



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**PROPUESTA DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO PARA
ANALIZAR Y EVALUAR LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN DE LAS
EMPRESAS DE ARTES GRÁFICAS DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL
ESTADO MÉRIDA**

**AUTOR: Lcda. Belkys C. Campos D.
TUTOR: MSc. Galia Chacón**

MERIDA, NOVIEMBRE DE 2015



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**PROPUESTA DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO PARA
ANALIZAR Y EVALUAR LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN DE LAS
EMPRESAS DE ARTES GRÁFICAS DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL
ESTADO MÉRIDA**

**Trabajo de Grado para Optar al Grado de Magister en Ciencias
Contables**

**AUTOR: Lcda. Belkys C. Campos D.
TUTOR: MSc. Galia Chacón**

MERIDA, NOVIEMBRE DE 2015

DEDICATORIA

En este día donde alcanzo la terminación de una nueva meta profesional, quiero dedicar mi esfuerzo y dedicación primeramente a Dios, quien es mi guía en cada paso que doy, quien me da fortaleza, sabiduría y perseverancia día tras día.

A mi madre, porque sin ella y sin su ahincó por verme culminar este nuevo reto profesional esto no hubiese sido posible.

A mi esposo Jesús, por motivarme y acompañarme en esta etapa final, donde todo parece más difícil, pero no imposible.

A ti mi pequeña Gabriela, porque me has llenado de la fuerza necesaria para culminar esta etapa tan importante para mí. Te amo hija.

Belkys Campos

AGRADECIMIENTO

A Dios todopoderoso, por permitirme culminar con éxito este nuevo logro profesional.

A mi madre, por ser mi apoyo incondicional en cada tropiezo que se me fue presentando para alcanzar esta meta.

A mi tutora académica MSc. Galia Chacón, por guiarme a través de su valioso conocimiento en mi Trabajo Especial de Grado.

A mis compañeras y amigas Daniela y Kitty, por siempre mantener ese ánimo arriba en que lo podríamos lograr a pesar de cualquier adversidad.

A la ilustre Universidad de Los Andes, por abrirme sus puertas una vez más para nutrirme nuevos conocimientos.

Al Postgrado en Ciencias Contables, por brindar verdadera excelencia académica a cada uno de los participantes.

A todas aquellas personas que colocaron su granito de arena para hacer posible este logro.

A todos gracias!

Belkys Campos

INDICE GENERAL

	P.p
DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	iv
LISTA DE CUADROS	ix
LISTA DE FIGURAS	x
LISTA DE TABLAS	xi
LISTA DE GRAFICOS	xii
LISTA DE ABREVIATURAS	xiv
RESUMEN	xv
INTRODUCCION	1

CAPITULO I EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema	4
Objetivos de la Investigación	15
Justificación de la Investigación	16
Alcances y Limitaciones	18

CAPITULO II MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación	21
Bases Teóricas	28
Proceso Productivo	29
Tipos de Procesos Productivos	32
Proceso Productivo de la Industria de Artes Gráficas	39
<i>El diseño</i>	40
<i>Preprensa</i>	41
<i>Prensa</i>	44
<i>Acabado</i>	46
Adquisición de Materia Prima	48
Costos	49
<i>Costos Directos</i>	53
<i>Costos Indirectos de Fabricación</i>	54
Estructura de los Sistemas de Control Interno	60
<i>Generalidades de los Sistemas</i>	60
<i>Sistema Contable</i>	60
<i>Estructura de un Sistema Contable</i>	61
<i>Control</i>	63
<i>Elementos del Control</i>	64
<i>Importancia del Control Interno</i>	65
<i>Principios del Control</i>	65

	P.p
Control Interno	67
<i>Objetivos del Control Interno</i>	71
<i>Elementos del Control Interno</i>	72
<i>Principios del Control Interno</i>	73
<i>Componentes del Control Interno</i>	73
<i>Ambiente de control</i>	74
<i>Requisitos Básicos de un Sistema de Control</i>	83
<i>Clasificación del Control Interno</i>	90
<i>Limitaciones del Control Interno</i>	91
<i>Desventajas de control interno</i>	92
<i>Importancia de la Pequeña y Mediana Empresa</i>	93
<i>El Control Interno en las Pequeñas Empresas</i>	96
<i>Inventario</i>	97
<i>Control Interno de los Inventarios</i>	99
<i>Estrategias Apropriadas para un Buen Control</i>	100
<i>Importancia del control interno en los inventarios y costos de los productos vendidos</i>	101
<i>Sistema de Control Interno</i>	102

CAPITULO III MARCO METODOLOGICO

Tipo de Investigación	108
Diseño de la Investigación	110
Población y Muestra de Estudio	112
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	113
Descripción del Instrumento	114
Validez y Confiabilidad del Instrumento de la Investigación	116
Procedimiento de la Investigación	119
Plan de Análisis de los Datos	121

CAPITULO IV ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Primera Parte: El Proceso Productivo.	122
Segunda Parte: Elementos de Costo.	129
Tercera Parte: Estructura del Sistema de Control.	140
Cuarta parte: Estructura del sistema de Control Interno	152

CAPITULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones	161
Recomendaciones	163

CAPITULO VI PROPUESTA

1- Producto	167
2- Presupuesto para el cliente	168
3- Presupuesto por orden de producción	169
4- Hoja de Ruta	171
5- Hoja de materiales	173
6- Control de la maquinaria	174
7- Control de incidencias	175
8- Indicadores de productividad y calidad	177
BIBLIOGRAFÍA	179
Libros	179
Revistas	181
Legales	182
Referencia Bibliográfica en Línea	182
Trabajo Especial de Grado y Tesis Doctorales	182
ANEXOS	185

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE CUADROS

N°		P.p
1	Operacionalización de las Variables	107
2	Valores de apreciación cualitativa del instrumento a juicio de los expertos	116

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE FIGURAS

N°		P.p
1	Procesos de Producción de Balanceado	30
2	Proceso Productivo	31
3	Vinculación entre la Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costos.	52
4	Flujo integrador de los Elementos del Costo	58

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE TABLAS

N°		P.p
1	Clasificador Venezolano de Actividades Económicas CAEV-2013	6
2	Clasificación de PYMES en Venezuela	7
3	Maquinaria Utilizada en cada Fase del Sistema Productivo	44
4	Clasificación de los Costos	50

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE GRÁFICOS

N°		P.p
1	Fases del Proceso Productivo.	123
2	Etapas del Proceso Productivo.	123
3	Maquinaria y Equipos Modernos en las Empresas	124
4	Tecnología Usada para el Proceso de Producción	125
5	Materiales Usados en el Proceso Productivo	126
6	Satisfacción de materiales nacionales el proceso productivo	127
7	Mano de obra calificada	127
8	Estimación de unidades defectuosas	128
9	Estimación de Unidades Dañadas	128
10	Capacidad de almacenamiento de las empresas	129
11	Costo de traslado de materiales	130
12	Costos adicionales de mano de obra	131
13	Horas requeridas en el proceso productivo	132
14	Horas requeridas en el proceso productivo. Tiempo ocioso de la mano de obra en el proceso productivo	133
15	Costo de Producción: Valor del dinero en las incidencias laborales	134
16	Costo de producción días no laborales	135
17	Elementos que Inciden en los costos	136
18	Incidencia de los costos de servicios básicos en los costos de producción	137
19	Órdenes de pedido ejecutadas al mes	138
20	Presupuesto de gastos	139
21	Identificación del material en depósito	140
22	Identificación registrada en sistema	141
23	Clasificación de los materiales	142
24	Frecuencia con que se realiza inventario	143
25	Requerimiento para realizar un inventario	143
26	Frecuencia Control Costos de Almacenamiento	144
27	Determinación de los costos	145
28	Área encargada de realizar control de costos	146
29	Área control de Inventarios	147
30	Frecuencia de ejecución del control interno de los costos de producción.	148
31	Nivel de capacitación para realizar control interno	149
32	Nivel de capacitación para realizar control interno de inventarios	150

33	Formas para adquirir materiales	151
34	Mecanismos para adquirir materiales	152
35	Aplicación del control interno en la empresa	153
36	Informes de control y valuación de materiales requeridos	154
37	Políticas de control interno que adelanta la empresa en cada fase del proceso productivo	155
38	Actividades que abarca el control interno dentro de la empresa	156
39	Normas y procedimientos establecidos por área de trabajo	157
40	Funcionas que realiza la Gerencia de Auditoria	157
41	Relevancia del control interno dentro de la empresa	158
42	Aspectos legales de la Nueva Ley de Precios Justos	159
43	Personal capacitado en la empresa respecto a la Ley de Precios Justos	159
44	Personal capacitado en la empresa respecto a la Ley de Precios Justos	160

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE ABREVIATURAS

PYME	Pequeñas y Medianas Entidades
CAEV	Clasificador de Actividades Económicas en Venezuela
INE	Instituto Nacional de Estadística
PIB	Producto Interno Bruto
BCV	Banco Central de Venezuela
GAGV	Gremio de Artes Gráficas de Venezuela
SUNDDE	Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos
SAMAT	Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria
MINFRA	Ministerio del Poder Popular para la Infraestructura
CtP	Sistema Computer to Plate
AICPA	Principios Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados
ONU	Organización Naciones Unidas
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**PROPUESTA DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO PARA
ANALIZAR Y EVALUAR LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN DE LAS
EMPRESAS DE ARTES GRÁFICAS DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL
ESTADO MÉRIDA**

Autor: Lcda. Belkys C. Campos d.

Tutor: Msc. Galia Chacón

Año: 2015

RESUMEN

La presente investigación ha sido realizada con el fin de elaborar una propuesta un sistema de control interno para analizar y evaluar los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida, que contribuya a minimizar los costos de producción y a maximizar la rentabilidad de las empresas. Para ello, se considera subsanar las debilidades existentes en cada una de las áreas que se relaciona con el proceso productivo, almacén, inventario, depósito, destacando la importancia que representa para toda organización el manejo eficiente de los costos de producción. La investigación estuvo enmarcada bajo la modalidad de proyecto factible, ya que la misma aporta una posible solución ejecutable en la problemática planteada; fundamentada en una investigación de campo de tipo descriptivo, apoyada en las bases teóricas y en las referencias bibliográficas. Las técnicas de recolección de datos fueron la observación directa, y la aplicación de un cuestionario que consta de cuarenta y seis (46) preguntas. Los datos obtenidos fueron analizados para conocer la situación actual del control de los costos de producción y sobre esto elaborar la propuesta de un sistema de control interno. El objetivo principal de esta propuesta es diseñar un sistema de control interno que permita evaluar y analizar los costos de producción de las empresas de artes gráficas, con la finalidad de obtener controles adecuados para manejar los costos así como las actividades que se desarrollan en cada una de sus áreas.

Descriptores: Sistema de control, control interno, costos, costos de producción.

INTRODUCCIÓN

El control interno en el ámbito empresarial, se lleva a cabo por instrucciones de la gerencia con la finalidad de garantizar lograr dentro de la empresa la efectividad y eficiencia de las operaciones relacionadas con la operatividad administrativa, financiera, de producción y costos que allí se desarrollan, así como el acatamiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Ahora bien, el control interno, se relaciona con el plan y organización, además comprende todos los métodos y procedimientos que de manera secuencial y ordenada permite salvaguardar de forma efectiva el activo de la empresa, permite manejar información confiable y veraz de todas las acciones que se llevan a cabo para garantizar el proceso productivo, financiero y presupuestario, así, como manejar con pericia los inventarios, materia prima y los productos terminados, es decir, que el control interno facilita promueve la eficiencia operacional y provoca adherencia a las políticas prescritas a la administración.

Así, el control interno es de vital importancia para diseñar estrategias que permitan disminuir los costos de acuerdo a las oportunidades que se presenten en el mercado en un momento determinado. Asimismo, el análisis de los costos permite escoger la mejor alternativa para invertir, mejorar y optimizar la producción considerando como punto referencial los márgenes de utilidad obtenidos en un período dado. Esto último, se evidencia con más facilidad cuando la empresa cuenta con un Sistema de control que estudie, evalúe y analice los costos en que se incurre dentro del proceso productivo. Tomando en cuenta este escenario, se considera de gran importancia esta investigación la cual está enmarcada dentro de un estudio de tipo descriptivo y documental dirigida a diseñar un sistema de control interno para evaluar y analizar los costos de producción en las empresas de artes gráficas del Municipio

Libertador del estado Mérida. La presente investigación consta de seis capítulos.

El capítulo I. Hace referencia al planteamiento del problema, los objetivos, justificación e importancia de la investigación.

El capítulo II. Marco teórico, este consta de los antecedentes, donde se revisan los trabajos de investigación realizados con anterioridad, que sirven de base al trabajo actual; las bases teóricas, es decir, los fundamentos teóricos que soportan la investigación hecho por estudiosos del área, el cual consiste en revisión bibliográfica de estos autores y por último la definición conceptual y operacional de las variables, dónde se desarrolla el sistema de variables de la investigación.

En el Capítulo III. Marco metodológico, especificando el método que se utilizará en la investigación, aquí se determina el diseño, el tipo y modalidad de la investigación, población, muestra y unidades de información para el estudio, las técnicas e instrumentos, el tipo de estudio, los instrumentos y las técnicas diseñados para levantar y analizar la información obtenida.

El capítulo IV. Análisis e interpretación de los resultados, que implica, como así lo indica el detalle de los resultados arrojados por la aplicación de los instrumentos determinados, donde son analizados e interpretados minuciosamente con la finalidad de tomar una decisión que permia brindar soluciones a la problemática planteada en la presente investigación.

El capítulo V. Conclusiones y recomendaciones de la investigación, donde se hace énfasis en los resultados obtenidos en la investigación.

El Capítulo VI. La propuesta que consiste en el diseño de un sistema de control interno para evaluar y analizar los costos de producción en las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida. Esta consiste en proponer una serie de lineamientos que conforman tal diseño como son proceso productivo (desde la ruta del producto hasta la entrega del

mismo), los costos, información que esta proveerá insumos para la toma de decisiones como son los estados financieros, registros o datos que servirán de base a la información financiera para el control de los inventarios, productos, y procedimientos para el cálculo de los costos del proceso de producción.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En la última década los cambios económicos, políticos, sociales y culturales que han experimentado las naciones del mundo, debido al crecimiento poblacional, avance tecnológico y la globalización de los mercados, así como las exigencias fiscales, mercados cada vez más competitivos y requerimientos de los consumidores en cuanto a calidad, eficiencia en la prestación de bienes y servicios y menores precios, son algunos de los factores que obligan a las empresas de cualquier naturaleza estar a la par con el avance industrial y el conocimiento.

En este contexto, estas deben establecer medidas de carácter económicas y administrativas que les permitan por un lado, lograr sus objetivos con la mayor eficiencia posible en un período establecido, para de esta forma crecer o permanecer dentro de la actividad económica correspondiente y por otro lado, experimentar un mejoramiento continuo de los procesos para aprovechar eficientemente los recursos físicos y humanos en la producción de bienes y servicios.

Por otro lado, es importante considerar que los cambios señalados manifiestan expansión global. Es así, como cada día nacen o emergen un sin número de organizaciones (grandes empresas) a nivel mundial que económicamente promueven el intercambio comercial de bienes y servicios. Estas, como fenómeno global que son, causan efectos sobre las economías y

particularmente sobre la pequeña y mediana empresa (PYMES) las cuales enfrentan retos para superar debilidades propias de este tipo de organizaciones tales como el acceso al financiamiento, a materias primas y a los avances tecnológicos. No obstante la globalización crea oportunidades potenciales para la permanencia de las PYMES en la economía global. (Guerrero, R. 2007).

Venezuela no escapa del escenario antes descrito y es por ello que en el ambiente industrial se encuentran empresas públicas y privadas que contribuyen significativamente con el desarrollo social y económico del país a través de la generación de empleos y la incorporación al mercado nacional de nuevos productos que brindan una gama de alternativas a los clientes de acuerdo a las características, precios y calidad, así como, a una reducción generalizada de los costos y una extrema simplificación de los costos productivos.

Para ello, las grandes empresas y las PYMES tienen la necesidad de transformar y modernizar sus sistemas de gerencia, administración y producción para enfrentar la competencia en el nuevo contexto de apertura externa y de liberación de los precios y mercados. En estas condiciones sus posibilidades de desarrollo dependen de la creación de ventajas competitivas que a su vez estén en función del conocimiento tecnológico incorporando al proceso de control y producción de la empresa.

Ahora bien, en el caso de Venezuela el sector manufacturero ha experimentado notables cambios desde el punto de vista estructural, lo cual ha repercutido de forma significativa en los procesos de producción, caso específico las empresas de artes gráficas. La concentración de este tipo de empresas, en grandes grupos, con nuevos imperativos de productividad, los avances tecnológicos, la creciente competitividad que rigen las actuales políticas editoriales e incluso de digitalización de materiales bibliográficos, han

dado como resultado una reducción generalizada de los costos y una extrema simplificación de los procesos productivos.

La industria gráfica venezolana está formada por las empresas dedicadas al arte gráfico y los manipulados de papel y cartón. En ambos subsectores se pueden producir las fases de preimpresión, impresión, encuadernación, acabado y manipulaciones finales. De este modo, el sector está integrado por varias ramas que son, en orden de importancia: impresiones comerciales, litografías, tipografías e imprenta en general, periódicos y revistas, libros, catálogos y diarios, reproducción de grabaciones, música, videos, programas informáticos y datos. (Instituto Nacional de Estadística. Clasificador de Actividades Económicas en Venezuela (CAEV), 2013)

La industria gráfica aparece ubicada dentro de la sección C (Industria Manufacturera), en la división 18, en el grupo 181, clase 1811 (actividades de impresión), 18111 (Litografías, tipografías e imprentas en general), 18112 (impresión de periódicos y revistas), 18113 (Impresión de libros), clase 1812 (Actividades de servicios relacionadas con la impresión), 18120 (Actividades de servicios relacionadas con la impresión), grupo 182 (Reproducción de grabaciones), clase 1820 (Reproducción de grabaciones), 18201 (Reproducción de discos compactos de música), 18202 (Reproducción de películas y videocintas), 18203 (Reproducción de programas informáticos y datos). En la tabla 1 se resume el clasificador de las actividades económicas según su naturaleza.

Tabla 1.

Clasificador de Actividades Económicas en Venezuela CAEV-2013

Clase	Descripción
1811	Actividades de impresión
1812	Actividades de servicios relacionadas con la impresión
1820	Reproducción de grabaciones

Nota: Recuperado de INE 2013

La industria de artes gráficas es la encargada de confeccionar empaques, etiquetas, bolsas, facturas, envoltorios, formularios, folletos, instrumentos financieros y papelería en general, fabricados por las imprentas del país.

Considerando lo anterior, es relevante mencionar que las empresas de artes gráficas en Venezuela (Según CONINDUSTRIA, 2012); en su mayoría están conformadas por PYMES, los criterios empleados para esta afirmación se relaciona con el número de empleados para catalogar a estas empresas como pequeñas, medianas o grandes. Sin embargo, también se toma como criterio el volumen del negocio. Es así como en Venezuela, tal y como puede observarse en la Tabla 2, el FUNDES define a la PYMES como una organización industrial que emplea más de 11 trabajadores pero menos de 100, con un volumen de negocios entre las 9.001 y las 250.000 unidades tributarias (UT). Por extensión, menos de 10 trabajadores serían *microempresas* (“microindustrias”), en tanto que más de 100 correspondería a la *gran industria*. (Según el decreto N° 6.215, con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y demás Unidades de Producción Social. 31 de julio de 2008).

Tabla 2.

Clasificación de PYMES en Venezuela

Tipo de Industria	Personal Ocupado (*)	Ventas anuales (*) U.T.
Pequeña	11 a 50	9001 a 100.000
Mediana	51 a 100	100.001 a 250.000

Nota: Recuperado de FUNDES 2009

* Ambos criterios son concurrentes

En este mismo orden, el sector manufacturero en Venezuela para el año 2013, de acuerdo a la información suministrada por el Presidente del Instituto Nacional de Estadística (INE) Elías ElJuri, está conformado por 6.309 empresas, las cuales representan un 7,05% del Producto Interno Bruto (PIB) generado para este mismo año.

Sin embargo, las políticas económicas que son aplicadas actualmente en el país, desde el punto de vista de la importación y el control cambiario frenan la adquisición de divisas. Por otra parte, la escasez de materia prima, el acelerado incremento de los costos de la mano de obra, las políticas del control de precios y el incremento de los demás costos indirectos de fabricación inmersos en el proceso productivo de las empresas, son factores que influyen significativamente en las actividades de producción, administrativas y contables.

Adicionalmente, el Banco Central de Venezuela (BCV) reporta un crecimiento productivo de apenas el 1,5%, y una inflación anual ubicada alrededor del 56,2% a lo que se suma el fuerte peso del índice de escasez, el cual alcanzó la cifra de 22,2% en el mes de diciembre de 2013. (Banco Central de Venezuela; Informe mensual, enero 2014).

Así mismo, las estadísticas del Gremio de Artes Gráficas de Venezuela (GAGV) señala que las 180 empresas que lo conforman adeudan a sus proveedores en el extranjero 198 millones de dólares. (Fiol, 2014)

Todo lo anterior refleja una situación económica del país poco alentadora para el crecimiento de este sector. Estos factores económicos, incitan para que las gerencias de todas las organizaciones, indistintamente del sector productivo, mejoren sus sistemas de control interno de modo que les permita crecer, permanecer y en algunos casos sobrevivir en mercados altamente competitivos que afectan de forma significativa su continuidad en un

determinado sector productivo, en este caso en el sector de empresas de artes gráficas.

Es decir, muchas empresas basan su permanencia en el mercado y posicionamiento económico en la mejora continua de las operaciones y procedimientos contables, administrativos, productivos y comerciales, por lo que un buen control interno pasa a formar parte de uno de los aspectos más importante de estas. Sin embargo, el modelo de control que apliquen las empresas debe considerar además de los aspectos señalados, varios factores relacionados con el tamaño de la empresa, la complejidad de los procesos de producción, la ideología en la dirección de la empresa, entre otros (Hernández y Torres, 2007).

Bajo este entorno administrativo, las personas a quienes corresponde la toma de decisiones en las organizaciones se ven obligadas a gerenciar de forma reactiva, es decir, reaccionan ante cualquier evento o circunstancia y deciden en forma inmediata, todo basado en sus experiencias. Por otra parte, trabajan previendo, tanto como es posible, las soluciones a las actividades propias del negocio, para lo cual convendrá contar con estrategias que le permitan crear los planes de acción necesarios para cumplir tareas de calidad, directamente relacionadas con los aspectos de aplicación y resultados requiriendo en tal sentido, de un control continuo que asegure su efectividad.

Particularmente, en las empresas de artes gráficas, los procesos productivos requieren la debida atención respecto a los costos de producción que manejan, en virtud que, son estos los que generan utilidad o pérdida a la organización, es decir, si los costos de producción se pierden en la perspectiva de la visión gerencial, entonces se estará en presencia de una posible pérdida significativa en el rendimiento de la empresa.

De lo anterior se infiere que la optimización de los beneficios en las organizaciones, no depende sólo de un volumen considerable en sus niveles productivos y de sus ventas, sino que requiere de una serie de lineamientos

que le permita controlar las diversas áreas de la empresa, para obtener los beneficios esperados, y si bien es cierto, el control interno se torna relevante para ello.

Al mismo tiempo, los sistemas de control interno surgen como herramientas para suministrar información que permite detectar debilidades y riesgos para aplicar correctivos en forma oportuna para hacer frente a las exigencias del entorno y a la presión competitiva.

En forma más general, el control interno brinda una estructura común que es de gran utilidad en la consecución de los objetivos y metas institucionales sobre todo en las Pequeñas y Medianas Empresas que requieren con más intensidad una adecuada asesoría operativa, financiera y normativa.

Al respecto John Willingham (2004: 12) señala que el control interno comprende el plan de organización y la coordinación de todos los métodos y medidas adoptadas por una empresa para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, para promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas administrativas prescritas por la dirección de la empresa.

El sistema de control Interno se desarrolla y vive dentro de la organización con procedimientos o formas preestablecidas que aseguren su estructura interna y comportamiento.

En este mismo orden, Catácora (1996: 238) expresa que “el control interno es la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema contable, el grado de fortaleza determinará si existe una seguridad razonable de las operaciones reflejadas en los estados financieros”. Por lo tanto, el control interno, o un sistema de control interno poco confiable, representan un aspecto negativo dentro del sistema contable de cualquier organización.

Asimismo, para Mantilla y Cante (2005)

El control interno ha sido diseñado, aplicado y considerado como la herramienta más importante para el logro de los objetivos, la optimización en la eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera, y cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables. Además de ello, los sistemas de control interno promueven la correcta utilización de los recursos y un aumento de la productividad. Un sistema de control interno, se proyecta más allá de aquellos asuntos relacionados directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas. (Pg.45)

Los autores en referencia continúan afirmando que el control interno, incluye el seguimiento de los elementos que integran los costos de producción y las existencias, e incluye la revisión y análisis de los informes periódicos estadísticos, financieros y de operación requeridos por la gerencia o por terceros.

De igual manera, Milla (2008) define el control interno bajo los siguientes términos:

Consiste en una división e integración de los procedimientos en tal grado que las actividades de los distintos miembros de una organización estén tan relacionadas entre sí que sea de presumir que los errores de contabilidad y las omisiones sean descubiertos automáticamente y que para cometer y ocultar un fraude sea necesaria la colisión de dos o más personas. (Pg.214)

Partiendo de lo anterior, el control interno se aplica con el fin de detectar, en el corto plazo, cualquier desorientación respecto a los objetivos de rentabilidad establecidos por la empresa, lo que permitirá evitar posibles imprevistos ante situaciones que vienen a ser repetitivas y controlables.

Dichos controles permitirán a las gerencias hacer frente a la rápida evolución del entorno económico y competitivo, así como a las exigencias y

prioridades cambiantes de los clientes para adaptar la empresa durante el crecimiento futuro de la misma.

En el sistema de control interno deben intervenir todas las áreas de la empresa, para formar un todo que englobe las premisas fundamentales de cada departamento y tener de esta manera un sistema como tal, así lo describe Catácora (1996).

En consecuencia, los controles internos no deben ser hechos, mecanismos aislados o disposiciones de la gerencia, sino una serie de acciones, cambios o funciones, que en conjunto, conducen a cierto resultado.

Ahora bien, los procesos productivos de las empresas de artes gráficas son muy particulares y se caracterizan por la elevada rotación de sus inventarios de materiales.

Dado el proceso productivo de estas empresas de tipo intermitente basado en órdenes específicas o adecuadas a las necesidades y exigencias del cliente y debido al dinamismo de sus inventarios, resulta necesario mantener un estricto control de los mismos. Este rubro, es una partida considerable en las empresas de artes gráficas, ya que sus costos son elevados y representan una inversión considerable en la organización. Al mantener elevados niveles de inventarios, las organizaciones deben reflexionar sobre los métodos de control que están aplicando para dichos activos.

En virtud del dinamismo de estas empresas es imprescindible definir un sistema de control interno que permita reflejar de manera confiable el ciclo operativo desde que inicia la transformación de la materia prima hasta la obtención del producto terminado.

El adecuado control de los recursos materiales y financieros, así como la mano de obra en el proceso productivo se garantiza con el establecimiento de métodos, normas y procedimientos que aseguren el registro oportuno y fiable

de la información derivada del proceso productivo. Esto por sí solo, extiende el concepto de control interno más allá de la noción tradicional de controles financieros, para convertirlo en un sistema integrado de materiales, equipos, procedimientos y personas (Alfaro, 2011).

Si bien es cierto que el control es una herramienta de gran ayuda en las organizaciones es necesario también resaltar que todas las empresas, independientemente del tamaño, su estructura, naturaleza, o sector al que pertenezcan, se encuentran en riesgos en todos los niveles de su organización, por lo tanto, siempre el riesgo es inherente a los negocios. Lo que hace aún más interesante la implementación de sistemas de control que puedan minimizar esos riesgos a los que están expuestas las organizaciones.

Adicionalmente, la nueva Ley Orgánica de Precios Justos (2014) asigna la competencia de la determinación de los precios de los bienes y servicios a la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), para lo cual el organismo se basa en el estudio socio económico de la empresa, constituido por la relación de costos y gastos, considerando los datos registrados e información disponible en los sistemas informáticos y archivos de los órganos y entes de la Administración Pública.

De acuerdo a lo expuesto esta nueva ley se constituye en un factor relevante para que las empresas desarrollen un estricto control interno que garantice la rentabilidad y por tanto la supervivencia de las mismas.

Este estricto control se debe ejercer principalmente en la elaboración de pedidos, recepción de materiales, verificación de las especificaciones de los materiales requeridos, el registro de los materiales adquiridos, almacenamiento de la materia prima recibida, cantidades utilizadas en cada orden de producción, supervisión de sobrantes y faltantes de materiales y productos terminados; todo esto conlleva a la obtención de altos niveles de eficiencia del proceso productivo, y de manera simultánea a la optimización de los beneficios económicos de la entidad.

Cada fase del proceso productivo, cuenta con una serie de procedimientos que también influyen en los resultados de la empresa. Por ejemplo, en la primera etapa del proceso productivo, se deben adquirir los materiales y suministros necesarios para la elaboración de una determinada orden de producción. Para ello, se debe tener un control interno donde se establezcan las políticas de compra de dichos materiales, proveedores que intervienen en la negociación, calidad de los insumos, entre otros; todo esto influye en la asignación de los costos de los productos elaborados para la venta posterior.

Por otro lado, en empresas industriales se debe considerar la importancia de la asignación de los costos respecto a materiales, mano de obra y los costos indirectos de fabricación. Se debe efectuar el debido control y registro de las cargas para cada uno de los elementos de los costos mencionados anteriormente, de manera tal que se puedan evidenciar de forma confiable, las cantidades utilizadas tanto en materiales como en mano de obra para cada orden de producción trabajada, y al mismo tiempo, si se están asignando los costos de manera razonable a cada cuenta contable; si esto no se realiza de manera correcta, se pueden presentar distorsiones en los costos unitarios de una orden específica.

Para este tipo de empresas, el control interno de los elementos que integran el proceso productivo y las normas de calidad de estos, son indispensables para lograr productos de calidad, ya que productos defectuosos y de baja calidad, ocasionarían pérdidas económicas considerables.

En este caso la propuesta del presente estudio se realiza para las empresas de artes gráficas establecidas en el Municipio Libertador del Estado Mérida, Venezuela.

Siendo esto así, es importante entonces plantear las siguientes interrogantes:

¿Cómo están configurados los procesos productivos de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Cuál es la composición de la estructura de los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida?

¿Qué tipos de control interno usan las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida para darle seguimiento a sus costos de producción?

¿Cuál es el sistema de control interno adecuado para el análisis y evaluación de los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Proponer un sistema de control interno para el análisis y evaluación de los costos de producción, de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida

Objetivos Específicos

1. Identificar la configuración de los procesos productivos de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida.
2. Describir los elementos que conforman la estructura de costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida.
3. Determinar los tipos de control interno aplicados a los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida.

4. Presentar los lineamientos del sistema de control interno adecuado para el análisis y evaluación de los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Justificación de la Investigación

El desarrollo de toda empresa manufacturera, radica en el adecuado manejo de sus costos de producción, puesto que son estos los que generan a futuro sus beneficios económicos; es por ello, que se debe prestar suficiente atención al control de los mismos.

Es preciso proponer, evaluar y difundir la aplicación del conocimiento teórico de los sistemas de control interno para los costos de producción, particularmente del sector de las artes gráficas, donde se hace necesaria una estructura contable que genere información confiable sobre los costos de producción y los procesos productivos de las mismas.

Por lo tanto, dentro de las organizaciones se deben crear planes o métodos que permitan a la gerencia la localización de posibles irregularidades dentro de los procesos. De manera recíproca, se logra la optimización de los beneficios, a través de la correcta utilización de los insumos que son utilizados dentro de su proceso productivo, por lo que el control interno no debe ser aplicado como un mecanismo aislado de la gerencia, sino como una serie de acciones o funciones que conducen a ciertos resultados.

Siendo esto así, es necesaria la aplicación de las normas de control interno dentro de cualquier tipo de empresa, ya sea comercial, de servicios o industrial. Para ello, se deben establecer lineamientos que conlleven a la elaboración de un adecuado sistema de control.

Para ARENS (1996; Pg.886), “la razón por la cual una compañía establece un sistema de control es para ayudarse a cumplir sus propias metas”

Las empresas dedicadas a procesos manufactureros, por la complejidad de sus funciones, deben establecer el sistema de control interno que les permita manejar adecuadamente su materia prima, la mano de obra directa, y los costos indirectos de fabricación; lo que le permitirá a la organización mejorar los controles administrativos y contables.

Se debe prestar la atención adecuada a todo lo relacionado con el proceso productivo, para así, obtener los beneficios esperados por la empresa, donde se incurran en costos acorde a los productos que se estén elaborando, donde se minimicen los niveles de desperdicios, mano de obra ociosa, y a su vez, una reducción de los costos indirectos de fabricación.

Es por ello, que este trabajo se orienta a proponer un sistema de control interno que permita a las gerencias tomar decisiones que coadyuven al logro de los objetivos propuestos, adecuados a los cambios del sistema económico venezolano a los cuales nos enfrentamos continuamente.

Se torna relevante para los diversos sectores productivos del país, y específicamente, en el caso de las empresas de artes gráficas, contar con herramientas que les permitan permanecer en los mercados existentes, que son objeto de políticas económicas que limitan cada vez más a los productores, y se ven abordados por la presencia de muchas empresas con tecnología de punta, que los hace cada vez más competitivos y menos atractivos para que se generen los beneficios esperados.

Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994) afirman que la contabilidad de costos se relaciona principalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno, con el fin de ayudar a la gerencia en la planeación, el control y la toma de decisiones. Por lo tanto, es necesaria la determinación de los costos de producción, porque estos proporcionan información financiera para planear, evaluar, controlar y asegurar las actividades de los recursos de la empresa

De ahí que sea necesario proponer un sistema de control que permita a las gerencias de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida, lograr el efectivo manejo de sus costos de producción, y así mantener calidad en sus productos, alta productividad y rentabilidad a la empresa.

En consecuencia, la investigación que se pretende desarrollar se justifica en la relevancia que posee la aplicación de un sistema de control interno eficiente y riguroso para los costos de producción de cualquier empresa, particularmente se toma como referencia esta rama de la economía por no existir información suficiente acerca de los sistemas de control interno para los procesos productivos, lo que significaría un aporte para la teoría contable del control interno así como para estas PYMES.

Alcances y Limitaciones

El presente trabajo de investigación, se enmara en el ámbito administrativo/contable, específicamente en lo relacionado con el control interno que debe darse dentro de las empresas. La investigación abarcó la descripción y el estudio de las variables contenidas en los objetivos específicos, que se relacionan directamente con la Propuesta de un Sistema de control interno para evaluar y analizar los costos de producción en las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida; con la finalidad de mejorar la estructura de sus costos de producción a través de un eficiente control interno en cada de las áreas relacionadas con el proceso productivo.

Según Arias (2004), el alcance o delimitación de una investigación está referida en términos de alcance de contenido temático, espacial, temporal y poblacional. Operacionalizando la definición señalada por el referido autor, el

alcance de esta investigación abarca tres grandes contenidos temáticos: (a) alcance de contenido, (b) alcance espacial y (c) alcance poblacional.

El primero, se refiere al diseño de un control interno para evaluar y analizar los costos de producción con todos sus elementos. En cuanto al alcance espacial, se refiere a las empresas de Artes Gráficas y el alcance de las mismas y finalmente el alcance poblacional, referido a la aplicación de los resultados, es decir, el producto de esta investigación sólo será aplicado a las empresas de artes gráficas ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida

En cuanto a las limitaciones, es oportuno manifestar que no todas las actividades involucradas en los costos de producción, en la estructura de los sistemas de control están debidamente registradas, ni documentadas, en virtud que las empresas desconocen en gran medida la importancia de estos factores para el cumplimiento de sus objetivos y la maximización de sus ganancias, obviando en su mayoría elementos del costo y algunos aspectos en la estructura del sistema de control lo que es una limitante en cuanto al acceso a las fuentes de información, por consiguiente, algunas de las actividades requirieron de las definiciones operacionales y procedimiento de trabajo.

Para este caso particular, se trabajó de manera mancomunada con el personal directivo, administrativo y de almacén de cada empresa de artes gráficas. Considerando al momento del levantamiento de la información las actividades involucradas en el proceso de productivo las cuales fueron documentadas en su mayoría por el personal relacionado con el proceso, la información que se recopiló fue validada a través de otros mecanismos, como por ejemplo la observación directa, entrevistas, entre otras; en consecuencia, la recolección de información requirió de mayor tiempo, por lo que se considera este aspecto una limitación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Una vez planteado el problema de la investigación, establecido su objetivo general y sus objetivos específicos todo lo cual se hizo en el capítulo anterior, en éste es preciso organizar los aspectos teóricos que sustentan el estudio en cuestión. En consecuencia, se revisará un compendio de datos recopilados en investigaciones anteriores que permiten conocer las bases de las diversas teorías y conceptos que se relacionan de alguna manera con la propuesta de un sistema de control interno y los costos de producción en empresas, con el objeto de analizarlos y extraer de ellos posibles alternativas que permitan cumplir con el objetivo general de esta investigación.

En palabras de Balestrini (2006, p.91) la fundamentación teórica, determina la perspectiva de análisis, la visión del problema que se asume en la investigación y de igual manera muestra la voluntad del investigador de analizar la realidad objeto de estudio de acuerdo a una explicación pautada por los conceptos, categorías y el sistema preposicional, atendiendo a un determinado paradigma teórico.

Según Bavaresco (2006) el marco teórico referencial brinda a la investigación un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permiten abordar el problema dentro de un ámbito donde éste cobre sentido.

Por lo tanto, el siguiente capítulo pretende entonces orientar al lector mediante la definición y análisis de los principales antecedentes, teorías, conceptos, componentes relacionadas con el tema de estudio y que sentará

las bases para el análisis e interpretación de los resultados obtenidos en la investigación, los cuales se organizaron por efecto de la revisión de las fuentes bibliográficas y el desempeño de las siguientes actividades: Búsqueda, obtención, selección y consulta; luego, se realizó la extracción y recopilación de las citas correspondientes para finalmente efectuar la confección del marco teórico.

Antecedentes de la Investigación

Se presentarán algunos antecedentes que aportan datos de estudios realizados con la investigación, las bases teóricas sobre las cuales se sustenta el estudio, la definición de términos básicos para una mejor comprensión de las variables y el sistema de las mismas para su Operacionalización. Se muestran entonces los principales antecedentes, conceptos y fundamentaciones relacionados con los costos de producción y sistemas de control interno.

