

Los Procesos de Producción y la Contabilidad de Costos

Chacón, Galia
Bustos, Carlos
Rojas, Eli Saúl

Chacón, Galia
Profesora Agregada de la Facultad
de Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de Los Andes.
gbchacon@ula.ve

Bustos, Carlos
Profesor Asistente de la Facultad
de Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de Los Andes.
carlosbu@ula.ve

Rojas, Eli Saúl
Profesor Instructor de la Facultad
de Ciencias Económicas y Sociales,
Universidad de Los Andes.
elisaul@ula.ve

Recibido: 08-12-05
Revisado: 14-02-06
Aceptado: 03-03-06

El presente artículo tiene como objetivo describir los cambios en los procesos de producción industrial que exigieron una contabilidad más detallada y flexible para el control de sus operaciones internas; cambios que se dieron como consecuencia de la Revolución Industrial y suscitaron el surgimiento de la Contabilidad de Costos, la parte troncal de la Contabilidad de Gestión. Para ello, realizamos una investigación de tipo documental que consistió en la revisión bibliográfica del tema que nos ocupa a través de diversas fuentes, como bibliotecas y bases de datos especializadas. De este modo, se emprende tal tarea, abordando el tema desde los cambios acaecidos en los procesos de producción industrial como consecuencia del movimiento histórico, de implicaciones globales, a partir del cual comienza a mostrarse en forma incipiente la Contabilidad de Costos, la Revolución Industrial, resaltando las necesidades de información que requirieron las nuevas formas de producción; para después proseguir, con el correlato de la gestación y evolución de la Contabilidad de Costos en la medida en que las necesidades de información empresarial fueron mutando, debido a los cambios en los entornos productivos y organizativos de las empresas; y finalizar con algunas consideraciones relativas a la importancia que reviste la utilización de los procedimientos de la Contabilidad de Costos para las pequeñas y medianas empresas venezolanas. Con todo esto no buscamos presentar una descripción exhaustiva de la evolución histórica de la Contabilidad de Costos; antes bien, lo que se pretende es señalar los hechos más sobresalientes que han contribuido a la configuración de la Contabilidad de Costos como una disciplina contable diferenciada y con carácter científico.

Palabras clave: Procesos de producción, Contabilidad de Costos, Revolución Industrial, empresa.

RESUMEN

The present article has as an objective to describe the changes in the processes of industrial production that required a flexible and more detailed Accounting for the control of its internal operations. Changes that were given as a result of the Industrial Revolution and they stirred up the rise of the Cost Accounting, main part of the Management Accounting. For it, we carry out an investigation of documentary type that consisted of the bibliographical revision of the theme that occupies us through diverse sources, like libraries and databases specialized. In this way, we undertake such task undertaking the theme since the changes happened in the processes of industrial production as a result of the historic movement of global implications from which begins to be shown in incipient form the Cost Accounting, the Industrial Revolution, standing out the needs of information for the new forms of production; for later continue, with the story of the gestation and evolution of the Accounting Cost in the measure that the needs of business information were changing due to the changes in the organizing and productive environments of the businesses; and, to finalize, with some final considerations relating to the importance that covers the utilization with the procedures of the Cost Accounting for the small and medium venezuelan businesses. With all this do not we seek to present an exhaustive description of the historic evolution of the Cost Accounting, rather, what intends is to indicate the most outstanding facts than have contributed to the configuration of the Cost Accounting as an accounting discipline differentiated and with scientific character.

Key words: Production processes, Cost Accounting, Industrial Revolution, business.

ABSTRACT

1. Introducción

La Revolución Industrial se configuró con la invención de la máquina de vapor y del telar industrial. Estos cambios en la producción se tradujeron en cambios en las formas administrativas y contables de las organizaciones. Los historiadores han mostrado que hubo por lo menos dos Revoluciones Industriales y, además, señalan que desde finales del siglo pasado estamos asistiendo a la tercera Revolución. La Revolución Industrial, efectivamente, da lugar al contexto tecnológico, social, político y económico en el que nacen las grandes concentraciones económicas de capital privado-financiero, es decir, los artificios humanos a partir de los cuales se plantea la necesidad de contar con un cuerpo sistemático de conocimientos que provea información contable pertinente para el costeo de productos y fundamentar el control, la planificación y la toma de decisiones estratégicas.

