfrute de los derechos socioeconómicos de los venezolanos en el acceso a los bienes y servicios de calidad a precios justos. (p. 29).

Por consiguiente, es de suma importancia, en los actuales momentos, donde existe una evidente regulación del Estado en materia de precios, conocer las leyes y normativas existentes, para establecer estructuras de costos sólidas, acordes con la realidad de la empresa y del país donde se desenvuelve la empresa, siendo además el costo la base fundamental sobre la que se fija los precios de ventas de los productos.

Además, el uso y manejo de la providencia administrativa 070/2015, permite contrastar, la utilidad esperada, con la utilidad máxima permitida, y analizar si su importe alcanza para repartir utilidades y reinvertir en recursos escasos para la continuidad de las operaciones fabriles. Este estudio, sirve de soporte para estimular acuerdos del sector económico con el Ejecutivo Nacional, sobre las políticas económicas y fijación de precios de los productos a todos los sectores de la economía.

ITEM No. 6

¿Cuál de los siguientes es el margen de ganancia aplicado al costo del producto?

CUADRO No. 10

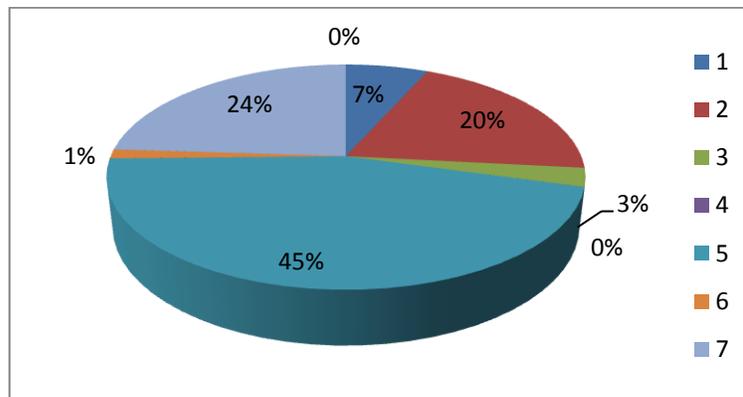
Margen de ganancia aplicado al costo del producto

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	10%	5	7%
2	15%	15	20%
3	20%	2	3%
4	25%	0	0%
5	30%	34	45%
6	35%	1	1%
7	40%	18	24%
8	No aplica son productos regulados	0	0%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 6

Margen de ganancia aplicado al costo del producto



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Los resultados arrojados en cuanto al margen de ganancia aplicado al costo de los productos, para la fijación de precios, son variables. Esto se refleja, en que el cuarenta y cinco por ciento de los encuestados, afirman que el margen de ganancia aplicado es el 30%, mientras que un veinticuatro por ciento asegura aplicar un margen de ganancia de 40%, por otra parte, un veinte por ciento afirma aplicar un margen de ganancia de 15%, un siete por ciento asegura que el margen de ganancia aplicado al costo del producto es de 10%, un tres por ciento asevera que el margen de ganancia es de 20% y un uno por ciento restante afirma que el margen de ganancia de los productos que manufactura su empresa es de 35%.

Para analizar estos resultados, es importante destacar lo que establece la providencia 070/2015, en su Artículo 5, numeral 2, “El margen máximo de ganancia permitido a los productores nacionales y prestadores de servicios es de treinta por ciento (30%)”. En este sentido, a la luz de este señalamiento, en base al marco regulatorio de la Ley Orgánica de Precios Justos y las providencias administrativas 003/2014 y 070/2015, todas las entidades económicas en Venezuela, que se dediquen a la manufactura de bienes, independientemente de su tamaño, deben tener un margen de ganancia de 30%, por lo tanto, el hecho de que no exista uniformidad en la respuesta efectuada, de parte de los gerentes o responsables del departamento o área funcional de costos, lleva a aseverar que existe un claro desconocimiento sobre el marco regulatorio en materia de costos y fijación de precios.

ITEM No. 7

¿Cuál es el sistema de costeo que emplea para asignar los costos al producto?

CUADRO No. 11

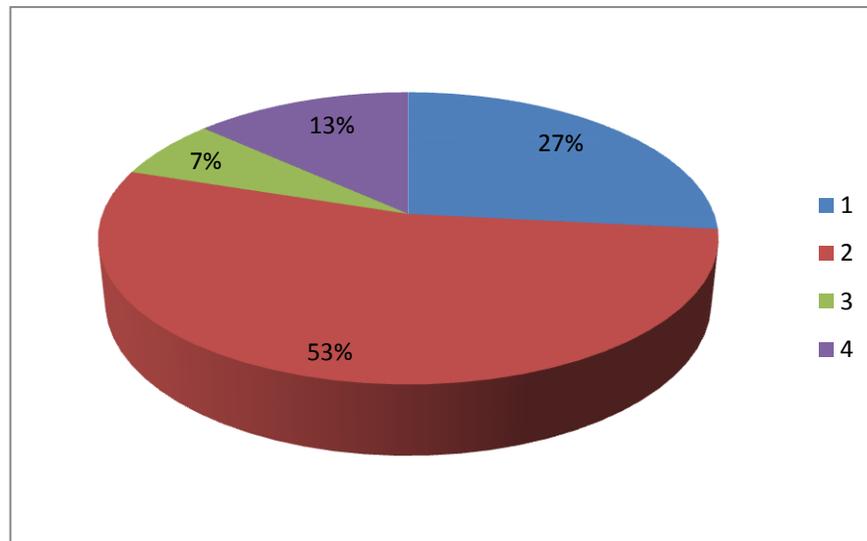
Sistema de costeo que emplea para asignar los costos al producto

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Órdenes de trabajo	20	27%
2	Procesos	40	53%
3	Conjunto o subproductos	5	7%
4	Ninguno de los anteriores	10	13%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 7

Sistema de costeo que emplea para asignar los costos al producto



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: De acuerdo a los resultados obtenidos, la mayor parte de los setenta y cinco sujetos encuestados, conocen qué es un sistema de costeo, ya que solo el trece por ciento no seleccionó ninguno de los sistemas de costeo referidos. En este sentido, el ochenta y tres por ciento de los gerentes o responsables del departamento de costos o área funcional de costos, seleccionó un sistema de costos reconocido para imputar los costos a los productos. Por consiguiente, el cincuenta y tres por ciento de la muestra de setenta y cinco PyMIS encuestadas, afirma que en su entidad económica emplean un sistema de costeo por procesos, un veintisiete por ciento asegura emplear un sistema de costos por órdenes de trabajo u órdenes específicas y un siete por ciento restante aplica un sistema de costos conjuntos.

Para argumentar acerca de estas aseveraciones, es importante destacar lo referido por Hansen y Mowen (2007), respecto a los sistemas de costeo:

Las empresas de manufactura o de servicios se dividen en dos principales tipos de industria con base en la condición única de su producto. El grado de heterogeneidad de un producto o de un servicio afecta a la forma en la cual atribuimos los costos. Como resultado de ello, se han desarrollado dos diferentes sistemas de asignación de costos: costeo por órdenes de trabajo y costeo por procesos. (p. 191).

Sobre los costos conjuntos, estos mismos autores enfatizan que “los productos conjuntos son dos o más productos que se producen de manera simultánea a través del mismo proceso hasta llegar a un punto de “separación” (2007:296). El punto de separación es aquel en el cual los productos conjuntos se vuelven independientes e identificables”.

En este orden de ideas, en el caso específico de esta interrogante, resulta acertado que exista diversidad de opiniones, en cuanto al sistema de costeo empleado, ya que cada gerencia de la empresa seleccionará el sistema que más se ajuste a las características del proceso de manufactura, y al producto que se fabrique. De igual forma, el marco legal y normativo, vigente en Venezuela, en materia de costos y precios, no hace mención explícita de los sistemas de costeo, por procesos y órdenes específicas, se interpreta que deja espacio para su uso en función a las decisiones de la alta gerencia, sin embargo, sobre el costeo conjunto si regula, que deben aplicarse métodos reconocidos, como el valor de mercado en el punto de separación, contemplados en la normativa contable, específicamente en la sección 13, de inventarios de los VEN-NIIF para PyMES.

ITEM No. 8

¿Cuál es el tipo de costeo que emplea para calcular los costos al producto?

CUADRO No. 12

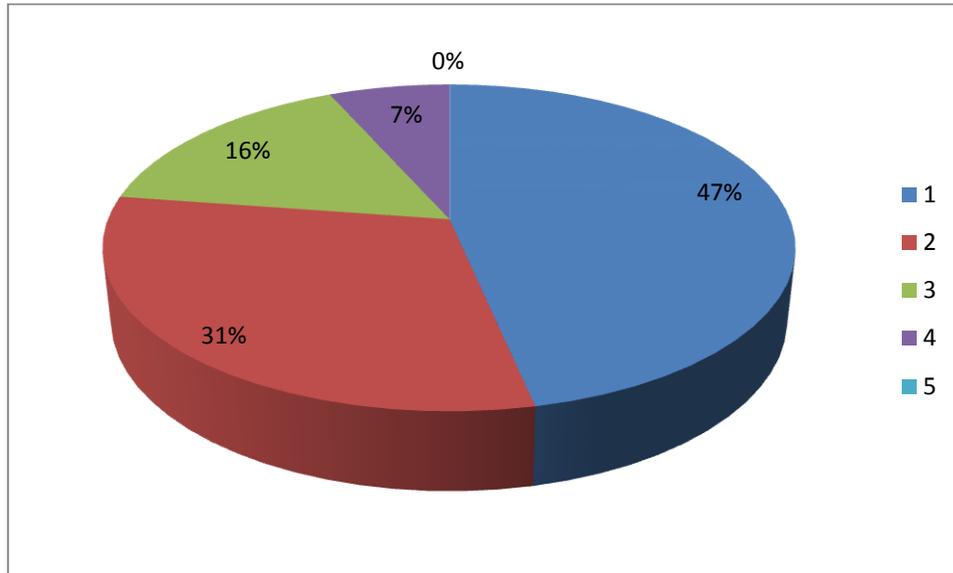
Tipo de costeo que emplea para calcular los costos al producto

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Real	35	47%
2	Normal	23	31%
3	Estándar	12	16%
4	Método de los minoristas	5	7%
5	Ninguno de los anteriores	0	0%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 8

Tipo de costeo que emplea para calcular los costos al producto



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: En base a los resultados obtenidos, a través de la consulta efectuada a los gerentes o responsables del departamento o área funcional de costos, se encontró que el cuarenta y siete por ciento de las PyMIS emplean un costeo real para valorar sus productos, mientras que un treinta y un por ciento prefiere utilizar un costeo normal, un dieciséis por ciento emplea un costeo estándar y el siete por ciento restante emplea el método de los minoristas.

Para analizar estos resultados, se refiere lo señalado por Hansen y Mowen (2007:384), quienes señalan que “un sistema de costeo real asigna los costos reales de los tres insumos de manufactura a los productos”. Este método de costeo real, para asignar los costos a los productos fue el más

empleado por las PyMIS, siendo el costeo normal el que sigue en preferencias para este sector de la economía, y al respecto Polimeni, Fabozzi, Adelberg y Kole (1994:124), señalan que en el costeo normal, “los costos se acumulan a medida que estos se incurren, con una excepción: los costos indirectos de fabricación se aplican a la producción con base a los insumos reales (horas, unidades) multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de costos indirectos de fabricación”.

Sobre el costeo estándar, Horngren, Foster y Datar (2007:241), señalan que “el costeo estándar brinda información valiosa para la administración y el control de los materiales, la mano de obra y otras actividades relacionadas con la producción”, además consiste en asignar a los productos el costo estándar, que no es más que el costo que debería alcanzar los materiales directos, la mano de obra directa y la carga fabril para un período específico.

Ahora bien, en la providencia administrativa 003/2014, en su Artículo 4, referido sobre las técnicas alternas para la medición de los costos e inventarios, indica que:

Cuando la naturaleza de las operaciones dificulte o haga impracticable la determinación o seguimiento frecuente (diario o semanal) del costo real de producción, los sujetos de aplicación podrán, bajo la expresa autorización previa por escrito de la SUNDDE, utilizar las siguientes técnicas de medición, siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo real de producción:

1. Costeo Estándar: Es un costeo predeterminado que resulta del análisis objetivo de todas las variables de producción, para concluir sobre el costo que se debe incurrir en cada fase y para cada elemento de costo en un proceso eficiente. El resultado de aplicar costo estándar debe aproximarse al costo real. Para la

determinación del precio justo, se reconocerá el menor entre el costo real y el costo estándar.

2. Método de los Minoristas: El método de los minoristas se puede utilizar siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones: que sea utilizado en inventarios que sean integrados por una gran cantidad de artículos que rotan velozmente; que los márgenes de comercialización sean similares; que sea impracticable utilizar otros métodos de cálculo de los costos.

También, los VEN-NIIF, sección 13 para PYMES, señala en su párrafo 16, lo siguiente:

13.16 Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándar tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Por lo tanto, sobre la base de los datos obtenidos, en contraste con los constructos teóricos sobre la asignación de costos, el marco contable normativo y el marco regulatorio vigente en Venezuela, se puede aseverar que en el caso específico de las PyMIS encuestadas, éstas se ajustan, en su mayoría, a la LOPJ, y la providencia administrativa 003/2014, y a los VEN-NIIF para PYMES, en cuanto a la selección de un sistema de costeo reconocido y aceptado en Venezuela, lo que representa una fortaleza, en cuanto a la determinación de su estructura de costos.

ITEM No. 9

¿Cuál de las siguientes cuentas forma parte de su inventario?

CUADRO No. 13

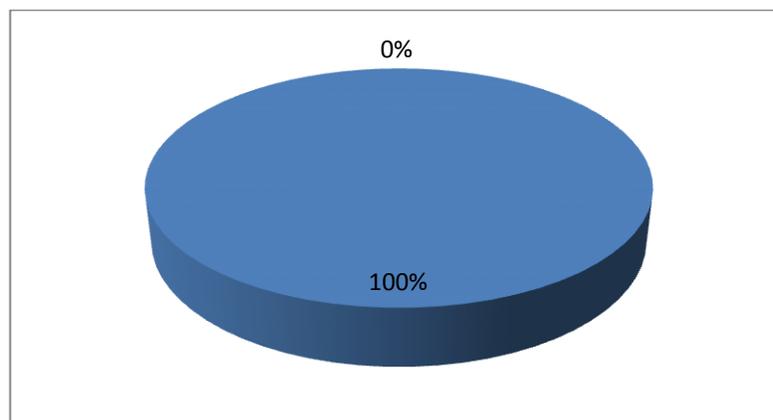
Segmentación de la cuenta de inventarios de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Inventario de Materiales	75	100%
2	Inventario de Mercancía	0	0%
3	Inventario de Productos en Proceso	75	100%
4	Inventario de Productos Terminados	75	100%
5	Ninguna de las anteriores	0	0%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 9

Segmentación de la cuenta de inventarios de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Respecto a la segmentación, de la cuenta Inventarios, para las entidades económicas encuestadas, que se trata de industrias, es decir, empresas de manufactura que transforman materiales, a través de los costos de conversión, en productos terminados, resulta satisfactorio conocer que la totalidad de las PyMIS objeto de estudio, es decir el 100%, segregan correctamente la cuenta de Inventarios, en subcuentas como Inventario de Productos Terminados, Inventario de Productos en Proceso e Inventario de Materiales.

Sobre esta subdivisión, de la cuenta de Inventarios, en empresas de manufactura, vale la pena referir la providencia administrativa 003/2014 de la SUNDDE, que enfatiza en su Artículo 2, numeral 5 que:

Los inventarios son activos mantenidos para: ser vendidos en el curso normal de la operación del negocio; en proceso de producción para su posterior venta; o en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Como referente teórico, Hansen y Mowen (2007:600), respecto al uso o manejo de la cuenta de inventarios en una empresa de manufactura expresa que en un proceso de manufactura es el período necesario “para producir un producto terminado desde el momento en el que se reciben los materiales (punto de partida del ciclo) hasta que los artículos se entregan al inventario de productos terminados (punto de terminación del ciclo)”, empleando en este ciclo las cuentas Inventario de Materiales, Inventario de Productos en Proceso y la cuenta de Inventario de Productos Terminados.

Por consiguiente, se puede aseverar que las pequeñas y medianas industrias, que llevan a cabo sus actividades en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, segregan adecuadamente su cuenta de Inventarios, conforme a lo que enuncian los constructos teóricos, y con base al marco legal vigente en Venezuela, en materia de cálculos de costos y fijación de precios.

ITEM No. 10

¿Cuál de los siguientes elementos, forma parte de la estructura de costos de su empresa?

CUADRO No. 14

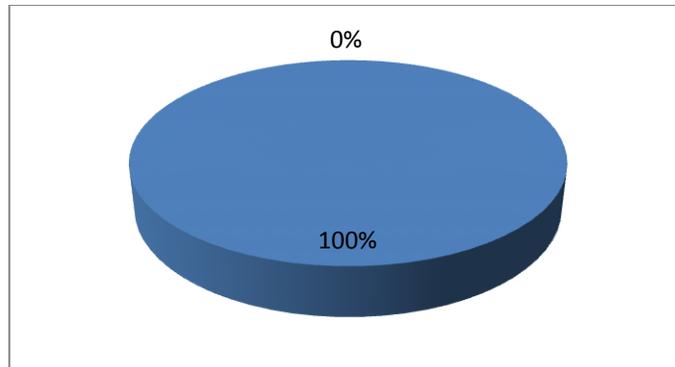
Estructura de costos de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Materiales Directos	75	100%
2	Mano de Obra Directa	75	100%
3	Carga Fabril	75	100%
4	Ninguno de los anteriores	0	0%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 10

Estructura de costos de la PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo.



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: En base a lo afirmado por los encuestados, respecto a la estructura de costos de sus empresas de manufactura, se obtuvo que el cien por ciento de los gerentes o responsables del departamento o área funcional de costos, imputan a la producción los tres elementos del costo, propios de toda empresa que se dedique a la fabricación de productos, como lo son el costo de los materiales directos, el costo de la mano de obra directa y la carga fabril.

En relación con este punto, la providencia administrativa 003/2014 señala en su Artículo 2, numerales 6, 7 y 8, lo siguiente:

6. Los elementos del costo de producción incluirán:
costos de adquisición de materiales y materias primas

y los costos de conversión o transformación, para darle a los productos o servicios su condición de terminados o prestados. En cualquier caso, se incluyen y se reconocen entre los costos de producción sólo en la medida en que se incurran y sean necesarios para llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados.

7. Forman parte de los costos de adquisición de materiales y materias primas: el precio o valor de compra de los materiales; aranceles de importación, gastos de importación (seguro de flete marítimo, almacenamiento primario, etc.) y otros impuestos (no recuperables); transporte, y manejo de materiales; almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de materiales, productos terminados y servicios. En cualquier caso, la determinación de los costos de adquisición deberá cumplir con la regulación establecida en materia de precios de transferencia.

8. Forman parte de los costos aquellos presentes en la conversión o transformación: mano de obra directa; costos indirectos de producción fijos (distribución en base a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción); costos indirectos de producción variables (distribución en base al nivel real de uso de los medios de producción); y costos indirectos de producción mixtos (los que poseen una porción fija y otra variable).

Por su parte, Honrgren, Foster y Datar (2007), señalan que:

Los dos términos que se usan para describir las clasificaciones de costos, en los sistemas de costeo de manufactura, son los costos primos y los costos de conversión. Los costos primos son todos los costos directos de manufactura, conformado por el costo de materiales directos... El costo de conversión son todos los costos de manufactura, pero sin incluir los costos de los materiales directos. Los costos de conversión representan todos los costos de manufactura en

que se ha incurrido para convertir los materiales directos en productos terminados, conformado por la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. (p. 43).

En definitiva, se puede aseverar que las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, poseen estructuras de costos correctamente segregadas, en base a los tres componentes básicos del costo, característicos de toda empresa que se dedique a transformar materiales en productos terminados. Esto, representa un importante avance, para fundamentar los resultados de la presente investigación, sobre el hecho de que todas las PyMIS cuentan con una estructura de costos, para soportar con ellas las decisiones estratégicas. Además de contrastar estos datos, con las opiniones de los gerentes generales de estas entidades.

ITEM No. 11

¿Cuál de los siguientes enunciados, representa el mejor indicador que usted emplea para clasificar un desembolso como costo?

CUADRO No. 15

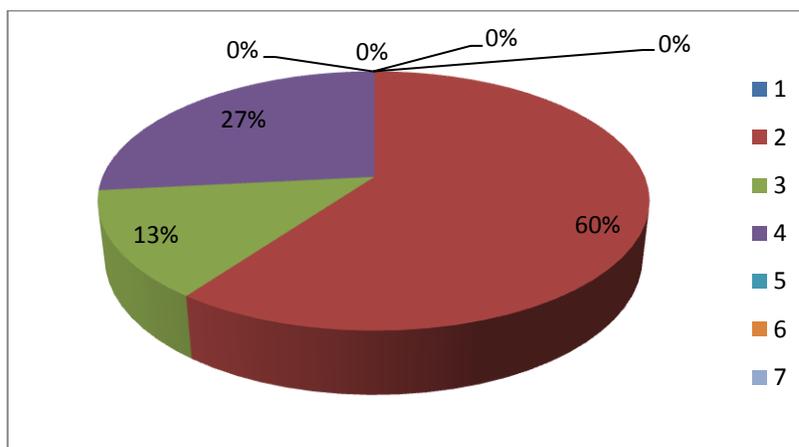
Clasificación de los desembolsos como costos o gastos

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Materialidad del desembolso	0	0%
2	Todos los desembolsos son costos del producto.	45	60%
3	Todos los desembolsos son gastos ajenos a la producción.	10	13%
4	Que se incurra en el área de manufactura.	20	27%
5	Que se incurra en el departamento de costos.	0	0%
6	Que se incurra en el área de administración.	0	0%
7	Ninguna de las anteriores.	0	0%
Total		75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 11

Clasificación de los desembolsos como costos o gastos



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Aplicado el cuestionario, se pudo conocer que el sesenta por ciento de los encuestados, tiene como política considerar todos los desembolsos como costos, mientras que solo el veintisiete por ciento identifica o clasifica de manera correcta lo costos, ya que toman en cuenta que la partida se incurra en el área de manufactura para poder clasificar una partida como costo, y el trece por ciento restante enfatiza que todos los desembolsos son gastos ajenos a la producción.

Pineda (2008), respecto a los desembolsos señala lo siguiente:

- a. Los desembolsos pueden gastarse y compararse con los ingresos del período (gastos operacionales de administración y ventas).
- b. Los desembolsos pueden ser capitalizados como activos y posteriormente ser susceptibles de depreciarse, amortizarse o agotarse (propiedad planta y equipo, activos diferidos).
- c. Los desembolsos pueden ser inventariados o ser tratados como costos del producto, que cuando se vendan, se traducirán en el costo de ventas. (p. 23).

Con base en los resultados obtenidos con la aplicación de la encuesta, y contrastando estos resultados con los referentes teóricos sobre los costos y los gastos, se pudo conocer que en las pequeñas y medianas industrias ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, existe una alta debilidad en cuanto a la clasificación de las partidas de desembolsos como costos o como gastos, ya que en su mayoría clasifican todas las partidas como costos, por lo que poseen estructuras de costos no ajustadas a la realidad, por lo que no saben con exactitud cuál es el costo real de manufacturar, lo que impide tomar decisiones sobre bases sólidas.

ITEM No. 12

¿Cuál es el generador de costos que se emplea para imputar la carga fabril?