Mejías (2013), presentó su trabajo de grado en la Universidad José Antonio Páez, titulada **“Estrategias de Control Interno para el Proceso de Almacén- Inventarios de la Empresa Amal –Productos C.A”**. El objetivo fundamental de esta investigación se basó en proponer estrategias de control interno para el proceso de almacén – inventarios de la Empresa Amal. La técnica utilizada fue la observación directa en todo lo relacionado a las actividades que se relacionan con el departamento de almacén-inventario y todos los departamentos u oficinas relacionadas con el destino de la mercancía para así los factores que intervienen en los procesos de requisición, orden de compra, entrada, registro, almacenamiento y salidas de la mercancía a fin de establecer las causas y efecto por medio de un estudio descriptivo.

La información se obtuvo a través de la aplicación de un cuestionario, la población estuvo constituida por las 85 personas que conforman la empresa,

empleados directos. El tipo de muestreo utilizado fue el muestreo sesgado, puesto que fueron considerados los empleados más representativos, debido al conocimiento de sus funciones en la empresa.

Los resultados obtenidos advierten que existen debilidades en el control de las salidas de los productos en el almacén, tales como registros de mercancías y facturación de productos dentro de la empresa, por lo que existe fuga de mercancía que se traduce en pérdidas para la empresa.

La investigadora señala dentro de las conclusiones, que las funciones administrativas y de control en la empresa no se cumplen de forma adecuada, sobre todo en lo referente a los procesos de salida de los productos del almacén que presenta gran debilidad en el personal que labora en registros de mercancías, facturación de productos dentro de la empresa, control de gestión y el departamento de costos lo que facilita la fuga de dinero y mercancía.

En esa perspectiva, el trabajo presentado por Mejías sugiere a la presente investigación que el control interno debe cumplirse en cada área de la empresa para que la toma de decisiones y fortalecimiento en las funciones administrativas se conciban de manera que cumpla con todos los procesos de la organización, dirección, planificación y control como elementos claves que garantice el éxito de la empresa.

Así mismo, Bastidas J. (2010), realizó el trabajo de grado para optar al título de Especialista en Ciencias Contables mención Tributos Internos en la Universidad de Los Andes cuyo título es: “**Análisis del Control Interno Bajo el Enfoque COSO en el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), Caso: Alcaldía del Municipio Libertador del estado Mérida**”. Esta investigación tuvo como finalidad analizar el sistema de control interno del SAMAT bajo la perspectiva del informe COSO, para lo cual se establecieron los siguientes objetivos específicos: Identificar la normativa vigente relacionada con el sistema de control interno en las administraciones tributarias municipales; caracterizar los aspectos relacionados con la variable

ambiente organizacional en el SAMAT del Municipio Libertador del estado Mérida; explicar las actividades de control continuas que se utilizan en el SAMAT; determinar los riesgos de las actividades realizadas y su vinculación con las actividades de control; analizar los sistemas de información y comunicación en el SAMAT y exponer los mecanismos de supervisión de las actividades organizacionales.

El estudio se desarrolló en el ámbito de un diseño de investigación-acción debido a que el investigador forma parte de la institución analizada, asimismo se fundamentó en una investigación de tipo analítica con un enfoque cualitativo.

En esta investigación se toma como muestra a siete funcionarios en cargos de dirección para los fines de la aplicación de la prueba piloto. El instrumento de medición utilizado fue un cuestionario de cincuenta y nueve preguntas previamente delimitadas con dos opciones de respuestas o varias opciones de respuestas según la intencionalidad de la pregunta. Del procesamiento y análisis de los resultados obtenidos estableció como conclusión que el sistema de control interno del SAMAT presenta fortaleza, oportunidades, debilidades y amenazas las cuales fueron identificadas en función de los componentes del nuevo enfoque de control interno establecido en el informe COSO, a saber: ambiente de control, valoración de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión.

El aporte de este trabajo a esta investigación es el enfoque que le da al informe COSO como herramienta de gestión para ayudar a las organizaciones en el logro de sus objetivos y por ende su contribución en parámetros necesarios para la implantación, mantenimiento y supervisión del sistema de control interno que permita una evaluación sostenible eficiente y eficaz desde el punto de vista de gestión, administración, ingresos y costos

Por su parte Monascal, F (2010), elaboro un trabajo de grado titulado **“Propuesta de Control Interno. Caso: Gerencia de Auditoria de Italviajes,**

C.A”, presentado en La Universidad Monte Ávila, para optar al título de Especialista en Planificación, Desarrollo y Gestión de Proyectos. Cuyo objetivo general fue “Analizar los procedimientos utilizados para el procesamiento de la Información Contable, Procesos y de Sistemas en la - Empresa Italviajes C.A”

El tipo de investigación se ubica en la modalidad de trabajo de campo, se basó en métodos que permiten recoger datos en forma directa de la realidad, fundamentada en una base documental, dado que el análisis de los datos obtenidos es de diferentes fuentes de información El instrumento que se utilizó para obtener la información fue el cuestionario, el cual consistió en un esquema formal de preguntas abiertas, el mismo se aplicó a una muestra de población constituida por diez (10) personas (Gerentes, Jefe de Grupos, Analistas, Auxiliares y Personal Básico).

Una vez recolectados y analizados los datos, el investigador concluye que para mejorar el modelo de control interno se debe presentar una propuesta que permita establecer patrones internas de comportamiento y conducta en la empresa basadas en la formulación de planes, objetivos, metas, estrategias y tácticas, políticas y practica coherentes que conduzcan a una Administración y Gerencia de Auditoría competitiva; rediseño de los manuales de organización, normas y procedimientos, descripción de cargos y funciones, procedimientos de las actividades administrativas y de producción que coadyuven a que la organización realice el proceso administrativo en forma exitosa.

Igualmente, evaluar el desarrollo de un Sistema de control Interno basado en la Gerencia de proyectos para determinar, si el diseño conlleva a mejorar el control y monitoreo de operaciones comerciales y administrativas, que permita mitigar el riesgo de fraudes. Capacitar al personal de la Gerencia de la Administración en todos los temas relacionados con el Sistema de Auditoria Administrativa interna y realizar Auditorías de Control Interno, basada

en la Gerencia Estratégica, para detectar las fortalezas y debilidades, oportunidades y amenazas, de modo que permitan reformular los objetivos y metas, así como las estrategias y tácticas necesarias para potenciar y aprovechar las fortalezas y oportunidades y eliminar y enfrentar las debilidades y amenazas respectivamente.

Aquí se observa claramente la relación con esta investigación dada la propuesta de Gestión de control interno como fundamento para indagar, mejorar la calidad de la administración y funcionamiento de los elementos del proceso de Control Interno de la empresa que permitan mitigar los riesgos , reducir los fraudes, las pérdidas financieras y mantener su desarrollo.

Medina, I (2007), presento su trabajo de grado titulado **“Evaluación de los Procedimientos de Control Interno del Proceso de Compras del Ministerio del Poder Popular para la Infraestructura (MINFRA) estado Falcón”** como requisito para optar al título de Especialista en Contaduría: mención Auditoría. El propósito fundamental de la investigación fue Evaluar el Control Interno aplicado al proceso de compras en el Ministerio del Poder Popular para la Infraestructura (MINFRA) del Estado Falcón. La investigación estuvo enmarcada dentro de una investigación de campo tipo descriptiva de carácter evaluativo apoyada en una revisión documental y de acción, dado que se llevó a cabo por medio de un proceso de observación directa

Para la recolección y análisis de la información suministrada al personal que labora en el departamento de compras, se utilizó la observación y conversación directa, se aplicó un cuestionario de control interno estructurado. Los resultados obtenidos arrojan que existen grandes debilidades en los procedimientos de control interno aplicados, por lo que se recomienda fortalecer los mismos para garantizar la eficacia y la eficiencia en el proceso de Compras y por ende del Minfra Falcón

El aporte de este trabajo a esta investigación es el enfoque preciso que da la implementación de control interno en una organización para alcanzar sus

objetivos, situación que debe conllevar a las organizaciones a disponer de mecanismos de control interno eficientes que permitan promover la coordinación e integración de sus operaciones internas, además de minimizar riesgos y costos de producción en la organización.

Zambrano, G (2006), presento ante La Universidad de Los Andes su trabajo de grado para optar al título de Magister en Ciencias Contables, titulado **“El Control Interno de los Costos de Producción y Existencias de la Industria Metalmecánica en el estado Trujillo.”**, se planteó como objetivo diseñar un método de control interno de los costos de producción y existencias para la industria metalmecánica en el estado Trujillo. Es una investigación de tipo descriptiva, ya que, mediante la encuesta y la observación, se busca analizar los diferentes tipos de sistemas, procedimientos y controles internos, administrativos y contables, empleados en los elementos del costo que integran los procesos productivos y en el control de las existencias, de tres empresas manufactureras.

Se aplicó un diseño de campo no experimental, puesto que la recolección de los datos sobre el control interno se llevó a cabo en la sede de cada una de las empresas que integran la industria metalmecánica en el estado Trujillo.

El trabajo comprende el estudio analítico de los sistemas y procedimientos administrativos y contables de los controles internos implementados en las empresas, mediante el uso de cuestionarios y observaciones simples sobre los elementos que integran el costo de los procesos productivos y de los movimientos de almacén, con el fin de ayudar a la gerencia a la toma de decisiones adecuadas para el logro de sus objetivos propuestos, y de esta forma coadyuvar esfuerzos en beneficio de este tipo de industria en la región.

El investigador concluye que, para que la empresa maximice sus beneficios y minimice sus costos debe considerar la necesidad de mostrar a sus trabajadores el organigrama funcional de la misma. Elaborar los manuales

sobre los sistemas y procedimientos de las actividades administrativas y de producción que se realizan en la organización, actualizando los mismos cada vez que las circunstancias lo requieran. Estos manuales y sus modificaciones deben ser conocidos por los trabajadores. Igualmente, debe contratar auditores externos para la realización anual de la auditoría de gestión y de estados financieros

Por otro lado, debe realizar un exhaustivo control en cada uno de los departamentos que se relacionan con la producción para conocer detalladamente todos los elementos del costo.

La relación que guarda con la presente, es la que las organizaciones deben llevar a cabo un sistema de control interno eficaz que garanticen el mínimo riesgo y el buen funcionamiento de las organizaciones. Las mismas, deben, realizar anualmente auditoria, para examinar y verificar que la parte contable se está realizando correctamente bajo los estándares de un excelente control interno.

Andara, E. (2005), presentó a la Universidad de Los Andes, Núcleo Trujillo, un trabajo de grado titulado “**Control interno del Efectivo en los Establecimientos de Alojamiento tipo Posada del Municipio Boconó del Estado Trujillo**”, cuyo objetivo general fue analizar los mecanismos de control interno aplicados al manejo del efectivo en los establecimientos de alojamiento tipo posada del municipio Boconó en el estado Trujillo, utilizando un diseño descriptivo y de campo.

Como instrumento de recolección de datos se utilizó un cuestionario auto administrado (Sistema de Información Contable) aplicado a una muestra de 17 establecimientos de alojamiento tipo posadas, utilizando como fuente para la selección el registro de establecimientos turísticos que lleva la Corporación Trujillana de Turismo. Una vez analizados los resultados, se llegó a la conclusión de que los mecanismos de control interno aplicados al efectivo en los establecimientos aquí señalados son deficientes, recomendándose: a)

aplicar separación de funciones, b) crear un fondo fijo de caja chica, c) formalizar el diseño de formularios y d) formalizar el sistema de información contable.

El trabajo anterior se considera un aporte significativo a los objetivos del presente estudio porque enfatiza la importancia que tiene un buen sistema de información contable toda vez que contribuye significativamente a que el control interno brinde la seguridad del sistema contable que se utiliza en la empresa, fijando y evaluando los procedimientos administrativos, contables y financieros que ayudan a que la empresa logre su objeto. Detecta las irregularidades y errores y propugna por la solución factible evaluando todos los niveles de autoridad, la administración del personal, los métodos y sistemas contables para que el auditor pueda dar cuenta veraz de las transacciones y manejos empresariales.

Así mismo, este sistema de información contable registra, determina, distribuye, acumula, analiza, interpreta, controla e informa las fluctuaciones en los costos de producción, distribución, administración, y financiamiento de las empresas.

Bases Teóricas

En relación con las bases teóricas, éstas se expresan en los planteamientos relacionados con los aspectos inherentes al control en las organizaciones en términos generales, el control interno, los costos de producción y los sistemas de control interno. A continuación se hace un análisis de cada uno de estos tópicos.

Según Méndez (2006:109), “Las bases teóricas son la descripción de los elementos teóricos planteados por uno o por diferentes autores y que permiten al investigador fomentar el proceso de conocimientos”. Para esta investigación se tomaron en cuenta las principales teorías y principios referidos control interno y costos de producción.

Proceso Productivo

La internalización de la economía, la globalización y el avance desmesurado de la tecnología científica, han obligado a las empresas a entrar en un mundo competitivo a responder y mantenerse en mercados donde los clientes son cada vez más exigentes, tanto en calidad y eficiencia como en precios y costos.

En este sentido Montilla (2006) sostiene

Que estas expectativas implican la adopción de estrategias conducentes a la excelencia empresarial para, de este modo desarrollar y mantener ventajas competitivas que aseguren una posición destacada en el mercado, lo que obliga a utilizar tecnología blanda que aporta beneficios en información, en tanto buscan mejorar el contenido, importancia y disponibilidad de la misma, además de la evaluación del comportamiento de los costos y el incremento del costo en la exactitud de los productos, ya que en la medida que una empresa tiene conocimientos de sus costos podrá tener ventajas competitivas sostenibles. (Pg.275)

De lo anterior, la calidad de los procesos productivos juega un papel relevante, haciéndose necesario que las organizaciones consideren dentro de sus sistemas de costos la medición y el control de los costos de producción. En tal sentido, un proceso productivo se puede definir como aquella actividad encargada de generar y transformar la materia prima a través de la intervención de la mano de obra y maquinas especialmente diseñadas con el objetivo de satisfacer las necesidades de la sociedad, lo que se logra mediante los diferentes bienes y servicios que se ofertan en un mercado.

Según Rocha A (2011: Pg. 225), "Producción es un proceso de transformación de ciertos insumos en algunos productos requeridos en forma de bienes o servicios. Existe una función de producción que no se aplica con exclusividad a las actividades manufactureras, sino también a otras actividades.

Los procesos productivos varían desde un nivel de transformación sencillo hasta lo más complejos. Según Cartier, E (2010: Pg 8) todo proceso productivo es un sistema de acciones dinámicamente interrelacionadas orientado a la transformación de ciertos elementos “entrados” denominados factores, en ciertos elementos “salidos” denominados productos, con el objetivo primario de incrementar su valor, concepto éste referido a la “capacidad para satisfacer necesidades”.

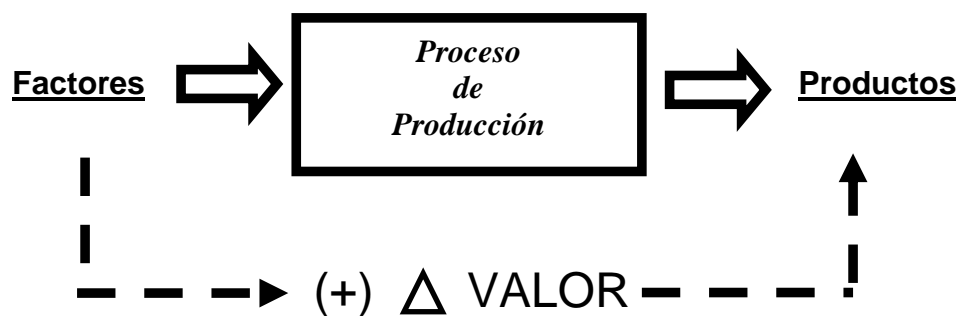


Figura 1 Procesos de Producción de Balanceado

Nota: Tomado de VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos (Cartier, 2011).

Los elementos esenciales de todo *proceso productivo* son:

Según Enrique Cartier (2010) En general los recursos son toda clase de bienes o servicios económicos empleados con fines productivos o de servicios que sufren una transformación. Las acciones: ámbito en el que se combinan los factores en el marco de determinadas pautas operativas y los;

Recursos son los factores que intervienen directamente el proceso sea productivo u operativo con el propósito de obtener resultados o productos.

La teoría de la producción estudia estos sistemas, asumiendo que esa noción de transformación no se limita exclusivamente a las mutaciones técnicas inducidas sobre determinados recursos materiales, propia de la actividad industrial. El concepto también abarca a los cambios “de modo”, “de

tiempo”, “de lugar” o de cualquier otra índole, provocados en los factores con similar intencionalidad de agregar valor.

En términos generales un sistema productivo, se define como todos aquellos procedimientos que una empresa emplea, para la transformación de insumos en un producto o un servicio, adicionándole valor a lo largo de dicho proceso. Los procesos productivos suelen ser complejos dependiendo del tipo de empresas, estos pueden ser cambiantes, a causa de cambios en los productos, factores tecnológicos, y culturales que conllevan a la búsqueda de mejores resultados.

Es así, que Sapag (2008), define al proceso productivo como la forma en que una serie de insumos se transforman en productos mediante la participación de una determinada tecnología (combinación óptima de mano de obra, maquinaria, métodos y procedimientos de operación).

También lo define como un conjunto secuencial de operaciones unitarias aplicadas a la transformación de materias primas en productos actos para el consumo, es decir, es el conjunto de equipos que realizan todas las operaciones unitarias necesarias para conseguir dicha transformación, a través de la ayuda secuencial de actividades realizadas por el recurso humano para la transformación y obtención de ese bien o servicio.

Considerando lo anterior, comienza con la transformación de la materia prima, donde se le adicionan diversos componentes que van a proporcionar un producto final o un servicio, es decir, el sistema productivo se resume como:

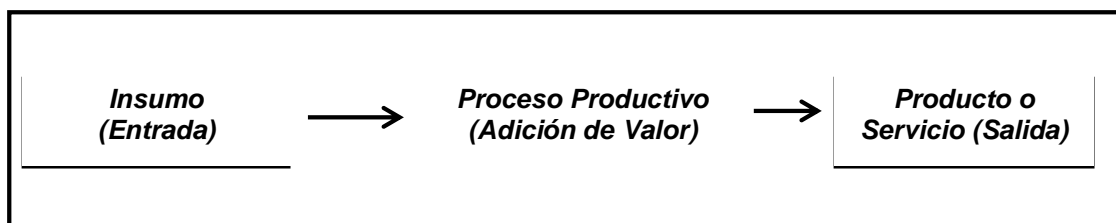


Figura 2 Proceso Productivo.

Nota: Elaboración propia 2014

Entrada (insumo), es la materia prima que se tiene para ser trasformada. Al respecto Acevedo (2000) citado en Bello (2007), señala que la entrada o insumo describe la cantidad de requerimientos o solicitudes de productos que hacen los usuarios o clientes internos y externos a la unidad del análisis bajo estudio”

Luego el proceso productivo se inicia con la adición de mano de obra y cualquier otro insumo que adiciona valor a la materia prima que se transforma. Al respecto Acevedo (2000) citado en Bello (2007), señala que el Insumo, “representa el conjunto de recursos de los que dispone o requiere la unidad de análisis para el proceso de transformación adecuado, que permitan tener los resultados deseados”.

Luego se inicia el proceso que en palabras de Acevedo, representa las actividades, tareas y esfuerzos (o conjunto de ellos), que son realizados en la unidad de análisis en el proceso de transformación de insumos para la obtención de los productos o servicios deseados”.

En este sentido, el flujo del proceso productivo de una organización depende no solo de agentes internos sino también de agentes externos, los cuales no son controlables y pueden influir de manera significativa en los costos y el control de la producción.

Tipos de Procesos Productivos

El Novo Diccionario de Economía (2007), señala que los procesos productivos industriales se refieren a la secuencia de actividades requeridas para elaborar un producto. Generalmente, existen varios caminos que se pueden tomar para producir un producto ya sea este un bien o un servicio. Pero la selección cuidadosa de cada uno de sus pasos y la secuencia de ellos ayudarán a lograr los principales objetivos de producción.

El primero está referido a los costos (eficiencia) en que se incurren para llevar a cabo el proceso productivo, es decir, mientras más bajos sean los costos más rentabilidad tendrá la empresa. El segundo paso se relaciona con la calidad del producto; tercero la confiabilidad y por último se tiene la flexibilidad.

Para Krajewski y Ritzman (2000) citado en Amaya (2007), la selección de los procesos productivos determina si los recursos se van a originar en torno a los procesos, servicios o productos, con el fin de implementar la estrategia de flujo adecuada para tal fin. El alcance en la selección del proceso depende de la naturaleza del bien o servicio que se trate. Con frecuencia las organizaciones emplean más de un proceso de operación en un sistema de producción y la buena estrategia de selección del proceso está en tomar la que mayor apoye su estrategia de flujo.

Noori y Radford (2000), manejan las siguientes tipologías de flujo:

- ✓ Flujo de variedad (flujo variable): se elabora una amplia variedad de productos con una mano de obra altamente capacitada, utilizando maquinaria de propósito general. Existen muchas rutas posibles para enviar los productos durante el proceso.
- ✓ Flujo Intermitente (por lotes): Se emplea una combinación de equipos y maquinaria de propósito general y de propósito especial para fabricar desde pequeños hasta grandes lotes de productos
- ✓ Flujo repetitivo (en serie): varios productos estandarizados siguen un flujo predeterminado a través de trabajo secuencialmente dependiente.
- ✓ Flujo Continuo: los productos comerciales fluyen hacia un proceso lineal.

Fernández y otros (2003), distinguen tres tipos de flujos de productos:

- ✓ Estático: no existe flujo de productos propiamente dicho, sino una secuencia de tareas que se llevan a cabo donde el producto está ubicado. Los trabajadores están especializados en una actividad y pueden o no estar cualificados
- ✓ Funcional: agrupan máquinas generales de uso general, trabajadores especializados y altamente cualificados. Este flujo es muy flexible y permite la producción de diferentes líneas de productos en lotes de tipo pequeño o mediano, cada producto tiene sus propias especificaciones y su propio flujo funcional que describe los sucesivos centros de trabajo donde hay que trasladar los materiales para añadirle valor y convertirlos en productos finales.
- ✓ Secuencial: las tareas se alinean unas a continuación de otras según la secuencia técnica para transformar los materiales en producto terminados, tal distribución disminuye el tiempo necesario para transportar internamente el material, así como la necesidad de trabajadores y maquinaria para tal fin.

Gil (2007), señala que el proceso productivo crea riqueza y añade valor a los componentes adquiridos (materiales, mano de obra, tecnología) con el objetivo de aumentar la eficiencia de los factores productivos y reducir los costos para lograr una ventaja competitiva.

Para Fernández y otros (2003), el proceso de producción es un conjunto de actividades mediante las cuales uno o varios factores productivos se transforman en productos. Está formado por tareas, flujos y almacenamientos. Donde una tarea es cualquier acción realizada por trabajadores y/o máquinas sobre materias primas, productos semiterminados o productos terminados.

En otras palabras los procesos productivos son el conjunto de elementos, personas y acciones, que transforman materiales y/o brindan servicios de cualquier índole mediante flujos de procesos, los cuales pueden ser de

productos y de información. El primero referido a la secuencia o ruta que siguen los materiales desde que inicia el proceso (entrada) hasta transformarse en producto final, mientras el segundo es un complemento en el proceso de producción de un producto o servicio y por último el almacenamiento que no es más que la espera que sufren los materiales y productos para ser transformados o trasladados de lugar.

Existen diversas clasificaciones de los procesos productivos, para Krajewski y Ritzman (2000) citado en Amaya (2007), los gerentes disponen de cinco tipos de procesos que forman un conjunto y de los cuales pueden elegir. A continuación se enumera cada uno de ellos: 1) producción por proyecto; 2) Producción artesanal o intermitente; 3) Producción por lotes; 4) Producción en masa y 5) Producción continua; los tres primeros muestran cierta flexibilidad y los dos últimos una gran rigidez.

1. Producción por Proyecto: utiliza un flujo de producto estático. Se caracteriza por obtener productos complejos, únicos, que satisfacen necesidades únicas de cada cliente. Son difíciles de definir en sus etapas iniciales y están sometidos a un alto grado de cambio.

Prosiguen, los autores señalando que estos sistemas se basan en una estrategia de flujo flexible, la secuencia de las operaciones y el proceso incluido en cada uno de ellas son nuevos para cada proyecto, lo cual se traduce en productos y servicios únicos en su clase elaborados específicamente sobre el pedido del cliente.

2. Producción Artesanal o Intermitente: el flujo de productos se aproxima al de tipo funcional. Cada producto se apoya básicamente en el trabajo manual; se adapta a las exigencias de los clientes, por lo general se refiere a los productos que tienen muestras o requerimientos por encargo.

Asimismo los autores hacen referencia a que la producción intermitente muestra flexibilidad, por lo que se apoya en un proceso de flujo flexible para producir diferentes tipos de productos o servicios a niveles significativos donde los clientes normalmente hacen sus pedidos con anticipación, por eso se producen en grandes cantidades de productos o números de servicios.

Normalmente las empresas que escogen este tipo de proceso por lo general necesitan participar a través de licitaciones para ganar pedidos. Cada pedido se maneja como un trabajo independiente donde la personalización es relativamente alta y el volumen de producción del bien o servicio es bajo.

3. Producción por lotes: este tipo de proceso se aplica la estrategia de flujo intermedio, aunque en algunos segmentos de los procesos se percibe un flujo en línea, debido a sus características de producir bienes y servicios en volumen, variedad y cantidad relativamente altos por lo repetitivo del proceso; sin embargo la gama de bienes y/o servicios ofrecidos o disponibles es precisa. Ante este panorama, los autores señalan que este tipo de producción se caracteriza por un flujo de producto funcional, distinguiéndose del artesanal por el mayor tamaño del lote.

Dentro de las características fundamentales de este tipo de proceso productivo se pueden mencionar las siguientes:

- Los productos o grupos de productos se elaboran de acuerdo a especificaciones dadas por el cliente.
- Los volúmenes de las cantidades producidas son pequeñas, debido a que no se justifica la producción en serie.
- Los costos se acumulan para una orden de producción específica.
- Se pueden elaborar una gran gama de productos debido a que se cuenta por lo general con personal y equipos altamente calificados para atender las necesidades y requerimientos de los clientes.

- Las distintas órdenes de producción se empiezan y se terminan en cualquier fecha del período contable.
- El cliente tiene participación directa en el diseño del producto a elaborarse.

Algunas de las ventajas de este proceso productivo son:

- El proceso es flexible en cuanto al seguimiento de las materias primas a ser transformadas.
- Por elaborarse productos con características específicas de acuerdo a los requerimientos del cliente, se optimiza la calidad de la producción o el servicio.
- La especificidad de los productos apoya la satisfacción del cliente, lo que a su vez se convierte en la obtención de alta reputación de la empresa.
- Los procesos productivos pueden ser interrumpidos de manera voluntaria o involuntaria, sin poner en riesgo la calidad del producto final o servicio a prestar.

Desventajas de este proceso productivo:

- Los costos unitarios son elevados, como consecuencia de las especificidades del producto.
 - Existirán diversas carteras de productos, esto depende de los requerimientos de los clientes.
 - La programación del proceso productivo puede ser complejo, dado que cada lote de producción pudiera ser diferente.
4. Producción en masa: se caracteriza por un flujo de producto secuencial u homogéneo en línea recta, el costo por unidad es

relativamente bajo en comparación con la producción por lotes. Fabrica un elevado volumen de un producto estandarizado que comercializa en el mercado de masas.

Los pedidos de esta producción no están directamente vinculados con los pedidos de los clientes. Las fábricas que emplean este proceso utilizan la estrategia de fabricación para inventario y almacenan productos estándar a manera de estar preparados al momento de recibir un pedido por parte del cliente.

Las principales características de la producción en masa son las siguientes:

- Las cantidades de producción son elevadas y a su vez es elevada también la demanda de estos productos.
- Los equipos que se utilizan en este tipo de procesos son específicos para la elaboración de esos productos. La demanda de los productos permite dicho comportamiento.
- Las inversiones de capital son elevadas porque se debe contar con maquinaria y personal calificado.
- En la producción en masa se observa como un producto se mueve a través del sistema productivo desde una estación de trabajo a otra en el orden que corresponda al procesamiento de cada producto particular.

Algunas de las ventajas que presenta la producción en masa son:

- Por tener una producción homogénea, se tienen altos niveles de eficiencia en los productos que se elaboran.
- Los costos unitarios son bajos por tener estándares en la producción.
- Los procesos son automatizados o semi – automatizados.

- Los procesos productivos son rápidos.

Las desventajas que se pueden considerar de la producción masiva son:

- Elevados costos de la maquinaria que se utiliza en las industrias que manejan este tipo de procesos productivos. Se debe contar con equipos altamente calificados.
 - Dificultad para adaptarse a cambios en la demanda. Una variación en la demanda puede originar variaciones de sus costos de manera significativa debido a que manejan cantidades estándares de producción.
 - Poca capacidad de respuesta en atención a clientes que desean productos con características específicas del producto.
5. Producción continua: Este tipo de sistema se caracteriza por un tipo de producción secuencial en línea recta. Generalmente se procesan materiales que posteriormente son transformados mediante otro tipo de proceso productivo. La exigencia de capital es alta y los procesos de producción duran las 24 horas del día con el propósito de maximizar el uso de equipos evitando las costosas paradas y arranque de planta.

Una vez definidos estos tipos de procesos productivos, se observa claramente que la industria tipográfica se ubica dentro de la producción por lotes o por órdenes específicas. Atienden requerimientos particulares de los clientes y de los sectores a los cuales se dirigen.

Proceso Productivo de la Industria de Artes Gráficas

Las empresas dedicadas actividades de impresión y de las artes gráficas dividen su proceso productivo en cuatro fases. 1) Diseño, 2) Prerensa; 3) Impresión y 4) Acabado. La tecnología impacta en cada una de estas fases de manera que las variables de eficiencia y competitividad son el resultado de las tecnologías de proceso, producto, información, organización, las estrategias

de la empresa y las habilidades de la fuerza de trabajo que se encuentran funcionando en cada una de estas etapas. (CEPAL, 2004)

El diseño:

Fase que incluye el diseño editorial y el diseño gráfico. El diseño es un proceso creativo que utiliza el arte y la tecnología para comunicar ideas. Empieza con un mensaje que puede ser escrito o gráfico. El diseñador tiene la importante función de transformarlo en comunicación visual que impacte los sentidos del cliente. Por medio del control del color, los tipos, los símbolos, la composición, la fotografía y la forma, el diseñador crea y maneja la producción de imágenes para informar y persuadir al consumidor potencial. El diseño representa aproximadamente el 11% de los costos del proceso de producción (Durán, Medina y López, 1995 citado en Dini y otros, 2002).

El diseño editorial comprende tareas tan variadas como la corrección de estilo, la formación y corrección de galeras, actividades asociadas más comúnmente a la industria editorial. En realidad, las empresas de la imprenta y las artes gráficas reciben de sus clientes archivos digitales ya formados y corregidos, de manera que el diseño editorial no es una actividad muy relevante para las impresoras, sin embargo, ocasionalmente reciben esta clase de pedidos o se ven obligados a introducir cambios en los archivos.

El diseño gráfico en cambio, es una actividad central en esta fase. Al entrar a este departamento, se ven grupos de dos a cinco personas trabajando con equipos Mac o PC. Aquí se crean y editan los diseños gráficos; eligen los colores, efectúan pruebas de color en impresoras láser, definen el orden y la forma en que aparecerán los diseños en la impresión. Los diseñadores disponen de archivos con imágenes ya hechas almacenadas en programas especializados, o bien, tomados del Internet para luego modificarlos. También pueden scannear imágenes de revistas o dibujos hechos por expertos dibujantes. El diseño incluye no sólo el estampado y el diseño gráfico, también

tiene que ver la forma de los productos: cajas de fondo automático, cajas con cortes especiales, presentadores, empaques tridimensionales, etc.

La fase de diseño es posiblemente la que más transformaciones ha tenido en los últimos años, siendo la parte más informatizada. Aún a mediados de los años setenta, poner un diseño en papel requería un diseñador publicitario con habilidades para el dibujo, un fotógrafo y un tipógrafo.

La introducción de la computadora simplificó el trabajo y eliminó puestos. Actualmente la inmensa mayoría de los diseños se trabajan en computadoras, el dibujante de lápiz y paleta de colores ha sido sustituido por diseñadores técnicos adiestrados en el uso de las PC. Sin embargo, en las empresas que imprimen sobre cajas y bolsas, todavía quedan algunos empleados encargados del diseño de estos empaques. Se encargan de elaborar modelos tridimensionales, con dobleces especiales que faciliten los suajes (cortes y dobleces de las máquinas).

La introducción de la computadora en la fase de diseño ha cambiado el perfil y las habilidades necesarias de las personas que laboran en este puesto. No es sólo que los nuevos diseñadores por computadora están sustituyendo a los viejos diseñadores. En ninguna de las empresas visitadas había diseñadores haciendo uso de un caballete, con sus reglas y escuadras. Aun en las empresas más pequeñas esta tarea era realizada con un software especializado.

La mayoría de las personas empleadas en esta función provienen de escuelas técnicas donde han aprendido el diseño gráfico por computadora; sin embargo, en varias empresas, hay una o más personas que aprendieron a usar los programas de diseño sin una capacitación formal. Son personas que aprendieron empíricamente o bajo la supervisión y enseñanza de algún experto egresado de escuelas técnicas. Esto implica que las habilidades originales del diseñador han sido incorporadas en buena medida en las computadoras.

En ellas se puede ensayar y borrar el dibujo una y otra vez, sin incurrir en costos importantes. El conocimiento del software adecuado y el dominio del mismo, así como su capacidad para manipular archivos y transformar imágenes importadas de otros programas o de la red son ahora las habilidades que se exigen al diseñador.

Los programas de diseño son cada vez más simples, más fáciles de usar y han simplificado a tal punto las cosas, que ahora personas sin instrucción formal pueden aprender a diseñar en un tiempo breve. Las personas que son capacitadas en el manejo de los programas de diseño son, en su mayor parte, trabajadores nuevos y al menos con un nivel de educación de escuela secundaria que les proporciona la formación básica para aprender el uso de la nueva tecnología.

Preprensa:

Algunos directores y gerentes generales definen preprensa como todo el conjunto de tareas que preceden a la impresión, incluyendo por supuesto la parte de diseño. Aquí sin embargo, hemos considerado al diseño como una actividad singular que merece ser estudiada como una fase independiente. En nuestra definición, la preprensa comprende entonces los procesos localizados entre el diseño y la impresión.

En el proceso de impresión tradicional, una vez que se cuenta con un diseño, éste debe pasar a un negativo, eso implica una cámara fotográfica y un cuarto de revelado (cuarto oscuro). El negativo se ha de preparar cubriendo aquello que no se desea, para que no aparezca en la impresión. Una vez que ha quedado listo, se traslada a las mesas de formado donde se corta y organiza con el fin que su contenido aparezca en un orden determinado.

La siguiente tarea es pasar el negativo a placa metálica, es decir, el diseño contenido en el negativo se revela a una lámina de aluminio presensibilizada. Este proceso recibe el nombre de transporte y la máquina

encargada de hacerlo, transportadora o insoladora. Con el diseño o el texto en la lámina, ésta se lava y se prepara cubriendo con un barniz las manchas indeseadas. La lámina así preparada queda lista para ser montada en la prensa offset.

El sistema tradicional de preprensa descrito, también conocido como fotomecánica, también ha sufrido cambios importantes. En la mayoría de las empresas el cuarto oscuro para el revelado está desapareciendo. De hecho existe una tendencia a desaparecer toda esta parte. Varias empresas cuentan con un sistema RIP (Master Image Processors) que permite obtener negativos directamente desde la computadora.

De este modo se elimina la cámara fotográfica y el cuarto de revelado. La computadora envía un archivo digital a una máquina especializada que en lugar de imprimir en una hoja produce un negativo. El revelado y control de color de calidad en este sistema supera ampliamente en calidad el método tradicional.

El scanner es todavía un equipo muy utilizado por las empresas cuando se trata de reproducir y componer imágenes, sin embargo, en los países avanzados su uso está declinando debido a la introducción de la fotografía digital cuya tecnología para mejorar calidad de imagen mejora continuamente, reduciendo también sus costos. La fotografía digital también evita el uso de negativos ya que los archivos podrán cargarse directamente a la transportadora o a la prensa.

El Sistema Computer to Plate (CtP), que hace posible pasar directamente de computadora a placa metálica, elimina igualmente la necesidad del revelado. Pero lo más moderno en este campo, es pasar directamente de computadora a impresión. Con lo cual la fase completa de preprensa podría desaparecer. Existen dos sistemas que hacen que esto sea posible.

El sistema de impresión digital y el sistema computarizado de impresión en offset. La impresión digital se ha introducido ya a la industria y avanza firmemente, el segundo sistema todavía no puede ser observado en las empresas investigadas pero las empresas aseguran que pronto será introducido en Venezuela, pues ya existe en los países avanzados.

Tabla 3.

Maquinaria utilizada en cada fase del proceso de producción

Diseño	Preprensa	Prensa	Acabado
Computadoras	Cuarto de Revelado	Prensa Offset 1 estación	Hornos de secado
Scanner de cama plano	Filmadoras	Prensa Offset 2 estaciones	Barnizadoras
Scanner de cilindro	Insoladoras (Transporte)	Prensa Offset 4 estaciones	Alzadoras.
Impresoras láser	Mesas de Vacío	Prensa Offset 5 estaciones	Pegadoras
Impresoras láser de color	Procesadoras (reveladora)	Prensa Automatizada	Cosedoras
Internet	Mesa de Formación	Prensa Digital	Engrapadora
Software Especializado	Computer to Plate		Suajadoras
			Perforadoras
			Guillotinas
			Túnel de retractilado

Nota: Elaborada por la autora sobre la base de datos proporcionados por las empresas

Prensa:

Esta fase representa la parte medular de las firmas dedicadas a la impresión y las artes gráficas, es lo que las hace empresa y lo que las define como industria. El objetivo fundamental de esta fase es multiplicar un original tantas veces como sea requerido por un cliente.

