

UN ANÁLISIS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y SUS DEBILIDADES EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO NUEVA ESPARTA

Daisis Giménez Sifontes

Claudia Marín

Universidad de Oriente, Nueva Esparta (Venezuela)

RESUMEN:

Las investigaciones previas realizadas por los autores, concluyeron que existe desinterés y desinformación de los gerentes en la aplicabilidad de la contabilidad desde su interior, aquella que permite diseñar su propio modelo de costos desde un razonamiento económico inductivo perfeccionado desde varias perspectivas y que permita la información relevante para la acción de la empresa. En este contexto teórico y mediante la aplicación de técnicas de investigación de campo, con un enfoque analítico, se pudo analizar la contabilidad de gestión y sus debilidades en las empresas del estado Nueva Esparta. En ella se concluyó que, la contabilidad de gestión se encuentra ubicada en el siglo XIX e inicio del XX, pero a diferencia de aquel periodo, su núcleo, nace por una obligatoriedad impuesta por el Estado, las empresas poseen ausencia de analistas y registros de costos, uso de la información financiera para análisis de precios, subutilizan su sistema administrativo y sus administradores no tienen el conocimiento ni experiencia en el área de costos y existe desinterés de los dueños para aplicarla. Por ello se recomienda, incorporar dentro de su equipo de trabajo a personas con formación académica en contabilidad de gestión, determinar el costo de los productos, a analizar su proceso productivo, estandarizar, crear lineamientos y políticas, es decir, redimensionarse desde su interior.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión; Debilidades; Empresas comerciales; Empresas industriales; Empresas de servicios.

ABSTRACT

The author's previous research concluded that there is disinterest and disinformation of managers in the applicability of accounting from the inside, that allows designing their own cost model from an inductive economic reasoning perfected from various perspectives and allowing the information relevant to the company's action. In this theoretical context and through the application of field research techniques, with an analytical approach, it was possible to analyze management accounting as an invention in companies of Nueva Esparta state. It was concluded that, management accounting is located in the nineteenth and early twentieth centuries, but unlike that period, its core, born by an obligation imposed by the state, companies have no analysts and records of costs, use of financial information for price analysis, underutilize its administrative system and its managers do not have the knowledge or experience in the area of costs and there is a lack of interest of the owners to apply it. work for people with academic training in management accounting, determine the cost of products, analyze their production process, standardize, create guidelines and policies, ie, resize from within.

KEY WORDS: Management accounting; Invention; Bankruptcies; Business companies; Industrial companies; Service companies.

1. INTRODUCCIÓN

Contabilidad de gestión, rama de la contabilidad que aplica herramientas gerenciales en busca de una relación costo-beneficio de manera efectiva. Durante 15 años el autor ha realizado distintos trabajos de investigación bajo este objeto de estudio, no sólo desde un enfoque académico sino también empresarial. En la primera, bajo la técnica de investigación documental, se describió y demostró la relevancia y pertinencia que tienen los modelos de costos en el marco de decidir sobre el curso de acción alternativo.

Este primer estudio se tituló “Importancia de los modelos de costos en el proceso de toma de decisiones gerenciales” justificando dicha investigación en la falta de adecuación de los sistemas de costos tradicionales frente a los cambios que presenta hoy por hoy la sociedad. En ella, se concluyó la necesidad de ajustar los modelos de costos y gestionar las organizaciones, porque los atizados por la mayoría de las empresas, les pueden permitir desarrollar una cantidad inmensa de planes detallados y teóricamente perfectos, pero muchos inútiles, a no ser que su implementación sea práctica y posible dentro de las limitaciones bajo las cuales la gerencia trabaja.

La segunda investigación estuvo referida a la “Aplicabilidad de los modelos de costos como factor en la toma de decisiones en los procesos gerenciales de las empresas hoteleras del estado Nueva Esparta”. Entre algunas de sus conclusiones, se destacan: las empresas hoteleras del Estado Nueva Esparta están ubicada en el segundo nivel clasificatorio de los modelos de costos, llamado nivel inorgánico, es decir, no utilizan modelos de costos para su proceso de toma de decisiones, ocasionando esta situación los elevados costos que afirman tener al ofrecer un servicio. Por ello, era necesario enfatizar en los gerentes que los principios y esencia de la administración es la toma de decisiones y que ésta, incluye tanto el planeamiento, el control como las decisiones puntuales que se toman sobre la marcha de la acción.

Es de resaltar que, estas investigaciones fueron realizadas antes de la aparición de la Ley Orgánica de Precios Justos, se hace énfasis en ello debido a que, en general, la contabilidad sólo se utiliza para alimentar un costo de ventas y éste a su vez una contabilidad financiera que, como es bien sabido es de carácter obligatorio en nuestro país, mientras que la contabilidad de gestión, desde todo enfoque teórico, sólo tiene carácter opcional.

Esta pequeña diferencia lleva a deducir que, por eso la contabilidad de gestión sobre todo en las pequeñas empresas no es de gran preocupación para sus gerentes, a pesar de su gran importancia, no conocían sus costos directos, indirectos, variables, fijos, costos de comercialización, de ventas, de distribución, mucho menos su punto de equilibrio, es decir, a grandes rasgos no conocían su estructura de costos, ni en valor absoluto, ni porcentual y muchos menos y más grave aún, no entendían esos términos.

Con la última investigación de fecha septiembre 2015 titulada “Ley de Costos y Precios Justos y su impacto en la estructura de Costos de las Pequeñas y Medianas Industrias del Estado Nueva Esparta”, se concluyó que esta es una ley sancionada por el Ejecutivo Nacional que no promueve la libre competencia al imponerle a los empresarios los precios de sus productos, sin participación democrática. Se evidenció que, la contabilidad de costos y, por ende, la contabilidad de gestión resulta novedosa para los empresarios del estado.

El estado Nueva Esparta por su carácter de Puerto Libre, es uno de los más afectados, los empresarios vivían netamente de las importaciones y desde la aprobación de la ley de precios justos y el control cambiario ha mermado considerable este intercambio comercial con mercados extranjeros, incluso ante esta situación la Cámara de Comercio del estado Nueva Esparta consignó al Ministerio de Economía y Finanzas el 10 de noviembre del 2014 una propuesta de libertad cambiaria. Sin embargo, para su presidente Teodoro Bellorín considera que, aunque no hubo observaciones técnicas, el gremio

vislumbró que la crisis se iba a agudizar al reiterar “*que lo poco que se pueda encontrar en los almacenes del Puerto Libre, tendrá precios elevados en cuanto a la única manera que los comerciantes puedan recuperar el capital invertido en dólar paralelo*”. Reiteró que los comerciantes tienen dos opciones, cerrar o exhibir los pocos inventarios que le quedan. (Guédez, 10 Nov, 2015). El presidente Bellorín no se equivocó en su afirmación al observar como en el año de 2017 se encuentra el mercado en el estado.

Debido a las conclusiones arrojadas de estas investigaciones, al desinterés y desinformación de los gerentes de la contabilidad desde el interior de la empresa se realiza esta investigación para demostrar por qué se afirma que la contabilidad de gestión es una invención en las empresas del estado Nueva Esparta. Para ello, la investigación se enmarcó a través de un nivel analítico porque fue necesario, primeramente, analizar internamente cada uno de los aspectos contables internos y el sistema de información que aplican las empresas del estado Nueva Esparta para su proceso de toma de decisiones y, en marco de estos resultados previos, se presenta un análisis de la contabilidad de gestión enfatizando, el momento o ubicación histórica en la que se encuentra, según el modelo que se aplica en Venezuela, con el fin de determinar sus debilidades.

En este sentido, se seleccionó un muestreo casual para el alcance de la investigación. Bajo este enfoque, la muestra estuvo representada por 33 empresas, distribuidas en distintos sectores o ramos,. Es pertinente aclarar que, se pudo contactar otras empresas adicionales a éstas, pero la información no fue relevante para la investigación. (Ver Tabla 1)

Tabla 1. Muestra objeto de estudio

<i>Ramo</i>	<i>Cantidad</i>
Panadero	7
Construcción	1
Cárnico	19
Licorero	5
Ferretero	1
Total	33

Fuente: Elaboración propia

Se presenta los resultados en dos capítulos; en el primero, un análisis de la contabilidad interna aplicada para el proceso de toma de decisiones por las empresas del estado Nueva, dicho análisis se logró, diagnosticando su contabilidad interna, determinando los factores internos y externos y los enfoques sobre los criterios de aplicación de la contabilidad de gestión en las empresas productoras, de servicios y comerciales; y, en el segundo, se presenta un análisis de la contabilidad de gestión en las empresas del estado Nueva Esparta.

2. CONTABILIDAD INTERNA APLICADA POR LAS EMPRESAS DEL ESTADO NUEVA ESPARTA

La contabilidad de gestión tiene como finalidad medir, captar, valorar toda la información interna que se maneja dentro de una empresa, los resultados que se obtienen de la administración de este tipo de contabilidad se deben reflejar en la contabilidad financiera. En este capítulo se detalla cómo se encuentra esta contabilidad en el estado.

2.1. Diagnóstico de la contabilidad interna aplicada por las empresas del estado Nueva Esparta

Para llevar a cabo el diagnóstico, se obtuvo información financiera e interna del proceso productivo y comercialización de las 33 empresas que constituyen la población objeto de estudio. La

información proporcionada fue corroborada a través de la técnica de la observación participativa y en la elaboración de auditoría administrativa correspondiente a toda la información a la cual se tuvo acceso. Se reserva el nombre de las mismas por resguardo de su situación financiera.