CUADRO No. 16

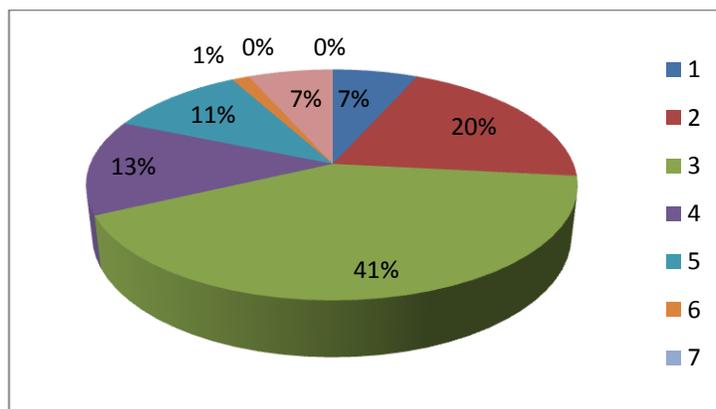
Generador de costos empleado para imputar la carga fabril

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	Horas máquinas	5	7%
2	Horas hombre trabajadas	15	20%
3	Unidades producidas	31	41%
4	Costo de materiales directos	10	13%
5	Costo de mano de obra directa	8	11%
6	Actividades	1	1%
7	Estudios de tiempo y movimiento	0	0%
8	Costo real de carga fabril	5	7%
9	Ninguna de las anteriores	0	0%
Total	Total	75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 12

Generador de costos empleado para imputar la carga fabril



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Aplicado el cuestionario, se pudo conocer que existe diversidad de criterios considerados por la alta gerencia de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, en cuanto al empleo de un inductor o generador de costos para asignar la carga fabril a la producción. Esta aseveración, se puede efectuar, ya que el cuarenta y uno por ciento de los encuestados, afirmaron que la empresa emplea las unidades producidas para asignar los costos de carga fabril, mientras que un veinte por ciento emplea las horas hombre trabajadas, un trece por ciento, considera que el costo de los materiales directos es la mejor forma para asignar los costos de carga fabril, un once por ciento afirma que el costo de mano de obra directa es el generador que mejor explica el comportamiento de la carga fabril, un siete por ciento opina que es el costo de carga fabril real y un uno por ciento opina que son las actividades realizadas.

En cuanto a estas afirmaciones, vale la pena citar a Gayle (1999), quien señala que:

Los contadores se aseguran de aplicar de una manera adecuada los costos, analizando los componentes de los costos indirectos de fábrica... El principio fundamental consiste en aplicar los costos indirectos a los productos y a otros objetos de costeo basándose en las causas de los costos o en los beneficios recibidos en lugar de usar alguna base arbitraria... Los contadores esperan que las actividades no relacionadas con el volumen, tales como las inspecciones, cargas de arranque de maquinarias o las transacciones programadas sean los factores que generen los costos indirectos. Sin embargo, al presentar los métodos de aplicación de los costos indirectos, es más sencillo usar bases de aplicación relacionadas con el volumen: 1) horas máquinas, 2) costo de los materiales directos, 3) unidades de

producción, 4) costo de mano de obra y 5) horas de mano de obra directa. (p. 41-42).

En el caso de esta interrogante, es común que en las distintas entidades económicas de un sector productivo, se emplee diversos generadores de costos para asignar los costos indirectos de fabricación a la producción, ya que la selección del mismo dependerá de las características particulares del proceso productivo, la naturaleza del producto manufacturado, la cadena de suministro, entre otros elementos a considerar, a la hora de seleccionar el mejor inductor que explique el comportamiento de la carga fabril, debido a las distintas partidas que lo conforman, entiéndase materiales indirectos, mano de obra indirecta, servicios generales de fábrica, alquileres de fábrica, seguros de fábrica, depreciaciones de fábrica, y cualquier otro desembolso que se incurra en planta y que sea normal o propio del proceso productivo.

ITEM No. 13

¿Cuál es el margen de gastos ajenos a la producción que se incluye dentro del costo del producto?

CUADRO No. 17

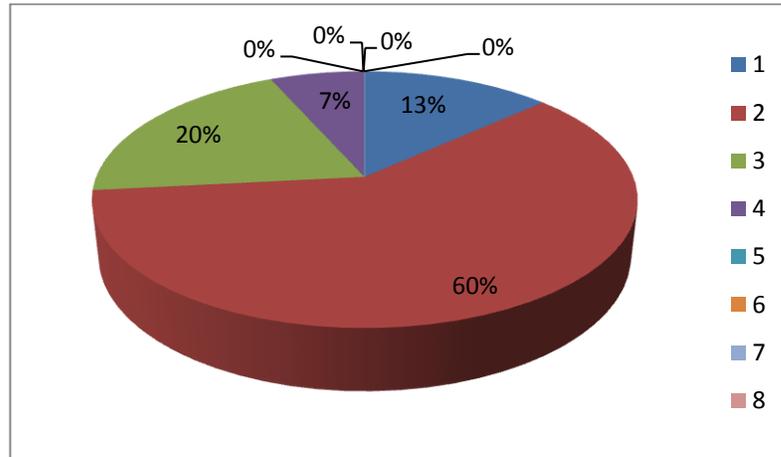
Margen de gastos ajenos a la producción.

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	10%	10	13%
2	12,50%	45	60%
3	15%	15	20%
4	17,50%	5	7%
5	20%	0	0%
6	25%	0	0%
7	30%	0	0%
8	No aplica son productos regulados.	0	0%
Total	Total	75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 13

Margen de gastos ajenos a la producción



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Aplicado el instrumento, se encontró que el sesenta por ciento de los encuestados afirma que en la entidad económica donde labora se aplica un margen de 12,5% de gastos ajenos a la producción, a los costos de los productos manufacturados, mientras que un veinte por ciento asegura que se aplica un 15%, un trece por ciento aplica un 10% y el siete por ciento restante de los encuestados asevera aplicar un margen de 17,5% de gastos ajenos a la producción a los costos de los productos que se fabrican.

En cuanto al margen de gastos ajenos a la producción, la providencia 003/2014 de la SUNDDE señala en su Artículo 2, numeral 12, lo siguiente:

12. Los sujetos de aplicación incorporarán a la estructura de costos de producción del bien o prestación del servicio, determinada conforme a la presente providencia administrativa aquellos gastos

ajenos a la producción, gastos del ejercicio hechos en el país, causados en el ejercicio, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones medulares. En ningún caso la cantidad de gastos ajenos a la producción incorporados a la estructura de costos excederá del doce con cinco décimas por ciento (12,5%) del costo de producción del bien o de la prestación del servicio del ejercicio determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción.

En este sentido, sobre la base de los datos arrojados de la encuesta, y vistos desde la óptica del marco regulatorio vigente en Venezuela, sobre el cálculo de los costos y fijación de precios, se puede afirmar que la mayoría de las pequeñas y medianas industrias que hacen vida en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, incluyen correctamente un reconocimiento de gastos ajenos a la producción, es decir el 12,5% del costo como recuperación de los gastos de administración y ventas incurridos en el período, a su estructura de costos. En cuanto a las empresas que tiene un porcentaje por encima del 12,5%, deben ajustarse al margen máximo permitido. Y las entidades que tienen el margen por debajo de esta relación, deben revisar si sus gastos exceden el 12,5% y llevarlos hasta este tope de 12,5% que es lo que permite la normativa recuperar dentro del precio de venta.

ITEM No. 14

¿Cuál es el método de valoración de inventarios que emplea la empresa?

CUADRO No. 18

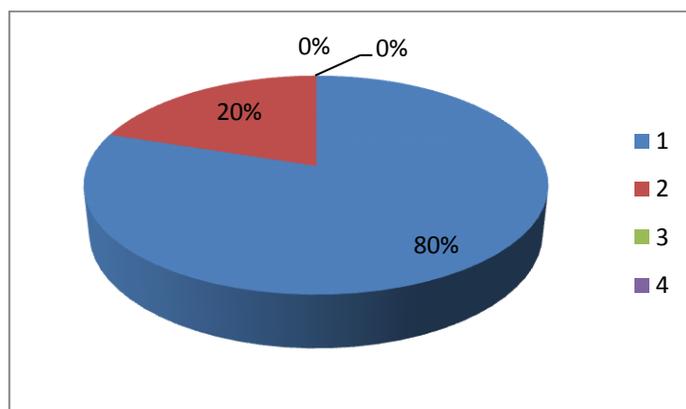
Método de valoración de inventarios que emplea la entidad

Código	Categoría	Valor Absoluto	Valor Porcentual
1	FIFO	60	80%
2	Promedio	15	20%
3	LIFO	0	0%
4	Ninguno de los anteriores	0	0%
Total	Total	75	100%

Fuente: Díaz (2019).

GRÁFICO No. 14

Método de valoración de inventarios que emplea la entidad



Fuente: Díaz (2019).

Interpretación: Una vez aplicado el cuestionario a los setenta y cinco sujetos que conformaron la muestra del presente estudio, se pudo conocer que el ochenta por ciento asevera que en la entidad económica donde labora

aplican el método de valuación de inventarios FIFO, por sus siglas en inglés, mientras que el veinte por ciento restante emplea el método promedio.

Respecto a estos métodos de valuación de inventarios, Hansen y Mowen (2007), enfatizan que:

Al calcular un costo unitario de un período actual para un departamento u objeto de costo, dos enfoques han evolucionado para tratar con la producción y con los costos del período anterior que se encontraban en el inventario inicial de producción en proceso: el método de costeo (PEPS) primeras-entradas, primeras-salidas y el método de promedio ponderado. (p. 236).

Por otra parte, la providencia 003/2014 menciona en su Artículo 5, lo siguiente:

1. Cuando sea posible identificar los costos asociados a cada artículo específico producido o servicio prestado, se debe utilizar obligatoriamente la identificación específica de costos.
2. Cuando resulta impracticable la asignación de costos a cada artículo específico producido o servicio prestado, se pueden utilizar los siguientes métodos de selección de existencia final: Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS); o Costo Promedio Ponderado (CPP).
3. Se debe utilizar la misma fórmula de costo para todos los inventarios de una misma naturaleza y uso similar. Pueden justificarse diferentes fórmulas de costo para inventarios de naturaleza y uso diferentes, bajo las condiciones establecidas en los párrafos anteriores. Se debe aplicar el tratamiento de forma consistente una vez elegida una fórmula de costo

De igual modo, los VEN-NIIF sección 13 para PYMES (2009), adoptados por Venezuela, por resolución de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, señala en sus párrafos 17 y 18, lo siguiente:

13.17 Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.

13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF.

En este sentido, triangulando los datos arrojados de la encuesta, con los constructos teóricos contables, el marco legal vigente en Venezuela sobre la determinación de los costos y fijación de precios, así como la normativa contable adoptada en Venezuela, se puede afirmar que las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el municipio Valencia del Estado Carabobo, valoran correctamente sus inventarios de materiales, al considerar los métodos recomendados y reconocidos en el país, lo que representa una fortaleza en la determinación del costo de los productos que fabrica.

Adicionalmente a estos datos, se aplicó la lista de cotejo, arrojando los siguientes resultados:

Cuadro No. 19: Resultados de la aplicación de la lista de cotejo

ÍTEM	SI	NO	TOTAL
1) La empresa fabrica más de una línea de productos.	75	0	75
2) Clasifican los costos como fijos y variables.	10	65	75
3) Adquieren materia prima de importación.	20	55	75
4) Del proceso productivo se derivan mermas.	75	0	75
5) Ha sido fiscalizado por la SUNDDE.	25	50	75
6) Ha sido multado o sancionado por el SUNDDE.	25	50	75
7) Fabrica productos regulados.	45	30	75
8) Emplea un sistema continuo para actualizar sus inventarios.	75	0	75
9) Le gustaría mejorar su gestión de costos.	75	0	75
10) Cuenta con un proceso de producción flexible.	75	0	75
11) Fórmula de precio de venta= Costos + margen de utilidad.	75	0	75
12) Utiliza un sistema de información para integrar los datos contables.	75	0	75
13) Marca el precio de los productos.	25	50	75
14) Conoce la rentabilidad de la empresa por producto	0	75	75

Fuente: Díaz (2019).

La data que se obtuvo, de la aplicación de la lista de cotejo, permite aseverar que, todas las industrias estudiadas, fabrican más de una línea de productos, por lo que, a fines de decisiones estratégicas, es importante para ellas conocer cuál, de las familias de bienes manufacturados es más rentable que otros. Esta identificación, de productos rentables, solo se logra comparando datos medibles y verificables, como lo son los costos de manufactura, y su contribución a la utilidad marginal primaria, contrastándolos con los precios de venta. Toda vez, que se origine tal

identificación, entonces es preciso que la entidad económica, proceda a decidir estratégicamente el negocio, con miras a mejorar los niveles de producción y venta de los productos más rentables.

En cuanto a la clasificación de los costos, en sus componentes fijos y variables, es lamentable conocer que las PyMIS no han realizado la debida reflexión, sobre el aporte de conocer los importes de estos costos, ya que los costos fijos, son aquellos que se incurren independientemente de que la empresa produzca o no, en un período contable, por lo que su cuantía permite, entre otros aspectos, determinar el punto de equilibrio, que no es más que el nivel mínimo de ventas, necesario para poder cubrir los costos fijos y producir utilidad.

Además de ello, la contribución marginal por producto solo se puede determinar, cuando se le resta al precio de venta los costos y gastos variables de producción, administración y ventas. Estos resultados, permite deducir que, las entidades objeto de estudio llevan a cabo una gerencia sobre la base de la adivinación, de cuál mezcla de ventas de productos es más favorable, lo que impacta directamente en sus ganancias, motivando quizá la producción de un bien más exitoso en términos de ventas, pero que necesariamente no reporta adecuados niveles de utilidad financiera.

Acerca de, la compra de materia prima importada, solo un pequeño número de entidades llevan a cabo ésta práctica. En conversaciones, con las personalidades que apoyaron el llenado de la lista, se pudo conocer que las razones se deben principalmente a la carencia de divisas monetarias, que les faciliten estas transacciones, y adicionalmente acotaron que el acceso al dólar preferencial, no la han podido alcanzar en las subastas. En este sentido, la escasez de materia prima nacional, aunado a la inaccesibilidad a

la de importación, acentúan la necesidad de buscar estrategias con miras a sostener el negocio en marcha en las PyMIS del país.

Asimismo, sobre las mermas resultantes de los procesos productivos, hecho normal en toda actividad industrial, la totalidad de las entidades económicas afirmaron que sí, resultan estos desperdicios, en el proceso de manufactura. De igual forma, se pudo conocer que la totalidad de estas mermas se cargan al costo del bien producido, específicamente en el elemento carga fabril, sin hacer la debida reflexión de hasta qué límite, estas mermas son normales y a partir de cuándo se pueden considerar extraordinarias. Esta consideración, de límites de normalidad en las mermas, más que perjudicar, constituyen una medida de desempeño, para controlar las operaciones fabriles, y motivar la eficiencia de la fuerza laboral de la entidad.

Ahora bien, sobre las fiscalizaciones de la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), desde la entrada en vigencia de la Ley de Costos y Precios Justos (LCYPJ), en el año 2013, se ha estado realizando esta práctica a cargo de la vicepresidencia de la República, por lo que no es sorpresa que un cúmulo importante de PyMIS ya hayan sido fiscalizadas. Sobre estas visitas sorpresivas, del comité presidencial, como se autodenomina, es importante además de un adecuado trato, de respeto y profesionalización, el contar con la documentación que soporte las transacciones económicas y registros contables de costos, además del debido comprobante de inscripción y llenado de datos dentro del sistema de Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas, mejor conocido como RUPDAE por sus siglas.

Sin embargo, estos requisitos no han sido tenidos a disposición por las entidades fiscalizadas, y por esta razón, todas, fueron objeto de multas de tipo económico, por no cumplir con lo establecido en el marco legal vigente en materia de costos y precios. Estos resultados, evidencian la necesidad de capacitación y entrenamiento, en mesas de trabajo, para la comprensión, análisis y presentación de los datos financieros exigidos por el ordenamiento jurídico de costos en Venezuela.

De igual forma, se pudo conocer que la mayor parte de las fábricas estudiadas, producen bienes regulados, señalando que hay casos en los que los precios fijados no alcanzan para recuperar el sacrificio económico de producir, llevando a cabo la práctica, de diluir la pérdida originada por los costos no recobrados en el precio fijado, a través de un prorrateo entre el número de bienes no regulados producidos en el período, abultando las estructuras de costos de estos productos, lo que no permite conocer la contribución marginal real del mismo, por la distorsión latente de los costos.

Sobre el manejo de los inventarios, es un punto a favor, en la gestión empresarial de las PyMIS estudiadas, el que sus inventarios se lleven a través de un sistema continuo, lo que les permite, por un lado, cumplir con las exigencias del marco normativo y legal contable de costos en Venezuela, y por otro, conocer el costo de los bienes en almacén disponibles para ser transformados o vendidos.

De igual forma, todas las entidades aseveraron desear el mejorar su gestión de los costos, de los bienes que manufacturan, por lo que se mostraron a la expectativa de los resultados de esta investigación, para aplicar en sus entidades el modelo de diamante de Porter, para favorecer su participación y desempeño en el nicho mercado en el que interactúan.

En cuanto a la flexibilidad de sus procesos de manufactura, afirmaron, como era de esperarse, en casi todas las pequeñas y medianas industrias, que cuentan con la capacidad para cambiar los estándares de producción, práctica que muchas de ellas ya realizan, para satisfacer necesidades particulares de clientes exclusivos. Además, todas estas entidades, aplican la fórmula tradicional, para el cálculo del precio de venta, que consiste en sumarle al costo de manufactura del producto, el margen de ganancia máximo esperado, cumpliendo así con este mandamiento de la providencia administrativa 070/2014, de la SUNDDE.

Finalmente, en cuanto al ordenamiento jurídico en materia de costos, es válido argumentar que, las entidades objeto de estudio, cumplen con lo estipulado por la Ley Orgánica de Precios Justos (2015), específicamente, en cuanto al manejo de la información de costos, a través de sistemas de información, integrado al resto de los datos contables y financieros de las entidades, en la mayoría de los casos, a través de paquetes informáticos comerciales, reconocidos en el mercado, ajustados a sus necesidades internas de información y comunicación. Sin embargo, muy pocas entidades cumplen con la providencia administrativa 057/2014, referida sobre la obligatoriedad del establecimiento y marcaje de precio de venta, en los bienes que comercializa, debido a la imposibilidad tecnológica para llevar a cabo este mandato.

Estos datos recabados, fueron de gran ayuda para dimensionar la situación actual de gestión de costos, de la PyMIS en Venezuela. Sin embargo, la investigadora, creyó necesario ahondar sobre las opiniones y experiencias del manejo de los costos, la ley vigente y la dirección estratégica de costos, por lo que aplicó una entrevista, a los altos gerentes

de las PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, cuyos resultados se esbozan con los siguientes cuadros analíticos:

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
1	Claro, en el momento en que contabilidad y producción determinan el costo de los productos, emiten un reporte sobre el cual se planifica la producción del siguiente período, y los recursos a aplicar para alcanzar el volumen de ventas.	La estructura de costos, se informa a través de un reporte de uso interno, y es un factor fundamental para planificar las operaciones del siguiente período.
2	Sí, los costos es la fuente fundamental para conocer cómo se distribuyeron los recursos en el período, y si es rentable producir o no.	La continuidad operativa de la empresa, se puede medir a partir de la estructura de costos, y su efecto en el resultado del ejercicio.
3	Sí, básicamente el costo es el aspecto más crucial en los actuales momentos en la industria, y de ellos, el más influyente es el costo de materiales, suministrado por los proveedores. Una vez de obtiene este dato, se planifica la compra y la aplicación de los sueldos y salarios y costos indirectos de fabricación.	El elemento materiales directos, es un factor determinante para la cantidad de costos incurridos en el período. Puede considerar la industria usarlo como inductor o generados de costos de la carga fabril.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
4	Totalmente, la situación actual de la industria en Venezuela, conlleva a cuidar más la cantidad de recursos usados para producir, por lo que se hace básico medir los costos de manufactura.	La estructura de costos, es un referente para decidir sobre las actividades de producción, y el uso de los recursos escasos.
5	Sí, los costos es un dato esencial para la toma de decisiones.	La estructura de costos, es la base para tomar decisiones en una industria.
6	Sí, los costos son una herramienta necesaria para producir en épocas de crisis.	Para fabricar bienes, la estructura de costos, es una imprescindible herramienta, sobre todo en época de crisis.
7	Sí, solo los costos permiten conocer si se ganó o perdió al producir.	La estructura de costos, es un indicador de gestión, en términos financieros.
8	Por supuesto, el reporte de costos es vital para tomar decisiones presentes y futuras.	La estructura de costos, permite proyectar a futuro los destinos de la empresa.
9	Sí, con los costos se presupuesta y planifica la producción de la fábrica.	Los costos, son la base para la elaboración de presupuestos y planes alternos.
10	Sí, los costos es la medida para conocer cómo se ubica la empresa en el sector industrial, respecto a los competidores.	La estructura de costos, representa una medida de desempeño en las organizaciones.
11	Sí, los costos de materiales, mano de obra y carga fabril, nos diferencia de la competencia, ya que poseemos un costo muy debajo de otras empresas.	La estructura de costos, es considerado como un elemento diferenciador de la entidad.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
12	Sí, diariamente se actualizan los costos de manufactura para verificar la capacidad de volumen a producir en el período.	Los costos, son percibidos como agente potenciador del nivel de producción.
13	Sí, los costos cambian todos los días y se deben tomar nuevas decisiones a diario, sobre la base de los costos de los productos.	La estructura de costos fluctúa constantemente, y estos cambian indican el rumbo a tomar para llevar a cabo el proceso productivo.
14	Sí, a veces no se tiene tan rápidamente como se requieren, pero una vez calculado el importe de producir se decide cuál línea de producción poner en marcha y hasta qué volumen.	Dificultad para determinar los costos de manufactura. La estructura de costos es un factor determinante de los bienes a producir.
15	Sí, solo los productos más rentables son los que se producen, y son los costos los que permiten calcular el nivel de ganancia por productos.	La estructura de costos, es la base de cálculo para la determinación de la rentabilidad por producto.
16	Cuando se cuenta con ellos sí, pero hay ocasiones en que esta información llega tardía y no es útil para tomar decisiones del momento.	Incapacidad para calcular oportunamente los costos del producto.
17	Los costos cambian constantemente pero son los que permiten visualizar si la empresa puede seguir operando o no. El costo de los materiales se ha disparado en los últimos meses a gran escala y no deja mucho espacio para ser creativos al momento de manufacturar.	Importancia del costo de materiales directos, dentro de la estructura de costos y su impacto en los niveles de producción de un período.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
18	Los costos y la tasa de cambio de las divisas son fundamentales a la hora de producir en Venezuela.	Influencia de la tasa de cambio en la manufactura de bienes en Venezuela, al igual que el costo.
19	Sí, la estructura de costos es junto con el reporte de ventas, el informe más importante de toda empresa de manufactura.	La estructura de costos es de gran importancia en las empresas de manufactura, al igual que el reporte de ventas. Sobre estos dos reportes, se decide en este tipo de organizaciones.
20	Sí, los costos de manufactura, son la cuenta más importante del estado de la situación financiera de la empresa, el cual se ve reflejado en los inventarios.	La cuenta Inventarios, es la más relevante del estado de la situación financiera de una empresa procesadora.
21	Sí, los costos son importantes a la hora de tomar decisiones.	La estructura de costos, como base para la toma de decisiones.
22	Sí, hay otros aspectos como el nivel de materia prima, pero básicamente los costos determinan la producción y por ende continuidad de una fábrica.	La estructura de costos como eje fundamental para producir y continuar la operatividad de la empresa.
23	Sí, los costos permiten visualizar el resultado de la empresa.	Los costos, pueden determinar el resultado del ejercicio contable.
24	Sí, los costos permiten controlar el desempeño de manufactura para alcanzar los niveles de producción autorizados por la gerencia general.	La estructura de costos, a menudo es usada como indicador de desempeño.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
25	Sí, con la correcta estructura de costos se puede manejar el aspecto inflacionario y conducir los recursos a los productos más rentables que fabricamos.	La estructura de costos, es un factor determinante para decidir cuáles bienes se van a producir, considerando su aumento por inflación.
26	Sí, la estructura de costos es la base para la toma de decisiones gerenciales.	Para tomar de decisiones, es usual tomar como referencia la estructura de costos.
27	Sí, es primordial para decidir en la fábrica.	La estructura de costos, como herramienta para la toma de decisiones gerenciales.
28	Sí, existen debilidades a la hora de determinar el costo, pero es dato en el que se fundamentan los planes de acción de la empresa.	Debilidad a la hora de calcular los costos.
29	Sí, definitivamente saber cuánto cuesta producir es elemental para continuar operando en Venezuela.	La estructura de costos como factor para la decisión de continuar la fábrica con puertas abiertas o no.
30	Sí, el volumen de costos actualmente por el proceso inflacionario en el que labora una fábrica en Venezuela, es la base para decidir si seguir fabricando o sencillamente cerrar la empresa.	La estructura de costos, es un punto de referencia para medir la capacidad de operatividad de la empresa.
31	Sí, la estructura de costos es la pieza clave que soporta las decisiones en todas las industrias, mucho más en la situación hiperinflacionaria que reina en el país.	Los costos, son fundamentales para decidir estratégicamente cuando existen procesos altos de inflación.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
32	Sí, los costos están distorsionados en proporción a causa de la inflación, me refiero al costos de la materia prima (materiales directos), sin embargo es la base para la toma de decisiones.	Distorsión en la mezcla de costos a causa de la inflación. Alto repunte del costo de los materiales directos, respecto a los otros elementos del costo.
33	Sí, mi centro de atención son los costos de manufactura a la hora de coordinar el volumen diario a producir.	La alta gerencia centra sus decisiones en los costos de manufactura.
34	Sí, actualmente las estructuras de costos absorben el mayor nivel de atención de los altos niveles gerenciales, debido a su impacto en la ganancia de la empresa.	La estructura de costos, como principal foco de atención de la alta gerencia.
35	Sí, el Estado ha influido mucho en el nivel de los costos y en su recuperación en el precio de venta, por lo que es fundamental para decidir los volúmenes de manufactura.	La estructura de costos, y su influencia en el precio de venta y márgenes de ganancia. El papel del Estado como agente regulador.
36	Sí, es ley considerarlos a la hora de decidir el precio de venta para evitar multas y sanciones de la SUNDDE.	La estructura de costos, y su constante revisión para evitar multas y sanciones en Venezuela.
37	Sí, la estructura de costos está reglamentada por la ley orgánica de precios justos, y es ineludible su constante revisión.	La estructura de costos, percibida como ley en Venezuela.
38	Sí, los costos están normados por el Vicepresidente de la República quien acuerda los costos del sector, y con ellos se planifica la producción.	El costo, puede ser fijado por el Estado.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
39	Sí, a partir de los costos de determinan los volúmenes de producción y bienes a producir.	Los costos, constituyen un factor para el ajuste de la capacidad productiva de la empresa.
40	Sí, los costos de manufactura y los niveles de inventarios.	Costos e inventarios, elementos básicos para decidir estratégicamente en los negocios.
41	Sí, la estructura de costos es la base para la toma de decisiones oportunas.	La estructura de costos, es la base para la toma de decisiones.
42	Sí, la estructura de costos delimita las áreas de acción de la gerencia en épocas de crisis.	La estructura de costos, puede ser limitante de acción para decidir estratégicamente en procesos inflacionarios.
43	Sí, las estructuras de costos junto con otros elementos, pero más que nada los costos.	Los costos, son uno de los elementos básicos para la toma de decisiones.
44	Sí, la estructura de costos, permite visualizar el nivel de recursos que se necesitan para cumplir con los requerimientos de ventas.	La estructura de costos, se visualiza como factor concluyente de los volúmenes de venta de la fábrica.
45	Sí, la estructura de costos permite saber si se pueden alcanzar las metas de producción de un período en curso.	La estructura de costos, es un elemento influyente en los volúmenes de producción de la empresa.
46	Sí, el nivel de costos permite conocer el nivel de ganancia de la empresa.	Los costos, delimitan el margen de ganancia de la entidad.
47	Sí, los costos son básicos a la hora de tomar decisiones en la empresa.	La estructura de costos, es básica para la toma de decisiones.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
48	Sí, los costos asociados al producto son un factor de problemas en la gerencia de hoy, por la escasez de insumos que encarecen el costo de los materiales directos.	Impacto de la escasez en el costos de los materiales directos, de las estructuras de costos de las fábricas.
49	Sí, los costos son la base con la que se decide dentro de la empresa.	La estructura de costos, como base para la toma de decisiones.
50	Sí, los costos es el dato clave de toda industria.	La estructura de costos, es una herramienta fundamental en la industria.
51	Sí, la estructura de costos es vital para la supervivencia de las empresas de manufactura.	La estructura de costos, es vital para la supervivencia de las entidades económicas.
52	Sí, la estructura de costos aporta datos sobre el sacrificio que hace el empresario para seguir operando en el país, y es determinante en el momento de decidir si seguir operando o no.	Los costos, representan el sacrificio económico de producir y de continuar con el negocio en marcha.
53	Sí, los costos los determina producción pero son analizados por la gerencia general.	Incorrecta apreciación de los responsables en determinar y fijar los costos de manufactura.
54	Sí, la hoja de costos estándar la calcula costos (departamento de costos), pero me corresponde a mí decidir sobre esa información.	Correcta delimitación de funciones y responsabilidades dentro de la organización.
55	Sí, los costos de manufactura son necesarios para conducir el negocio.	La estructura de costos, delimita los destinos operativos de las entidades económicas.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
56	Sí, aunque no contamos con la persona idónea para su determinación, pues estamos buscando contador, yo apoyo a producción para la determinación de los costos, y sobre ellos operamos logísticamente la empresa.	No se cuenta con el talento humano para el cálculo de los costos, pero existe una correcta reflexión en la importancia de su uso para la toma de decisiones.
57	Sí, las estructuras de costos y los presupuestos determinan el flujo de las unidades a producir del mes.	Efecto de la estructura de costos y del presupuesto, en las decisiones gerenciales.
58	Sí, las principales decisiones se centran en los costos.	Los costos, como fuente para la toma de decisiones.
59	Sí, la estructura de costos bien fundamentada permite operar inteligentemente los negocios.	Los costos, pueden ser aliados a la hora de conducir un negocio, si ellos están correctamente determinados.
60	Sí, el precio de venta se calcula a partir de los costos, por lo tanto es el punto de partida para operar eficientemente un negocio.	Los costos, son recuperables en el precio de venta, por lo tanto su discrecionalidad es vital para conducir las entidades económicas.
61	Sí, los costos son básicos para operar la fábrica hacia las mejores posibilidades que permita el mercado.	El mercado, influye en los planes de acción y en los costos de las PyMIS.
62	Sí, siempre serán los costos y los inventarios quienes influyen en la producción del mes.	Los costos e inventarios, son agentes a considerar para fijar los volúmenes de producción.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
63	Definitivamente, los costos son importantes en todas las empresas, más en las de manufactura. Solo que, determinar los costos en las PyMIS no es tarea sencilla, puesto que no se cuenta con el recurso humano y tecnológico para ello.	Influencia del talento humano y las tecnologías de la información y comunicación, en la determinación de los costos de manufactura.
64	Los costos y la materia prima es vital para trabajar en los niveles de inflación en los que se maneja el país.	El costo de materiales directos, es preponderante en la continuidad de los negocios en marcha de los países hiperinflacionarios.
65	Los costos influyen en las decisiones de todas las empresas, es algo obvio.	Reconocimiento de la pertinencia de los costos a la hora de tomar decisiones estratégicas en todas las entidades.
66	Sí, el costo de materiales, mano de obra y costos indirectos de manufactura.	Correcta comprensión de los elementos del costo de una empresa de manufactura.
67	Sí, los costos de manufactura son la base de cualquier decisión dentro de la empresa.	Uso de la estructura de costos para la toma de decisiones gerenciales.
68	Sí, los costos permiten dirigir esfuerzos de ventas y recursos hacia las mejores alternativas en términos de ganancias.	Las ganancias, siguen marcando el éxito de una organización, y los costos influyen en el nivel de ganancia esperado.
69	Sí, los costos de manufactura son la fuente de datos necesarios para decidir sobre la empresa.	La estructura de costos, representa una fuente de datos útiles para la toma de decisiones.

Cuadro No. 20: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Primera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 1: ¿Considera usted efectivo el uso de las estructura de costos para tomar decisiones estratégicas?		
Empresa	Respuesta	Análisis
70	Sí, todos los costos de los productos que se fabrican.	Las PyMIS, pueden ser multiproductos, y todos los costos de los productos que fabrican son imperantes a la hora de gestionar el negocio en marcha.
71	Sí, los costos son importantes para las decisiones operativas de la fábrica.	Los costos son importantes a la hora de operar una industria.
72	Sí, la estructura de costos es vital para manejar todas las fábricas.	Las estructuras de costos, arrojan datos que facilitan la operación del negocio.
73	Sí, los costos son el punto de referencia para que producción distribuya la materia prima entre las partes a producir.	Los costos, son una referencia para decidir cuáles productos manufacturar, y aplicar en ellos el inventario disponible del mes.
74	Sí, la estructura de costos determinará si se continúa operando o si se cierra la industria.	La estructura de costos, puede influir directamente en la decisión de continuar con el negocio en marcha o cesar las actividades de la empresa.
75	Sí, los costos facilitan el proceso decisorio que pesa sobre mis responsabilidades, con miras al logro de las metas de producción del mes.	La alta gerencia, fundamenta ante los socios y accionistas, las actividades que lleva a cabo y la aplicación de recursos, sobre la base de los importes de costos alcanzados en el mes.

Fuente: Díaz (2019).

Las aseveraciones anteriores, permiten reflexionar sobre la forma como son percibidas las estructuras de costos, por la alta gerencia de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo. Ante tales planteamientos, la investigadora procedió a enunciar las siguientes cualidades de uso de los costos, en los procesos gerenciales de estas entidades económicas:

- La estructura de costos, es un factor fundamental para tomar decisiones estratégicas.
- La continuidad operativa de la empresa, se puede medir a partir de la estructura de costos, y su efecto en el resultado del ejercicio.
- El elemento materiales directos, es un factor determinante en el importe de costos incurridos en el período; y las entidades puede considerar usarlo como inductor o generadores de costos, del elemento carga fabril.
- La estructura de costos, es usada como un indicador de gestión.
- La estructura de costos, permite proyectar a futuro los destinos de la empresa.
- Los costos, son la base para la elaboración de presupuestos y planes alternos o escenarios para conducir los negocios.
- La estructura de costos, representa una medida de desempeño en las organizaciones.
- La estructura de costos, es considerada como un elemento diferenciador de la entidad.
- La estructura de costos fluctúa constantemente.
- La estructura de costos, es la base de cálculo para la determinación de la rentabilidad por producto.

- La tasa de cambio, influye directamente en los costos de manufactura de bienes en Venezuela.
- La estructura de costos, es un factor determinante para decidir cuáles bienes se van a producir.
- La estructura de costos, y su constante revisión son elementales para evitar multas y sanciones en Venezuela.
- La estructura de costos, es percibida como instrumento de aplicación de la ley en Venezuela.
- El costo, puede ser fijado por el Estado.

Estas caracterizaciones, sobre el uso de los costos, de parte de la alta gerencia de las PyMIS, son totalmente coincidentes con los postulados de Michael Porter (1991), quien analiza diversos elementos influyentes para la formulación de ventajas competitivas, es decir, cuatro factores fundamentales, como lo son: los factores internos de las entidades, los factores externos o la demanda, sectores afines y la estrategia; así como el papel del Estado en la fijación de reglas para la dirección de las entidades.

En cuanto a los factores internos, las afirmaciones de los gerentes dirigidas hacia este elemento, se concentraron en los niveles de inventarios, en la capacidad productiva de la empresa y la mezcla de productos a fabricar, así como en el uso de los costos como unidades de medición de desempeño y control de las actividades planificadas o esperadas, y las realmente alcanzadas en el período. De igual forma, en cuanto a los factores externos, el evento más repetitivo fue la situación económica del país, y la galopante inflación, que incrementa, casi diariamente, los costos de los materiales directos, lo que influye en una constante revisión de la estructura de costos de las entidades.

De igual modo, se enfatizó el papel del Estado como agente participante y regulador, en contraposición a los postulados de Adam Smith, quien propone la participación casi nula del Ejecutivo Nacional en la oferta y demanda de bienes. Además, se puede apreciar la influencia del mercado y la globalización, en la comprensión de los datos de costos y su impacto en la cadena de abastecimiento de las entidades. Como sectores afines, se destaca la influencia de los proveedores de materia prima, en el desarrollo de las actividades de manufactura, lo que conlleva a considerar el establecimiento de estrategias como alianzas y programas de pago.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
1	Una camisa de fuerza para el empresario.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
2	Con esas leyes se busca ahogar al productor.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
3	Es inapropiado para el libre juego de la oferta y demanda.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
4	Es incorrecta su aplicación.	Política errada del Estado.
5	No es propio de economías prósperas, pero hay que ajustarse.	Regular los precios no es característica d economías desarrolladas.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
6	Hay que adaptarse a los cambios, y buscar un punto de convergencia entre la ley existente y la realidad económica de cada empresa.	Percepción optimista del marco legal vigente en Venezuela.
7	Política equivocada del Estado, ya que las estructuras de costos no pueden ser iguales para la grande, mediana y pequeña entidad.	Sincerar las regulaciones en materia de costos, considerando el tamaño de las entidades y su capacidad para obtener e invertir recursos escasos.
8	Una medida de asfixia para la industria del país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
9	Una equivocación pretender controlar los costos del productor, cuando las realidades de cada fábrica son diferentes.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
10	Motivar la determinación de los costos y apoyar al respecto a las PyMES es importante, regular sus costos no. Tal vez, un término medio, es decir, un marco normativo y de apoyo en vez de un marco legal sería beneficioso para la industria venezolana.	Percepción conciliadora, con miras al establecimiento de un marco normativo, en vez de legal.
11	Un retroceso en materia políticas económicas en el país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
12	Una medida limitante para el emprendedor venezolano.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
13	Una mala práctica económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
14	Una mala política del Estado.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
15	Totalmente en desacuerdo con su aplicación en la economía venezolana.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
16	La causa de muchos de los cierres de empresas prominentes que operaban en el país, ya que sus costos no eran aceptados por la SUNDDE.	Motivo de cese de operaciones de algunas fábricas.
17	Todo lo creado para forzar, está destinado a fracasar.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
18	Una política económica desvinculada con las necesidades de la economía.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
19	En lo que respecta a los costos, muy parecido al marco normativo contable vigente, o sea positivo la caracterización de los costos; pero en cuanto a márgenes de ganancia, es equivocada decirle al empresario cuánto va a ganar del producto de su propio esfuerzo.	Percepción media del marco legal vigente en Venezuela. En lo que se refiere a costos acertado, pero en cuanto a ganancias se considera un impacto negativo para la industria venezolana.
20	Un factor de inflexión sobre las necesidades de emprendimiento en Venezuela.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
21	Normar los costos es adecuado, bajo criterios contables, fijar precios y márgenes de ganancia es adverso para la industria.	Percepción conciliadora del marco legal vigente en Venezuela.
22	Era necesario regular los costos, debido a la usura y especulación generalizada. Que todos ganemos lo mismo es lo justo.	Percepción positiva del marco legal vigente en Venezuela.
23	Se protege al consumidor y se perjudica al empresario.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
24	Una equivocada política económica que hay que corregir.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
25	Un mal necesario, debido a la especulación en el mercado en la oferta de productos, que perjudicó a todos.	Percepción conciliadora del marco legal vigente en Venezuela.
26	Una mala práctica económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
27	Un desatino, dentro del abanico de opciones existentes para hacer crecer la economía.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
28	Totalmente en desacuerdo con la regulación de precios en el país, en todos los eslabones de la cadena de abastecimiento.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
29	Equivocación, que lleva a la quiebra a muchas empresas.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
30	Una mala decisión, si se quiere hacer fortalecer un país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
31	Una falla del Estado.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
32	Su aplicación era necesaria.	Percepción positiva del marco legal vigente en Venezuela.
33	Un daño que aún se puede corregir, para diversificar el aparato productivo del país.	Percepción optimista del marco legal vigente en Venezuela.
34	Un fracaso desde el punto de vista de ayudar a la economía del país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
35	Menoscabo de la economía venezolana, y la capacidad de retorno de la inversión del emprendedor.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
36	Un error en las políticas económicas del país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
37	Equivocada netamente, al desviarse del objetivo del Estado, el cual debe ser de apoyo para el empresario.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
38	Desvinculación de la causa efecto para mejorar la economía de un país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
39	Sentencia para muchas empresas que si no implementan las políticas adecuadas, cesaran sus operaciones.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
40	Equivocación de la forma como es percibida el rol de colaboración y acompañamiento a los diferentes sectores de la economía.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
41	Un error dentro de las políticas económicas.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
42	Mal asesoramiento sobre las praxis económicas de las naciones.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
43	Deficiente establecimiento de políticas económicas.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
44	Un error económico.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
45	Un impacto negativo para las productoras en Venezuela.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
46	Equivocada percepción de los problemas económicos y su solución.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
47	Una mala política económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
48	Incomprensión total de las variables de la economía, desde sus aspectos más básicos como la libre oferta y demanda.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
49	Desde cualquier perspectiva, resulta incorrecta e inapropiada tal práctica regulatoria.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
50	No considera el tamaño de las empresas, a la hora de establecer los costos y márgenes de ganancia en la cadena de abastecimiento.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
51	Una mala política económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
52	Una solución momentánea, destinada a fracasar.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
53	Un paño de agua tibia, en la solución de los problemas de la economía venezolana.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
54	Una medida insuficiente, para impulsar la industria en el país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
55	Una errada medida, que no mejora la situación económica del ciudadano.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
56	Un error dentro de las políticas implementadas.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
57	Desatinada medida económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
58	Un plan que fracasó, porque en vez de mejorar la situación económica, la empeoró.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
59	Sin duda, una política fallida que no coadyuva con el crecimiento de los emprendimientos venezolanos.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
60	Una desestimulo al surgimiento de nuevos emprendimientos en el país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
61	Desorientada medida económica, que beneficia unos pocos, porque solo las grandes entidades que tienen como hacer frente a las debacles económicas y competir en el exterior, pueden resistir este golpe al empresario.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
62	Engañosa medida que no resuelve la escasez de insumos en el país, desestimulando la producción nacional.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
63	Medida improcedente para mejorar los procesos de trabajo de la industria venezolana.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
64	Errada política económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
65	Un medio para controlar la obtención de riquezas del empresario, sin la reflexión sobre su impacto en la oferta de bienes y la generación de empleos formales.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
66	Desacertada decisión de conducción económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
67	Incorrecto uso de las facultades de poder, desatinadas del objetivo de ayudar a crecer al empresario, y con ellos al país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Cuadro No. 21: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Segunda pregunta. Continuación.

Pregunta No. 2: ¿Cómo percibe el marco legal en materia de costos vigente en Venezuela?		
Empresa	Respuesta	Análisis
68	Desacierto de las políticas económicas.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
69	Erradas medidas económicas implantadas por un país.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
70	Sofoco para la operatividad del empresario en Venezuela.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
71	Un error en las medidas que podían implantarse para mejorar la situación financiera de la PyMIS.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
72	Una medida para ayudar al consumidor final, que a la larga se convirtió en un elemento en contra de la satisfacción de sus necesidades básicas.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
73	Una ley para ser eliminada en cualquier momento.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
74	Mala práctica económica.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.
75	Factor de debilitamiento del micro y pequeño productor, quien necesita optimizar sus costos y niveles de gestión, para crecer y perdurar en el tiempo.	Percepción negativa del marco legal vigente en Venezuela.

Fuente: Díaz (2019).

En cuanto a la percepción, del marco legal, en materia de costos, vigente en Venezuela, casi todos los gerentes de nivel alto, para

salvaguardar la opinión favorable de solo dos de los agentes de estudio, de las PyMIS investigadas, se pudo conocer la poca aceptación que ha tenido este ordenamiento legal en los niveles gerenciales de las entidades económicas.

En las reflexiones de los entrevistados, se detectó hostilidad hacia la exigencia de controlar los precios de ventas, en vez de motivar la producción, a través de políticas que estimulen el emprendimiento para fortalecer la economía de la nación, ofreciendo apoyo a la industria, mediante planes de financiación e inyección de capital monetario de trabajo, que sea retornado con el reflexivo análisis de capacidad para retorno de la inversión.

Este discurrir, conduce a aseverar que, la fijación de precios de forma unilateral, sin la debida participación de los principales agentes económicos; sus controles indiscriminados y el inadecuado estudio económico, que justifique su aplicación, se perciben como políticas que limitan la eficiencia dinámica, la actividad económica y la satisfacción de consumo de bienes y servicios, principalmente en el sector de las PyMIS.

La Ley Orgánica de Precios Justos (2015), y los reglamentos y normativas que la acompañan, al imponer precios en los productos que se fabrican, no promueve la libre competencia y participación de los emprendedores venezolanos, quienes en muchos casos, no cuentan con cadenas de abastecimiento dinámicas, debido a su capacidad limitada para el acceso y disposición de recursos y medios para operar. Por ello, se hace, hoy más que nunca, imperiosa la necesidad de que el sector industrial sea incorporado, no sólo informando sus costos ante la SUNDDE, sino también en la decisión de fijación de precios, ya que estas dos variables, costos y