En este importante eslabón del proceso, el conocimiento productivo tácito está concentrado en el maestro impresor y la máquina que domina el departamento de impresión es el offset. El principio offset en el que se basa la

réplica de un original es muy sencillo: la placa de aluminio que ha salido del departamento de pre prensa con el revelado del texto, dibujo o diseño gráfico que se desea reproducir, se instala en un rodillo de la máquina. La máquina hace girar el rodillo poniéndolo en contacto con otro, el cual registra (graba) el contenido de la placa. Después se hace pasar papel, en el que queda impreso el registro del último rodillo. La máquina tiene un sistema de rodillos movidos por una máquina rotadora que alternadamente transporta el registro de la placa a un rodillo, entinta, imprime en papel, limpia y así alternadamente. Algunas máquinas offset pueden hacer hasta 15 mil tiros en una hora, es decir, 15 mil copias por hora.

Las máquinas offset son fundamentalmente de dos tipos. Alimentadas por hojas sueltas, de tiro plano, y prensas alimentadas con papel continuo, conocidas también como rotativas. Dado los altos costos de estas máquinas, ellas constituyen la mayor inversión para los impresores, por lo que los criterios de compra adquieren gran relevancia.

Antes de decidir el tipo de prensa que van a comprar los impresores deben atender criterios de capacidad (volumen y rapidez de impresión); confiabilidad (número de fallas por volumen producido); servicio oportuno y eficiente de los proveedores, así como disponibilidad de refacciones; versatilidad (capacidad para imprimir en distintos tipos de papel y facilidad para cambiar los colores); adaptabilidad y facilidad de mantenimiento. Por supuesto, el conocimiento que poseen los impresores sobre estos criterios no siempre son los óptimos incurriendo en la adquisición de equipos que no se ajustan a sus requerimientos.

La calidad de la impresión y el funcionamiento correcto de las máquinas exige un cuidado puntual de una serie de variables como son: el balance de “agua tinta”, el ajuste de la máquina para hacer posible la exactitud de los registros, el cuidado del Ph, y la correcta definición la densidad de color. El know-how de cómo tener a punto cada uno de estos elementos ha estado

tradicionalmente incorporado en los trabajadores y especialmente en los maestros impresores. Actualmente los equipos offset más avanzados tienen sistemas electrónicos que controlan el Ph, la densidad de color y emiten pruebas indicando qué ajustes deben hacerse para poner las variables en el nivel deseado. Esto ha tenido dos efectos. Se han disminuido el número de habilidades requeridas en maestro impresor y se ha reducido el período de tiempo en la adquisición de habilidades y destrezas.

Acabado:

Como su nombre lo indica, el acabado es la parte final del proceso. Aquí tiene lugar el refinado, hecho con cortes precisos por medio de guillotinas para dar un terminado fino e igual a las impresiones; el suajado, cortes que permiten hacer los dobleces, sobre todo a cajas y empaques de todo tipo; el alzado o encuadernado de revistas, folletos y libros. En acabado también tiene lugar el cocido de los lomos de los libros, el pegado de las versiones rústicas y de ciertas clases empaques y bolsas, el engrapado de revistas, etc.

Si bien es cierto que existen máquinas automatizadas que hacen en un solo tren, el alzado, el pegado y el engrapado, no obstante esta fase del proceso sigue siendo la más intensiva en el uso de mano de obra. Pocas empresas poseen máquinas automatizadas. La mayoría de los impresores tiene máquinas herramienta de una sola función. Un recorrido por este departamento deja ver grandes grupos de trabajadores encuadernando, pegando, apilando, cosiendo y empacando.

Ahora bien, las tecnologías utilizadas por una empresa no son homogéneas, en realidad una empresa integra un conjunto de tecnologías muy variadas que difieren por su estado de modernidad, no sólo en la empresa tomada como un todo, sino también al interior de cada una de las fases del proceso productivo. Si bien las tecnologías coevolucionan, es decir, la mejora o aparición de una tecnología promueve cambios y adecuaciones en las

tecnologías relacionadas, también es cierto que se pueden producir disfuncionalidades tecnológicas. Esto sucede cuando coexisten tecnologías modernas al lado de tecnologías obsoletas, incluso pueden convivir con tecnologías incompatibles. Una empresa puede tener la maquinaria y el equipo más moderno conviviendo con sistemas de gestión y organización arcaicos. También existe la posibilidad de tener las tecnologías de frontera en la fase de diseño coexistiendo con tecnologías obsoletas en la fase de acabado.

Las pequeñas y medianas empresas de la imprenta venezolana presentan algunos de estos problemas. En general los gerentes y dueños de las plantas están más preocupados por adquirir equipos nuevos que en modernizar las tecnologías de gestión. De este modo pueden observarse empresas con equipos muy costosos y recientes pero mal organizados o más aún, sin sistemas gerenciales. Las disfuncionalidades tecnológicas también son comunes. Algunas empresas han gastado mucho para modernizar el departamento de pre prensa pero mantienen máquinas muy viejas en la fase de impresión.

La fase de acabado siempre presenta el mayor rezago tecnológico en relación con las otras etapas del proceso. Algunas de las imprentas pueden mantener estas asimetrías tecnológicas entre prensa y acabado debido a que no todo producto que se imprime requiere pasar por algún proceso de acabado. La impresión de posters, hojas continuas, cheques y papelería de oficina salen directamente de impresión al cliente.

En otros segmentos sin embargo, estas asimetrías no pueden ocurrir sin incurrir en un uso ineficiente de los equipos. Cierta tipo de computadoras diseñadas para producir archivos digitales no pueden aprovecharse eficientemente sin contar con una máquina capaz de producir negativos a partir de archivos digitales.

Adquisición de Materia Prima

En términos generales en el proceso productivo de la industria topográfica está comprendida básicamente por:

1. Papel y cartón
2. Planchas, mantillas y películas Fotográficas
3. Tintas, reveladores, trapos.
4. Resortes de alambre de hierro

El sector de las artes gráficas comprende el eslabón de una cadena donde está en primer lugar la industria papelera, las tintas, proveedores de máquina, equipos e insumos. En la parte intermedia se encuentran las empresas que imprimen en diferentes sistemas, y por último los clientes, que no son los consumidores directos, sino los grandes editores de libros, revistas, las empresas de empaques, las agencias de publicidad, y los sectores de manufactura y construcción, entre otros.

La cadena productiva de papel e industria gráfica comprende un conjunto de actividades que se integran progresivamente hacia productos de creciente grado de transformación. La cadena se inicia con la producción de madera bagazo de caña para producir pulpa, la cual es la base para la producción de papeles y cartones que pueden ser usados como tales, o sufrir una transformación al ser empleados en la industria y de conversión ya sea en forma de libros o publicaciones, publigráficos, o etiquetas y empaques

Los de la cadena, en sus componentes de papel y cartón, sirven de materia prima para la producción gráfica o son transformados o vendidos directamente como productos finales en el mercado nacional o de exportación. Por su parte, la producción gráfica también recibe insumos de otros sectores como el editorial y publicitario, de esta manera producir bienes de consumo final.

Costos

Generalmente los costos se asocian con todas las organizaciones sin importar su naturaleza. Esto se debe a que los costos en los que incurre y el modo de clasificarlo en cada organización dependen de la naturaleza, alcance y objetivo de cada una.

Al revisar la literatura el Novo Diccionario de Economía (2007; pg86) señala “los costos es la evaluación en unidades de dinero de todos los bienes y materiales e inmateriales, trabajo y servicios consumidos por la empresa en la producción de los bienes industriales, también como aquellos consumidos por el mantenimiento de sus instalaciones. Expresado monetariamente, el costo resulta de la multiplicación de la cantidad de los factores de producción utilizados por sus respectivos precios”.

En un sentido financiero el costo según Hargadon y Múnera 1994 citado en Mendoza (2005), no es más que toda erogación o desembolso de dinero (o su equivalente) para obtener un bien o servicio.

Por su parte Castrillón, (2009, p. 14-16). Señala que “el costo es el valor monetario que se invierte en elementos materiales, fuerza laboral necesaria y demás insumos requeridos para fabricar bienes o para generar servicios o productos intangibles”. El costo es un recurso que se sacrifica o al que se renuncia para alcanzar un objetivo específico. Entre los objetivos y funciones de la determinación de costos, se encuentran los siguientes:

- ✓ Servir de base para fijar precios de venta.
- ✓ Ayudar en establecimiento de políticas de comercialización.
- ✓ Facilitar la toma de decisiones.
- ✓ Permitir la valoración de inventarios.
- ✓ Controlar la eficiencia de las operaciones.
- ✓ Contribuir al planeamiento, el control y la gestión de la empresa.

El costo de producción es el valor del conjunto de bienes y esfuerzos en los que se ha incurrido o se va a incurrir y que deben consumir los centros fabriles para obtener un producto terminado en condiciones óptimas para ser vendido.

En este mismo orden, Garrison y otros (2007) clasifica al costo según su clase, naturaleza, forma en que se expresan los datos, variabilidad, aspectos económicos. Existe diversidad de clasificaciones, según distintos autores sin embargo en esta investigación se profundiza en relación a los costos que están directamente asociados con el proceso de producción; tales como: costos variables; fijos y mixtos; directos e indirectos; históricos y estándar; controlables y no controlables; relevantes e irrelevantes; de oportunidad y desembolsables; por órdenes específicas y por procesos, real, normal, estándar, variable y fijo.

Tabla 4. *Clasificación de los costos*

Clasificación	Garrison y otros (2007)
Según su Clase	1.-Costo de manufactura Costo Primo Costo de Conversión 2.-Costos de No Manufactura Costo de mercadeo y Venta Costos de Administración
Según su Naturaleza	Costos por orden de producción Costos por procesos
Según la Forma en que se expresan los datos	Costos Directos Costos Indirectos
Según su variabilidad	Fijos Variables Absorbentes
Según aspectos económicos	Costo diferencial Costo Incremental Costo de oportunidad Costo sumergido Costos controlables y no controlables Costos evitables e inevitables

Nota: Recuperado de Garrison y otros (2007)

La clasificación antes señalada es considerada, estudiada y analizada detalladamente por toda organización productora de bienes o servicios; con la finalidad de diseñar estrategias que permitan disminuir los costos de acuerdo a las oportunidades que se presenten en el mercado en un momento determinado. Asimismo, el análisis de los costos permite escoger la mejor alternativa para invertir y mejorar, así como, para aumentar y optimizar la producción considerando como punto referencial los márgenes de utilidad obtenidos en un período dado.

En este sentido Horngren (2007), señala que la estructura de costos representa la combinación de los factores de costos variables y fijos por lo tanto los administradores deben determinar cuál es la más rentable para la empresa.

Lo anterior denota la importancia de conocer los elementos del costo inmerso dentro del proceso productivo así como el grado de representación elemento del costo en la elaboración de cada uno dentro de la estructura. En este mismo orden Garrison y otros (2007) señalan que la contabilidad de costos, en un sentido amplio es el arte o técnica empleada para recoger, registrar y reportar la información relacionada con los costos y, con base en dicha información, tomar decisiones adecuadas relacionadas con la planeación, evaluación y control de los recursos

Como sistema la contabilidad de costos suministra información para la toma de decisiones internas en concordancia con el sistema financiero que provee información tanto interna como externa, es decir, la contabilidad de costos como sistema se interrelaciona con el resto de los sistemas administrativos y contables con la finalidad de potenciar decisiones enmarcadas con los objetivos de la organización.

Warner (2005), vincula la contabilidad financiera y la contabilidad de costos de la siguiente manera:

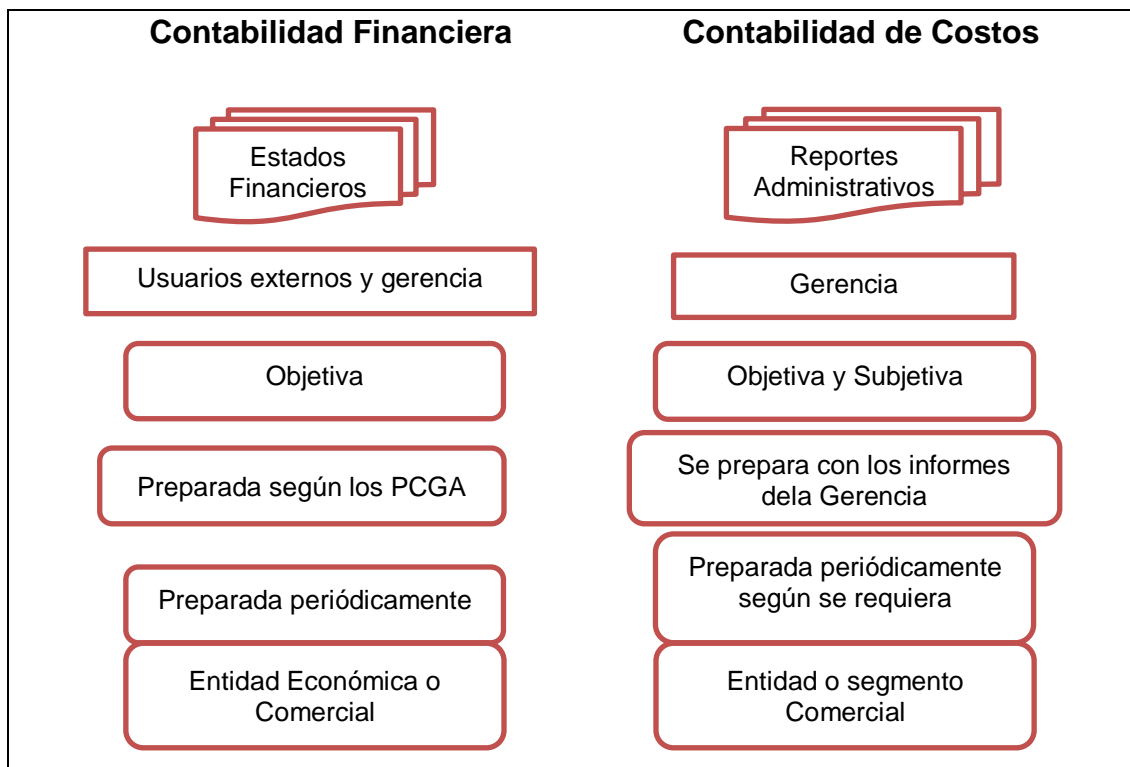


Figura 3 Vinculación entre la Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costos.

Nota: Warner (2005)

La figura anterior muestra la relación de la contabilidad financiera y la contabilidad de costos. La primera tiene la particularidad de servir de base para usuarios internos y externos enmarcados en los principios contables de aceptación general, mientras que la segunda da respuestas a los usuarios internos en relación al proceso productivo, en cuanto a sus metas, procedimientos y elementos constitutivos de las relaciones propias de cada fase o etapa del proceso de fabricación.

En consecuencia, para analizar los materiales, se inicia por representar el principal elemento del costo en la elaboración de un bien o servicio (ya que estos son sometidos a procesos y se transforman en productos terminados o parte del servicio que se presta) con la adición de mano de obra y costos indirectos de fabricación. Los materiales se dividen en directos e indirectos

De tal manera que para simplificar lo antes expuesto se consideran la siguiente clasificación general de costos:

1. Costos Directos

a) Materiales Directos

Por su parte Hansen y otros (2004), señalan que el material directo es cualquier materia prima que se convierta en una parte identificable del producto terminado y suponen que estos materiales pueden cargarse directamente al producto debido a que se puede utilizar la observación física para medir la cantidad consumida por cada producto, se convierte en parte del producto tangible o los que se usa para prestar algún servicio.

Horngrén (2007), indica “los materiales que al final se convierten en parte del objeto del costo en forma económicamente factible “. (p.37). Son cualquier materia prima que se convierte en un componente identificable del producto acabado por lo cual inciden en primer orden en la totalidad del costo del bien elaborado.

Es decir, los materiales directos son todos aquellos que intervienen directamente en la fabricación del producto o prestación del servicio; pueden identificarse fácilmente una vez terminado y representa el principal costo en la elaboración del producto o prestación del servicio.

b) Mano de Obra Directa:

Son todas las erogaciones o desembolsos de dinero que la organización realiza regularmente para el pago de todos los estipendios que por ley o convenio a los trabajadores que ejecutan labores directas en el propio proceso productivo.

En relación a lo anterior Werner (2005), señala: “el costo de los salarios de los empleados que participan directamente en la transformación del material a producto se clasifica como mano de obra directa.” (p.5).

Es decir que la Mano de Obra directa es la cantidad de salarios ganada por los trabajadores que intervienen realmente en la transformación del material, de su estado de materia prima al producto acabado.

Además, Garrison y otros (2007), refieren que los costos de mano de obra directa se identifican con facilidad en las unidades de producto, no obstante aquellos que no puedan ser identificados de manera específica; o que solo se logre a un alto costo, muy poco práctica se les denomina mano de obra indirecta. El costo de la mano de obra representa el importe o el precio que se paga por emplear recursos humanos.

2. Costos Indirectos de Fabricación

Constituyen el tercer elemento de costo. Estos incluyen todos los gastos de manufacturas, provenientes de distintas fuentes, de allí la dificultad de identificarlo a un producto en particular o a una orden específica, por lo que se presenta fluctuación debida a factores variables.

Al respecto Garrison (2007) señala “los costos distintos de manufactura tienden a permanecer relativamente constante, debido a la presencia de costos fijos”. (p.99).

Asimismo, Warren (2007) señala que “los costos distintos a los costos de material directo y costo de mano de obra directa que se incurre en el proceso de manufactura se clasifican como gasto generales de fabricación o costo indirecto de fabricación”. (p. 6)

Los gastos generales de fabricación son todos los costos de producción que no sean debido a materiales directos y mano de obra directa. La clave está en el término costos de producción. En función de esto, es necesario una asignación de costos que se logra mediante la selección de una base de asignación, base de actividad o conductor de actividad. La base estimada debería ser una medida que refleje el consumo o uso de gastos indirectos de fabricación relacionados con la producción, a su vez asegura una información oportuna.

Para Gómez (2005), los costos indirectos de fabricación constituyen un elemento indirecto del costo del producto ya que no puede cargarse ni

asociarse con facilidad a una orden de trabajo o departamento específico, por lo que aplican a la producción utilizando una tasa predeterminada, puesto que ocurre de manera no determinada, dando origen a la realización de las estimaciones.

Dentro de estos costos se consideran:

a) Materiales Indirectos

Son los materiales o componentes necesarios para el mantenimiento de equipos y maquinarias, controles, limpieza, entre otros; que coadyuvan en el proceso de transformación sin formar parte del producto final y considerado como gastos indirectos de fabricación.

Estos materiales no quedan plasmados en el producto confeccionado pero son necesarios de forma indirecta para hacer posible la concreción de los mismos. Todos los artículos de materiales indirectos necesarios para fabricar un producto se registran por separado y se determina su costo.

En general, los materiales indirectos son aquellos utilizados en la elaboración de un producto o la prestación de un servicio, pero no son fácilmente identificables y son incluidos como parte de los costos indirectos de fabricación.

b) Mano de Obra Indirecta

Según Blanco (1995) citado en Amaya (2007), constituye los pagos a los trabajadores necesarios para el proceso productivo como grupo de apoyo sin interactuar de manera directa en el proceso de fabricación del producto. Es decir, que la mano de obra indirecta incluye las ganancias de los trabajadores que de hecho fabrican el producto. En consecuencia se clasifican normalmente como costos de mano de obra indirecta y sus ganancias pasan a formar parte de los gastos generales de fabricación.

En este sentido, la mano de obra indirecta es el trabajo empleado por el personal de producción que no participa directamente en la transformación de

la materia prima, como el gerente de producción, supervisor, entre otros. Ésta es considerada como parte de los costos indirectos de fabricación.

De igual manera, Gómez (2005) señala que los pagos fijos hechos por servicios gerenciales o de oficina de producción se consideran como costos secundarios y forman parte de los costos indirectos de fabricación.

La contabilización de la mano de obra indirecta por parte de un fabricante usualmente comprende tres actividades: control del tiempo, cálculo de la nómina total y la asignación de los costos de nómina. Estas actividades deben realizarse antes de incluir la nómina en los registros contables. En este sentido, los pagos fijos hechos regularmente por servicios gerenciales o de oficina de producción se consideran como costos secundarios y forman parte de los costos indirectos de fabricación.

- i. *Control del tiempo*: este se lleva a cabo a través de dos documentos fuentes que son la tarjeta de tiempo y la boleta de trabajo. La tarjeta de tiempo la inserta el empleado varias veces cada día, al llegar y salir a de cada jornada de trabajo tanto diurna como nocturna, este procedimiento proporciona una fuente confiable para calcular y registrar los costos totales de la nómina. Las boletas de trabajo por su parte las preparan diariamente los empleados para cada orden. Las boletas de trabajo indican el número de horas trabajadas, una descripción del trabajo realizado y la tasa salarial del empleado.
- ii. *Cálculo de la nómina*: La función principal del departamento de nómina es calcular la nómina total, incluidas la cantidad bruta ganada y la cantidad neta por pagar a los empleados después de las deducciones. El departamento de nómina distribuye la nómina y lleva registros de los ingresos de los empleados, tasa salarial y clasificación de empleo.

- iii. *Asignación de los costos de la nómina:* Con las tarjetas de tiempo y las boletas de trabajo como guía, el departamento de contabilidad de costos debe asignar los costos totales de la nómina a órdenes de trabajo individuales, departamentos o productos. Algunas compañías hacen que el departamento de nómina prepare la asignación y la envíe al departamento de contabilidad de costos, donde se preparan los asientos apropiados del libro diario.

c) Otros costos Generales de Fabricación

Aparte de los costos de materiales y mano de obra indirecta, se incluyen en los costos generales de fabricación la depreciación lineal y el arrendamiento de infraestructura, éstos son ejemplos de costos indirectos de fabricación fijos, mientras que el alquiler de vehículos para la fábrica y el servicio telefónico de la fábrica y los salarios de los supervisores y de los inspectores son ejemplos indirectos de fabricación mixta, debido a que poseen un parte fija y una variable en relación al volumen de producción.

En cuanto a los costos directo, el Novo Diccionario de Economía (2007) señala que estos pueden ser identificados directamente como una unidad de producto. Es el caso de los costos que surjan del consumo de la materia prima, embalaje y mano de obra, a parte del salario que se paga al trabajador que trabaja directamente en la producción, según el período de tiempo que gasto con la unidad que se está produciendo

De tal manera que la asignación de costos en términos generales abarca tanto el seguimiento de los costos acumulados a un objeto de costos; como la adjudicación de costos acumulados a un objeto de costos; los costos directos son aquellos que han sido seguidos hasta un objeto de costos, y los costos indirectos son aquellos que son asignados a un objeto de costos.

Por su parte el Novo Diccionario de Economía (2007), señala que los costos indirectos están relacionados con la fabricación y que no pueden ser

económicamente identificados como las unidades que están siendo producidas. Incluyen el consumo de factores de producción que por afectar el proceso productivo en su conjunto, no pueden calcularse directamente, sino por distribución.

En cuanto a los costos fijos permanecen inalterados independientemente del grado de ocupación de la capacidad de la empresa. Son costos originados por la propia existencia de la empresa, sin tomar en cuenta si se está produciendo o no (alquileres, intereses e instalaciones)

Por su parte, la Enciclopedia de la Contabilidad (2008) hace referencia a los costos variables arguyendo que son parte del costo total que varía conforme al grado de ocupación de la capacidad productiva de la empresa. Los costos variables son los únicos en que se incurre de manera directa .en la fabricación de un producto.

Gráficamente, los elementos de los costos pueden representarse mediante la forma como se integra el control de los elementos necesarios para la elaboración del producto y paralelamente se adicionan los costos de cada elemento en las etapas correspondiente al proceso.

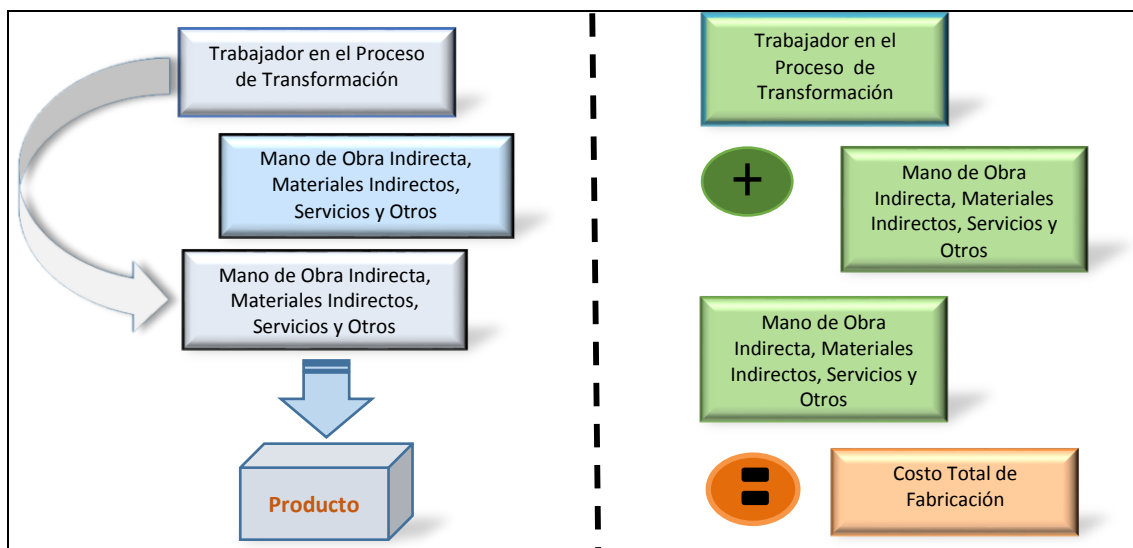


Figura 4. Flujo integrador de los elementos del costo
Nota: Recuperado de Córdoba (2010)

En términos generales, una empresa que vende artículos que han sido sometidos previamente a una o más etapas de transformación en un negocio de carácter industrial en el que la contabilidad tendrá como meta inmediata la determinación del costo de transformación de los artículos terminados.

Por lo tanto, en una empresa de este tipo, se distinguirán claramente dos etapas:

1. Una primera etapa encargada del proceso industrial propiamente, es decir, la que se encargará de la transformación de las materias primas.
2. La segunda etapa encargada de la distribución de los artículos ya terminados.

En consecuencia, desde un punto de vista contable, la primera etapa estará determinada por la fijación del costo de hacer o "costo industrial" y la segunda por la determinación del resultado en las ventas, para lo que previamente deberá calcularse el costo de vender o "costo comercial".

Los conceptos anteriores pueden definirse según el Diccionario de Economía 2007 de la siguiente forma:

Precio de costo. Es el precio que "realmente" cuesta un artículo, independientemente de lo que se haya pagado por él, distinguiéndose en la práctica dos tipos de costo:

- a. Costo industrial. Corresponde al valor que tienen los artículos terminados por una industria, contemplados todos los gastos correspondientes al proceso de fabricación; y
- b. Costo comercial. Está constituido por el precio de una mercadería "lista para su venta", es decir, puesta en el local de comercialización, estando formado, por el precio de compra, o por el costo industrial, aumentado en todos aquellos gastos que se originen entre la compra (o entrega por el departamento de producción) y su puesta en venta.

En consecuencia, el primer costo es propio exclusivamente de las empresas industriales; y el segundo se presenta tanto en la industria como en el comercio.

Tal como en una industria se encuentra dos etapas: hacer y vender, la contabilidad de costos presentará también dos fases bien definidas:

1. La contabilidad de costos propiamente tal, que tiene como objetivo principal la determinación exacta del costo de los artículos terminados; y
2. Determinado el costo industrial, vendría la segunda etapa, resultante del registro de las operaciones originadas por el acto de vender los productos elaborados, registros que no ofrecen diferencia con los que conocemos en una contabilidad puramente comercial.

Estructura de los Sistemas de Control Interno

Generalidades de los Sistemas

La teoría de los sistemas es, ante todo, un primer enfoque de una eventual formalización de los grandes sectores de las ciencias económicas, políticas y sociales. En este sentido la teoría de los sistemas puede ser aplicada a todo tipo de organizaciones ya que presenta un modelo conceptual que permite simultáneamente el análisis y la síntesis de la organización en un medio complejo y dinámico. Las partes de la organización se presentan como subsistemas interrelacionados dentro de un macro sistema. Estas interacciones obligan a una integración del sistema total, de manera que el todo es mayor que la suma de las partes o, al menos, diferente de ella. De igual modo la organización es un sistema abierto cuya interacción con el ambiente se da en forma dinámica. (Chiavenato, 2006).

Sistema Contable

Todas las empresas por pequeñas o grandes que sean necesitan y cuentan con algún tipo de sistema de información contable, que le suministre

buena información para que pueda manejar de manera eficiente sus recursos; en un ambiente competitivo la institución que maneje de mejor manera la información tendrá una diferencia comparativa favorable.

Uno de los elementos esenciales en la generación de información es el sistema contable el cual manejado bajo términos de confiabilidad y oportunidad, será factor de éxito en la creación de valor por parte de la administración de las empresas.

Según Greco.O y Goboy.A, Diccionario Contable y Comercial. (2010: pág. 615). “El sistema contable de una empresa es un conjunto de registros, procedimientos y equipos que rutinariamente trata con los eventos que afectan su desempeño y posición financiera, el sistema mantiene la contabilidad de los activos y pasivos de la empresa”:

Por su parte Horngren O (2007: Pág. 225) afirma que un “sistema de información contable es la combinación del personal, los registros y los procedimientos que se usan en un negocio para cumplir con las necesidades de información financiera”.

Estructura de un Sistema Contable

Un sistema de información contable sigue un modelo básico y un sistema de información bien diseñado, ofreciendo así control, compatibilidad, flexibilidad y una relación aceptable de costo / beneficio. El sistema contable de cualquier empresa independientemente del sistema contable que utilicé, se deben ejecutar tres pasos básicos utilizando relacionada con las actividades financieras; los datos se deben registrar, clasificar y resumir, sin embargo el proceso contable involucra la comunicación a quienes estén interesados y la interpretación de la información contable para ayudar en la toma de decisiones comerciales.

Registro de la Actividad Financiera: En un sistema contable se debe llevar un registro sistemático de la actividad comercial diaria en términos

económicos. En una empresa se llevan a cabo todo tipo de transacciones que se pueden expresar en términos monetarios y que se deben registrar en los libros de contabilidad. Una transacción se refiere a una acción terminada más que a una posible acción a futuro. Ciertamente, no todos los eventos comerciales se pueden medir y describir objetivamente en términos monetarios.

Clasificación de la información: Un registro completo de todas las actividades comerciales implica comúnmente un gran volumen de datos, demasiado grande y diverso para que pueda ser útil para las personas encargadas de tomar decisiones. Por tanto, la información debe clasificarse en grupos o categorías. Se deben agrupar aquellas transacciones a través de las cuales se recibe o paga dinero.

Resumen de la información: Para que la información contable utilizada por quienes toman decisiones, esta debe ser resumida. Los empleados responsables de comprar mercancías necesitan la información de las ventas resumidas por producto. Los gerentes de almacén necesitan la información de ventas resumida por departamento, mientras que la alta gerencia necesitará la información de ventas resumida por almacén.

Registro, clasificación y resumen: Constituyen los medios que se utilizan para crear la información contable. Sin embargo, el proceso contable incluye algo más que la creación de información, también involucra la comunicación de esta información a quienes estén interesados y la interpretación de la información contable para ayudar en la toma de decisiones comerciales. Un sistema contable debe proporcionar información a los gerentes y también a varios usuarios externos que tienen interés en las actividades financieras de la empresa.

Control

El control es una función elemental de la administración, ejecutado por la junta directiva, alta y media gerencia y los empleados de una organización, con el fin de determinar si se están logrando los objetivos establecidos en cuanto a la efectividad, eficiencia de sus operaciones, la confiabilidad y la validez en la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y regularización aplicables.

Lo anterior permite inferir, que aun cuando las organizaciones cuente magníficos planes, una estructura organizacional adecuada y una dirección eficiente, la gerencia no podrá confirmar cual es la situación real de la organización, si no existe un mecanismo que se acredite o informe si los hechos van de acuerdo con los objetivos establecidos. Esto se logra mediante la implementación de un buen control que permita a través de los indicadores de eficiencia y productividad medir el rendimiento de sus operaciones administrativas y contables, en especial si se centran en las actividades básicas que realizan para ser más competitivas.

La utilización de un buen control, en las organizaciones permite la aplicación medidas racionales, oportunas y mitigantes que protejan los activos de desperdicio, fraude, y uso ineficiente; de recursos, bienes y servicios. Además de promover la exactitud y la confiabilidad en los registros contables; aliente y mida el cumplimiento de las políticas de la compañía; evalúe la eficiencia de las operaciones. En pocas palabras, el control está formado por todas las medidas que se toman para suministrar a la administración la seguridad de que todo está funcionando como debe ser de concordancia con los objetivos de la empresa. Al respecto Santillana (2003) señala:

“El control es la fase del proceso administrativo que tiene como propósito coadyuvar al logro de los objetivos de las otras cuatro fases que la componen: planeación, organización, captación de recursos y administración; éstas se organizan de tal manera que,

todas participan en el logro de la misión y objetivos de la entidad”.
(Pg.3)

De la definición señalada se infiere que las cuatro etapas que componen el proceso administrativo, se verían incompletas si dentro de este proceso en cualquier organización no existiera un riguroso control de todas las actividades que están realizándose. El mismo consiste en vigilar la labor desarrollada en la unidad organizativa, teniendo como base los objetivos y normas establecidas en la fase de planeación.

En fin, el control que se lleva a efecto en una organización, se utiliza para comparar el desempeño real de los trabajadores de la organización con lo predeterminado y para tomar las medidas correctivas y mitigantes tendentes a garantizar que todos los recursos se utilicen de acuerdo a lo establecido en forma eficaz y eficiente. Es ejercida continuamente y aunque relacionada con las funciones de organización y dirección, está más íntimamente asociada con la función de planeamiento. La acción correctiva del control ejercida por la evaluación da lugar, casi invariablemente, a un replanteamiento de los planes; es por ello que muchos estudiosos del proceso gerencial consideran ambas funciones (evaluación y control) como parte de un ciclo continuo de planeamiento-control-planeamiento.

Elementos del Control

El control de cualquier organización comprende:

1. *Relación con lo planteado:* El control siempre existe para verificar el logro de los objetivos que se establecen en la planeación.
2. *Medición :*Para controlar es imprescindible medir y cuantificar los resultados
3. *Detectar desviaciones* Una de las funciones inherentes al control es descubrir las diferencias que se presentan entre la ejecución y la planeación.

4. *Establecer medidas correctivas:* El objetivo del control es prever y corregir los errores.

Importancia del Control Interno

La importancia de la implementación y manejo de un control depende del tamaño y complejidad de la empresa que se maneja, cuanto más grande y compleja sea la producción de bienes y/o servicios, mayor será la importancia de llevar un adecuado sistema de control.

En este sentido un sistema de control sustenta su importancia en cuanto a la optimización del funcionamiento de la empresa, reducción de costos y mejora de los recursos monetarios, establecimiento de medidas correctivas y mitigantes para enmendar errores y evitar que se cometan nuevamente, corrección de actividades y garantía del cumplimiento de metas ya determinadas por la organización o empresa.

Su identificación e incorporación en el funcionamiento de la entidad es importante al formar parte de las actividades sustantivas de la empresa, el marco integrado de control está inmerso en los programas de calidad y es esencial para que estos tengan éxito. Además, su adecuado manejo genera óptimos resultados en su desempeño con eficiencia, eficacia y economía, indicadores indispensables para el análisis y toma de decisiones.

Principios del Control

La aplicación racional del control según Munich (2006: pp. 185-188), se fundamenta en los siguientes principios.

Equilibrio

A cada grupo de delegación conferido debe proporcionarse el grado de control correspondiente. De la misma manera que la autoridad se delega y la responsabilidad se comparte, al delegar autoridad es necesario establecer los mecanismos suficientes para verificar que se está cumpliendo con la

responsabilidad conferida, y que la autoridad delegada está siendo debidamente ejercida.

Estándares

Se refiere a que el control existe en función de la identificación de estándares. Ningún control será válido si no se fundamenta en un estándar a seguir, por tanto, es imprescindible establecer modelos, medidas específicas de actuación o estándares, que sirvan de patrón para evaluar lo establecido anteriormente. La efectividad del control está en relación directa con la precisión de los estándares. Estos permiten la ejecución de los planes dentro de los límites, evitando errores y consecuentemente, pérdidas de tiempo y dinero.

Oportunidad

El control para que sea eficaz, necesita ser oportuno, es decir, debe aplicarse antes de que ocurra el error, de tal manera que sea posible tomar medidas correctivas con anticipación. Un control, cuando no es oportuno, carece de validez y obviamente reduce la consecución de los objetivos al mínimo.

Desviaciones

Todas las variaciones o desviaciones que se presentan en relación con los planes deben ser analizadas detalladamente de tal manera que sea posible conocer las causas que la originan, a fin de tomar las medidas necesarias para evitarlas en el futuro. Es inútil detectar desviaciones si no se hace el análisis de las mismas y si no se establecen medidas preventivas y correctivas.

Costos

El establecimiento de un estándar debe justificar el costo que éste represente en tiempo y dinero, en relación con las ventajas reales que el mismo reporte. Un control solo deberá implementarse si su costo se justifica ante los resultados que se esperan de él; de nada servirá establecer un

sistema de control si los beneficios esperados resultan menores al costo y el tiempo que implica su implantación.

Control Interno

De forma general diversos autores coinciden que el control interno contribuye al logro de los objetivos propuestos en una organización. Que es un plan estructurado de la organización, que tiene como objetivo principal salvaguardar los recursos y que contribuye a la información veraz y a promover la eficiencia

La Enciclopedia de la Auditoria (2003 en su segunda edición expresa, que la primera definición formal de control interno fue establecida originalmente en el año 1949 por El Comité de principios Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados (AICPA) el cual, definió el control interno como sigue:

El control interno abarca el plan de organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficacia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas en la dirección. (Pg. 239)

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín Número 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoria Examen del control interno de México, 1957, definió el control interno de la siguiente manera:

Es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En ese sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca, por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quien depende su conservación y crecimiento (pág.19)

En 1971 se define el control interno en el Seminario Internacional de Auditoría Gubernamental de Austria, bajo el patrocinio de la Organización Naciones Unidas (ONU) y la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de la siguiente forma:

El control interno puede ser definido como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable de que se cumpla los siguientes objetivos principales:

Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.

Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.

Respetar las leyes y reglamentaciones, así como, las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.

Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables, y presentados a través de informes oportunos. (pág., 25)

www.bdigital.ula.ve

La Segunda Convención Nacional de auditores auspiciada por el Instituto de Auditores Interno de la República de Buenos Aires, en 1975, lo define:

Es el conjunto de reglas, principios o medidas enlazados entre sí, desarrollado dentro de una organización, con procedimientos que garanticen su estructura, un esquema humano adecuado a las labores asignadas y al cumplimiento de los planes de acción, con el objetivo de lograr razonable protección del patrimonio, cumplimiento de políticas prescritas por la organización, información confiable y eficiente (pág. 11).