2.1.1. Ramo panadero

En este ramo, se pudo tener acceso a la información contable de siete (7) empresas del estado, donde se revisó minuciosamente las partidas que se manejan contablemente en el balance de comprobación, observando un balance que no proporciona información contable para efectos de un análisis de costos. Se observa que, el sistema aplicado por las panaderías es sólo para facturación, subutilizando el mismo, ya que cargan los distintos rubros con sus costos, pero éstos no coinciden con el costos de la mercancía vendida que se presenta en los balances.

En la Tabla 2, se visualiza el reporte de ventas de una de las panaderías del estado para el mes de noviembre de 2016, donde se reflejan las ventas y su costos de ventas por rubros, así como sus totales. Se considera esta información porque de las panaderías analizadas, es la que aplica un sistema administrativo más completo. Pero a pesar de ello, el mismo no coincide con la información financiera de ese mismo mes. Según su reporte, las ventas totales son de Bs. 52.784.983,39, mientras que en el balance de comprobación es de Bs. 53.029.672,41 con unas devoluciones de Bs. 331.254,57, obteniéndose unas ventas netas de Bs. 52.698.417,84 (Ver Tabla 3).

Tabla 2. Reporte de ventas por instancia del sector panadero del estado Nueva Esparta

Panadería XXXX
Desde el día 01/11/2016 hasta el día 30/11/2016

	TOTAL	TOTAL GRAVABLE	TOTAL EXENTO	TOTAL IMPUESTO	COSTOS	UTILIDAD
PANADERÍA	32.031.282,50	0,00	32.031.282,50	0,00	22.421.897,75	9.609.384,75
PASTELERÍA	2.105.167,50	0,00	2.105.167,50	0,00	1.473.717,25	631.450,25
CHARCUTERÍA	5.066.898,22	0,00	5.066.898,22	0,00	3.534.035,89	1.532.862,33
LUNCHERÍA	358.400,00	0,00	358.400,00	0,00	250.880,00	107.520,00
BEBIDA	7.006.614,21	0,00	7.006.614,21	0,00	5.879.355,61	1.127.258,60
CAFETERÍA	1.372.910,00	0,00	1.372.910,00	0,00	961.037,00	411.873,00
CHUCHERÍA	1.192.260,57	0,00	1.192.260,57	0,00	895.510,54	296.750,03
VÍVERES	1.279.150,02	0,00	1.279.150,02	0,00	1.071.229,54	207.920,48
ARTESANAL	1.075.275,00	0,00	1.075.275,00	0,00	752.692,50	322.582,50
VARIOS	413.533,20	0,00	413.533,20	0,00	297.421,75	116.111,45
HELADERÍA	690.994,62	0,00	690.994,62	0,00	487.642,61	203.352,01
AGUA	85.142,87	0,00	85.142,87	0,00	59.500,00	25.642,87
PRODUCCIÓN	107.354,68	0,00	107.354,68	0,00	78.980,75	28.373,92
TOTAL	52.784.983,39	0,00	52.784.983,39	0,00	38.163.901,20	14.621.082,19

Fuente: Datos proporcionados por las empresas panaderas del estado Nueva Esparta

Tabla 3. Ventas netas de las empresas panaderas para el mes de noviembre 2016.

INGRESOS				
VENTAS				
VENTAS BRUTAS				
VENTAS NACIONALES SECTO	(196.277.659,17)	0,00	53.029.672,41	(249.307.331,58)
TOTAL VENTAS BRUTAS	(196.277.659,17)	0,00	53.029.672,41	(249.307.331,58)
DESCUENTOS Y DEVOLUCIONE				
DEVOLUCIONES EN VENTAS	305.484,13	331.254,57	0,00	636.738,70
TOTAL DESCUENTOS Y DEV	305.484,13	331.254,57	0,00	636.738,70
TOTAL VENTAS	(195.972.175,04)	331.254,57	53.029.672,41	(248.670.592,88)
TOTAL INGRESOS	(195.972.175,04)	331.254,57	53.029.672,41	(248.670.592,88)

Fuente: Datos proporcionados por las empresas panaderas del estado Nueva Esparta

La misma incongruencia reflejada en las ventas se presentan en su costo de ventas, ya que según la Tabla 2 el costo de ventas de los distintos productos vendidos fue de Bs. 38.163.901,20; sin embargo, el costo de ventas según el balance de comprobación de ese mismo período es de Bs.29.906.380,41 sin considerar en el mismo, los inventarios iniciales ni finales para su cálculo. Es pertinente mencionar que, el 100% de las panaderías no tiene un control de sus inventarios y sus contadores lo manejan a través de un control periódico, donde debe esperar al inicio del año siguiente para determinar cuál es el nivel de inventarios, ya sea por lo que refleja el sistema administrativo o a través del conteo físico de su mercancía, sólo para efecto de la declaración del ISLR.

Lo incongruente de esta situación es que el sector panadero no está aprovechando el sistema administrativo que posee, a través de él, se puede aplicar el sistema perpetuo y enlazar de esta manera la contabilidad de gestión con la contabilidad financiera, permitiendo cumplir no sólo con la Ley de Precios Justos sino también planificar y aplicar un control preventivo en sus inventarios, como lo estipula la contabilidad gestión.

Además, la Providencia Administrativa 003/2014, exige en su artículo 2 numeral 1 la necesidad de que el sistema administrativo sea cónsono con el sistema financiero, donde se puedan visualizar los inventarios al inicio y final del periodo contable, determinando claramente su costo de ventas.

Aparte, se debe aclarar que las panaderías a pesar de ser productoras, tienen un tratamiento contable como comercializadora, hecho muy delicado no sólo por una fiscalización, sino que esta no es la razón de ser de la panadería; por lo contrario, ella compra materia prima que transforma con la incorporación de costos de conversión (mano de obra directa y costos indirectos) en distintos productos que luego son vendidos a su consumidor final. También es delicado porque como plantea la Gaceta n° 40.775 de fecha 28 de octubre de 2015 sólo se le reconocerá la estructura de costos a las empresas importadoras, de servicios y las de producción nacional, siendo éste último, el caso de la panadería.

Otro aspecto relevantes a referir es que, todas las erogaciones diferentes a las compras las clasifican contablemente dentro de los gastos generales y existen erogaciones que forman parte de los costos de ventas, como son: los sueldos de los panaderos, reposteros, ayudantes, hornero; costos indirectos: sueldo del personal de mantenimiento, insumos, mantenimiento de equipos, depreciaciones de equipos, y la porción de algunos gastos como: servicios básicos, vigilancia, material de limpieza, entre otros.

Así mismo en ninguno de los balances, se presentan partidas correspondientes a *gastos* de depreciaciones, provisiones sobre utilidades, prestaciones sociales, intereses sobre prestaciones. Así como también existe duplicidad de partida que se refieren al mismo gasto, como: “alquiler del local”, “arrendamiento”. Cómo se explica que, a pesar de manejar los contadores sistemas contables, no analizan su plan de cuentas y existen varias partidas para un mismo tipo de erogación.

En efecto, la información está duplicada y es muy general para un análisis gerencial. Además, en un 42,86%, no se refleja su capital de trabajo, donde sólo manejan como Activo la partida “Efectivo”, aún cuando tienen resguardados sus ingresos en más de cuatro instituciones financieras y poseen equipos de trabajo como: de refrigeración, hornos, estanterías, utensilios, vehículos (Ver Tabla 4)

Tabla 4. Activos de las panaderías del estado Nueva Esparta

Balance de comprobación				
Junio del 2016				
Cuenta y Descripción	Saldo Anterior	Debitos	Créditos	Saldo Actual
ACTIVO				
ACTIVO CIRCULANTE				
DISPONIBLE				
EFFECTIVO				
CAJA PRINCIPAL	6.076.295,13	23.269.958,96	14.046.297,00	15.299.957,09
TOTAL EFFECTIVO	6.076.295,13	23.269.958,96	14.046.297,00	15.299.957,09
TOTAL DISPONIBLE	6.076.295,13	23.269.958,96	14.046.297,00	15.299.957,09
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	6.076.295,13	23.269.958,96	14.046.297,00	15.299.957,09
TOTAL ACTIVO	6.076.295,13	23.269.958,96	14.046.297,00	15.299.957,09
PASIVO				

Fuente: Datos obtenidos del Balance de Comprobación de las empresas panaderas del estado Nueva Esparta

Asimismo, a pesar de que las panaderías elaboran una gran variedad de productos como: panes, tortas, dulces, desayunos no poseen sus recetas específicas en relación a cantidad de producción ni estándares establecidos, sólo una de las panaderías analizadas posee recetario de los mismos y determina el costo de la materia prima de esa producción, pero no incluían para la determinación del precio los coeficientes de la mano de obra directa, indirecta y gastos ajenos, sino sólo multiplicaba dicho costo por 3, el resultado era el precio del producto. A través del análisis de la estructura de costos, se le demostró como su precio de venta quedaba por debajo del PMVP que se obtenía al incluirle la estructura de costos.

Las panaderías que no tienen recetario, sólo se ajustan a la experiencia del maestro panadero para la elaboración de sus productos y la experiencia de su dueño en el área, pero sin saber si están haciendo uso adecuado de sus ingredientes o no. Por otro lado, la fijación de precios la hacen sólo por referencia de los precios de su competencia.