precios, razonados y justificados, no pueden desvincularse cuando se dirige estratégicamente un negocio.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
1	Actualizar diariamente el precio de venta de los productos, en función de los aumentos en la materia prima.	Medida reactiva, más que estrategia.
2	Modificar los costos de los insumos, aumentándolos conforme su costo de reposición.	Incumplimiento de la Ley Constitucional de Precios Acordados (2017), la cual, señala en su Artículo 9, numeral 5, que el reconocimiento de los costos de reposición, serán acordados con el Ejecutivo, mediante la valorización del inventario con el método promedio.
3	Mantener bajos niveles de producción.	Esta práctica, sin la debida reflexión del importe de los costos fijos, los cuales disminuyen su cuantía con el volumen de producción, acarrea el encarecimiento de los bienes.
4	Adecuar los procesos de trabajo necesarios para la exportación de bienes y servicios, a los fines de obtener divisa extranjera para la compra de insumos importados.	Esta es una adecuada estrategia empresarial, optimista y emprendedora para mejorar la salud financiera de las entidades.
5	Ir cerrando las líneas de producción de productos regulados.	Esta es una medida reactiva, y no una estrategia para mejorar la situación presente.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
6	Ajustar los precios de los productos.	Esta también, representa una medida reactiva y no una estrategia competitiva.
7	Minimizar la producción, evitar la reposición de fuerza laboral que emigra del país y mantener altos niveles de inventario.	Medidas reactivas y no estrategias para la solución de problemas. Los altos niveles de inventarios, propician el hurto e incrementan los costos por mantenimiento.
8	La empresa cesa sus funciones indefinidamente, y sus dueños emigran del país, así que no hay más nada que hacer.	Posiblemente, se resistieron al cambio de paradigmas sobre la forma de gerenciar en tiempos de crisis.
9	Fabricar solo los productos no regulados, cerrando las líneas de producción de alimentos con precios fijados.	Esta representa una medida reactiva, y no una estrategia.
10	Cambiar materias primas importadas de calidad, por nacionales, siempre y cuando exista su disponibilidad en el país.	Esta representa una estrategia gerencial, que se toma correctamente, con el uso de los costos de los materiales directos, fijando niveles de tolerancia para mezclar los ingredientes de la fabricación de bienes, sin perjudicar su contenido final o rendimiento.
11	Minimizar costos de los productos y eliminar los materiales de presentación y comercialización del producto, los cuales, corren por cuenta del cliente.	Minimizar los costos, representa una estrategia, si solo sí, se efectúa una adecuada reflexión de la eliminación de importes innecesario o que no añaden valor al producto, en términos del cliente.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
12	El próximo año iniciamos ventas en Colombia y México, diversificando nuestros clientes e incursionando en nuevos mercados.	Ésta, representa una estrategia para el establecimiento de ventajas competitivas.
13	Reducción de costos en todos los niveles.	La diferenciación en costos, es una estrategia si va acompañada del análisis de las estructuras de costos.
14	Dejar de fabricar bienes regulados.	Medida aplicada en reacción a un evento, y no representa una estrategia.
15	Vender productos rentables, y descartando de producción los productos regulados.	Esta es una medida reactiva y no una estrategia, ya que el volumen de unidades producidas permite diluir los costos fijos entre las familias de bienes que se manufacturan.
16	Buscar nuevos proveedores, buscar financiamiento y cambiar la mezcla de materiales directos.	Estas representan estrategias, para solventar la situación económica del país.
17	Dejar de producir los productos regulados.	Medida reactiva, sin el apoyo de estrategias competitivas.
18	Minimizar los costos de manufactura, lo más que se pueda para ofrecer un mejor precio a los consumidores.	Esta es una estrategia, si va acompañado del adecuado estudio reflexivo del costo.
19	Por motivos personales, del dueño, la empresa cierra sus puertas el próximo mes y estamos liquidando a los trabajadores.	Evento fortuito, no representativo para este estudio.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
20	Emprender en otros productos más rentables, con mayores ventas, abandonando la línea de alimentos, que en su totalidad se encuentra regulada con precios fijados por el estado.	Puede considerarse una estrategia, sin cuenta con la debida fundamentación, del análisis de la contribución marginal por producto, y los nuevos niveles de ventas mejorar el rendimiento de los costos fijos.
21	Importar materia prima, cuyo costo se ve reflejado en el precio final del producto.	Es una estrategia, que puede combinarse con la exportación de bienes terminados, para la obtención de moneda extranjera.
22	Alianza con socios capitalistas extranjeros, que aportan moneda extranjera y facilitan la compra de insumos.	Esta es una estrategia, que puede conllevar a ventajas competitivas, como diferenciación de precios y productos.
23	Eliminación de productos regulados, de las líneas de producción.	Medida reactiva, ente la realidad presentada, que dista mucho de ser una estrategia.
24	Reducción de costos, y disminución de personal a niveles mínimos.	Puede ser una estrategia, si va conducido por el estudio de los costos en la cadena de abastecimiento.
25	Cierre de líneas de producción poco rentables.	Esta puede ser una estrategia, pero de alta peligrosidad, ya que los costos fijos absorbidos por las unidades producidas serán mayores.
26	Producir solo los productos no regulados.	Medida y no estrategia si no va seguida de un pertinente estudio de costos y el impacto de bajos niveles de producción.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
27	Se ha ido cerrando líneas de producción.	Esta es una medida reactiva y no la implementación de estrategias empresariales.
28	Reducir costos.	Es una estrategia, si va acompañado de la debida reflexión, pero con el apoyo de otras directrices para mejorar la capacidad instalada de la empresa.
29	Eliminación de líneas de producción por falta de insumos.	Medida que afecta la capacidad instalada de la empresa, originando capacidad ociosa.
30	Producción mermada por bienes que ya no se fabrican.	Esta es una medida reactiva y no una estrategia para mejorar la realidad imperante.
31	Comprar materiales importados para producir, a precios altos, por lo que la demanda ha bajado muchísimo.	Es una estrategia, el comprar materiales importados, pero se debe buscar abaratar el producto con otras acciones gerenciales.
32	Cerrar líneas de productos por su baja rentabilidad.	Esta puede ser más una medida, que una estrategia, si no se considera este impacto, en los costos fijos de la empresa, los cuales no son calculados por muchas de las entidades.
33	Reducir costos, y disminuir la producción.	Solo serán estrategias con la debida reflexión del análisis costo-volumen-utilidad.
34	Buscar nuevos proveedores, eliminar desperdicios y minimizar costos.	Estas representan estrategias empresariales, con miras al establecimiento de ventajas competitivas.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
35	Crear bonos de productividad en dólares, para detener la renuncia de empleados, en los que se ha invertido grandes recursos en formación.	Esta es sin duda una estrategia para el mejoramiento de la eficiencia laboral, tal como lo describe mayo, en sus descubrimientos filosóficos.
36	Dejar de producir los productos regulados, añadiendo ingredientes que permitan producir bienes que se salgan del rango de controlabilidad del Estado.	Esta es una medida, y no estrategia, que puede ser contraproducente en términos de capacidad ociosa para la entidad.
37	Participar en subastas Dicom, y con ellas tenemos acceso a materiales importados más baratos para la producción.	Estrategia competitiva, que deriva en la diferenciación en costos de los productos.
38	Ajustar los precios de venta conforme aumentan los insumos, tarea más recurrente en los últimos días.	Medida que se contrapone con lo establecido en el Artículo 5, de la ley Constitucional de Precios Acordados.
39	Valorar los inventarios al costo de reposición, ajustándolos por inflación.	Medida que deriva en multa o sanción, hasta de tipo penal, por el incumplimiento del marco legal vigente en el país.
40	Eliminar líneas de producción y ajustar precios.	Medida que no aporta soluciones, sino que traslada a la entidad a otros escenarios de conflictividad.
41	Minimizar costos.	Esta es una estrategia, si es acompañada con una reflexión de la cadena de suministro de la empresa y sus implicaciones.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
42	Ajustar precios de venta con base a la inflación.	Medida que aumenta precios, disminuye demanda y no resuelve la realidad presentada.
43	Cambio de precios los productos y ajusto el inventario conforme al costo de reposición.	Violación a los principios contables y marco legal vigente en Venezuela, ya que los inventarios deben reflejar el costo según factura.
44	Reducir costos y eliminar puestos de trabajo.	Puede ser una estrategia, si va acompañada de razonamientos que sustenten estas acciones.
45	Revisión diaria de la lista de precios.	Medida que no resuelve la situación adversa de la entidad.
46	Costos de reposición incorporados al inventario.	Infracción del marco normativo y legal en Venezuela.
47	Adquirir insumos en otras latitudes para poner en marcha la producción.	Estrategia gerencial, que deviene con ventajas sobre al competencia.
48	Se crearon bonos de alimentos para los trabajadores, se buscan otros proveedores más distantes pero con mejor precio y se han cerrado líneas de producción.	Estrategias y medidas, que buscan alivianar la carga de conflicto de la empresa,
49	Cese temporal de fabricación de líneas de productos regulados por falta de materia prima.	Medida reactiva, y no estrategia empresarial, para brindar mejores escenarios de acción al productor.
50	Eliminación de puestos de trabajo, eliminación de ventas de productos regulados y reducción de costos.	Estas más que estrategias, son medidas que no abordan la realidad para cambiarla sino que se adaptan a ella.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
51	Reducir costos al máximo posible.	Esto se convierte en estrategia si va acompañado de la gerencia en acción sobre datos medibles y verificables como el costo y la rentabilidad por producto.
52	Se manufactura solo lo que el cliente solicita, y con un alto pago adelantado por su futura contraprestación.	Esta empresa requiere de un análisis estructural de sus procesos de trabajo, por medio de la cadena de suministro, a los fines de evidenciar planes y escenarios que mejoren su actual condición.
53	Se está exportando bienes, y eso ha ayudado a mejorar la estructura de costos de la empresa.	Estrategia competitiva, desarrollada sobre la base de la gestión de los costos.
54	Dejar de producir bienes regulados.	Esta Medida reactiva y no estrategia proactiva.
55	Producción baja, fabricación de productos no regulados y eliminación de puestos de trabajo.	Medidas reactivas, sin impacto alguno para el progreso de la situación de la entidad.
56	Exportación de bienes y mejoramiento de los planes de incentivo laboral.	Estrategias competitivas para las PyMIS.
57	Reducción de costos	Esta es una medida reactiva, y no una estrategia para mejorar la situación presente.
58	Reducción de costos.	Esta también, representa una medida reactiva y no una estrategia competitiva.
59	Cierre temporal de líneas de producción.	Medidas reactivas, sin impacto alguno para el progreso de la situación observada.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta. Continuación.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
60	Cierre temporal de líneas de producción.	Esta es una medida reactiva, y no una estrategia para mejorar la situación presente.
61	Cierre temporal de líneas de producción y puestos de trabajo.	Esta también, representa una medida reactiva y no una estrategia competitiva.
62	Constante ajuste de precio en los productos.	Medidas reactivas, sin impacto alguno para el mejoramiento y crecimiento de la PyMIS.
63	Exportación de bienes.	Estrategia para la formulación de ventajas competitivas.
64	Nuevos planes de incentivos en dólares para empleados, eliminación de créditos y reducción de costos.	Estas representan estrategias competitivas para las PyMIS.
65	Reducción de costos en todos los niveles.	Estrategia para el establecimiento de ventajas competitivas, si se acompañan con reflexiones sobre los importes reducidos.
66	Reducción de costos.	Con el adecuado análisis, se puede convertir en una estrategia competitiva para la diferenciación de costos de los productos.
67	Eliminación de puestos de trabajo y cierre temporal de ciertas líneas de producción.	Medida reactiva, sin variantes tendentes a mejorar la situación de la PyMIS.
68	Valoración de los inventarios al costo de reposición.	Infracción del marco legal y normativo en materia de contabilidad de costos en Venezuela.
69	Revisión diaria de precios.	Esta es una medida y no una estrategia para la PyMIS.

Cuadro No. 22: Meta análisis de los resultados de las entrevistas efectuadas a la alta gerencia de las PyMIS objeto de estudio. Tercera pregunta.

Pregunta No. 3: ¿Qué estrategias aplica para hacer frente a la situación económica del país?		
Empresa	Respuesta	Análisis
70	Minimización de costos.	Con el estudio de los costos, representa una importante ventaja competitiva.
71	Ajuste de listas de precios de venta.	Reacción más que acción gerencial para el favorecimiento de los resultados económicos de las entidades.
72	Alta rotación de inventarios y minimización de costos.	Estrategias para el desarrollo de ventajas competitivas en las entidades.
73	Exportación de productos para la disposición de divisas.	Estrategia muy beneficiosa a la situación actual de las PyMIS.
74	Aplicación de niveles de inflación al costo de reposición de inventario y mejoramiento salarial.	Reacción y no aplicación de gerencia en acción para la solución de conflictos.
75	Cambiar proveedores, por otros con costos más razonables para obtener los insumos que satisfagan la demanda de ventas.	Estrategia con aspectos positivos para las estructuras de costos de las organizaciones.

Fuente: Díaz (2019).

Al detallar, los razonamientos de los altos gerentes de las PyMIS, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, sobre las estrategias que aplica, para hacer frente a la situación económica actual, se puede deducir, que más que estrategias proactivas con visión progresiva, para hacer crecer a las PyMIS, en tiempos de crisis, sus reflexiones evocan disposiciones apuradas y reactivas, ante un evento que no se aborda, para

generar conocimientos indispensables para propiciar escenarios rentables para las entidades económicas.

En este sentido, la actual situación económica en Venezuela, exige a las entidades competir, cada día más, con otras entidades que conforman este contexto, representando así la competitividad, el horizonte permanente que deben plantearse los directivos, responsables de las decisiones en las empresas. Para asumir este reto, es imperiosa la búsqueda de nuevas estrategias orientadas a alcanzar una diferenciación de productos, el liderazgo en costos, y una oferta de ventas de variada mezcla.

La gestión estratégica de costos, puede brindar la oportunidad de buscar soluciones y ofrecer respuestas, frente escenarios económicos desfavorables, investigando, en el fundamento de los sistemas de costos, la información que se debe proporcionar, para alcanzar los escenarios esperados, a través de métodos, filosofías y otras concepciones de gestión, que introducen cambios significativos, en la rutina empresarial en cuanto al costeo de los productos y los procesos de manufactura.

Dentro de las principales estrategias, que sí se detectaron y aplican, algunos, de los gerentes generales de las PyMIS, objeto de estudio, se puede categorizar las siguientes:

- Adecuar los procesos de trabajo necesarios para la exportación de bienes y servicios, a los fines de obtener divisa extranjera para la compra de insumos importados.
- Cambiar la mezcla de ingredientes o materias primas de sus productos, sustituyendo materiales importados, por nacionales, respetando en todo momento los estándares de calidad del producto.

- Minimizar costos de los productos.
- Modificar los materiales de presentación y comercialización del producto, también conocidos como material de empaque y embalaje.
- Conducir los esfuerzos de ventas, hacia la mayor comercialización de los productos más rentables.
- Buscar nuevos proveedores.
- Buscar financiamiento del Estado y de la banca privada.
- Importar materia prima.
- Promover alianzas con socios capitalistas extranjeros, que aporten moneda extranjera y faciliten la compra de insumos importados.
- Eliminar desperdicios y cuellos de botella en los procesos de manufactura.
- Crear incentivos laborales, para estimular la eficiencia y el rendimiento laboral.
- Participar en las subastas de dólares preferenciales que ofrece el Estado.

Así pues, presentados los resultados de los instrumentos de recolección de datos aplicados, con su debida reflexión, además de la observación directa y los constructos teóricos de la gestión estratégica de costos, la investigadora procedió a darle respuesta a los objetivos específicos planteados.

Hallazgos sobre la Gestión de Costos en las PyMIS Ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo

Para dar respuesta al primer objetivo específico: “Diagnosticar la gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo”, una vez efectuadas las visitas guiadas a estas entidades, además de recabar información con los instrumentos para tal fin, y rebatir esas opiniones con los constructos teóricos referidos a la dirección estratégica de costos, se puede afirmar que la alta gerencia de estas entidades económicas, consideran importante la gestión de costos, al punto de contar, en su mayoría, con un departamento o área funcional de costos, con el objetivo de recabar toda la información financiera y no financiera, analizarla, prepararla y reportarla a través de informes para que los usuarios internos, puedan ejercer la planeación, el control y la toma de decisiones administrativas y gerenciales.

Asimismo, es importante resaltar que, esta situación representa una fortaleza para la estructuración de las partidas que conforman los costos de los productos manufacturados, ya que este departamento o área funcional de costos, es el espacio indicado para determinar, de manera ordenada, el valor de las adquisiciones de materiales en el período, ingresados en el almacén, considerando su valor de facturación, o costo, así como los demás desembolsos normales y necesarios para tener a disposición esos insumos en la planta, y despacharlos al departamento de producción.

De igual forma, en este centro de costos, se realiza el seguimiento de la ruta del material en producción, hasta que se convierte en producto terminado, a través de los llamados costos de conversión, asignando importes, es decir, costeadando las adiciones de fuerza de trabajo y

desembolsos generados en producción y que sean imputables al costo.

Otro aspecto, que representa un importante valor para las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, es el apoyo de un profesional de la contaduría pública, debidamente colegiado, quien desempeña su labor de contabilizar los costos resultantes del proceso de manufactura.

En este sentido, es importante destacar que las funciones principales de la contabilidad, son proyectar sistemas contables, comprobar y controlar la tramitación de los datos financieros y no financieros, a través de esos sistemas, informar e interpretar la información relativa a las operaciones de negocios, a la gerencia y a otras partes interesadas.

Por consiguiente, son los contadores públicos, quienes cubren una necesidad social, porque proyectan, implantan y dirigen sistemas contables para todos los tipos de empresas, grandes, medianas y pequeñas. Es por esta razón, que la contabilidad, es considerada como una ciencia descriptiva y analítica al servicio de la comunidad de negocios.

Dado que la información financiera, es de uso público, es decir, la población en general puede tener acceso a ella, se convierte en un medio eficaz para dar a conocer la cantidad de costos incurridos en un período determinado, para transformar insumos en productos terminados vendibles, que satisfagan las necesidades de consumo de la sociedad.

Además, la contaduría pública puede desarrollar las técnicas y procedimientos adecuados para cuantificar y revelar los costos, y responsabilidades relacionados con la manufactura de productos, así como

también, valorar y dar un tratamiento especial a los modos de producción de las pequeñas y medianas industrias, a través de técnicas y métodos, susceptibles de ser modificados, para adaptarse a las necesidades en su conjunto.

De esta forma, debido a que la contabilidad tradicional reconoce la escasez de los recursos y permite identificar si los usuarios de éstos los están empleando eficientemente; la contabilidad de costos representa una herramienta que facilita a la alta gerencia, la toma de decisiones estratégicas, referidas específicamente sobre su protección, los costos y los márgenes de ganancia que facilitarán la política de fijación de precios de los productos.

En cuanto a la forma como, las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo, caracterizan los costos de sus productos, se puede afirmar que en su mayoría conocen la Ley Orgánica de Precios Justos (2015), de la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), y aplican algunos de sus preceptos para el cálculo del costo del producto que manufactura, pero no todas.

En este sentido, resulta preocupante la cantidad de entidades que no delimitan su actuación bajo los parámetros del marco legal vigente, a la hora de determinar el costo del producto, el cual, es la base para la determinación del precio de venta, a partir de los márgenes de ganancia permitidos. Es importante resaltar, que este marco legal posee carácter orgánico, por lo que su desconocimiento no exime la transgresión a la ley, que implica grandes multas y sanciones que van desde privación de libertad, hasta significativas

penalidades de tipo monetario, así como cierre temporal y definitivo de la entidad en la que se comete el delito.

De igual forma, es importante señalar que el no contar con estructuras de costos, correctamente desarrolladas, contraviene en subestimaciones o sobrestimaciones de costos de los productos, lo que conlleva a formular estrategias, sobre decisiones fundadas en información errónea y poco confiable sobre los costos de manufactura del producto.

Asimismo, este desconocimiento sobre el marco legal vigente en Venezuela, en las entidades económicas objeto de estudio, se pudo apreciar, de manera corroborativa, ya que un alto porcentaje de ellas desconoce la providencia administrativa 003/2014, emitida por la SUNDDE, referida sobre los criterios contables generales para la determinación de precios, imprescindible, por lo tanto, en el ámbito de la gestión de costos en Venezuela, entre otros aspectos, porque esta normativa define cuáles son las partidas que conforman los costos de los productos, los métodos de costeo, los métodos de valuación de inventarios y los sistemas de costeo reconocidos como válidos por la SUNDDE, al momento de reportar costos para la fijación de precios de los productos.

Por otra parte, esta normativa, tiene la particularidad que limita el reconocimiento en la estructura de costos, de un margen máximo de gastos ajenos a la producción o gastos de administración y ventas, que al ser incorporados en el costo de los productos, se puede recuperar en el precio de venta, minimizando su impacto en el resultado del ejercicio.

Es importante destacar, que aun cuando esta normativa, representa fronteras en la acción empresarial, sobre todo para las pequeñas y medianas

entidades, en cuanto a la fijación de precios de los productos y reconocimiento de los costos en líneas generales, también posee muchos aspectos alineados a los Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCGA) vigentes en la República Bolivariana de Venezuela, como la valuación y costeo de inventarios.

Por otra parte, el desconocimiento de las leyes y normativas vigentes en Venezuela, en materia de costos, también se ratificó porque los gerentes o responsables de los centros de costos, no conocen la providencia administrativa 070/2015, también emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE), que regula las políticas de fijación de precios, a través del mandato expreso de un margen de ganancia máximo permitido para el productor, y un precio de venta justo y máximo permitido.

Vale la pena resaltar, que a través de la observación directa de las estructuras de costos de las entidades estudiadas, se constató que no todas la PyMIS poseen un margen de ganancia ajustado al 30% del costo del producto, como máximo permitido por esta providencia, ya que dicho margen está por encima de esta relación.

Sin embargo, es relevante destacar que aun cuando muchas de estas industrias poseen un margen de ganancia por encima de lo permitido, muchas de ellas trabajan con pérdidas operativas, principalmente por el alto costo de la materia prima importada, debido a la situación país; y las que poseen ganancia, esta ganancia real antes de impuesto sobre la renta queda en ocasiones por debajo del 10%, ya que los gastos ajenos a la producción o gastos de administración y ventas reales, y que afectan o disminuyen la utilidad bruta en ventas, es mucho mayor que el 12,5% reconocido y

permitido en el precio de venta, por lo que se puede afirmar que al final, aun cuando el margen de ganancia es mayor al 30%, la utilidad real alcanzada es mucho menor que ese porcentaje, por los altos costos operativos que poseen actualmente la pequeñas y mediana industria en el país.

Por otra parte, para continuar diagnosticando la situación actual del manejo de costos de producción, en las PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, en cuanto al empleo de un sistema de costeo, un gran número de ellas, primero conoce el término “sistema de costeo”, y no solo eso, sino que emplean uno adecuado al tipo de empresa, características de proceso productivo y producto manufacturado.

En este sentido, vale la pena resaltar que la mayoría de las industrias estudiadas, emplean un sistema de costeo por procesos, que centra su atención en la asignación de costos a los departamentos o centro de costos, y en la medida en que las unidades producidas van requiriendo de las actividades propias de cada departamento de producción específico, al igual que una bola de nieve, van absorbiendo costos de manufactura, hasta convertirse en productos terminados.

También, el segundo sistema de costeo más usado por las PyMIS analizadas, es el sistema de costeo por órdenes específicas, el cual es usado por entidades que fabrican productos hechos a la medida del cliente, en donde el proceso de producción se puede ajustar, de modo tal que se elaboran unidades que pueden diferir en cuanto a los requerimientos de materiales directos, mano de obra directa y carga fabril. El tercer sistema de costeo empleado es el de costeo conjunto, ya que las empresas encuestadas producen diversos bienes, a partir de una misma materia prima.

En cuanto a la utilización de un tipo de costeo, todas las pequeñas y medianas industrias conocen lo que es un tipo de costeo, y la mayoría de ellas emplea un costeo real, que por tratarse de pequeñas industrias, para algunas resulta apropiado, sin embargo para la mayoría de las entidades económicas, este tipo de costeo resulta impracticable, cuando la carga fabril está conformada por diversas partidas, y las mismas deben esperar más de un período económico para conocer su importe, por lo tanto pierde practicidad, ya que en este caso, lo propio es que la empresa deba acumular los inventarios, hasta conocer el valor real incurrido de costos indirectos de fabricación, y adicionarlo a los costos primos reales, a los fines de obtener el costo real por producto.

El otro tipo de costeo, muy generalizado, en cuanto a su empleo, en las unidades de estudio fue el costeo normal, que en opinión de la investigadora, basándose en su experiencia profesional, es el más apropiado para asignar los costos a los productos en las pequeñas y medianas industrias, por razones de factibilidad económica, ya que se le imputan a los productos el costo primo real incurrido en el ejercicio, que por tratarse de partidas directas, existe una adecuada relación con el objeto de costeo, a excepción de la carga fabril, la cual, se asigna a la producción a través de una tasa predeterminada, establecida sobre un inductor de costos, comparándose este resultado con el nivel de costos indirectos de fabricación realmente incurridos, y efectuando los asientos de ajuste necesarios, al final del período, para presentar los inventarios al costo real, en el estado de la situación financiera.

Asimismo, muy pocas industrias manifestaron el empleo del método de costeo minorista, que solo puede ser empleado cuando los inventarios estén

conformados por una gran cantidad de artículos de alta rotación y con márgenes de comercialización muy similares.

Por otra parte, sobre la segmentación de la cuenta de inventarios, las unidades de estudio, poseen una excelente fortaleza, ya que la clasifican su cuenta de inventarios, con base en la rapidez con ésta se convierte en efectivo para la empresa, es decir, desde aquellos bienes que se comercian hasta aquellos que deben ser transformados para luego comercializarse, tardándose más la recuperación de los recursos invertidos.

De esta forma, se encontró, a través del cuestionario, y la observación de sus planes de cuentas, que la cuenta contable de Inventarios, se subdivide en: Inventario de Productos Terminados, para controlar en ella los bienes aptos para la venta, resultantes del proceso de manufactura; la cuenta Inventario de Productos en Proceso, para controlar a través de ella, los materiales despachados a producción que están siendo transformados, por medio de los llamados costos de conversión, en productos terminados, es decir, que ya poseen un grado de transformación, pero que aún no se pueden considerar como producto vendible; y la cuenta Inventario de Materiales, que se emplea para controlar los insumos asociados a la composición corpórea del bien que produce la empresa.

Es importante mencionar, que algunas de las entidades estudiadas, poseen la segmentación de una cuenta denominada Inventario de Suministros de Fábrica, para llevar en ella los insumos indirectos referidos a la producción, así como también, la cuenta Inventario de Herramientas Menores, para controlar piezas y repuestos con valor material para la alta gerencia.

Por otra parte, las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, y que fueron encuestadas, poseen correctamente subdivididos, en cuanto a la clasificación, las partidas que deben conformar los costos de un producto, para una empresa de manufactura; como lo son: el costo de los materiales directos, el costo de la mano de obra directa, más la carga fabril.

De igual modo, respecto a la clasificación de los desembolsos como costos o como gastos, las pequeñas y medianas industrias, poseen una marcada debilidad, ya que existen diversidad de criterios, tales como, que en muchas de ellas todas las partidas se consideran costos, lo cual es totalmente incorrecto en términos contables, y sobre todo en términos legales, en cuanto al reconocimiento de tales rubros dentro de la estructura de costos de las empresas de manufactura en Venezuela; siendo lo correcto, clasificar como costos o gastos, las partidas que representen desembolsos en función del beneficio recibido, y sobre todo del lugar en el que fueron incurridas.

La forma más sencilla, en términos de clasificación de desembolsos, es subdividir a la empresa por centros de costos, y aquellos rubros que se incurran en el área de fábrica, siempre y cuando sean normales y necesarios para llevar a cabo el proceso de manufactura, se clasificarán como costos, es decir, parte de la carga fabril del período. Mientras que, aquellas partidas que se incurran en los departamentos de servicios para la producción, es decir, áreas administrativas y de ventas o comerciales, se clasificarán como gastos ajenos a la producción, o sea, gastos del ejercicio.

Otro aspecto de relevancia, presentado en las unidades de estudio, fue el inductor seleccionado para estimar e imputar, los costos indirectos de

fabricación a los productos, donde existe diversidad de criterios, lo cual se considera normal, ya que cada gerencia de la empresa seleccionará aquel generador de costos que se adecue a las particularidades del proceso productivo y características del bien manufacturado.