En 1992 según el informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), citado por Estupiñan (2006) define el control interno como:

Un proceso ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencial) y por el resto del personal, diseñado específicamente para

proporcionarle seguridad razonable de conseguir en la empresa las siguientes tres categorías de objetivos: Efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables (pág.25).

Este informe presenta una definición más amplia del control interno cuando señala que éste es un proceso integrado a los procesos y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuados por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos siguientes:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios.
- Proteger y conservar los recursos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales.
- Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

Al analizar los objetivos descritos por COSO y el INTOSAI, se descubren puntos coincidentes, tales como:

- Promover operaciones con efectividad, eficiencia y economía
- Promover calidad en los servicios
- Preservar el patrimonio de pérdidas, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- Cumplir leyes, reglamentos y normativas.
- Elaborar información financiera confiable y oportuna.

Ambas definiciones (COSO) y el (INTOSAI) se complementan y crean una definición más completa y compleja de control interno, la primera

relacionada directamente con su carácter de proceso administrativo constituido por una cadena de acciones integradas particularmente a la gestión y la segunda atendiendo fundamentalmente a los objetivos de la organización.

Según la Federación de Contadores de Venezuela (1994), el control interno no es más que:

El plan de la organización, de todos los métodos y medidas coordinadas, adoptadas al negocio, para proteger y salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables y sus operaciones, y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas para cada empresa.

El autor Caicara (1997) define el control interno como:

El plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adaptan a un negocio para salvaguardar sus activos, verificar razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y promover la adherencia a las políticas por la administración.
(pág. 254)

Willnham J., (2004, pág. 12), expresa que el control interno comprende el plan de organización y la coordinación de todos los métodos y medidas adoptadas por una empresa para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, para promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas administrativas prescritas por la dirección de la empresa.

Por su parte Chiavenato (2009: pág. 30) señala que el control interno es una función administrativa que mide y evalúa el desempeño y toma la acción correctiva cuando se necesita. De este modo, el control es un proceso esencialmente regulador.

Asimismo, el autor afirma que el control "Incumbe a la dirección la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado.

Procede la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del tiempo, pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo debido a que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar.”

Lo anterior expresa que el objetivo es asegurar que el control interno funcione adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión: actividades continuas o evaluaciones puntuales.

De igual forma Millán, (2008:), define el control interno bajo los siguientes términos:

“Consiste en una división e integración de los procedimientos en tal grado que las actividades de los distintos miembros de una organización estén tan relacionadas entre sí que sea de presumir que los errores de contabilidad y las omisiones sean descubiertos automáticamente y que para cometer y ocultar un fraude sea necesaria la colisión de dos o más personas” (pg. 214)

Tomando como referencia las definiciones antes señaladas, el control interno se describe como el conjunto de elementos, normas y procedimientos establecidos por la gerencia de cualquier organización y ejecutado por todos los niveles de la misma, con la finalidad de obtener información confiable y oportuna, para lograr la protección de los activos y permitir que se cumplan los planes establecidos, prevenir o disminuir o los errores e irregularidades que ponen en riesgo la organización desde el punto de vista administrativo y contable, además de asegurar que se cumplan los objetivos pautados.

Objetivos del Control Interno

De acuerdo a lo estudiado por Estupiñan (2006) los objetivos que persigue el control interno son los siguientes

1. Proteger los activos en contra del desperdicio el fraude y el uso ineficiente y salvaguardar los bienes de la institución.
2. Promover la exactitud y la confiabilidad de los registros contables, es decir, verificar la razonabilidad y confiabilidad de los informes contables y administrativos
3. Promover la adhesión a las políticas administrativas establecidas.
4. Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados

Elementos del Control Interno

Hernández W y Ortiz N (2007: pág.26) describen los elementos de un buen sistema de control interno se pueden sintetizar de la siguiente manera:

- Plan de organización: que proporcione una apropiada distribución funcional de la autoridad y la responsabilidad para las unidades de la organización y para los empleados, y por ende, segrega las funciones de registro y custodia
- Plan de autorizaciones, registros contables y procedimientos adecuados para proporcionar un buen control contable sobre el activo y el pasivo, los ingresos y los gastos.
- Procedimientos eficaces con los que se lleve a cabo el plan proyectado.
- Personal debidamente instruido sobre sus derechos y obligaciones, que han de estar en proporción con sus responsabilidades. Personal en todos los niveles con la actitud, capacitación y experiencia requerida para cumplir sus funciones satisfactoriamente. Normas de calidad y ejecución definida e informadas al personal.

Principios del Control Interno

Según Cepeda (1997:Pág.135), el ejercicio de control interno implica la implementación de los siguientes principios:

1. *Igualdad*: Consiste en que el sistema de control interno debe velar que las actividades de la organización estén orientadas efectivamente hacia todo el ámbito de la estructura.
2. *Moralidad*: Se refiere a que todas las operaciones deben realizarse no solo catando las normas aplicables a la organización, sino también a los principios éticos y morales que rigen la sociedad.
3. *Eficiencia*: Vigila la igualdad de condición en cuanto a calidad y oportunidad para la provisión de bienes y/o servicios a un mínimo costo, con la máxima eficiencia y el mejor uso de los recursos disponibles.
4. *Celeridad*: Consiste en que el principal aspecto a considerar debe ser la capacidad de respuesta oportuna.
5. *Imparcialidad de costo ambiental*: Consiste en tener la mayor transparencia en las actuaciones de la organización.
6. *Valoración del costo ambiental*: Consiste en la reducción al mínimo del impacto ambiental negativo, debe ser factor importante en la toma de decisiones y en la conducción de sus actividades cotidianas.

Componentes del Control Interno

De acuerdo con el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), El control interno posee cinco componentes que pueden ser implementados en todas las empresas de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño; los componentes son: un ambiente de control, una valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos) información y comunicación y finalmente el

monitoreo o supervisión. Asimismo, cada entidad debe establecer los objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre sí con el fin de garantizar el desarrollo organizacional y el cumplimiento de las metas corporativas.

Estos elementos generan una agrupación y forman un sistema integrado que va adecuándose conforme a las circunstancias cambiantes del entorno, la función es aplicable a todas las áreas de operación de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar alternativas y mejor los intereses de la empresa. Estos componentes que se presentan independientemente del tamaño o naturaleza de la organización

Según Mancilla (2005: Pág. 25), el informe COSO define los componentes del control de la siguiente manera:

Ambiente de control

Consiste en el establecimiento de un entorno que estimule ambiente e inflencie la actividad del personal con respecto al control de sus actividades. En esencia, es el principal elemento en que se sustenta los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control.

La esencia de cualquier negocio es su personal, sus atributos individuales, incluyendo la integridad, valores éticos y competencia y el ambiente en que operan. Es decir que el personal y el ambiente de trabajo son las bases que sustentan y conducen a la entidad y sobre lo que todo descansa. En este componente influye la concientización de los empleados y la orientación que esta proporciona a la gerencia.

Los factores más importantes que están presentes en el ambiente de control, de acuerdo al informe COSO son:

Integridad y Valores Éticos: Es un prerrequisito para el comportamiento ético en todos los aspectos de las actividades de una empresa y los valores

de la alta gerencia deben equilibrar lo que concierne a la empresa, a sus empleados, proveedores, clientes, competidores y público. La conducta ética y la integridad administrativa son producto de la cultura corporativa. Mancilla (2005: Pág. 26).

Compromiso para la Competencia: Se refiere al conocimiento y a las habilidades que deben poseer los trabajadores para realizar las tareas orientadas a la consecución de los objetivos estrategias y planes de la entidad. Con este factor del ambiente de control se menciona la necesidad de establecer niveles de competencia para sus empleados, su grado de inteligencia, su entrenamiento y experiencia. Mancilla (2005: Pág. 29).

Consejo de Directores y/o Comité de Auditoría: Ellos afectan notablemente el ambiente de control, tales factores influyen la independencia frente a los administradores. Este cuerpo debe estar integrado por directores interno y externos para establecer el balance requerido, es decir, debe poseer un grado apropiado de experiencia administrativa, técnica y otras, con las que se debe desempeñar correctamente el gobierno, la orientación y la gerencia necesaria. Mancilla (2005: Pág.30).

Filosofía y Estilo de Orientación de la Administración: Se refiere a como la empresa es manejada, incluyendo el conjunto de riesgos normales, estilos de operación, selección de principios contables, conciencia y conservadurismo de los estimados contables y procesamiento de la información. Mancilla (2005: Pág.31).

Estructura Organizacional: Se refiere a la estructura conceptual sobre la cual se plantea, ejecuta, controlan y monitorean sus actividades para la consecución de sus objetivos globales. Los aspectos significativos para el establecimiento de una estructura organizacional, incluye las definición de las áreas claves de autoridad y responsabilidad y establecimiento de las líneas apropiadas de información. Mancilla (2005: Pág.31).

Asignación de Responsabilidad y Autoridad: Factor que implica la asignación de cada una de las responsabilidades u autoridad a los individuos que forman parte de la entidad. Mancilla (2005: Pág.32).

Políticas y Prácticas sobre Recursos Humanos: Suele ser el recurso de más significación en una entidad porque de la actuación de él dependerá el uso y desarrollo de todos los demás recursos con los que cuenta una organización. Por tal motivo resulta de vital importancia la aplicación sobre los individuos de prácticas tales como: captación, orientación, entrenamiento, evaluación, promoción y compensación, vinculado a la entidad personal de alto nivel educativo, experiencia, logros pasados y sobre todo que muestre un excelente comportamiento ético. Mancilla (2005: Pág.33).

Evaluación de riesgos: El riesgo se define como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente a la entidad u organización su evaluación implica la identificación, análisis y manejo de los riesgos que pueden incidir en el logro de los objetivos del control interno de la entidad, estos riesgos incluyen eventos o circunstancias que pueden afectar el registro, procesamiento y reporte de la información.

En este sentido Perdomo, A (2003: pág.236) señala “la identificación y análisis de riesgos, es relevante para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados, así mismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos con los cambios, tanto los que influyen en el entorno exterior de la organización como en el interior de la misma”.

En términos generales, la evaluación de riesgos consiste en la identificación de los factores que podrían hacer que la entidad cumpla sus objetivos propuestos. Cuando se identifiquen los riesgos, éstos deben gestionarse, analizarse y controlarse.

Según Mancilla (2005), el Informe COSO dice que: "Los objetivos estratégicos se refieren a las prioridades y responsabilidades más importantes de la entidad, es decir, abarca tanto las fortalezas y debilidades, como las ventajas y desventajas de la organización en forma general o global." (p.39)

La definición de los objetivos es una condición previa para la valoración del riesgo; por lo tanto las categorías de los objetivos según COSO son los siguientes:

1. Objetivos de cumplimiento: Están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos, así como también a las políticas emitidas por la administración.
2. Objetivos de operaciones: Se relacionan con la consecución de la misión básica de una entidad, razón fundamental de su existencia. Incluyen sub objetivos relacionados con las operaciones, dirigidos a engrandecer la efectividad y eficiencia, orientando a la empresa hacia sus metas internas.

Para el informe COSO los objetivos de operaciones, son aquellos que se determinan dependiendo de las inclinaciones, decisiones, políticas de la organización.

3. Objetivos de información financiera: Son aquellos que se determinan para asegurar la obtención de información financiera. Mancilla (2005: Pág.40).

Actividades de control: Deberán establecerse y ejecutarse políticas y procedimientos de control para asegurarse que las acciones identificadas por la administración, como necesarias para atender los riesgos para el logro de los objetivos de la entidad se llevan a cabo efectivamente.

Es decir, después de identificarse los riesgos de la organización y de la actividad que se va a realizar, se lleva a cabo un análisis exhaustivo de los riesgos, la metodología para realizar este análisis varía de acuerdo al nivel de

dificultad de los mismos, algunos riesgos son difíciles de cuantificar, medir, sin embargo el proceso que puede ser más seguro incluye:

- Estimación de la importancia del riesgo y sus efectos.
- La ocurrencia de probabilidad de ocurrencia.
- El establecimiento de acciones y controles necesarios.
- La evaluación periódica del proceso anterior.

Una vez que se analiza la importancia del riesgo y sus efectos dentro de la organización, la dirección diseña las estrategias más apropiadas para gestionar eficientemente de tal manera que desaparezca o se minimice. Para ello la dirección debe formular hipótesis acerca del riesgo, además de realizar un análisis profundo de los costos en que incurrirá la empresa en función de la magnitud de los riesgos.

En general, en las actividades de control se deberán establecer y ejecutar políticas y procedimientos de control que aseguren que las acciones identificadas por la administración (una vez que se realizan las hipótesis y análisis) sean las necesarias para atender los riesgos que den respuesta al logro de los objetivos de la entidad

Los tipos de actividades de control que se ejecutan según COSO son las siguientes:

- Revisión de alto nivel: Son los que se realizan sobre el desempeño actual frente a los presupuestos pronósticos, periodos anteriores y competidores para efectuar los correctivos correspondientes.
- Funciones directas o actividades administrativas: Son las relacionadas con las revisiones de desempeño, tales como autorización, verificaciones y aprobación.

- **Procesamiento de datos:** Se refiere a la forma como la información es procesada, autorizada y cotejada contra los documentos fuentes, y verificadas contra las cuentas correspondientes.
- **Controles físicos:** Se refiere a la forma como son contados y comparados con las cantidades presentadas en los registros de control, los equipos e inventarios, valores y otros activos, para asegurar su existencia física.
- **Indicadores de desempeño:** Son los que se realizan para comparar los datos operacionales o financieros, con el fin de investigar y corregir, las acciones, sirve como actividades de control.
- **Segregación de responsabilidades:** Se relaciona con la forma en que se dividen las responsabilidades entre los diferentes empleados para reducir riesgos de errores o acciones inapropiadas. Las actividades de control usualmente implican el establecimiento de una política que pueda cumplirse y sirviendo como base para el segundo elemento de un procedimiento para llevar a cabo esa política. Pudiendo ser comunicada oralmente o escrita.
- **Información y comunicación:** Se refiere a cómo la organización identificada captura y comunica la información pertinente financiera y no financiera relacionadas con actividades eventos tanto internos como externos. Esta información es procesada, capturada y reportada a través, de los denominados sistemas de información; la interrelación de estos sistemas ayuda al personal de la actividad en el cumplimiento de sus objetivos. Este sistema debe ir cambiando de acuerdo con el desarrollo de la organización, y brindan a la gerencia información para la toma de decisiones. Mancilla (2005: Pág.60).

Dentro del contexto de las actividades de control, en síntesis Estupiñán (2006) indica los siguientes tipos de control:

- **Detectivos:** Diseñados para detectar hechos indeseables. Detectan la manifestación y ocurrencia de un hecho. Sus características son: Detienen el proceso o aíslan las causas del riesgo; ejerce una función de vigilancia; actúan cuando se evaden los preventivos; no evitan las causas; miden la efectividad de los controles preventivos; son más costosos; están propensos a ser corregidos.
- **Preventivos:** Diseñados para prevenir resultados indeseables. Sus características son: Están incorporados en los procesos de forma imperceptibles; evitan que existan las causas; son más baratos y evitan costos de correcciones.
- **Correctivos:** Diseñados para corregir efectos de un hecho indeseable. Corrigen las causas del riesgo que se detecta. Sus características son: Es el complemento del detectivo al originar una acción luego de la alarma; corrigen la evasión o falta de los preventivos; ayuda a la investigación y corrección de causas; son muy costosos; implican correcciones y reproceso. (p.33).

Información y Comunicación: Para que una empresa tenga el control y tome las decisiones de manera acertada en cuanto a sus actividades financieras y presupuestarias, así como de las actividades administrativas que en ella se desarrollan diariamente para la producción de bienes y servicios, es necesario disponer de información adecuada y oportuna. En este orden, los estados financieros son los instrumentos necesarios para tal fin.

Sin embargo, es preciso descifrar de manera explícita la importancia que reviste la información y la comunicación dentro del control interno.

Información: Es imprescindible que dentro de la organización se cuente con información periódica y pertinente para que puedan orientar sus acciones en consonancia con los demás hacia el mejor logro de los objetivos. La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de tal modo

que llegue oportunamente a todos los sectores permitiendo el establecimiento de las responsabilidades individuales.

Esta información está conformada no sólo por datos generados internamente sino por aquellos provenientes de actividades externas necesarias para mejorar los controles y comunicar cualquier irregularidad a la administración, igualmente esta información es clave para la toma de decisiones.

Los elementos que integran este componente según Estupiñán (2006) son:

- La información: Generada internamente así como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es parte esencial de la toma de decisiones así como en el seguimiento de las operaciones. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles.
- Los sistemas integrados a la estructura: Los sistemas están integrados o entrelazados con las operaciones. Sin embargo, se observa una tendencia a que estos se deben apoyar de manera contundente en la implementación de estrategias.
- Los sistemas integrados a las operaciones: son medios efectivos para la realización de las actividades en la entidad.
- La calidad de la información: Constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las entidades.
- La comunicación: A todos los niveles de la organización deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno, la información indispensable para los gerentes, así como los

hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas. (p.35-36)

Comunicación: La comunicación es inherente a los sistemas de información, las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control, cada función debe especificarse con claridad, entendimiento en ellos los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del control interno.

Los sistemas de información y comunicación están circulando todas estas actividades. Estos sistemas permiten al personal de la entidad capturar e intercambiar la información necesaria para ejecutar, administrar y controlar sus operaciones.

Según el Comité Of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión (COSO) (1992), la comunicación debe desencadenar los siguientes pasos:

1. La efectividad con la cual se comunican los deberes de los empleados y responsabilidades de control.
2. Establecimiento de canales de comunicación para que la gente reporte sus asuntos indeseables sospechados
3. Receptividad por parte de la administración frente a las sugerencias de los empleados respecto de maneras de aumentar la productividad, la calidad u otros mejoramientos similares.
4. Suficiencia de la comunicación a lo largo de la organización y la totalidad y oportunidad de la información y su suficiencia para permitir que la gente se descargue efectivamente de sus responsabilidades. Además de una buena comunicación interna, es importante destacar una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, como los manuales de políticas, memorias, canales formales e

informales. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación.

Supervisión y seguimiento: Es un proceso que comprueba que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo, esto se consigue mediante actividades de monitoreo o evaluaciones periódicas, estas actividades incluyen tanto las actividades normales de dirección y supervisión como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones

Es necesario supervisar continuamente los controles internos para asegurar que el proceso funciona según lo previsto. Esto es muy importante porque a medida que cambian los factores internos y externos, controles que una vez resultaron idóneos y efectivos pueden dejar de ser adecuados y de dar a la dirección la razonable seguridad que ofrecían antes más actividades de monitoreo.

www.bdigital.ula.ve

Requisitos Básicos de un Sistema de Control

Mantilla (2005) señala que, para que un sistema de control sea efectivo es necesario que cumpla con ciertos requisitos, en resumen, se mencionan los siguientes:

Exactitud

Un sistema de control que genera información inexacta puede dar como resultado que la gerencia no tome la acción cuando debe o responda a un problema que en realidad no existe. Un sistema de control exacto es confiable y produce datos válidos.

Oportunidad

Los controles deben llamar la atención de los gerentes a tiempo sobre las variaciones para impedir efectos serios en el desempeño de una unidad.

La mejor información tiene poco valor si está fuera de tiempo. Por tanto, un sistema de control efectivo debe proporcionar información oportuna.

Economía

Un sistema de control debe ser de operación económica. Cualquier sistema de control debe justificar los beneficios que proporciona con relación a los costos en los que incurre. Para reducir costos, la gerencia debe tratar de imponer el menor número de controles que sean necesarios para proporcionar los resultados deseables.

Flexibilidad

Los controles efectivos deben tener flexibilidad suficiente para ajustarse al cambio adverso o aprovechar nuevas oportunidades. Pocas organizaciones enfrentan entornos que sean tan estables que no necesitan la flexibilidad. Hasta los tiempos y las condiciones varíen.

Comprensión

Los controles que no pueden ser entendidos por los usuarios no tienen valor alguno. En ocasiones es necesario, por tanto, sustituir controles simples por dispositivos complejos. Un sistema de control que sea difícil de comprender puede provocar errores innecesarios, frustrar a los empleados y eventualmente, ser ignorado.

Criterios Razonables

Las normas de control deben ser razonables y alcanzables. Si son demasiado elevadas o irrazonables, ya no motivan. Ya que la mayoría de los empleados no quiere ser etiquetado como incompetente por superiores que hacen demasiadas preguntas, los empleados pueden recurrir a tácticas ilegales o faltas de ética simplemente por cumplir las normas. Los controles deben imponer las normas que sean un reto y que obliguen a las personas a llegar a niveles de desempeño más altos, pero sin que desmotiven o fomenten engaños.

Planificación estratégica

La gerencia no puede controlarlo todo en una organización. Aún si pudiera, los beneficios no justificarían su costo. Como resultado de ello, los gerentes deben colocar controles en aquellos factores que sean estratégicos para el desempeño de la organización. Los controles deben abarcar actividades fundamentales, operaciones y acontecimientos dentro de la organización.

Énfasis en la excepción

Ya que los gerentes no pueden controlar todas las actividades, deben colocar sus dispositivos de control estratégico donde esos dispositivos puedan hacer resaltar sólo las excepciones. Este tipo de sistema de excepción asegura que el gerente no se vea abrumado por información sobre desviaciones de las normas.

Criterios múltiples

Los gerentes y empleados por igual, buscarán dar una buena impresión en los criterios que están controlados. Si la gerencia controla mediante el uso de una sola unidad de medida como las utilidades por unidad, los esfuerzos de trabajo harán énfasis sólo en dar una buena impresión. Los criterios múltiples tienen un efecto positivo doble. Ya que son más difíciles de manejar que una medida única, pueden desalentar los esfuerzos de simplemente dar una buena impresión. También el desempeño, pocas veces puede evaluarse objetivamente con un solo indicador, los criterios múltiples hacen posible evaluaciones de desempeño más exactas.

Mantilla S. y Cante S. (2005), definen tres generaciones que históricamente han marcado los procesos de control interno, de esta manera se comentará la tercera de estas, la cual se encuentra a la vanguardia de los actuales procedimientos explicando que la actual generación del control interno implica una comprensión de términos de sistema (proceso, actividades)

que por ende compromete entender los distintos elementos que lo conforman y sus relaciones en función de los objetivos que persiguen.

Así mismo, basan dicha explicación en incorporación del COSO que según los autores señalados anteriormente, constituye una respuesta a la compleja problemática que se venía enfrentando hasta mediados de los años 90. Comentan que la incorporación del COSO a los estándares de auditoría americanos cambió en gran medida la visión de la naturaleza del control interno.

Como complemento de los nuevos estándares de control interno, Mantilla S. y Cante S establecen un sistema de siete componentes que llaman Principios de Control Interno:

1. Segregación defunciones
2. Autocontrol
3. De arriba hacia abajo.
4. Costo menor que beneficio.
5. Eficacia.
6. Confiabilidad.
7. Documentación

Segregación de funciones

El entendimiento más antiguo de la segregación de funciones señala que ninguna persona debe tener control sobre una transacción desde el comienzo hasta el final

De manera ideal y particularmente en las organizaciones grandes o complejas, ninguna persona debe ser capaz de registrar, autorizar y conciliar una transacción. Ello, como mecanismo de protección parar esas mismas

personas (ya se trate de empleados o de administradores) y de la misma organización (máxime si esta es de interés público).

Este componente cuenta con una general aceptación, aun cuando su entendimiento tenga distintos matices, los cuales, en la medida que ha ido evolucionando el control interno, han ido cambiando también. Esto implica, entonces, la no simple segregación de funciones entre quien maneja los dineros y quien elabora y custodia los registros contables.

Actualmente se tienen dos connotaciones particularmente importantes que son la segregación de funciones:

- a) Relacionadas con los distintos roles vinculados con el control interno: Diseño, implementación, mejoramiento, evaluación y auditoría. Es decir: los papeles que desempeñan cada uno de los departamentos niveles gerenciales de la empresa (administradores (incluye directores de auditoría/ control interno) y auditores (especialmente independientes), y
- b) Por niveles. Conlleva diferenciar las funciones de control interno según el nivel organizacional (estratégico, táctico, operativo y específico). O mejor aún, diferenciar ente controles contables y administrativos, sistema de control interno a las transacciones con partes relacionadas (grupos económicos, combinaciones de negocios).

Autocontrol

La dirección, gestión, supervisión, y evaluación/valoración del control interno son resorte de la administración principal (alta gerencia). No hay controles internos que sean externos. El sistema, a través del subsistema (o mejor: el proceso) de control interno, se controla así mismo.

Una ventaja de todos los controles internos es que los procesos son desempeñados por gente capaz apoyada con tecnología. Es importante

destacar que la auditoria del control interno debe realizarse por un auditor externo-independiente. En dos formas diferentes:

El auditor interno, debe ser externo del departamento de administración, y no mantener ninguna relación desde el punto de vista administrativo con este. Y el auditor externo (de estados financieros) debe ser externo de toda la organización.

De lo anteriormente expuesto surge un problema, el cual se origina de los enfoques participativos de auto valoración del control que han sido interpretados de manera equivocada, como el supuesto de que cada quien es capaz de controlarse a sí mismo y puede actuar de acuerdo con su propio criterio. Ello corresponde a lo menos parecido al control dado que este, entendido como poder, requiere que todos los componentes del sistema se orienten hacia el logro eficaz de los objetivos compartidos.

Es importante hacer una precisión; la diferenciación que existe entre “autocontrol” y “auto valoración del control” un conjunto de herramientas de trabajo a través de las cuales se facilita que el personal de una organización haga su propia valoración del control y la traduzca en informes y acciones relacionadas con el funcionamiento de la organización.

De arriba hacia abajo

Este principio se refiere a que el control interno influye o hace presión dentro de la organización, desde los altos niveles de la gerencia a los niveles inferiores de esta. Siendo esto así, implica entonces que el control interno no puede ir en sentido inverso, porque es en el nivel más alto de la organización donde se establecen los planes de control y procedimientos, y tampoco es coherente que sean los niveles más bajos de la organización quienes controlen a los directivos de la empresa.

Este principio anteriormente se caracterizaba por autorizaciones de los superiores para que se efectuaran las diversas transacciones que podrían

originarse en la organización pero, actualmente, la tecnología va de la mano con las operaciones de control, y son utilizadas las claves de acceso que cada trabajador posee dependiendo de sus funciones.

Costo menor que beneficio

Este componente refuerza el hecho sobre el cual el control interno añade valor a la organización, pero se debe medir la relación costo – beneficio, es decir, los costos no pueden ser mayores a los beneficios. Si esto ocurriese, es mejor eliminarlo.

El control interno añade valor a la organización, puesto que está inmerso dentro de la cadena de valor del negocio, es decir, forma parte del ciclo financiero y al mismo tiempo agrega valor para el accionista.

Por lo tanto, es relevante que el control interno no sea un gasto para la organización porque sería una inversión no recuperable, lo que conllevaría a eliminarlo.

Eficacia

Tiene relación con la seguridad que proporciona el control interno para el logro de los objetivos organizacionales y si de verdad sirve o no el control interno. Por ello, lo importante de evaluar el control interno. Al evaluar el control interno se mide la eficacia.

La eficacia del control interno, depende directamente de asegurar el logro de los objetivos que tiene el sistema y que vienen a ser: la eficacia y la eficiencia de las operaciones, la confiabilidad del proceso de presentación de los informes o reportes financieros, el cumplimiento de la normativa, la salvaguarda de los activos y por último el direccionamiento estratégico.

Confiabilidad

Principio entendido como la relación entre la efectividad que posee el diseño, la operación del sistema de control interno y la extensión de la

documentación y el monitoreo del control interno.

Normalmente, el control interno debe recorrer las siguientes etapas en su desarrollo: no confiable, insuficiente, confiable y óptimo.

Documentación

Se refiere en primer lugar a que las transacciones deben estar respaldadas con la documentación necesaria y disponible al momento de efectuarse la revisión de las mismas. En segundo lugar, a lo relacionado con los papeles de trabajo.

Toda información relacionada con el control interno, debe estar debidamente soportada, de manera tal que cualquier persona interesada bien sea por parte de la administración, por los auditores o por cualquier otro interesado pueda realizar el análisis que corresponda y que se necesite en un momento determinado.

Se debe entonces tener formalidad en los sistemas de control interno y en la documentación del mismo, para poder identificar también algún criterio y así definir acciones.

Clasificación del Control Interno

Las instituciones internacionales que se han dedicado a emitir las normas de auditoría, han señalado dos (02) tipos de control interno como lo es el control interno administrativo y el control interno contable. En el caso de Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores ha escogido estos dos tipos, pronunciándose sobre ellos en la Publicación Técnica N°2, referida al Objeto y Estudio del Control Interno, por parte del contador público señalando lo siguiente:

1. Control Interno Administrativo

Incluye, pero no limita, al plan de organización y los procedimientos y registros que refieren al proceso de decisiones conducentes a la autorización de transacciones de la gerencia. Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de realizar los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

2. Control Interno Contable

Comprende el plan de la organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la contabilidad de los registros financieros. En consecuencia, están diseñados para suministrar razonable seguridad que:

- a) Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia.
- b) Las transacciones se registran de acuerdo a lo necesario (1) para permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aceptable, dichos estados (2) para mantener datos relativos a la responsabilidad sobre los activos.
- c) El acceso a los activos solo se permite de acuerdo a autorizaciones de la gerencia
- d) Los datos relativos a los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia.

Limitaciones del Control Interno

El control interno sirve para proteger a la empresa o institución de fraudes y asegurar la confiabilidad de los datos contables, pero también es cierto que

existen limitaciones en cualquier sistema de control interno, como lo son, los errores que pueden cometerse en la ejecución de los procedimientos de control, como resultado de descuidos, incomprensión de las instrucciones, o de otros factores humanos

Según Gómez, G (2001) establece una serie de limitaciones del control interno

- Nunca garantiza el cumplimiento de sus objetivos.
- Solo brinda seguridad razonable.
- El costo está ligado al beneficio que proporciona.
- Se puede presentar errores humanos por mal entendido, descuidos, fatiga, distracción, juicios de valor y falta de comprensión en las instrucciones.
- Potencialidad de complicidad para evadir controles que dependen de la segregación de funciones. Se puede dar confabulación entre miembros de la administración o de un empleado con partes externa o dentro de la entidad.
- Violación u omisión de la aplicación por parte de la alta dirección.

Desventajas de control interno

En el día a día de las organizaciones, la implementación de cualquier sistema persigue la obtención de beneficios en el corto y largo plazo, pero no siempre estos sistemas son garantizados a funcionar de una manera efectiva en su totalidad, puesto que son los mismos errores que se detectan lo que ayudan a mejorar los existentes. Por lo anteriormente dicho, es necesario mencionar que:

- El control interno solo coadyuva al logro de los objetivos organizacionales.
- No proporciona la seguridad de una dirección sin errores.
- La fiabilidad de los estados financieros no es absoluta, solo da un grado de seguridad razonable sobre ellos.
- Pueden emitirse opiniones erróneas a cerca de un determinado suceso.

La necesidad de conocer resultados y tomar decisiones dentro de la entidad, hacen necesaria la aplicación de sistemas formados por los elementos que conforman el ciclo productivo de la organización para obtener un fin determinado.

Un aspecto importante en el control interno son las revisiones de operaciones; como la organización de la empresa, los ingresos percibidos, las ventas, la mano de obra y un aspecto muy relevante como lo son los costos de producción.

Al respecto, Amador S., y González B., (1999) expresan que tanto la organización, la administración, los fondos de caja, las ventas, los recursos humanos, la producción y el abastecimiento, son los puntos básicos de revisión del control interno.

Los mismos autores establecen ciertos criterios de importancia en relación al control de costos de producción y abastecimiento específicamente.

Importancia de la Pequeña y Mediana Empresa

Las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), en su mayoría, tuvieron un origen familiar caracterizado por una gestión a la que sólo le preocupó su supervivencia. Este sector tuvo etapas diferenciadas en su evolución, durante

las cuales adquirió importancia dentro de la economía de contexto cerrado y de un mercado interno reducido, realizando un proceso de aprendizaje.

Los cambios han sido progresivos desde la década de 1990. En los últimos años se ha estudiado cada vez más el aporte que estas microempresas hacen a la economía de los países. De esta manera las pequeñas y medianas empresas (PYMES) constituyen la principal fuente de generación de empleo en muchos países. Son parte fundamental del sistema económico, estimulan la economía y tienen una gran responsabilidad social al intervenir en la disminución de las situaciones de pobreza, subempleo y desempleo.

Desde el punto de vista político, la importancia de la PYMES estriba en el papel social que ellas cumplen, que hace que las medidas destinadas a fomentar el desarrollo de las pequeñas y medianas unidades económicas se encuentren en casi todos los planes para atacar el desempleo (Jara, 2005).

Al Respecto, Brogeras (2002) hace referencia a que la misión de la pequeña y mediana industria es la producción flexible y versátil con capacidad suficiente para abastecer con bienes y servicios de calidad y satisfacer necesidades específicas de las grandes empresas, crear fuentes de empleo para convertirse en un eslabón fundamental de las cadenas productivas que no sólo complementa sino que integra y fortalece a la estructura industrial de las naciones desarrolladas. La pequeña y mediana industria es considerada estratégica ya que dispone de una capacidad productiva que le permite:

- Canalizar la inversión en actividades productivas que el país demanda.
- Apoyar el desarrollo de actividades productivas sin incurrir a la compra y transferencia de tecnología muy compleja.
- Producir bienes con una flexibilidad y productividad difícil de lograr en la gran empresa.

- Propiciar el desarrollo regional y generar una importante rama económica en sus propias localidades.

Una de las características que hace importante a las PYMES es su adaptabilidad. Gracias a su estructura flexible estas entidades pueden transformarse según sean las condiciones económicas imperantes en su entorno. Al respecto Menéndez (1982, p. 37) citado Guerrero, R (2007) indica lo siguiente: "Son las pequeñas empresas quienes inyectan al sistema económico la flexibilidad, la astucia, la facultad de adaptabilidad y la maniobrabilidad de sus estructuras".

Se puede mencionar, además, que estas ventajas exclusivas de tales unidades económicas de menor tamaño representan al mismo tiempo, paradójicamente, un gran inconveniente para ellas. Esto se debe principalmente a la vulnerabilidad de sus frágiles estructuras.

Las pequeñas unidades económicas se caracterizan por: i) contar con una adaptabilidad de su sistema de producción para la elaboración de productos que sólo ella es capaz de realizar; ii) dirigir gran cantidad de su producción a las grandes empresas, como componente en sus respectivos procesos productivos; y iii) tener una relación más fuerte con la gran empresa; ejemplo de este fenómeno es la subcontratación por parte de las grandes entidades.

Entre las medidas institucionales que pueden afectar a las pequeñas y mediana empresas se destacan las políticas de mercado, las normas sobre requisitos administrativos, la regulación fiscal, la contratación pública, así como otras políticas relacionada con aspectos laborales y sanitarios, que de cierta manera conllevan al estancamiento de la actividad de aquéllas. Además, limitaciones estructurales como la escasa formación empresarial, las mínimas bases tecnológicas y la falta de financiamiento en cantidad y oportunidad

adecuadas son parte de la problemática que deben afrontar estas pequeñas empresas.

El Control Interno en las Pequeñas Empresas

Una adecuada estructura de control interno es uno de los factores críticos para brindarle a una empresa una red de seguridad que le permita minimizar la probabilidad de ocurrencia de situaciones no deseadas y la ayude a orientar todos los esfuerzos al cumplimiento de los objetivos de negocio, sobre todo en un contexto económico tan cambiante como en el que se desenvuelve las (PYMES).

En todas las empresas es necesario mantener un adecuado control interno, pues gracias a éste se evitan riesgos y fraudes, se protegen y cuidan los activos y los intereses de la empresa, así como, se logra evaluar también su eficiencia dentro de la organización.

En este contexto, Calderón e Ibarra (2006), señalan que los negocios pequeños tienen la misma necesidad de un buen control interno que los grandes, aun cuando éstos últimos pudieran tener requisitos de información interna y externa más rigurosos con frecuencia. Las mismas características de un buen control interno existen sustancialmente en las entidades pequeñas, pero su forma, pudiera ser diferente. Generalmente las principales diferencias son:

1. Proceso de comunicación menos formal; normalmente la comunicación es oral.
2. Supervisión ejercida por la alta gerencia (generalmente el dueño).
3. El estilo de administración es directo, es decir, no existe mucha delegación de funciones.
4. Pocos niveles gerenciales.

5. Los procedimientos de controles y la segregación de funciones no son tan extensos.
6. Los procesos de auto evaluación son menos formales.

Un negocio pequeño, es cualquier empresa en la cual:

1. Existe concentración de la propiedad y administración en un pequeño número de individuos (con frecuencia un solo individuo).
2. Se encuentra presente uno o más de los siguientes aspectos:
 - Pocas fuentes de ingreso y actividades no complicadas.
 - Registros contables sencillos
 - Limitados controles internos segregación de funciones
 - Posibilidad de que la administración centralice las funciones.

El tamaño y las consideraciones económicas en los negocios pequeños reducen la oportunidad para contar con controles internos formales. El hecho de que haya pocos empleados limita la segregación de funciones sea.

Inventario

El inventario es una relación ordenada de bienes y existencia de una entidad o empresa, a una fecha determinada. Contablemente es una cuenta de activo circulante que representa el valor de mercancías existentes en un almacén.

Según Millar (2005: pág., 580) establece que los inventarios son uno de los problemas de contabilidad más difíciles de manejar, tanto en teoría como en la práctica. Asimismo, la contabilidad para los inventarios forma parte muy importante para los sistemas de contabilidad de mercancía, porque la venta del inventario es el corazón de la empresa.

El inventario es por lo general, el activo mayor en sus balances generales, y los gastos por inventarios, llamados costos de mercancías vendidas, son usualmente el gasto mayor en el estado de resultados

Generalmente los inventarios se clasifican en:

1. *Inventario de materia Prima* Comprende los elementos básicos o principales que entran en la elaboración del producto
2. *Inventario de productos en Proceso*: Consiste en todos los artículos o elementos que se utilizan en el actual proceso de producción, es decir, son productos parcialmente terminados que se encuentran en un grado intermedio de producción y a los cuales se les aplico la labor directa y gastos indirectos inherentes al momento de producción en un momento dado.
3. *Inventario de productos terminados*: son aquellos artículos o productos transferidos por el departamento de productos terminados, por haber estos alcanzado su grado de terminación total y que a la hora de la toma física de inventarios se encuentran aún en los almacenes es decir, los que todavía no han sido vendidos.
4. *Inventario de Materiales y suministro*: en estos se incluye:
 - Materia primas secundaria, sus especificaciones varían según el tipo de industria.
 - Artículos de consumo: destinados para ser usados en la operación de la industria, dentro de estos artículos de consumo los más importantes son los destinados a las operaciones.
 - Los artículos y materiales de reparación y mantenimiento de la maquinaria y aparatos operativos, los aparatos de reparación por su gran tamaño necesitan ser bien controlados, la existencias de estos varían de acuerdo a sus necesidades.