En general, los balances de comprobación no permiten por sí solo el análisis de costos de las empresas panaderas, ya que los mismos no se alimentan de un análisis previo de los costos, no se pueden visualizar los costos directos e indirectos si no que todos los incluyen en los ajenos. Y, estos a su vez, no los clasifican ni se visualizan el gasto que los causa como: gastos de transporte, gastos generales, sueldos y salarios, entre otros; limitado éste a 12,5%.

2.1.2. Ramo de la construcción. Bloqueras

Las bloqueras son aquellas empresas que se encargan de la fabricación de bloques de arcilla y cemento de distintas dimensiones. En este ramo no fue muy exitoso la obtención de la información, porque solo se pudo obtener información de una empresa.

La empresa analizada se encarga de la fabricación de bloques de arcilla de tamaño 10 y 15, pero debido a la situación país y al incremento de los insumos de la construcción llevan tres años enfocándose, principalmente, en bloques de 15. Ellos inician su proceso productivo desde la explotación de arcilla hasta el procesamiento de la misma para poder lograr el producto final.

Al analizar su balance de comprobación se visualizó inmediatamente que es una empresa productora, que posee capital de trabajo y que tiene claramente identificado sus costos directos, indirectos y los gastos operacionales y estos tres elementos del costo son incluidos en su costo de producción, a diferencia de lo analizado el ramo panadero.

Con ello se deduce que esta empresa, según los estados financieros, posee las bases para aplicar herramientas gerenciales enfocadas en un efectivo proceso de toma de decisiones. Igualmente, al preguntar al asistente contable si existía un control interno y se analizaba la estructura de costos para efecto de fijación de precios, su respuesta fue positiva, afirmó que el ingeniero era el que sugería precio a través de un programa donde se incluían el rendimiento, los equipos y un valor porcentual de los costos de mano de obra directa y su director general considera aparte de este precio sugerido el precio manejado por la competencia para esos momentos.

En entrevista directa con su ingeniero, se observó que maneja información pero esta no es cónsona con la información financiera de la empresa y con datos no verificables. Este sistema debe ser alimentado en función a los costos que se presentan en la estructura, esos datos diferenciales serían objeto de una sanción y puede ocasionar un efecto negativo en la rentabilidad de la empresa. Por ejemplo, se especifica las prestaciones sociales como un equivalente a un 230% de los sueldos; sin embargo, las mismas representan según análisis proporcionado por el propio departamento de personal un 24,55% de los sueldos y salarios.

Así mismo, no manejan una partida relacionada con las pérdidas normales sobre la producción; en todo proceso productivo, sobre todo el de bloques, son susceptibles a ellas. Este porcentaje debe ser calculado a través de un análisis del proceso productivo, donde el máximo permitido según la Resolución 003/2014, es del 10%.

Otro aspecto diferencial del sistema de costos y la información que maneja el asistente contable está en el rendimiento de la arcilla por bloque. En el sistema se especifica un rendimiento de 0,00270 m³/bloque, mientras que a través de análisis del total de arcilla explotada en el año 2016 y la producción de bloque con esa cantidad de arcilla, se obtiene un rendimiento de 0,001611. (Ver Tabla 5)

Tabla 5. Arcilla explotada por metros cúbicos por empresa bloquera del estado Nueva Esparta. Año 2016

MARZO	334,13
ABRIL	204,41
MAYO	695,03
JUNIO	198,56
JULIO	522,45
AGOSTO	58,50
SEPTIEMBRE	466,65
OCTUBRE	349,74
NOVIEMBRE	274,86
DICIEMBRE	356,63
TOTAL	3460,96
PRODUCCIÓN EN BLOQUES	2.147.200
RENDIMIENTO M ³ /BLOQUE	0,001611

Fuente: Datos proporcionados por empresa bloquera del estado Nueva Esparta

En síntesis, la información no coincide con el análisis de costos, afirma el ingeniero que es para cuadrar el precio, pero es necesario recordar que toda información de costos debe ser verificable y al momento de una fiscalización los datos del sistema no tienen un soporte contable. El error consiste en la ausencia de un registro de fábrica, es decir, a pesar de tener distribuidos sus costos de producción en sus tres elementos: material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, éstos surgen a través de un registro de oficina.

Es pertinente aclarar que, la información interna relacionada con el proceso productivo debe ser confiable, veraz, precisa y relevante, con datos sustentados en la realidad de la empresa, no debe ser

inventiva ni adaptada a la conveniencia del momento. Esta es una falencia grave en la contabilidad de gestión que debe evitarse en esta y cualquier empresa del mundo.

2.1.3. Ramo del sector cárnico

La red de carnicerías del estado Nueva Esparta está representada a través de la Asociación de Carniceros del Estado Nueva Esparta (ASOCARDENE), al revisar la situación patrimonial de las carnicerías consideradas en función a sus ingresos en medianas y pequeñas, la estructura de costos fue el resultado del promedio de la información proporcionada a través del balance de comprobación. Este promedio se realizó sin complicación, ya que cada una de ellas manejan el mismo plan de cuentas a través de registros de oficina sin utilizar el de fábrica. Pero, si se tuvo que detallar la nómina según la operatividad del negocio con el fin de poder calcular los costos directos, porque sino a todos los costos se debían tratar como ajenos al servicio que ofrecen.

Ninguna carnicería maneja cuentas de provisiones de utilidad, vacaciones, prestaciones e intereses sobre prestaciones mensualmente. Utilizan muchas partidas con el nombre de misceláneos u otros gastos y la providencia 003/2014 de la SUNDDE establece que se deben clasificar los costos con el nombre que implicó la erogación. Utilizan en su plan de cuentas la partida de sueldo directo, pero en el mismo incluyen el sueldo del personal administrativo y de contabilidad; además, a pesar de que existen carnicerías que tienen personal específico para el sector de carne, pollo y charcutería no manejan una nómina detallada para cada uno de esos departamentos.

Otro elemento importante diagnosticado está dado en sus activos fijos ya que, según sus balances, los mismos han sido depreciados en su totalidad y sin valor actual. No previendo hacer un avalúo de dichos activos a través de los entes correspondientes para que se revaloricen los mismos.

Ellos adquieren carne bovina y aves y la transforman en distintos productos a través de un proceso, con muchos costos conjuntos que deben asignar a sus productos resultantes y para ello, deberían aplicar un método de distribución, no se puede asignar en función a los kg resultante porque, por ejemplo, no se puede considerar la calidad de un Kg de solomo a un kg de largarto. En el Cuadro 1, se pueden observar los distintos productos que se derivan de una res en canal como principal producto de comercialización en una carnicería.

Cuadro 1. Productos y sub productos de una carne bovina.

<i>CODIGO</i>	<i>PRODUCTO PRINCIPAL</i>	<i>CODIGO</i>	<i>SUB PRODUCTOS</i>	<i>CODIGO</i>	<i>SUB PRODUCTO</i>
<i>R001</i>	RES (GANADO EN CANAL)	<i>R001-1</i>	CARNE DE BOVINO COCCIÓN SECA	<i>R001-11</i>	LOMITO
				<i>R001-12</i>	SOLOMO CUERITO
				<i>R001-13</i>	CHOCOZUELA
				<i>R001-14</i>	POLLO DE RES
				<i>R001-15</i>	PULPA NEGRA
				<i>R001-16</i>	GANZO
		<i>R001-2</i>	CARNE DE BOVINO COCCIÓN HÚMEDA	<i>R001-17</i>	MUCHACHO REDONDO Y/O CUADRADO
				<i>R001-21</i>	SOLOMO ABIERTO
				<i>R001-22</i>	PALETA
				<i>R001-23</i>	PAPELÓN
				<i>R001-24</i>	COGOTE
				<i>R001-25</i>	LAGARTO SIN HUESO
				<i>R001-26</i>	FALDA
		<i>R001-3</i>	CARNE DE BOVINO CON HUESO	<i>R001-31</i>	LAGARTO CON HUESO
				<i>R001-32</i>	PECHO
				<i>R001-33</i>	COSTILLA

Fuente: Elaboración propia con información de Asocardene

Este cuadro es importante porque los carniceros poseen un sistema administrativo y ventas, en él descargan de su inventario la cantidad, según su producto final, pero no cargan al inicio la misma. Además, ingresan en su inventario la cantidad de productos recibidos de su proveedor, sólo cuando la factura es recibida y no con la nota de entrega. Con ello están incurriendo en un ilícito formal

establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley Orgánica de Precios Justos 2014; la primera hace referencia que, se genera el hecho cuando se emite la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero y, la segunda, exige que se debe tener actualizado los libros de inventarios.

Por su parte, el control interno en este tipo de empresas es importante debido a que, comercializan un producto regulado por un precio justo. En este sentido, Asocardene, no se opone a cumplir un precio fijado por el gobierno, ni a ser fiscalizada a través de la SUNDDE, más bien, están abierto a ello, con el fin de que se les revise su estructura de costos y se les pueda corroborar que el precio justo fijado por este ente, en relación a la carne de primera, segunda y tercera en Bs. 49.000; 47.000 y 38.000 respectivamente (Noviembre, 2017) con base a una res en canal de Bs. 30.800,00, se le imposibilita comercializar el producto, cuando incluso, ya en el mismo se está recibiendo a Bs. 37.620,00. (Ver Tabla 6)

Es de aclarar en este contexto, debido a esta regulación el precio de la carne sufrió un incremento en menos de un mes de 963%. En el gráfico 1, se visualiza el comportamiento de la res en canal donde en comparación con el costo del mes de enero (2017), ha presentado un aumento porcentual de 5517%.