En este sentido, vale la pena acotar, que casi todas las empresas estudiadas, emplean generadores de costos basados en el volumen, como lo son las unidades producidas, las horas trabajadas, el costo de los materiales directos y el costo de la mano de obra directa. En una sola entidad, se emplean generadores de costos basados en las actividades, ya que cuentan con profesionales altamente capacitados, para efectuar el análisis de ruta de seguimiento de los materiales, desde su compra hasta transformarse y quedar aptos para la venta.

En cuanto al cumplimiento del marco legal vigente en Venezuela, en materia de costos, se pudo conocer que aun cuando la mayor parte de las entidades aplican un 12,5% a la estructura de costos, como reconocimiento de gastos ajenos a la producción, como lo establece la providencia administrativa 003/2014, no todas emplean la base adecuada, que no es otra sino la propia estructura de costos, correctamente determinada bajo los parámetros de la Ley Orgánica de Precios Justos; y existe una cantidad importante de entidades que sobrepasan este límite, lo que las hace vulnerables a ser objeto de sanciones y multas.

Asimismo, las entidades que tienen el margen de gastos ajenos a la producción, reconocidos en el costo de sus productos, por debajo de esta relación, deben revisar si sus gastos exceden el 12,5% y llevarlos hasta este tope máximo, que es lo que permite la normativa, y que se puede recuperar

dentro del precio de venta, sin afectar directamente el resultado del ejercicio económico que se trate.

Sobre al método de valuación de inventarios, la mayoría de las unidades encuestadas emplean el método de primeras entradas primeras salidas, siendo el método promedio ponderado el segundo más seleccionado, para valorar sus inventarios, el método promedio ponderado; ambos métodos son reconocidos por las leyes vigentes en Venezuela que rigen la determinación de costos y políticas de fijación de precios, así como también por la normativa contable internacional adoptada en Venezuela.

Todas las PyMIS estudiadas, poseen una mezcla de ventas, ya que fabrican diversas líneas de productos. Sin embargo, no conocen el aporte a la contribución de la utilidad de la empresa por producto, por lo tanto ignoran la mezcla de ventas más rentable para ellas, la cual, es aquella que promueva la comercialización de los productos que mayor contribución marginal originan.

Una porción muy pequeña de las PyMIS encuestadas, segregan sus costos en base al comportamiento, es decir, en la clasificación de costos como variables y fijos; por lo tanto, no pueden efectuar un análisis del margen de contribución por producto, a los fines de determinar la rentabilidad o contribución a la obtención de ganancias para la empresa.

La mayoría de las PyMIS objeto de estudio, adquieren productos importados en Venezuela, a moneda nacional, pero a muy altos costos, por lo que presentan variaciones desfavorables en el costo de los materiales directos. Muy pocas entidades económicas, de las estudiadas, compran insumos importados a tasa preferencial.

Por otra parte, en cuanto a las mermas, de todos los procesos productivos de las entidades estudiadas, resultan desperdicios del proceso productivo, aspecto común en los procesos de fabricación. Sin embargo, se pudo conocer que no existen parámetros para medir hasta qué punto una merma se considera normal del proceso productivo y cuál se puede clasificar como anormal. Por lo tanto, el costo todos los desperdicios, independientemente de su cuantía, es absorbido por las unidades en buen estado, incrementando, fuera de lo normal, el costo total de producción del período contable.

Asimismo, es importante resaltar que la mayoría de estas PyMIS, han sido fiscalizadas y multadas por la SUNDDE, por incumplimiento de la Ley Orgánica de Precios Justos (2015) y las Providencias Administrativas. Sin embargo, estas multas han sido solo por importes monetarios, y en algunos de los casos, decomiso de mercancía.

También, gran parte de las PyMIS, venden productos regulados, junto con otros productos no regulados, distribuyendo los costos de carga fabril entre las unidades terminadas buenas, que no tiene precios regulados, incrementando así el precio de venta final. Ninguna de las empresas encuestadas, posee precios acordados, conforme a la Ley Constitucional de Precios Acordados (2017).

En cuanto a los procesos de manufactura, las PyMIS estudiadas, consideran tener procesos de fabricación flexible, permitiendo adaptarse a los cambios en el entorno; situación muy común en la mayoría de las pequeñas industrias.

Por otra parte, todas las PyMIS estudiadas cuentan con un sistema de información tecnológico, automatizado, para registrar los eventos económicos ocurridos en un período contable. Esta tecnología de la información y comunicación, es más o menos avanzada y especializada, según el tamaño de la empresa que se trate. Además, dicho sistema es operado por un contador público, quien carga la data y reporta a la alta gerencia para el proceso de toma de decisiones.

Por último, en cuanto al diagnóstico de la situación actual de las PyMIS, es importante señalar que la mayoría de las entidades no realizan el marcaje de precios a los productos fabricados, lo cual, es obligatorio para el productor nacional e internacional que comercie en el país, con base en lo establecido en la providencia administrativa 057/2014. Este incumplimiento se debe, principalmente a la falta de tecnología adecuada para llevar a cabo tal procedimiento. Por lo tanto, estas entidades, son susceptibles de ser multadas por la SUNDDE, por incumplimiento de la ley.

Ahora bien, sobre los hallazgos relacionados, con el segundo objetivo específico, que retaba a: “Analizar los costos asociados al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo”, la investigadora procedió a efectuar un cuadro comparativo, de la situación actual en materia de estructuración de costos, en las setenta y cinco PyMIS objeto de estudio, con el marco legal vigente en Venezuela, y la normativa contable internacional adoptada para PyMES, según se muestra en el cuadro No. 22:

Cuadro No. 23: Análisis comparativo de la estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela.

Estructura de Costos Actual de las PyMIS	Estructura de Costos según el marco legal vigente	Estructura de Costos según el marco normativo internacional adoptado en Venezuela
<p>Las pequeñas y medianas industrias, por la naturaleza de su actividad, cuentan con estructuras de costos, para los productos que manufacturan.</p>	<p>La LOPJ, se aplica para todas las entidades económicas, instaladas en el país, independientemente de su tamaño, abarcando a las empresas de manufactura. (Art. 2), obligándolas al levantamiento de la información referida al costo de sus productos.</p>	<p>El cuerpo de normas denominado VEN-NIIF PYME, aplica para las entidades objeto de estudio. La aplicación de las VEN-NIF PYME es obligatoria en las Pequeñas y Medianas Entidades, para los ejercicios económicos que se iniciaron a partir del 1° de enero de 2011. En ellas, se enfatiza la forma para el costeo de los inventarios.</p>
<p>La mayor parte de las unidades de estudio, cuenta con un departamento o área funcional de costos, que maneja los datos contables a través de un sistema tecnológico comercial adaptado a sus necesidades de información.</p>	<p>Hace referencia del empleo de un sistema de información contable, bajo arquitectura informática, integrado y confiable. (Art. 2.1 prov. 003).</p>	<p>Aunque presume el uso de un sistema contable integral para el análisis de información financiera, no hace mención explícita del mismo.</p>

Cuadro No. 23: Análisis comparativo de la estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela. Continuación.

Estructura de Costos Actual de las PyMIS	Estructura de Costos según el marco legal vigente	Estructura de Costos según el marco normativo internacional adoptado en Venezuela
<p>Las PyMIS estudiadas, en todos los casos, cuentan con profesionales de la contaduría pública para preparar, clasificar y reportar la información financiera y no financiera, referida a la estructura de costos de los productos que fabrican.</p>	<p>Enfatiza rigurosamente que la información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los Principios de Contabilidad de Aceptación General vigentes en la República Bolivariana de Venezuela y demás marco normativo aplicable. Este apego a la normativa contable adoptada en Venezuela, solo puede ser garantizada por un profesional de la contaduría pública, facultado para dar fe pública acerca de la información financiera de las entidades económicas, según lo faculta la ley del ejercicio de la contaduría pública, vigente desde el 27 de septiembre de 1973.</p>	<p>Establece, en todos sus párrafos, el estricto cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, en todos los casos y particularidades concernientes a la preparación y reporte de la información financiera, lo cual solo puede garantizar un profesional de la contaduría pública colegiado en Venezuela.</p>

Cuadro No. 23: Análisis comparativo de la estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela. Continuación.

Estructura de Costos Actual de las PyMIS	Estructura de Costos según el marco legal vigente	Estructura de Costos según el marco normativo internacional adoptado en Venezuela
<p>Menos de la mitad, 45%, de las PyMIS estudiadas, poseen márgenes de ganancia del 30%. De la diferencia, una cantidad representativa, 25% poseen márgenes de ganancia por encima del máximo permitido y un 30% posee un margen inferior al máximo permitido.</p>	<p>Obliga a todos los productores, a mantener un margen de ganancia máximo de 30%. En los casos, en los que puede diferir de este porcentaje, es aquellos en donde el bien que se manufactura se encuentra regulado, siendo así el margen de ganancia menor de 30%. (Art. 5.2, prov. 070).</p>	<p>La sección 13, VEN-NIIF PYME, establece que una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. (párrafo 13.4).</p>

Cuadro No. 23: Análisis comparativo de la estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela. Continuación.

Estructura de Costos Actual de las PyMIS	Estructura de Costos según el marco legal vigente	Estructura de Costos según el marco normativo internacional adoptado en Venezuela
<p>La mayor parte de las unidades de estudio, conocen lo que es un sistema de costeo; siendo el más empleado, en función a las características de la empresa, un sistema de costeo por procesos. Otro sistema comúnmente usado es el sistema por órdenes de trabajo. El sistema de costeo conjunto es poco común.</p>	<p>No hace mención del sistema de costeo por procesos, ni por órdenes específicas. Respecto al sistema de costeo conjunto refiere que, cuando el proceso de producción de lugar a la fabricación simultánea de más de un producto, a través de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos, se debe distribuir el costo conjunto utilizando bases uniformes y racionales. (Art. 2.9, prov. 003).</p>	<p>Tampoco refiere los sistemas de costeo por procesos y por órdenes específicas. Más del sistema de costeo conjunto señala que, en el caso de la producción conjunta, cuando los costos conjuntos no sean atribuibles a los productos principales o subproductos, se distribuirán los costos conjuntos empleando como criterio, el valor de mercado relativo de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no son significativos. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo</p>

		este importe del costo del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo. (Párrafo 13.10).
La mayor parte de las PyMIS emplean un costeo real, para valorar sus productos. El costeo normal, al igual que el costeo estándar también, son comúnmente usados en las unidades de estudio, siendo el método de los minoristas el menos frecuente.	Respecto a los tipos de costeo, el marco legal vigente enfatiza que de ser posible se debe emplear un costeo real. En caso de incosteabilidad económica para este uso, recomienda el costeo estándar y el método de los minoristas. (Art. 4 prov. 003).	La sección 13, de VEN-NIIF para Pymes, recomienda el empleo del costeo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios. (Párrafo 13.16).
Todas las PyMIS, segmentan su cuenta de inventarios, en función de la más realizable o recuperable en términos monetarios, abarcando desde el “Inventario de Productos Terminados”, “Inventario de Productos en Proceso”, “Inventarios de Materiales Directos” y el “Inventario de Suministros de Fábrica”.	El marco legal vigente en Venezuela, reconoce como inventarios, aquellos activos mantenidos para: ser vendidos en el curso normal de la operación del negocio; en proceso de producción para su posterior venta; o en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. (Art. 2.5, prov. 003).	Reconoce como inventarios: (a) aquellos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; (b) aquellos en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. (Párrafo 13.1, sección 13, VEN-NIIF PYME).

Cuadro No. 23: Análisis comparativo de la estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela. Continuación.

Estructura de Costos Actual de las PyMIS	Estructura de Costos según el marco legal vigente	Estructura de Costos según el marco normativo internacional adoptado en Venezuela
<p>Las setenta y cinco PyMIS, es decir todas, clasifican sus costos de manufactura en: costo de materiales directos, costo de mano de obra directa y carga fabril o costos indirectos de manufactura.</p>	<p>Permite incluir como elementos del costo de producción, los costos de adquisición de materiales y materias primas y los costos de conversión o transformación, para darle a los productos su condición de terminados, siempre y cuando sean necesarios para llevar los productos a su condición de terminados. (Art. 2.6, prov. 003).</p>	<p>Instruye que como parte del costo de un producto, se debe incluir el costo de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales. (Párrafos 13.5, 13.6, 13.7 y 13.8, sección 13, VEN-NIIF PYME).</p>
<p>Para la mayor parte de las PyMIS objeto de estudio, todos los desembolsos se clasifican como costos. Aquellas que no llevan ésta práctica, emplean criterios tales como la definición de gastos ajenos a la producción y muy pocos, clasifican los costos en virtud de su ocurrencia normal en el área o departamento de manufactura de la empresa.</p>	<p>El marco legal vigente, en materia de costos y fijación de precios, define como gastos, aquellos que son ajenos a la producción, conformados por gastos del ejercicio hechos en el país, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones medulares. También, reconoce la existencia de los gastos de distribución, diferentes a los gastos ajenos a la producción. En ambos casos,</p>	<p>En cuanto a los gastos, enfatiza que son excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el período en el que se incurren, los siguientes: (a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción. (b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior. (c) Costos</p>

	<p>estos gastos pueden ser incluidos en la estructura de costos de la empresa, hasta cierto importe máximo. (Art. 2, numerales 12 y 13, prov. 003).</p>	<p>indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales. (d) Costos de venta. (Párrafo 13.13, Sección 13, VEN-NII PYME).</p>
<p>Debido a la naturaleza propia del proceso de manufactura, las PyMIS objeto de estudio, poseen diversos generadores de costos para la carga fabril, como lo son: las unidades producidas, las horas hombre trabajadas, el costo de los materiales directos, el costo de mano de obra directa, las horas máquinas y las actividades.</p>	<p>Reconoce que los costos indirectos de fabricación, por la diversidad de partidas que lo conforman y su imposibilidad de asociarse de manera directa con el bien manufacturado, requiere ser distribuido en base al nivel real de uso de los medios de producción. (Art. 2.8, prov. 003).</p>	<p>Enfatiza que los costos indirectos de producción, pueden ser distribuidos sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el período en que hayan sido incurridos. (Párrafo 13.9, sección 13, VEN-NIIF PYME).</p>
<p>No todas las PyMIS objeto de estudio, reconocen en sus estructuras de costos, como margen de gasto ajenos a la producción el 12,5%, al momento de determinar el precio de venta, ya que muchas de ellas registran porcentajes mayores a este. En algunos casos se encontró un reconocimiento del 10%.</p>	<p>En ningún caso la cantidad de gastos ajenos a la producción incorporados a la estructura de costos excederá 12,5% del costo de producción del bien, determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción. (Art. 2.12, prov. 003).</p>	<p>Indica que los gastos quedan excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el período en el que se incurren (Párrafo 13.13, Sección 3, VEN-NIIF PYME).</p>

Cuadro No. 23: Análisis comparativo de la estructura de costos de las PyMIS, bajo el marco legal y normativo vigente en Venezuela

Estructura de Costos Actual de las PyMIS	Estructura de Costos según el marco legal vigente	Estructura de Costos según el marco normativo internacional adoptado en Venezuela
<p>El método de valuación de inventarios más empleado es PEPS, o primeras entradas, primeras salidas; siendo el método promedio el segundo más recurrente en la valuación de los inventarios de las PyMIS estudiadas.</p>	<p>El marco regulatorio señala que, cuando sea posible identificar los costos asociados a cada artículo específico producido o servicio prestado, se debe utilizar obligatoriamente la identificación específica de costos. Cuando resulta impracticable la asignación de costos a cada artículo específico producido o servicio prestado, se pueden utilizar los siguientes métodos Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS); o Costo Promedio Ponderado (CPP). (Art 5, prov. 003).</p>	<p>Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales. Si no son identificables, se emplearán los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF. (Párrafos 13.17 y 13.18, sección 13 VEN-NIIF PYME).</p>

Fuente: Díaz (2019).

Con base en el cuadro comparativo anterior, se puede afirmar que las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, no poseen estructuras de costos completamente ajustadas a la normativa contable adoptada en Venezuela, y tampoco cumplen con el marco legal vigente.

Acerca de estas debilidades, a través de la observación directa, se pudo constatar que se deben, principalmente al empleo de múltiples formatos, para registrar la información resultante de los costos de producción incurridos en las actividades normales. Esto, influye en que el sistema de información contable, no siempre proporciona los importes totales, de cada una de las cuentas integrantes de los costos, a los largo de la cadena de suministro del proceso de manufactura, por lo que se genera, de manera evidente, una información inexacta sobre los costos, que podría esconder una sub o sobre valuación de los mismos.

Es importante resaltar que, los costos de producción son apenas una parte de la información financiera, es por ello que se hace imperiosa la necesidad de que las pequeñas y medianas industrias, tomen conciencia de la importancia de tener un control integral, sobre toda la información financiera, a través de un sistema de información automatizado, integral y confiable, que coadyuve con el proceso y reporte de los datos contables y de producción, facilitando así el proceso de toma de decisiones gerenciales. Además, el contar con un sistema automatizado e integral, es una de las obligaciones que establece la Providencia Administrativa 003/2014, artículo 2, numeral 1, a las cuales las PyMIS deben ajustarse.

Asimismo, por tratarse de empresas de gran importancia para la economía, es ineludible la obligación de adaptarse a preparar y presentar

la información financiera, apegada a los Principios de Contabilidad de Aceptación General vigentes en Venezuela. Por lo que, los profesionales de la contaduría pública, que ejercen sus actividades bajo relación de dependencia, deben capacitarse en el ámbito de los VEN-NIIF PYME, adoptados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y que son de obligatoriedad su cumplimiento para las PyMIS objeto de estudio, desde el 1° de enero del año 2011.

En el caso del marco legal, en materia de determinación de costos y fijación de precios, se hace más urgente la adecuación de sus estructuras de costos a lo señalado por la Ley Orgánica de Precios Justos, la providencia administrativa 003/2014 y la providencia administrativa 070/2015; ya que el incumplimiento de las mismas, trae consigo sanciones severas para sus ilícitos, como lo son la privativa de libertad, tanto para los propietarios como para los profesionales responsables de la contabilidad e información de costos, así como también el cierre temporal y definitivo de la planta.

En este sentido, bajo la luz de los constructos teóricos y con estricto apego la Ley Orgánica de Precios Justos, las providencias administrativas 003 y 070, así como la normativa contable adoptada en Venezuela, a continuación, se presenta la siguiente hoja de cálculo, con su respectivo instructivo, elaborada para facilitar la determinación de la estructura de costos de las PyMIS ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo:

Cuadro No. 24: Hoja de cálculo para la determinación de la estructura de costos de las PyMIS del Municipio Valencia, del Estado Carabobo

Razón Social XXXX Estructura de Costos Expresada en Bs.			
Renglon de costos	Importe Bs.	Celda	Instrucción
Elementos del Costos			
Materiales Directos	XXX	1	Costo de adquisición de los materiales según factura, más los desembolsos normales y necesarios para tenerlos a disposición en la empresa.
Mano de Obra Directa	XXX	2	Costo realmente incurrido por los operarios que transforman los materiales en productos terminados. Incluye los beneficios laborales legales y contractuales.
Costos Indirectos de Fabricación	XXX	3	Sumatoria de las partidas distintas a las anteriores, que se incurren en el área de producción y son normales y necesarias para transformar el bien en producto terminado. Ejemplos: suministros de fábrica, sueldos y salarios más beneficios laborales de supervisores, vigilantes y personal de mantenimiento de la planta, servicios generales de planta, alquiler de planta, depreciación de PPE de planta.
Total costos de manufactura	XXX	4	Sumatoria de los importes de las celdas 1, 2 y 3
Gastos ajenos a la produc. (Prov. 003)	XXX	5	Celda 4 multiplicada por 12,5%
Costos Total según LOPJ/prov. 003	XXX	6	Sumatoria de los importes de las celdas 4 y 5
Márgen Máx. de Ganancia (Prov. 070)	XXX	7	Celda 6 multiplicada por 30%
Precio de Venta máximo al público	XXX	8	Sumatoria de los importes de las celdas 6 y 7

Fuente: Díaz (2019)

Así pues, como se muestra anteriormente, esta hoja de cálculo en Excel, debidamente formulada, instruye al gerente o departamento del área de costos, sobre la forma como va a determinar, no solo el costo de los productos que manufactura, sino también se presenta la determinación de la base de cálculo para el precio de venta, la determinación del margen máximo de ganancia al productor y el precio de venta máximo al público.

En el cuadro No. 23, se puede apreciar que se complementa la forma de cálculo con un instructivo, el cual muestra las variables a considerar, a la hora de clasificar un importe como costo de material directo, de mano de obra directa o como carga fabril, llegando de esta forma a la determinación de la estructura de costos, asociadas al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, que llevan a cabo sus actividades económicas, en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo; cumpliendo los requisitos exigidos en el marco legal y normativo vigente en Venezuela.

En este sentido, en el caso expreso, de las entidades económicas que tienen márgenes de ganancia por debajo del 30%, pueden ajustar su ganancia al tope máximo contemplado en la ley, ya que en la mayoría de los casos, los gastos ajenos a la producción realmente incurridos en un ejercicio, son mayores al 12,5%, por lo que se debe analizar el resultado del ejercicio, antes de impuesto sobre la renta, para medir, después de la deducción de los gastos del período, lo que realmente se obtuvo al cierre, ya que la empresa puede estar operando con pérdidas que imposibiliten el negocio de marcha de la entidad, o bien, la inversión en recursos escasos necesarios. Asimismo, las PyMIS que cuentan con un margen de ganancia que sobrepasa el 30%, deben ajustarlo de inmediato al máximo, para evitar las sanciones contempladas en la ley.

Respecto a los gastos ajenos a la producción, se detectó que en todos los casos, esta partida a su importe real, sobrepasa el nivel de 12,5% permitido como reconocimiento en la estructura de costos, y por ende recuperable en el precio de venta. Sin embargo, esto no es motivo para transgredir la ley, sino que la reflexión a la que lleva es, a sumar esfuerzos para argumentar, sobre las bases sólidas que brindan los sistemas contables, acerca del impacto de los gastos de administración y ventas, en el estado de resultado integral de la empresa, por sector económico, y de esta manera buscar soluciones para sincerar las estructuras de costos, de las pequeñas y medianas industrias que hacen vida en el territorio nacional.

En cuanto a los elementos del costo, las PyMIS objeto de estudio, cargan a la producción, el valor de las partidas necesarias para terminar el producto, asociadas de manera directa e indirecta con este. Así pues, los elementos del costo de producción incluyen los costos de adquisición de materiales y materias primas y los costos de conversión o transformación, para darle su condición de terminados. De igual forma, se incluyen y reconocen los costos de producción, sólo en la medida en que se van incurriendo y sean necesarios para llevar los productos a su condición de terminados.

Dentro del costo de adquisición de materiales y materias primas, se incluye el precio o valor de compra de los materiales; fletes, aranceles de importación y otros gastos de importación necesarios para tener a disposición los insumos en el almacén de la planta. La mano de obra, está conformada por los sueldos y salarios, así como todas las compensaciones de carácter laboral, recibidos por la fuerza de trabajo que directamente transforma los materiales en productos terminados. La carga fabril, como se comentó, está conformada por múltiples partidas, siendo el factor

determinante para su inclusión el haberse incurrido en el área de fábrica, y ser normales y necesarios para el proceso productivo.

Finalmente, en el caso de las empresas que emplean un costeo normal y un costeo estándar, los importes correspondientes, a la diferencia que existe entre los costos predeterminados y los costos reales, no se incluyen en el cálculo del precio de venta.

Ahora bien, sobre los hallazgos referidos al tercer objetivo específico: “Determinar las debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas de la gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo”, la investigadora procedió a desarrollar una matriz DOFA, sobre la que Mariño, Cortés y Garzón (2008), enfatizan que:

La matriz DOFA tiene un alcance más amplio y hace énfasis en diversos aspectos con respecto a otras matrices (matriz de portafolio de negocios, la de Negocios General Electric, la de Hofer y Schendel) usadas por los diseñadores de estrategias. La matriz DOFA es una estructura conceptual para el análisis sistemático que facilita la comparación de las amenazas y oportunidades externas con las fuerzas y debilidades de la organización. Su uso apropiado provee una buena base para la formulación de estrategias. (p. 159).

La investigadora, seleccionó una matriz DOFA, por considerar necesario, en la explicación de la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo, la formulación de estrategias, como aporte cognoscitivo para que las mismas se administren apegadas al marco legal vigente en Venezuela, y desarrollen

ventajas competitivas que le permitan dirigir sus esfuerzos hacia las alternativas más rentables posibles para la entidad.