Control Interno de los Inventarios

Según Catácora, F (2001). El control de los inventarios implica un seguimiento estricto sobre las cantidades que se manejan a través de las entradas y salidas de inventario. Para el proceso administrativo de las cantidades ingresadas y despachadas, se implantan controles que son instrumentados a través de formularios que controlan las cantidades que son recibidas o despachadas a través de las operaciones de ingreso y de salida (Pág. 280)

Los elementos de un buen control interno sobre los inventarios según Guajardo, C (1988) citado en Mejías, M (2013), incluyen:

- Conteo físico de los inventarios por lo menos una vez al año, no importando cual sistema se utilice.
- Mantenimiento eficiente de compras, recepción y procedimiento de despacho.
- Almacenamiento del inventario para protegerlo contra el robo, daño o descomposición.
- Permitir el acceso al inventario solamente al personal que no tiene acceso a los registros contables.
- Mantener registros de inventarios continuos.
- Comprar el inventario en cantidades moderadas.
- Mantener suficiente inventario disponible para prevenir situaciones de déficit
- No mantener un inventario almacenado demasiado tiempo, evitando con eso el gasto de tener dinero restringido en artículos innecesarios.(Pág.37)

Estrategias Apropriadas para un Buen Control

Mintzberg (1989) citado en Mejías (2013), define las estrategias como un plan, un patrón, una posición y perspectiva. La estrategia es un plan que integra las principales metas y políticas de una organización y a la vez, establece la secuencia coherente de las acciones a realizar, además ayuda a poner en orden y asignar los recursos con el fin de lograr una situación viable y original, así como anticipar los posibles cambios en el entorno y las acciones imprevistas de los oponentes inteligentes. Una primera forma de clasificar las estrategias es por su origen, a saber:

1. *Emergentes (Implícitas o no planeadas)*. Son estrategias que surgen de forma casual desde cualquier nivel de la organización y que muchas veces únicamente el dueño las conoce y que se van adecuando con el tiempo.
2. *Intentada (Explícitas o planeadas)*. Surgen a través de un proceso sistemático y analítico desarrollado desde el más alto nivel de la organización. Las estrategias son conocidas y aceptadas por los miembros de ésta.

Mintzberg (1989) citado en Mejías (2013), la clasifica según el desarrollo genérico en:

1. *Creecer*: Se aplican en la creación de opciones para negocios adicionales, cuando hay oportunidades que encajan con las fortalezas. Estas pueden ser adquisición, fusión o alianza estratégica
2. *Consolidar*: Es un intento dinámico por mantener la actual capacidad de generación de riqueza, mantener la participación en el mercado y optimizar la operación de la empresa.

3. *Contraerse*: Si la empresa ha fracasado en competir exitosamente, estas estrategias se pueden utilizar para eliminar lo inservible del sistema y quedarse solamente con lo que genera utilidades: desinvertir.
4. *Vegetar*: Tiene como significado no reaccionar a los cambios del entorno. Estas estrategias pueden desembocar en una estrategia de liquidación.

Importancia del control interno en los inventarios y costos de los productos vendidos

El costo del inventario es un elemento importante en los estados financieros de muchas empresas. El inventario según Warren, Reeve y Philips E. Fess (2005) consiste en: 1) Las mercancías que se tiene para vender al realizar las actividades cotidianas de la empresa y 2) los materiales en proceso de producción o disponibles para fines de producción. El inventario debe empezar en cuanto se reciben los artículos. El departamento de recepción de la empresa debe llenar los informes de recepción foliados para iniciar la contabilización del inventario. A fin de que los artículos recibidos sean los que realmente se pidieron, cada informe de la mercancía. De igual manera el precio con el que solicitaron los artículos, como aparece en el pedido de compra, debe compararse contra el precio que el proveedor carga a la compañía, según se muestra en su factura. La compañía debe registrar las mercancías y la cuenta por pagar en los registros contables.

Entre los controles para salvaguardar los inventarios se incluye la instauración de medidas de seguridad para evitar daños a las mercancías o robos por parte de los empleados. Las mercancías deben almacenarse en una bodega o en otra área de acceso restringido, a la que se permita el paso sólo a empleados autorizados.

El retiro de mercancías del almacén debe controlarse con el uso de requisiciones debidamente autorizadas. El área de almacén debe tener un ambiente controlado para evitar daños causados por el clima. Además, cuando la empresa no esté trabajando o no esté abierta, el almacén debe permanecer cerrado con llave.

Al manejarse un sistema de control interno en los inventarios y en los costos de producción, se están también ejerciendo medidas de control sobre las compras, las ventas y devoluciones realizadas.

Cuando una organización no maneja un exhaustivo control de sus inventarios, no conoce con certeza si los costos de los productos vendidos cuentan con la debida asignación de los costos de materiales; al mismo tiempo que no se detectará la eficacia y eficiencia de la mano de obra que participa en la elaboración de los productos fabricados.

Sistema de Control Interno

En el planteamiento de los enfoques actuales inherentes al ejercicio y la práctica de la administración, se expone la noción de sistemas como la expresión más acabada de las herramientas para el desarrollo de los aspectos claves relacionados con el procesamiento de información, control y registro dentro de toda entidad.

Catácora (2001), define un sistema como “un conjunto de elementos, entidades o componentes que se caracterizan por ciertos atributos identificables que tienen relación entre sí, y que funcionan para lograr un objetivo común” (p. 25). Esta definición implica que un sistema representa una agrupación de diversos elementos que se relacionan entre sí con miras al cumplimiento de determinados objetivos y metas comunes.

De lo anterior se desprende, que todo sistema es un conjunto de partes o acontecimientos que son interdependientes entre sí e interaccionan, por lo

que puede ser considerado como un todo sencillo. En otras palabras, se llama sistema a los conjuntos compuestos de elementos que interactúan.

Así mismo, su comprensión y funcionamiento sólo se asume como una totalidad, por lo que el análisis de cualquiera de las partes que lo integran debe realizarse siempre desde la perspectiva de consulta. En cualquier sistema existe una serie de conexiones, contribuciones y respuestas interactivas, un incesante flujo de energía, información y materia. Así, los sistemas se estructuran en subsistemas, y estos a su vez, en componentes más y más pequeños.

Estas características permiten asociar al enfoque de sistemas con el funcionamiento de toda institución o de toda empresa, en el sentido de que toda organización desarrolla sus acciones en función de una integración de los elementos que la conforman y la orientación de los mismos hacia el logro de determinados fines comunes. Una de las áreas de la estructura administrativa donde se perfila con mayor pertinencia la implementación del enfoque de sistema, es la correspondiente al control interno.

La aplicación de los sistemas al control interno dentro de las organizaciones viene a representar formas de garantizar el logro de los objetivos trazados. En ese sentido, se justifica el planteamiento de Timms (2001), cuando señala lo siguiente:

La forma idónea de alcanzar la eficacia de la gestión empresarial es la instalación de buenos sistemas de control; lo cual permita a la organización retroalimentarse con los resultados de sus propias actividades, de modo que pueda reorientarse en la instrumentación de sus estrategias y en la propuesta del logro de sus objetivos (p. 52)

Un sistema de control representa un generador de insumos informativos, que facilitarán la toma de decisiones hacia el logro eficaz de las metas que se ha trazado una determinada entidad, sea ésta de carácter público o privado y

en consecuencia, responder de manera efectiva a las exigencias que le establece el medio ambiente.

En todo caso, sea cual fuere el sistema de control adoptado dentro de la organización, la técnica utilizada y la función que se pretenda controlar, la estructura del sistema de control obedecerá a un mecanismo que funciona en forma cíclica operativa, que siempre ha de conducir a una toma de decisiones, cuando se detecten desviaciones y fallas

En relación con lo señalado, Gómez (1989) citado en Guerra (2008) afirma que el mecanismo para la puesta en práctica de cualquier sistema de control se descompone en las siguientes fases:

- a. Definición previa de las características o variables, que se desean controlar por el sistema.
- b. Escogencia de los puntos del proceso, en que se establecerán los controles.
- c. Adopción de un método confiable, capaz de evaluar las características o variables que se medirán como punto de comparación.
- d. Establecimientos de criterios definidos de comparación de los resultados, con las metas propuestas, que resultaren viables, según las condiciones del entorno y los recursos disponibles.
- e. Diseño y adopción de una política de decisión uniforme.
- f. Asignación de responsabilidades y del poder de decisión, que fuera menester (p. 3-5).

Haciendo mención a cada una de las fases, el autor las describe de como sigue:

- La primera fase viene a constituir el diagnóstico inicial de lo que se quiere chequear. A través de un proceso de evaluación diagnóstica, se determinan las áreas de la estructura organizacional que presentan

debilidades y en función de ello, se categorizan en términos de variables a controlar.

- La segunda fase representa en términos sistémicos, los puntos de equilibrio donde se habrá de aplicar el control y que van a poder hacer los registros pertinentes para tomar las decisiones que sean necesarias.
- La tercera fase constituye la estructuración de un diseño de evaluación que comprenda el estándar, técnicas e instrumentos que se aplicarán para realizar la evaluación pertinente en la que se habrá de comparar la variable ideal con la real.
- La cuarta fase se ubica en la definición de los criterios de evaluación, a través de los cuales se podrá definir en qué medida se han alcanzado los niveles óptimos, buenos, regulares o deficientes en el desempeño de las funciones a controlar.
- En la quinta fase se estructura una política de toma de decisiones orientada a definir las disposiciones que se habrán de tomar en función de los resultados observados en las evaluaciones realizadas en las fases anteriores.

Posteriormente, señala que a esta última fase les sigue la asignación de responsabilidades a las personas encargadas de operativizar las soluciones o decisiones planteadas. Cada una de estas fases forma parte de una estructura sistémica que se desarrolla en forma continua a través de procesos y tareas que permiten determinar el comportamiento de las variables que se quieren controlar, tanto en lo que se refiere a los aspectos de entrada, como de proceso y salida.

Lo anterior indica que la estructuración de un sistema de control interno dentro de una organización implica el desarrollo de un proceso de identificación y operacionalización de las variables de la organización que

deben ser medidas y controladas. Igualmente, en la conformación del sistema se deben precisar los puntos clave en los cuales se realizará el control, los métodos adecuados para la evaluación y los criterios correspondientes, así como establecer los procedimientos para la toma de decisiones en función de los resultados obtenidos.

También se puede afirmar que el sistema de control interno es un proceso llevado a cabo por las autoridades de una entidad y su diseño está orientado a proveer la seguridad razonable de que se están cumpliendo de manera eficiente los objetivos trazados por la institución. Considerando la definición analizada acerca del control interno, cabe mencionar que en el sistema de control interno se integran en forma organizada, secuencial y lógica el plan de la organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de ella con el fin de salvaguardar sus activos y verificar la confiabilidad de los datos contables.

www.bdigital.ula.ve

Cuadro 1. Operacionalización de las variables

Objetivo General: Proponer un sistema de control interno para analizar y evaluar los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida				
OBJETIVOS ESPECIFICOS DE LA INVESTIGACION	VARIABLE	INDICADORES	INSTRUMENTO	ITEM
1. Identificar los procesos productivos de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida.	Proceso Productivo	Adquisición de materia prima. Actividades realizadas. Fases Proceso Productivo.	Entrevista	1 al 9
2. Describir los elementos que conforman la estructura de costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida.	Elementos que conforman los costos de las empresas de artes gráficas	Materiales directos. Mano de Obra. Costos Indirectos.	Entrevista Entrevista Entrevista	10;11 12 a la 15 16 a la 20
3. Determinar los tipos de control interno aplicados a los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida.	Estructura de los sistemas de control interno de las empresas de artes gráficas.	Determinación de Precios y Costos. Control de Inventarios Elementos del control interno.	Entrevista Entrevista Entrevista	21-22 23 al 35 36 al 46
4. Presentar los lineamientos del sistema de control interno adecuado para el análisis y evaluación de los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida.	Estrategia apropiada a ser aplicada. Estructura del sistema de control interno para los costos de producción de las empresas de artes gráficas	Sistema de control interno. Plan de acción para la aplicación del sistema.	Revisión documental.	

Nota: Elaboración propia 2014.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología es un procedimiento general para lograr de una manera precisa el objetivo de una investigación, se podría decir que constituye lo significativo de los hechos o fenómenos hacia los cuales está encaminado el interés de los mismos.

Según Balestrini (2006, pág. 125) El marco metodológico es la instancia referida a los métodos, diversas reglas, registros, técnicas y protocolos con los cuales una teoría y su método calculan las magnitudes de lo real. De allí pues, que se deberá plantear el conjunto de operaciones técnicas que se incorporan en el despliegue de la investigación en el proceso de obtención de los datos.

Este capítulo está referido al proceso metodológico que se llevó a cabo para hacer posible la presente investigación, se realizó un análisis del sistema de control interno para los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida, con la finalidad de detectar fallas existentes en el mismo y recomendar mejoras en los procesos. Para lograr el objetivo del estudio, se desarrollaron aspectos concernientes al tipo y diseño de la investigación; la población y muestra; las técnicas y fuentes de recolección de datos y la operacionalización metodológica.

Tipo de Investigación

Para Arias (2006), "existen diferentes tipos de investigación, los cuales se clasifican según distintos criterios, con el fin de precisar con mayor claridad

el tipo de investigación a desarrollar, ésta será analizada desde varios puntos de vista”. (p. 45).

Al realizar esta investigación basada en una propuesta de un sistema de control interno para analizar y evaluar los costos de producción en empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida; se debe tener presente una estrategia metodológica que permita afianzar el camino hacia la resolución del problema planteado utilizando técnicas de documentación y análisis de datos con el fin de alcanzar mayor exactitud y confiabilidad.

Es por ello que el desarrollo de esta investigación, se enmarca dentro del esquema denominado proyecto factible, en una investigación de campo tipo descriptiva y documental. Definida en el Manual de Trabajo de Grado de Especializaciones, Maestrías y Tesis Doctorales de la Universidad Experimental Libertador UPEL (2005) como:

www.bdigital.ula.ve

El proyecto factible consiste en la investigación, elaboración y desarrollo de una propuesta de un modelo operativo viable para solucionar problemas, requerimientos, necesidades de organizaciones o grupos sociales; puede referirse a la formulación de políticas, programas, tecnologías, métodos o procesos. El proyecto debe tener apoyo en una investigación de tipo documental, campo o un diseño que incluya ambas modalidades. (p.6).

En este mismo orden, Sierra Bravo (2004), señala que el proyecto factible tiene como propósito “plantear alternativas concretas de solución ante una problemática detectada en la investigación, a través de planes, proyectos, líneas de acción, manuales de trabajo y sistemas operativos” (p. 54). En la investigación se trata de solucionar los inconvenientes que se presentan en empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida donde no se aplica un sistema de control interno para los costos de producción que

permita analizar y evaluar el funcionamiento de toda la estructura de los costos y cada una de sus implicaciones en el beneficio, rentabilidad, calidad del bien y/o servicios que presta la empresa.

Diseño de la Investigación

Según lo señalado por Balestrini (2006, p.131), el diseño de investigación es “un plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correcto, técnicas de recogidas de datos a utilizar, análisis previstos y objetivos”. Tiene como objetivo según lo señalado por Sabino (2007, p63) de “proporcionar un modelo de verificación que permita contrastar hechos con teorías y su forma es la de una estrategia o plan general que determina las operaciones para hacerlo”.

En lo que respecta a la investigación planteada sistema de control interno para analizar y evaluar los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida, la estrategia general para la recolección de información en función de los objetivos propuestos está dirigido a un diseño de campo, descriptivo y documental.

En consecuencia, este trabajo estuvo apoyado en una investigación de campo, tipo descriptivo y documental. Que según el manual de la UPEL (2005) destaca que:

La investigación de campo es el análisis sistemático de problemas en la realidad con el propósito, bien sea de describirlos, interpretarlos, entender sus naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos o producir o su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquier paradigma o enfoques de investigaciones conocidas o en desarrollo (p. 14).

Asimismo, Silva (2008, p20) señala que “la investigación de campo se realiza en el medio donde se desarrolla el problema, o en el lugar donde se

encuentra el objeto de estudio, el investigador recoge la información directamente de la realidad”. En este sentido, la presente investigación, se orienta a un diseño de campo.

En cuanto al estudio descriptivo Hernández, Fernández y Baptista (2006: 103), señalan que estos estudios buscan especificar propiedades características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice, describe tendencias de un grupo o población.

Por su parte Méndez (2006:230), señala que los estudios descriptivos tienen como propósito la delimitación de los hechos que conforman el problema de la investigación, es decir, estudia los hechos en el sitio en cual se desarrolla la investigación. Según Arias (2006:94), consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. En virtud de que en esta investigación es de fácil observación por la comunicación e integración de las empresas objetos de estudio, es decir, son de fácil acceso para llevar a cabo satisfactoriamente el estudio y así poder obtener información directamente en el lugar donde se encuentran, se ha optado por la modalidad de campo, es decir, la información se recoge de forma directa de la realidad, mediante el trabajo concreto del investigador.

Al respecto, Hurtado (2007: 75), la define como aquella que tiene lugar en el sitio donde se encuentra ubicado el objeto de estudio, permitiéndole al investigador el conocimiento más a fondo del problema y consecuentemente, facilita el manejo de datos con más seguridad. En el caso específico de la presente investigación, estas operaciones se desarrollaron con la colaboración de los directivos coordinadores y empleados de las empresas de artes gráficas ubicadas en el Municipio Libertador del estado Mérida.

Población y Muestra de Estudio

Población

La población está representada por el conjunto de todas las personas que coinciden con una serie de características y proporcionan la información necesaria para cumplir con los objetivos. Según Cerda (2004: 87),” es un conjunto de unidades que se estudian y observan individualmente por el investigador. Por otro lado, Chávez (2007) denomina población (al abordar el tema de la población de estudio en una investigación de carácter científico)

Al conjunto total de unidades de observación que se consideran en el estudio (nación, estados, grupos, comunidades, objetos, instituciones, asociaciones, actividades, acontecimientos, establecimientos, personas, individuos), es decir, la población es la totalidad de los elementos que forman un conjunto. (p.93)

Del mismo modo, Hurtado (2007: 148), destaca que la población es un total de individuos o universo de la investigación sobre la que se pretende generalizar los resultados, la cual está constituida por características o estratos que le permiten distinguir los sujetos, unos de otros. Asimismo, Arias (2006), afirma que es la totalidad de un fenómeno de estudio, incluye la totalidad de unidades de análisis o entidades de población que integran dicho fenómeno y debe cuantificarse para un determinado estudio, un conjunto de entidades que participan de una determinada característica.

Para los efectos de esta investigación, la población estuvo constituida por nueve (09) empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida, por ser ésta una población accesible en su totalidad, se considera finita. Al respecto, señala Arias (2006), que una población es finita cuando los elementos son identificados por el investigador, donde la población es seleccionada de acuerdo a las características específicas o criterios del autor o autores de la misma y de estrato donde existe la necesidad de tomar una muestra representativa de una población. En este caso, es reducida por lo que

se considera tomar todos sus elementos en el estudio y por tanto, se define como censo poblacional.

Muestra

Para Hernández y otros (2006), la muestra representa un subgrupo de la población, es decir, un subconjunto de elementos que pertenecen a ese conjunto definido en sus características que se llama población. En lo que respecta a la muestra de estudio, se tiene que esta es una porción significativa de la población, presentando características comunes.

Bajo la perspectiva de Tamayo y Tamayo (2005) es la porción que descansa en el principio de que las partes representan al todo, y por tal refleja las características que definen a la población de la cual fue extraída, indicando su representatividad. A los efectos de la presente investigación y en virtud de que, por su tamaño de (9) nueve, se descartó la muestra y se tomó toda la población.

www.bdigital.ula.ve

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Cada tipo de investigación determinará las técnicas a utilizar y cada técnica establece sus herramientas, instrumentos o medios que fueron empleados para recabar la información. Según Chávez (2007), las técnicas de recolección de datos son los documentos utilizados para recolectar la información que sea de interés para el investigador en la búsqueda de plantear una solución al problema o situación que investiga.

Partiendo de esta premisa, se seleccionó la encuesta. Al respecto, Hurtado (2007), refiere que la encuesta está determinada por la técnica de recolección de datos que permite obtener la información necesaria acerca del tema estudiado, propiciando la autoadministración a través de un instrumento.

En cuanto a los instrumentos de investigación, deben considerarse como recursos materiales y/o técnicas, o bien como herramientas que se emplean

para conocer, medir y/o determinar el comportamiento o los atributos de las variables que se estudian; en este sentido, con la finalidad de obtener las informaciones que se requieren para desarrollar la investigación se considera el cuestionario.

Respecto al cuestionario, Chávez (2007: 104), lo define como un instrumento, herramienta o medio que recoge información directa, cuya ventaja está dada en que posee detalles del problema. En tal sentido la autora elaboró el cuestionario con la finalidad de recabar la información pertinente que ocupa el caso del estudio.

Descripción del Instrumento

Partiendo de estas consideraciones, el instrumento de recolección de datos fue diseñado tipo versionado, para ser respondido por gerente general, contador - administrador, el cual estuvo conformado por cuarenta y seis (46) ítems, es decir, se formularon preguntas por cada uno de los indicadores inmersos en las dimensiones de la variable del presente estudio. Véase (ANEXO A, B Y C).

Considerando las variables y dimensiones de la investigación y el nivel de información requerida para dar respuesta a los objetivos planteados, las preguntas se trazaron estructuradas y no estructuras, dicotómicas y policotómicas.

Al respecto Murillo (2004) señala: El cuestionario puede incluir:

- Preguntas no estructuradas o abiertas: son preguntas de respuesta abierta, los respondientes contestan con sus propias palabras. Son útiles para investigaciones exploratorias y como preguntas de inicio en un cuestionario.

- Preguntas estructuradas: Las preguntas estructuradas presentan un grupo de alternativas de respuesta, ya preestablecidas. Éstas pueden ser:
 1. Preguntas de opción múltiple: son aquellas en las que se ofrecen una serie de respuestas y se pide al participante que seleccione una o más de las alternativas ofrecidas.
 2. Preguntas dicotómicas: son reactivos que brindan sólo dos (2) alternativas de respuesta como son: verdadero-falso, sí-no, acuerdo, desacuerdo, presente-ausente, entre otras.
 3. Preguntas de escala: son preguntas cuyas respuestas se dan a través de una escala preestablecida, ya sea elaborada por el investigador, una escala Likert u otra.

En el caso en estudio, el instrumento de recolección de datos se diseñó con una serie de diecinueve (19) preguntas cerradas de tipo dicotómicas, en escala frecuencial de dos alternativas de respuesta las cuales son SI (1) y NO (2). Siete (07) preguntas con tres alternativas de respuesta, el participante tiene la posibilidad de marcar más de una opción, seis (06) preguntas con cuatro alternativas de respuesta, se pide al participante que seleccione una o más alternativas de respuesta y catorce (14) preguntas abiertas.

En cuanto a la medición de la variable, se tiene que dicho proceso se llevó a cabo en atención a las dimensiones e indicadores seleccionados a partir del marco teórico, que posteriormente se sometió a un proceso de validación por expertos en la materia.

Validez y Confiabilidad del Instrumento de la Investigación

Validez del Instrumento

Desde un punto de vista general, la validez de una escala hace referencia a la medida en que los indicadores están midiendo lo que deberían medir. De tal modo, que luego de diseñar el instrumento que permitió medir las variables, en este caso el cuestionario. La validez de un instrumento indica el grado en que una medición se relaciona consistentemente con otras mediciones y que corresponden a los conceptos que están siendo medidos, de acuerdo con Hernández y col (2006:132). La validez es el grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir.

En este sentido, el cuestionario en la presente investigación se le aplicó la validez de contenido, la cual implicó relacionar la teoría y objetivos propuestos en el estudio con el contenido del instrumento a fin de determinar la medición de las variables; en este caso fue validado mediante el juicio de tres (03) expertos en el área, con la finalidad de establecer la pertinencia de los aspectos teóricos metodológicos, la construcción de los ítems, y su relación con los objetivos, dimensiones e indicadores de las variables de la investigación.

Luego de revisado y validado el instrumento original de recolección de datos se realizaron las modificaciones pertinentes basadas en las observaciones de los mismos, generando de esta manera un instrumento en su versión final, para ser aplicado a la población objeto del estudio.

Los resultados obtenidos en la validación del cuestionario de preguntas cerradas de tipo dicotómicos, policotómicas y abiertas a juicio de los expertos fue el siguiente:

Cuadro 2. Valores de apreciación cualitativa del instrumento a juicio de los expertos

Criterios	Expertos		
	Evaluación Estructura Organización	Costos Pertinencia y Contenido	Control Interno Pertinencia del tema Conocimiento
Presentación del instrumento	Buena	Excelente	Excelente
Claridad en la redacción	Excelente	Buena	Excelente
Pertinencia de las variables con los indicadores	Excelente	Excelente	Buena
Relevancia	Excelente	Excelente	Buena
Objetividad y Factibilidad para su aplicación	Excelente	Excelente	Excelente

Nota: Recuperado de Anexo D: Constancias de validación del instrumento.

Como se observa en el cuadro 2, el valor de apreciación cualitativa otorgado al instrumento, en líneas generales, fue de excelente en cuanto a su presentación, claridad de redacción de los ítems, pertinencia de las variables con los indicadores, relevancia del contenido y factibilidad. Por lo tanto, esta calificación otorga al instrumento la debida validez de contenido en relación con las variables que se pretenden medir, asimismo, conceden la correspondiente validez de construcción en relación con los ítems del cuestionario aplicado y su vinculación con los basamentos teóricos y los objetivos de la investigación en términos de consistencia y coherencia técnica.

Confiabilidad del Instrumento

La confiabilidad de un instrumento de medición según Hernández y Col, (2006), es el grado en que su aplicación repetida al mismo sujeto u objeto produce iguales resultados. (P139). Del mismo modo, señala Arias (2006), un instrumento es confiable cuando al aplicarlo en repetidas ocasiones a una muestra ofrece similares resultados.

La confiabilidad de un instrumento de medición se refiere al nivel de precisión o exactitud de la medida, en el sentido de que, si se aplica repetidamente el instrumento al mismo sujeto u objeto produce iguales resultados. La calificación puede replicarse o reproducirse al menos con cierto margen de error y, además se puede confiar o depender de que el instrumento genere una misma observación, evaluación o medida. En consecuencia, la confiabilidad del instrumento se refiere a la consistencia de los resultados, es decir, lo que se busca es que los resultados del cuestionario como instrumento de medición concuerden con los resultados del mismo cuestionario aplicado en otra ocasión.

En el presente estudio se le aplicó el instrumento a una muestra piloto de cinco (05) de las nueve (09) Empresas de Artes Gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida con la finalidad de cuantificar la confiabilidad del mismo utilizando el método de consistencia interna, Coeficiente Alpha de Cronbach; el cual según Hernández y Col (2006) requiere de una sola aplicación del instrumento de medición y sus valores oscilan entre 0 y 1, siendo altamente confiable si su valor se aproxima a 1 en correspondencia al uso de la siguiente fórmula:

$$r_{tt} = \frac{K}{K-1} \left[1 - \frac{\sum S}{S^2} \right]$$

Dónde:
K: Número de ítems.
S²: Varianza.
S: Desviación estándar

$$r_{tt} = \frac{K}{K-1} \left[1 - \frac{\sum S}{St^2} \right]$$

K: Número de ítems
S²: Varianza
S: Desviación estándar

Al hacer el cálculo aplicando la fórmula de consistencia interna, el resultado fue un coeficiente de 0,8998, por lo cual el instrumento presenta una alta confiabilidad interna. (Ver Anexo D).

$$r_{tt} = \frac{46}{46-1} \left[1 - \frac{24,1415}{201,5} \right]$$

$$r_{tt} = 0,8998$$

Procedimiento de la Investigación

Una vez aplicados los instrumentos, la investigadora capturo información (datos), los cuales una vez vaciados, organizados, estudiados y analizados, arrojaron las conclusiones generales que apuntan a explicar el problema planteado. Para la presentación y análisis de los datos obtenidos se utilizó la estadística descriptiva o deductiva que según Hernández, Fernández y Batista (2006) tiene por objeto “describir los datos, valores o puntuaciones obtenidas por cada variable.” (p.343).

Para el desarrollo de la presente investigación se cumplieron los siguientes pasos:

- Se procedió a realizar una serie de etapas, o capítulos bien definidos de los eventos a realizar por la investigadora durante el desarrollo del

estudio. La primera etapa, correspondió a la Identificación y planteamiento del problema de investigación, la formulación de los objetivos, la ubicación de las empresas de artes gráficas selección para realizar la investigación, la justificación y delimitación de la investigación.

- La segunda etapa, se correspondió al arqueo bibliográfico, relacionado con la temática a investigar, sobre las variables, las dimensiones e indicadores respectivos, así como también, se constató la verificación de antecedentes de la investigación, conformando con ello el marco teórico que sustenta la investigación. En esta misma etapa se planteó el sistema de variables y la Operacionalización de la misma con sus dimensiones e indicadores.
- La tercera etapa, fue la elaboración del marco metodológico, destacando tipo, diseño y población de la investigación, con el diseño de una entrevista tipo cuestionario versionado, es decir, la misma sirvió para entrevistar a la población objetivo, dicho instrumento fue validado por expertos. Luego fue aplicado a la población de cada empresa, en este paso se procede al trabajo de campo con la finalidad de recabar la información.
- Una vez terminado el proceso anterior se inició la cuarta etapa, que corresponde a la transcripción, codificación y tabulación del instrumento para el tratamiento estadístico. Luego se realizó el análisis e interpretación de los resultados arrojados por el instrumento. Graficar los valores numéricos que aparecen en los cuadros. Su objeto es permitir una comprensión global, rápida y directa de la información que aparece en cifras.
- Una vez finalizado este proceso, se desarrollaron las conclusiones por cada objetivo del estudio y las recomendaciones respectivas. Atendiendo a todas las etapas o capítulos expuestos se procedió a

culminar el trabajo de grado, la cual se sometió a consideración del comité de investigación para la evaluación por parte del jurado calificador.

Plan de Análisis de los Datos

En relación con el tratamiento de los datos recolectados, se consultó a Chávez (2007), quien indica que la tabulación de los datos es una técnica que emplea el investigador para procesar la información recolectada, la cual permite lograr la organización de los datos relativos a las variables, dimensiones indicadores e ítems.

Por lo tanto, requiere la relación de un proceso sistemático y cuidadoso en relación con el traslado de las respuestas emitida por cada uno de los sujetos de la población o muestra en una tabulación.

En esta investigación, el procesamiento de los datos comprendió la determinación de las frecuencias relativas y porcentajes. La información obtenida se analizó de manera cuantitativa. Esta metodología permitió estudiar los datos con ordenamiento lógico e interpretativo. Para éste análisis se diseñó una tabla o matriz de doble entrada con sus respectivas tablas, distribuido por variables y dimensiones, donde se asentaron los datos suministrados por los sujetos en atención a la sistematización de las variables. Luego se procedió a calcular los datos de la estadística descriptiva, realizando el análisis cualitativo respectivo.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Corresponde a este capítulo el análisis e interpretación de los datos recopilados mediante la aplicación del cuestionario a la población seleccionada, es decir, a los gerentes, administradores y contadores de las nueve empresas de artes gráficas ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida, atendiendo a una metodología cuantitativa y su vez cualitativa mediante el procesamiento del análisis respectivo de los resultados.

El análisis de los resultados, se estructuró en cuatro partes, las mismas que se usan de base para explicar los principales hallazgos.

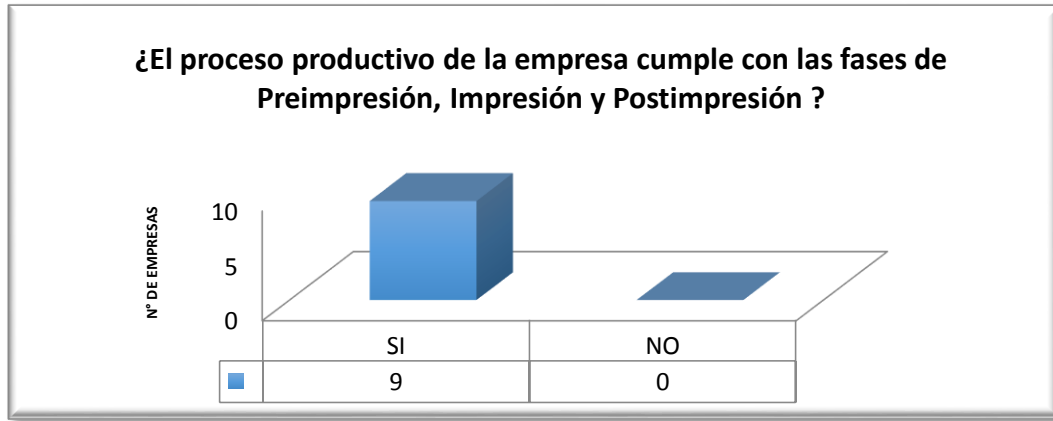
www.bdigital.ula.ve

Primera Parte: El Proceso Productivo.

En relación con el proceso productivo, se debe destacar que las empresas de artes gráficas del municipio Libertador del Estado Mérida resultan bastante homogéneas en cuanto a los siguientes aspectos:

- 1.- ¿El proceso productivo de la empresa cumple con las siguientes fases?
 A.- Pre impresión; B.- Impresión; C.- Post impresión

Gráfico 1. Fases del Proceso Productivo.



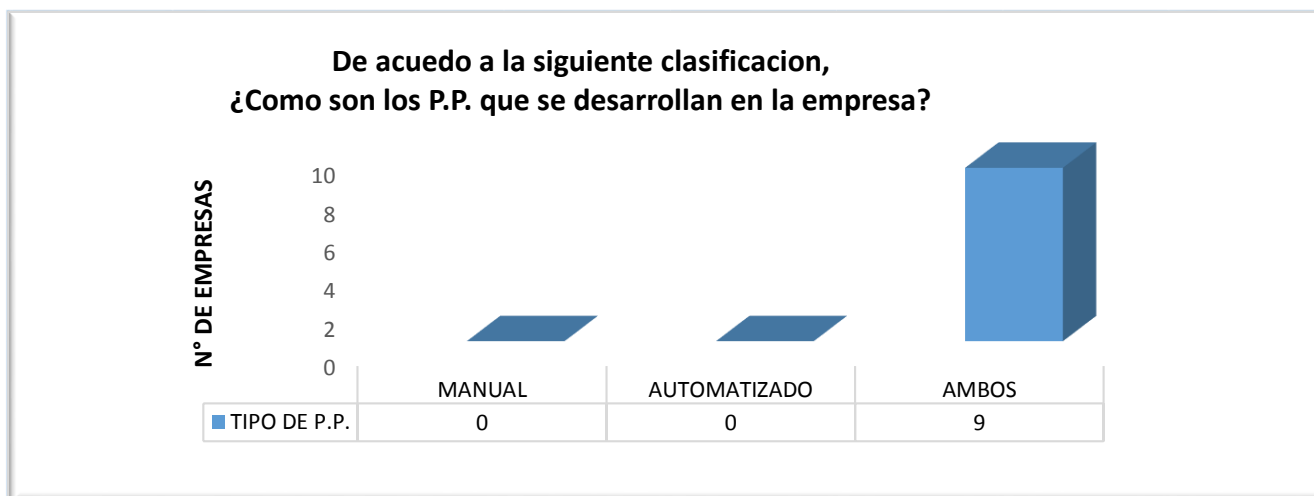
Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 100% de las empresas cumplen su proceso productivo con las tres (03) las fases de pre impresión, impresión y post impresión.

www.bdigital.ula.ve

- 2.- ¿Cómo son los Procesos Productivos que se desarrollan en la empresa?
 1.- Manual; 2.- Automatizados y 3.- Ambos

Gráfico 2. Etapas del Proceso Productivo.

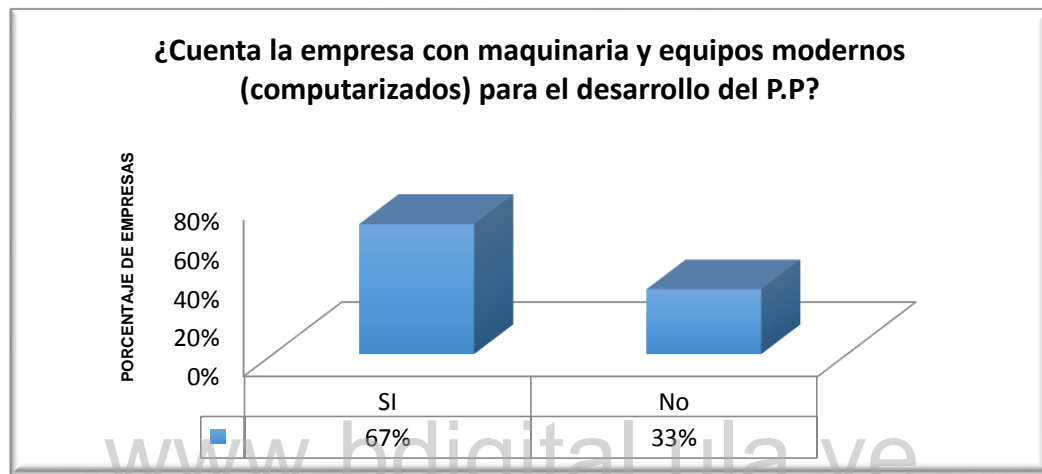


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

La totalidad de las empresas (100%) desarrollan su proceso productivo de forma manual y automatizada.

3.- ¿Cuenta la empresa con maquinaria y equipos modernos (computarizados) para el desarrollo del Proceso productivo?