Por ello, los criterios contables conocidos hasta antes de la Revolución Industrial no fueron suficientes con las exigencias de información que se requerían en las actividades industriales. Los principales cambios aparecidos en la contabilidad como consecuencia de la Revolución Industrial son: en un primer término, controlando y contabilizando el ciclo de las materias primas, desde las compras hasta la identificación del consumo de las mismas en la fabricación de los productos; en segundo lugar, se procedió a contabilizar la mano de obra aplicándola a los productos o procesos; llegándose por último, a la distribución, asignación y contabilización de los costos indirectos de producción. Todo esto como respuestas a las necesidades de información imperante.

2. La Revolución Industrial y los Procesos de Producción

A través de los siglos los procesos productivos,

como todo sistema inventado por el hombre, han tenido innumerables cambios y mejoras por la introducción de innovaciones tecnológicas que han elevado la producción a cantidades inimaginables para los seres humanos.

Inicialmente, la producción estaba circunscrita a la artesanía –producción artesanal–,

que se basaba en la idea de que las máquinas y los procesos podían aumentar las calificaciones del artesano y permitirle así plasmar sus conocimientos en productos cada vez más diversos: cuanto más flexible era la máquina y más amplias las posibilidades de aplicación del proceso, más aumentaba la capacidad del artesano para la expresión productiva. Los visionarios de la producción artesanal imaginaban un mundo de pequeños productores, especializado cada uno en un tipo de trabajo y dependiente de los demás. (Piore y Sabel, 1990).

Una gran cantidad de los bienes eran producidos por personas altamente calificadas, que empleaban herramientas flexibles y sencillas, y luego vendían sus productos en los mercados de los pueblos.

En este contexto, tal y como señala González (2005)

El empresario adquiría la materia prima, encargaba la actividad a pequeños talleres artesanales que constituían de hecho una mano de obra a destajo y vendía los productos en el mercado. Podíamos decir que prácticamente toda la actividad descansaba en operaciones externas, ya que el empresario, que era el propietario de la empresa, no realizaba por sí mismo la actividad productiva. Por tanto, toda actividad se representaba suficientemente por la Contabilidad Financiera.

Hasta mediados del siglo XX, algunos países continuaron innovando y preservando su estructu-

ra artesanal y su relación flexible con el mercado, pero una vez que los gobiernos nacionales fomentaron la conversión de las empresas a la producción en serie, con la finalidad de mejorar su crecimiento económico, a costa de un desmejoramiento de las regiones, aparentemente parecían estar decretando con ello el fin de la producción artesanal. Empero, la realidad es otra, por cuanto la producción artesanal, aunque en menores proporciones que en el pasado, todavía en el presente convive subyacente con la producción en serie.

La Revolución Industrial puede ser considerada como la serie de transformaciones económicas, sociales, tecnológicas y culturales que se producen en la Historia Moderna de Europa, después del Mercantilismo; sin embargo, cuando tratan su expansión hacia otros países, hacen referencia a la industrialización o desarrollo industrial de los mismos.

La Revolución Industrial generó una ola expansiva de cambios, al vincular las innovaciones tecnológicas con los sistemas fabriles, que tuvieron su origen en Gran Bretaña, a mediados del siglo XVIII y, posteriormente, en diferentes épocas y con distintos ritmos se propaga al resto del mundo, desde amplias zonas de Europa y América del Norte, hasta zonas de América Central, América del Sur, Asia, África y Oceanía. Empero, sus efectos no se han detenido, pues, aún en nuestros días, seguimos presenciando la influencia de este fenómeno en la organización industrial moderna y el orden mundial establecido.

Fue un movimiento de implicaciones globales, que comenzó con una serie de descubrimientos energéticos e ingeniosos inventos técnicos, dirigidos hacia el mejoramiento progresivo de los procesos productivos, y concluyó con la metamorfosis del mundo agrícola y artesano en naciones completamente dominadas por la industria y la mecanización. A partir de la entrada

en escena de la máquina, la industria y el mundo no han dejado de evolucionar (Bagner, 2001). En efecto, los historiadores han mostrado que hubo por lo menos dos Revoluciones Industriales y, además, señalan que desde finales del siglo pasado estamos asistiendo a la tercera.