En este sentido, a continuación, se presenta la matriz DOFA, para las pequeñas y medias industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo:

Cuadro No. 25: Matriz DOFA

		FORTALEZAS	DEBILIDADES
FACTORES EXTERNOS	FACTORES INTERNOS	F.1 Existencia de departamento o área funcional de costos, como espacio para compilar, clasificar y reportar información financiera.	D.1 Rechazo a las Nuevas Tendencias Tecnologías que encaminen el más rápido procesamiento de información para la toma de decisiones.
		F.2 Capital humano capacitado, en el área contable, necesario para el robustecimiento de las estructuras de costos, en función del marco normativo y legal vigente.	D.2 Poco conocimiento de las TIC para ser aplicada como herramienta para la emisión de reportes en la toma de decisiones.
		F.3 Flexibilidad en el proceso productivo, que le permite adaptarse a cambios en el modo de producir.	D.3 Susceptibilidad latente ante fiscalizaciones que puedan sobrevenir, a causa del incumplimiento del marco legal vigente en Venezuela en materia de costos y fijación de precios de los productos.
		F.4 Capacidad para establecer nuevas técnicas de procesamiento de la información mediante las TIC.	D.4 Poco conocimiento del marco legal vigente en Venezuela para la determinación de precios y costos.
		F.4 Conocimiento del marco legal y normativo vigente en el país, en materia de determinación de costos y fijación de precios.	D.5 Insuficiencia de herramientas para el desarrollo modos de producción a través del uso de tecnología.
		F.5 Uso de sistemas de costeo para la integración de los costos, apropiados al proceso productivo y bien manufacturado.	D.6 Incumplimiento de las providencias administrativas 003, 057 y 070, de la SUNDDE.
		F.6 Aplicación de técnicas de costeo reconocidas por el marco legal vigente, y por la norma contable obligatoria en Venezuela.	D.7 Márgenes de ganancia sobreestimados, en el cálculo del precio de venta de los productos.
		F.7 Uso de generadores de costos basados en el volumen, sobre bases reales, que facilita la asignación de costos indirectos de fabricación al producto.	D.8 Incumplimiento del margen de gastos ajenos a la producción, reconocidos en la estructura de costos.
		F.8 Empleo de métodos de valuación de inventarios aceptados por la normativa contable, y reconocidos por el las leyes regulatoria del país.	D.9 Precios de ventas sobrestimados, por los márgenes de ganancia y gastos ajenos a la producción, incluidos en la estructura de costos y precios, por encima del máximo establecido por la ley vigente en Venezuela.
		F.9 Correcta estructuración de los elementos del costo de manufactura.	D.10 Inadecuada segregación de los desembolsos como costos o gastos, que contraviene en estructuras de costos poco confiables.

Cuadro No. 25: Matriz DOFA. Continuación.

OPORTUNIDADES	ESTRATEGIAS (FO)	ESTRATEGIAS (DO)
<p>O.1 Amplio mercado tecnológico y digital para desarrollar el desenvolvimiento de las TIC como nueva tendencia para los procesos de trabajo en los diversos modos de producción de la economía.</p> <p>O.2 Aplicación de las nuevas tendencias tecnológicas en el área Administrativa-Contable como nueva oportunidad de procesamiento de información para las organizaciones.</p> <p>O.3 Existencia de técnicas y normativa contable, que guíe la forma para recabar, medir, clasificar, analizar y reportar la información relativa a los costos directos e indirectos de manufactura.</p> <p>O.4 Profesionales de la contaduría pública debidamente colegiados y capacitados en materia de gestión estratégica de costos para coadyuvar en los procesos contables de las PyMIS.</p> <p>O.5 Programas de capacitación y formación en materia de costos y políticas de fijación de precios; de universidades, colegios profesionales e institutos de estudios superiores en la localidad del Municipio Valencia.</p> <p>O.6 Créditos y microcréditos de la banca privada, para el apoyo del emprendimiento para las PyMIS.</p> <p>O.7 Apertura de nuevos mercados a nivel mundial.</p> <p>O.8 Crecimiento de profesionales de la contaduría pública debidamente formados en las universidades del país.</p> <p>O.9 Existencia de organismos que agrupan y brindan apoyo y asesoría a las pequeñas y medianas industrias, como CAPEMIAC, FEDEINDUSTRIAS y las universidades.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impulsar el desarrollo de las TIC en el área Administrativa-Contable como nueva tendencia para el proceso de la información que se desprende de los procesos de manufactura, propios de las industrias. 2. Ampliar los espacios internos con respecto a las herramientas tecnológicas para el aprovechamiento de las TIC. 3. Impulsar el desarrollo de las actividades correspondientes en el Área Administrativa-Contable, sobre todo en materia de definición de costos. 3. Utilizar los recursos existentes para el impulso de la alfabetización tecnológica. 4. Aprovechar la nueva era de las TIC para la incorporación de las nuevas tendencias de manufactura. 5. Promover la constante preparación y/o capacitación mediante planes de alfabetización en materia de costos, sobre la base del marco legal y normativo vigente. 6. Llevar a cabo el intercambio de experiencias con CAPEMIAC y FEDEINDUSTRIA, sobre la estructuración de costos de manufactura. 7. Desarrollar legajos para la solicitud de financiamiento para la mejora tecnológica y compra de materia prima. 8. Solicitar créditos de financiación para la adquisición de nuevas TIC. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Realizar propuestas con respecto a las tendencias para el desarrollo profesional en materia de principios contables de aceptación general en Venezuela. 2. Seleccionar personal capacitado para que demuestre la experiencia del desarrollo de estructuras de costos en empresas de manufactura. 3. Fortalecer los conocimientos de los empleados en materia de costos y precios justos, a través de mesas de trabajos, ruedas de negocios, charlas in company, seminarios, entre otros. 4. Habilitar equipos de trabajo para el desarrollo de estrategias en materia de producción y cálculos de costos. 5. Desarrollar convenios y alianzas con el Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo, para el soporte con profesionales que capaciten a los empleados en cuanto a la clasificación de costos y gastos, y políticas de fijación de precio de productos. 6. Desarrollar convenios y alianzas con las universidades que hacen vida en la región, para actualizar los pensa de estudio, conforme a los requerimientos del sector industrial, además para la captación de talento humano. 7. Incursionar en el mercado internacional, a los fines de conseguir moneda extranjera que facilite la compra de materia prima importada. 8. Contratar contadores públicos que asesoren a la empresa en materia de gestión de costos.

Cuadro No. 25: Matriz DOFA. Continuación.

AMENAZAS	ESTRATEGIAS (FA)	ESTRATEGIAS (DA)
<p>A.1 Falta de presupuesto para adquirir nuevos equipos y tecnologías que permitan desarrollar en su máxima capacidad las TIC como herramientas de apoyo para los modos de producción.</p> <p>A.2 Carencia de motivación a consecuencia de la Situación Socio Económica actual que vive el país.</p> <p>A.3 Mala implementación de las Tecnologías por falta de conocimiento y equipos que van en vanguardia con la aplicación de las TIC.</p> <p>A.4 Falta de cultura tecnológica y desconfianza en el entorno.</p> <p>A.5 Fiscales de la SUNDDE, poco capacitados y formados en materia de estructura de costos y fijación de precios.</p> <p>A.6 Migración de profesionales capacitados en materia de costos, por la falta de incentivos económicos y emocionales, para hacer vida en el país.</p> <p>A.7 Competitividad de otras empresas en el mercado nacional de manufactura de bienes.</p> <p>A.8 Disminución de la capacidad de compra de los consumidores del bien manufacturado, a causa de la situación hiperinflacionaria que vive el país.</p> <p>A.9 Aumento de fiscalizaciones de parte de la SUNDDE, para inspeccionar el cumplimiento del marco legal vigente en Venezuela.</p> <p>A.10 Competidores con precios más bajos.</p> <p>A.11 Inestabilidad económica, por la situación política del país.</p> <p>A.12 Escasez de materia prima nacional.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Buscar apoyo gubernamental para la adquisición de los equipos necesarios para el uso de las TIC adaptados al modo de producción de las industrias. 2. Realizar talleres y mesas de Trabajo para fortalecer la formación tecnológica de los empleados. 3. Posicionar a las PyMIS en materia de las nuevas tendencias de tecnología para los ambientes de manufactura. 4. Realizar mesas de trabajo con CAPEMIAC, FEDEINDUSTRIA y universidades a los fines de exponer y debatir sobre las necesidades del sector industrial, con miras al progreso y sostenibilidad en el tiempo. 5. Efectuar intercambios de información y experiencias con otros entes económicos del sector, a los fines efectuar un benchmarking y realizar mejoras continuas en los procesos de trabajo desarrollados. 6. Promover planes de incentivo para la fidelización de los profesionales de la contaduría pública, a los fines de asegurar su permanencia en la entidad económica. 7. Promover la existencia de productos de bajo margen de contribución a la utilidad de la empresa, con una mezcla de materiales y mano de obra que permita su alcance a los consumidores de más bajo poder adquisitivo, subsidiando sus costos con otros productos estrellas o de más alta rentabilidad en términos de costo-beneficio. 8. Actualizar su cartelera fiscal, y mantener al día, la información de costos que pueda ser auditada por los fiscales de la SUNDDE. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Solicitar apoyo al Estado para adecuar las instalaciones para el Uso de las TIC. 2. Realizar planes de alfabetización tecnológica y contable para los empleados. 3. Aprovechar las TIC como herramienta para la interacción con otros mercados internacionales, y el intercambio de experiencias en materia de procesos de manufactura. 4. Dar a conocer todos los beneficios de la adecuación de las estructuras de costos, a la hora de fiscalizaciones a través de Seminarios y Talleres de clase in company. 5. Desarrollar reuniones y encuentros de trabajo con la SUNDDE, a los fines de instruir sobre las realidades propias de la pequeña y mediana industria y su estructura de costos; así como sus limitaciones en la adquisición de materiales importados. 6. Obtener divisas extranjeras, a través de la venta de sus productos en otros mercados internacionales. 7. Revisar la cadena de suministro de la empresa, para buscar minimizar los costos, eliminando aquellas actividades no necesarias pero que encarecen el producto. 8. Desarrollar estudios de mercado, a través de redes sociales, a los fines de conocer las necesidades de los clientes, explorar clientes potenciales e incluso indagar cuánto están dispuestos a pagar por los productos que manufactura, a los fines de adecuar sus estructuras de costos, sobre la base de ese precio de venta meta y márgenes de ganancia máximo.

Fuente: Díaz (2019).

Sobre la base de los planteamientos anteriores, que se derivan de la evaluación de las estructuras de costos de las pequeñas y medianas industrias, que hacen vida en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, se puede decir que, entre sus fortalezas preexistentes se destaca la existencia de departamento o área funcional de costos, como espacio para compilar, clasificar y reportar información financiera; así como el capital humano capacitado, en el área contable, necesario para el robustecimiento de las estructuras de costos, en función del marco normativo y legal vigente. De igual forma, estas entidades cuentan con un proceso productivo flexible que le permite adaptarse a cambios en el modo de producir, así como incorporar nuevas técnicas de procesamiento de la información mediante el uso de tecnologías de información y comunicación.

Por otra parte, aun cuando no todas conocen el marco normativo y regulatorio en materia de costos, poseen técnicas de costeo y sistemas adecuados para la formulación de estructuras sobre bases sólidas, que con la capacitación adecuada a los empleados con los que cuenta, puede adaptarse y cumplir con estos requisitos, y evitar multas y sanciones a futuro.

De igual forma, a pesar de existir rechazo a las nuevas tendencias tecnológicas que encaminen el más rápido procesamiento de información para la toma de decisiones, con el desarrollo de mesas de trabajo se puede concientizar el apoyo en cuanto a la rapidez y manejo de datos, para el reporte oportuno de la información estratégica en materia de costos.

Por otra parte, la existencia de un amplio entorno tecnológico y digital para desarrollar el desenvolvimiento de las tecnologías de información y comunicación, hacia los diversos modos de producción de la economía, junto con la existencia de técnicas y normativa contable, que guíen la

preparación de información financiera y no financiera, representa una importante posibilidad de mejora para las PyMIS, que junto con el desarrollo de convenios de cooperación interinstitucional, pueden convertirse en el foco de análisis para la formulación de ventajas competitivas, para conducir estratégicamente el negocio.

De igual forma, la creación de portafolios para la solicitud de créditos y microcréditos, pueden coadyuvar en el desarrollo de habilidades, y servir como fuente para la obtención de financiación de recursos, para establecer transformaciones positivas en el negocio, así como la apertura de nuevos canales para la adquisición de materias primas, lo cual es uno de los principales puntos neurálgicos de los procesos de manufactura en Venezuela.

Asimismo, el desarrollo de estudios de mercado, puede proveerle a las pequeñas y medianas industrias, información valiosa para analizar sus estructuras de costos, e incluso minimizar su importe, eliminando actividades que añaden costo y no agregan valor al producto, encareciéndolos, reduciendo la posibilidad de competir en el mercado, y coartando la formulación de estrategias sobre información veraz, para conocer cuál producto, de las familias de productos que se fabrican, subsidia a otros y contribuye en mejor forma a la obtención del ingreso operativo fijado como meta.

Por otra parte, el desarrollo de reuniones de trabajo con la superintendencia para la defensa de los derechos socioeconómicos, puede representar un gran soporte, a la hora de acordar precios entre el Ejecutivo Nacional y la empresa privada, siempre que exista de ambas partes la voluntad, el compromiso y las pruebas substanciales, en términos contables,

de lo diferente que pueden ser, para cada organización la estructura de costos, en virtud de las particularidades de la cadena de suministro, por lo que se pueden establecer mecanismos que en vez de regular, permitan coadyuvar y promover el desarrollo de emprendimientos, a los fines de cubrir las necesidades de consumo de la población venezolana.

Finalmente, se cree importante la promoción de encuentros, para el intercambio de saberes y experiencias, entre la pequeña y mediana industria, que se puede llevar a cabo a través de ruedas de negocio, que permitan conocer las mejores prácticas en la manufactura de bienes, y adaptarlas y ponerlas en marcha en cada ente económico según su propia realidad y características.

“Nada grandioso en el mundo ha sido jamás
conseguido sin pasión”...
Hegel

CAPÍTULO V

GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS: UNA MIRADA MULTIDIMENSIONAL HACIA EL ENTRAMADO DE LA REALIDAD

Para dar respuesta al cuarto objetivo específico: “Explicar la gestión estratégica de costos para la pequeña y mediana industria, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo”, la investigadora calificó como necesario, desarrollar un apartado especial sobre este tema, a los fines de formular la teoría, que permita evaluar la gestión estratégica de costos de las PyMIS.

Sobre este objetivo investigativo, se enuncian estrategias, sobre la base de las estructuras de costos, y la hoja de cálculo elaborada, a los fines de encaminar a las pequeñas y medianas industrias, hacia el logro de ventajas competitivas que le permitan diferenciarse y ganar posiciones en el mercado de fabricación y oferta de bienes.

En este sentido, la situación económica que impera en el país, ha desalentado el crecimiento de las PyMIS ya constituidas, y frenado el surgimiento de nuevos emprendimientos. Sin embargo, este contexto venezolano, no es único en el mundo, varias naciones, a lo largo de la historia humana, han experimentado el embate de políticas económicas fracasadas, que amilanaron los emprendimientos fabriles de familias y sociedades anónimas, pero que fueron superadas por la creatividad a la hora de gerenciar los negocios. En materia de costos, y a los efectos de la

presente investigación, esta creatividad recibe el nombre de gestión estratégica de costos.

En este orden de ideas, aparece entonces, un nuevo paradigma para gerenciar: La gestión estratégica de costos, orientada hacia el estudio de los costos, sobre la base de fundamentos estratégicos bien definidos que faciliten la toma de decisiones, con miras a la generación de conocimientos que permitan crear ventajas competitivas sostenibles en el tiempo.

De este modo, la gestión de costos, vista como un subsistema del sistema contable, alimentado por las leyes y principios universales de la contabilidad, concebida como una ciencia, está dirigida a desechar viejos conceptos y romper esquemas y explicaciones, que no tiene cabida en el entramado actual de las organizaciones económicas.

Por lo tanto, es necesario desechar lo mecanicista, rutinario y formal en el cálculo de costos, es decir, el solo determinar el importe, para expandir los razonamientos hacia otras dimensiones, que deriven en la búsqueda constante de nuevos saberes contables, a través de la investigación de los agentes perturbadores de la estabilidad económica de las empresas.

Por consiguiente, se puede afirmar que, la creación de nuevos conocimientos en el ámbito de la gestión estratégica de costos, se logra a partir de la incorporación de nuevos métodos, técnicas, relaciones, sistemas y soluciones, a los complejos y diversos problemas que afronta la comunidad de negocios, por lo que el contador público de costos, asume, bajo este enfoque, un nuevo reto de investigador dentro de sus múltiples facetas.

Bajo estas premisas, y sobre la base de los postulados de Kuhn, quien propone que, la verificación de conocimientos que resultan en ciencia, se logra a través de la práctica y la constante revisión de las teorías, para la formulación de nuevos paradigmas, donde no existen verdades absolutas, la gestión de costos constituye un nuevo lenguaje financiero, que ordena una compilación lingüística para interpretar las habilidades, estrategias y técnicas de dirección financiera de cualquier entidad económica.

Para modelar, la forma de gerenciar los negocios, la gestión de costos, comunica información, a través de reportes de uso interno, que resumen los hallazgos del contador público especialista en costos, producto de su investigación. Para que sea útil esta información, es necesario que estos resultados, se conviertan en fuente para otras investigaciones de carácter financiero para la alta gerencia. Por lo que la gestión de costos, provee insumos para otros procesos de investigación a futuro.

Por consiguiente, la investigadora sostiene que, solo la contabilidad de costos, permite levantar un diagnóstico, medible y comprobable para el neopositivismo o positivismo lógico, pasando por la aplicación de procedimientos y técnicas, sobre la base del sistema contable, de los datos financieros de un período específico, estableciendo así una radiografía de la salud financiera y económica de la entidad, lo que permite entonces contar con insumos para efectuar otros estudios, apoyados con otras disciplinas como la administración y la economía.

Concluidas las investigaciones, sobre la base de las estructuras de costos, se logran los conocimientos que permitirán tomar decisiones bien fundamentadas, quedando a la luz, aquí la revelación, el principal objetivo de

la gestión estratégica de costos, que es reportar información útil, oportuna, veraz y verificable para la toma de decisiones.

Sin embargo, esas decisiones serán vacías, y todo el trabajo investigativo será en vano, si no se formulan estrategias que conduzcan al establecimiento de ventajas competitivas, alcanzando así el punto de madurez de la gestión estratégica de costos, al prestar soporte a la administración para la toma de decisiones, resaltando así su dinamismo y su configuración dentro de la ciencia contable.

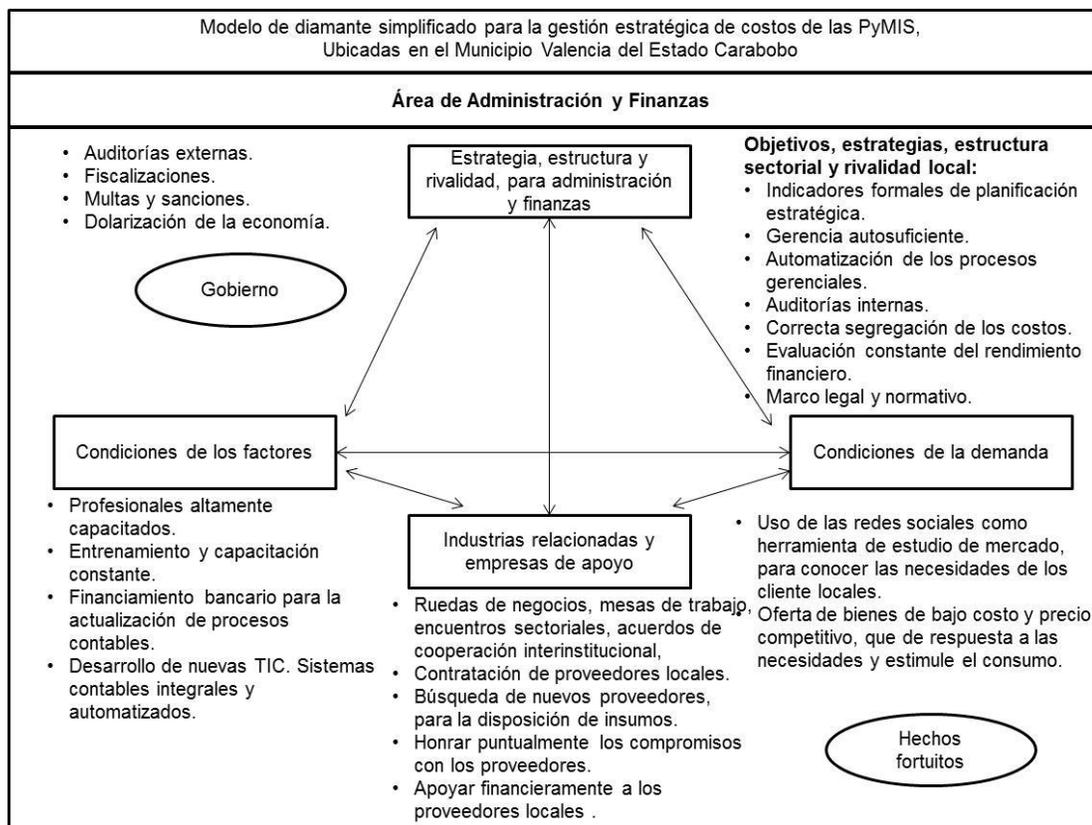
Estas reflexiones, permiten a la autora aseverar, que desde el punto de vista de la forma como es concebida una realidad social y económica, para la construcción del conocimiento, sobre los postulados paradigmáticos de Thomas Kuhn, es necesario una revisión de los principios de contabilidad de aceptación general, establecidos sobre bases cartesianas y newtonianas, a los fines de revisar su pertinencia y vigencia para la solución de problemas en las entidades económicas.

Para la idea central de este estudio, que es la gestión estratégica de costos, en las PyMIS, sobre la base de las estructuras de costos, la autora propone nuevos paradigmas, presentados con el apoyo del Modelo de Diamante de Michael Porter, para la mejor comprensión de la realidad y el establecimiento de ventajas competitivas.

De este modo, sobre la base de los diversos constructos teóricos y los resultados hallados a través del presente estudio, con la observación directa, comparación del marco legal y normativo, así como la aplicación de los instrumentos de recolección de datos; los cuales en su conjunto permitieron diagnosticar, analizar y evaluar la gestión actual de costos de las pequeñas y

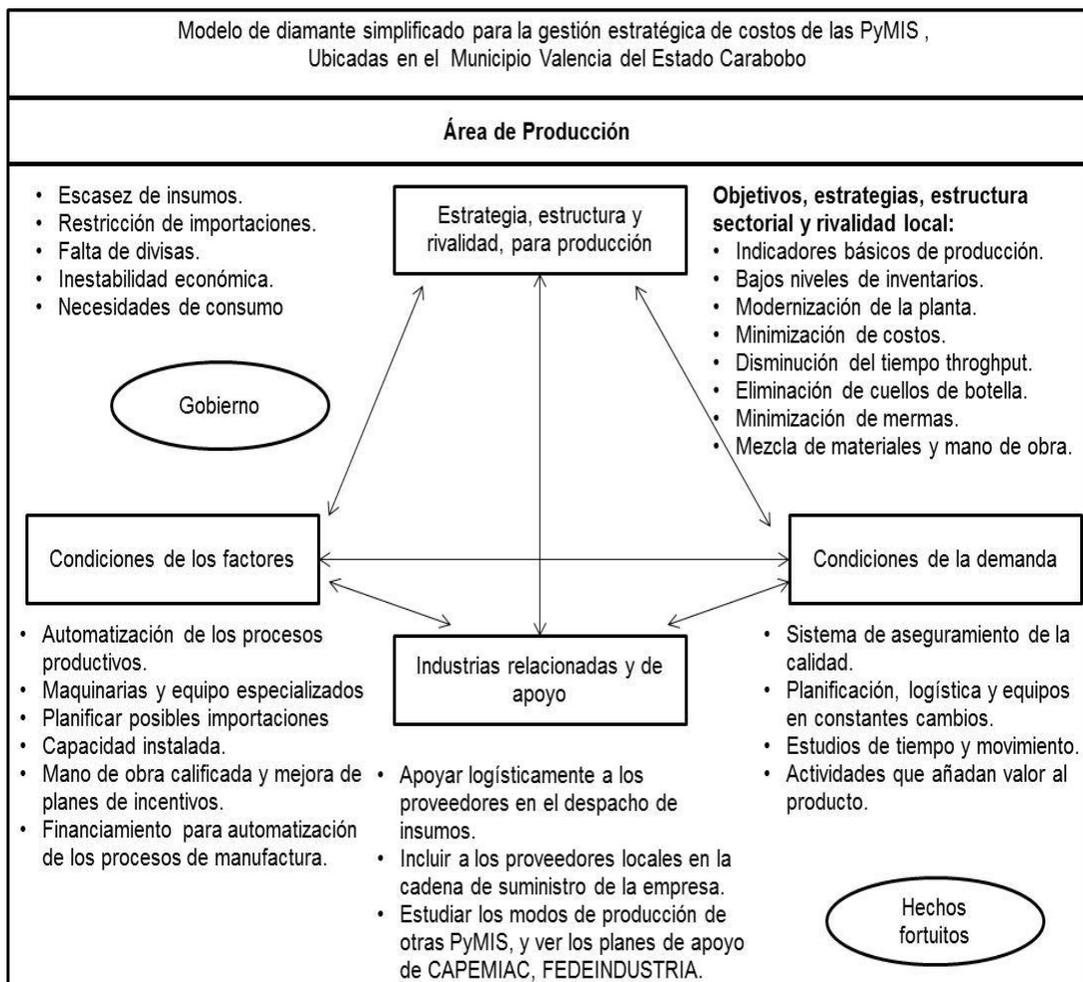
medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, se presenta el siguiente modelo para el desarrollo de ventajas competitivas, a partir de las ideas de Michael Porter, para el área de finanzas según se muestra en la figura No. 2 y para el área de producción, según figura No. 3

Figura No. 2: Modelo de Diamante simplificado para la gestión estratégica de los costos, de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo: Área de administración y finanzas.