Gráfico 3. *Maquinaria y Equipos Modernos en las Empresas*

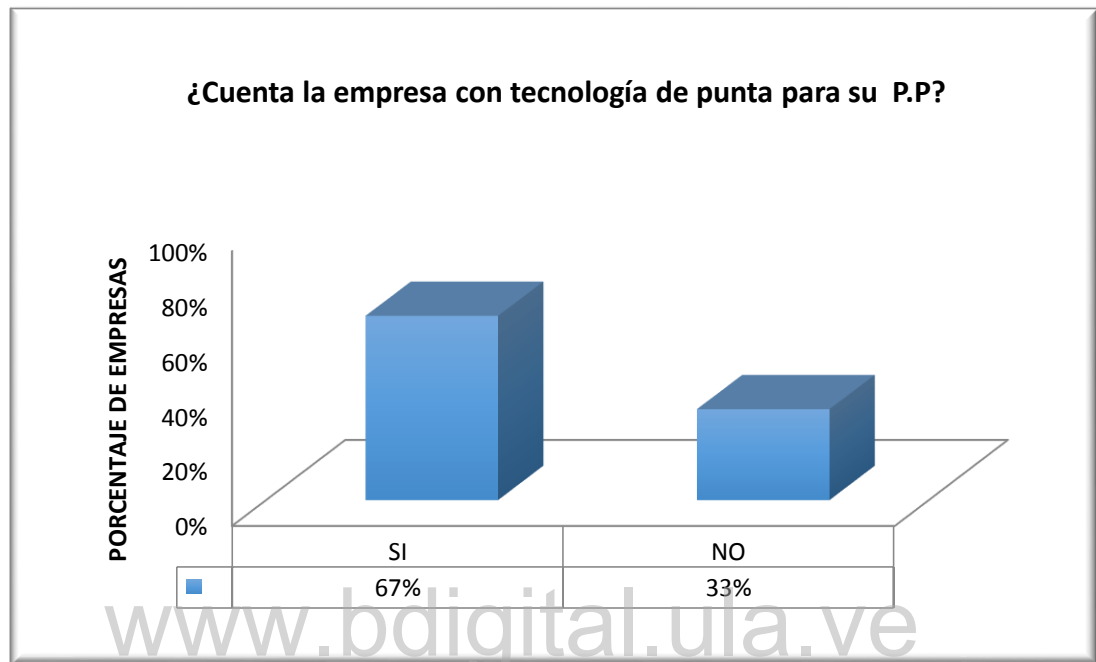


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 67% de las empresas respondió que cuenta con maquinaria y equipos modernos y; el 33% no posee.

4.- ¿Cuenta la empresa con tecnología de punta (software) para el desarrollo del Proceso Productivo?

Gráfico 4. *Tecnología Usada para el Proceso de Producción*

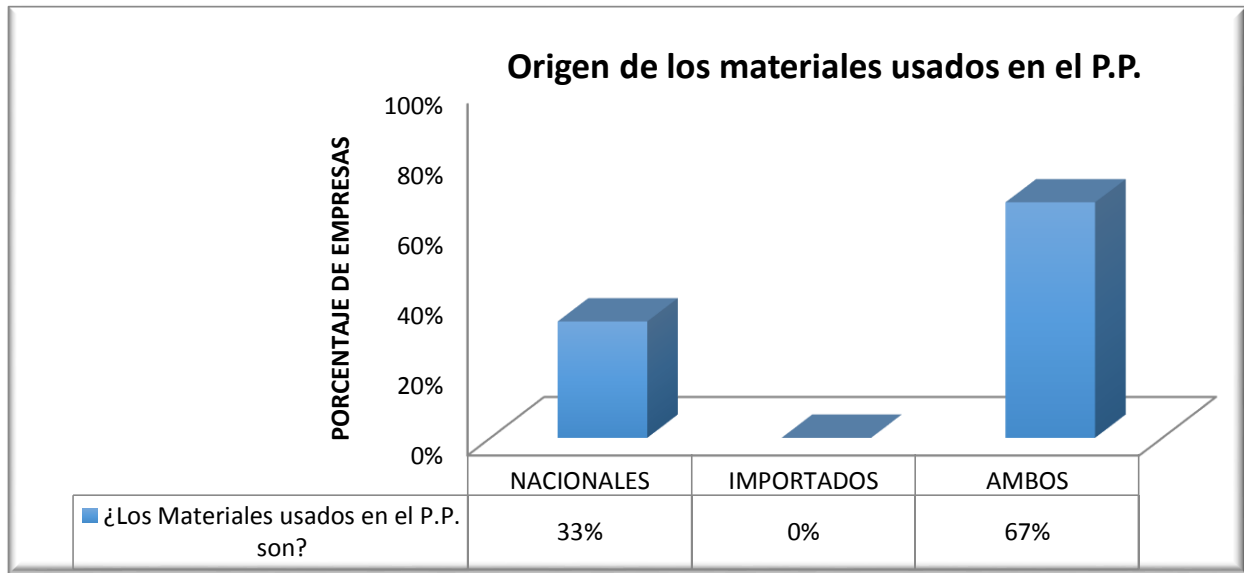


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

En cuanto a la modernización de equipos, maquinarias y software; el 67% de las empresas de artes gráficas del municipio Libertador del estado Mérida manifiestan utilizar equipos computarizados y tecnología de punta en sus procesos productivos, mientras que el 33% restante respondió que no cuenta con tecnología de punta.

5.- ¿Los materiales usados en el Proceso Productivo son: 1.- nacionales, 2.- importados y 3.- ambos

Gráfico 5. *Materiales Usados en el Proceso Productivo*

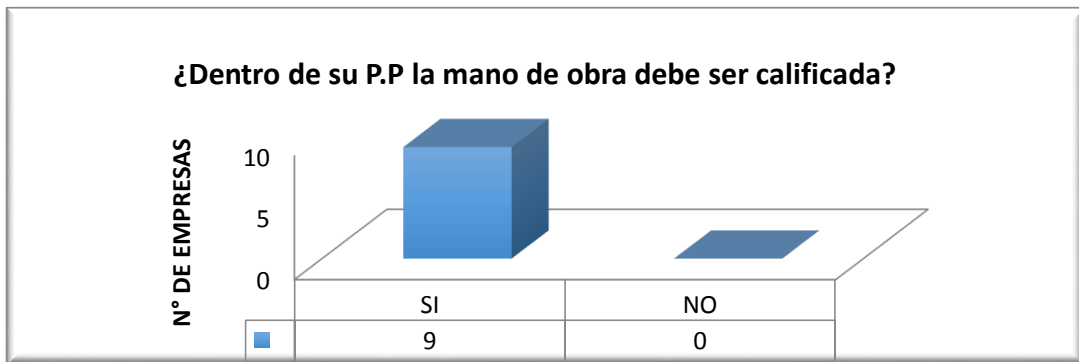


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 67% manifestó que usan tanto materiales nacionales como importados y solo un 33% refirió que los materiales usados son de origen nacional.

6.- ¿Los materiales nacionales satisfacen sus necesidades de cara al estándar de calidad que desea para sus productos?

Gráfico 6. Satisfacción de materiales nacionales el proceso productivo

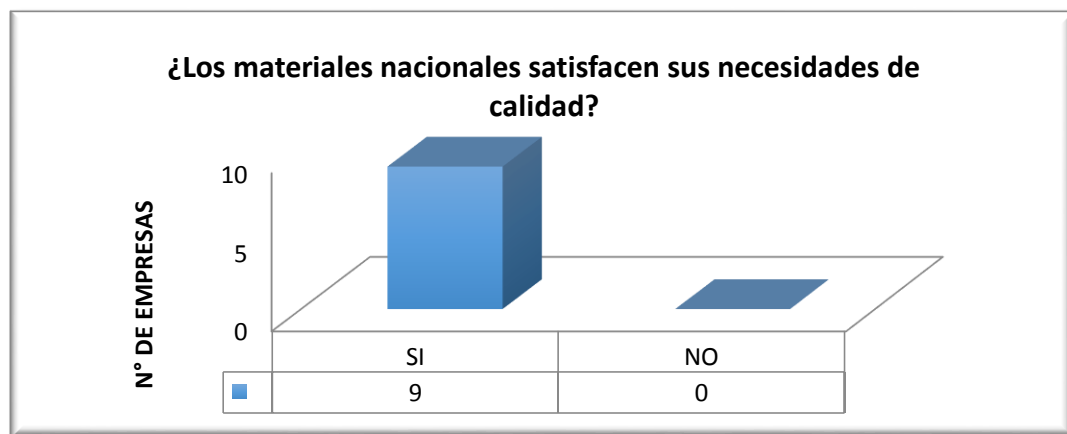


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Opinan en su totalidad (100%) que los materiales nacionales satisfacen sus requerimientos de calidad, de cara a sus estándares de acabados de la producción.

7.- ¿Dentro de su Proceso de Producción la mano de obra debe ser calificada?

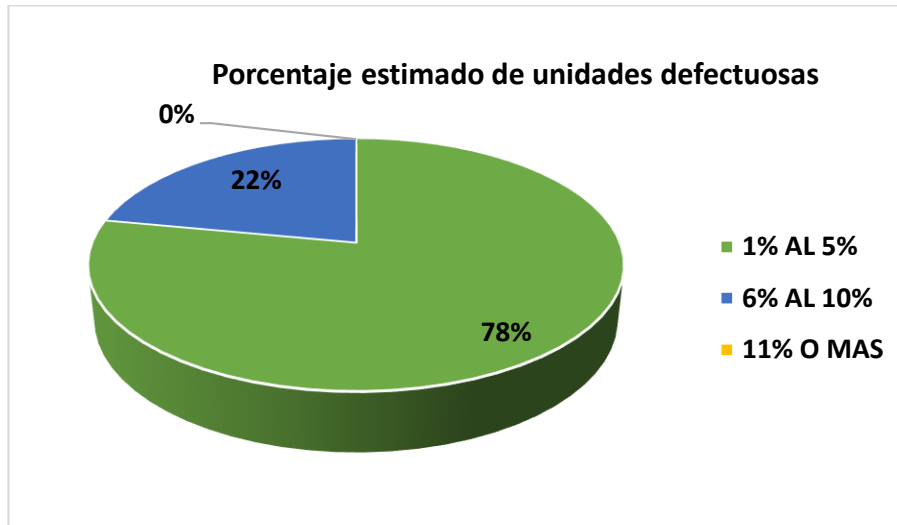
Gráfico 7. Mano de obra calificada



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

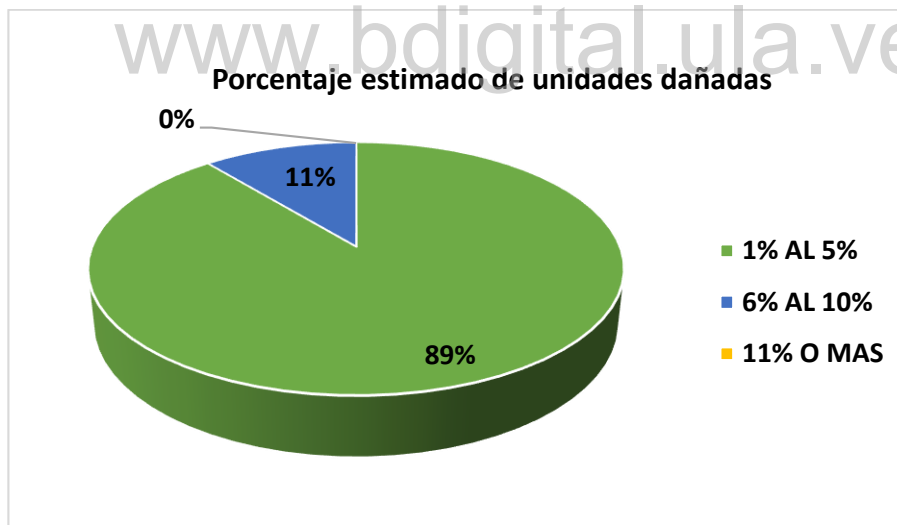
Al igual que la respuesta anterior el 100% de los entrevistados afirman que trabajan con mano de obra calificada en el proceso productivo.

Gráfico 8. *Estimación de unidades defectuosas*



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Gráfico 9. *Estimación de Unidades Dañadas*



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

En relación a la preguntas 8 y 9, la primera referida a ¿Cuál es el porcentaje de unidades defectuosas generado en el P.P? Y la segunda ¿Cuál es el porcentaje estimado de unidades dañadas generado en el P.P? Ambas preguntas poseen un rango del 1 al 5%, del 6 al 10% del 11 o más

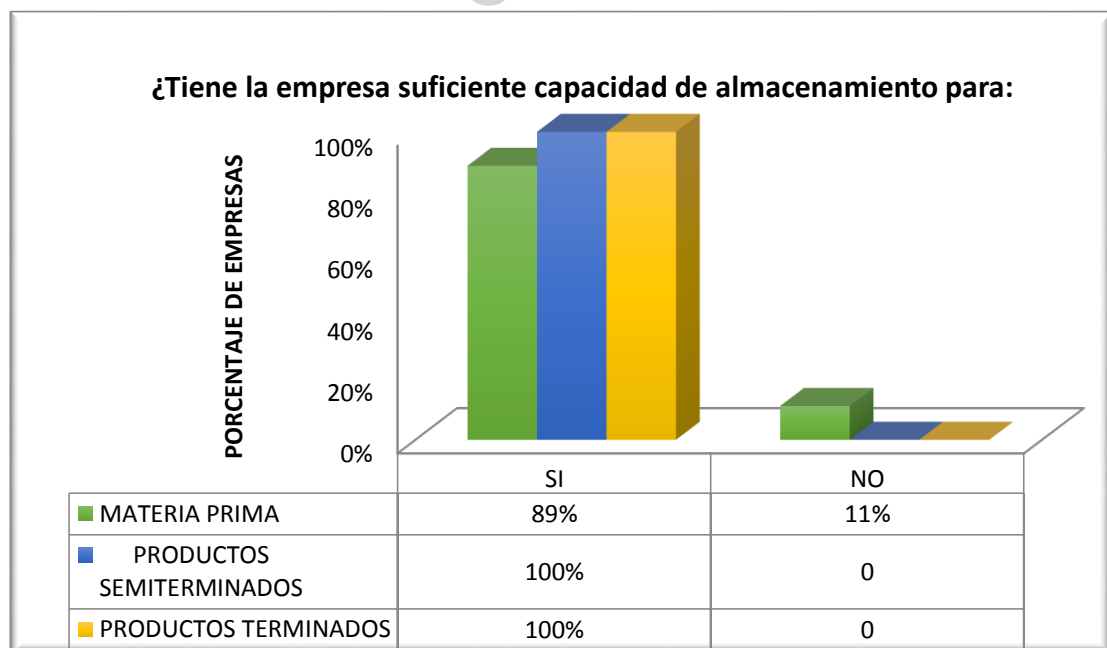
Más del 78% de las empresas mantienen el nivel de unidades defectuosas entre el 1% y 5% y, análogamente, el 89% de las empresas generan entre 1% y 5% de unidades dañadas.

Segunda Parte: Elementos de Costo.

La segunda parte del instrumento fue respondido por la persona encargada de la Gerencia General o cargo equivalente. Al contrario del proceso productivo se encuentran más heterogeneidad en el manejo de los costos entre las empresas de artes gráficas de Mérida. En este sentido, entre los principales hallazgos de esta sección se tiene de acuerdo a las preguntas:

10.- ¿Tiene la empresa suficiente capacidad de almacenamiento para: 1.- materia prima; 2.- Productos semi- terminados y 3.- Productos terminados.

Gráfico 10. Capacidad de almacenamiento de las empresas

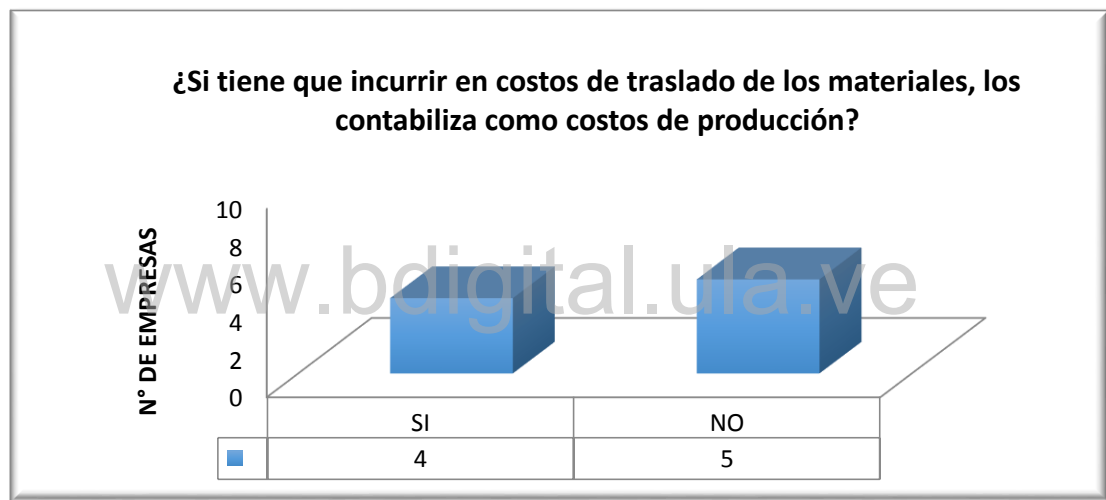


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 89% de las empresas cuenta con suficiente capacidad de almacenamiento para la materia prima mientras que, el 100% de ellas tiene capacidad para el almacenamiento de los productos semi terminados y los productos terminados.

11.- ¿Si tiene que incurrir en costos de traslado de los materiales, los contabiliza como costos de producción?

Gráfico 11. Costo de traslado de materiales

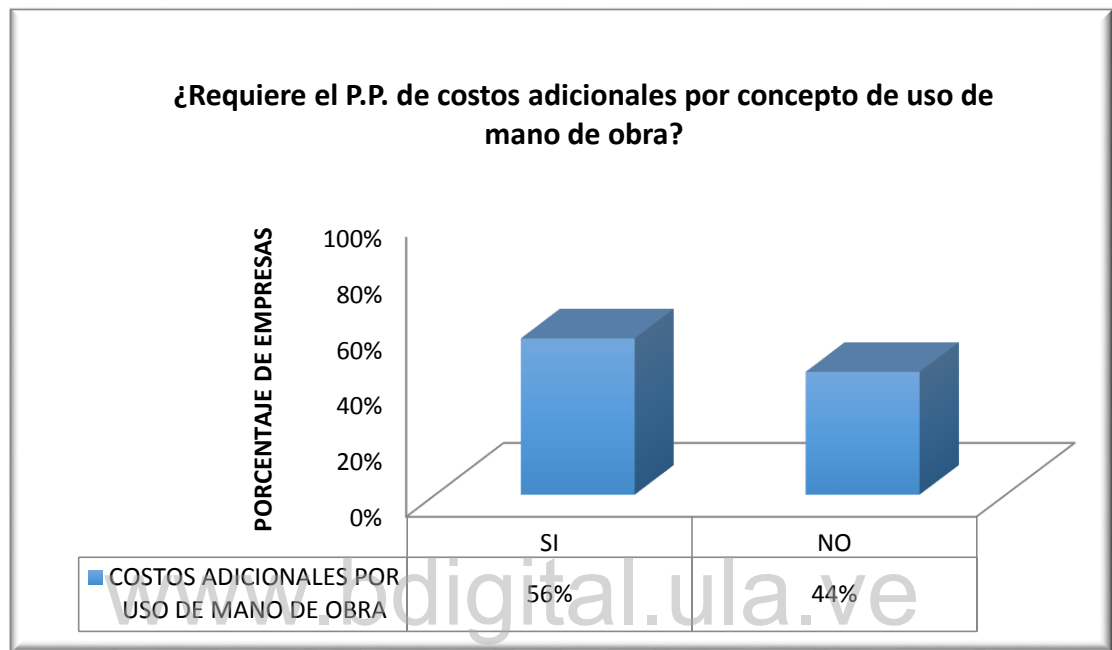


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 56% de las empresas no contabilizan los costos de traslado de materiales como costos de producción mientras que 44% sí.

12.- ¿Requiere el P.P. de costos adicionales por concepto de uso de mano de obra?

Gráfico 12. *Costos adicionales de mano de obra*

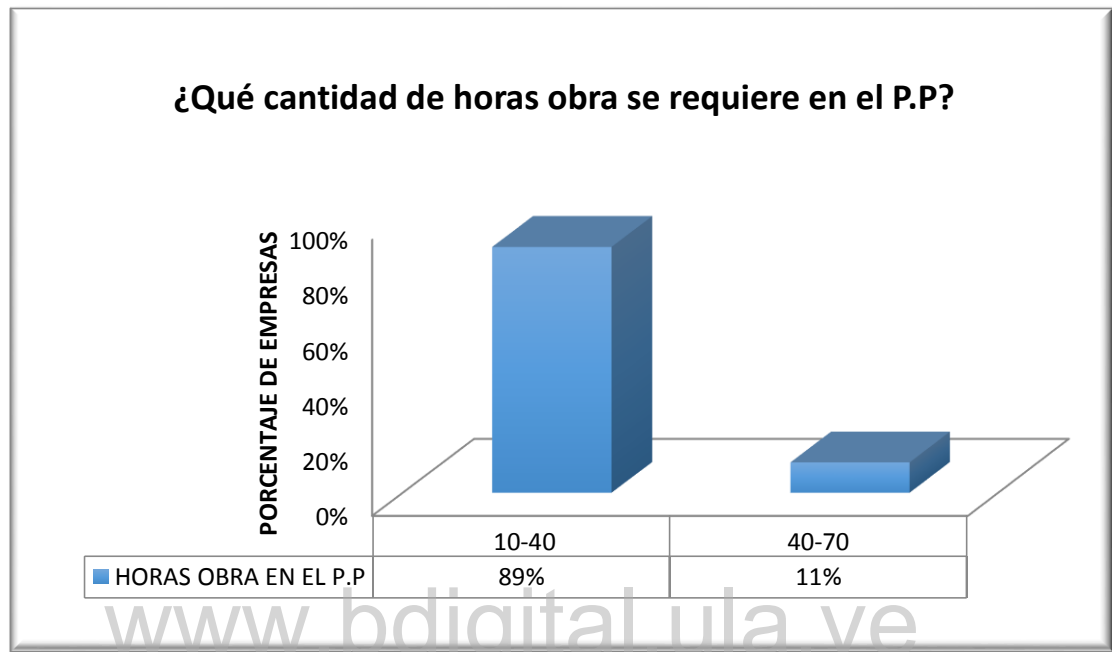


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 56% manifiesta que incurre en costos adicionales por concepto de mano de obra, mientras que el 44% restante no requiere de costos adicionales para realizar el proceso productivo.

13.- ¿Qué cantidad de horas obra se requiere en el PP? Siendo su intervalo: de 10 a 40 horas, de 40 a 70 de 70 a 100 y más de 100 horas.

Gráfico 13. Horas requeridas en el proceso productivo

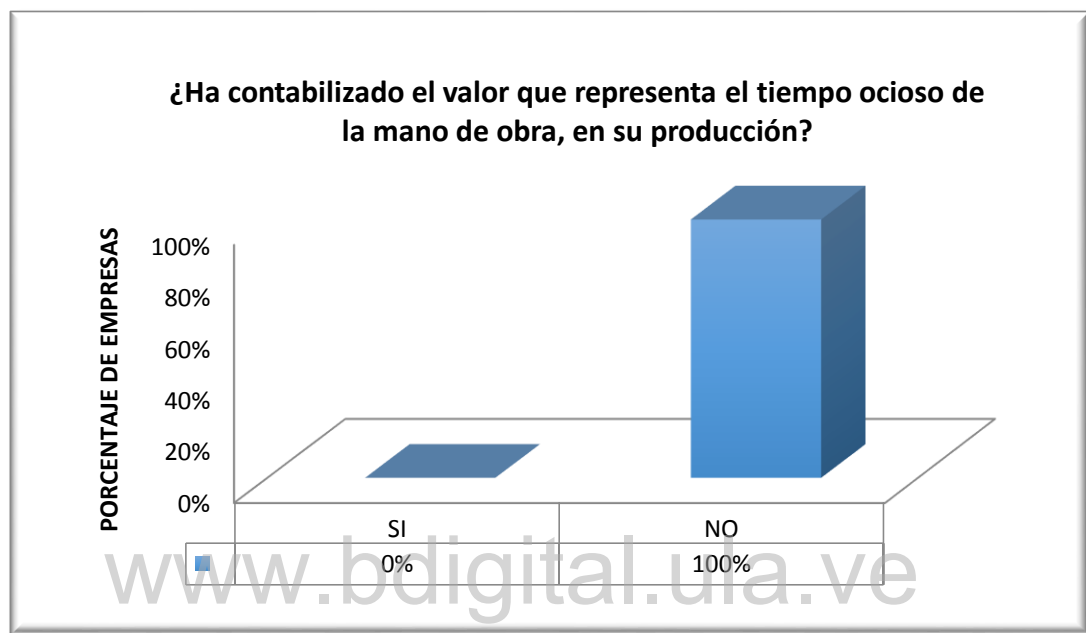


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Aproximadamente el 90% de las empresas: Requieren entre 10 y 40 horas hombre para cumplir cabalmente con el Proceso Productivo.

14.- ¿Ha contabilizado el valor que representa el tiempo ocioso de la mano de obra, en su producción?

Gráfico 14. Horas requeridas en el proceso productivo. Tiempo ocioso de la mano de obra en el proceso productivo

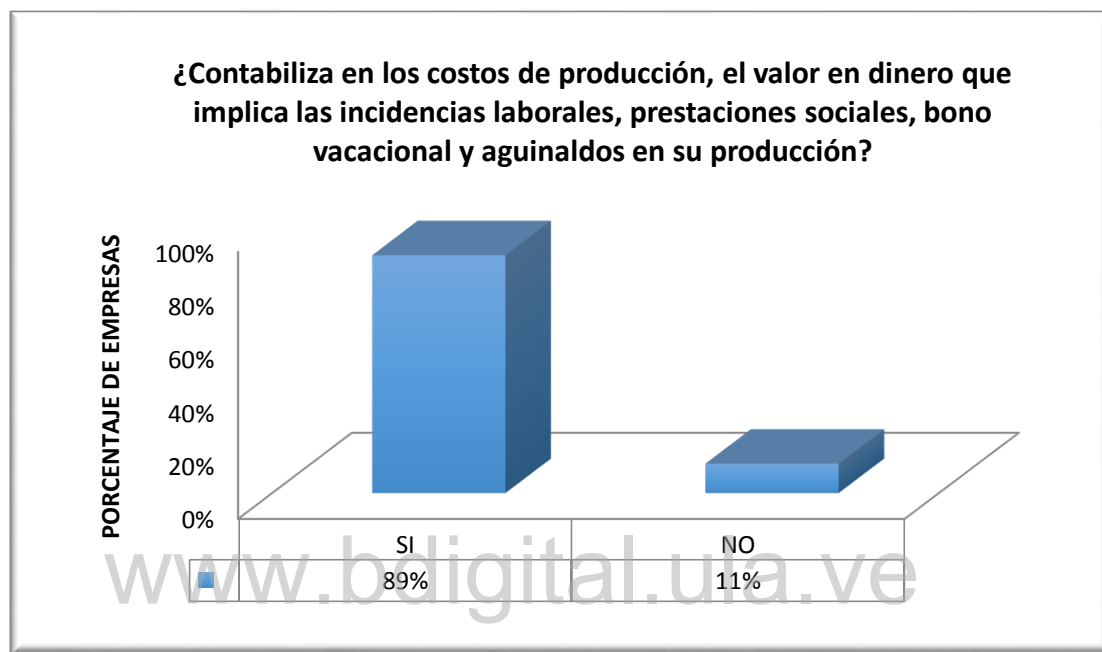


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 100% de las empresas de artes gráficas de Mérida: No han contabilizado en ningún momento el valor del tiempo ocioso de la mano de obra y por ende, las implicaciones de costos que éste tiene sobre la producción.

15.- ¿Contabiliza en los costos de producción, el valor en dinero que implica las incidencias laborales, prestaciones sociales, bono vacacional y aguinaldos en su producción?

Gráfico 15. Costo de Producción: Valor del dinero en las incidencias laborales

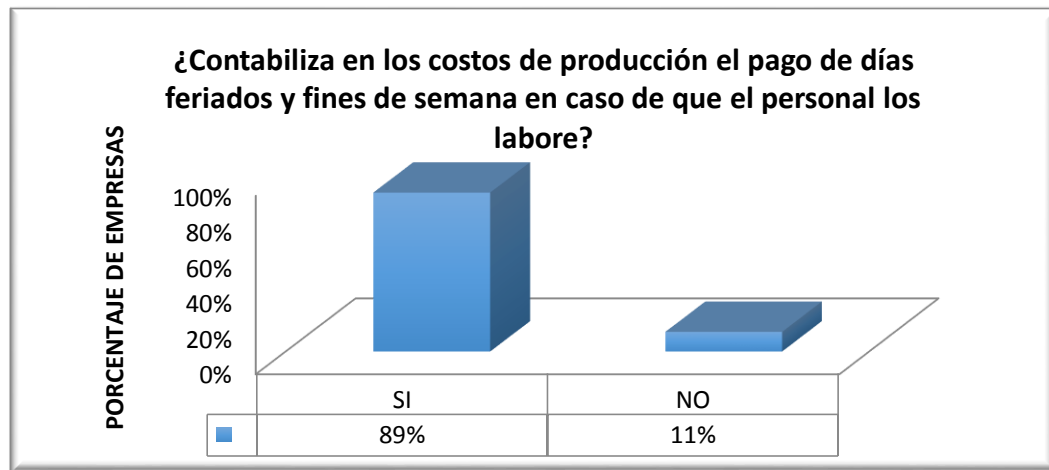


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

En este ítem la respuesta fue homogénea en el 89% de las empresas al responder que las incidencias laborales las contabilizan como costos de producción y solo un 11% respondió de forma negativa.

16.- ¿Contabiliza en los costos de producción el pago de días feriados y fines de semana en caso de que el personal los labore?

Gráfico 16. Costo de producción días no laborales

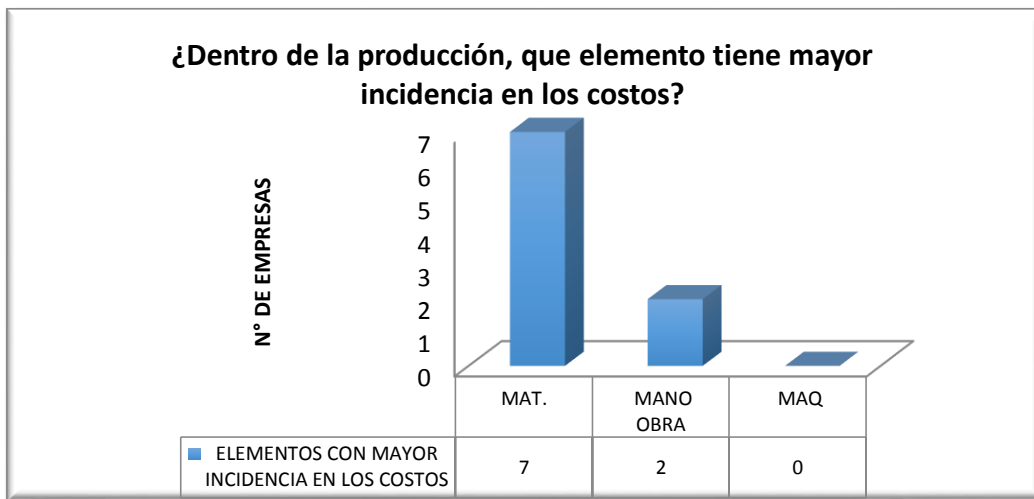


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Del total de las empresas, 8 de ellas, es decir 90% contabiliza dentro de los costos de producción los días feriados y los fines de semana trabajados

17.- ¿Dentro de la producción, que elemento tiene mayor incidencia en los costos?

Gráfico 17. Elementos que Inciden en los costos

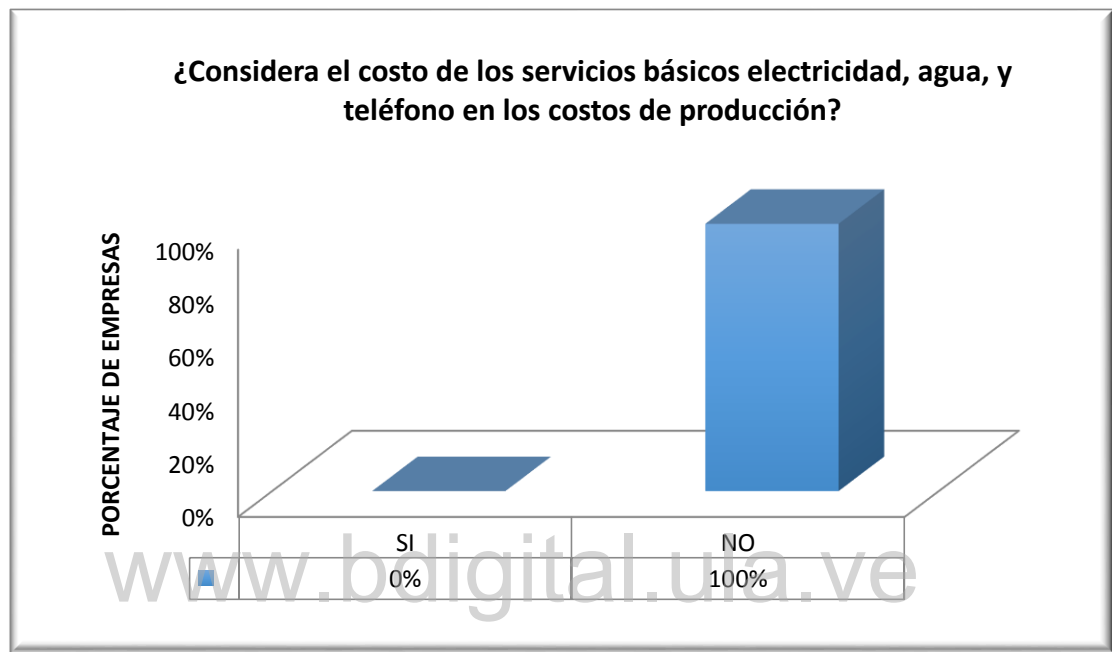


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

De manera unánime las 9 empresas, es decir, el 100% manifestaron que los materiales tienen mayor incidencia en los costos de producción.

18.- ¿Considera el costo de los servicios básicos electricidad, agua, y teléfono en los costos de producción?

Gráfico 18. *Incidencia de los costos de servicios básicos en los costos de producción*

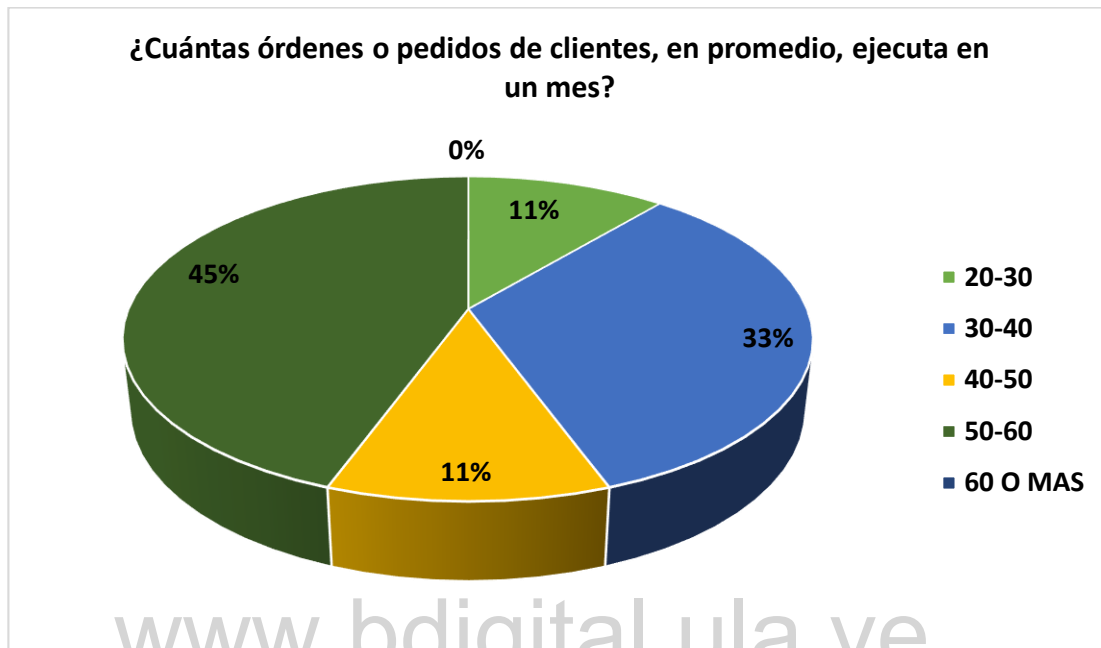


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Ninguna de las empresas considera los costos de los servicios básicos entre los costos de producción.

19.- ¿Cuántas órdenes o pedidos de clientes, en promedio, ejecuta en un mes?

Gráfico 19. Órdenes de pedido ejecutadas al mes

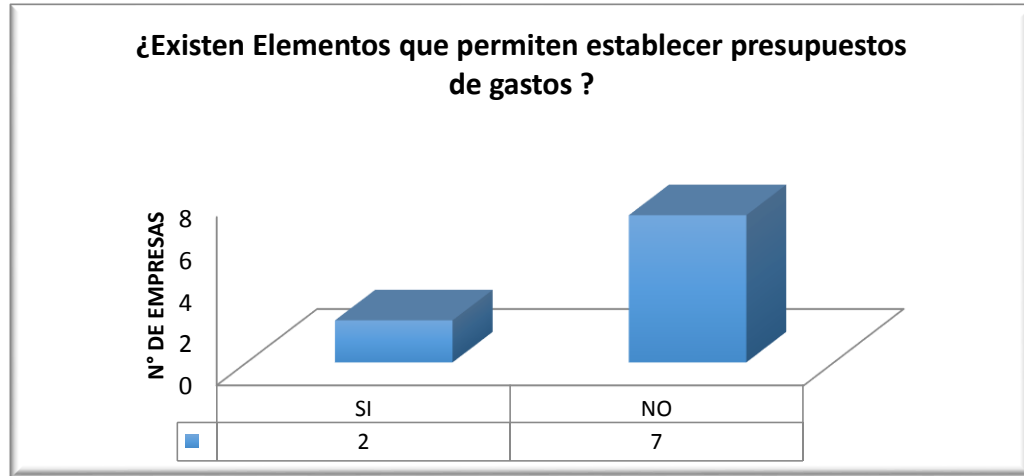


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El número de órdenes de pedidos por mes varía significativamente entre empresas, encontrándose que el 44% recibe entre 50 y 60 órdenes por mes; el 11% recibe entre 40 y 50 órdenes; el 33% entre 30 y 40 y el resto menos de 30 órdenes por mes.

20.- ¿Existen elementos que le permitan establecer presupuestos de gastos?