La primera Revolución Industrial (1760 - 1830) se caracteriza por tener como marco general el desarrollo del liberalismo económico, una serie de inventos técnicos y el reconocimiento de la tierra, el trabajo y el capital como factores de producción. Esta etapa suele subdividirse en cuatro fases (Kliskberg, 1978:130): a) la mecanización de la industria y la agricultura; b) la aplicación de la fuerza motriz a la industria; c) el desarrollo del sistema fabril; y d) un espectacular desarrollo de los medios de transporte y comunicaciones.

En esencia, surgió la máquina y, con ella, las empresas y la figura del empresario (Bagner, 2001). Las herramientas del trabajo artesanal fueron sustituidas por la máquina de vapor, movida por el carbón, que significó la fuente de energía por excelencia en esta fase. También el carbón, junto al petróleo, constituyeron las nuevas materias primas orgánicas utilizadas, así como otras importantes, tales como: la madera, con la que se construían barcos, y el algodón, de donde se sacaba el hilo para usar en los telares. Gracias a la máquina de vapor, se alcanzó una mayor producción, con lo cual se lograba el objetivo de las nacientes organizaciones industriales: "producir mucho y barato". La industria depende de los inventos de la época y, por ello, las que más se desarrollan son la siderúrgica y la textil.

El desarrollo tecnológico en esta etapa está representado por la producción en serie, cuya característica principal se basa en la reducción sustancial de los costos, al sustituir la mano de obra calificada –los seres humanos– por maquinaria y equipo. Al ser más rápida la máquina,

más especializada y, a su vez, cuanto menos especializado el operario, mayor es la reducción de los costos (Piore y Sabel, 1990). La producción en serie se inició aproximadamente en 1776, con el concepto de *especialización del trabajo*, introducido por Adam Smith, y que se basa en un principio sencillo: “*si se asigna a los obreros un pequeño conjunto de tareas que ellos repiten una y otra vez, se incrementa su rendimiento, se reduce la pérdida de tiempo en el cambio de tareas y se estimula el desarrollo de herramientas especializadas*” (Noori y Radford, 1998). En la década de 1780, Adam Smith, aplicó su concepto a una fábrica de alfileres y corroboró que el aumento de productividad era consecuencia de la división del trabajo, es decir, la continua subdivisión de las tareas manuales. Según Smith, la persona que ejecutaba la parte superior del alfiler y la que realizaba la inferior, trabajando juntas, producían en una hora más alfileres que dos trabajadores fabricando cada uno alfileres enteros. Esto se debe, alegaba, a que las personas perfeccionaban más rápidamente las calificaciones necesarias para realizar una parte del alfiler y perdían menos tiempo cambiando de operación que realizando todo el alfiler (Smith en Piore y Sabel, 1990).

Los protagonistas de este período son la burguesía y los obreros. Frente a los primeros, que eran ricos y con un elevado estatus social, los segundos trabajaban 14 horas al día, durante toda la semana, llegando incluso a manejar peligrosas máquinas, trabajando en situaciones deplorables. Pese a estas vejaciones, emerge la cultura obrera, que poco a poco va desmembrando el clan familiar, dadas las tendencias migratorias desde el campo a los centros de trabajo. Asimismo, se consolida la propiedad privada, y los medios de producción quedaron bajo la responsabilidad de los propietarios de las empresas; pero estos pequeños comerciantes se unieron y fueron

formando empresas más grandes, que se dividían en acciones, para poder repartir de igual forma los beneficios.

En la Segunda Revolución Industrial (1870 - 1914), los acontecimientos acaecidos más sobresalientes son (Kliskberg, 1978: 131-135): a) dominio de la Industria por las inversiones bancarias; b) la aparición del capitalismo financiero; c) la formación de inmensos agregados de capital a través de las fusiones y adquisiciones; d) el divorcio entre la propiedad privada y la dirección; e) el desarrollo de las compañías tenedoras; y f) importantes innovaciones en todos los campos.