Fuente: Díaz (2019), a partir de Porter, M. (1991).

Figura No. 3: Modelo de diamante simplificado para la gestión estratégica de los costos, de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo: Área de producción.



Fuente: Díaz (2019), a partir de Porter.

Las figuras anteriores, representan las reflexiones que explican la gestión de costos, para que las pequeñas y medianas industrias, alcancen una dirección de sus negocios, hacia el establecimiento de ventajas competitivas, diferenciadoras y sostenibles en el tiempo.

Es importante resaltar, que a pesar de ser limitada la cantidad, en cuanto al número, las PyMIS están tomando consciencia de la necesidad e importancia de implementar la gestión de costos, a fin de determinar estrategias gerenciales que le permitan competir, permanecer en el mercado y determinar de forma más exacta posible el costo de los productos que elabora.

A medida que las PyMIS se van desarrollando, reflexionan sobre la urgencia de poder determinar los costos de los productos, principalmente teniendo cuidado al momento de la distribución de la carga fabril entre los múltiples productos que elabora. Las medianas industrias, principalmente las del sector de alimentos, son las que están llevado a cabo un mejor análisis de los costos de sus productos.

La implantación de la gestión de costos en las PyMIS, permite precisar de un costo controlado, para la diferenciación y posicionamiento en el mercado, respecto a la competencia a través de la implementación de estrategias y filosofías contables y administrativas, que le permitan, no solo adecuarse al marco legal y normativo vigente en Venezuela, sino también diferenciarse en el entorno, abarcando otros nichos, y haciendo más eficiente sus estructuras de costos al sincerarlas, eliminando aquellos importes innecesarios que no permiten tener precios de venta atractivos y competitivos.

A los fines de presentar a las PyMIS, planes de acción para mejorar la administración de sus costos, estos modelos simplificados, basados en el Diamante de Porter, están constituidos por los cuatro atributos que recomienda su autor, para la gestión estratégica, a los fines de mejorar la estructuración de los costos y el posicionamiento de las PyMIS, independientemente del sector económico al que pertenezcan.

Bajo este esquema, las condiciones de los factores, toman en cuenta las delimitaciones del Estado, que desde el punto de la pequeña y mediana industria en Venezuela, se refiere al marco legal vigente en materia de determinación de costos y fijación de precios de los productos; así como el riesgo país, en función de la realidad socioeconómica por la que atraviesa actualmente.

En este sentido, con base en los constructos de Porter, los factores internos, más significativos, para la construcción de ventajas competitivas en las PyMIS, son procesos de manufactura que satisfagan las necesidades de consumo de la sociedad, sobre las bases definitorias de la Ley Orgánica de Precios Justos y las diversas providencias administrativas formuladas por la SUNDDE, apoyándose en las normativas internacionales de información financiera adoptadas en Venezuela.

Por consiguiente, el Estado y las industrias, deben impulsar la satisfacción de necesidades, más que la regulación de precios y costos, mediante la innovación e inclusión de factores avanzados y especializados, a lo largo de la cadena de suministro de las empresas, pero sobre todo, deben promover integraciones y alianzas sectoriales, para estimular el desarrollo de estas importantes entidades económicas, para el crecimiento y fortalecimiento del país.

En cuanto a las condiciones de la demanda, contemplar la composición y caracterización, del mercado interno de los productos del sector, implica el seguimiento de tres atributos genéricos de la demanda interna como lo son su magnitud y patrones del crecimiento, su poder adquisitivo y los mecanismos mediante los cuales, se transmiten a las plazas extranjeras las preferencias de consumo un sector en particular. De estos tres elementos, el más imperioso a considerar es el poder adquisitivo del cliente, por lo que disponer de materiales nacionales, mezclar los materiales para abaratar costos, mezclar la mano de obra para mejorar el rendimiento o contenido final del producto, y analizar el punto de equilibrio de la empresa, es vital para motivar y reactivar el consumo y acceso a bienes y servicios.

Asimismo, este aspecto de la demanda, en la situación actual en la que se encuentra Venezuela, no posee características uniformes de comportamiento, debido a la situación política y económica, sin embargo ésta circunstancia, no exime el estudio de la demanda de los bienes que se manufacturan, su composición y sus tasas de crecimiento, aspectos que facilitarán la dirección estratégica hacia decisiones que mejoren la demanda y rentabilidad de la empresa.

Por otra parte, la observación de la calidad del producto, es una importante ventaja competitiva a considerar, a efectos de la demanda de bienes, desde la perspectiva de que la calidad es mucho más importante que la cantidad demandada, puesto que lo fundamental no es vender el producto, sino lograr la fidelización del cliente con la marca o el producto resultante.

Asimismo, los sectores afines y de apoyo, toman en cuenta la presencia o ausencia en el país, de grupos de proveedores de insumos y servicios, que sean competitivos entre sí, es decir, estas otras entidades, se

definen claramente cuando las PyMIS hacen un análisis de su cadena de valor.

En este sentido, las PyMIS, pueden adquirir el máximo beneficio, cuando sus proveedores son locales, y a su vez, competitivos a nivel mundial. Esta situación, genera una ventaja y favorece la actualización en materia tecnológica, en la búsqueda constante de consolidar el mercado local. Es por ello, que en cuanto a los proveedores, la mejor estrategia es considerarlos en la cadena de valor, e incluir los tiempos de compra y despacho en el tiempo throughput, es decir, el tiempo de manufactura del producto.

Por último, el atributo de la estrategia, estructura y rivalidad de la empresa, en el caso de la PyMIS, está principalmente definido por la situación actual del país, que obliga a las organizaciones a revisar cómo se planifica, organiza y gestiona en tiempos de crisis, así como considerar la situación y composición de la competencia interna. Por lo tanto, la revisión de la empresa y la minimización de costos, es ineludible para conducir estratégicamente la entidad, y asegurar el negocio en marcha.

En definitiva, las PyMIS en Venezuela, tienen el reto de emprender en tiempos de crisis, circunstancia real que afecta todas las empresas de cualquier tamaño, y que pone de manifiesto, la imperiosa necesidad del uso de estrategias, para distinguirse en el mercado de manera sostenible en el largo plazo, eliminando verdades absolutas y abriendo espacio a las multidimensiones que se encuentran circunscritas en el entorno.

CONCLUSIONES

- Los paradigmas, han dirigido el conocimiento científico a lo largo de la historia humana, y ha quedado la suficiente evidencia, que estos postulados y posiciones no son permanentes, debido a que están sujetos a transformaciones, de distintos orígenes, que impactan el pensamiento filosófico.
- A finales del siglo XX, surge una nueva postura filosófica, el neopositivismo, que influye significativamente, en la forma como los seres humanos dan respuesta a los problemas sociales, debatiendo así los paradigmas existentes desde entonces. Esta corriente del pensamiento, sostiene la importancia de la comprobación científica, de los conceptos filosóficos propuestos por Auguste Comte, pero centra su preocupación en el análisis de la significación, por medio de la eliminación de las verdades absolutistas, dando paso a la consideración de aspectos multidimensionales que influyen en la generación de nuevos conocimientos.
- Las barreras que rompe el neopositivismo, abren posibilidades casi infinitas a la gestión como actividad humana, y en el caso de los sistemas financieros, permite hacer uso de los datos contables para investigar, sobre la forma como se puede alcanzar una ventaja competitiva, sostenible en el tiempo, que si no funciona, o no da los resultados esperados, se puede revisar y cambiar a un nuevo modelo.
- El concepto de la contabilidad de costos, y la forma como es percibida y utilizada por una empresa, ha variado considerablemente a lo largo de las últimas décadas, poniendo de manifiesto su evolución de

acuerdo al contexto histórico, paradigmas y necesidades informacionales de cada etapa, lo que ha propiciado el surgimiento de la gestión de costos como estrategia, en lugar de técnica o herramienta, para la administración y control de las operaciones fabriles.

- La gestión estratégica de costos, solo logra su máximo punto de madurez, y se acerca a la perfección, cuando a través de la estructura de costos, se comunica información financiera y no financiera, verificable y comprobable, que derive en la emisión de ventajas competitivas para las entidades económicas, las cuales, cumplen un momento y tiempo particular, debiendo revisarse y adecuarse constantemente.
- En Latinoamérica, donde impera una aguda crisis económica y de ética y valores, en casi todas sus instituciones, la gestión estratégica de costos, representa una fuente de conocimientos para motivar la creatividad y el emprendimiento a la hora de gerenciar los negocios, principalmente en las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMIS), por su relevante rol como generadoras de empleos formales y en la provisión de bienes para la satisfacción de las necesidades de consumo.
- La gestión estratégica de costos, permite a través del estudio de estos importes, conocer las desviaciones de los resultados operacionales, respecto a los presupuestos y planificación proyectada, midiendo a su vez el impacto de estas variaciones, en el resultado financiero de la entidad, identificando al mismo tiempo las medidas correctivas que admitan corregir la desviación, con miras al mejoramiento de la salud financiera de la entidad, lo que se traduce en el lenguaje financiero

como aumento de ganancias y satisfacción de las necesidades de los grupos de interés por encima de sus expectativas.

- La investigación, sobre los agentes perturbadores de la estabilidad económica en la comunidad de negocios, permitirá expandir los razonamientos hacia nuevos saberes contables que permitan solucionar, de manera eficiente y eficaz, los problemas que atañen a las entidades fabriles.
- Los estados financieros y demás reportes de uso interno, representan el culmen de la investigación del contador de costos, sobre la rentabilidad por producto o por líneas de negocios, y constituyen el punto de partida para efectuar nuevas investigaciones, para mejorar la situación financiera y el resultado de las operaciones fabriles.
- La contabilidad de costos, permite levantar un diagnóstico medible y comprobable para el neopositivismo o positivismo lógico, sobre el cual se aplicarán procedimientos y técnicas, propios del sistema contable, a los datos financieros de un período específico, a los fines de conocer, con el apoyo de otras disciplinas como la administración y la economía, cuáles son las estrategias a emplear para alcanzar ventajas competitivas sostenibles en el tiempo, surgiendo así la gestión estratégica de costos.
- Con este estudio, se pudo conocer que las PyMIS, que poseen implantados modelos de gestión de costos, se caracterizan por ser medianas, no familiares, con cierto grado de desarrollo, décadas en el mercado de producción nacional, con gerentes preparados universitariamente y con niveles importantes de automatización.

RECOMENDACIONES

- Repensar los procesos de trabajo, reconociendo que no hay verdades absolutas, por lo que se hace imperiosa la necesidad de ampliar el espectro visual, para la consideración de multidimensiones a la hora de decidir estratégicamente en la entidad económica.
- Considerar a la estructura de costos, como una fuente vasta de datos multiplicadores, que fundamentan el estudio y la comprensión, de la realidad económica y financiera de la comunidad de negocios.
- Decidir estratégicamente en la empresa, es decir, ser proactivos y no reactivos, tomando decisiones que en todo momento mejoren la salud financiera de la empresa, y no solo solventen una circunstancia presente, la cual, no se contrarresta sino que se adecúa al trabajo cotidiano.
- Aplicar el modelo propuesto para la formulación de estrategias, considerando que no son soluciones definitivas o la panacea para obtener el máximo rendimiento financiero, que las ubique como una empresa exitosa, sino que son posturas cambiantes, revisables y perfectibles, que sirven de guía para conducir el negocio.
- Aquellas entidades que poseen un contador público asesor para los costos, que trabaja de manera externa a la entidad, se le recomienda contratar bajo relación de dependencia un contador público con experiencia comprobable en el área de costos, a los fines de desarrollar la gestión estratégica de costos con apoyo a nivel interno.

También, es factible capacitar al contador público que ya labora en la entidad, en materia de costos, para que dinamice la gestión de costos y consulte periódicamente un asesor externo.

- Capacitación los contadores públicos, encargados de llevar a cabo la gestión de costos en las PyMIS , para el cumplimiento del marco legal vigente en Venezuela en materia de costos y fijación de precios. Esta capacitación, la puede llevar a cabo a través de las universidades que hacen vida en la región, el colegio de contadores públicos del Estado Carabobo y demás institutos de estudios superiores con programas de estudios en materia de la LOPJ y providencias, así como sobre los VEN NIIF PYME.
- Cumplir con las disposiciones legales contenidas en la Ley Orgánica de Precios Justos Vigente en Venezuela, y tener presente que debe existir una evaluación permanente del impacto de la normativa y solicitar, si fuese necesario, reformas, a los fines de centrar esfuerzos entre todas las empresas del sector para solicitar su reconsideración.
- Ajustar, sus márgenes de ganancia, aplicados en los precios de los productos, al máximo permitido por la providencia administrativa 070/2015.
- Analizar su cadena de valor, a los fines de detectar cuáles son las actividades que no son necesarias, que no añaden valor al producto desde el punto de vista del cliente, pero que incrementan su costo. Esta minimización de costos, le permitirá diferenciarse en el mercado al ofrecer precios competitivos. Además, el análisis de la cadena de valor extendida, hacia proveedores y clientes, le permitirá a la

empresa planificar de mejor forma la producción, y eliminar cuellos de botella, al determinar el tiempo throughput que invierte para llevar a los materiales a la condición de terminado vendible.

- Aplicar un costeo estándar para costear los productos, a través del estudio de tiempo y movimientos, a los fines de saber anticipadamente cuál debería ser el costo de los materiales directos, la mano de obra directa y la carga fabril, para su ejercicio económico. Estos costos estándar facilitan el registro y control de los inventarios, y permite conocer el ingreso operativo fijado esperado. Cabe destacar, que el costeo estándar es un tipo de costeo reconocido y recomendado en el marco legal y normativo vigente en Venezuela.
- Adecuar sus estructuras de costos, conforme a lo que recomiendan los expertos en el área, que no es más que la correcta segregación de las partidas que conforman la carga fabril, eliminando de ella los gastos ajenos a la producción, los cuales deben estar presentados como cuentas de gastos, y reflejarse según su importe real en el Estado de Resultado Integral.
- Mejorar los tiempos de manufactura, conocidos como “Tiempo Throughput”, ya que un ente económico solo será rentable cuando la tasa a la que el dinero es ganado, es mayor que la tasa a la que es gastado fabricando los productos. Para ello, es necesario calcular la tasa de retorno de inversión. En lo que las entidades comienzan a llevar ésta práctica, toman conciencia del tiempo que tardan en recuperar los costos invertidos para manufacturar bienes, y por consiguiente comienzan a disminuir el tiempo de manufactura, bajo la premisa de que el tiempo es dinero. Es importante recordar que, el

tiempo de manufactura, no solo depende de causas internas de la empresa, sino que influyen en él, factores externos como los tiempos de despacho del proveedor, la colocación de órdenes de venta, las fluctuaciones de la demanda, entre otros.

- Ajustar la base de cálculo para el precio de venta de manera correcta, aplicando a la estructura de costos, hasta un máximo de 12,5% correspondientes a gastos ajenos a la producción, a los fines de evitar multas y sanciones.
- Calcular la mezcla de ventas más óptima para la empresa, en función del cálculo del margen de contribución por producto.
- Clasificar sus costos como variables y fijos. Esta descomposición de costos le va a facilitar el cálculo del margen de contribución, a los fines de saber la rentabilidad por producto, o cuál de sus productos genera una mayor ganancia, para mejorar el resultado del período. Además, el cálculo del margen de contribución, le va a permitir a la empresa determinar el punto de equilibrio, es decir aquel volumen de ventas en el cual no tiene ni ganancias ni pérdidas, o bien, el volumen de ventas mínimo para cubrir los costos y no operar con pérdidas.
- Clasificar las mermas como normales, con la ayuda del departamento de producción, y los niveles de desperdicios que superen estos parámetros establecidos, se clasificarán como anormales. El costo de los desperdicios normales, puede ser absorbido por las unidades en buen estado. El costo de la merma anormal, se considera un gasto ajeno a la producción, y se clasifican como pérdidas.

- Adecuar sus estructuras de costos en función del marco legal, a los fines de evitar ser sancionados por la SUNDDE.
- Marcar en los productos manufacturados, el precio de venta al público, a los fines de evitar ser sancionados por la SUNDDE, a causa del incumplimiento de la providencia administrativa 057/2014.

LISTA DE REFERENCIAS

Altahona, T. (2009). **Libro Práctico sobre Contabilidad de Costos**. Libro en línea: <http://es.calameo.com/read/002271387de39db260c76>. Consulta: 2016, Febrero 27.

Andrade, J., Camacho, G. y Andrade, R. (2014). **Administración del costo de producción en las Pymes industriales de Sonora México**. Revista In Vestigium Ire. Volumen 6. P.p. 26-33.

Anzola, S. (2010). **Administración de pequeñas empresas**. 3era Edición. Editorial Mc.Graw Hill. México.

Arias, F. (2012). **El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica**. Editorial Episteme. Sexta Edición. Caracas, Venezuela.

Balestrini, M. (2001). **Cómo se Elabora el Proyecto de Investigación**. Quinta Edición. Editorial: Servicio Editorial. Caracas.

Barfield, J.; Raiborn, C. y Kinney, M. (2006). **Contabilidad de Costos. Tradiciones e Innovaciones**. Quinta Edición. Editorial Thomsom. México.

Buendía, E. (2013). **El papel de la ventaja competitiva, en el desarrollo económico de los países**. Revista Análisis Económico. Número 69, Volumen XXVIII, p.p. 55-78.

Camacho, A. (2015). **Estrategias financieras a la industria del sector ronero en Venezuela, para el fortalecimiento de los costes de las materias primas caso: c. A. Ron santa teresa**. Trabajo de Maestría, Universidad de Carabobo, La Morita.

Carrasco, D., Sánchez, D. y otros (2010) **Libro Blanco de los Costes en las Universidades**. Libro en línea. <http://www.ocu.es/wp-content/uploads/2015/09/LIBRO-BLACO-DE-LOS-COSTES.pdf>. Consulta: 2016, Noviembre 23.

Castellanos, V. (2003). **Propuesta de un modelo gerencial de gestión de costos (ABM) para la toma de decisiones en el control de la gestión directiva en las empresas industriales del ramo automotriz del Estado Carabobo**. Trabajo de Grado de Maestría, presentado en la Universidad de

Carabobo.

Castro, H., Diez, M. y Quijano, L. (2013). **Plan de gestión de costos en dirección de proyectos. Aplicación en una empresa del sector minero industrial de Colombia.** Revista Escuela de Administración de Negocios. Número 74, P.p. 22-39.

Código de comercio. Gaceta oficial extraordinaria N° 475, del 21 de diciembre de 1955.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial Nro. 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999. Caracas, Venezuela.

Dearden, J. (1976). **Sistemas de Contabilidad de Costos y de Control Financiero.** Editorial Deusto. Bilbao.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Producción Social. (2008). **Decreto Nro. 6.215 de fecha 15 de julio de 2008.**

Del Río, C. (1999). **Costos III.** Tercera edición. Editorial ECAFSA. México.

Díaz, N., Pineda, E. y Reyes, J. (2013). **Responsabilidad en las actuaciones profesionales del contador público.** Revista COEPTUM. Vol 5, N° 2, 2013. PP. 71-89.

Díaz, P., Gil, Y. y Gaerste, N. (2018). **Sistema de acumulación de costos para PyMIS del sector textil.** Artículo no publicado, aceptado para ponencia del II Congreso Internacional de Investigación e Innovación FACES UC 2018.

Espinel, N. (2004). **Plan estratégico de gestión y costos de la calidad para mejorar la eficiencia y la productividad en las industrias de las artes gráficas en los Estados Carabobo y Aragua.** Trabajo de Grado de Maestría, presentado en la Universidad de Carabobo.

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (2011). **Normativa para los Trabajos de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo.** Universidad de Carabobo. Bárbula.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. **Sección 13 Inventarios de la Norma Internacional de Información Financiera para**

Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de julio de 2009.

Fernández, C. y Matos, M. (2016). **Capital intelectual y ventajas competitivas en pymes.** Revista Innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales. Volumen 26, número 60, p.p. 117-132.

Fernández, P. (1977). **Teoría Económica de la Contabilidad.** Décima edición. Editorial ICE. Madrid, España.

García, D., Marín, S. y Martínez, F. (2006). **La contabilidad de costos y la rentabilidad en la pyme.** Universidad Nacional Autónoma de México. Redalyc N° 218, enero-abril, p.p. 39-59.

Garrido, M. (2015). **Uso del XBRL para la determinación de los precios justos en las empresas adscritas a la cámara venezolana de la industria de las bicicletas (CAVEBICI) del estado Aragua.** Trabajo de Maestría, Universidad de Carabobo, La Morita.

Gayle, L. (1999). **Contabilidad y Administración de Costos.** Sexta Edición. Editorial Mc Graw Hill. México.

George, C. S. JR. (1972). **Historia del Pensamiento Administrativo.** México, Editorial Prentice-Hall.

Gilbreth F. Jr. (1979). **Una Mujer Feliz.** Revista Selecciones del Reader's Digest, Venezuela, Diciembre, 1979.

Giménez, D., Cedeño, S. y Marín, C. (2015). **Ley de costos y precios justos y su impacto en la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias del Estado Nueva Esparta.** Revista CICAG (Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales, de la Universidad Dr. Rafael Beloso Chacín. Volumen 13, Número 1.

Gómez, A. (2013) **Como estructurar un sistema de costos en una empresa de servicios.** Guía Operativa del Contador. Libro en línea. <http://contabilidadtotal.net/wp-content/uploads/2016/10/COMO-ESTRUCTURAR-UN-SISTEMA-DE-COSTOS-EN-UNA-EMPRESA-DE-SERVICIOS.pdf> [Consulta: 2017, 20 Octubre].

Gómez, P. (2000). **La Contabilidad Ambiental.** Editorial Ecoediciones. Colombia.

González, N. y Morillo, M. (2013). **Análisis de los sistemas de acumulación de costos y su participación en la gerencia de las PyMIS de la construcción.** Revista Actualidad Contable FACES. Volumen 16, número 26, P. 5 – 26.

Hansen, D. y Mowen, M. (2007). **Administración de Costos. Contabilidad y Control.** Quinta Edición. Editorial Cengage Learning. México.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). **Metodología de la investigación.** Quinta edición. Editorial Mc. Graw Hill. Colombia.

Hornigren, C.; Foster, G. y Datar, S. (2007). **Contabilidad de Costos: Un enfoque Gerencial.** Editorial Prentice Hall. México.

Hurtado, J. (2012). **Metodología de la Investigación: Guía Para la Comprensión Holística de las Ciencias.** Centro Internacional de Estudios Avanzados Sypel y Ediciones Quirón S.A. Cuarta Edición. Caracas, Venezuela.

Ishikawa, K. (1996). **¿Qué es el Control de Calidad?** Grupo Editorial Norma. Colombia.

Kaplan, R. y Cooper, R. (1987). **Coste y Efecto.** Editorial Mac Graw-Hill, México.