Tabla 6. PMVP para las carnicerías pequeñas y medianas del Estado Nueva Esparta

PESO CANAL		258,3	EJERCICIO PROMEDIO MDLA Y FV		
PRECIO CANAL		30.800,00	1/12/2017		
	KILOS	%	PRECIO Bs	VALOR VENTA	
1	SOLOMO DE CUERITO	13,95	5,40	70.592,40	984.763,96
2	LOMITO	4,77	1,85	73.984,51	352.906,12
3	PUNTA TRASERA	2,93	1,13	70.592,40	206.835,73
TOTALES		21,65	8,38		1.544.505,81
CARNE DE PRIMERA		KILOS	%	PRECIO Bs	VALOR VENTA
1	PULPA NEGRA	15,05	5,83	60.224,60	906.229,60
2	CHOCOZUELA	9,25	3,58	60.224,60	557.077,51
3	GANSO	7,13	2,76	60.224,60	429.100,24
4	MUCHACHO CUADRADO	8,05	3,12	60.224,60	484.958,55
5	MUCHACHO REDONDO	4,53	1,75	60.224,60	272.666,85
6	POLLO DE RES	2,39	0,92	60.224,60	143.786,22
TOTALES		46,39	17,96		2.793.818,97
CARNE DE SEGUNDA		KILOS	%	PRECIO Bs	VALOR VENTA
1	SOLOMO ABIERTO	16,85	6,52	56.737,08	956.019,80
2	PECHO	12,07	4,67	56.737,08	684.958,40
3	PESCUEZO Y LAGARTO	23,09	8,94	56.737,08	1.310.059,19
4	PALETA	11,35	4,39	56.737,08	643.965,86
5	LAGARTO REINA	5,88	2,28	56.737,08	333.614,03
6	RECORTES	8,00	3,10	56.737,08	453.896,64
7	FALDA	7,90	3,06	56.737,08	448.222,94
TOTALES		85,14	32,96		4.830.736,87
CARNE DE TERCERA		KILOS	%	PRECIO Bs	VALOR VENTA
1	COSTILLA	16,40	6,35	36.788,09	603.324,67
2	LAGARTO CON HUESO	12,90	4,99	36.788,09	474.566,36
TOTALES		29,30	11,34		1.077.891,03
TOTAL KILOS		182,48	TOTA DE % 70,65		
HUESO		47,66	75,82	% MERMA	29,35
GRASA Y RECORTES		28,16			
TOTAL		75,82			
VENTA EN Bs		10.246.952,68	100%		
COSTO EN CANAL		7.955.640,00	78%		
UTILIDAD BRUTA		2.291.312,68	22%		
EMPAQUE		533.101,94	5,01%		
MANO DE OBRA DIRECTA		220.309,48	2,15%		
COSTOS INDIRECTOS		94.271,96	0,92%		
TOTAL COSTOS DEL SERVICIO		847.683,39	8,27%		
UTILIDAD BRUTA DESPUÉS DEL SERVICIO		1.443.629,29	14,09%		
GASTOS AJENOS		994.455,00	9,70%		
UTILIDAD NETA		910.527,35	8,89%		
			% UTILIDAD NETA 0,09		

Fuente: Información proporcionados por la ASOCARDENE

Gráfico 1. Costo de la res en canal ofrecida por los carniceros del estado Nueva Esparta.
Periodo enero 2017-2018



Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por Asocardene

En entrevista el presidente de Asocardene, manifestó:

Nos preguntamos, entonces, ¿se ha revisado la estructura de costos, actualmente, para revisar el precio de la carne regulada?, ¿cómo se determinó ese precio. A esto se le suma que cuando se vende carne regulada para lograr un control y no se generen daños a nuestra propiedad, no se puede vender los demás productos que se comercializan en nuestras carnicerías.

Y afirmó que, la determinación de la estructura de costos, para la fijación de precios que se propone hoy, está apegada a lo planteado en la Resolución 003/2014 y que las negociaciones que mantenían con el gobierno regional, cesaron por cambio gubernamental, pero el 13 de diciembre de 2017, se realizó una reunión en Caracas, con todos los sectores de esta rama, con el fin de llegar a un acuerdo en la fijación de precios para carne de primera, segunda y tercera, precio que debe ser el máximo de venta al público en función al precio de la res en canal; sin embargo, no tuvieron resultados satisfactorios y es lo que ha generado casi la desaparición de este producto en la dieta familiar, así como su incremento de precio por la baja oferta del mismo en el mercado.

2.1.4. Ramo comercial

El ramo comercial está enfocado en aquellas empresas que no transforman materia prima, sino que sólo adquieren un producto terminado y, sin efectuarle ninguna modificación, lo comercializan. El estado Nueva Esparta posee una cantidad significativa de ellas, pero debido a la reforma realizada a la Ley Orgánica de Precios Justos para el año 2014, no se pudo indagar en muchas de ellas. Sin embargo, hubo dos ramos que se pudo analizar, como son los bodegones y una empresa dedicada al ramo de ferretería.

2.1.4.1. Ramo Bodegones

El diagnóstico se efectuó en 5 bodegones. Al iniciar el mismo, sus dueños estaban muy preocupados de no violentar la Ley Orgánica de Precios Justos y ser objetos de sanción, pero se demostró que sólo era por esta situación, más no por un proceso más efectivo de toma de decisiones, ya que la receptividad desapareció cuando se estableció en el artículo 4 de la gaceta N° 40.775 que la estructura de costos en las empresas comerciales no podía ser considerada para la fijación de precios, es decir, para los dueños de las empresas comerciales el estudio y análisis de los costos dejó de ser obligatorio para pasar a ser nuevamente una opción.

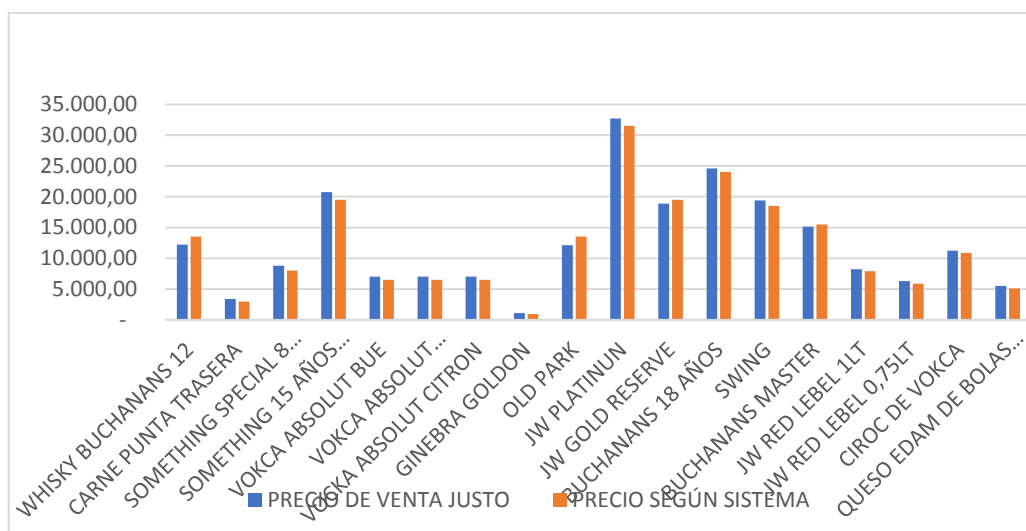
Los dueños de los bodegones sólo muestran nuevamente interés por la contabilidad financiera sin preocuparse de la gerencial, sobre todo por el hecho que los productos que ellos comercializan vienen con precios obligatorios de ventas. Durante el periodo de receptividad, se observó que los bodegones tampoco incluían los coeficientes de costos directos, indirectos y ajenos que la Ley le permitía. En la estructura de costos se visualizó que los coeficientes eran muy bajos, y por ello se debían registrar todos los gastos incurridos en el bodegón.

Solamente consideraban para su determinación los costos según compras y el 30% de rentabilidad permitido por la Ley para la determinación del precio justo e, incluso, existían proveedores que sólo le ofrecen un 10 y 15% de ganancia, ya que estos le exigen al vendedor el precio máximo de venta de la bebida alcohólica correspondiente. Este margen no es alarmante para los dueños de los bodegones por los altos volúmenes de ventas y la alta rotación de inventarios.

En función a estos coeficientes, se seleccionó una muestra de las últimas facturas de compras y los principales proveedores, para determinar el precio de venta justo de dichos productos y poder compararlo con el precio comercial que manejaban.

Al observar el gráfico 2 sólo tres productos de la muestra incumplían lo establecido en la Ley Orgánica de Precios Justos, siendo causal de sanción porque estaban violando el margen máximo de ganancia. Según el Artículo 37 de la Ley, esta abarca cierre y multa desde 200 hasta 20.000 unidades tributarias e, incluso, prisión por presunta usura. Los demás resultados no implicaba sanción, pero si posible riesgo financiero, por una disminución marginal de la utilidad.

Gráfico 2. Comparación del precio justo con el precio comercial de los bodegones del estado Nueva Esparta. Año 2015.



FUENTE: Datos proporcionados por los bodegones del Estado Nueva Esparta

Cuentan con un sistema administrativo adecuado para un proceso de toma de decisiones que alimenta el sistema contable, donde se puedan visualizar los inventarios al inicio y final del periodo, determinando claramente su costo de ventas. Pero a nivel financiero su contador externo no aprovecha esta ventaja y aplica un sistema periódico, aspecto éste incongruente a la información automatizada que proporciona el sistema.

2.1.4.2. Ramo Ferretero

En este ramo se logró obtener información sólo de una empresa, pero debido a ser una empresa grande se alcanzaron datos importantes y relevantes para el estudio. Al analizar su balance de comprobación se visualizó que, para determinar los ingresos netos deducen a las “ventas regulares” las

“devoluciones cuentas regulares” obteniendo los “ingresos por ventas” pero también le asignan el nombre “ingresos operacionales”, gerencialmente, este término se define como la rentabilidad o utilidad operativa del negocio.

Al igual que los bodegones también utiliza un sistema de costeo perpetuo para control de sus inventarios. Este sistema permite un control continuo, pero para ello se debe contar con personas especialistas en el área para cargar los inventarios auxiliares al momento de una compra, ya que el costo del producto no sólo lo constituye el costo según factura, sino toda aquella erogación que se incurra desde la adquisición de un producto hasta su llegada a inventario. Lo que implica que al momento de cargar una mercancía a inventario se le debe sumar o restar unas series de partidas, si aplican.

Adicionalmente, se debe prestar mucha atención si se adquieren distintos productos bajo un mismo flete, éste se debe prorratear entre ellos. Se aclara esta situación porque esta empresa a pesar de manejar el sistema perpetuo solo aplica los costos según factura y se visualiza en otro renglón de los “costos directos”, distintas partidas que forman parte del costo de ventas, como: fletes sobre compras nacionales e internacionales, descuentos y devoluciones en compra; impuesto al valor agregado (IVA) y gastos de importación cancelados por dichas compras.

Además, en el balance se visualiza información de tres costos de ventas uno “regular”, otro “operacional” y el tercero “bloqueado”, pero, de este último, sus gerentes no tenían conocimiento. Por la naturaleza de la empresa, se debe llamar costos de la mercancía vendida y como se maneja un sistema perpetuo, este costo de la mercancía vendida debe coincidir con la acreencia que, para ese mismo periodo, muestre la partida inventario de mercancías o la suma de sus sub-partidas, pero esto no ocurre así.

Manejan una partida denominada “costos directos remuneraciones”, ésta la integran adecuadamente una serie de sub-partidas, pero dentro de ellas no se encuentran las que forman parte de los beneficios Ley Orgánica del Trabajo y contrato colectivo, como son: utilidades, vacaciones, bono vacacional cesta tickets. Es decir, estos beneficios lo cargan íntegramente a las remuneraciones del personal gerencial y de administración.

Con respecto a las partidas de “insumos y reparaciones y mantenimientos”, se debe aclarar, específicamente, a qué corresponde si a la parte operativa o administrativa para una clasificación más clara en la estructura de costos.

Existen nombres de partidas que no proporcionan información del gasto causado, situación que impide según la Ley Orgánica de Precios Justos y su Providencia, como son:

6.11.115.121	OTROS
6.11.118.132	MISCELÁNEOS
6.11.119.115	OTROS
6.11.122.111	INTERESES POR CRÉDITOS
6.11.122.124	OTROS

Los gerentes de las empresas deben internalizar la importancia de empezar a conocer sus costos, no sólo porque una ley se lo exija. Esta empresa para el mes de julio de 2016 presentaba un coeficiente de costos directos de 5,97%; costos indirectos de 9,12% y de gastos ajenos de 10,32%. En total su estructura de costos fue de 25,41%, lo que implica que, por reforma de la ley al no reconocerle su estructura de costos para la fijación de precios, un margen de ganancia de 30% sobre el costo del producto, sólo les permitiría una rentabilidad de 4,59%.

De allí radica la importancia de controlar sus costos y evaluar, constantemente, los mismos, asignando a cada partida según su clasificación lo que realmente le corresponda, manejando mayores auxiliares para determinar cuál departamento de piso de venta le está generando rentabilidad o pérdida.

Se sintetiza con este diagnóstico las debilidades, fortalezas, oportunidades y amenazas que poseen las empresas del estado Nueva Esparta y en función a ellas se presentan los enfoques y criterios sobre la aplicación de la contabilidad de gestión en las empresas industriales, comerciales y servicios del estado Nueva Esparta.

2.2. Factores internos y externos de la contabilidad interna aplicada por las empresas del estado Nueva Esparta.

Los factores se determinan a través del diagnóstico previamente realizado. Se sintetizan a través de los factores internos debilidades y fortalezas, así como de los factores externos oportunidades y amenazas que deben enfrentar y aprovechar las empresas del estado.

2.2.1. Factores internos de la contabilidad interna aplicada por las empresas del estado Nueva Esparta

Las debilidades más influyentes que obstaculizan la aplicabilidad de la contabilidad de gestión en las empresas del estado Nueva Esparta, son:

- Las partidas del plan de cuentas no detallan el gasto causado.
- Presentan registro de oficina, pero no de fábrica.
- Para análisis de estructura de costos, utilizan solo la información proporcionada por el balance de comprobación.
- Subutilizan el sistema administrativo.
- La información proporcionada por el sistema administrativo interno no coincide con la proporcionada con la contabilidad financiera.
- Carecen de analistas de costos.
- El personal administrativo carece de conocimiento en el área de costos y gestión.
- La única información estadística (ventas) que proporciona el sistema administrativo no la analizan.
- Aplican un control de costeo basado en el sistema de inventario periódico.
- Carecen de mayores auxiliares de los distintos inventarios.
- Las empresas productoras tienen un tratamiento contable como si se trataran de comercializadora.
- Carecen de conocimiento sobre cuáles son sus costos fijos y variables de su estructura de costos.
- No tienen estandarizado su proceso productivo.
- Los precios no son fijados a través de la información que proporciona el análisis de costos ni por aplicación de ningún criterio económico. Solo lo ajustan en función al valor del dólar paralelo.
- Existe desinterés de los dueños para analizar y gestionar sus costos.

Por su parte, entre las fortalezas de la contabilidad interna que permiten sustentar la aplicabilidad y evolución de la contabilidad de gestión en las empresas del estado, en encuentran:

- Poseen sistema administrativo.
- El sistema administrativo proporciona información estadística sobre el comportamiento de sus ventas en unidades monetarias y físicas.
- El sistema administrativo sirve para llevar mayores auxiliares y controlar sus inventarios y costos, medir sus rendimientos y fijación de precios.

- Los dueños poseen amplio conocimiento y experiencia del área o sector donde se desenvuelven.
- En los bodegones existe un control de inventarios y se realizan fiscalizaciones permanentes.

2.2.2. Factores externos de la contabilidad interna que aplican las empresas del estado Nueva Esparta.

Entre las amenazas que deben enfrentar las empresas del estado y que vulneran la aplicabilidad de la contabilidad de gestión, se encuentran:

- Escasez de materia prima
- Alta inflación
- Desequilibrio desproporcionado entre la oferta y la demanda
- Regulación de precios impuestos unilateralmente por la SUNDDE.
- Contenido sancionatorio de la Ley Orgánica de Precios Justos.
- Destrucción de la moneda nacional.
- La no disponibilidad de divisas. y efectivos
- La incertidumbre política y económica de escenarios futuros
- Mientras la oportunidad más relevante, pero la cual los empresarios no manejan, ni reconocen su importancia para su inclusión en las decisiones gerenciales se encuentra: existencia teórica de distintas herramientas de contabilidad de costos y gerencial para evaluar alternativas y mantener la empresa en funcionamiento

2.3. Enfoques y criterios de la contabilidad de gestión aplicados por las empresas del estado Nueva Esparta.

Estos enfoque y criterios se basaron en los aspectos teóricos diseñados por Herrscher (2002:54) para definir la contabilidad financiera y gerencial. En ellos se visualizan que los enfoques aplicados por las empresas del estado están anclados en el pasado, no contemplando metas, programas y, en especial, riesgos ubicados en el futuro. Los costos estándares, reservas, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, son ejemplos de este caso.

Lo mismo puede decirse de la no incorporación del acervo contables de datos no monetarios, siendo esta un elemento fundamental de la contabilidad gerencial. Las empresas sólo se enfocan en datos monetarios y, a pesar de poder obtener de ellos índices, porcentajes o cualquier análisis, como: descripción, origen, evolución, tampoco lo incorporan en sus datos.

Análogamente, si bien la contabilidad de gestión depende del ritmo informativo de la frecuencia del proceso de toma de decisiones, donde se aclara que debido a la volatilidad del mercado venezolano este debe ser a muy corto plazo, las empresas se basan en una periodicidad anual. Por ejemplo, estas requieren información continua del inventario o cualquier información de tipo accidental que la contabilidad financiera no proporciona.

Estos enfoques y criterios ubican a las empresas del estado Nueva Esparta, dentro de las características de la contabilidad patrimonial y muy lejos de la contabilidad de gestión. En el Cuadro 2, se presentan los enfoques y criterios para las empresas analizadas.

Cuadro 2. Enfoques y criterios de la contabilidad gerencial aplicados por las empresas productoras y de servicios del estado Nueva Esparta

Enfoques y criterios		Productora - servicios - comerciales	
<input type="checkbox"/>	Objetivo principal	<input type="checkbox"/>	Valuación y registro de oficina. No aplican registro de fábrica
<input type="checkbox"/>	Enfoque principal	<input type="checkbox"/>	Patrimonial. Para control de costos y determinación de costos directos, indirectos y ajenos . En las comerciales no se enfocan en la determinación de sus costos, por no reconocerlos la ley.
<input type="checkbox"/>	Pautas principales	<input type="checkbox"/>	Transacciones desde el punto de vista jurídico, no aplican hechos desde el punto de vista económico.
<input type="checkbox"/>	Información	<input type="checkbox"/>	Hechos pasados proporcionados por la contabilidad financiera. Presente: Precio del dólar.
<input type="checkbox"/>	Valores	<input type="checkbox"/>	Monetarios. Sólo las productoras y de servicios. Las comerciales aplican criterios monetarios y no monetarios
<input type="checkbox"/>	Frecuencia	<input type="checkbox"/>	Periódica desde el punto de vista financiera. Accidental estructura de costos por fiscalización de la SUNDDE.
<input type="checkbox"/>	Uso de la información	<input type="checkbox"/>	Externo
<input type="checkbox"/>	Guía principal	<input type="checkbox"/>	Normas de Contabilidad de Aceptación General y Ley Orgánica de Precios Justos para elaboración de estructura de costos.
<input type="checkbox"/>	Atiende principalmente	<input type="checkbox"/>	Legislación. Es obligatoria la elaboración de estructura de costos

Fuente: Elaboración propia

En general, las empresas del estado no están preparadas contablemente para aplicar una contabilidad de gestión, no sólo por desconocimiento de sus dueños del tema, sino también por contar con especialistas contables dirigidos exclusivamente a aplicar una contabilidad financiera.

Es importante recalcar la importancia que tiene, hoy día, en el estado y en Venezuela en general, el conocimiento de la contabilidad de costos y de gestión en una empresa. Si quiere hacer de su empresa un sistema viable y sobrevivir en momentos tan coyunturales como los que atraviesa Venezuela; sobre todo en: distorsión de precios, alta inflación, escasez de materia prima, regulación coercitiva del gobierno en algunos precios, escasez de divisas, devaluación monetaria, dificultad de importación, entre otros aspectos críticos, debe conocer y contar con un sistema contable que agrupe toda la información interna de su empresa, con el fin de contar con los datos relevantes para su proceso de toma de decisiones.

3. ANÁLISIS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA POR LAS EMPRESAS DEL ESTADO NUEVA ESPARTA

El análisis de la contabilidad interna permite visualizar que, existe una actividad naciente de la contabilidad de gestión, pero sólo en su núcleo, debido a la obligatoriedad de la estructura de costos para la fijación de precios en las empresas productoras y servicios. Los empresarios están lejos de entender que la contabilidad de gestión es un enfoque sistemático de la información para la acción. La acción de los empresarios del estado está enmarcada en intuición y en acciones al azar sin previo análisis, claro la contabilidad de gestión tampoco es la panacea que asegura a la empresa que los planes a adoptar sean siempre los mejores, pero la falta de información conduce a decisiones erráticas, quizás inocuas y fatales cuando el mercado está difícil y el margen de acción es pequeño.

La frecuencia de la información para la fijación de precios, según la legislación nacional, sólo la llevan a cabo de manera accidental, obstaculizando los mismos gerentes la información para la toma de decisiones. En este sentido, es pertinente aclarar que, para la contabilidad de gestión no se puede basar en normas de aceptación general, como lo hacen los empresarios del estado y como lo exige el propio estado, pues ésta depende de las necesidades y características de cada empresa, donde su utilidad no sólo puede, sino debe diferenciarse adecuadamente dentro de cada proceso o etapas contables.

Se visualiza cantidades de acciones y decisiones que toman, violando para ello la legislación, exponiéndolas a sanciones si son descubiertas. Por ejemplo, se ven obligados a adquirir, si su liquidez financiera se lo permite, cantidad de materias primas donde le van ajustando sus precios si estas aumentan; sin embargo, este ajuste en muchos casos, no los respaldan con los soportes necesarios. Asimismo, fijan precios considerando otras variables alejadas de la estructura de costos.

La continuidad no solo debe aplicarse para control de inventarios, debido a las características del producto y al tamaño de la empresa, como ocurre en las empresas comerciales analizadas: las licorerías por el costo tan elevado de una botella y sus características especiales y la ferretería porque es una empresa grande que posee un sistema interno que controla la cantidad y costo del producto de manera continua. La continuidad de la información debe ir referida a las características y necesidades propias de cada empresa y no sólo a los principios comunes de la técnica independiente.

Al comparar las empresas del estado en su proceso interno de toma de decisiones, con la evolución que ha tenido la contabilidad de gestión a través del tiempo, estas se encuentran aún en el siglo XIX e inicio del siglo XX, cuando se aplicaba sólo un esquema teórico y de metodología racional para decisiones principalmente financieras, apareciendo el siglo XX con el refinamiento de las técnicas de costos; pero a diferencia de aquel periodo esta contabilidad de costos no nace por el hecho de satisfacer necesidades del empresario en la fijación de precios y ayudarlo en la toma de decisiones empresariales de manera opcional, sino que nace por una obligatoriedad impuesta por el Estado, es decir, no para satisfacer necesidades internas sino externas.

En este sentido, conviene distinguir entre *incorporar* e *implementar*. El gobierno coerciona a las empresas a una herramienta o una metodología como es la estructura de costos para la fijación de precios. Lo primero, es que los empresarios del estado la elaboran sin tomar la decisión de implementarla; lo segundo, es que si la implementan es sin la intención de llevarla a cabo, es decir, no ponen a disposición recursos, sobre todo el humano, para organizarlos y entusiasmarlo a implementar esta herramienta con éxito.

Las empresas han privilegiado las mediciones de su actuación financiera en el corto plazo, dando prioridad a las reducciones de costos y las utilidades contables. Este hecho obedece no solo a las razones que fueron mencionadas, sino que la información es destinada principalmente a sus dueños y/o altos directivos. La situación del país, el mercado y la producción en masa de artículos estandarizados

pueden monitorearlos sus dueños por el conocimiento que tienen en su área con mediciones elementales y empíricas.

Incluso, las empresas grandes con estrategias avanzadas referidas al personal o los clientes, solo miden su actuación con indicadores financieros. Los recursos informáticos disponibles solo encarecen cualquier deseo de precisión adicional a la facturación por ventas, ya que lo utilizan solo para ello. Una empresa que cuenta con estas mediciones limitadas solo en su actuación financiera, tiene menos capacidad para crear valor económico en el futuro.

Para poder monitorear la información interna de una empresa, estas deben diseñar su propio modelo de costos, este se basa en un razonamiento económico inductivo perfeccionado constantemente desde varias perspectivas y que puede llevar a conclusiones útiles y válidas si se utiliza un razonamiento riguroso, funcional y una interpretación adecuada de ellas.

Los modelos según los diversos textos de costos parten de la combinación, con diferente dosificación de diversos clasificativos, que se resumen en el Cuadro 3. Esta clasificación se presenta porque partiendo de ella, se determinan las características del modelo diseñado por el gobierno venezolano y que debe ser aplicado por todas las empresas del estado de manera indistinta a su clase de actividad, considerando en el nivel 1 el Balance de Comprobación; en el nivel 2, el inorgánico; en el nivel 3, el histórico y en el nivel 4, por unidad. (Ver gráfico 3)

Cuadro 3. Clasificación de los modelos de costos

Por clase de actividad de la empresa	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Nivel 4
- Comerciales - Industriales - Servicios - Agrícolas - Ganaderas - Extractivas - Otros	Costeo total o costo completo Costeo directo o parcial	Orgánico Por procesos Por responsabilidad (secciones) Por actividades o por factores Inorgánico	- Históricos - Estimados - Estándar - Presupuesto global	- Por unidad - Por actividad - Por pedidos - Por procesos

Fuente: Mallo (2000: 75)

Gráfico 3. Características del modelo de costos diseñado por el gobierno de Venezuela



Fuente: Elaboración propia

Este modelo se encuentra lejos de lograr el propósito de la contabilidad de gestión, como es la máxima eficiencia de la gestión empresarial, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control en las decisiones que se tomen, su ejecución y resultado.

Claro, en este caso, se destaca el papel de la contabilidad de gestión porque ella ha ido evolucionando en la medida que ocurre un "sacudón" en la economía o cuando las empresas deben enfrentar una modernización de su estructura económica. Es, entonces, cuando la optimización de la asignación de recursos, de la estructura patrimonial y financiera, la productividad, eficiencia y eficacia, los costos, precios y rentabilidad de los productos, se vuelven piezas vitales de la estrategia de la empresa y es cuando las decisiones de inversión o desinversión, expansión, innovación,

diversificación, contracción y concentración empresarial deben basarse en las mejores técnicas de información y análisis posibles.

Pero, se determinó que a pesar de la contracción económica los empresarios del estado no han creado ni aplicado ninguna de las técnicas gerenciales para la obtención de la información. Sin embargo, el gobierno creó su modelo a través de la conocida estructura de costos para control de los mismos, con el fin posterior de fijar el Precio Máximo de Venta al Público (PMVP).

La estructura de costos del gobierno es un modelo estático que debe ser aplicado por todas las empresas indistinto a sus características, enfocado a final del siglo XIX e inicio del XX, porque sólo se deben clasificar sus costos directos, indirectos y ajenos a la producción, para determinar el costo unitario de un producto y su precio, sin excederse del 30% de ganancia. Esta estructura está basada en una doctrina obsoleta e inmóvil de una contabilidad primitiva que en sus tiempos fue la que logró que surgiera y evolucionara, gradualmente, la contabilidad de gestión. Sus características lo explican por sí solo: Es estandarizado a todo tipo de empresa

No se puede diseñar un modelo y encaillar a todas las empresas a adaptarse y ajustarse al mismo. Para la construcción lógica de un modelo de costos, es necesario utilizar con criterio muy estricto como es el principio de causalidad, donde la actividad comercial o industrial representa la causa y el fin para el que existen otras funciones en la empresa siendo, por tanto, lógico que los portadores de costos finales sean portadores industriales o comerciales.

Nivel 1. Balance de Comprobación.

Para las distintas clases de empresas se debe explicitar criterios de incorporación de costos indirectos al precio de costo de los portadores o al período en que se consumen, dando lugar a los modelos de costos conocidos con los nombres de costeo total, el primero, y costeo directo, el segundo. Para los dos modelos es necesario llevar registros de fábrica, siendo el segundo más completo, ya que permite analizar, entre otros aspectos, rentabilidad por producto, territorio, clientes, vendedores. Sin embargo, la información de costos en el modelo del gobierno es tomada de la contabilidad financiera, Se lleva a cabo un monismo contable.

Nivel 2. Nivel inorgánico.

El segundo nivel, se limita única y exclusivamente a recoger la información del costo a partir de las consideraciones de la ley, solo tomando en cuenta su comportamiento en relación a los niveles de ventas, pero no en función a su proceso de producción, ni en relación a su naturaleza, ni mucho menos en función de los factores que la conforman.

La contabilidad que se aplica en los empresarios del estado Nueva Esparta, es la clásica estructura, carente de información específica, basada en una teneduría de libros, por lo que la moderna estructura integral de relevamiento, sistematización, registro, análisis y comunicación de datos, llamada contabilidad de gestión no está inserta ni en función, ubicación, responsabilidad e, incluso, denominación en la contabilidad de nuestros empresarios.

Nivel 3. Histórico

El modelo aplicado por el gobierno está basado en un punto de vista histórico, en función al desarrollo de las técnicas contables “hacia adentro” de la empresa, es decir, “rendición de cuentas” a través de la información financiera, donde los costos que los empresarios consideren para la determinación del costo unitario y, por ende, su precio de venta, deben haberse causado. Esto implica que, no aceptan partidas de provisiones, ni ningún costo que se sabe va a incurrirse en el futuro. Sólo se basa en el pasado, en la contabilidad financiera.

Hoy día, existe el dualismo contable que permite la independencia de las dos contabilidades, financiera y de costos, estableciendo cuentas de enlace, evitando que ambas contabilidades se conviertan en comportamientos estancos, existiendo un feed-back informativo entre la contabilidad financiera y de costos y viceversa.

Nivel 4. Costo unitario.

El costo unitario de un bien o servicio es la suma de los costos incurridos directamente en su producción, más la parte o cuota de los costos indirectos asociados con el producto o servicio. Este costo unitario está íntimamente relacionado y, con frecuencia, hace parte de la contabilidad financiera debido a que, los artículos que permanecen en el inventario estarán valorados con todos sus costos y los artículos vendidos estarán en el estado de resultado con la totalidad de los costos.

El modelo tiene como única finalidad determinar el costo unitario; sin embargo, éste es el primero de los tres propósitos básicos de la información gerencial, los dos siguientes están enfocados en los costos diferenciales o relevantes y la contabilidad por responsabilidad. Los dueños y gerentes de las empresas del estado sólo se enfocan en la finalidad del modelo, sin tener conocimiento de los otros dos propósitos.

El modelo no ahonda en proceso de fabricación, sino que aplica los factores de manera lineales para determinar el costo unitario. Estos cálculos se los muestran a los fiscales, pero ellos no son expertos panaderos, por ejemplo, y no solicitan participar o visualizar ese proceso productivo. (Ver Tabla 7)

Tabla 7. Cálculo del costo unitario de un pan canilla

PRODUCCIÓN	240 CANILLAS		
INGREDIENTES	CANTIDAD	COSTOS	COSTOS DE PRODUCCIÓN
SACO DE HARINA	1	13.742,81	13.742,81
PAPELON	3	2.750,00	8.250,00
KG DE SAL	0,8	246,45	197,16
ACEITE	1	3.333,33	3.333,33
LEVADURA	0,5	780,00	390,00
S500 MEJORADOR DE MASA	0,3	19.000,00	5.700,00
AGUA	1	500,00	500,00
VAINILLA	0,1	2.108,11	210,81
ESENCIA DE MANTEQUILLA	0,1	4.042,27	404,23
HIELO	1	620,00	620,00
DESPERDICIO		5%	1.667,42
TOTAL COSTOS DE PRODUCCIÓN			35.015,76
COSTO UNITARIO POR CANILLA			145,90
COEF. COSTOS DIRECTOS			1,11
COEF. INDIRECTOS			1,05
COEF. GASTOS AJENOS			1,05
TOTAL COSTOS			179,06

Fuente: Elaboración propia con datos reales de panadería. Enero, 2017

Una vez obtenido el costo unitario, el modelo logra llegar a su finalidad que es la obtención del precio máximo de venta al público (PMPV)

Finalidad. Precio Máximo de Venta al Público (PMVP)

Según la Gaceta 40.775 el PMVP “es el precio más alto que puede ser comercializado un bien o servicio al usuario o usuaria final, en condiciones de detal” este precio sólo lo puede fijar el productor o importador. Su determinación es de manera lineal si existe un solo distribuidor:

$$PMVP = Costo unitario \times 1,30$$

Pero si este proceso de distribución abarca dos o más distribuidores, se debe multiplicar máximo por 1,60. Si el producto es por importación el margen máximo de ganancia es del 20%. Lo resaltante de este punto es que, indistinto el margen de ganancia su cálculo es lineal más no financiero. Todos los empresarios manejan sistemas no ajustado a este cálculo y cuando ingresan el costo y el margen el PMVP da superior al cálculo lineal, lo que es objeto de sanción.

Al momento de una fiscalización, aplican la siguiente fórmula:

$$MI = \left(\frac{PMVP}{PMPI} - 1 \right) \times 100$$

Si el costo unitario era 70Bs/Und. El PMVP el empresario lo debe calcular de la siguiente manera:

$$PMVP = 70 \times 1,30 = 91$$

El fiscal, entonces, aplica:

$$MI = \left(\frac{91}{70} - 1 \right) \times 100 = 30\%$$

Sin embargo, el sistema de los empresarios, normalmente aplican el siguiente procedimiento financiero, cuando éste le incluye sus datos con un margen de ganancia del 30%:

$$PMVP = \frac{Costo unitario}{1 - \%deganancia} = PMVP = \frac{70}{1 - 0,30} = 100$$

Se presenta un diferencial de precios de 9 Bs/Und, lo que implicaría una sanción.

Otro aspecto importante es que, este modelo para la determinación del PMVP se basa solo en el costo, más no en el comportamiento del mercado, oferta – demanda. Según Horngren (2002: 422) las decisiones sobre fijación de precios se ven influenciados por tres variables principales, como son: clientes, competidores y costos, es decir, éste se tiene que basar en cómo se espera que resulten afectadas la oferta y la demanda.

A través del modelo aplicado por el gobierno se visualiza que es una ley antimonopolio que, simplemente está destruyendo la competencia.

En general, es un modelo lineal tanto de manera general como específica de los factores que lo integran, aparte es un modelo cerrado, donde la única variable que lo afecta es el costo, así como también es un modelo antimonopolista que, coarta las decisiones y análisis gerenciales de los empresarios, coactando a que las mismas sólo sean potestad del estado. Con ello, se impide el desarrollo y evolución de las empresas privadas y con ello sumerge a la contabilidad de gestión, estancándola en las características que tenía esta contabilidad a inicios del siglo XIX.

4. CONCLUSIÓN

Se deduce con este análisis que la contabilidad de gestión es una novedad para las empresas del estado Nueva Esparta y no están preparadas contablemente para aplicarla, no sólo por desconocimiento de sus dueños del tema, sino también por contar con especialistas contables dirigidos exclusivamente a aplicar una contabilidad financiera.

Entre las principales debilidades que se diagnosticaron en las empresas de estado para la aplicabilidad de esta contabilidad, se encuentran: ausencia de registros de costos, consideran solo la información proporcionada por la contabilidad financiera para determinación de estructura de costos y análisis de precio, subutilizan su sistema administrativo y la información proporcionada por éste no coincide con la información de la contabilidad financiera, carecen de analistas de costos y sus administradores no tienen el conocimiento ni experiencia en el área de costos y gestión.

Como fortalezas se ubica que, poseen sistema administrativo que puede proporcionar información estadística sobre el comportamiento de sus ventas en unidades monetarias y físicas, llevar mayores auxiliares y controlar sus inventarios y costos, medir sus rendimientos y fijación de precios; sus dueños poseen amplio conocimiento y experiencia del área o sector donde se desenvuelven.

Las amenazas que resisten las empresas y evitan el avance de la aplicabilidad de la contabilidad de gestión, son muy terminantes. Entre ellas se encuentran: la escasez de materia prima, la alta Inflación, el desequilibrio desproporcionado entre la oferta y la demanda, las regulaciones de precios justos impuestas unilateralmente por el gobierno, el contenido sancionatorio de la Ley Orgánica de Precios Justos, el diferencial cambiario, la no disponibilidad de divisas. y efectivos y la incertidumbre política y económica de escenarios futuros.