Durante esta etapa son utilizadas las mismas materias primas que en la primera Revolución, pero aparecen materias primas derivadas del petróleo y otras que no provienen de la naturaleza, como las químicas: el plástico y otros tipos de tejidos sintéticos que se van a usar en la industria textil. La madera deja de usarse y la utilización de minerales aumenta. El carbón se seguía usando como fuente de energía –porque era el combustible de la máquina de vapor–, pero fue sustituido por la electricidad, el petróleo y la energía hidráulica. Se presentó un cambio importante en la forma de trabajar, promovida por Frederick Taylor, quien diseñó la organización científica del trabajo, la cual consistió en dividir el trabajo en tareas pequeñas y asignarle a cada trabajador la más apropiada para realizarla en un tiempo determinado, premiándole o castigándole, según los resultados.

Por muchos años, el taylorismo supuso un notable incremento de la productividad en las empresas, con gran beneplácito por parte de los empresarios, pero no de los trabajadores (Bagner, 2001); ya que el sometimiento de los operarios a procedimientos científicos, rígidos, rutinarios y altamente especializados, conducía a la deshumanización del trabajo. Con el fin de corregir esta tendencia, Elton Mayo adoptó un punto de

vista totalmente diferente para resolver el problema del trabajo: tomó como objeto de estudio el comportamiento humano dentro la organización. Eligió como lugar de investigación la planta de la Western Electric Company, en Hawthorne (Illinois), y allí, junto a Fritz Roethlisberger y William Diskson, sus experimentos les llevaron a la conclusión de que en una organización el trabajador es el elemento más importante (Baguer, 2001).

La novedad es la aparición de la industria química, que incrementó adelantos en la agricultura, como mejores abonos para una mejora del cultivo. También tuvo influencia en la medicina, que supuso un adelanto en esta ciencia. Los protagonistas son la alta burguesía y los terratenientes, que eran los que disponían del dinero necesario que les daba un papel privilegiado en estas sociedades. Otros protagonistas son la clase media y la pequeña burguesía, que regentaban pequeños negocios, y la clase popular, que mejoró la situación de la etapa anterior a ésta. Las empresas son propiedad de grandes grupos de empresarios, que se agruparon formando trusts, cárteles y holdings. Cada empresa trataba de acaparar el mercado mundial para que hubiera menos competencia, es decir, buscaban posiciones monopolistas.

La llegada de la industrialización no sólo provocó efectos sociales y económicos, sino también problemas administrativos y de organización, puesto que alteró la composición de las organizaciones tradicionales y representó el incremento de los volúmenes de producción. Porque, si bien en la antigüedad el monarca y el burgués se unieron para centralizar el poder, resultando no sólo la unificación de leyes y monedas sino también un estímulo directo para el desenvolvimiento de la industria y el comercio (Heilbroner, 1972), ahora, con el advenimiento de la Revolución Industrial y el vertiginoso

crecimiento del capitalismo, los empresarios aprovechan los avances científicos y tecnológicos, de cara al desarrollo del aparato productivo, la expansión geográfica y, en suma, al progreso *per se*, a la confianza en el progreso sobre la producción a partir de la industria mecanizada (Camisón, Roig y Torcal, 1993).

Concretamente, entre ambas revoluciones hubo continuidades fundamentales, así como algunas divergencias críticas, siendo la principal diferencia la importancia decisiva del conocimiento científico para sostener y guiar el desarrollo tecnológico después de 1850 (Castells, 1996). Lo mismo se evidencia en la tercera Revolución Industrial (de 1945 hasta nuestros días); pero, a diferencia de las anteriores, lo que caracteriza esta última revolución no es la centralidad del conocimiento y la información, sino la aplicación de ese conocimiento e información a la generación de conocimiento y los dispositivos de procesamiento/comunicación de la información, en un circuito de retroalimentación acumulativa, que se da entre la innovación y los usos de la innovación (Castells, 1996).

Los acontecimientos más representativos de esta tercera Revolución Industrial, también denominada Revolución de la Tecnología de la Información, se sitúan en la explosión tecnológica en el campo de la informática, el desarrollo de la inteligencia artificial, la robótica industrial, el mundo de las comunicaciones y la aparición de los nuevos materiales –fibra óptica, fibra de vidrio, nuevas cerámicas, aluminio, acero, cobre, mercurio, etc.–, fuentes de energía – la energía atómica–, y las energías alternativas, como la eólica y la solar.

Los protagonistas son las personas que tenían alguna especialización y que renuevan los conocimientos de su profesión. La aplicación de las innovaciones afecta a la sociedad y hay un

aumento del desempleo, que actualmente sigue suponiendo un problema, puesto que, en busca de la automatización de los procesos la industria, invierte un gran capital en maquinaria, en lugar de en mano de obra. Por tanto, el dominio lo tienen las grandes multinacionales, ya que son las que tienen e invierten un mayor capital. Lo anterior ha alterado de nuevo la forma de trabajar, y, unido a la incorporación masiva de la mujer al mundo laboral, está provocando un cambio social importante (Bagner, 2001).

Por último, cabe señalar que las innovaciones tecnológicas desplegadas en el campo de la producción durante la década de los ochenta, significó importantes cambios en las estructuras de costos de las empresas y en la organización de sus sistemas de producción, los cuales tienden ahora hacia una mayor flexibilidad. La flexibilidad, desde el punto de vista de los procesos de producción, puede ser definida como

la capacidad de responder con el menor perjuicio del tiempo, costo, o valor proporcionado al cliente. Esto puede significar equipos modulares, movibles e incluso baratos. La flexibilidad también puede implicar el desarrollo de equipos electrónicos sofisticados, cada vez más solicitados por los rápidos cambios que demanda la personalización a gran escala. (Heizer y Render, 2001).

Las innovaciones tecnológicas

han revolucionado las plantas de fabricación y los negocios ... Al igual que sucedió con las anteriores revoluciones industriales, los avances tecnológicos de finales del siglo XX pueden hacer pensar que las personas puedan perder importancia relativa a medida que avanzan las nuevas tecnologías. Sin embargo la tendencia actual indica que no sólo las personas no pierden importancia, sino que cada vez es y será mayor su protagonismo.

Las personas son el principal activo de las organizaciones, por encima de los activos materiales y financieros. Son las mentes creativas de las que depende todo el proceso industrial... Las personas son la clave para que las empresas, sujetas al cambio continuo, puedan lograr sus objetivos en el mercado competitivo de hoy" (Bagner, 2001).

3. La gestación y evolución histórica de la Contabilidad de Costos

La Revolución Industrial, efectivamente, da lugar al contexto tecnológico, social, político y económico en el que nacen las grandes concentraciones económicas de capital privado-financiero, es decir, los artificios humanos a partir de los cuales se plantea la necesidad de contar con un cuerpo sistemático de conocimientos que provea información contable pertinente para el costeo de productos y fundamentación del control, la planificación y la toma de decisiones estratégicas. El surgimiento de la Contabilidad de Costos como una disciplina contable con carácter científico, se ubica a finales del siglo XIX, por lo que se le considera un área de conocimiento joven y aún en formación. Concretamente, no es sino hasta el año 1885 cuando Henry Metcalfe publicó su libro "Costos Industriales", que podemos distinguir a la Contabilidad de Costos como un área científica de conocimiento. En líneas generales, se dice que la contabilidad de gestión ha evolucionado a la par de los cambios acaecidos en los entornos productivos y organizativos de las empresas (Gutiérrez, 2005). En otras palabras, se desarrolla para atender a las necesidades de información de las nuevas empresas industriales emergidas de la Revolución Industrial, que la Contabilidad General o Financiera por sí sola –con su teoría de la partida doble como basamento fundamental– no pudo satisfacer.

La teoría de la partida doble se postuló como una forma de llevar un registro sistematizado de lo que se debía y le debían, pero no como soporte de las funciones gerenciales de planificación, control interno y toma de decisiones estratégicas (Gutiérrez, 2005). Por consiguiente, la Contabilidad de Costos se gesta a raíz del advenimiento de la empresa industrial del siglo XIX, y como complemento de la contabilidad financiera, a fin de proporcionar la información requerida por la gerencia, tanto para determinar el valor de las existencias de productos terminados y productos en proceso, como para controlar su proceso productivo (González, 2005).

Hay que tener presente, como señalan Johnson y Kaplan (1988), que la necesidad de tener información sobre las transacciones externas de las empresas ha existido desde el trueque, pero la necesidad de información sobre sus transacciones internas es mucho más reciente. Continúan diciendo Johnson y Kaplan (1988), que antes del siglo XIX todas las transacciones se daban en el mercado entre los propietarios –que también eran los empresarios del momento– y personas que no pertenecían la empresa –proveedores, trabajadores a destajo y clientes–, de cuya interacción dependía la eficiencia del negocio, la cual no era otra que obtener más dinero por las ventas a los clientes que lo que se pagaba a los proveedores de los factores de producción, principalmente materia prima y trabajo.

En efecto, como vimos en el epígrafe anterior, previa a la Revolución Industrial la actividad productiva tenía unas características muy distintas, que podía ser representada justamente por la contabilidad financiera (González, 2005). Pero el surgimiento de las fábricas cambió el panorama; la falta de información sobre los precios de los procesos de transformación internos creó una nueva demanda de procedimientos, que propor-

cionaran el costo de las transacciones internas; es por ello que los orígenes de la Contabilidad de Costos pueden vincularse con el nacimiento de las empresas multiproceso, jerárquicas y dirigidas por asalariados contratados a largo plazo (Johnson y Kaplan, 1988).

De este modo, los nuevos requerimientos de información hicieron que se desarrollaran las primeras medidas dirigidas al cálculo del costo por unidad en las distintas fases de proceso productivo. El costo unitario del producto, posteriormente, permitió una valoración más adecuada de las existencias y, a su vez, responder a la necesidad de incorporar dicha valoración, tanto en el balance general como en el estado de resultados del ejercicio económico; asimismo, el conocimiento de los costos de fabricación permitió estimar rentabilidades por producto, mediante su incorporación con el precio de venta (González, 2005).

El sistema de producción flexible, consecuentemente, entra en conflicto con el entorno productivo estable que configuró el sistema de producción en serie que, en años anteriores y en el presente, en muchos aspectos, sigue siendo la base de la Contabilidad de Costos. Esto supuso, como indica Gutiérrez (2005),

... que la contabilidad de costes y gestión tuviera que ponderar aspectos que en la producción tradicional no se habían considerado... El sistema de contabilidad de costes y gestión no se interesa ya tanto por asignar los costes a las distintas funciones o centros de la organización, sino por conocer el coste de las actividades realizadas en la empresa. A partir de la década de los ochenta, se empiezan a utilizar sistemas de costes y gestión basados en la actividad, como el ABC (Activity Based Costing) y el ABM (Activity Based Management), e incluso a diseñar sistemas locales de costes y control de gestión (Jönsson, 1989).

La evolución histórica que siguió la Contabilidad de Costos se presentará a través del análisis realizado por Gutiérrez (2005), siguiendo a

autores de reconocido prestigio, como Horngren (1982), Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1988); y el cual se sintetiza en el Cuadro 1.

Cuadro 1: Evolución Histórica de la Contabilidad de Costos y de Gestión.

PERIODO	EVENTOS	INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN
Antes de siglo XV	<ul style="list-style-type: none"> - Antiguo Egipto - China - Medioevo - <i>Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - Evidencias de cálculo - Transacciones en el mercado - Racionalización de la contabilidad financiera
Siglos XVI a XVIII	<ul style="list-style-type: none"> - Desarrollo industrial en fábricas estatales. - Primeras fábricas multietapas - Surge la máquina de vapor 	<ul style="list-style-type: none"> - Transacciones internas - Control de costes de la producción - Primeras asignaciones de costes indirectos a los productos - Primeras decisiones en base a cálculos de costes - Aparición de costes previsionales
Siglo XIX	<ul style="list-style-type: none"> - Revolución Industrial - Aparición de una burguesía dedicada a la industria. - Springfield - Ferrocarriles - Sears y Woolworth 	<ul style="list-style-type: none"> - Registros contables de materia prima y MOD - Indicadores operativos - Asignaciones de costes indirectos en base a la MOD (overhead) - Netcalfe (1885) "The Cost of Manufacturers"
1900– 1930	<ul style="list-style-type: none"> - Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo con el objetivo de tratar estos problemas. W. Frederic Taylor - Multinacionales 	<ul style="list-style-type: none"> - Desarrollo del coste estándar - Indicadores de gestión en empresas multidivisionales (ROI).
Década de 1930	<ul style="list-style-type: none"> - Depresión - 	<ul style="list-style-type: none"> - Preponderancia de la contabilidad financiera
Décadas de 1940 –1950	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivo coste verdadero 	<ul style="list-style-type: none"> - Full cost.
Década de 1960	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivo del usuario 	<ul style="list-style-type: none"> - Direct Costing
Década de 1970	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivo de la verdad costosa 	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidad interna y los modelos de decisión
Década de 1980	<p>Nuevo entorno de la producción:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Calidad - Gestión de inventarios - Producción - Organización 	<p>Desarrollo de la contabilidad de costes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Coste de la calidad - JIT - Mejora continua - ABC / ABM
1990-2005	<ul style="list-style-type: none"> - Nuevo Optimismo 	<ul style="list-style-type: none"> - Perspectiva externa y a largo plazo - Indicadores no financieros - Balance Store Card (BSC)

Fuente: Gutiérrez (2005).

Ahora bien, y para culminar, en lo que respecta a la situación venezolana, cabe resaltar que la presencia de una contabilidad de costos se ha manifestado en las grandes empresas transnacionales, dada la influencia que ejercen los países de origen de dichos macroagregados económicos, así como en las grandes empresas nacionales –de capital extranjero, nacional o mixto–, emulando a los consorcios internacionales. Esta manera de instrumentar modelos y procedimientos procedentes de contextos diferentes, se puede evidenciar con la técnica del costo basado en las actividades (ABC), una de las que ha tenido en las últimas de cambio mayor aceptación y ha sido implementada por compañías como: Maraven, General Motors, Pequiven, IESA, Alimentos Heinz, Banco Mercantil, Electricidad de Caracas, Corpoven (Mecogas), entre otras (Molina, 2003).

No obstante, la realidad indica que las pymes sólo le asignan una importancia significativa a la contabilidad externa, dejando de lado las innumerables ventajas competitivas que les proporcionaría un sistema de contabilidad de costos, diseñado a la medida de su estructura interna y necesidades de información; porque, efectivamente, estas empresas, sin un conocimiento adecuado y oportuno de sus estructuras de costos de producción, se ven imposibilitadas para negociar convenientemente, cuando en una cadena de producción actúan como proveedores de clientes que generalmente disponen de sofisticados sistemas de costos, o para fijar precios cuando trabajen con una amplia gama de productos y/o clientes en mercados competitivos (Mora, 2005). Confirmando lo anterior, se puede agregar que "... es poco frecuente que una pequeña empresa lleve contabilidad de costos; esto ha llevado a la quiebra a muchas empresas sin que sus gerentes lo

adviertan" (Armas, 1999). Quizás algunas de las razones más evidentes sean los costos involucrados en contratar personal calificado en esta área y el desconocimiento de la necesidad de asistencia técnica en el campo de los costos. De ahí que se considere a la Contabilidad de Costos como una de las áreas que recibe menos atención por parte de los dueños-gerentes de las pymes, ya que la mayoría de las empresas contratan los servicios de contabilidad con la concepción de que se trata de un requisito para fines tributarios y legales (Mora, 2005). En efecto, según la Corporación para el Desarrollo de la Pequeña y la Mediana Industria, de un universo de 1.161 pequeñas empresas y 368 empresas medianas, sólo un 15%, aproximadamente, manifiesta tener necesidad de asistencia técnica en el área de administración y finanzas (Armas, 1999).

4. Consideraciones finales

La Contabilidad de Costos, tal como se evidenció en el presente artículo, está íntimamente ligada a los diferentes sistemas de producción de bienes y servicios. La importancia de esta vinculación se acrecienta en la medida en que la competencia entre las empresas es mayor, en un mercado globalizado y dinámico, como lo es hoy en día.

Toda empresa debería llevar una Contabilidad Integral, que comprenda una Contabilidad General o Financiera y una Contabilidad de Costos o Analítica, que complemente y sustente a la anterior. Un sistema de información contable que, en concordancia con lo planteado en las Normas Internacionales de Contabilidad, permita proporcionar información oportuna, pertinente y comparable a los diferentes usuarios de la misma.

Empero, como es bien conocido y señalado por los analistas empresariales, una de las principales

causas del fracaso de las pymes venezolanas se encuentra en los problemas que tienen para controlar sus actividades operativas. Problemas que se reflejan en el precario manejo de los créditos y las cobranzas, estafas, falsos reconocimientos, desconocimiento del verdadero estado financiero de la empresa, gastos innecesarios, fallas importantes en materia de seguridad, manejo inadecuado de los inventarios, escasos o nulos controles internos, evasión de impuestos, deficiencias en el control presupuestario y de gestión, mala gestión en materia de endeudamientos y liquidez, mala gestión de los fondos y similares (Soriano, 2005). Y, los cuales, pueden ser mitigados con el diseño e implantación –por parte de personal calificado de estas empresas– de sistemas de contabilidad de costos a la medida de las necesidades de información operativa y administrativa de las pymes, en el contexto social, económico y político característico de la sociedad venezolana.

Esta debilidad de las pymes venezolanas podría subsanarse con una mayor orientación y formación de sus propietarios y/o gerentes en las áreas claves de la gestión de sus negocios. Por consiguiente, en la medida que se profundice la relación Universidad-Industria, mayores podrían ser las posibilidades de que las pymes incorporen la Contabilidad de Costos en sus Sistemas de Información Contables, lo que a su vez se traduciría, para estas empresas, en una mayor capacidad de negociación y, además, les proporcionaría ventajas competitivas, en términos de calidad, precios y tiempos de entrega.

Referencias bibliográficas

Armas, V. (1999): "¿Qué necesitan las pequeñas empresas". **Debates IESA**, Vol. V, Nro. 1, Julio

Septiembre, Caracas, Venezuela.

Baguer A., Ángel (2001): "El Nuevo Modelo de Organización Empresarial: La persona, Principal Activo de una Organización por Procesos". **Newsletter de Ser Humano y Trabajo, Magnagement**. En: http://www.sht.com.ar/archivo/Management/nuevo_modelo.htm#Autor [04/11/2005]

Camison C., Roig Salvador y Torcal Ramón (1993): **Introducción a la Dirección y Organización de Empresas**. Editorial AC, España.

Castells, M. (1996): **The Rise of the Network Society**. Cambridge, Massachusets. Cap. 1. La Revolución de La Tecnología de la Información traducción de la Cátedra de Informática y Relaciones Sociales de la Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, Argentina. En: <http://www.hipersociologia.org.ar/catedra/material/Castellscap1.html> [04/11/2005]

González Gómez, J. (2005): "**Introducción General. Costes, Contabilidad y Gestión**". En: www.ecofin.uil.es/users/jggomez/C%20-Costes%20y%20%20gestion/1%20Fundamentos/Introducc/Introduc.PDF [04/11/2005].

Gutiérrez Hidalgo, F. (2005): "Evolución Histórica de la Contabilidad de Costes y Gestión" (1885-2005). **Revista Española de Historia de la Contabilidad**, pp. 100-122. En: www.decomputis.org/n2/articulos_doctrinales/2-gutierrez.pdf [04/11/2005].

Johnson y Kaplan (1988): **Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión**. Plaza y Janés Editores, España.

Heilbroner R. (1972): **La Formación de la Sociedad Económica**. Fondo de Cultura Económica, México.

Heizer, J. y Render, B. (2001): **Dirección de la**

Producción. Decisiones Estratégicas.
Pearson Educación, España.

Klisberg B. (1978): **El Pensamiento Organizativo: del Taylorismo a la Teoría de la Organización. La Administración Científica en Discusión.** Editorial Paidós, Argentina.

Molina P., Olga (2003): "Nuevas Técnicas de Control y Gestión de Costos en Búsqueda de la Competitividad". **Revista Actualidad Contable FACES**, Año 6 No.6, Enero-Junio 2003, Venezuela, pp. 25-32.

Mora V., Carlos (2005). "**Tips Básicos sobre Debilidades en Calidad y Productividad en las Microempresas, Pymes Venezolanas**".
En: [http://www.gestiopolis.com/Canales4/](http://www.gestiopolis.com/Canales4/emp/tipbasicos.htm)

[emp/tipbasicos.htm](http://www.gestiopolis.com/Canales4/emp/tipbasicos.htm) [06/12/2005].

Noori, H. y Radford R.(1998): **Administración de operaciones y Producción. Calidad Total y Respuesta Sensible Rápida.** McGraw-Hill, Colombia.

Piore, M. y Sabel, Ch.(1990): **La Segunda Ruptura Industrial.** Alianza Editorial, España.

Soriano, Claudio L. (2005): "El 80% de las Pymes Fracasa antes de los Cinco Años y el 90% no llega a los Diez Años ¿Por Qué?". En: <http://www.gestiopolis.com/canales5/emp/ochentapy.htm> [06/12/2005].