Lafuente, M. y Páez, N. (2018). **Gestión de Costos en las Pymes. Un análisis en las Industrias Gráficas del Paraguay.** Revista Iberoamerican Journal of Industrial Engineering. Volumen 10, Número 19. P.p. 84-105.

Ley Orgánica de Precios Justos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.787. Noviembre 12, 2015. Caracas, Venezuela.

Ley de Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria (PYMI), Decreto N° 1.547, 09 de Noviembre de 2001.

Lopez, M. y Marín, S. (2013). **Los sistemas de contabilidad de costos en las PyMES mexicanas.** Universidad Autónoma de Aguascalientes México. Redalyc N° 47 (49-56) Abril 2010.

Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, M. (2000) **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión.** Editorial Prentice Hall. España.

Mariño, M., Cortés, F. y Garzón, L. (2008). **Herramienta de software para la enseñanza y entrenamiento en la construcción de la matriz DOFA**. Revista Ingeniería e Investigación. Vol. 20, #3. P. 159-164.

Mayo, E. (1972). **Problemas Humanos de una Civilización Industrial**, Argentina, Ediciones Nueva Visión.

McGregor, D. (1994). **El Lado Humano de las Organizaciones**, Colombia, Editorial McGraw-Hill.

Meleán, R.; Moreno, R. y Rodríguez, G. (2009). **Gestión Estratégica de Costos en la Industria Avícola Zuliana**. NEGOTIUM revista científica electrónica. N° 13. Pags. 37-60. www.revistanegotium.org.ve.

Méndez, C. (2001). **Metodología, diseño y desarrollo de un proceso de investigación**. (3ra ed.). Editorial Mc. Graw Hill. Colombia.

Méndez, C. (2009). **Guía Instructiva para la elaboración de tesis especial de grado**.

Méndez, C. (2014). **Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación**. Cuarta Edición. Editorial LIMUSA S.A. DE C.V. México D.F.

Norma Internacional de Contabilidad nº 2 (NIC 2). Disponible: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic02.pdf>.

Consulta: 2017, Septiembre 22.

Neuner, J. (1970). **Contabilidad de Costos, Principios y Práctica**, México, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.

Ohno, T. (1991). **El sistema de producción de Toyota**. Productivity press-gestion 2000, Barcelona, España.

Olmedo, B. (2014). **Políticas de Apoyo a las PyMIS en América Latina. Entre Avances Innovadores y Desafíos Institucionales**. Revista Problemas del Desarrollo Vol. 2. P.p. 23-38.

Ortega, Pérez de León (1998). **Contabilidad de Costos, Incluye la Técnica para el Control de Costos por Actividad (A.B.C)**, México, Editorial Limusa, S.A, de CV.

Ortiz, E. y Bribiescas, F. (2014). **Planeación y Flujo Logístico: Su impacto en la cadena de suministro en la industria automotriz de Ciudad Juárez.** Revista del Instituto de Ciencias Sociales y Administración, de la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. Vol. 4 p.p. 67-78.

Ouchi, W. (1985). **Teoría Z, Como Pueden las Empresas Hacer Frente al Desafío Japonés,** España, Ediciones Orbes.

Parella, S. y Martins, F. (2012). **Metodología de la Investigación Cuantitativa.** Editorial FEDUPEL. Tercera Edición. Caracas, Venezuela.

Peñalozza, M. (2003). **La Pequeña y Mediana Industria (PYMI) en el Ámbito del Estado Mérida. Análisis de Indicadores Económicos. Período 1993-1998.** Revista Visión Gerencial. Año 2. N° 1. Vol 1. PP: 40-52.

Peñuelas, R. (2010) **Procedimientos y las técnicas de recolección de Datos.** Disponible:<http://tesisdeinvestig.blogspot.com/2014/06/tecnicas-e-instrumentos-de.html>. Consulta: 2017, Enero 14.

Pimenta, C. y Pessoa, M. (2015) **Gestión Financiera publica en América Latina “La clave de la eficiencia y la transparencia”.** Libro en línea. https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7123/Gestion_financiera_publica_en_America_Latina_la_clave_de_la_%20eficiencia_y_la_transparencia.pdf?sequence=1. Consulta: 2016, Febrero 20.

Pineda, E. (2008). **Diseño de un sistema de costos para pymes.** Revista Panorama N° 4 Tecnología para pymes. 2008. PP: 18-35.

Polimeni, R., Fabozzi, F., Adelberg, y A. Kole, M. (1994). **Contabilidad de Costos.** Editorial Mc. Graw Hill. Colombia.

Porter, M. (1991). **La Ventaja Competitiva de las naciones.** Ediciones B Argentina, S.A.

Providencia Administrativa N° 003/2014 mediante la cual se fijan Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.351.

Providencia Administrativa 070/2015, mediante la cual se regulan las modalidades para la determinación, fijación y marcaje de precios en todo el territorio nacional. Gaceta Oficial Número 40.668, (2015).

Quintero, A. (2009). **Modelo simplificado de gestión estratégica para el sector pyme basada en el estudio de competitividad del sector químico rubro “pinturas”**. Trabajo de Maestría, Universidad de Carabobo, Bárbula.

Ramírez, H. (2008). **Gestión de Costos en las PYMES**. Editorial Universidad Libre. Colombia.

Rivas, E. (2009). **Sistema de control de gestión basado en la información generada por la contabilidad de costos aplicado a las pequeñas y medianas empresas importadoras y exportadoras de cerámica y productos afines, ubicadas en Valencia Estado Carabobo**. Trabajo de Grado de Maestría, presentado en la Universidad de Carabobo.

Rodríguez, G.; Chávez, J.; Rodríguez B. y Chirinos A. (2007). **Gestión de Costos de Producción en el Sector Metalmeccánico de la Región Zuliana**. Revista en Ciencias Sociales. Septiembre-Diciembre. Volumen XIII N° 3.

Rodríguez, G.; Rodríguez, B.; Chirinos, A. y Meleán, R. (2009). **Gestión de Costos de las Actividades en el Sector Metalmeccánico de la Región Zuliana**. Revista Venezolana en Gerencia v. 14 n.46. Maracaibo, Venezuela.

Rodríguez, M. (2015). **Política de Fijación de Precios: Una Nueva Metodología Basada en la Estructura de Costos-Competencia de la Empresa**. Revista Internacional Administración & Finanzas. Volumen 8. Número 2, 121-128.

Romero, A. (1998). **La Contabilidad Gerencial y los Nuevos Métodos de Costeo**. Tercera edición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.

Ruiz, C. (1998). **Instrumentos de Investigación Educativa**. Ediciones CIDERG, C.A. Barquisimeto, Venezuela.

Salazar, M., Anzola, M. y Pérez, E. (2014). **Gestión de la Innovación para la PyMIS de Ciudad Guayana**. Revista Venezolana de Gerencia. Volumen 15, N° 51, p.p. 69-86.

Schneider, E. (1968). **Contabilidad Industrial**. Editorial Aguilar. Madrid, España.

Shillinglaw, G. (1977). **Contabilidad de Costos. Análisis y Control**. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. Argentina.

Shank, J. y Govindarajan, V. (1995). **Gerencia Estratégica de Costos**. Grupo Editorial Norma. Bogotá, Colombia.

Shao, Lincoln (1996). **Estadística para las ciencias administrativas**. Editorial Mc. Graw Hill. México.

Tamayo y Tamayo, M. (1992). **El Proceso de la Investigación Científica**. Editorial Limusa S.A. México.

Taylor, F. W., y Fayol, H. (1911). **Principios de la Administración Científica, Administración Industrial y General**. Cuarta edición. Argentina, Editorial el Ateneo.

Taylor, F. W. (1985). **Management Científico**: España, Ediciones Orbis S.A, Biblioteca de la Empresa.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2006). Vicerrectorado de Investigación Educativa. **Manual de Trabajos de Grado de Maestría y Tesis Doctorales**.

Velásquez, G. y Vásquez, M. (2008). **La clasificación de la industria manufacturera en Venezuela: Una aproximación desde la perspectiva multivariante de los costos**. Trabajo de Grado de Especialista, Universidad Central de Venezuela.

Weber, M. (1923). **Historia Económica General**. Quinta Reimpresión, 1974. Editorial Fondo de Cultura de México.

Wren, D. y Greenwood, R. (1999) **Los Innovadores de las Grandes Organizaciones, Los Personajes e Ideas que influyeron en la Creación de la Empresa Moderna**, México, Editorial Oxford University Press.

Yamane, T. (1992). **Estadística**. (3ra ed.). México: Editorial HARLA.
Yermanos, E. y Correa, L. (2011). **Contabilidad Administrativa: Un Enfoque Gerencial de Costos**. Libro en línea. Disponible: https://repository.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/66580/1/libro_contable_administrativo.pdf. Consulta: 2016, Septiembre 22.

Yance, C. (2017). **La importancia de las PyMIS en el Ecuador**. Revista Observatorio Economía Latinoamericana. Vol 1. P.p. 78-86.

Zapata, A.; Murillo, G.; Martínez, J.; Hernán, C.; Salas, J.; Ávila, H. y Caicedo, A. (2009). **Teorías Contemporáneas de la Organización y del Management**. Ecoe Ediciones. Bogotá.

Zaá M., José R. (2013). **Trasfondo filosófico y epistemológico de la contabilidad. De la praxis a la teoría contable por la estética científica**. Ediciones FCCPV. Barquisimeto, Venezuela.

ANEXOS



ANEXO A

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
Y GERENCIALES**



Cuestionario.

El presente instrumento, tiene como objetivo recabar información acerca de la gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, ubicadas en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo, para el desarrollo de una tesis doctoral, con la cual, la autora espera obtener el grado de Doctora, de la Universidad de Carabobo. Para tal fin, es necesario que usted provea información acerca de su experiencia profesional con respecto a la gestión de costos. Por favor, sea honesto en sus respuestas; y se le recuerda que se garantiza la confidencialidad de los datos suministrados y su fuente.

Instrucciones:

1. Lea con atención cada una de las preguntas presentadas en el instrumento.
2. Responda cada pregunta con sinceridad y objetividad, pues de usted depende la validez de esta investigación.
3. Seleccione según su criterio la alternativa que considere apropiada, marcando el lugar correspondiente con una "X".
4. No coloque su nombre en el instrumento.
5. Si usted está contestando el cuestionario vía:
 - a. Correo electrónico: Adjunte el archivo con las respuestas a la siguiente dirección: patriciagdiaz@hotmail.com
 - b. Personalmente con el entrevistador: Utilice bolígrafo azul o negro para contestar.
6. La información suministrada, será de carácter confidencial.

Muchas gracias!

CUESTIONARIO

1. ¿La empresa en la que usted labora cuenta actualmente con un departamento, centro o área funcional de costos?

Sí_____ No_____

2. ¿Cuál es su grado de instrucción?

Grado de instrucción	Marque con equis (X)
Primaria	
Bachiller	
Universitario	
Magíster o Especialista	
Doctor	

3. ¿La empresa aplica la Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ), para el cálculo del costo del producto?

Sí_____ No_____

4. ¿Usted conoce la providencia administrativa 003/2014 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)?

Sí_____ No_____

5. ¿Usted conoce la providencia administrativa 070/2015 emitida por la superintendencia nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos (SUNDDE)?

Sí_____ No_____

6. ¿Cuál de los siguientes es el margen de ganancia aplicado al costo del producto?

Porcentaje de ganancia	Marque con equis (X)
10%	
15%	
20%	
25%	
30%	
35%	
40%	
No aplica son productos regulados	

7. ¿Cuál es el sistema de costeo que emplea para asignar los costos al producto?

Sistema de costeo	Marque con equis (X)
Órdenes de trabajo	
Procesos	
Conjunto o subproductos	
Ninguno de los anteriores	

8. ¿Cuál es el tipo de costeo que emplea para calcular los costos al producto?

Tipo de costeo	Marque con equis (X)
Real	
Normal	
Estándar	
Método de los minoristas	
Ninguno de los anteriores	

9. ¿Cuál de las siguientes cuentas forma parte de su inventario?

Cuenta Contable	Marque con equis (X)
Inventario de Materiales	
Inventario de Mercancía	
Inventario de Productos en Proceso	
Inventario de Productos Terminados	
Ninguna de las anteriores	

10. ¿Cuál de los siguientes elementos, forma parte de la estructura de costos de su empresa?

Elemento del Costo	Marque con equis (X)
Materiales Directos	
Mano de Obra Directa	
Carga Fabril	
Ninguno de os anteriores	

11. ¿Cuál de los siguientes enunciados, representa el mejor indicador que usted emplea para clasificar un desembolso como costo?

Indicador	Marque con equis (X)
Materialidad del desembolso	
Todos los desembolsos son costos del producto.	
Todos los desembolsos son gastos ajenos a la producción.	
Que se incurra en el área de manufactura.	
Que se incurra en el departamento de costos.	
Que se incurra en el área de administración.	
Ninguna de las anteriores.	

12. ¿Cuál es el generador de costos que emplea para imputar la carga fabril?

Generador o inductor de costos	Marque con equis (X)
Horas máquinas	
Horas hombre trabajadas	
Unidades producidas	
Costo de materiales directos	
Costo de mano de obra directa	
Actividades	
Estudios de tiempo y movimiento	
Costo real de carga fabril	
Ninguna de las anteriores	

13. ¿Cuál es el margen de gastos ajenos a la producción que se incluye dentro del costo del producto?

Margen en porcentaje	Marque con equis (X)
10%	
12,5%	
15%	
17,5%	
20%	
25%	
30%	
No aplica son productos regulados.	

14. ¿Cuál es el método de valoración de inventarios que emplea la empresa?

Método de valuación	Marque con equis (X)
FIFO	
Promedio	
LIFO	
Ninguno de los anteriores	

(Recuerde que los datos suministrados son de carácter confidencial, y no serán vinculados con la razón social de su empresa).

Gracias por su colaboración!

ANEXO B: LISTA DE COSTEJO

Instrucciones:

- La información es completamente confidencial.
- Marque con una equis (X), la opción que considere correcta.
- Use bolígrafo.
- Sea honesto en sus respuestas, pues los datos serán aplicados en el estudio de la gestión de las PyMIS.

ÍTEM	SI	NO
1) La empresa fabrica más de una línea de productos.		
2) Clasifican los costos como fijos y variables.		
3) Adquieren materia prima de importación.		
4) Del proceso productivo se derivan mermas.		
5) Ha sido fiscalizado por la SUNDDE.		
6) Ha sido multado o sancionado por el SUNDDE.		
7) Fabrica productos regulados.		
8) Emplea un sistema continuo para actualizar sus inventarios.		
9) Le gustaría mejorar su gestión de costos.		
10) Cuenta con un proceso de producción flexible.		
11) Fórmula de precio de venta= Costos + margen de utilidad.		
12) Utiliza un sistema de información para integrar los datos contables.		
13) Marca el precio de los productos.		
14) Emplea indicadores de gestión, para medir la eficiencia de la empresa.		

Muchas gracias...

ANEXO C CÁLCULO DEL COEFICIENTE ALFA-CRONBACH

ITEMS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	TOTAL PUNTAJE
	1	1	5	2	2	2	5	4	5	2	1	4	5	3	1
2	1	5	2	1	2	5	5	2	5	5	5	5	5	5	48
3	1	4	1	1	1	2	4	3	5	1	4	4	5	1	37
4	1	4	1	1	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	34
5	1	4	1	1	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3	34
6	1	4	1	1	2	1	4	2	5	2	5	2	5	6	39
7	1	4	1	1	2	1	4	1	1	1	1	1	1	1	14
8	1	5	1	1	2	1	5	5	5	5	5	5	5	5	51
9	2	5	1	1	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	55
10	2	5	1	1	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	55
11	2	5	1	1	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	55
12	1	5	2	1	1	5	1	5	5	5	5	5	5	5	51
13	1	5	2	1	1	5	2	5	4	5	4	5	4	1	45
14	1	4	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	34
15	1	2	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
16	1	4	1	1	1	4	5	4	2	4	4	2	4	3	40
17	2	1	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17
18	2	5	2	1	1	5	4	5	2	5	4	5	4	5	47
19	1	5	1	1	1	5	3	5	5	3	5	5	4	5	49
20	2	5	2	2	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	57
21	1	5	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	54
22	2	4	2	2	1	4	4	4	4	4	4	4	4	4	47
23	1	4	1	1	1	4	4	4	4	4	4	4	4	4	44
24	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
25	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
26	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
27	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
28	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
29	1	4	1	1	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	45
30	2	4	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	48
31	2	4	2	2	1	4	4	4	4	4	4	4	4	4	47
32	1	2	1	2	1	3	1	3	1	3	1	3	1	3	17
33	1	5	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	54
34	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
35	1	4	1	1	1	4	4	4	4	4	4	4	4	4	44
36	1	2	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
37	1	3	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	34
38	1	5	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	54
39	1	5	1	1	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	55
40	2	5	2	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	56
41	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15
42	1	3	1	2	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	37
43	1	2	1	1	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	25
44	2	1	2	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	14
45	1	4	1	1	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	45
46	2	5	2	2	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	57
47	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	27
48	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
49	1	5	1	1	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	55
50	1	5	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	54
51	1	5	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	54
52	2	5	2	2	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	58
53	2	5	2	2	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	58
54	2	5	2	2	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	57
55	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	27
56	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
57	1	2	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
58	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
59	1	5	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	54
60	1	3	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	34
61	1	5	1	1	2	5	5	5	5	5	5	5	5	5	55
62	2	3	2	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	37
63	1	2	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
64	2	4	2	2	1	4	4	4	4	4	4	4	4	4	47
65	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
66	1	3	1	1	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	35
67	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
68	1	3	1	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	34
69	2	2	1	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
70	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
71	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
72	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
73	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
74	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
75	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	14
SUMA	97	233	98	94	95	230	221	229	226	225	228	232	228	225	2661
PROMEDIO	1,29	3,11	1,31	1,25	1,27	3,07	2,95	3,05	3,01	3,00	3,04	3,09	3,04	3,00	35,48
DESVIACION	0,5	0,6	0,3	0,4	0,7	0,8	0,4	0,7	0,5	0,5	0,5	0,8	0,8	0,7	93,67
VARIANZA	1,1	1,5	0,9	1,7	1,7	1,5	1,7	1,5	1,5	1,5	1,6	1,5	1,5	1,7	10,00
SUMATORIA DE LAS VARIANZAS DE LOS ITEMS															
31,3															

RESUMEN DE LOS RESULTADOS															
5	CATEGORIA 5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
4	CATEGORIA 4	0	75	0	0	0	60	55	45	4	40	50	35	40	45
3	CATEGORIA 3	0	0	0	0	0	0	10	9	16	11	0	15	12	10
2	CATEGORIA 2	10	0	8	20	18	4	0	2	10	12	15	5	8	1
1	CATEGORIA 1	65	0	67	55	57	75	75	75	75	75	75	75	75	75
TOTALES		75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75

$$\alpha = \frac{N}{N-1} * \left[1 - \frac{\sum S_i^2}{S^2} \right] = 0,84$$

Interpretación del Coeficiente de Correlación
Escala:
 Muy Alta 0,81 a 1,00
 Alta 0,61 a 0,80
 Moderada 0,41 a 0,60
 Baja 0,21 a 0,40
 Muy Baja 0,01 a 0,20

Autor: Carlos J. Ruiz Beltrán
 Título: Instrumentos de Investigación Educativa
 Editorial: CIBERCA, S.A. Barquisimeto, Edo. Lara, Venezuela.
 Año: 1998

ANEXO D

INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN DEL CUESTIONARIO

1. Identificación del Experto.

Nombre y Apellido:

Institución donde trabaja:

Especialista en:

2. Título de la Investigación: ESTRUCTURAS DE COSTOS EN LAS PYMIS: UNA APROXIMACIÓN A LA GESTIÓN ESTRATÉGICA EMPRESARIAL.

2.1 Objetivos del Estudio.

2.1.1 Objetivo General: Evaluar la gestión estratégica de costos para la pequeña y mediana industria, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.

2.1.2 Objetivos Específicos:

- Diagnosticar la gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Analizar los costos asociados al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Determinar las debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas de la gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Evaluar la gestión estratégica de costos para la pequeña y mediana industria, considerando las multidimensiones que influyen en las estructuras de costos. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.

2.1.3 Variables que se pretenden medir:

- Gestión, estructuras de costos, ventajas competitivas.

3.1 Indicadores:

- Elementos de costo, asignación de costos, consideración de las leyes vigentes, clasificación de costos, márgenes de ganancias y gastos ajenos a la producción.

3.1.2 Escala:

- Preguntas cerradas.

JUICIOS DEL EXPERTO:

4 En líneas generales, considera que los indicadores de la variable están inmersos en su contexto teórico de forma:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

5 Considera que los reactivos del cuestionario miden los indicadores seleccionados para la variable de manera:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

6 El instrumento diseñado mide la variable:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

7 Recomendaciones del Experto:

8 Aprobación.

Firma

C.I.

ANEXO E: EXPERTO 1

INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN DEL CUESTIONARIO

1. Identificación del Experto.

Nombre y Apellido: **VICTOR HUGO PINTO OJEDA**

Institución donde trabaja: **UNIVERSIDAD DE CARABOBO**

Especialista en:

DOCTOR EN CS. ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES

2. Título de la Investigación: GESTION DE COSTOS EN LA PYMIS, COMO FUENTE GENERADORA DE VENTAJAS COMPETITIVAS. CASO: MUNICIPIO VALENCIA DEL ESTADO CARABOBO.

2.1 Objetivos del Estudio.

2.1.1 Objetivo General: Explicar la gestión de costos para la pequeña y mediana industria como fuente generadora de ventajas competitivas. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.

2.1.2 Objetivos Específicos:

- Diagnosticar la gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Determinar los costos asociados al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Evaluar la gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Explicar la gestión de costos para la pequeña y mediana industria, que represente una fuente de ventajas competitivas. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.

2.1.3 Variables que se pretenden medir:

- Gestión, estructuras de costos, ventajas competitivas.

3.1 Indicadores:

- Elementos de costo, asignación de costos, consideración de las leyes vigentes, clasificación de costos, márgenes de ganancias y gastos ajenos a la producción.

3.1.2 Escala:

- Preguntas cerradas.

JUICIOS DEL EXPERTO:

4 En líneas generales, considera que los indicadores de la variable están inmersos en su contexto teórico de forma:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

5 Considera que los reactivos del cuestionario miden los indicadores seleccionados para la variable de manera:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

6 El instrumento diseñado mide la variable:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

7 Recomendaciones del Experto:

8 Aprobación.

Firma 

C.I. 7133891

ANEXO F: EXPERTO 2

INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN DEL CUESTIONARIO

1. Identificación del Experto.

Nombre y Apellido:

Institución donde trabaja:

Especialista en:

2. Título de la Investigación: GESTIÓN DE COSTOS EN LA PYMIS, COMO FUENTE GENERADORA DE VENTAJAS COMPETITIVAS. CASO: MUNICIPIO VALENCIA DEL ESTADO CARABOBO.

2.1 Objetivos del Estudio.

2.1.1 Objetivo General: Explicar la gestión de costos para la pequeña y mediana industria como fuente generadora de ventajas competitivas. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.

2.1.2 Objetivos Específicos:

- Diagnosticar la gestión de costos en las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Determinar los costos asociados al proceso de manufactura de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Evaluar la gestión de costos de las pequeñas y medianas industrias, del Municipio Valencia del Estado Carabobo.
- Explicar la gestión de costos para la pequeña y mediana industria, que represente una fuente de ventajas competitivas. Caso: Municipio Valencia del Estado Carabobo.

2.1.3 Variables que se pretenden medir:

- Gestión, estructuras de costos, ventajas competitivas.

3.1 Indicadores:

- Elementos de costo, asignación de costos, consideración de las leyes vigentes, clasificación de costos, márgenes de ganancias y gastos ajenos a la producción.

3.1.2 Escala:

- Preguntas cerradas.

JUICIOS DEL EXPERTO:

4 En líneas generales, considera que los indicadores de la variable están inmersos en su contexto teórico de forma:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

5 Considera que los reactivos del cuestionario miden los indicadores seleccionados para la variable de manera:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

6 El instrumento diseñado mide la variable:

- Suficiente Medianamente suficiente
 Insuficiente

7 Recomendaciones del Experto:

Puede incorporar la actividad a la que se dedica la empresa si trabaja con bienes importados, tipos de productos, sus fabricas y si cuentan con personal experto para el cálculo del costo del producto. Esto con la finalidad de ser específicos en las conclusiones.

8 Aprobación.

Firma

C.I. 0672143.