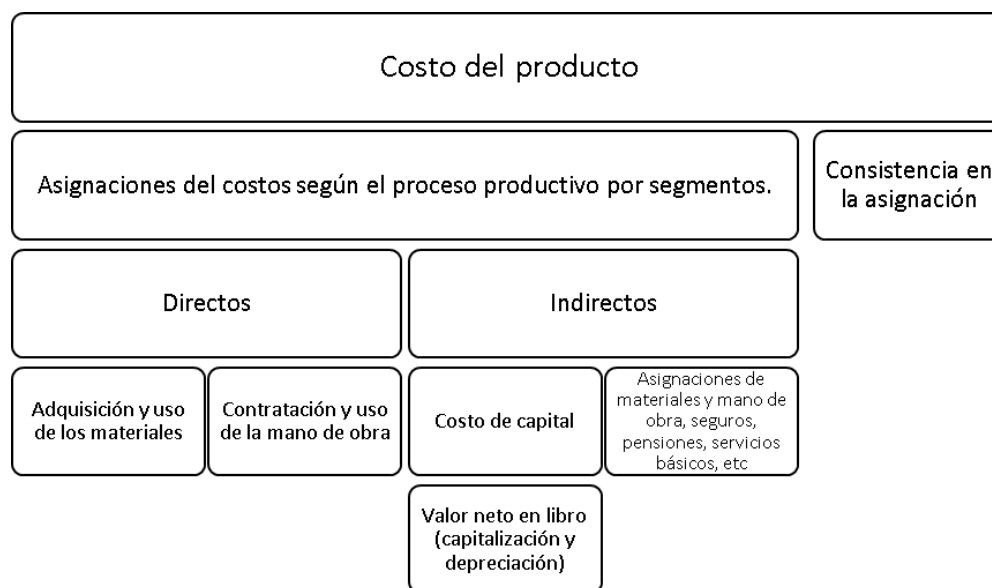
Existe una actividad naciente de la contabilidad de gestión sólo en su núcleo, debido a la obligatoriedad de la estructura de costos, pero es un modelo que están obligados los empresarios a desarrollar es un modelo estático que debe ser aplicado por todas las empresas indistinto a sus características, enfocado a final del siglo XIX e inicio del XX, basada en una doctrina obsoleta e inmóvil de una contabilidad primitiva que en sus tiempos fue que hizo que apareciera y evolucionara, gradualmente, la contabilidad de gestión, por eso se afirma que la contabilidad de gestión es una invención en las empresas del estado Nueva Esparta.

5. RECOMENDACIÓN

Para permitir que la contabilidad de gestión evolucione en nuestro estado y los empresarios empiecen a tener en cuenta su pertinencia, es necesario que redimensionen su forma de ver la gerencia. Para ello, deben transformarse desde su interior, en aspectos como:

- Incorporar dentro de su equipo de trabajo a personas con formación académica en contabilidad de gestión. En su exigencia curricular debe hacer hincapié en una buena formación académica y experiencia en la contabilidad de costos y de gestión, con conocimiento en técnicas matemáticas, jurídicas y tecnológicas para su aprovechamiento y optimización en el proceso de toma de decisiones.
- Para determinar y analizar el costo de los productos, los empresarios deben redimensionarse desde su interior, como se muestra en el siguiente gráfico:

Gráfico 4. Modelo para el cálculo del costo industrial del producto



Fuente: Elaboración propia

La *asignación de los costos*, debe detallar cada uno de los segmentos por donde debe pasar la materia prima al momento de recibir transformación. Permitirá esta acumulación analizar cada segmento para posterior recibir mejoras, racionalizar costos y determinar desviaciones a través de la aplicación de los costos estándares.

La *consistencia en la asignación* es importante, ya que se debe tener uniformidad a la hora de realizar los registros de los costos de una manera objetiva, evitando duplicidad de información y datos que no sean verificables. Estos registros permitirían, los primeros pasos, para la presentación de informes gerenciales a los tomadores de decisiones.

El *registro de acumulación de costos*, está referidos a:

1. *Adquisición y uso de los materiales directos*. La *adquisición* implica el análisis del material directo, en cuanto a calidad y cantidad necesaria en inventario, para ello la evaluación del proveedor, la cantidad que debe adquirir para evitar a posteriori precios muy elevados por inflación, escasez de la materia prima.
2. *Uso de la mano de obra directa*: en este caso se debe realizar un análisis detallado del personal que interviene en el proceso productivo.
3. En lo que concierne a los costos indirectos, debido a la naturaleza de las empresas analizadas, se recomienda específicamente las bases de actividades siguientes: horas – hombres del personal directo, horas – máquinas que se consideran apropiada para asignar las amortizaciones y costos de mantenimiento, la unidad de output, si son unidades de producción comparables y el costo del material directo, si goza de un relevante valor añadido en el proceso.

Por su parte el *costo de capital* es otra variable a considerar en los costos indirectos, ya que las decisiones en materia de gestión suelen afectar a menudo nuevas inversiones, es por ello que, en el cálculo de los costos se debe considerar el coeficiente que remunere el capital invertido y cubra de esta manera el costo de oportunidad del mismo. El costo de capital de manera empírica lo han venido aplicando los empresarios, pero es hora de que su incorporación se realice con fundamentaciones teóricas claras, válidas y verificables dentro de la estructura de costos.

Los elementos del costo identificado en el gráfico 11 permiten determinar el costo unitario industrial de un producto, pero a este se le deben asignar los costos operativos, costos que es permisible sólo hasta 12,5%. Sin embargo, si estos costos operativos pueden asociarse a un objeto del costo por medio de una relación de casualidad, estos costos operativos deben asignarse al costo industrial del producto. De allí toda la importancia de conocer la actividad que genera el costo.

6. REFERENCIAS

- BLANCO, F. (2002): *Contabilidad de costes y de gestión para la excelencia empresarial. El impacto del ABC*. DEUSTO. España.
- GIMÉNEZ, D. (2007): *Importancia de los modelos de costos en el proceso de toma de decisiones gerenciales*. Trabajo de ascenso. Universidad de Oriente. Núcleo de Nueva Esparta.
- _____ (2009): *Aplicabilidad de los modelos de costos como factor de toma de decisiones en los procesos gerenciales de las empresas hoteleras del estado Nueva Esparta*. Trabajo de Postgrado. Universidad de Oriente. Núcleo de Nueva Esparta.
- _____ (2013): *Ley de costos y precios justos y su impacto en la estructura de costos en las pequeñas y medianas e industrias del estado Nueva Esparta*. Trabajo de ascenso. Universidad de Oriente. Núcleo de Nueva Esparta.
- GÓMEZ, F. (1990): *Contabilidad de costos I: Sistemas de costos industriales*. Ediciones Frigor. Caracas.
- GUEDEZ, D. (2015): “Descartan para este año libertad cambiaria en la Isla. El Sol de Margarita”. Consultado el 17 de enero de 2016 en: <HTTP://ELSOLDEMARGARITA.com.ve/post/id:159127/Descartan-para-este-A%C3%B1o-libertad-cambiaria-en-la-Isla>
- HERRSCHER, E. (2015): *Contabilidad y gestión. Un enfoque sistémico de la información para la acción*. MACHHI Grupo Editor, S.A. Buenos Aires. Argentina.
- HORNGREN, C. y otros (2002): *Contabilidad administrativa*. Editorial Pearson Prentice Hall. 13ª Edición. México.
- RAMOS, A. (2009): “Muestreo no probabilístico”. Documento en línea consultado el 2 de febrero de 2016 en: <https://es.slideshare.net/anthonymaule/muestreo-no-probalistico>
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE COSTOS Y PRECIOS JUSTOS (2011): “Revisión de estructura de costos”. Consultado el 03 de diciembre de 2012 en: www.sundecop.gob.ve
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE COSTOS Y PRECIOS JUSTOS (2011): “Ley de Costos Precios Justos”. Consultado el 03 de diciembre 2015 en: www.sundecop.gob.ve
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE COSTOS Y PRECIOS JUSTOS (2011): “Reglamento de la Ley de Costos y Precios Justos”. Consultado el 03 de agosto de 2015 en: www.sundecop.gob.ve
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE COSTOS Y PRECIOS JUSTOS (2015): “Reglamento para la fijación y marcaje del Precio Máximo de Venta al Público”. Gaceta N° 40.775 Consultado el 10 de septiembre de 2016 en: www.sundecop.gob.ve



Daisis Giménez Sifontes

Magister en Ciencias Administrativas. Mención Gerencia General (2009). Licenciada en Administración Comercial (1999). Universidad de Oriente. Venezuela. Profesora con categoría de titular en la Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta en las cátedras de: Pregrado: Contabilidad de Costos y Contabilidad Gerencial (desde 2001 hasta la actualidad). Profesora de Postgrado en Ciencias Administrativas en la cátedra de Contabilidad Gerencial (desde 2012 hasta la actualidad). Publicaciones en revistas especializadas como: CICAG. Centro de Investigación en Ciencias Administrativas y Gerenciales (Venezuela) y Pasos (España). Asesora en trabajos de investigación a nivel pre y postgrado dentro de la línea de investigación “Contabilidad de Costos con un enfoque gerencial”.



Claudia Marín

Licenciada en Turismo. Universidad de Oriente. Venezuela. MSc. en Ciencias Administrativas, mención Gerencia General. Universidad de Oriente. Venezuela. Docente Universitario con veintidós años de experiencia, en las asignaturas: Marketing Turístico, Marketing de Servicios y Promoción Turística. Coordinadora Actividades de Extensión Departamento de Turismo. Miembro de la Comisión de Trabajo de Grado del TSU en Administración de Empresas Turísticas de la Universidad de Oriente. Investigaciones: Cómo gestionar la reputación corporativa en las organizaciones. Ley de costos y precios justos y su impacto en la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias del estado Nueva Esparta. Ranking de Reputación de las empresas de alojamiento del estado Nueva Esparta.