Gráfico 20. Presupuesto de gastos



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El 77% manifestó que si existen elementos que le permiten establecer presupuesto de gastos, mientras que el 33% considera que no.

En forma muy general las preguntas siguientes a:

21.- ¿En qué consiste el método de determinación de costos de producción, utilizado actualmente por la empresa?

En su mayoría 80 % de los entrevistados manifestaron que para la determinación de los costos de producción se considera básicamente el costo de los materiales, mano de obra y volúmenes de tiraje.

22.- ¿En qué se fundamenta para determinar el precio de sus productos?

Más del 50% respondió que depende de los costos de producción, tanto fijos como variables (mano de obra) y la utilidad de la empresa una vez que se obtenga el producto. Esto significa que el negocio está obteniendo un retorno

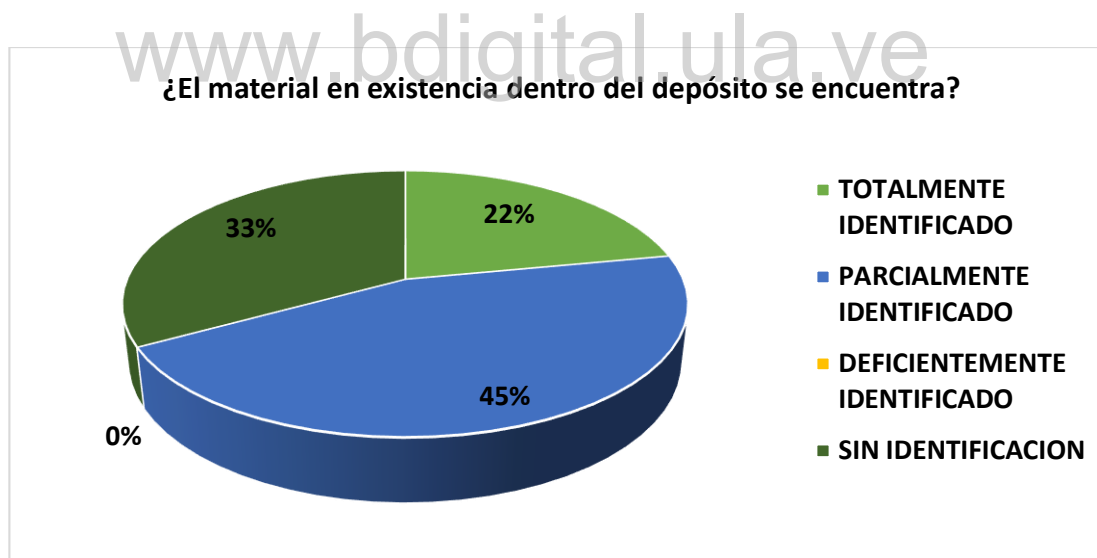
por su servicio de fabricar y vender el bien. En este sentido, la ganancia de la empresa está determinado por la nueva Ley de precios justos publicada en Gaceta Oficial N° 6.156 extraordinario de fecha 19 de noviembre 2014.

Tercera Parte: Estructura del Sistema de Control.

Esta fase de la encuesta fue respondida por la persona encargada de llevar la contabilidad de la empresa. En este tema lo que más destaca es la falta de elementos de control sobre la materia prima y la producción en general. Así se encontró que:

23.- ¿El material en existencia dentro del depósito se encuentra? 1.- totalmente identificado, 2.- parcialmente identificado, 3.- deficientemente identificado, 4.- sin identificación.

Gráfico 21. *Identificación del material en depósito*

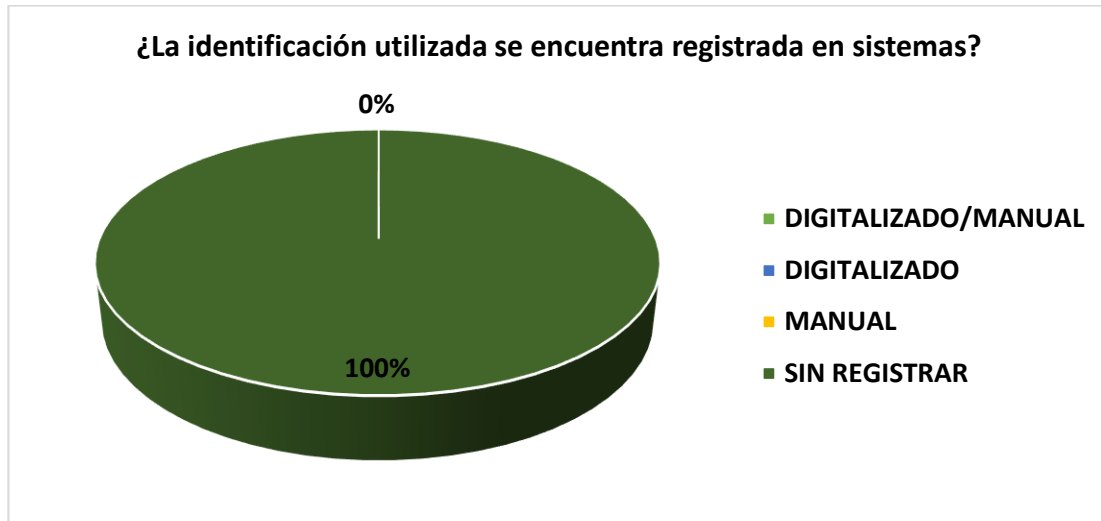


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

Sólo el 22% de las empresas tienen totalmente identificado los materiales en el almacén y un 45% los tiene parcialmente identificado. Ninguna tiene registrado en un sistema ya sea automatizado o manual.

24.- ¿La identificación utilizada se encuentra registrada en sistemas? 1.- Digitalizados/Manuales, 2.- Digitalizado, 3.- Manuales y 4.- Sin Registrar

Gráfico 22. *Identificación registrada en sistema*

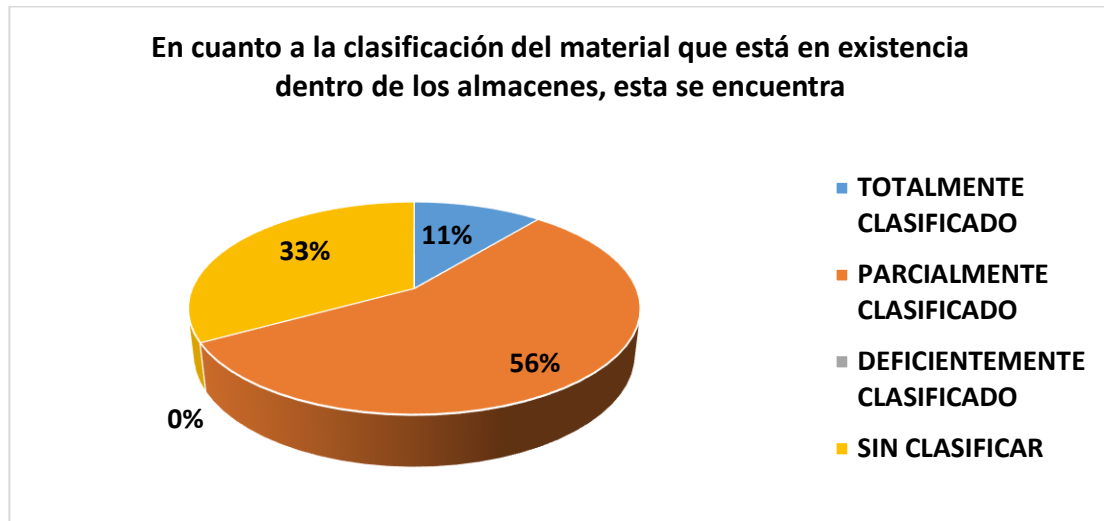


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El 100% de las empresas manifestó no poseer ningún registro ni en sistema o manual

25.- ¿Clasificación del material que está en existencia dentro de los almacenes, se encuentra? 1. Totalmente Clasificado, 2. Parcialmente Clasificado; 3. Deficientemente clasificado y 4. Sin clasificar

Gráfico 23. *Clasificación de los materiales*

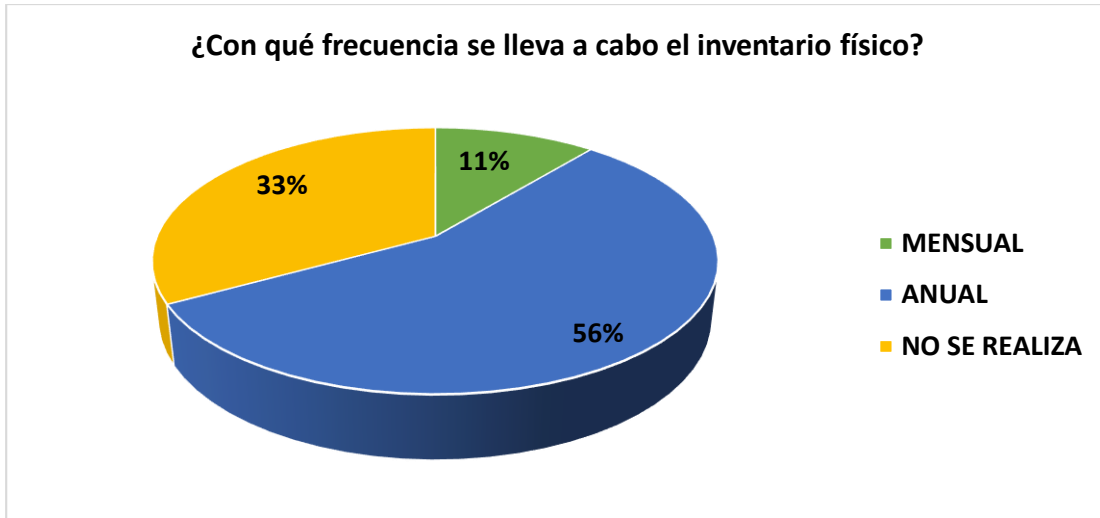


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

En cuanto a la pregunta 25, relacionada a la clasificación del material en existencia dentro de los almacenes, sólo el 11% de las empresas lo mantiene totalmente identificado.

26.- ¿Con qué frecuencia se lleva a cabo el inventario físico?

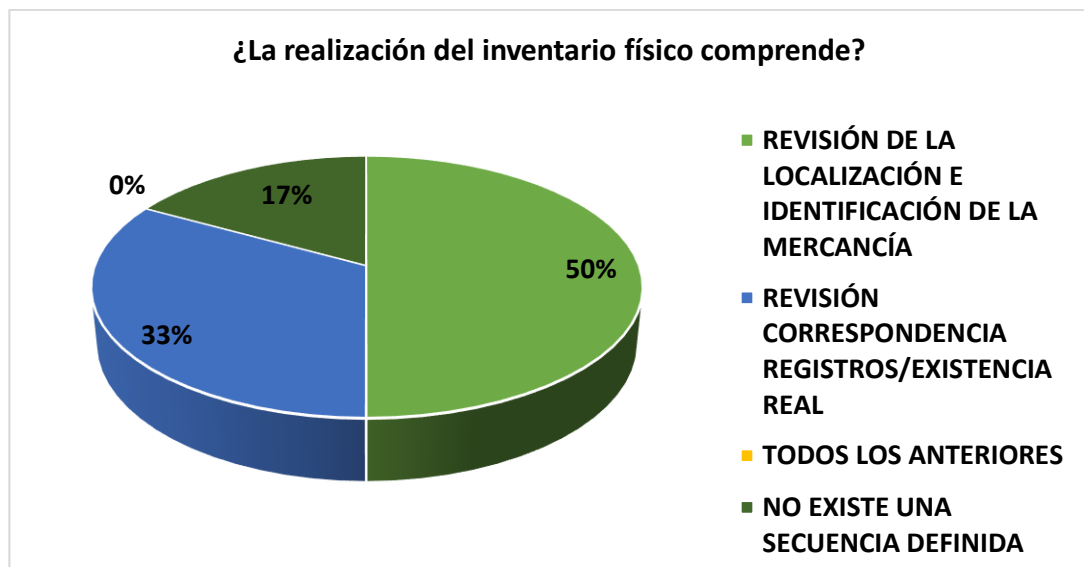
Gráfico 24. Frecuencia con que se realiza inventario



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

27.- ¿La realización del inventario físico comprende?

Gráfico 25. Requerimiento para realizar un inventario

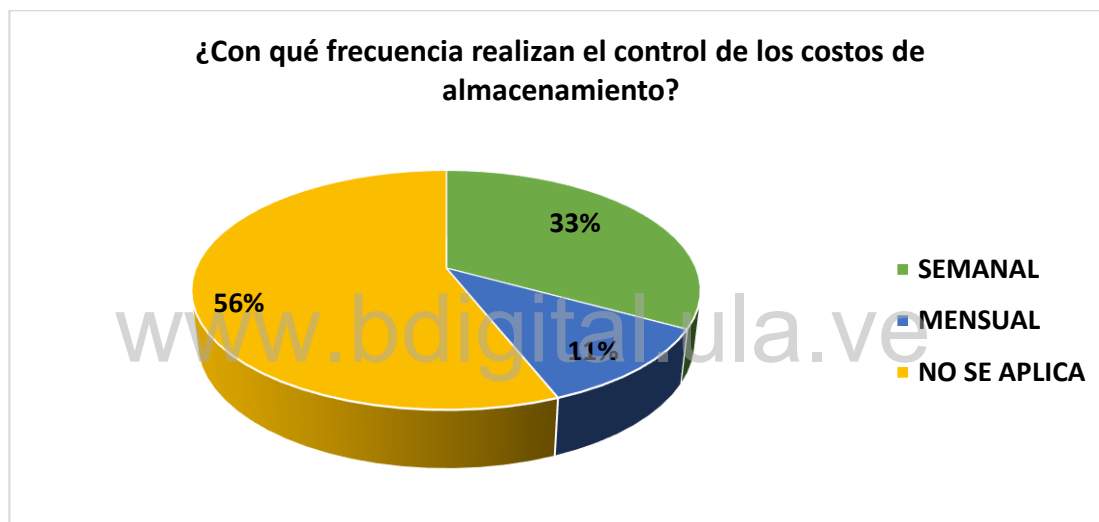


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

La respuesta para ambas interrogantes, se resume, el 33% de las empresas no realiza inventarios en sus almacenes y de éstas el 50% lo hace revisando la localización e identificación de la mercancía y el 17% bajo el esquema de revisión – correspondencia con los registros – verificación de existencia real.

28.- ¿Con qué frecuencia realizan el control de los costos de almacenamiento?

Gráfico 26. Frecuencia Control Costos de Almacenamiento

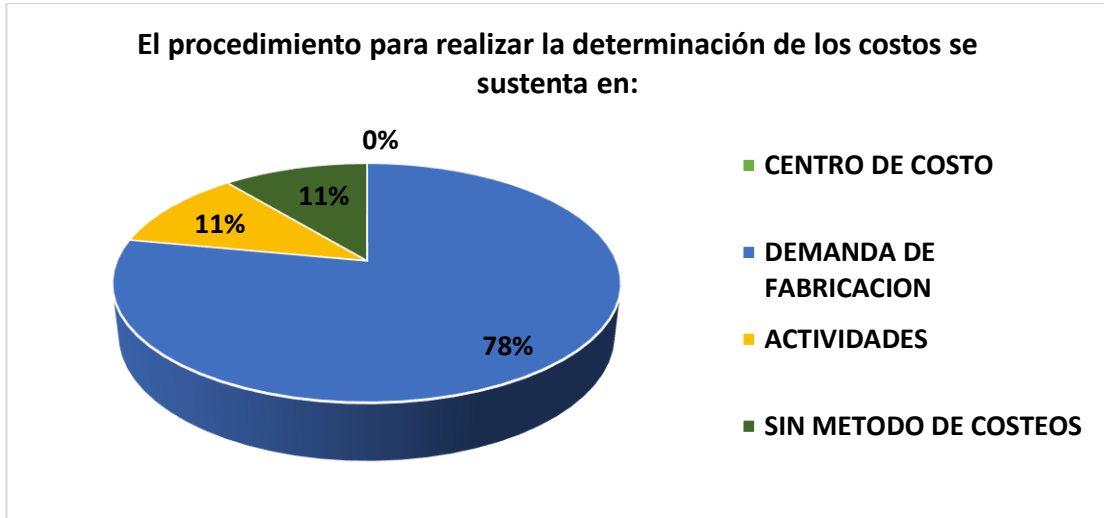


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El 56% de las empresas no realizan el control de costos de almacenamiento, el 33% lo realiza semanal mientras que el 11% restante una vez al mes. En todos los casos es el área de la Gerencia General la encargada de realizar el control de los costos de almacenamiento y producción.

29.- ¿Cuál es el procedimiento para realizar la determinación de los costos?

Gráfico 27. *Determinación de los costos*

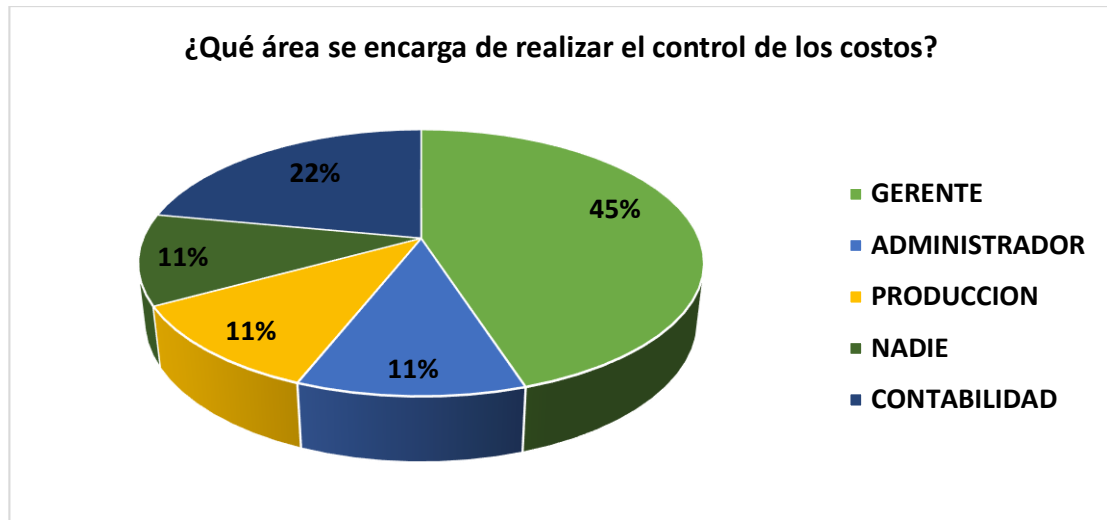


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El 78% determina los costos de acuerdo a la demanda que exista a la hora de fabricación de un producto o prestación de servicio específico no realiza control de costos de almacenamiento

30.- ¿Qué área se encarga de realizar el control de los costos?

Gráfico 28. Área encargada de realizar control de costos

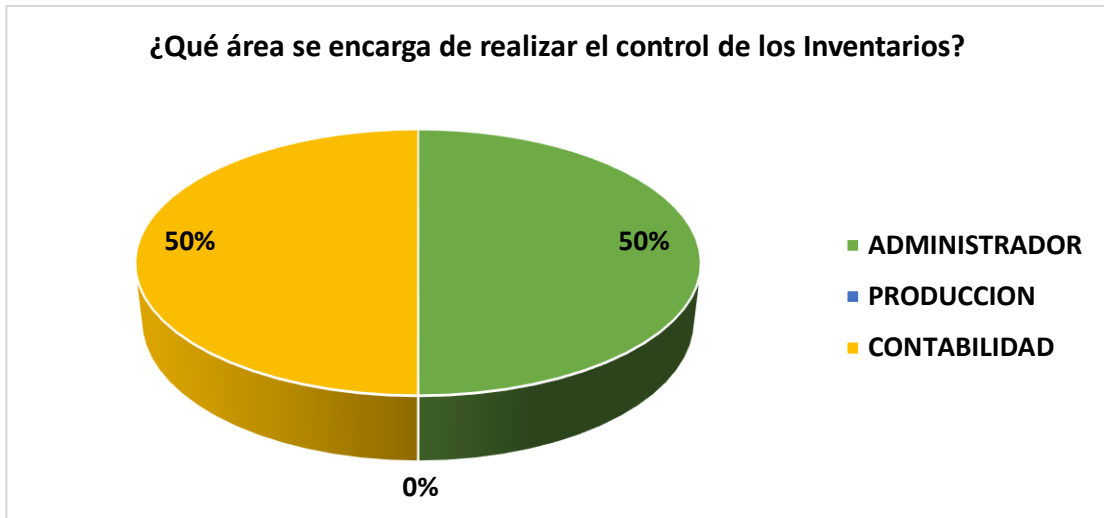


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

En un 45% de las empresas el encargado de realizar el control de costos es la gerencia general, un 22% la responsabilidad recae sobre el departamento de contabilidad el 33% restante manifiesta que en algunos casos ese control lo realiza el departamento de administración, producción o en su defecto nadie.

31.- ¿Qué área se encarga de realizar el control de los Inventarios?

Gráfico 29. Área control de Inventarios

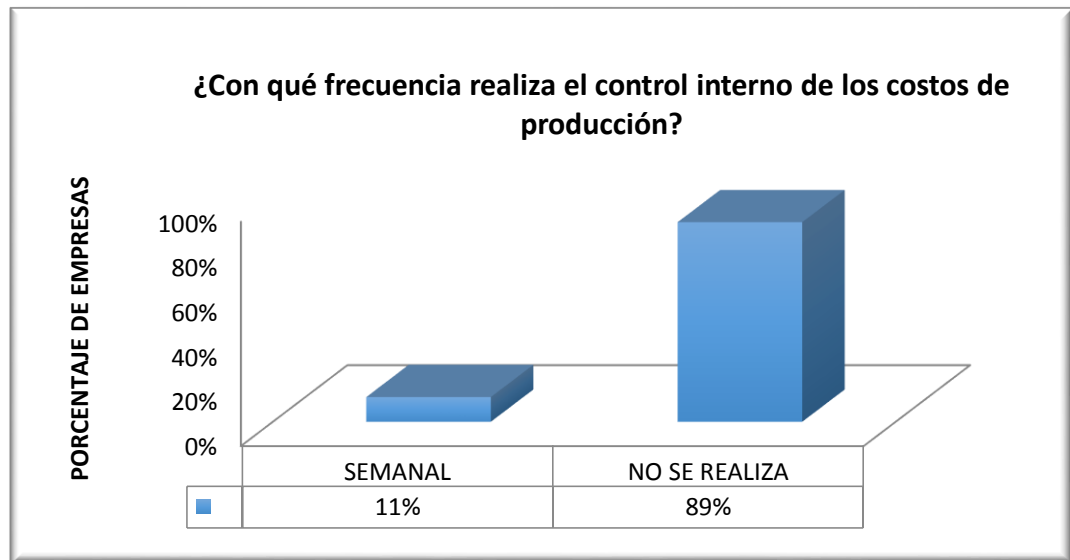


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El control de los inventarios está a cargo del área de administración en el 50% de las empresas que realizan inventarios y en las restantes, la responsabilidad recae sobre el área contable.

32.- ¿Con qué frecuencia realiza el control interno de los costos de producción?

Gráfico 30. Frecuencia de ejecución del control interno de los costos de producción.

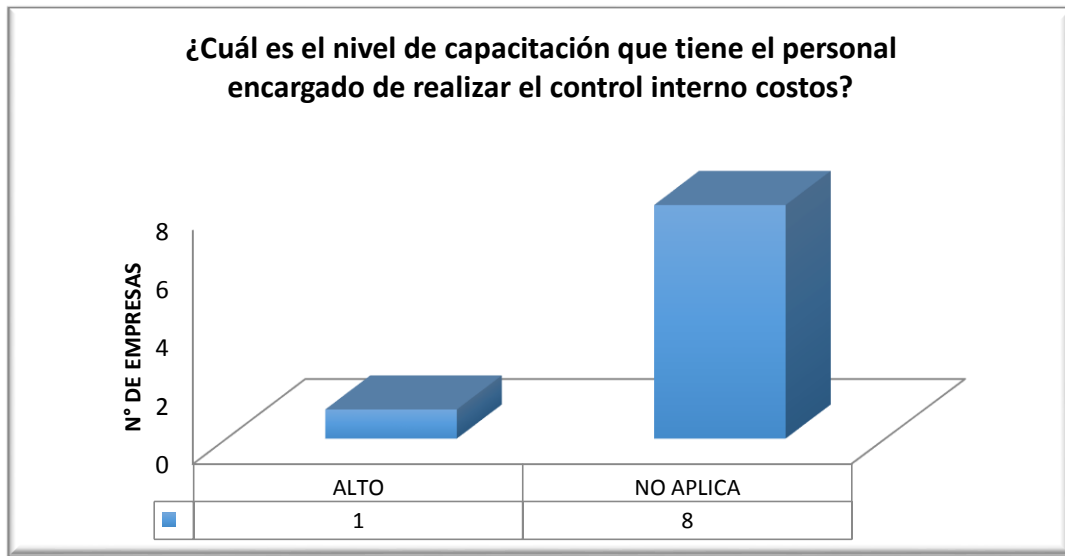


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

Sólo el 11% de las empresas realiza el control interno de los costos de producción semanalmente el 89% desconoce la importancia de éste para el buen manejo de la empresa.

33.- ¿Cuál es el nivel de capacitación que tiene el personal encargado para realizar control interno de costos?

Gráfico 31. Nivel de capacitación para realizar control interno

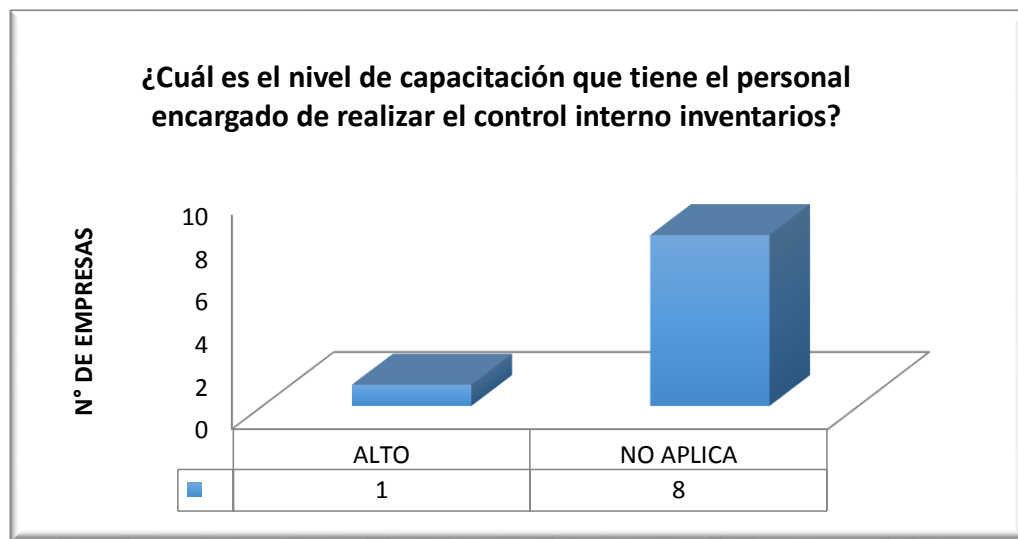


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

Del total de empresas, solo un 2% poseen personal capacitado para realizar control interno de costos, el 98% restante manifestó no contar con personal capacitado para tal fin.

34.- ¿Cuál es el nivel de capacitación que tiene el personal encargado para realizar control interno de inventarios?

Gráfico 32 Nivel de capacitación para realizar control interno de inventarios

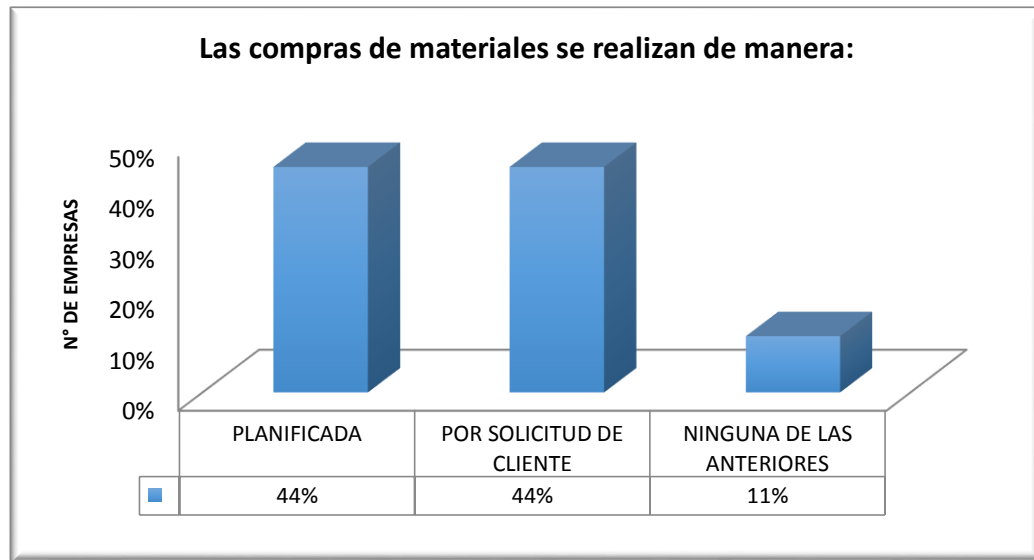


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El 89% manifiesta no cuenta con personal capacitado para realizar el control de inventarios, mientras el 2% afirma que cuenta con personal con suficiente nivel de conocimiento y capacitación para ejecutar esa tarea.

35.- ¿Las compras de materiales se realizan de manera: Planificada, por solicitudes de clientes, ninguna de las anteriores

Gráfico 33. Formas para adquirir materiales

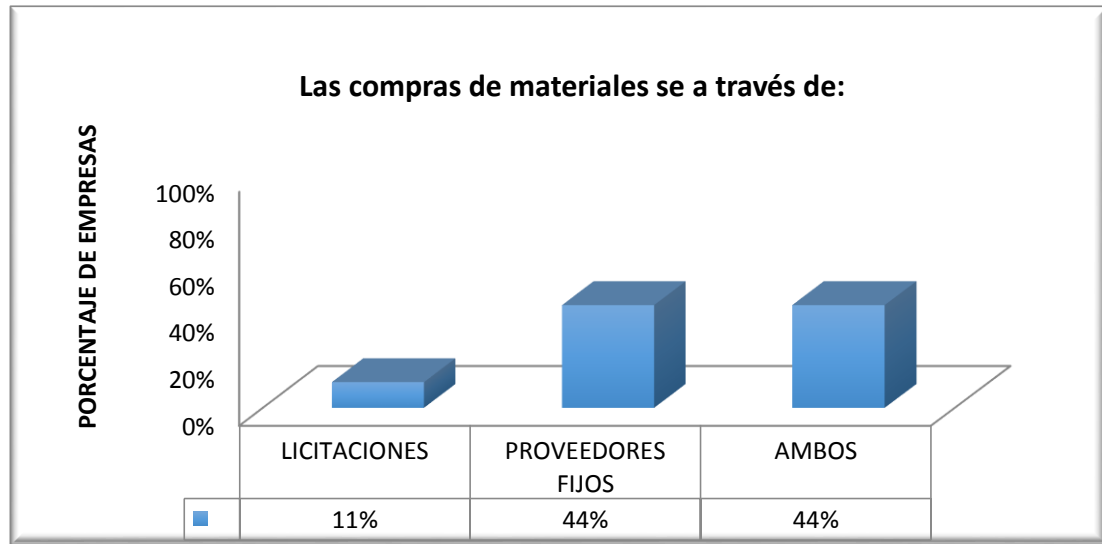


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

En cuanto a la adquisición de materiales de materiales, el 44% de las empresas realiza las compras de materiales de manera planificada, otro 44% lo hace según solicitudes de clientes y el restante 12% según se requiera al momento.

36.- ¿Las compras de materiales se a través de? Licitaciones, Proveedores fijos u ambos

Gráfico 34. *Mecanismos para adquirir materiales*



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

Análogamente el 12% realiza las compras a través de licitaciones, el 44% lo hace a proveedores fijos y el restante 44% indistintamente de ambas maneras.

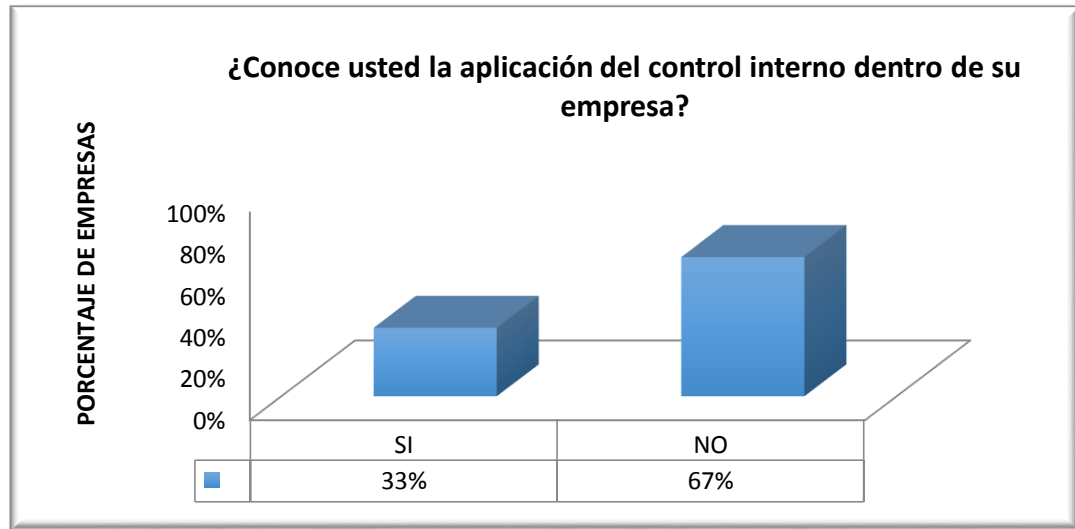
Cuarta parte: Estructura del sistema de Control Interno

En esta sección se obvian algunas de las preguntas y respuestas relacionadas con la aplicación del control interno, toda vez que sólo una de las empresas aplica este sistema de control, sólo se analizan las respuestas de aquellas preguntas que tienen que ver con un conocimiento general de lo que es y las ventajas de su aplicación.

En relación con la pregunta.

37.- ¿Conoce usted la aplicación del control interno dentro de su empresa?

Gráfico 35. *Aplicación del control interno en la empresa*

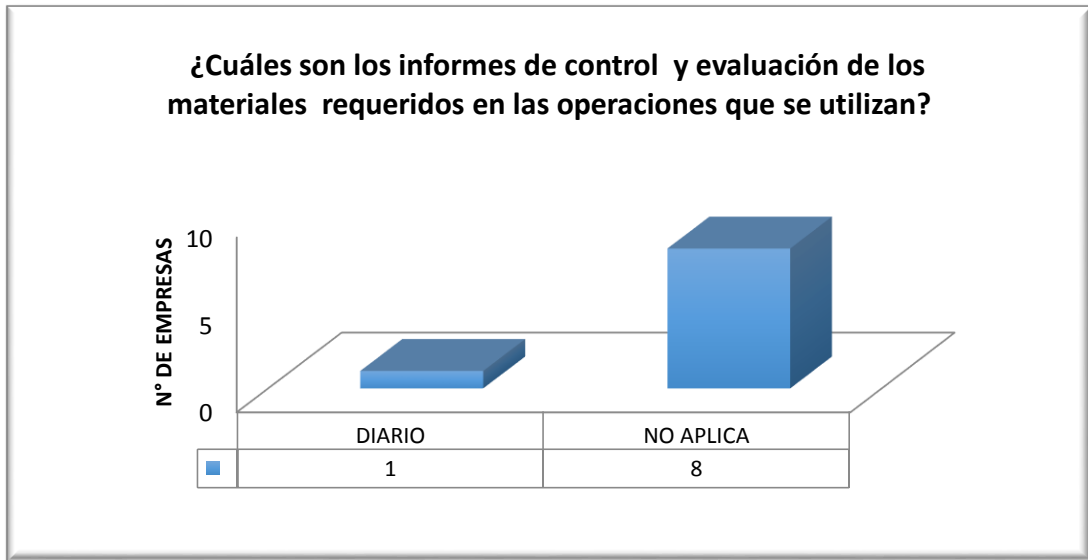


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

Sólo el 33% de los entrevistados manifestó tener conocimiento de la aplicación de los controles interno y el 67% dijo no tener conocimiento de las actividades relacionadas con el control interno de la empresa. Sin embargo, el 100% de los entrevistados estuvo de acuerdo en la relevancia de la aplicación del control interno.

38.- ¿Cuáles son los informes de control y valuación de los materiales requeridos en las operaciones que se utiliza?

Gráfico 36. *Informes de control y valuación de materiales requeridos*

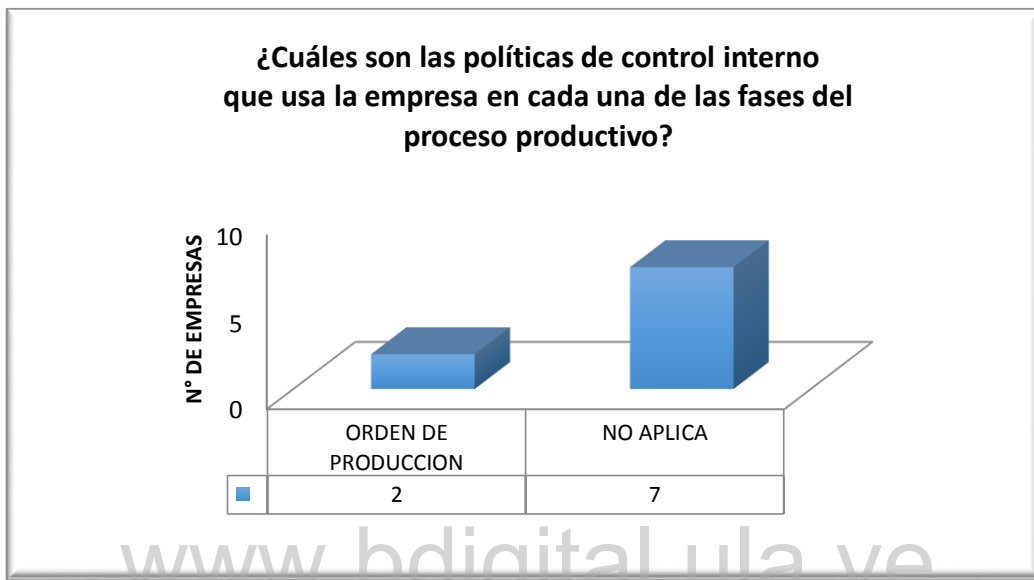


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

El 89% de las empresas manifiestan que no realizan informes de ningún tipo, solo se afianzan en la demanda de productos y servicios para adquirirlos. El 11% restante, señala que mensualmente prevén la existencia de material para producir. Pero, añaden que no realizan un informe formal, solo conteo de materiales.

39.- ¿Cuáles son las políticas de control interno que usa la empresa en cada una de las fases del proceso productivo?

Gráfico 37. Políticas de control interno que adelanta la empresa en cada fase del proceso productivo

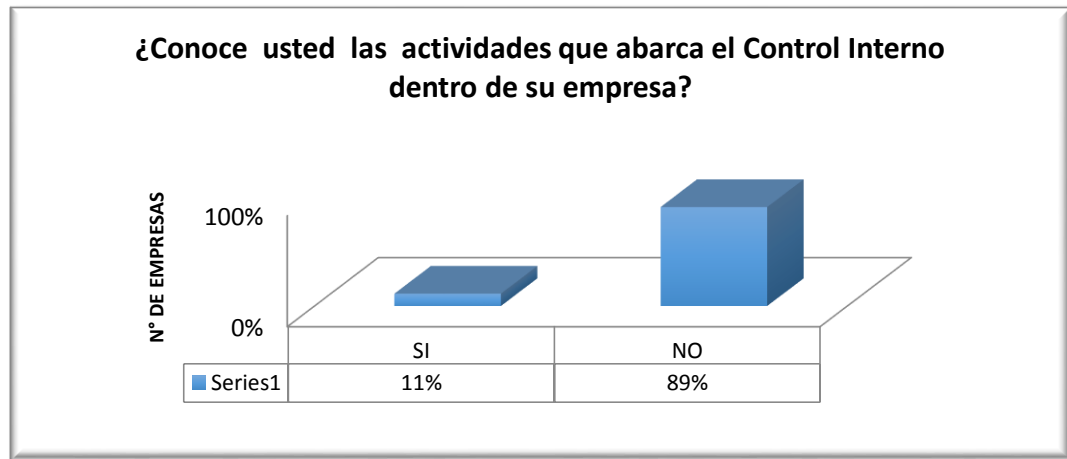


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

Análogamente, el 78% de las empresas no llevan políticas de control interno en cada fase del pro productivo.

40.- ¿Conoce usted las actividades que abarca el control interno dentro de su empresa?

Gráfico 38. *Actividades que abarca el control interno dentro de la empresa*



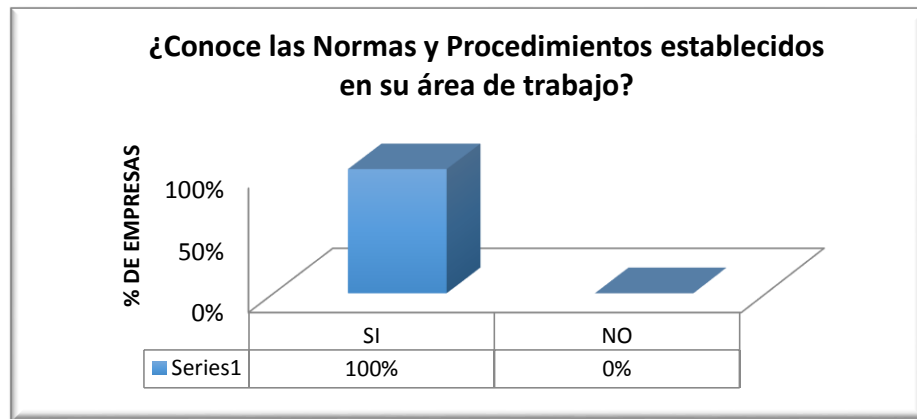
Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

www.bdigital.ula.ve

El 89% respondió que no conoce dichas actividades, solo un 11% afirmó conocer cuales actividades abarca el control interno de la empresa donde labora

41.- ¿Conoce las normas y procedimientos establecidos en su área de trabajo?

Gráfico 39. Normas y procedimientos establecidos por área de trabajo



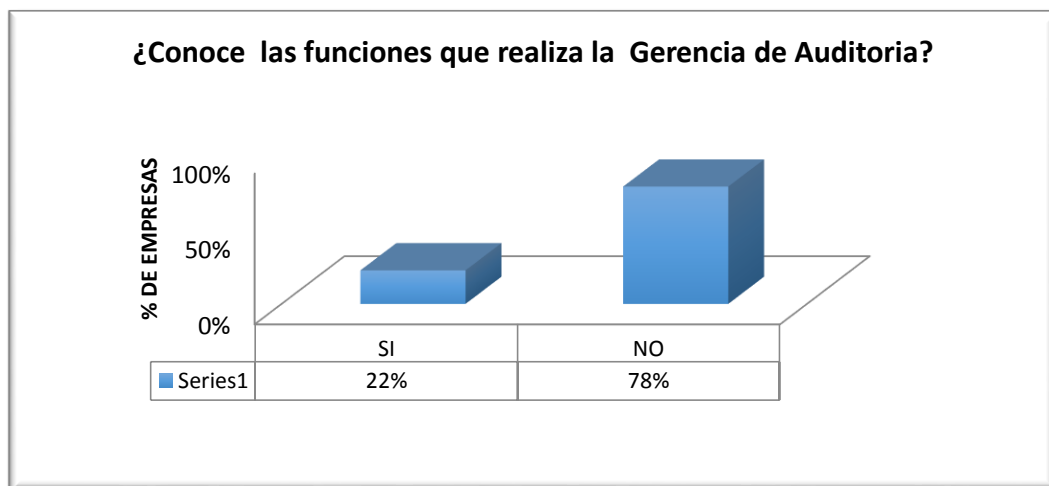
Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado

En relación con el manejo de las funciones inherentes al cargo, el 100% de los entrevistados manifestó tener conocimiento de las normas y procedimiento establecidos en su área de trabajo.

www.bdigital.ula.ve

42.- ¿Conoce las funciones que realiza la gerencia de auditoria?

Gráfico 40. Funcionas que realiza la Gerencia de Auditoria

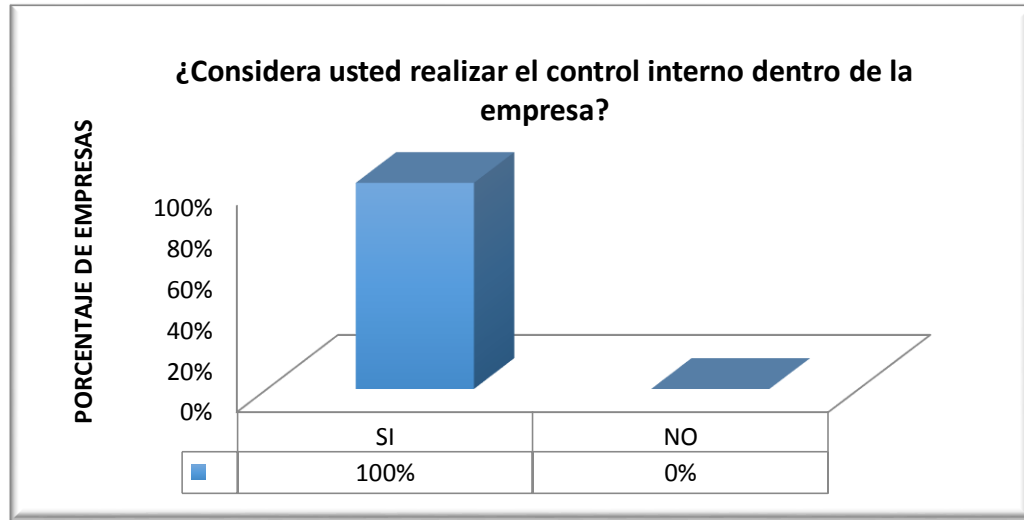


Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

El 78% expresó desconocer las funciones del área de auditoría.

43.- ¿Considera usted realizar el control interno dentro de la empresa?

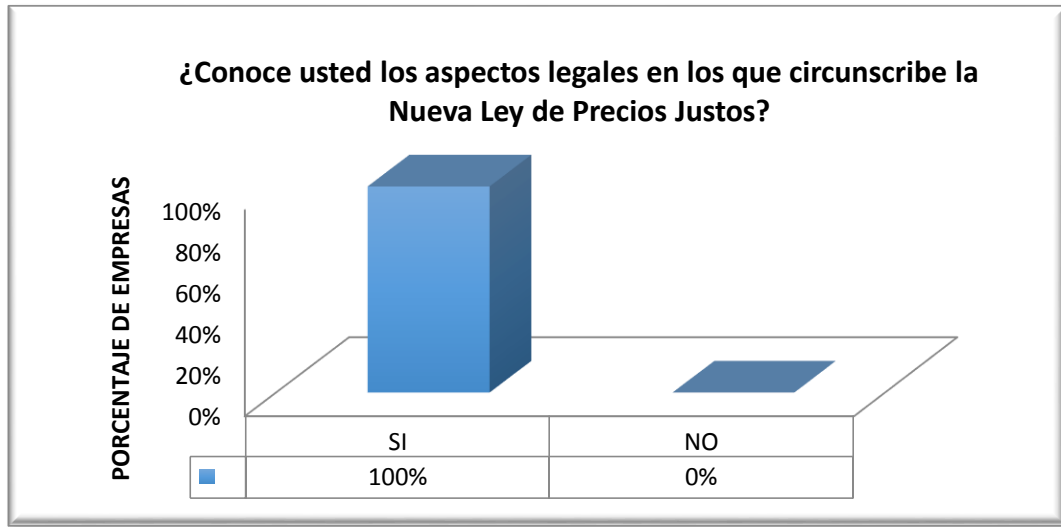
Gráfico 41. Relevancia del control interno dentro de la empresa



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

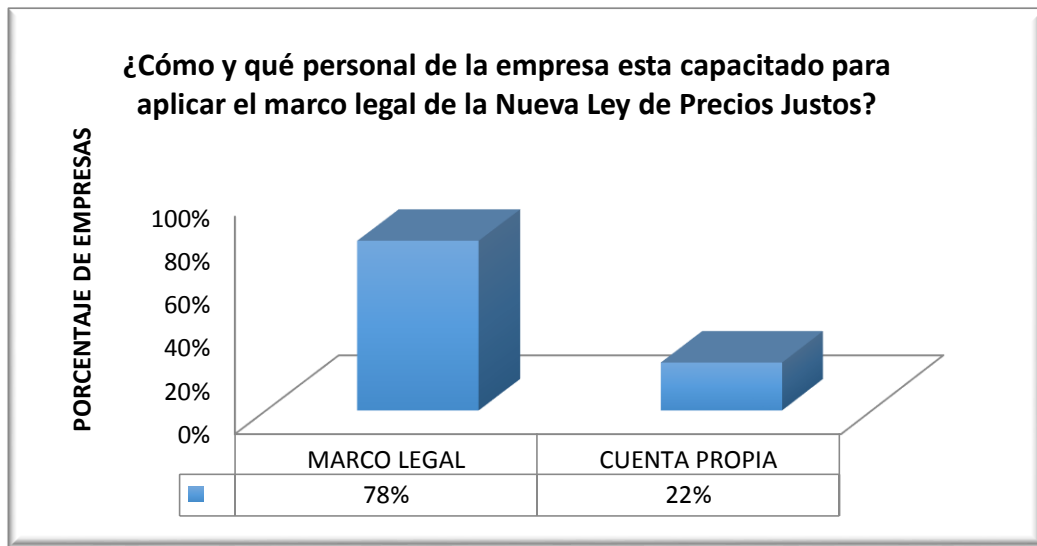
La totalidad respondió que sí, aun cuando desconocen en algunos casos la relevancia de este dentro de las empresas.

Gráfico 42. Aspectos legales de la Nueva Ley de Precios Justos



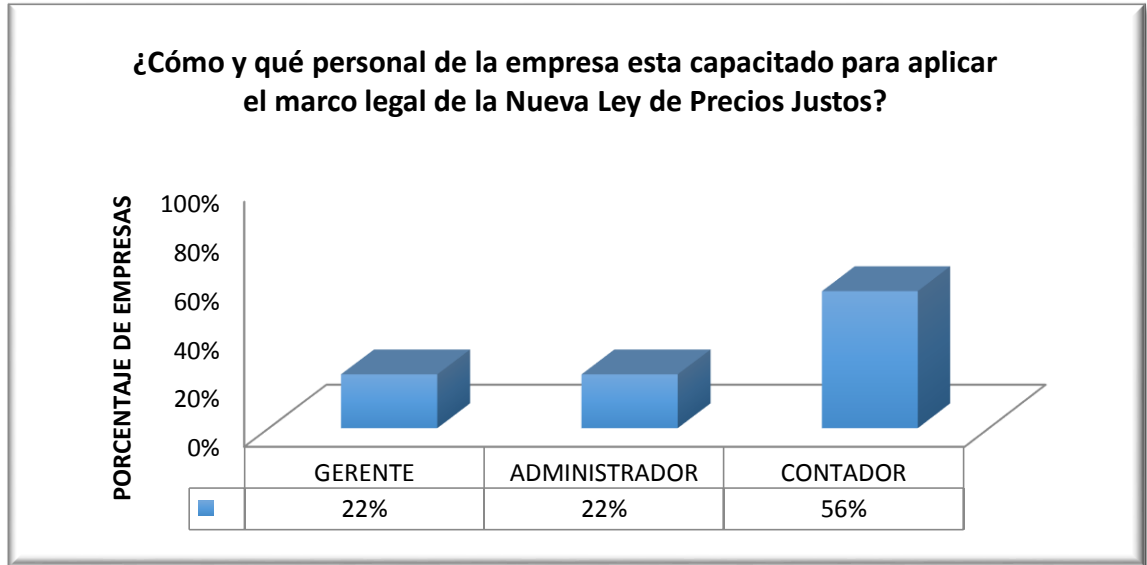
Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Gráfico 43. Personal capacitado en la empresa respecto a la Ley de Precios Justos



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Gráfico 44. Personal capacitado en la empresa respecto a la Ley de Precios Justos



Nota: Elaboración propia, utilizando los datos obtenidos en el cuestionario aplicado.

Finalmente, en relación a las preguntas que van de la 44 a la 46, relacionadas a los aspectos legales de la nueva Ley de Precios justos, asesoramiento para su aplicación y procedimientos contables para la determinación de los costos de producción y el margen de ganancias según esta nueva Ley, el 100% de las empresas tienen conocimiento de los aspectos legales que circunscriben la reciente ley; el 78% ha recibido información únicamente sobre el marco legal de la Ley de Precios Justos, de parte del colegio de contadores u otro gremio profesional. En un 56% de las empresas es el contador la persona calificada para la Ley de precios justos y en un idéntico 22% de las empresas el gerente y el administrador.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Por medio de las entrevistas y la observación, se plantean las siguientes conclusiones:

El proceso de productivo de las empresas encuestadas cumple con las tres fases del proceso productivo y utilizan en el mismo, sistemas automatizados y manuales para la elaboración de los productos. El departamento de producción, para la ejecución de la producción inicia sus operaciones partiendo de un formulario que llena junto con el cliente en el cual se establece toda la especificación del cliente para la elaboración del producto. Sin embargo, no existen canales de comunicación entre el departamento de comercialización y el departamento de producción que permitan establecer los lapsos de entrega al cliente en base a la capacidad de planta en un momento determinado, lo que genera incumplimientos y retrasos con los clientes.

Las especificaciones de los clientes que se transcriben en las órdenes de producción no son claras, generando en algunas oportunidades inconformidad del cliente.

La empresa no tiene establecidos formularios ni procedimientos para controlar las horas hombre que un trabajador ha dedicado a cada orden de trabajo que le permita asignar los costos directos de fábrica a las órdenes de trabajo y por lo tanto desconoce el costo real de las mismas.

Las empresas no cuentan con un proceso manual o computarizado confiable que registre, etiquete, identifique o clasifique el material en existencia, lo que ocasiona que este se subutilice, se dañe y las empresas incurran en pérdidas o dejen de obtener ingresos al no realizar trabajos por desconocer que mantienen dicho material. Igualmente, las empresas no cuentan con una secuencia definida ni para realizar inventario, ni para la revisión e identificación de la materia prima.

No existen procedimientos ni cálculos para la asignación de los costos, ni de la producción propiamente dicha. Se desconoce el costo real de las órdenes de trabajo, no se llevan reportes de las mismas, ni de sus estatus, lo que dificulta la toma de decisiones en la empresa ante cualquier eventualidad en el proceso productivo.

Las empresas no llevan ningún sistema de costo de la producción, carece de registros contables para el material consumido en las órdenes de trabajo, la mano de obra, y los costos indirectos. Los costos son registrados directamente como costos del período y en el plan de cuentas se especifican propiamente, no existen cuentas para inventario en proceso ni productos terminados. Para la determinación de los costos solo consideran la demanda de fabricación del producto y el porcentaje de ganancias permitido de acuerdo a la nueva regulación en la materia.

Referente a los elementos del costo, las empresas en su mayoría, no consideran ciertos factores de los materiales, de la mano de obra y en lo que a costos indirectos de fabricación respecta, ni siquiera los toman en cuenta como costos de producción. Lo que quiere decir, que los costos de producción no se obtienen de forma adecuada, los precios de venta de los productos se calculan sobre bases inciertas, lo que afecta las utilidades de la empresa y probablemente, su permanencia en el mercado.

La mayoría de las empresas no llevan un control interno, no elaboran presupuestos de gastos, de ventas, caja, lo que no permite comparar una planificación con lo realmente ejecutado.

No cumplen con los procesos administrativos básicos, como lo son la planificación y el control, lo cual no permite tomar decisiones de producción.

Recomendaciones

Es necesario que los lapsos de entrega de los trabajos a los clientes sean definidos por los departamentos de comercialización y producción en conjunto, de esta manera se puede planificar la producción de forma adecuada y evitar incumplimientos y retrasos con los clientes.

La directiva de las empresas, deben evaluar la necesidad de destinar un espacio físico para el inventario de productos en proceso dentro de cada área, al igual que un lugar para el control de los productos terminados y su despacho. Se debe diseñar un mecanismo para clasificar y etiquetar los productos en existencia, según los materiales, utilidad y tiempo.

Se debe clasificar, cuantificar y resumir toda la información económica y financiera sobre la producción y la fijación de precios en bienes y servicios. Esta información incluye todos los elementos del costo incluyendo los costos indirectos de fabricación, con la finalidad de obtener información de producción adecuada para futuras tomas de decisiones.

El departamento de administración debe llevar un exhaustivo control contable de sus operaciones, ya sea contratando un asesor externo o teniendo uno permanente; que les permitirá afrontar con facilidad los aspectos fiscales y legales inherentes a la actividad de las empresas.

Preparar presupuestos de gastos para lograr establecer comparaciones y estudios al origen de algunas diferencias, que son trascendentales en el

proceso de toma de decisiones, lo que incide directamente en la minimización de los costos y maximización de los beneficios.

Al cumplir con los procesos de planificación, elaborando los presupuestos necesarios y ejecutando control en su cumplimiento, además de registros de las operaciones contables de costos y establecimiento de normas de control interno mínimas para el resguardo y uso de los activos, se lograría establecer los procesos administrativos que asegurarán una gerencia efectiva.

Se propone diseñar un sistema de control interno que permita analizar y evaluar los costos de producción de las empresas de artes gráficas en el Municipio Libertador del estado Mérida para establecer, de manera clara y eficiente, los formularios, procedimientos, registros contables y plan de cuentas para el control de la producción y la determinación del costo de producción de los mismos.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO VI

PROPUESTA

Propuesta de un sistema de control interno para el análisis y evaluación de los costos de producción, de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Para cualquier empresa moderna, el tener claro la importancia, objetivo y alcance de un sistema de control interno le da la viabilidad para evaluar, minimizar y alcanzar la utilización eficaz de los recursos disponibles que se traduce en un mayor beneficio y rentabilidad para las mismas. Así mismo, llevar un adecuado control interno, permite a la empresa planificar y programar la producción, conocer sus costos y ofertar a sus clientes precios competitivos que brinden satisfacción a los mismos, y por lo tanto, garanticen la permanencia de estos con las empresas de artes gráficas.

Un sistema de control interno es una herramienta útil mediante la cual la administración logra asegurar, la conducción ordenada y eficiente de las actividades de la empresa. A efectos de facilitar el flujo de procesos y los costos de producción se toma como base los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación en que se incurre para producir un bien en cada uno de los departamentos:

- A.- Preimpresión
- B.-Impresión
- C.-Post Impresión

La diferenciación de cada uno de los productos, condicionan las maquinarias que se utilizarán y las características de las mismas. Por lo que se requiere de igual manera un adecuado sistema de control interno, que permita a la gerencia, mantener y resguardar cada una de las maquinas pertenecientes al departamento de producción.

Por lo anterior, se presenta entonces la propuesta del sistema de control interno que permita analizar y evaluar los costos de producción de las empresas de artes gráficas del Municipio Libertador del estado Mérida.

www.bdigital.ula.ve

1.- PRODUCTO

FICHA DEL PRODUCTO	1/1
DESCRIPCIÓN DEL PRODUCTO:	Referencia
CANTIDAD TOTAL: _____ PRODUCTO 1. _____ PRODUCTO 2: _____ PRODUCTO 3: _____ Otras: _____	
CARACTERÍSTICAS Y MATERIALES Formato Abierto: _____ mm Soporte : _____ Gramaje: _____ gr/m ² Tintas: _____ Acabados: _____ Tipo: _____ mm Color: _____ Lomo: _____ Solapas: _____ mm Enfajado: _____ Encajado: _____ unidades	

2.- PRESUPUESTO PARA EL CLIENTE

FICHA DE PRESUPUESTO	PRESUPUESTO N°
CLIENTE: _____	FECHA: _____
CARACTERÍSTICAS CANTIDAD: _____ PAGINAS: _____ FORMATO: _____ ENCUADERNADO: _____ CUBIERTA: _____ EMBALAJE: _____ INTERIOR: _____ FRONTAL: _____ POSTERIOR: _____ FORMA DE ENTREGA: _____	
MATERIALES SEGÚN PRODUCTO	
INTERIORES:	
NÚMERO DE HOJAS :----- * Bs/ Hoja = Costo	
CUBIERTAS :	
NÚMERO DE HOJAS :----- * Bs/ Hoja = Costo	
CARTÓN:	
NÚMERO DE HOJAS :----- * Bs/ Hoja = Costo	
SUPERFICIE EN M ² _____	
OBSERVACIONES:	

3.- PRESUPUESTO POR ORDEN DE PRODUCCIÓN

PRESUPUESTO POR ORDEN DE PRODUCCIÓN				1/2
PROCESOS	PREIMPRESIÓN			
	DESCRIPCIÓN	UNIDADES	COSTO/UNIDAD	COSTO
	CIERRE PDF'S			
	TRATAMIENTO PDF'S			
	PRUEBA DE IMPOSICIÓN			
	PRUEBA DE COLOR			
	PLANCHAS			
	IMPRESIÓN			
	SOBRE CUBIERTA	UNIDADES	COSTO/UNIDAD	COSTO
	ENTRADA DE MÁQUINA			
	TIRADA			
	CUBIERTA	UNIDADES	COSTO/UNIDAD	COSTO
	ENTRADA DE MÁQUINA			
	TIRADA			
	INTERIORES	UNIDADES	COSTO/UNIDAD	COSTO
	ENTRADA DE MÁQUINA			
	CAMBIO DE COLOR			
	TIRADA			

POST-IMPRESIÓN				2/2
	UNIDADES	COSTO/UNIDAD	COSTO	
CORTE				
PLEGADO				
PELÍCULA MATE / BRILLO				
PELÍCULAS				
DIBUJOS/ESTAMPADOS				
ACABADO				
ALZADO				
COCIDO				
EMBALAJE				
PAPELES				
TRANSPORTE				
COSTO TOTAL DE MATERIALES:				

4.- HOJA DE RUTA

HOJA DE RUTA		1/2
CLIENTE:		
REFERENCIA DEL PRODUCTO :		
PRODUCTO: _____ FECHA DE ENTREGA: _____		
CARACTERÍSTICAS DEL PRODUCTO : _____ CANTIDAD X PRODUCTO: _____ PRODUCTO A: _____ PRODUCTO B: _____ PRODUCTO C : _____ PÁGINAS: _____ FORMATO: _____ HORIZONTAL: _____ VERTICAL: _____ ENCUADERNADO: _____ EMPASTADO: _____ FORMA DE ENTREGA: _____ EMBALAJE: _____		
MATERIALES POR TIPO	PAPEL	
	TIPO: _____ CONSUMO BRUTO ESTIMADO: _____ CONSUMO REAL: _____	
	SOBRECARGA:	
	CUBIERTA:	
	INTERIORES :	
	CARTÓN:	
	CONSUMO BRUTO ESTIMADO: _____ CONSUMO REAL: _____	
	GROSOR:	
	EMBALAJE:	
	TIPO: _____ CONSUMO BRUTO ESTIMADO: _____ CONSUMO REAL: _____	
	CAJAS:	
	PALETS:	
	PLANCHAS FORMAS * TINTAS UNID. ESTIMADAS: _____ UNID. REALES :	
	OBSERVACIONES:	

HOJA DE RUTA						2/2	
PROCESOS	PREIMPRESIÓN						
	Descripción	Hor/ Hom Estimada	Hor/Hom Real	Observaciones			
	Procesado e Imposición						
	Pruebas Clientes						
	Procesado Planchas						
	Total Proceso						
	IMPRESIÓN						
	Sobrecubierta	Hor/ Hom Estimada	Hor/Hom Real	Total marcador	Total unid. Val.	Observaciones	
	Entrada Máquina						
	Tirada						
	Cubierta						
	Entrada Máquina						
	Tirada						
	Guardas						
	Entrada Máquina						
	Cambios de Color						
	Tirada						
	Interiores						
	Entrada Máquina						
	Cambios de Color						
Tirada							
POSTIMPRESION							
	Formas	Hojas Netas	Hojas Netas Reales	Observaciones			
Peculado Mate /Brillo							
Reserva UVI							
Gofrado							
ACABADO							
	Horas	Horas Real	Total unid				
Encajado							
Paletizado							

5.- HOJA DE MATERIALES

Hoja de Material	
Referencia Producto:	
Fecha de Registro	Tipo:
Verificado : SI_____ NO_____	
IDENTIFICACIÓN:	
<p style="text-align: center;">www.bdigital.ula.ve</p>	
OBSERVACIONES:	

6.- CONTROL DE LA MAQUINARIA

MANTENIMIENTO DE MAQUINARIA	
Maquina:	
Fecha de Fabricación:	Fecha de adquisición:
Partes de Mantenimiento:	
Tipo de Revisión :	Fecha:
OBSERVACIONES: _____	
Técnico Encargado _____	
Tipo de Revisión:	Fecha:
OBSERVACIONES:	
Técnico Encargado:	
Tipo de Revisión	Fecha:
OBSERVACIONES:	
Técnico Encargado:	

7.- CONTROL DE INCIDENCIAS

INCIDENTE DEL PRODUCTO	
TIPO :	DETECCIÓN:
PRODUCTO:	ORIGEN:
CANTIDAD AFECTADA:	FECHA:
OBSERVACIONES:	
CAUSA DE LA INCIDENCIA :	
www.bdigital.ula.ve	
FIRMA:	
ACCIÓN CORRECTIVA:	ACCIÓN MITIGANTE:
VERIFICACIÓN DE ACCIÓN CORRECTIVA	
Responsable:	Fecha:

INCIDENTE MAQUINARIA	
TIPO:	DETECCIÓN:
PRODUCTO:	ORIGEN:
CANTIDAD AFECTADA:	FECHA:
OBSERVACIONES:	
CAUSA DE LA INCIDENCIA:	
FIRMA:	
ACCIÓN CORRECTIVA	ACCIÓN MITIGANTE
VERIFICACIÓN DE ACCIÓN CORRECTIVA	
Responsable:	Fecha:

8.- INDICADORES DE PRODUCTIVIDAD Y CALIDAD

INDICADORES DE PRODUCTIVIDAD				
Departamento:		Fecha:		
	TIEMPO			
Número de trabajos producción total				
Costo				
Unidad no válida % total				
Costo				
Horas productivas % totales Producción/ hora productiva				
Horas absentismo % total				
Costo				
Tiempo de Preparación Medio				
Costo % de Costo de producción total				
Observaciones:				

INDICADORES SISTEMA GESTIÓN DE LA CALIDAD	
DEPARTAMENTO:	FECHA:
Ingreso Totales:	
Producción:	
Costo	
No Conformidades % de la Producción	
Costo	
Incidencias Mecánicas % de la Producción	
Costo	
Incidencias Materiales % de la Producción	
Costo	
Incidencias detección externa % de la Producción	
Costo	
Costo de prevención % de la Producción	
Costo	
Costos de corrección % producción	
Costo	
Observaciones:	

BIBLIOGRAFÍA

1.- Libros

- Arias F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** (5^{ta} Edición). Caracas: Editorial Episteme
- Alvin A. (1996), **Auditoria, Un enfoque Integral.** Editorial Jal Hispanoamericana, S.A. México.
- Balestrini, M. (2006). **Cómo se elabora un Proyecto de Investigación.** Editoriales Consultados y Asociados. 6^{ta} Edición. Caracas Venezuela.
- Bavaresco, A (2006). **Proceso Metodológico en la Investigación.** Cómo hacer un Diseño de Investigación. 5^{ta} Edición. Maracaibo- Zulia.
- Catácora, F. (2001) **Sistemas y Procedimientos Contables.** Editorial Mc. Graw Hill. Caracas - Venezuela
- Cerda, H (2004) Los elementos de la Investigación (3^{ra} Reimp.) Bogotá. El Buho.
- Chávez N. (1995) **Metodología de la Investigación.** Universidad del Zulia. Maracaibo.
- Diccionario de Contabilidad y Finanzas** (2000). Grupo Editorial Lareense. Caracas. Venezuela.
- Greco.O y Goboy.A (2010). **Diccionario Contable y Comercial.**
- Estupiñan, G (2006). **Control Interno y Fraudes. Segunda Edición. Bogotá Ecoe.**
- **Enciclopedia de La Contabilidad** (2008). Volumen 8. Océano/Centrum. España
- Fernández y Otros (2003). **Estrategia de Producción.** Editorial Mc. Graw Hill Interamericana. España.
- Garrison, R y Otros (2007). **Contabilidad Administrativa.** 11^o Editorial Mc. Graw Hill Interamericana. México. D. F.

- Gil, E (2007) **Cómo Crear y Hacer Funcionar una Empresa. Conceptos e Instrumentos.** ESIC Editorial.
- Gómez (2005). **Contabilidad de Costos I. Sistemas de Costos Industriales.** Caracas. Ediciones Fragor
- Hansen y otros (2004). **Administración de Costos, Contabilidad y Control.** 2^{da} edición México Internacional Thomson. Editores.
- Horngren (2007). **Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial.** 12^a edición. México. Editorial Pearson Prentice Hall.
- Hurtado de Barrera, J (2007) **Metodología de la Investigación (5^{ta} Ed.).** Caracas. Fundación Sypal
- Hernández y Col (2006). **Metodología de la Investigación (4^{ta} Ed.)** México. Mc. Graw Hill Interamericana
- Instituto de Auditores Internos de la República de Argentina (1975). **Informe de la Segunda Convención Nacional. Buenos Aires.**
- Krajewski y Ritzman (2000). **Administración de Operaciones. Estrategias y Análisis.** 5^{ta} Edición. Pearson Educación México.
- **Novo Diccionario de Economía** (2007). 7^{ma} Ed. Brasil.
- Noori, H y Radfod, R (2000). **Administración de Operaciones y Producciones: Calidad Total y Respuesta Sensible Rápida.** Editorial Mc. Graw Hill Interamericana. Bogotá Colombia
- Méndez, C. (2006). **Diseño y Desarrollo del proceso de Investigación.** 5^{ta} Ed. Bogotá Colombia: Mc. Graw Hill.
- Mantilla, S y Cante (2005). **“Estructura Conceptual Integrada.** Ediciones. Ecoe. Bogotá Colombia.
- Millan, A. (2008). **Control de Inventarios.** México. McGraw Hill.
- Munich , L (2006). **Fundamentos de Administración** México. Trillas
- Sabino, C (2007) **El Proceso de Investigación** Caracas. Panapo. Edición Actualizada

Tamayo y Tamayo (2005). El Proceso de la Investigación Científica; Incluye Evaluación y administración de proyectos de investigación. México. Limusa.

Universidad Nacional Experimental Libertador (2005). Manual de Trabajos de Grados de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales (4ª ed.) Caracas.

-Warren, C (2005). **Contabilidad Financiera** 9ª. ed.: México. Editorial Thomson

-Willingham, John (2004). **Manual de Auditoria**. Universidad de Houston. Texas. Estados Unidos

2.- Revistas

-**CEPAL** (2004). Desarrollo de las Economías Abiertas: Síntesis. Puerto Rico.

-DINI, M y Otros (2002). Adquisición de Tecnología, Aprendizaje y Ambiente Institucional de las PyME: El Sector de las Artes Gráficas en México. **CEPAL**, Santiago de Chile.

-Banco Central de Venezuela. (2014). Los Costos Empresariales **Informe Económico Mensual**. Enero. Caracas – Venezuela.

-Instituto Nacional de Estadística - INE (2013) **Clasificador venezolano de Actividades económicas (CAEV)**. Versión I. Caracas Venezuela.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1957). Boletín 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoria Examen del Control Interno México.

-González, R. (1998). “Autonomía y dependencia fiscal en los gobiernos locales”. **Debates IESA**. Volumen 3. No. 3. Caracas (Venezuela).

-FIOL, E (2013). La Deuda del Gobierno Venezolano a las empresas de Artes Gráficas de Venezuela (AIAG). **Artículo de Prensa**. Caracas – Venezuela.

-Molero, G. y Morales, A. (2007, Septiembre – Diciembre). “El impuesto sobre inmuebles urbanos en el municipio Maracaibo” **Revista de Ciencias Sociales (RCS)**, 13(3), 518-530.

3.- Legales

- Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y demás Unidades de Producción Social.** (2008).Caracas – Venezuela.
- Ley Orgánica de Precios Justos** Gaceta Oficial N° 40.340 de Fecha 23-01-2014. Caracas - Venezuela

4.- Referencia Bibliográfica en Línea

- Cartier, E (2011) VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos (IIC), I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos (AURCO) ¿CÓMO ENSEÑAR A DETERMINAR COSTOS? UN PROBLEMA NO RESUELTO. (En Línea) Disponible <http://eco.unne.eu.ar/contabilidad/costs/ViiiCONGRESO/252.doc> fecha de consulta: 18/05/013.

- CONINDUSTRIA-FOMIN/BID. 2012. **Programa de CONINDUSTRIA y el BID para el fortalecimiento de la PyME** (documento en línea). Disponible en: <http://www.coninpyme.org/>. (Consulta, 2006, marzo 27).

- Federación de Contadores Públicos de Venezuela (1994). Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela

- **FUNDACIÓN PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE.** (2010) (documento en línea) Disponible en: <http://www.foncrei.gob.ve>. (Consulta, 2007, marzo 7).

- ROCHA A., A (2011) “**Emprendedurismo, Ciclo de Vida, Fortalezas y Debilidades, Responsabilidad Social y Vinculación de las Empresas de Celaya**”,(En línea) Disponible en:

<http://www.eumed.net/libros/2008c/443/Procesos%20de%20produccion.htm> (Fecha de consulta: 22.01.2011)

5.- Trabajo Especial de Grado y Tesis Doctorales

-Alfaro, J. (2011). **Auditoria II.** Universidad Politécnica de Nicaragua. Sede Estelí.

- Andara E (2005). **Control Interno del Efectivo en los Establecimientos de Alojamiento Tipo Posada del Municipio Boconó del Estado Trujillo.** Trabajo de grado Universidad de Los Andes Núcleo Trujillo
- Amaya, G (2007). **Gestión de Costos Operativos del Sistema de Fluidos de Perforación Base Aceite en la Empresa Samán, Tecnología Integral en Petróleo C.A.** Trabajo presentado para optar al Grado de Especialista en Contaduría Pública. Mención Costos. Maracaibo – Venezuela
- Bastidas, J., (2010). **Análisis del Sistema de Control Interno Bajo el Enfoque COSO en el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria.** Trabajo Especial de Grado. Universidad de Los Andes.
- Castrillón, J (2009). **Costeo de una Unidad de Producto para una Empresa del Sector Industrial.** Monografía. Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Minas. Medellín
- Córdoba (2010). **Propuesta de Diseño de un Sistema de Costos por Órdenes de Órdenes Específicas. Caso: Departamento de Impresión de la Casa de la Moneda.** Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Costo en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Lara – Venezuela
- Guerrero, R (2007). **Análisis Comparativo de las Pequeñas y Medianas Empresas Agroindustriales en Venezuela y Colombia: perspectivas frente a la globalización.** Trabajo presentado como requisito para optar al grado de Magíster en Ciencias Contables. Universidad de Los Andes. Mérida Venezuela.
- Hernández, W y Ortiz, N (2007). Procedimientos de Control Interno de Inventario dirigidos al área de almacén de la Empresa Puertas Automáticas de Venezuela, C.A, Trabajo de grado Universidad de Carabobo.
- Mejias (2013) Estrategias de Control Interno para el Proceso de Almacén – Inventarios de la Empresa AMAL-Productos C.A. Universidad Antoni José Páez. San Diego. Venezuela
- Medina I (2007) **Evaluación de los Procedimientos de Control Interno del Proceso de Compras d MINFRA- Falcón.** Trabajo presentado como

requisito para optar al grado de Especialista en Contaduría Pública Mención Auditoría.

- Mendoza, Z. (2002). **Procedimientos para el Cálculo y Control de los Costos en la Empresa Hidrológica C.A. de la Cordillera Andina HIDROANDES**. Trabajo de Grado presentado para optar al Título de Especialista en la Universidad Centrocidental Lisandro Alvarado. Lara – Venezuela.
- Monascal F (2010).**Propuesta de Control Interno Caso gerencia de Auditoria Italviajes, C.A.** Trabajo de Grado presentado para optar al título de especialista en Planificación, Desarrollo y Gestión de Proyectos. Universidad de Monte Ávila. Caracas Venezuela
- Montilla, M. (2006). **Importancia de los costos de Calidad en las empresas manufactureras de Trujillo**. Trabajo de Grado presentado para optar al Título de Especialista en la Universidad de Los Andes Núcleo Trujillo – Venezuela.
- Zambrano, G. (2006). **El control interno de los costos de producción y existencias de la industria metalmecánica en el estado Trujillo**. Trabajo de Grado presentado para optar al Título de Magister en Ciencias Contables en la Universidad de Los Andes Mérida – Venezuela.

www.bdigital.ula.ve

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve