

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
COORDINACIÓN DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES  
MÉRIDA – VENEZUELA**

**PROPUESTA DE UN SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA  
LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

Trabajo de Grado elaborado como requisito para optar al Grado de Magíster en  
Ciencias Contables

**Autora: Yaditza Josefina Valderrey de Abreu  
Tutor: Mgs. Eli Saúl Rojas Ruiz**

Mérida, Julio 2018.

C.C.Reconocimiento

## AGRADECIMIENTOS

*Propicio el momento para agradecer:*

*A Dios, por la fortaleza, sabiduría y entendimiento.*

*A mi madre María Magdalena, por sus consejos.*

*A mis Hijos Alena, Dérik y Denier, por su aporte y comprensión.*

*A mis hermanos, Eglis, Mallive, Erlina, Lidia, Yuri, Chelo, Crisa y Yenni,  
por su apoyo incondicional en mi carrera.*

*A mis amigas Milma e Ylisney, conmigo en las buenas y en las malas.*

*Al Profesor Eli Saúl Rojas Ruiz, por compartirme sus conocimientos.*

*A la profesora Lisbeth Muñoz, por su apoyo, motivación y empuje a que  
culminara la maestría.*

*A la Dra. Vitalia Rincón y Lcda. Vanesa Mejías, me brindaron su casa,  
su cama y su amistad, para redactar mi tesis.*

*A todas aquellas personas que de una u otra manera, me apoyaron en  
esta carrera, tan accidentada para mí, pero que gracias a su apoyo me  
mantuvieron con la motivación y el ánimo de seguir adelante.*

*A todos, Dios les bendiga y les conceda sabiduría.*

## INDICE GENERAL

INDICE DE CUADROS Y GRAFICOS	pp. iii
RESUMEN	iv
INTRODUCCIÓN	01
<b>CAPITULO I</b>	<b>04</b>
<b>EL PROBLEMA</b>	<b>04</b>
1.1. Planteamiento del problema .....	09
1.2. Formulación del Problema .....	10
1.3. Objetivos .....	10
1.4. Justificación e importancia .....	13
<b>CAPITULO II</b>	<b>13</b>
<b>MARCO TEÓRICO</b>	<b>13</b>
2.1. Antecedentes .....	17
2.2. Bases Teóricas .....	52
2.3. Bases Legales .....	56
2.4. Operacionalización de la Variable.....	59
<b>CAPITULO III</b>	<b>59</b>
<b>MARCO METODOLÓGICO</b>	<b>59</b>
3.1. Nivel de Investigación .....	59
3.2. Diseño de Investigación .....	60
3.3. Población y Muestra .....	61
3.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos .....	62
3.5. Técnicas de procesamiento y análisis de datos .....	66
<b>CAPITULO IV</b>	<b>66</b>
<b>ANALISIS DE LOS RESULTADOS</b> .....	<b>66</b>
<b>CAPÍTULO V</b>	<b>86</b>
<b>PROPUESTA DEL SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS     PARA LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA</b> ...	<b>86</b>
<b>CAPITULO VI</b>	<b>96</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	<b>96</b>
Conclusiones .....	97
Recomendaciones .....	99
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS .....	99
ANEXOS .....	104

## INDICE DE CUADROS Y FIGURAS

pp.

### CUADROS

Cuadro 1	Clasificación de los Costos de Producción.	23
Cuadro 2	Elementos del costo.	29
Cuadro 3	Ventajas y Desventajas del sistema por órdenes específicas.	34
Cuadro 4	Ventajas y Desventajas del sistema por órdenes específicas.	37
Cuadro 5	Diferencias entre el sistema de costos por órdenes específicas y por procesos.	37
Cuadro 6	Comparación entre costeo directo o variable y absorbente.	39
Cuadro 7	Tipos o formas de producción del pan.	47
Cuadro 8	Principales tipos de pan elaborados en la industria panadera del Estado Mérida.	49
Cuadro 9	Ubicación de las panaderías dentro de la clasificación de la empresa.	51
Cuadro 10	Definición de Variables.	57
Cuadro 11	Dimensión e Indicador de Variables.	58
Cuadro 12	Materiales directos en la elaboración del pan.	73
Cuadro 13	Costos de Mano de Obra Directa.	74
Cuadro 14	Costos Indirectos de producción de la industria panadera del estado Mérida.	76
Cuadro 15	Comparación del proceso productivo de la industria panadera con el sistema de costos por órdenes específicas y por procesos.	82
Cuadro 16	Orden de Compra de Materiales.	
Cuadro 17	Estructura de costos Pan Canilla.	90
Cuadro 18	Estructura de costos Pan almojábana.	92
Cuadro 19	Estructura de costos Pan sándwich.	93
		94

### FIGURAS

Figura 1	Flujo del Proceso de Producción.	26
Figura 2	Proceso productivo del Pan.	70
Figura 3	Esquema ilustrativo del estudio previo a la implantación de un sistema de costos.	78

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

**PROPUESTA DE UN SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA  
LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**

Autora: Yaditza Josefina Valderrey de Abreu

Tutor: Eli Saúl Rojas

Fecha: Julio 2018

**RESUMEN**

La investigación tiene como objetivo proponer un sistema de acumulación de costos para la industria panadera del Estado Mérida, que sirva de base para la toma de decisiones empresarial. De acuerdo con las variables planteadas y el fundamento teórico en los conceptos relacionados al proceso productivo y sus elementos y a los sistemas de costos y métodos de costeo. Asimismo, se revisó el marco legal. Metodológicamente es un estudio cualitativo, de tipo descriptivo y combinado. Para la recolección de información se aplicó la técnica de análisis de contenido, los instrumentos utilizados fueron la observación directa y las guías de entrevista. La información recolectada fue ordenada, clasificada, analizada y presentada en forma resumida para dar respuesta a los objetivos planteados. Los resultados arrojaron que el proceso productivo de la industria panadera se caracteriza por ser mixto, tanto por procesos continuos como por órdenes específicas, los costos de materiales y mano de obra se determinan a que se da el proceso, el cual inicia con la compra de la materia prima y finaliza con la cocción y empaque del producto. Se concluyó que la industria panadera del estado Mérida no cuenta con un sistema de acumulación de costos que dé respuestas a la determinación de precios, control contable y gestión de costos, que le permita conocer de una forma completa todo el proceso productivo e identificar cada uno de sus elementos y registrar sus costos, por lo cual se propuso un sistema de acumulación de costos, que permitirá, reunir todos los elementos necesarios para la presentación de informes de costo a tiempo y así tomar decisiones oportunas, que garanticen el buen desempeño y la competitividad de la industria en el mercado.

Palabras claves: Sistema de Costos, Proceso Productivo, Industria Panadera.

## INTRODUCCIÓN

A través del tiempo el hombre ha evolucionado en todos los aspectos y se ha visto en la necesidad de adaptarse a los cambios, teniendo que abandonar la manera de realizar sus actividades y adoptar nuevas formas y regirse por normativas, que de alguna u otra forma le sirven de guía para el logro de sus propósitos.

Las organizaciones han asumido paulatinamente esas transformaciones sociales y económicas que se han dado a través de los años, donde tanto los organismos públicos y privados, a raíz de los diversos cambios y avances tecnológicos, han buscado establecer controles sobre las organizaciones encargadas de suministrar bienes y servicios a la población, cada uno con intereses diferentes, pero sobre la misma materia.

Los organismos encargados de emitir la normativa correspondiente a los sistemas de contabilidad, tienen como propósito generar directrices que conlleven a satisfacer las necesidades de información requerida por los gerentes y administradores de las organizaciones, permitiéndole generar, con estos sistemas, informes que le sirvan de base para tomar decisiones acertadas, para la consecución y éxitos de sus negocios.

En este sentido, refiere Muñoz (2017), que los procesos productivos se han cristalizado con mayor complejidad operativa-administrativo-contable, ante la presencia de nuevas tendencias, nuevas tecnologías y la carencia imperiosa de información necesaria; por lo tanto, surge la obligación de establecer controles en las operaciones y en el uso de los recursos, de modo que al concluir las operaciones se pueda recabar información útil y oportuna, para direccionar la toma de decisiones en función a los objetivos organizacionales.

En consecuencia los procesos productivos están conformados por etapas que configuran una serie de actividades y elementos, que necesariamente se deben identificar y describir en cada organización de manera particular, pero que de manera general siempre han de estar presente las etapas de producción, es decir, la entrada de

materiales e insumos, la transformación de esos materiales para convertirlos en un producto o servicio, y dentro de cada etapa, deben estar inmersos, los elementos que conforman el costo de ese proceso productivo, es decir, materiales mano de obra y costos indirectos. Es aquí donde surge la necesidad de contar con los sistemas de contabilidad, en especial de los sistemas de contabilidad de costos, que permitan controlar e identificar todas estas etapas y costos.

La contabilidad de costos ofrece a las organizaciones herramientas dirigidas a la determinación de los costos de producción y fijación de precios, para satisfacer las necesidades de información en la toma de decisiones. En términos generales, un sistema de acumulación de costos está conformado por los procedimientos, técnicas y demás registros que proporcionan información relacionada al costo de producción de un producto o la de prestación de un servicio.

En la actualidad, las empresas de la Industria Panadera se han desarrollado significativamente, dado que son las encargadas de producir uno de los alimentos de primera necesidad de la población a nivel mundial. Ellas tienen la responsabilidad de abastecer el mercado panadero para lo cual elaboran una gran variedad de productos, con mucha similitud entre ellos y con un proceso productivo que requiere los mismos materiales, misma mano de obra y mismos costos indirectos. Por esta razón se hace indispensable que la industria panadera, específicamente la del Estado Mérida, cuente con un sistema adecuado de acumulación de costos que le permita conocer, los costos reales de su producción, de igual forma, este sistema de costos le permita, cumplir con la normativa vigente establecida por el gobierno nacional, sobre el establecimiento de marcaje y precios justos a los productos.

Por las razones antes expuestas, el objetivo de esta investigación fue proponer un sistema de costo para la Industria Panadera del Estado Mérida, dirigido hacia la adecuada toma de decisiones y progreso de los niveles de producción en esta industria.

El contenido de este trabajo está estructurado de la siguiente manera: El capítulo I, plantea el problema a resolver, los objetivos y la justificación de la misma. El capítulo II, puntualiza el marco teórico de la investigación, se incluyen los antecedentes y aspectos teóricos referidos al tema de investigación. El capítulo III, presenta la metodología que regirá la investigación, conformada por el diseño y tipo de investigación, población y muestra, además, las técnicas y los instrumentos de recolección de datos. Por otra parte, se explica el proceso de validez y confiabilidad de los instrumentos, la técnica de análisis, interpretación y presentación de resultados.

En ese orden de ideas, el capítulo IV, muestra los resultados obtenidos con su respectivo análisis. El capítulo V, presenta la propuesta del sistema de acumulación de costos para la industria panadera del Estado Mérida. Para culminar, se tiene el capítulo VI, donde se establecen las conclusiones y recomendaciones respectivas, luego se presentan las referencias bibliográficas empleadas en la investigación.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)



## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **1.1. Planteamiento del Problema**

El tratamiento contable de los costos dentro de cualquier industria, constituye un aspecto importante, el cual requiere la implementación de un sistema de costos adaptado a las necesidades exclusivas de cada organización, al respecto Shank y Govindaragan (1998), afirman que “Un conocimiento amplio de la estructura de costos de una empresa puede ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles.” Los gerentes y administradores, deben conocer ampliamente los procesos productivos y la estructura de costos utilizada para determinar la situación real de la empresa, esto les servirá de base para la toma de decisiones que garantice la rentabilidad.

La globalización ha permitido que el avance tecnológico incursione dentro de las organizaciones, haciéndolas más eficaces y eficientes al adaptarse a estos nuevos cambios. No obstante, aún existen muchas organizaciones que se resisten al cambio, y por tanto, se muestran indiferentes a la implementación de sistemas que le permitan controlar los costos de las actividades productivas. El desconocimiento de las bondades y ventajas de los sistemas de costos, ha llevado a muchas organizaciones al estancamiento, convirtiéndolas en poco competitivas. Según Mora (2006) las empresas del país, especialmente las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) de los distintos sectores, se han visto estancadas en gran parte por no manejar una adecuada planificación de sus costos, incidiendo seriamente en su utilidad y por ende en su supervivencia.

En la actualidad, la Pequeña y Mediana Industria (PyMI), desempeña un papel fundamental en el perfeccionamiento de las economías industrializadas, en países en vía de desarrollo, ellas contribuyen significativamente con el crecimiento económico. De acuerdo a Armas (1999. Citado por Barbosa, 2006);

Las PyMIs, independientemente de su grado de desarrollo tecnológico, cumplen un papel importante como generadoras y distribuidoras del ingreso nacional, debido a que tienen capacidad para emplear mano de obra poco calificada, durante las fases iniciales del proceso de industrialización, esto las convierte en factores determinantes de la estabilidad social; además contribuyen con la democratización del capital y la distribución regional del ingreso al estar menos concentradas en las áreas industriales.

Dentro del sector de las PyMIs, se ubican las panaderías, éstas como generadoras de la producción de uno de los elementos básicos de la dieta diaria, como lo es el pan, no solo en Venezuela, sino a nivel mundial, juegan un papel importante dentro de la economía del país.

La industria panadera data de los inicios de la humanidad, según lo escrito por Arteaga (2017), el pan ha sido el alimento básico desde la prehistoria, probablemente los primeros panes estarían hechos de harinas de bellotas. Los arqueólogos han desenterrado fragmentos de pan ácimo (sin levadura), en las excavaciones de los poblados cercanos a los lagos suizos. Sin embargo, más allá de los hechos históricos del descubrimiento y desarrollo del pan, conozcamos un poco sobre el valor político y económico que tiene y ha tenido el pan.

En la época romana el pueblo lo considero como inalcanzable, solo aparecía en las comidas de los señores pudientes. Para el año 30 a.c. Roma contaba con más de 300 panaderías y el precio estaba regulado por los magistrados. Durante la edad Media, en Europa, las ciudades empiezan a cobrar importancia, al ser el pan, alimento base de la población, la producción y distribución es regulada por los gobiernos. Las primeras leyes que regulaban la panificación en España aparecen en el siglo XIV en la zona mediterránea de España, aún existen gremios de panaderos desde hace más de 750 años.

A lo largo de todos estos siglos, el pan se elaboraba de forma manual, en hornos rudimentarios, que implicaba un compartimento para la combustión y otro para la cocción. La primera Revolución Industrial tuvo lugar en Reino Unido a finales del siglo XVIII; supuso una profunda transformación en la economía y sociedad británicas. Los cambios más inmediatos se produjeron en los procesos de producción: qué, cómo y dónde se producía. El trabajo se trasladó de la fabricación de productos primarios a la de bienes manufacturados y servicios.

Para finales del siglo XIX, con la revolución industrial; se inicia la época de panificación industrial (Venezuelatuya.com), “aparecen las máquinas en los hornos, en particular las amasadoras mecánicas que sustituyeron a los brazos del panadero” Gorostiaga (2015). Estos comienzos permiten una mayor producción de pan y de mayor calidad y duración. Jiménez (2007), refiere “se pasa de una producción artesanal a una producción industrial, creando la necesidad de ejercer un mejor control sobre los dos elementos del costo de producción, materiales y mano de obra y sobre el nuevo elemento del costo que representaba la maquinaria”.

En Venezuela, comenta Rodríguez (2013), “es en el siglo XIX cuando se instauraron las panaderías francesas, de las cuales Caracas recibió en herencia la canilla o baguette, el más popular de esta época”. Había cobrado el pan tanta importancia en la dieta diaria, que su precio estaba controlado por el Estado, "Contra leyes de Guzmán, se alzaron ricos y pobres, cuando vendieron el pan por un valor de tres cobres", reza un estribillo de Ricardo Aguirre en su gaita Remembranzas, en la que cita algunas estrofas de una canción de la época del dictador, quien presionado por los panaderos subió el precio del pan.

Desde siempre los gobiernos han ejercido control, no solo en los precios de los artículos de primera necesidad, sino también, en el registro de sus operaciones, en los pagos a sus trabajadores y sobre las ganancias obtenidas en las operaciones de la empresa. Si se hace un recuento sobre el control de precios en Venezuela, Jiménez (2017) escribió que durante el gobierno de Eleazar López Contreras (1935 a 1941), el nueve de septiembre de 1939, apenas ocho días después del inicio de la Segunda

Guerra Mundial y con el fin de garantizar el acceso, de la población, a los artículos de primera necesidad, cuyos precios tenderían a aumentar debido al conflicto armado y que Venezuela importaba mercancía desde algunas naciones que eran parte del conflicto, se decretó el primer control de precios de nuestro país,.

Desde esa primera intromisión en el mercado el control de precios ha perdurado, algunas veces con más fuerza que otras, en el escenario económico venezolano. Actualmente se encuentran en vigencia una serie de medidas y regulaciones en materia de determinación de costos y precios justos, las cuales están contenidas en varias leyes, las cuales se referirán a continuación:

La Ley Constitucional de Precios Acordados, decretada por La Asamblea Nacional Constituyente y publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.342 de fecha 22 de noviembre de 2017, la cual tiene por objeto establecer los principios y bases fundamentales para el Programa de Precios Acordados, para garantizar el acceso oportuno, suficiente y de calidad a los productos de primera necesidad por parte de la población.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos, emitido por la superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), publicado en Gaceta Extraordinaria N° 6.202 del 08 de Noviembre de 2015 y reimpresso por error material, en la Gaceta Oficial Número 40.787 de fecha 12 de noviembre de 2015, la cual tiene por objeto Establecer normas para la determinación de precios de bienes y servicios, los márgenes de ganancia, los mecanismos de comercialización y los controles que se deben ejercer para garantizar el acceso de las personas a bienes y servicios a precios justos.

También forman parte de este compendio de normativas reguladoras y emitidas por la SUNDDE, la Providencia Administrativa N° 003/2014, publicada en Gaceta Oficial Número 40.351 de fecha 07 de Febrero de 2014, mediante la cual se fijan criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos, con el objeto de dictar las normativas para la adecuación de las estructuras de costos, técnicas de medición de inventarios y cálculo de costos; y la Providencia Administrativa N° 070/2014,

publicada en Gaceta Oficial Número 40.775, de fecha 27 de Octubre de 2015, mediante La Cual se Regulan Las Modalidades Para La Determinación, Fijación y Marcaje de Precios En Todo El Territorio Nacional, Cuyo objeto es establecer el régimen ordinario para la regulación sobre determinación, fijación y marcaje de precios para los bienes y servicios comercializados en el territorio nacional.

A través de estas regulaciones el gobierno pretende controlar el alza de precios en los mercados, generando directrices específicas de obligatorio cumplimiento; esto conlleva a los dueños de negocio a involucrarse en el proceso productivo, conocer la estructura de organización, establecer políticas contables y administrativas para controlar los inventarios, la producción e implementar la planeación operativa de sus costos mediante la aplicación de herramientas que permitan la reducción y control de los costos, a fin de garantizar el establecimiento de una estructura de costos acorde a las exigencias de ley, para poder adaptarse al entorno político actual, incrementar sus niveles de rentabilidad y elevar sus posibilidades de supervivencia.

Según Balestrini (2004), la evaluación de los costos suministra información estratégica para la toma de decisiones relativas a los puntos donde el cambio resulta más ventajoso; también mide el desempeño, la calidad de los productos y la productividad.

La revisión de material investigativo relacionado con el tema de costos, que hoy ocupa este estudio, nos muestra que a pesar de la innegable importancia que tiene el establecimiento de una estructura de costos, muchas empresas no tienen una estructura de costos para gestionar sus costos de producción en forma eficiente.

El sector panadero tiene una participación relevante en la economía venezolana, ocupando una posición de gran importancia en la vida diaria, debido a que es el encargado de la producción del pan; alimento básico que forma parte de la dieta tradicional de la población.

Dado los resultados de las investigaciones anteriores referidas al tema en estudio, así como a la importancia del sector panadero en la economía venezolana y a las regulaciones impuestas por el gobierno en materia administrativa contable, surge la necesidad de analizar la gestión de costos en las empresas del sector industrial panadero del Municipio Libertador del Estado Mérida, mediante la caracterización de su proceso productivo y descripción de los sistemas de costeos utilizados actualmente, con la finalidad de conocer cómo se aplican las diferentes herramientas en su gestión de costos en función de la normativa legal existente y las regulaciones impuestas por el Gobierno, con el fin de determinar las posibles estrategias financieras que puedan formularse para contribuir con el desarrollo del sector y maximizar la rentabilidad del mismo.

## **1.2. Formulación del Problema**

La gestión de costos en un proceso productivo, es un tema de suma importancia, el cual hoy en día se encuentra muy desatendido. Actualmente, a pesar del avance de la globalización y la vigencia de muchas leyes y normativas, que son de carácter obligatorio, muchas empresas no saben cuál es el costo real de elaborar un producto.

Con todas las variables antes planteadas, sobre el proceso productivo de las empresas panaderas, surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Cómo se caracteriza el proceso productivo en las empresas del sector panadero del Municipio Libertador del Estado Mérida?
- ¿Cuál es el sistema de determinación de costos, actualmente utilizado en las empresas del sector panadero del Municipio Libertador del Estado Mérida?
- ¿Cuáles son los elementos del proceso productivo en las empresas del sector panadero del Municipio Libertador del Estado Mérida?
- ¿Cuál es la estructura de costos apropiada para las empresas del sector panadero del Municipio Libertador del Estado Mérida?

### **1.3. Objetivos de la Investigación**

#### **Objetivo General**

Proponer un sistema de acumulación de costos para la industria Panadera del Estado Mérida, orientado hacia la adecuada toma de decisiones y desenvolvimiento de sus niveles de producción.

#### **Objetivos Específicos**

1. Describir el proceso productivo de la industria Panadera del Estado Mérida.
2. Identificar los elementos que conforman el costo del proceso productivo de la industria Panadera del Estado Mérida.
- 3.- Describir el proceso actual de determinación de costos de producción en la industria Panadera del estado Mérida.
4. Determinar el sistema de acumulación de costos apropiado para la industria Panadera del estado Mérida.
5. Plantear los lineamientos del sistema de acumulación de costo para la Industria Panadera del estado Mérida.

### **1.4. Justificación de la investigación**

A pesar de que la industria panadera ocupa un lugar de suma importancia en el sector empresarial del país, dado que su producción satisface la demanda de la población, no se encontraron evidencias de estudios anteriores sobre la variable en estudio. De allí la conveniencia de realización del mismo.

A través de este estudio se persigue proponer un Sistema de Acumulación de costos adecuado a las necesidades de la industria panadera del Municipio Libertador del

Estado Mérida, que permita el registro de los costos ocasionados en el proceso productivo.

Desde la visión teórica, la propuesta del sistema de acumulación de costos, permitirá reunir, clasificar, organizar, registrar y elaborar los informes relacionados con el proceso productivo y la determinación de los costos en la Industria Panadera del Municipio Libertador del Estado Mérida, es por ello que, una efectiva acumulación de costos proporciona a esta industrias, la base para prever las consecuencias económicas de sus decisiones y realizar controles efectivos de sus operaciones.

Las bases teóricas consultadas, corresponden a autores conocedores en la materia, esto permitió describir la administración de costos que actualmente llevan las empresas del sector panadero en el Municipio Libertador del estado Mérida y analizar las herramientas que ellos describen los autores para adaptarlas a las necesidades de sector industrial panadero, tomando en cuenta el entorno que los envuelve.

La metodológica empleada se justifica en un modelo de investigación aplicada, debido a que se pretende describir el proceso productivo de la industria panadera del Municipio Libertador del Estado Mérida e identificar sus elementos, para lo cual se consideró la recolección de datos, directamente de los gerentes de la industria; así como también determinar el sistema de costos más idóneo para este sector y plantear los lineamientos a seguir, por lo que se consideró que la metodología más acertada era la fuente documental, contenida en libros, investigaciones actuales, publicaciones en revistas y en la web.

Desde el punto de vista práctico esta investigación es una herramienta para los administradores responsables del control de los costos en la industria panadera. A los gerentes les suministrara los informes requeridos para la adecuada toma de decisiones que garanticen la rentabilidad, competitividad y permanencia en el mercado. Para los estudiantes y profesionales interesados en desarrollar temas relacionados, constituye un antecedente que servirá de guía para el desarrollo de la investigación



### **1.5. Delimitación de la investigación**

La investigación está circunscrita al Estado Mérida. Recogerá la información sobre el sistema de costos empleado por la empresa panadera de este Estado durante el año 2017.

Se tomará en cuenta aquellas empresas que para el momento dado estén inscritas en el registro de la Asociación de panaderos del Estado Mérida (ASOINPA).

Involucra al Sector Secundario de la producción Manufacturera de alimentos, específicamente el subsector industrial panadero, aborda el tratamiento ejercido, por las empresas del sector panadero, sobre los costos de producción.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

A continuación se presenta una revisión de fuentes documentales relacionadas con el tema de investigación, lo cual permite definir un marco de referencia sobre el cual diseñar un sistema de variables y la interpretación de los resultados obtenidos. Se presentan los antecedentes del estudio, las bases teóricas y legales asociadas a las empresas vinculadas con los sistemas de acumulación de costos

#### **2.1. Antecedentes de la Investigación**

Interpretando lo escrito por Silva (2013), el marco teórico comprende una revisión general del contenido temático relacionado con el problema planteado, lo que requiere la revisión de fuentes documentales bibliográficas, como literatura especializada, revistas científicas, informes de investigación y cualquier otro medio, escrito o audiovisual que contenga información específica sobre el tema a investigar.

También comprende, según lo comentado por Bernal (2006), la revisión de la literatura existente relacionada con el tema, plasmado en artículos, libros y otros documentos que nos describen la situación pasada y actual del conocimiento sobre el problema de estudio y nos permite documentar cómo nuestra investigación aporta valor a la literatura existente.

Las evidencias recolectadas sobre el tema de investigación reflejan las siguientes referencias de trabajos realizados por investigadores, como los que se presentan a continuación:

Torres, C. Salete, M. Y Delgado, C. (2017), desarrollaron un artículo de investigación, titulado: *Costeo de productos en la Industria Panadera utilizando el método ABC*, publicado en la revista científica *Ineterciencia*, de Chile. El objetivo de este estudio fue diseñar una metodología de costeo basado en actividades (ABC), para una empresa representativa del segmento de pequeñas y medianas empresas de la industria panadera. La metodología utilizada consistió en una revisión de los aportes modernos de la literatura sobre la aplicación del enfoque ABC para tres productos típicos de una empresa panadera de la ciudad de Chillán, Chile. Como resultado se diseñó una metodología en base a seis pasos y 18 ecuaciones productos que se relacionan con cinco centros de operación y 13 centros de actividad.

Alcalá y Perdomo (2015), estudiantes de la carrera Contaduría Pública, de la Universidad nacional Experimental de Guayana (UNEG) elaboraron el trabajo de grado: *Análisis de la estructura de Costos del Proceso Productivo de una empresa panadera del estado Bolívar*. Un trabajo de campo, de tipo descriptivo, cuyas técnicas de recolección de datos fue la observación directa y la entrevista no estructurada, de lo cual se detectó que presenta numerosas fallas al momento de asignar los elementos del costo, clasificando de manera incorrecta los diferentes costos, como son materiales, mano de obra y costos indirectos. En conclusión se le hicieron recomendaciones a la empresa sobre la manera apropiada para clasificar los costos de producción.

Las principales conclusiones obtenidas de este estudio, indican que con la aplicación del enfoque ABC se demuestra que los costos, bajo la aplicación del sistema de costeo tradicional, están sub valorados respecto de los reales costos de producción para tres tipos de productos típicos comercializados por la empresa objeto de estudio.

Asencios, Moreno y Natividad (2013). Estuantes de Ingeniería de Costos, en la Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión, ubicada en Huacho, Perú, desarrollaron una investigación titulada: *Sistema de Costos de la empresa Panificadora Don Victorio*, cuyo propósito fundamental fue recomendar un diseño de costos apropiado para la empresa panificadora, como una herramienta de control de

sus costos de producción. La metodología empleada en la investigación, consistió en escoger una panadería del sector y aplicarle una serie de encuestas y estudios directos de campo, para determinar el estado actual del sistema de costos que la misma emplea en su proceso de producción. Los estudios determinaron que los métodos empleados por la misma eran empíricos, que no les brindaban una información adecuada, debido a que no consideraban todos los costos en que realmente incurría la empresa para su producción diaria.

Miuriell (2013) estudiante de Maestría en Gerencia de la Universidad del Zulia (LUZ), desarrollo la investigación titulada: Gestión de Costos en las empresas del Sector Panadero del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, cuyo objetivo fue analizar la gestión de costos en las empresas del sector panadero del Municipio Maracaibo del estado Zulia y formular estrategias para el control de los costos que les permita a los gerentes tomar decisiones gerenciales. Para su alcance, se realizó una investigación descriptiva, con diseño de campo, no experimental. Los resultados obtenidos muestran que las empresas del sector manejan un flujo de proceso por lotes y su capacidad de producción es de corto plazo, ya que se manejan por la demanda del cliente. Así mismo se observó que el sistema de acumulación de costo utilizado es por operaciones y no cuentan con el sistema de costos basado en actividades que permite perfeccionar los sistemas de costos tradicionales.

Por otro lado, las empresas del sector afirman contar con su estructura de costos actualizadas y las mismas son consultadas con regularidad para la fijación de los precios de sus productos. Asimismo, se observó que las empresas no realizan informes de costos detallados para la toma de decisiones gerenciales. Finalmente, se formularon estrategias para el control de los costos en las empresas panaderas para que, en combinación con las actuales les permitan incrementar su nivel de competitividad en el mercado y desarrollar su potencial de crecimiento.

Garzón y Quimbita (2010), estudiantes de Ingeniería en Contabilidad, en la Universidad de la Cuenca del Plata, Argentina, elaboraron informe investigativo titulado: *Diseño de un sistema de Costos por Procesos en la Panadería "LA*

*CATEDRAL*”, cuyo objetivo fue estudiar las alternativas de control de Costos, para proponer el Diseño de un sistema de Contabilidad de Costos en la Panadería, que le permitiera determinar los costos reales de producción, información precisa, oportuna y confiable para una correcta toma de decisiones. La metodología empleada fue la recolección de fuente primaria, a través de la observación directa, entrevista estructurada y una encuesta. Para el análisis de datos se utilizó técnicas deductivas-inductivas. Concluyendo que el sistema de costos más ajustado a la empresa en estudio era el de acumulación de costos por procesos.

Arcos, Rodríguez y Farinango (2009), estudiantes del Centro de Estudios Superiores María Goretti (I.U. CESMAG), ubicada en San Juan de Pasto, Nariño, Colombia; realizaron un estudio titulado: *Sistema de Costos para el Sector Panificador*. Los autores realizaron un análisis de la contabilidad de costos y su aplicación en el sector panificador, resaltando la importancia de llevar una contabilidad de costos y su manejo para clasificar, medir, controlar e interpretar los resultados del proceso productivo en las empresas panificadoras. Asimismo caracterizan el sector micro empresarial de San Juan de Pasto, describiendo los aspectos positivos y negativos, sus puntos fuertes y débiles que sirvieron como base para el diseño del sistema de costos más adecuado para este sector industrial.

Los resultados de la investigación revelaron que las industrias panificadoras del Municipio San Juan de Pasto para el año 2007, carecen de una herramienta de información oportuna, veraz y confiable de los costos de producción, que sirva de base para la efectiva toma de decisiones; de igual forma se pudo identificar que el proceso de fabricación se realiza mediante la modalidad de producción en serie, por lo tanto, se propuso el uso de sistemas de acumulación de costos por procesos basado en actividades, como el más apropiado, acorde a las características y necesidades de las industrias panificadoras, que les permita mejorar su rendimiento.

Morillo y Pulido (2006), profesoras de la Universidad Experimental de los Llanos Ezequiel Zamora (UNELLEZ) en su investigación: Diseño de un sistema de acumulación de costos para la micro, pequeña y mediana industria panadera Luego de

un diagnóstico realizado en las industrias panaderas del municipio Barinas, Estado Barinas, se constató que éstas no poseen un sistema de acumulación de costos adecuado que permita calcular costos de producción precisos para la planificación, control y toma de decisiones. Por ello, se presentan los resultados de una investigación proyectiva ubicada en el nivel comprensivo, en la cual se diseña un sistema de costos adaptado a las necesidades de estas industrias, compatible con la naturaleza de sus actividades fabriles, a objeto de facilitar y difundir su uso.

Como recomendación se propone un Sistema de Acumulación de Costos Híbrido, a partir de la combinación del sistema de costos por proceso y del sistema de costos por operaciones, para obtener información sistemática, oportuna y confiable, de los costos de producción para la toma de decisiones, dotados a la vez de procedimientos y mecanismos de control. Los resultados evidencian que las industrias panaderas, en su mayoría, carecen de un sistema de costos apropiado, que le permita conocer el costo de su producción y a generar informes de costos que le permitan tomar decisiones oportunas y acertadas.

De igual forma los estudios anteriores demuestran que el sistema de acumulación de costos por procesos con la aplicación de métodos de asignación de costos conjuntos basados en los precios de mercado, es el apropiado para las empresas de este tipo de industria.

## **2.2. Bases Teóricas**

A continuación se presentan los aspectos principales de carácter teórico, relacionados con los objetivos de la investigación, los cuales fueron obtenidos de fuentes secundarias.

Al respecto, Tamayo y Tamayo (2009), señala que las bases teóricas “constituyen la definición de conceptos en el proyecto de investigación, se presenta ordenando los

términos empleados con su debido detalle; por consiguiente, su propósito es sustentar desde la perspectiva teórica el problema a investigar”.

### **Sistema Contable**

Un *sistema*, de acuerdo a lo escrito en el Blog de Contadores del Siglo XXI (2018), es un conjunto de partes o elementos organizados y relacionados que interactúan entre sí para lograr un objetivo, estos sistemas reciben datos, energía o materia del ambiente (entradas), y proveen información, energía o materia (salidas).

La *contabilidad* es mucho más que una técnica de recopilación de información, que basa sus fundamentos en un proceso de registrar, clasificar y resumir la información de cada una de las transacciones efectuadas por la empresa; la contabilidad se constituye en la actualidad, como una de las herramientas fundamentales del desarrollo de las organizaciones

La *Contabilidad General* es el eje de la información financiera para todo negocio. La configuración flexible del plan de cuentas, el procesamiento inteligente de transacciones y las capacidades sofisticadas de personalizar los reportes le proveen las herramientas necesarias para que usted domine sus datos financieros.

*El sistema contable* está definido como un conjunto de cuentas, libros, formas, asientos y reportes financieros y operativos, lógicamente organizados e interrelacionados entre sí, los cuales mediante acción coordinada, conllevan a la obtención de información contable, controla las operaciones y suministra información financiera de una empresa, por medio de la organización, clasificación y cuantificación de las informaciones administrativas y financieras.

### **Funciones Básicas de un Sistema Contable**

El sistema contable que se instale en cualquier empresa, debe seguir un modelo básico que permita el registro, la clasificación y el resumen de la información, mostrado en informes, que permitan ayudar en la toma de decisiones.

1. *Registro de las actividades:* se debe llevar un registro sistemático de las actividades comerciales diarias en términos económicos y de acuerdo a las exigencias legales establecidas en el Código de Comercio venezolano y demás leyes normativas.
2. *Clasificación de la información:* un registro completo de las transacciones diarias de la empresa implica el manejo de una gran cantidad de datos, por lo cual, amerita que la información se clasifique por grupos similares, con el fin de generar información útil sobre la situación financiera de una empresa que sirvan de base a los gerentes e inversionistas que toman decisiones. Por lo cual deben agruparse por categorías aquellas transacciones en las que se recibe dinero, las que generan la obligación de desembolsar dinero y las que corresponden a los distintos departamentos en los que se estructura la empresa.
3. *Resumen y Reporte de la Información:* la información que surja en los reportes originados del registro y clasificación de las actividades operacionales de la empresas, puede ser para uso interno (gerentes y directivos) o externo (compradores, vendedores, otros), los cuales deben contar con el resumen de la información contable, útil y oportuna, en área en que se desempeñan, por lo que necesitaran informes resumidos que le ayudaren en la toma de decisiones acertadas.

### **Contabilidad de costos**

De acuerdo a Hargadon y Múnera, (1972. Citado por Torres, 2017). La contabilidad de costos, en el sentido más general de la palabra, es cualquier procedimiento contable diseñado para calcular lo que “cuesta hacer algo”, cuyo objetivo es reclasificar los costos de contabilidad financiera y construir una base de información financiera para apoyar un adecuado proceso de toma de decisiones.

En la actualidad todas las empresas utilizan algún mecanismo para determinar cuáles son sus costos de producción; sin embargo, debido a que el entorno competitivo aumenta cada vez más rápido como producto de la globalización y surgimiento de



nuevas tecnologías, se hace cada vez más indispensable que las organizaciones conozcan con mayor objetividad los diferentes costos asociados que intervienen en la cadena productiva (Kaplan y Cooper, 1999)

Según Ortega (2007), “corresponde a un conjunto de procedimientos, registros e informes estructurados sobre la base de la Teoría de la Partida Doble y otros principios técnicos, persigue como objetivo esencial mantener un detalle cronológico, de todas las operaciones que afecten el patrimonio de la empresa”.

Constituye un procedimiento ordenado de uso de los principios de la Contabilidad General para registrar los gastos de explotación de una empresa, de tal forma que las cuentas que se llevan en relación con la producción y venta puedan emplearse para determinar los costos de producción y distribución, unitarios o totales, de productos manufacturados o servicios prestados y de las diversas funciones de la empresa para lograr una explotación económica, eficiente y lucrativa. En efecto, la contabilidad de costos facilita una información detallada sobre los desembolsos, proporciona informes respecto a los gastos, inventarios, costos de ventas, ventas y utilidades correspondientes a cada clase de producto.

De acuerdo a Gutiérrez, (2005, citado por Jiménez, 2007), “así, en 1923 Clark enuncia nueve funciones básica de la contabilidad de costos:

1. Ayudar a determinar el precio satisfactorio de los bienes vendidos.
2. Ayudar a fijar un límite mínimo en las disminuciones de los precios.
3. Determinar qué productos son los más beneficiosos.
4. Controlar el inventario.
5. Fijar un valor para el inventario.
6. Comprobar la eficacia y eficiencia de los distintos departamentos y procesos.

7. Detectar pérdidas, derroches y robos de inventarios.
8. Separar los costos de la inactividad de los costos de producir bienes.”
9. Ayudar a los informes financieros.

### **Costo y Gasto**

Según lo escrito por Ralphs et al. (1989) “el costo se define como el valor sacrificado para adquirir bienes o servicios que se mide monetariamente mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios”

Según García (2014), “consideramos costo como el valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de bienes o servicios que se adquieren”

Asimismo Huicochea (2003), afirma “los costos en materia económica, pueden medirse en términos reales, se encuentran representados por los esfuerzos y recursos que han sido invertidos, con el fin de producirlos”.

De acuerdo a los autores mencionados, tenemos entonces que todo bien o servicio que es adquirido por la empresa, como contraprestación de una erogación monetaria, sería un costo; definición esta no cierta del todo, puesto que si la confrontamos con la definición de *gasto*, encontraríamos que no todo desembolso monetario de la empresa es un costo, puesto que cuando entregamos dinero a cambio del alquiler de un local o por el servicio telefónico o por la papelería de la oficina, estamos incurriendo en un “gasto” y no en un “costo”.

Según lo plasmado por Muñoz (2017),

“desde la arista de lo contable, el costo se define como la erogación asociada directamente al producto que se elabora o al servicio que se presta... El gasto se consume a lo largo del periodo y disminuye las utilidades ya que su valor se carga directamente a resultado y no al producto que se está elaborando”.

Según Torres (2002), “un costo representa un decrecimiento de recursos, pero a diferencia de los gastos, estos recursos se consumen para fabricar un producto; el costo se convertirá en gasto al momento de la venta del producto terminado”. El autor afirma que los costos dentro de la contabilidad, constituyen una estructura firme para la toma de decisiones dentro de las organizaciones, cualquiera que sea su actividad económica, siendo la base principal para determinar el valor real de un bien o servicio

Se deduce que el costo está intrínseco en la producción del bien, es decir que es la erogación directa, la cual va a formar parte del producto, mientras que el gasto complementa indirectamente esa producción, para que llegue al consumidor en condiciones de utilizarse. El gasto una vez que se consume ya no se puede obtener más beneficios de este, mientras que el costo, una vez consumido se convierte en producto y producirá beneficios futuros una vez puestos en el mercado y sean vendidos.

## **Gasto** [www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

El gasto es definido por Polimeni (1989), como un costo que ha producido un beneficio y que ya está expirado, éstos se enfrentan a los ingresos para determinar la utilidad o pérdida neta del período. Aunado a esto, Hansen y Mowen (2003) indican que en una empresa con fines lucrativos, los beneficios futuros suelen significar ingresos y en la medida en que los costos se usen en el proceso de generación de ingresos, éstos expiran por lo que se conocen como gastos.

### **Clasificación de los costos**

Existen varios criterios de clasificación de los costos, según Polimeni, Fabozzi y Adelbeg (1994), “los costos se clasifican atendiendo a las áreas funcionales, a los elementos de un producto, al periodo en que se cargan al ingreso, a la relación con la planeación, control y toma de decisiones y a su relación con la producción y el volumen de producción”.

Si se combinan algunos de los elementos del costo se da lugar a una clasificación más amplia de costos, que permite hacer un análisis con mayor alcance.

### Cuadro N° 1

#### Clasificación de los Costos de Producción.

De acuerdo con la función en la que se incurren	<p><i>Costos de producción</i>, son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos terminados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Costos de materia prima</i>: Es el costo de materiales integrados al producto. Por ejemplo, la harina de trigo utilizada en el pan.</li> <li>• <i>Costos de mano de obra</i>: El costo que interviene directamente en la transformación del producto. Por ejemplo, el sueldo del panadero</li> <li>• <i>Gastos indirectos de fabricación</i>: Los que intervienen en la transformación de los productos, con excepción de la materia prima y la mano de obra directa. Por ejemplo, el sueldo del supervisor, mantenimiento, electricidad.</li> </ul>
	<p><i>Costos de distribución o venta</i>: Los que se incurren en el área que se encarga de llevar el producto, desde la empresa, hasta el último consumidor; por ejemplo: publicidad, comisiones, etcétera.</p> <p><i>Costos de administración</i>: Los que se originan en el área administrativa, como puede ser teléfono, papelería oficina.</p>
De acuerdo con su identificación con una actividad, departamento o producto	<p><i>Costos directos</i>. Los que se identifican plenamente con una actividad, departamento o producto. En este concepto se ubica el sueldo correspondiente al hornero del pan y la harina utilizada en el pan, que son costos directos para el departamento de producción del pan</p>
	<p><i>Costos indirectos</i>. El que no podemos identificar con una actividad determinada. Por ejemplo, la depreciación de la maquinaria, o el sueldo del director de producción respecto al producto</p>
De acuerdo con el tiempo en que fueron calculados	<p><i>Costos históricos</i>: Los que se produjeron en determinado periodo. Estos costos son de gran ayuda para predecir el comportamiento de los costos predeterminados</p>
	<p><i>Costos predeterminados</i>: Los que se estiman con base estadística y se utilizan para elaborar presupuestos.</p>
De acuerdo con el tiempo en que se cargan o se enfrentan a los ingresos	<p><i>Costos de periodo</i>: Los que se identifican con los intervalos de tiempo y no con los productos o servicios; ejemplo: el alquiler de las oficinas de la compañía, cuyo costo se lleva en el periodo en que utilizan las oficinas</p>
	<p><i>Costos del producto</i>: Los que se llevan contra los ingresos únicamente cuando han contribuido a generarlos en forma directa; es decir, son los costos de los productos que se han vendido, sin importar el tipo de venta</p>
De acuerdo con el control que se tenga sobre la ocurrencia de un costo	<p><i>Costos controlables</i>: Aquellos sobre los cuales una persona, a determinado nivel, tiene autoridad para realizarlos o no. Por ejemplo, los sueldos de los directores de ventas en las diferentes zonas son controlables para el director general de ventas; el sueldo de la secretaria, para su jefe inmediato.</p>

	<p>En general todos los costos son controlables a uno u otro nivel de la organización, pero la mayoría de los costos no son controlables a niveles inferiores, sino que mientras más alto sea el nivel de la organización más control se tiene sobre los costos. Estos costos son el fundamento para diseñar contabilidad por áreas de responsabilidad, o cualquier otro sistema de control administrativo.</p> <p><i>Costos no controlables:</i> En algunas ocasiones no se tiene autoridad sobre los costos en que se incurre; tal es el caso de la depreciación del equipo para el supervisor, ya que el costo por depreciación fue una decisión tomada por la alta gerencia.</p>
De acuerdo con su comportamiento	<p><i>Costos variables:</i> Los que cambian o fluctúan en relación directa a una actividad o volumen dada. Dicha actividad puede ser referida a producción, o ventas: la materia prima cambia de acuerdo con la función de producción, y las comisiones de acuerdo con las ventas.</p> <p><i>Costos fijos.</i> Los que permanecen constantes dentro de un determinado tiempo, sin importar si cambia el volumen; por ejemplo: los sueldo, la depreciación en línea recta, alquiler del edificio.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Costos fijos discretionales:</i> Los susceptibles de ser modificados, por ejemplo: Los sueldos, alquiler del edificio.</li> <li>• <i>Costos fijos comprometidos:</i> Los que no aceptan modificaciones y también son llamados costos sumergidos; por ejemplo: la depreciación de la maquinaria.</li> </ul>
De acuerdo con su importancia para la toma de decisiones	<p><i>Costos relevantes:</i> Se modifican o cambian dependiendo de la opción que se adopte; también se les conoce como costos diferenciales.</p> <p><i>Costos irrelevantes:</i> Aquellos que permanecen inmutables, sin importar el curso de acción elegido.</p>
De acuerdo con el tipo de sacrificio en que se ha incurrido	<p><i>Costos desembolsables:</i> Aquellos que implicaron una salida de efectivo, motivando a que puedan registrarse en la información generada por la contabilidad. Dichos costos se convertirán más tarde en costos históricos; los costos desembolsables pueden llegar o no a ser relevantes al tomar decisiones administrativas. Un ejemplo de un costo desembolsable es la nómina de la mano de obra que tenemos actualmente.</p> <p><i>Costo de oportunidad:</i> Aquel que se origina al tomar una determinada decisión, y provocando la renuncia a otro tipo de alternativa que pudiera ser considerada al llevar a cabo la decisión.</p>
De acuerdo con el cambio originado por un aumento o disminución en la actividad	<p><i>Costos diferenciales:</i> son los aumentos o disminuciones en el costo total, o el cambio en cualquier elemento del costo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Costos decrementales:</i> ocurre cuando los costos diferenciales son generados por disminuciones o reducciones en el volumen de operación. Por ejemplo, al eliminarse una línea de la composición actual de la empresa se ocasionarán costos decrementales, como consecuencia de dicha eliminación</li> <li>• <i>Costos incrementales:</i> Aquellos en que se incurre cuando las variaciones en los costos son ocasionadas por un aumento en las actividades u operaciones de la empresa; un ejemplo típico es la consideración de la introducción de una nueva línea a la composición existente, lo que traerá como consecuencia la</li> </ul>

	aparición de ciertos costos que reciben el nombre de incrementales
	<i>Costos sumergidos:</i> Aquellos que, independientemente del curso de acción que se elija, no se verán alterados; es decir, van a permanecer inmutables ante cualquier cambio
De acuerdo con su relación a una disminución de actividades:	<i>Costos evitables:</i> Aquellos plenamente identificables con un producto o un departamento, de tal forma que si se elimina el producto o el departamento, dicho costo se suprime; por ejemplo, el azúcar usado en los panes dulces, si se deja de producir panes dulces, el costo del azúcar se suprime.
	<i>Costos inevitables:</i> Aquellos que no se suprimen, aunque el departamento o producto sea eliminado de la empresa; por ejemplo, si se elimina el pan dulce de la producción, el sueldo del vendedor no se modificará.

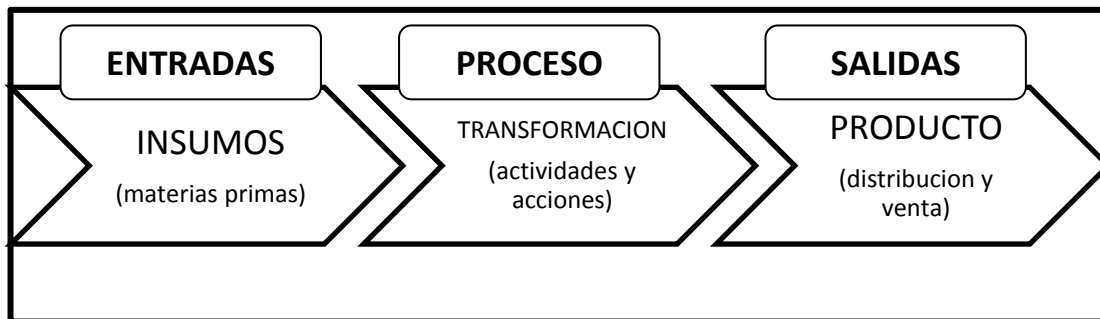
*Fuente: elaboración propia, Según la clasificación de Backer et al. (1997).*

### **Proceso Productivo**

Un concepto básico del proceso productivo nos lo da, Definición ABC (2018), el cual lo designa como “aquella serie de operaciones que se llevan a cabo y que son ampliamente necesarias para concretar la producción de un bien o de un servicio”.

Todas las actividades y acciones que se suceden durante el proceso productivo, deben desarrollarse de una manera dinámica, planeada y consecutiva, para que produzcan una transformación sustancial en las materias primas utilizadas, es decir, los insumos que entran en juego para producir un bien o servicio sufrirán una modificación para formar ese producto o servicio y para más luego colocarlo en el mercado que corresponda para ser comercializado. Además, en este proceso participan recursos físicos, económicos, tecnológicos y humanos, entre otros.

Según lo afirmado por Ortega (2007, citado por Muñoz 2016), el flujo del sistema de producción sintetiza en tres fases esenciales el proceso productivo, la adquisición de entradas, es decir materia prima, el proceso de transformación de la materia prima en productos elaborados y la distribución de la salida conformada por el producto elaborado”



*Figura 1 Flujo del Proceso de Producción.* Fuente: elaboración propia a partir de la información de Ortega (2007).

Se pueden identificar claramente las tres fases del proceso productivo,

1. *Insumos:* Es la etapa analítica, la de entrada de los insumos o materias primas que serán utilizadas en la fabricación. El objetivo principal de una empresa durante esta fase del proceso de producción es conseguir la mayor cantidad de materia prima posible al menor costo. En este cálculo hay que considerar también los costes de transporte y almacén. Es en esta fase cuando se procede a la descomposición de las materias primas en partes más pequeñas. Además, en esta primera fase el gerente o el jefe de producción indicará el objetivo de producción que se tiene que conseguir, así como de todo el material que se necesitará para realizar la correcta producción.
2. *Transformación o Producción:* es la etapa de síntesis, durante esta fase se desarrollan acciones y actividades para transformar las materias primas que se recogieron previamente en producto/servicio. Aquí es fundamental observar los estándares de calidad y controlar su cumplimiento. Es necesario que en esta etapa se tome en cuenta el entorno, de manera que se puedan anticipar los posibles cambios y se pueda trazar un plan de actuación en todo momento, para seguir trabajando en pro del cumplimiento de los objetivos.
3. *Producto o servicio:* es la etapa salida del producto, de acondicionamiento y adecuación a las necesidades del cliente o la adaptación del producto para un nuevo fin, que es la comercialización propiamente dicha, transporte, almacén y elementos intangibles asociados a la demanda. Una vez el producto/servicio ya

esté entregado, se puede llevar a cabo una tarea de control que permita saber si lo que se ha entregado cumple con los objetivos marcados y con los estándares de calidad que el cliente demanda.

Cada una de estas etapas interviene de forma decisiva en el logro del objetivo final, que no es otro que la transformación de los productos y/o servicios con el fin de que estos puedan lograr la satisfacción del cliente. En el desarrollo de estas tres fases del proceso productivo, se genera información inherente a los costos en que se incurre a medida que se desarrolla el proceso productivo, los cuales deberán ser procesados por un buen sistema contable, con el fin de proporcionar la información relevante al momento de la planeación, control, determinación del costo de producción y toma de decisiones con miras a la retroalimentación del sistema productivo.

### **Planeación de la Producción**

Para Oropeza (2005), “La planeación de la producción es la estructuración de los recursos humanos materiales y económicos, para que cumplan los objetivos según el proceso productivo”. Es decir, la aplicación de los procedimientos administrativos en planificación y utilización de los recursos son la clave al logro de los objetivos del proceso productivo.

Independientemente del tipo de sistema productivo que se adopte, se debe establecer como estrategia la planeación de la producción, relativa a un adecuado manejo y utilización de los elementos del costo de producción, así como establecer mecanismos de control para el óptimo aprovechamiento de los recursos en búsqueda de la mejor relación costo- beneficio, además de fomentar conductas positivas en el desarrollo de la producción que permitan la retroalimentación; es pertinente realizar la planeación de la producción dentro del sistema productivo en una empresa manufacturera o de servicio a fin de obtener resultados según los objetivos establecidos. De esta manera, la funcionalidad de las empresas manufactureras y de servicio y sus costos de producción se verán afectados positivamente, en la medida en que se implemente y se



realice seguimiento por los responsables de la toma de decisiones y de manera desfavorable en la medida que el mismo se desconozca.

### **Costo de Producción**

Según García (2014), “los costos de producción se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos elaborados”

Por otra parte Huicochea (2003), “los costos en materia económica, pueden medirse en términos reales, se encuentran representados por los esfuerzos y recursos que han sido invertidos, con el fin de producirlos”.

De acuerdo a lo expuesto por Muñoz (2017), se entiende por costo de producción la sumatoria de las erogaciones incurridas en los elementos como materia prima, según la naturaleza de la producción, la fuerza o intelecto humano para la transformación, así como equipos especiales necesarios para la producción que generan costos que determinará el valor de los elementos que intervienen en la producción.

Cuando se desea producir un bien o servicio, se hace necesario la obtención de una serie de recursos, tanto materiales como humanos, por lo que lógicamente se debe incurrir en una serie de erogaciones monetarias para lograr el objetivo; el valor de todos estos materiales requeridos para producir el bien o servicio conforman el costo de producción.

### **Elementos del Costo de Producción**

Según Ortega (2007), Los costos de producción están formados por tres elementos fundamentales:

1. La materia prima empleada en la producción;
2. La mano de obra o trabajo humano utilizado en la transformación de aquella;
3. Conjunto de erogaciones de carácter fabril, necesarias para efectuar dicha transformación.

Según Ortega (2007), se denominan comúnmente elementos del costo de producción y representarán desembolso económico e inversión de tiempo con la finalidad de obtener como resultado productos terminados. Es así como en un sistema de producción se contemplan tres elementos esenciales: materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Estos elementos conforman el costo de producción.

**Cuadro N° 2.**  
*Elementos del costo.*

ELEMENTOS DEL COSTO DE PRODUCCIÓN	<i>Materiales:</i> son aquellos materiales que sufren transformación y componen un producto terminado	<i>Directos:</i> Los materiales directos son aquellos que pueden identificarse de manera precisa en cada unidad de producción. Integran físicamente el producto terminado.
		<i>Indirectos:</i> Los materiales indirectos son aquellos materiales que aunque son necesarios para llevar a cabo la producción, no pueden atribuirse a una unidad de producción o proceso específico. Pueden integrar físicamente el producto pero pierden su identidad
	<i>Mano de Obra:</i> Se refiere al esfuerzo humano que se necesita para convertir la materia prima en producto terminado	<i>Directa:</i> Está determinada por el costo de los trabajadores que están físicamente relacionados con el proceso productivo por acción manual u operando máquinas para transformar los materiales
		<i>Indirecta:</i> Conformada por el costo de los trabajadores que no participan estrechamente en la conversión de los materiales en productos terminados
<i>Costos Indirectos</i>	Son todos los gastos o partidas que se aplican, en forma general, para la elaboración de un producto y que no son fáciles de identificar en el producto	

Fuente. Elaboración propia, de acuerdo a la información de Ortega (2007).

El *primer elemento del costo* son los Materiales que se emplean en la elaboración del producto.

De acuerdo a Sinisterra (2006), “los costos de materiales son aquellos que sufren transformaciones para convertirlos en productos terminados. Representan el punto de inicio de la actividad productiva. Estos pueden clasificarse en materiales directos y materiales indirectos”.

Un ejemplo de los materiales directos es la harina de trigo usada en la elaboración del pan, o la tela usada para elaboración de trajes; en tanto que el agua utilizada en el pan o la tiza de sastrería usada en la confección de trajes, su valor puede ser tan insignificante para considerarlo material directo.

El *segundo elemento del costo* es la mano de obra que participa en el proceso de producción

También afirma Sinisterra (2006), “Que los costos de mano de obra representa el esfuerzo del trabajo humano que se aplica a la elaboración del producto y que así como los materiales, se clasifica la mano de obra en directa y mano de obra indirecta”.

En el costo de mano de obra directa se incluiría el salario, las horas extras, las prestaciones sociales, y todos los beneficios laborales que devengan los trabajadores que intervienen directamente en la elaboración del producto o servicio. Un ejemplo de mano de obra directa puede ser el trabajador que corta la tela en la confección de un traje. Mientras que en los costos indirectos de mano de obra se incluyen las actividades como, vigilancia, supervisión, otros.

El *tercer elemento del costo* lo representan los costos indirectos, en los costos indirectos están incluidos los de materiales indirectos y mano de obra indirecta.

Para Gómez (2005), los costos indirectos de fabricación se dividen de manera general en tres grandes grupos; los materiales indirectos, siendo su representación económica

reducida y sus cantidades en el producto final de pequeñas dimensiones, la mano de obra indirecta representada por el costo de los salarios de las personas que trabajan en la fábrica, siendo condición la no participación en la transformación de la materia prima y por último el grupo de otros costos de producción, dentro de este reglón figuran la depreciación de maquinarias, impuestos, seguros, alquileres, servicios públicos y costo del flete en compra de materiales.

Según Ortega (2007. Citado por Muñoz 2017),

“los costos indirectos de fabricación abarcan cuanto costo incurrido surge en la función transformadora de la industria, excepto la materia prima directa, la mano de obra directa. Otras denominaciones que se han dado a estos conceptos indirectos de producción son las siguientes: carga fabril, servicios de fábrica, y entre las más apropiadas luego de costos indirectos de fabricación que será el término utilizado en el desarrollo de esta investigación, se encuentra cargos indirectos por la naturaleza indirecta de los conceptos heterogéneos que se agrupan”.

### **Sistemas de Acumulación de Costos**

Un control adecuado de los recursos materiales, humanos y financieros invertidos en el proceso de producción, se garantizará con el establecimiento de un sistema de acumulación de costos apropiado a la naturaleza de la producción, que brinde los métodos, normas y procedimientos que aseguren el registro oportuno y veraz de la información que se derive de la utilización de los recursos en la actividad económica de la empresa y que puede ser utilizada con el fin de facilitar el control o para determinar el costo del producto y que brinde a la gerencia el sustento y punto de partida para pronosticar las consecuencias económicas y operativas, producto de las decisiones tomadas.

Los sistemas de costos constituyen el conjunto de normas, métodos y procedimientos que, se requieren para la planeación, registro de los costos de materiales, mano de obra, costos indirectos de fabricación, cálculo y análisis del costo de fabricación en la organización.

Un sistema de costo debe ser capaz de medir adecuadamente el gasto del recurso invertido en la producción de un bien material y de evidenciar las posibles desviaciones que pueden surgir entre lo que se ha gastado y lo que debía gastarse, respondiendo además a la estrategia empresarial. El control de los costos de producción permite a la gerencia obtener información necesaria y tomar acciones con el fin de reducir costos, por ejemplo: usando material sustituto, proponiendo un nuevo diseño del producto sin disminuir la calidad, pero si la cantidad de material empleado, modificando los sistemas de salarios para disminuir la mano de obra ociosa y los costos de la misma, instalar maquinaria para aumentar la producción o reemplazar maquinaria obsoleta, controlando adecuadamente las compras y salidas de materiales y suministros para reducir desperdicios.

El factor determinante para predecir qué sistema de costo debe implantarse, es el tipo de actividad que se realice y además tener bien claro qué se quiere medir, el objeto de costeo, o sea, el costo del producto, de un área, de una actividad, de la calidad, etc.

Existen sistemas de costeo los cuales han sido utilizados tradicionalmente por las empresas, teniendo en cuenta el tipo de proceso de fabricación adoptan uno de los sistemas básicos de costo:

- Sistema de costo por Órdenes Específicas.
- Sistema de costo por Proceso.

### **Sistema de Costo por Órdenes Específicas**

Según Sinisterra (2006), “Aquellos en los que se acumulan los costos de la producción de acuerdo a las especificaciones del cliente. De manera que los costos se demandan cada orden de trabajo que se van acumulando para cada trabajo, siendo el objeto de costos un grupo o lote de productos homogéneos o iguales con las características que el cliente desea”

De acuerdo a lo expresado por García (2014), el sistema de costos por órdenes de producción “se establece cuando la producción tiene un carácter intermitente,

lotificado, diversificado, que responda a ordenes e instrucciones concretas y específicas de producir uno o varios artículos o un conjunto similar de los mismos”.

Gayle (1999), afirma que “con un sistema de costeo por órdenes de trabajo los costos se asignan a cada trabajo. Un trabajo puede ser una orden, un contrato, una unidad de producción o un lote que tenga que ser ejecutado para satisfacer las especificaciones de los clientes.”

Los sistemas de Costos por Órdenes de Trabajo o Especificas, se utilizan en organizaciones donde la producción es de baja masividad, el proceso es discontinuo para productos heterogéneos. Resulta aplicable a empresas donde es posible y resulta más práctico distinguir lotes, subensambles, ensambles y productos terminados de una gran variedad.

La fabricación de cada lote se emprende mediante una orden de trabajo o de producción. Los lotes se acumulan para cada una por separado y la obtención de los costos unitarios es una simple división de los costos totales entre el número de unidades producidas en cada lote.

El sistema de costo por órdenes de trabajo se utiliza donde los productos son distintos de acuerdo a las necesidades de materiales y de conversión y responden a las solicitudes de clientes, sobre la base de las especificaciones previamente establecidas y necesidades determinadas.

Para implementar un sistema de costos por órdenes es necesario, tener definido los tipos de costos con los que se trabajará, es decir, la materia prima, la mano de obra directa, la mano de obra indirecta, los costos indirectos, sean estos reales o actuales y las horas máquina; el diseño de los registros contables y los formatos de las hojas de costos y órdenes de trabajo que utilizaremos.

El sistema de acumulación de costos por órdenes específicas está caracterizado de la siguiente manera:

- La producción generalmente se realiza atendiendo a especificaciones de los clientes.
- Es aplicable a productos o servicios que se identifican con facilidad mediante unidades individuales.
- Los costos se acumulan por órdenes de trabajo.
- El costo unitario de cada orden de trabajo se obtiene dividiendo el costo total de éste entre las unidades totales de trabajo.
- Se puede tener control de cada producto a través de la fábrica, desde el uso de la materia prima hasta su terminación.
- Como punto de control se requiere la emisión de una orden de trabajo.
- Debe generarse una hoja de costos para cada orden en particular

### Ventajas y Desventajas del sistema de costos por órdenes específicas

El cuadro número 3, nos ilustra las ventajas y desventajas que podemos conseguir en un sistema de costos por órdenes específicas.

#### Cuadro 3

*Ventajas y Desventajas del sistema por órdenes específicas.*

VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Proporciona en detalle el costo de producción de cada orden</li> <li>➤ Se calcula fácilmente el valor de la producción en proceso</li> <li>➤ Se puede establecer la utilidad bruta en cada orden o pedido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Su costo administrativo es alto, debido a la forma detallada de obtener los costos.</li> <li>➤ Existe cierta dificultad cuando no se ha terminado la orden de producción y se tienen que hacer entregas parciales, debido a que el costo de la orden se obtiene hasta el final del periodo de producción.</li> <li>➤ No se pueden disponer de costos unitarios hasta que no se termine el lote o la orden completa</li> </ul>

*Fuente:* Elaboración propia a partir de la información de Gayle (1999).

### **Sistema de costos por Proceso.**

De acuerdo a lo expresado por Molina (2009), “según este sistema, los costos se acumulan por departamentos, procesos o centros de costo durante un periodo determinado... El objetivo final es determinar el costo unitario total de la producción”.

También define Ortega (2007), al sistema de acumulación de costos por proceso como, “Un sistema apropiado para la producción continua, sujeta a una secuencia. Se hace hincapié a que los costos se registran por procesos de manufactura, actividades o departamento. De tal modo que se realiza una departamentalización de acuerdo a las diferentes operaciones en el proceso productivo que se realice reiteradamente”

Gayle (1999), afirma que “al usar un sistema de costeo por procesos, los contadores acumulan los costos de cada departamento con base a cierto periodo y asignan los costos entre todos los productos manufacturados durante ese periodo.”

El sistema de costos por proceso es apropiado para aquellas empresas donde la producción es continua, en masa, homogénea, en forma secuencial, que tienen como objetivo un presupuesto de ventas que satisfacer. Por ejemplo la industria de acero, procesadoras de alimentos, cemento, plástico, azúcar, petróleo, vidrio, minería entre otras, en las cuales la producción se acumula periódicamente en los departamentos de producción o en centros de costos.

En este sistema los costos se acumulan por periodos de tiempo, y no por pedidos de clientes o lotes de producción, puede ser medido a través de costos predeterminados o estándares, o a partir de costos reales.

La principal dificultad del uso de este sistema de costos por procesos es determinar la valoración de la producción en proceso, o de la producción semiterminada, para lo cual se debe calcular lo que se conoce como costos unitarios equivalentes.



Bajo este sistema no todas las unidades que se inician al principio del periodo se culminan al final del mismo, lo que se traduce como un inventario de productos en proceso, cada departamento determinará la cantidad de costos incurridos en ese departamento y se atribuye a la producción en proceso y cuál a la producción terminada.

De acuerdo a Molina (2009) podemos encontrar las siguientes características en el sistema de acumulación de costos por procesos:

- La acumulación de costos se realiza por departamentos o centros de costos.
- La producción es homogénea, en masa o de manera continua.
- Existe una cuenta de inventario de productos en proceso en el libro mayor por cada departamento.
- Se emplea las unidades equivalentes para expresar el inventario de productos en procesos en términos de unidades terminadas al final del periodo.
- Los costos unitarios se determinan por departamento o centro de costos.
- Las unidades de producto terminado y sus costos se transfieren al siguiente departamento o al inventario de productos terminados por lo que el costo unitario es mayor a medida que los artículos van de un departamento a otro.
- Los costos totales y los costos unitarios para cada departamento se agregan, analizan y calculan de manera periódica mediante el uso de informes del costo de producción por departamento.

### **Ventajas y Desventajas del sistema de costos por Procesos**

El cuadro número 4, nos ilustra las ventajas y desventajas que podemos conseguir en un sistema de costos por procesos.

**Cuadro 4.**

*Ventajas y Desventajas del sistema por órdenes específicas.*

VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Manejo de los costos unitarios promedio</li> <li>➤ Manejo de la producción equivalente</li> <li>➤ Procedimiento administrativo menos costoso</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Al final de periodo queda una producción pendiente de terminar, la cual se le tiene que agregar el costo de conversión. Este inventario final debe tener un grado de avance que equivale a las unidades terminadas.</li> <li>➤ La producción equivalente solo se refiere al costo de la transformación.</li> </ul>

*Fuente:* Elaboración propia a partir de la información de Molina (2009).

**Diferencia entre el Sistema por Órdenes Específicas y el sistema por Procesos**

El siguiente cuadro comparativo muestra las diferencias existentes entre los dos principales sistemas de Costos.

**Cuadro 5.**

*Diferencias entre el sistema de costos por órdenes específicas y por procesos.*

SISTEMAS DE COSTOS POR ORDENES ESPECIFICAS	SISTEMAS DE COSTOS POR PROCESOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costos por Órdenes.</li> <li>• Producción concreta y variada.</li> <li>• Producción por lotes.</li> <li>• Control Analítico.</li> <li>• Producción Flexible.</li> <li>• Costos específicos.</li> <li>• Costos un tanto fluctuantes.</li> <li>• Sistema más costoso.</li> <li>• Costos Unitarios cambiantes, calculados al finalizar la orden.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costos por Procesos.</li> <li>• Producción Uniforme.</li> <li>• Producción Masiva continua.</li> <li>• Control global.</li> <li>• Producción rígida.</li> <li>• Costos Globales.</li> <li>• Costos un tanto estandarizados.</li> <li>• Sistema más económico.</li> <li>• Costos unitarios uniformes, calculados al finalizar el periodo.</li> </ul>

*Fuente:* Elaboración propia, a partir de la información de los autores consultados.

## Métodos de costeo

Existen varios métodos para la acumulación de los costos de producción independientemente del sistema de costo utilizado. Al momento de determinar los costos de producción, pueden tomarse en cuenta tanto los costos directos como los indirectos, sean estos fijos o variables en relación al volumen de producción, o considerar solo aquellos que varíen en relación al volumen de producción. La forma de acumular los costos de fabricación va a depender del método de costeo empleado.

Según el tratamiento de los costos fijos, el método de costeo puede ser:

➤ *Variable o directo*

García (2001), expone que en el método de costeo variable o directo, son tomados en cuenta los costos de materia prima, mano de obra y cargos indirectos variables, es decir los costos que tengan un comportamiento variable con relación a los cambios en los volúmenes de producción. En este método de costeo no se incluyen los costos fijos de producción como costo directo de la producción, estos son considerados costos del período y se llevan al estado de resultados en el período en que se ocasionaron.

Por otro lado, Horngren y cols (2002), señala que el costeo variable es un sistema de valuación de inventarios en el cual todos los costos de fabricación variables se incluyen como costos inventariables y todos los costos fijos son tratados como costos del período en que se incurren, excluyéndolos de los costos inventariables. Señala además, algunas críticas a la denominación de este método de costeo; en primer lugar, no está de acuerdo con denominarlo costeo directo porque este método no incluye como costos inventariables todos los costos directos, sino sólo los costos directos variables de fabricación, y además porque incluye como costos inventariables no sólo los costos directos de fabricación sino también los costos indirectos de fabricación variables.

➤ *Absorbente*

Para García (2001), el costeo absorbente “considera como elementos del costo de producción la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos, sin importar que dichos elementos tengan características fijas o variables en relación con el volumen de producción”. Es decir que el costeo absorbente asigna una porción del costo indirecto fijo de manufactura a cada unidad de producto, junto con los costos variables de manufactura.

En el método de costeo absorbente, Horngren y cols (2002) señala que “es un sistema de valuación de inventarios en el que todos los costos variables de fabricación y todos los costos fijos de fabricación se incluyen como costos inventariables. Es decir, el inventario absorbe todos los costos de fabricación”.

A continuación se presenta la comparación realizada por García (2001) entre costeo directo o variable y costeo absorbente.

**Cuadro 6.** *Comparación entre costeo directo o variable y absorbente.*

CONCEPTO	COSTEO ABSORBENTE	COSTEO DIRECTO O VARIABLE
Costeo de producción	Está integrado por materia prima directa, mano de obra directa y cargos indirectos, sin importar que dichos elementos tengan características fijas o variables en relación con el volumen de producción	Está integrado sólo por los costos cuya magnitud cambia en razón directa a los aumentos o disminuciones registrados en el volumen de producción; es decir, los costos variables de: materia prima, mano de obra y cargos indirectos
Costos unitarios de producción	Son afectados por los diferentes volúmenes de producción que se tengan. Por lo tanto, los costos unitarios resultan inversamente proporcionales a dichos volúmenes.	No son afectados por los diferentes volúmenes de producción que se tengan. Los costos unitarios permanecen constantes ya que representan las erogaciones necesarias para producir una unidad, independientemente del volumen de producción.

Costos fijos de producción	Se capitalizan ya que forman parte del costo de producción y se llevan al estado de resultados mediata y paulatinamente; es decir, cuando y a medida que los productos elaborados se venden, los cual afecta el renglón "costo de ventas".	No toma en cuenta los costos fijos
Inventarios	La valuación de "producción en proceso" y "artículos terminados" involucra, dentro del valor de éstos, los costos fijos y costos variables de producción  Las fluctuaciones registradas en el nivel de inventarios afectan los resultados en cada período y reflejan tendencias inversas a los volúmenes de venta.	La valuación de "producción en proceso" y "artículos terminados" involucra, dentro del valor de éstos, exclusivamente los costos variables de producción.  Las fluctuaciones registradas en el nivel de inventarios no afectan los resultados en cada período; los resultados están condicionados a los volúmenes de las ventas mismas.

*Fuente:* García (2001)

### **Los Costos Conjuntos**

Molina (2009), los costos conjuntos “Están determinados por los costos de procesos productivos que permiten obtener varios productos finales, transformados a partir de una misma materia prima inicial. Para Horngren (1996), “es el costo de un solo proceso que proporciona múltiples productos simultáneamente”.

Para Hansen y Mowen (2003), los costos conjuntos “son indivisibles, es decir, no son específicamente identificables con alguno de los productos que se está produciendo en forma simultanea”

En los costos conjuntos la materia prima es la misma para poder producir los diversos productos, y una de las características principales, es que hasta que no se haga la separación, no se pueden identificar los diversos productos.

Hansen y Mowen (1996), el punto de separación “es aquel en que los productos conjuntos se separan y se vuelven identificables”. La producción conjunta de productos, se inician en un mismo proceso y tienen un punto de separación dentro del proceso productivo, donde a partir de ese punto los productos son identificables individualmente y son diferentes uno de otros.

Un ejemplo claro de esta determinación de costos es la empresa porcina, donde la materia prima está constituida por el cerdo, del cual se obtendrán una diversidad de productos, los cuales serán identificables cuando lleguen al punto de separación. En este caso al momento del sacrificio se obtendrán el producto principal (carne) y los subproductos del cerdo (hígado, corazón, riñón, cuero o piel, otros).

### **Costos Comunes**

De acuerdo a la definición de Polimeni (1994), sobre los costos comunes, estos se dan cuando se elaboran productos de modo simultáneo, pues contienen la misma materia prima, pero cada uno de los productos podría producirse por separado. Por tanto los costos comunes son divisibles y pueden asociarse específicamente con cada uno de los productos elaborados. Los costos comunes, se dan en aquellos escenarios productivos en los que los productos individuales utilizan recursos comunes o en los que determinados servicios se prestan a dos o más usuarios.

Un ejemplo de costos comunes es la producción de panes, estos utilizan los mismos recursos, es decir, misma materia prima, misma mano de obra, mismos costos indirectos y se produce el mismo producto, pero en grandes cantidades. Igualmente se podría elaborar cada pan por separado, pero resulta más económico elaborarlos de manera conjunta.

Un punto importante para diferenciar a los costos comunes de los costos conjuntos, es que los productos que tienen costos comunes pueden tener un proceso de producción por separado, mientras que los productos de costos conjuntos no se pueden producir en procesos separados.

## **Unidades equivalentes**

García (2001. Citado por Molina, 2009), afirma que es “la producción que se encuentra en proceso de fabricación al concluir un periodo de costo, en termino de unidades totalmente terminadas”

Existen industrias donde al finalizar el periodo quedan productos en proceso, es decir, que aún no han sido terminadas, y dependiendo de la etapa en la que se encuentran, se le asignan los costos que aún le faltan para así incluirlas dentro del inventario de productos terminados. En pocas palabras, es la conversión de las unidades en proceso de elaboración en unidades terminadas, según la determinación del grado de avance y el proceso de incorporación de la materia prima directa y los costes de conversión.

## **Inventario Periódico**

Según Sinisterra (2006), “la esencia del sistema periódico es el conteo físico de la mercancía disponible al final del periodo. Este procedimiento se define como toma física de inventario”.

En el sistema de inventarios periódico, no se ejerce un control constante sobre los inventarios, sino cada determinado periodo de tiempo, que feralmente es anual y se realiza mediante un conteo físico, para poder determinar con exactitud la cantidad de inventario disponible en una fecha determinada.

## **Características del Inventario Periódico**

- Proporciona información limitada, dado que la cuenta de materia prima o materiales permanece desactualizada a lo largo del periodo, como resultado de que no se carga ni abona al comprar o utilizar materiales en la producción.
- No se puede determinar el costo de los materiales, productos en proceso y productos terminados en determinado momento.
- No se puede conocer las existencias en el almacén en determinado momento, así como la utilidad o pérdida por las ventas realizadas.

- Se necesita de una toma de inventario físico para conocer datos sobre costos y existencia de materiales.

El conteo de inventario físico, usualmente se realiza a final de cada año, ajustándose este sistema de inventario a la preparación de estados financieros anuales, además son necesarios para determinar el costo de la mercancía vendida. Es un sistema de inventario en el cual, para la determinación del costo de venta los registros contables deben reflejar el costo del inventario inicial y final de mercancía y el costo de las mercancías compradas a lo largo del periodo.

### **Inventario Perpetuo o Continuo**

Interpretando lo escrito por García (2014), para llevar inventarios perpetuos, se debe mantener al día los registros contables en las cuentas de almacén de materias primas, producción en proceso y almacén de artículos terminados. Esto garantizará el conocimiento, en cualquier momento, del valor de los inventarios, sin tener que practicar una toma de inventario físico.

Huicochea (2003), afirma que el sistema de inventario continuo “hace referencia a la acumulación de datos que se transforman en información continua relacionada a los costos de los productos, los materiales, los productos en proceso, los productos terminados y el costo de los productos vendidos”.

A través de los sistemas de inventarios perpetuos se conoce el valor de la mercancía en existencia a una fecha determinada, sin necesidad de realizar un inventario físico, considerando que los registros contables de la entrada y salida de la mercancía en el almacén se efectuaron correctamente y en la fecha correspondiente; para ello se llevan las tarjetas de almacén (kardex) o en la actualidad, mediante un sistema automatizado que determina el saldo que tiene el inventario y las existencias correspondientes



## **Características del Inventario Perpetuo o Continuo**

- Aporta mayor control de la materia prima, debido a que se puede conocer en cualquier momento la cantidad de inventario existente y su valor.
- Ofrece información útil, ya que se mantienen actualizadas las cuentas y no es necesario que la empresa espere la culminación del periodo para conocer la cantidad y valor del inventario;
- Representa un mecanismo de control sobre el cual se pueden tomar medidas de corrección en tiempo real.
- Suministra información oportuna a los responsables de la toma de decisiones, fortaleciendo los procesos de planificación y control.
- No se requiere hacer inventario físico para conocer costos y existencias.

En este sistema los costos fluyen a través del proceso productivo, a medida que los productos se venden se conoce el costo relacionado con los productos.

## **Métodos de Valoración de Inventarios**

### **Promedio o media ponderada**

Gayle (1999), “las unidades que se encuentran en el inventario inicial reciben el mismo costo unitario que las unidades empezadas y terminadas durante el periodo; de tal modo, todas las unidades transferidas tienen un costo unitario idéntico”

Mediante este método las unidades del inventario inicial (en proceso) son sumadas con las introducidas y acabadas en el período, para calcular el costo unitario, se combinan los costos del inventario inicial y los costos incurridos en el periodo y esta suma se divide entre la producción total. El costo del inventario inicial de trabajo en proceso se trata como si fuera un costo corriente del periodo. Las unidades terminadas del inventario inicial de trabajo en proceso y las unidades terminadas de la nueva producción tienen un solo costo.

### **Primeras entradas, primeras salidas (PEPS)**

Gayle (1999), “El método PEPS separa el costo de las unidades terminadas del inventario inicial del costo de las unidades empezadas y terminadas durante el periodo.”

En este método las unidades del inventario inicial (semiacabadas), se mantienen separadas de las introducidas y acabadas en el periodo, al igual que los costos de ambos grupos de unidades, para calcular el costo unitario del período. El costo de las unidades transferidas se compone por el costo del inventario inicial y los costos del período actual.

### **Reseña de la Industria Panadera en Venezuela**

Resumiendo lo escrito y publicado por Rodríguez (2013) en su Blog sobre la Historia del Pan, encontramos que el pan, que a través de la historia se debatió entre ricos y pobres y que tal vez por eso Jesucristo eligió como símbolo de su sacrificio, metáfora de su propio cuerpo que sería entregado a todos por igual. En Venezuela, se transformó con el tiempo en el alimento de todos, con una gran diversidad de estilos, la mayoría heredados de la colonia y reinterpretados con un toque criollo.

Fue en el siglo XIX cuando se instauraron las panaderías francesas, de las cuales Caracas recibió en herencia la canilla o baguette, el más popular de esta época. Eran tiempos teñidos de afectación esnobista, en los que el país miraba culturalmente hacia "La Ciudad Luz": las jovencitas aprendían el francés, eran enviadas a estudiar en internados parisinos o de la Costa Azul, estudiaban el piano con profesores galos, y la arquitectura adquirió un cierto toque de pastillaje afrancesado. Había cobrado el pan tanta importancia en la dieta diaria, que su precio estaba controlado por el Estado, "Contra leyes de Guzmán, se alzaron ricos y pobres, cuando vendieron el pan por un valor de tres cobres", reza un estribillo de Ricardo Aguirre en su

gaita Remembranzas, en la que cita algunas estrofas de una canción de la época del dictador, quien presionado por los panaderos subió el precio del pan.

La producción de pan en la época colonial se desarrollaba en los hornos de las casas y el producto se distribuía en una red de pulperías y abastos locales, por ser un producto de primera necesidad su precio era regulado estrictamente, de acuerdo a su peso, pero era famoso desde entonces que los panaderos cometían fraudes en el peso, adulteraban los ingredientes, agregando papa al producto para engañar el peso, estos chantajes eran castigados con el decomiso de la mercancía y entregada a instituciones de caridad.

Posteriormente se establecieron las primeras panaderías, para 1825 ya hay datos que comprueban su existencias, sin embargo estas panaderías tenían un carácter muy artesanal, sin ninguna mecanización y la producción era muy baja. Al pasar unos años, para mediados de 1800, muy tímidamente se inicia la época de panificación industrial, estos comienzos permiten una mayor producción de pan y de mayor calidad y duración.

Las panaderías fueron creciendo en número, la mayoría de los propietarios eran de origen francés, para la década de 1890 dos grandes grupos empresariales se confrontan la distribución del pan de Caracas. La manera en que se distribuía el producto resultaba bastante pintoresca, jóvenes muchachos repartían el pan transportado en burros llevando barriles pintados de colores y grandes letras que identificaban a sus dueños y la panadería de donde procedía. Pronto hubo cantidad de repartidores de distintas panaderías, pero existía un problema y era el encarecimiento del producto y la baja en el peso del pan, los consumidores no tardaron en quejarse y pronto los panaderos fueron objeto de críticas, poco les importaba a los productores ser criticados, al final solían salirse con la suya y el pan aumentaba progresivamente.

Paralelamente al desarrollo de las panaderías se crearon en Caracas las reposterías, pastelerías y confiterías, estas se hicieron muy populares para 1890, allí se vendían pastas y dulces, helados, pastelitos calientes, frutas secas, licores finos y cervezas

inglesas y alemanas, la gente de cierto poder adquisitivo frecuentaba estos sitios después de las funciones de teatro para tomar un refrigerio.

Con el pasar del tiempo panaderías y pastelerías se fueron fusionando hasta el sol de hoy que encontramos infinidad de cafés, panaderías, pastelerías y afines que ofrecen todos los productos en un mismo local.

## Actividades Generales de la Industria Panadera

### Producción de pan

La producción de pan, es el conjunto de transformaciones que se realizan sobre materias primas como: harina de trigo, sal, azúcar, levadura, margarina y agua, siguiendo una receta de forma correcta y planificada, hasta obtener un determinado producto final de excelente calidad.

#### Cuadro N° 7.

*Tipos o formas de producción del pan.*

Producción artesanal	Tienden a ser algo rudimentarios. Esto quiere decir que involucra una serie de métodos y técnicas de elaboración tradicionales, principalmente manuales, con escaso o nulo empleo de maquinaria en la producción.
Producción semi- industrial	Se trata de empresas que elaboran pan empleando métodos manuales y algún tipo de máquinas semiautomáticas.
Producción Industrial	Comprende una serie de procedimientos, métodos y técnicas para el tratamiento, la transformación o la modificación de las materias primas, con intervención de mano de obra calificada y mediante el uso de maquinaria y tecnología de punta utilizadas en líneas de producción con exactitud en pesos, medidas, temperaturas, tiempos, etc., que garantice la obtención de productos uniformes y estándar, con la calidad necesaria para la venta o comercialización.

*Fuente:* elaboración propia basado en la información del Instituto Colombiano de Panadería y Pastelería

## Proceso Productivo del Pan

El proceso de elaboración del pan, independientemente si la producción es artesanal o cuenta con equipos o maquinas que han hecho el proceso más ligero, se inicia con la compra y recepción de la materia prima. Este punto es de suma importancia, pues la principal materia prima (harina de trigo), no podrá tener contacto directo con el ambiente es decir, en el proceso de transporte y descargue, los sacos harineros no podrán romperse, para evitar la aparición de ratones y polillas en la bodega o lugar de almacenamiento, ni menos a que la harina se humedezca.

Una vez que se tienen los materiales dispuestos, estos deben ser debidamente pesados y medidos, según la receta, para proceder al *amasado*, el cual consiste en la unión de los ingredientes o materiales, bien sea manual o en las maquinas amasadoras; posteriormente se realiza la *división* de la masa y el *pesado*, para después dejar en reposo para que se produzca la *fermentación* y adquiera el tamaño y la consistencia adecuada.

De Freitas (2013);

El proceso de fermentación comienza desde el momento de la incorporación de la levadura en la masa, prolongándose hasta el instante en que se inicia la cocción de los panes. Este proceso se realiza por efecto de la acción de la levadura en presencia de ciertas sustancias ya presentes en el grano del trigo denominadas enzimas. Consiste en la transformación de los azúcares fermentables que al descomponerse producen gas carbónico y alcohol.

Una vez que la levadura haya hecho efecto, es decir, que las piezas leven, que se expanda el volumen y que se defina el aroma, son metidos al horno para la *cocción*. Las características de tiempo y temperatura de cocción dependerán del profesional panadero y del tipo y tamaño del pan, ya que es la experiencia la que demuestra la mejor forma de cocción.

Una vez cocido el pan, es sacado del horno y de allí se empaca o se vende directamente al consumidor o clientes. Es recomendable que las unidades que serán empacadas se dejen enfriar bien antes de empacarlas, bien sea en las mismas bandejas o en contenedores dispuesto para tal fin, bien aireados, de manera tal, que el pan transpire y no se humedezca con lo caliente; si esto sucede, el pan perderá sus propiedades, no quedará crujiente, sino más bien blando y latigudo y su tiempo de duración, será más corto.

### **Productos de la Industria Panadera.**

El pan, tesoro fantástico que nos ha acompañado desde los comienzos de la agricultura. Su fuente de sabor, satisfacción y versatilidad nos recuerda lo fiel de su consistencia y contenido. Entre los tipos de panes que más disfrutaban los merideños podemos encontrar, campesino, canilla, andino, isleño, de leche y más, no solo llevan trigo, también contienen panela, queso y especias típicas de nuestra gastronomía, están sintetizados en el cuadro N° 7.

www.bdigital.ula.ve

### **Cuadro N° 8.**

*Principales tipos de pan elaborados en la industria panadera del Estado Mérida.*

<b>Nombre</b>	<b>Características</b>	<b>Origen</b>
Pan campesino	Gracias a la mayor parte de los ingredientes que lo componen, excepto la sal, tienen por sí solo un sabor prácticamente neutro; muy bien puede acompañar quesos, ensaladas o cremas. Además, por su textura, el pan campesino aporta vistosidad a los platos. Es crujiente pero no tanto como los panes europeos de costra gruesa.	De origen <i>Español</i> . Su nombre se debe a la asociación que se hace del pan con los campesinos. Inicialmente, ellos lo producían de gran tamaño y posteriormente lo partían en porciones y consumían a lo largo de los días.
El Pan Canilla	Sus características se asemejan un poco a la <i>baguette</i> francesa, con ciertas diferencias, como una costra menos crujiente que la de ese típico pan francés, de una miga más suave y densa.	De origen <i>Francés</i> . Su nombre se deriva de la forma típica alargada, ya que en el argot popular venezolano se le denomina canillas a las formas de las piernas largas y delgadas
El camaleón o Pan andino	Contiene los sabores típicos de la región andina gracias a los ingredientes naturales y a un fermento llamado guarapo o talvina (especie de <i>pie</i> o masa pre fermentada	Originario de <i>Táchira, Venezuela</i> . El camaleón debe su nombre a la forma en la que se dibuja sobre el pan o

	realizada un día antes), elaborado con un poco de harina de trigo, panela y agua, que luego de mezclarse con mucha fuerza, se dejaba descansar hasta el día siguiente.	se decora mientras está en el proceso de fermentación. Se marcan las extremidades, es decir, la cola y las patas.
La tunjita o Piñita	Pan de sabor dulce, elaborado con azúcar antes y después de la cocción. Se dice que llegó a Venezuela gracias a una señora que trabajaba en una casa de familia. En 1930, la dueña de la casa comenzó a elaborarlo y a comercializarlo entre sus amistades del pueblo.	De origen <i>Colombiano</i> . Su nombre viene de Tunja, un municipio Colombiano. También se le conoce como “piñita” debido a la forma en picos que se le hace en la parte superior luego de agregarle azúcar.
Almojobanas	Estos deliciosos panecillos redonditos son preparados con almidón y queso. En los estados Táchira, Mérida y Trujillo se consiguen en muchas de las panaderías. En Venezuela, la almojobana andina es lo que en Colombia llamarían pan de yuca.	Originario de <i>Europa</i> . Se dice que su nombre proviene de la castellanización de la palabra árabe <i>al muyaabana</i> , expresión que parece no existir en el árabe actual, pero que se asocia con productos que tienen queso.
El golfeado	Pan de tendencia dulce, que más que un producto de panificación puede clasificarse como dulce. No es más que una masa dulce enrollada rellena con papelón, queso y especias. En la actualidad hay varias recetas, diferentes versiones, infinidad de locales que los venden y muchos fanáticos de los golfeados. Su aroma, textura y mezcla de sabores hace que la mayoría de los venezolanos sucumba ante uno a cualquier hora del día.	Originario de <i>Islas Canarias</i> . Según la tradición popular, la palabra “golfiao” o “golfeado” nació hace más de un siglo, los campesinos de la época llamaban “golfiao” a la semilla en forma de caracol que le nace a los cultivos de café. Según la cultura popular, alguien que lo vio y quería comprarlo le dijo: “deme eso que parece un golfiao”, asociándolo con la semilla en forma de caracol.
Pan de a locha o pan francés	El llamado “pan de a locha” o pan francés, por lo general suele ser alargado pero en formato pequeño (aproximadamente 15 cm). Generalmente se usan para preparar lo que conocemos como balas frías, sándwiches o como dicen en España, bocadillos.  El pan de a locha es salado, con costra suave no muy dorada.	Origen <i>Francés</i> . Su nombre se debe al precio que tenían cuando se conseguían en las panaderías en los años 60. Se solían vender a un precio de ocho unidades por un bolívar, tomando en cuenta que cada unidad costaba 12,5 céntimos de bolívar (una locha).

Fuente: Elaboración propia a partir de la información recolectada en el campo.

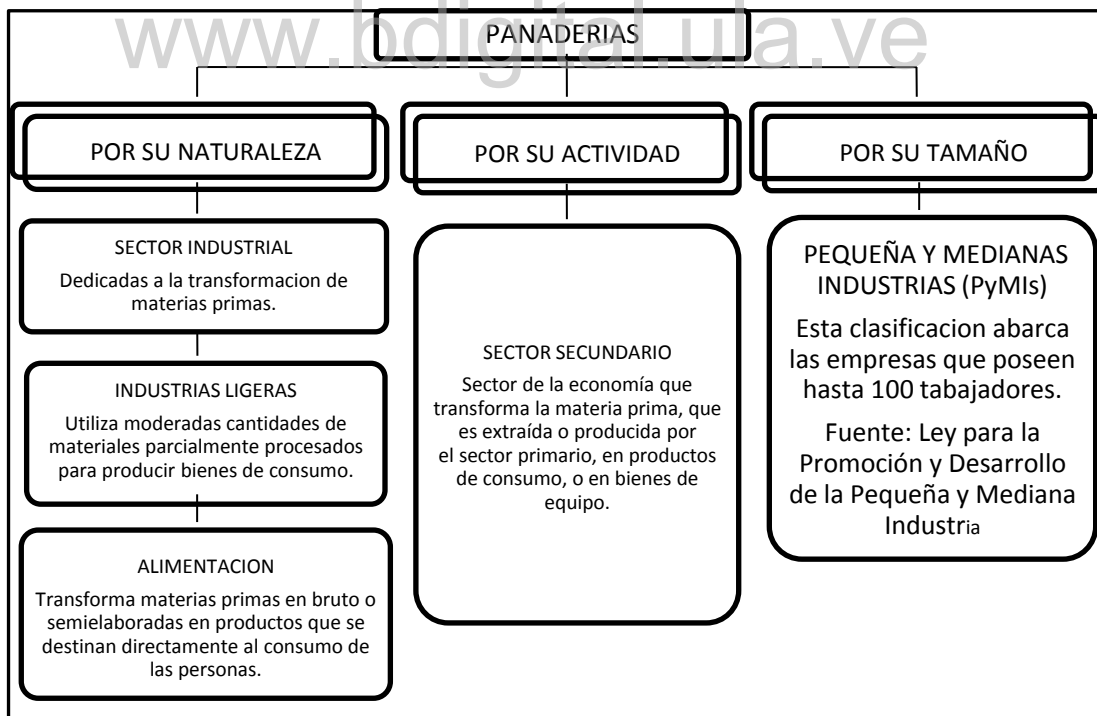
## Ubicación del Sector Industrial Panadero

Las panaderías se ubican en el sector industrial secundario, dentro de las industrias ligeras de producción de alimentos. Ellas transforman materia prima parcialmente procesada (harina de trigo), para elaborar un producto (panes), destinado al consumo directo de las personas.

De acuerdo a lo establecido por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social, en su artículo 5, las empresas panaderas se ubican dentro de la pequeña y mediana industria, el número de sus trabajadores no pasan de 100. Es común encontrar aún, panaderías atendidas por los dueños y su familia, es decir los empleados son los miembros de la familia.

### Cuadro 9.

*Ubicación de las panaderías dentro de la clasificación de la empresa.*



*Fuente:* elaboración propia a partir de la información de Soto (2011).



### **2.3.Bases Legales**

Haciendo un análisis de las actividades desarrolladas en la industria panadera podemos encontrar las siguientes bases legales que rigen dichas actividades:

➤ **Ley Constitucional de Precios Acordados**

Decretada por La Asamblea Nacional Constituyente y publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.342 de fecha 22 de noviembre de 2017, la cual tiene por objeto establecer los principios y bases fundamentales para el Programa de Precios Acordados, para garantizar el acceso oportuno, suficiente y de calidad a los productos de primera necesidad por parte de la población.

➤ **El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos**

Emitido por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), publicado en Gaceta Extraordinaria N° 6.202 del 08 de Noviembre de 2015 y reimpresso por error material, en la Gaceta Oficial Número 40.787 de fecha 12 de noviembre de 2015, la cual tiene por objeto Establecer normas para la determinación de precios de bienes y servicios, los márgenes de ganancia, los mecanismos de comercialización y los controles que se deben ejercer para garantizar el acceso de las personas a bienes y servicios a precios justos.

➤ **Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras (2012)**

Esta Ley tiene por objeto proteger al trabajo como hecho social y garantizar los derechos de los trabajadores y de las trabajadoras, regirá las situaciones y relaciones jurídicas del trabajo aplicables a venezolanos y extranjeros con ocasión del trabajo prestado o convenido en Venezuela, es de resaltar que sus normas pueden ser mejoradas por convenios particulares o comúnmente conocidos como contratos colectivos. El espíritu de la ley es la protección de los derechos laborales, tanto de los empresarios o empleadores como de los empleados bajo relación de dependencia.

Además incluye lo concerniente a realizar el trabajo en condiciones dignas y seguras, considerando la protección a la vida y la seguridad laboral.

La vinculación a la Industria Panadera en todos los aspectos concernientes a la relación laboral con la mano de obra contratada para desarrollar o participar en el proceso productivo del pan.

➤ **Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo (2005)**

Establece las instituciones, normas y lineamientos para garantizar las condiciones de seguridad, salud y bienestar en el Trabajo, abarca la promoción de la salud de los trabajadores, la prevención de enfermedades profesionales y accidentes de trabajo, así como establece las prestaciones dinerarias que correspondan por los daños que ocasionen enfermedades ocupacionales y accidentes de trabajo y la obligación por parte del empleador de dotar de uniformes e implementos de trabajo y equipos de protección personal, adecuados a las condiciones de trabajo y a las labores desempeñadas.

Esta Ley se relacionada con algunos aspectos importantes de la industria panadera, por la naturaleza del proceso productivo propio de esta industria y las condiciones de trabajo en las que se desarrolla, como es el manejo de maquinarias eléctricas y a gas.

➤ **Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007)**

Esta ley grava los enriquecimientos en dinero o especies lícitos de personas naturales y jurídicas residentes en el país, como también a aquellas personas naturales o jurídicas extranjeras que posean bienes raíces o empresas en Venezuela. Las empresas del sector industrial panadero, persiguen lucro, y por tal generan enriquecimientos anuales, y deben acatar la normativa expresada en esta Ley.

➤ **Código de Comercio (1955)**

Es un conjunto de normas derivado del Derecho Mercantil, que tiene por objeto regir las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio. Además establece la obligatoriedad de llevar libros contables, en idioma castellano y registro de las operaciones de la empresa.

La Industria Panadera está sujeta a la normativa establecida en el Código de Comercio ya que su actividad está inmersa dentro de los actos de comercio que señala el mencionado código en su artículo 2, siendo una empresa manufacturera, que cuenta con sistema de contabilidad para el registro y control de sus operaciones.

➤ **Providencia N°003 Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos (2014).**

Mediante esta Providencia se fijan Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos. En su artículo 2 establece los criterios contables para la determinación de los costos, expresa que la información financiera debe prepararse de manera íntegra, confiable y razonable, con apego a las VEN NIF, que son las normas contables vigentes en Venezuela. Además establece que formaran parte del costo de producción, los costos directos e indirectos y aclara la diferencia entre los costos de producción y los costos ajenos a la producción, permitiendo solo deducir un porcentaje, que no excederá de 12.5% sobre los costos ajenos. Además informa las técnicas de medición de los inventarios, asimismo establece la fórmula para el cálculo del costo, las sanciones aplicables al incumplimiento de la providencia y los límites de las ganancias.

➤ **Normas de Información Financiera Venezolana (VEN-NIF)**

Las anteriormente conocidas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Estas normas tienen como objeto servir de guía a las empresas para el registro adecuado de sus operaciones diarias y para la elaboración de sus estados financieros y demás informes. Su relación con la industria panadera consiste en que

esta diariamente registra sus transacciones contables y financieras y lo hace tomando en cuenta esta norma.

➤ **Norma Venezolana COVENIN PAN 226-88.**

La Comisión Venezolana de Normas Industriales (COVENIN), a través de esta norma PAN 226-88, establece los requisitos que debe cumplir el pan, con sus diferentes variedades para consumo humano. Incluye los ingredientes y aditivos permitidos así como también los requerimientos nutricionales que deben cumplir los panes. Asimismo incluye la clasificación de los panes, su inspección, recepción, marcaje y empaquete adecuado.

➤ **Código Internacional Recomendado de Prácticas - Principios Generales de Higiene de los Alimentos**

Este conjunto de principios generales emitidos por la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO) y la Organización Mundial de la Salud (OMS); en ellos se establecen una base sólida para asegurar la higiene de los alimentos y son fundamentales para asegurar que los alimentos sean inocuos y aptos para el consumo. En el documento se sigue la cadena alimentaria desde la producción primaria hasta el consumo final, resaltándose los controles de higiene básicos que se efectúan en cada etapa. Los Principios Generales se recomiendan a los gobiernos, a la industria (incluidos los productores individuales primarios, los fabricantes, los elaboradores, los operadores de servicios alimentarios y los revendedores) así como a los consumidores.

➤ **Reglamento General De Alimentos (1959)**

Este reglamento, publicado en Gaceta Oficial N° 25.864, de fecha 16 de Enero de 1959, fue emitido por la Junta de Gobierno de la República de Venezuela, establece los lineamientos para las empresas de producción, expendio y depósito de alimentos, en cuanto a definiciones, inspecciones, registro entre otras normativas, atinentes a

establecer la higiene y condiciones sanitarias adecuadas de los alimentos de consumo humano.

#### **2.4. Operacionalización de Variables**

**Objetivo General:** Proponer un sistema de acumulación de Costos para la Industria Panadera del Estado Mérida, orientado hacia la adecuada toma de decisiones y desenvolvimiento de sus niveles de producción.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

**Cuadro N° 10.***Definición de Variables.*

<b>OBJETIVO ESPECÍFICO</b>	<b>VARIABLE</b>	<b>DEFINICIÓN CONCEPTUAL</b>	<b>DEFINICIÓN OPERACIONAL</b>
1. Describir las etapas o fases del proceso productivo de la industria Panadera del Estado Mérida	Etapas del proceso productivo en la industria panadera	Serie de operaciones que se llevan a cabo y que son ampliamente necesarias para concretar la producción de un bien o de un servicio.	Descripción de la serie de operaciones o actividades que se realizan durante el proceso productivo, mediante entrevista guiada.
2. Identificar los elementos que conforman el costo del proceso productivo de la Industria Panadera del Estado Mérida	Elementos del costo en la industria panadera	Está conformado por los costos de Materiales, Mano de Obra y Gastos Indirectos, en que incurre la industria panadera para producir el pan.	Identificación, de los materiales, la mano de Obra y los gastos indirectos incurridos para elaborar el pan, con la información proporcionada en entrevista.
3. Describir el proceso actual de determinación de costos de la industria Panadera del Estado Mérida	Proceso de determinación de costos en la industria Panadera	Consiste en el proceso adoptado por la industria panadera del Estado medida para registrar y determinar los costos de sus producción	Descripción del proceso utilizado para la determinación del costo de producción del pan, de acuerdo a la información suministrada en la entrevista.
4. Diseñar el sistema de acumulación de costos apropiado para la industria Panadera del Estado Mérida	Sistema de acumulación de costo adecuado a panaderías	Sistema de costos que se adapte a las necesidades de las industrias panaderas, basado en el tipo de producción	Sistema de costos diseñado mediante el estudio de los diferentes sistemas de costos y el análisis de la actividad productiva de la industria panadera.
5. Plantear los lineamientos del sistema de acumulación de costo para la Industria Panadera del Estado Mérida	Estructura del sistema de acumulación de costos diseñado para el sector panadero	Componentes de la estructura de costos diseñada para la industria panadera	Presentación del sistema diseñado mediante informe de propuesta

Fuente: Elaboración propia a partir de objetivos específicos de la investigación.

**Cuadro N° 11.***Dimensión e Indicador de Variables.*

VARIABLE	DIMENSION	INDICADOR	INSTRUMENTO
Proceso productivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Entrada</li> <li>➤ Transformación</li> <li>➤ Salida</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Compra materiales</li> <li>-Transformación de materia prima</li> <li>-Pan Terminado</li> </ul>	Entrevista Guiada
Elementos del costo	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Materiales</li> <li>➤ Mano de Obra</li> <li>➤ Costos Indirectos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Directos</li> <li>-Directa</li> <li>-Costos indirectos</li> </ul>	Entrevista Guiada
Proceso actual de determinación de costos en la industria Panadera	Procedimientos para calcular los costos	<ul style="list-style-type: none"> <li>-asignación costos de materiales directos</li> <li>-Asignación costos mano de obra directa</li> <li>-asignación costos indirectos</li> <li>-planilla y formatos de control de materiales, Nominas de salarios y Contratos, arrendamiento</li> <li>-Cédula de depreciación activos</li> </ul>	Entrevista Guiada
Sistema de acumulación de costo adecuado a panaderías	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Por órdenes específicas</li> <li>➤ Por proceso productivo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Tipo de actividad</li> <li>-Compra de Materiales</li> <li>-Control y valuación de inventario</li> <li>-Registro y control de Mano de Obra</li> <li>-Costos Indirectos</li> <li>- Registros contables</li> <li>-Informes de Costos</li> </ul>	Cuadernos de notas, computador
Estructura del sistema de acumulación de costos	Procedimientos para calcular los costos	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Planificación</li> <li>-Tipo producción</li> <li>-Forma de costeo</li> <li>-Formatos</li> <li>-Informes de costo</li> </ul>	Informe de Propuesta

Fuente: Elaboración propia a partir de objetivos específicos de la investigación.

## CAPÍTULO III

### MARCO METODOLÓGICO

En este capítulo se conoce la metodología empleada para desarrollar el trabajo de investigación, con el fin de obtener los resultados que permitan darle solución a los objetivos que se pretenden lograr.

El método, según Valariano, Yáber y Cemborain (2010), el método es un proceso sistemático que guía y orienta la investigación, este va a permitir organizar el trabajo por hacer, de una forma ordenada, mediante fases, pasos y para alcanzar los objetivos o comprobar las hipótesis, según el tipo de investigación que se va a realizar.

#### 3.1. Tipo y nivel de investigación

El tipo investigación que ocupa el presente estudio, es de campo y documental. Es de campo por cuanto se recogieron datos directamente de las fuentes primarias, es decir, de las empresas panaderas que hacen vida en el Municipio libertador del Estado Mérida. Al respecto Silva (2013) refiere, “son investigaciones que se realizan 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.”

Muñoz (2017), Este tipo de investigación igualmente permite establecer una interacción entre los objetivos y la realidad de la situación de campo; observar y recolectar los datos directamente de la realidad, en su situación natural.

Es documental porque para el desarrollo de algunos objetivos específicos, fue necesario la revisión de la documentación existente, como materiales impresos libros, folletos, leyes, reglamentos. Silva (2013), “este tipo de investigación se orienta hacia



el análisis de diferentes hechos o fenómenos a través de estudios rigurosos, apoyándose en técnicas muy precisas y fuentes de carácter documental; esto es en documentos de cualquier especie.”

El nivel de la investigación es descriptivo, se busca obtener una caracterización del proceso productivo de las empresas del sector panadero, la descripción del sistema de costeo utilizado por las mismas y el análisis de la gestión de costos actualmente empleada por las empresas panaderas.

Arias (2006), “consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento...”

Al respecto, Hurtado (2008), refiere la investigación descriptiva, “como aquella que tiene como objetivo obtener una caracterización del evento de estudio, detallar sus cualidades, sólo alude a cómo es algo, de qué manera se manifiesta, o cómo se ha venido desarrollando...”

### **3.2. Diseño de investigación**

Referente al diseño de investigación Silva (2013), expone que “...su finalidad es establecer cómo se llevará a cabo la investigación mediante un diseño detallado que muestre la estrategia para obtener la información y describa las actividades que se realizarán para dar respuesta a los objetivos planteados...”

En este caso el diseño es no experimental, de tipo transaccional por cuanto no se realizó ningún tipo de manipulación sobre la variable objeto de estudio, por el contrario, la gestión de costos que se lleva a cabo en las empresas del sector panadero se analiza tal como se presenta en la realidad, basándose en las informaciones aportadas por los jefes o analistas de costos de cada una de las empresas que forman parte de la población estudiada (Hernández y col, 2003).

### **3.3. Población y muestra**

#### **Población**

Una población según Silva (2013),

...está determinada por ciertas características que la distinguen; por lo tanto, el conjunto de los elementos que posean esas características se denomina población o universo, y se le define como la totalidad del fenómeno a estudiar, cuyas unidades de análisis poseen características comunes las cuales se estudian y dan origen a los datos de la investigación.

Hurtado (2014), define las unidades de estudio como “las entidades (personas, objetos, regiones, instituciones, personas, documentos, plantas,... que poseen el evento de estudio”

En el presente estudio la población está constituida por las empresas del sector panadero que se encuentran ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

#### *Muestra*

Cuando la población es muy extensa, que requerirá demasiado esfuerzo, humano y material, cubrirla toda, existe la opción de seleccionar una muestra representativa de la población total o universo.

Referente a la muestra, Tamayo (2007), expone que la elección de esta representación se hace por medio del muestreo, definido como “un instrumento con el cual el investigador selecciona las unidades representativas a partir de las cuales obtendrá los datos que le permitirán extraer inferencia acerca de la población.”

Eyssautier (2002. c.p. Silva 2013), “es un determinado número de unidades extraídas de una población por medio de un proceso llamado muestreo, con el fin de examinar esas unidades con detenimiento; la información resultante se aplicara a todo el universo.”

Para efecto del estudio en cuestión, se acudió al muestreo no probabilístico casual, según Arias (2006), “es un procedimiento que permite elegir arbitrariamente los elementos sin un juicio o criterio preestablecido.” Con base en este autor, se seleccionaron de manera arbitraria, las 10 panaderías ubicadas en el casco central del estado Mérida, por facilidad en el acceso y economía para el investigador. Aplicando la entrevista a los encargados de la producción y del registro y control de costos de cada una de las panaderías, por ser estas personas, las que cuentan con los conocimientos necesarios para suministrar la información requerida en la investigación.

### **3.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

La elección de las técnicas e instrumentos para recolectar los datos va a depender del tipo y diseño de investigación realizada.

Parafraseando lo escrito por (Hurtado, 2000), las técnicas para recolectar los datos son todos los mecanismos, formas o maneras que utiliza el investigador para recabar toda la información que requiere en el proceso investigativo. Dentro de las principales técnicas e instrumentos se encuentran, la observación, la encuesta, la revisión documental, entre otras.

Arias (2006), define la técnica como “el procedimiento o forma particular de obtener datos o información” y un instrumento para recolectar datos es “cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información”

*Entrevista semiestructurada:* Para llevar a cabo la recolección de la información de la fuente primaria, necesaria para desarrollar la investigación, la técnica utilizada fue la entrevista semiestructurada, para la cual se elaboró una serie de preguntas de acuerdo a los objetivos específicos planteados. La entrevista semiestructurada fue orientada a establecer contacto directo con las personas que se consideraron fuente de información. *El Instrumento que se utilizó fue una guía de entrevista, con una serie*

de preguntas, relacionadas directamente con el proceso productivo, sus etapas y elementos. Las guías de entrevistas fueron aplicadas a los encargados de la producción y jefes contabilidad encargados del registro y control de las operaciones.

Según Valarino, Yáber y Cemborain (2010), la entrevista “es una situación interpersonal cara a cara donde una persona formula preguntas al entrevistado y registra lo que la persona responde”

Para Arias (2006), la entrevista semiestructurada “aun cuando existe una guía de preguntas, el entrevistador puede realizar otras no contempladas inicialmente. Esto se debe a que una respuesta puede dar origen a una pregunta adicional o extraordinaria.”

*Revisión documental:* Para la recolección de datos de la fuente secundaria, se hizo uso de la revisión documental, de libros, tesis de grados, páginas web, entre otros, la cual permitió recabar información de teórica que sirvió de base a la investigación. Y los *instrumentos* usados fueron *Pen drive* y *libretas de notas*.

### 3.5. Confiabilidad y Validez del Instrumento

Toda medición o instrumentos de recolección de los datos debe reunir dos requisitos esenciales, ellos son:

➤ **Validez:**

Indican Hernández y col (2003), que la validez “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir”.

Para poder emplear la guía de entrevista diseñada en esta investigación, fue necesario asegurar que se evaluaran las variables de interés; de allí la importancia de establecer la validez del contenido, que según Hernández y col (2003), se refiere al grado en el cual el instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide.

### ➤ **Confiabilidad**

La confiabilidad de un instrumento de investigación según Hernández y col (2003) es el grado en el que éste da resultados similares al aplicarlo repetidamente al mismo sujeto.

La validez del instrumento se obtuvo a través del juicio de un grupo de tres (3) expertos especialistas contabilidad de costos un experto en metodología y, un experto en quienes lo evaluaron y determinaron si cada ítem tiene pertinencia con los objetivos de la investigación y con el sector objeto de estudio. La revisión del instrumento por parte de los expertos llevó a la realización de algunos ajustes. (ver anexo A). De esta forma la investigación reunió los requisitos de confiabilidad y validez. A tal efecto, se utilizó un formato de validación (ver anexo B).

### **3.6. Técnica de Análisis, Interpretación y Presentación de Datos**

Arias (2006), aporta que “(...) en este punto se describen las distintas operaciones a las que serán sometidos los datos que se obtengan, (...) se definirán las técnicas lógicas y estadísticas que se emplearan para descifrar lo que revelan los datos recolectados”

A partir de las técnicas de investigación referenciadas por Morillo (2007), en esta investigación las técnicas de análisis, interpretación y presentación utilizadas fueron: *Técnica de observación documental*, esta técnica constituyó un punto de partida en el análisis de las fuentes documentales; mediante las lecturas generales se inicia la búsqueda y observación de hechos presentes en los materiales escritos consultados, el objetivo fue captar planteamientos esenciales y lógicos que conformaran el marco teórico donde se sustenta la investigación para el logro de las metas trazadas. De igual forma a través de la *Técnica de presentación resumida del texto* se recabaron de manera exacta y sintetizada las ideas de los autores u obras consultadas y se conformó el marco teórico.

Asimismo, se usó la *técnica del análisis crítico* para evaluar y confrontar la información obtenida de fuentes directas de los gerentes y administradores panaderos, que permitieron describir las etapas e identificar los costos del proceso productivo del pan. Del mismo modo se analizó la situación actual que presenta la industria panadera y se sintetizaron los lineamientos para la implantación del sistema de acumulación de costos adecuado para esta industria.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En el presente capítulo se analizan los resultados alcanzados a través del instrumento de recolección de datos diseñado para este fin y se analizaron y sintetizaron de acuerdo a las técnicas descritas en el capítulo anterior. La síntesis de los resultados se presenta a continuación siguiendo los objetivos específicos planteados en la investigación.

**Objetivo específico número 1.** Describir el proceso productivo de la industria Panadera del Estado Mérida.

#### Proceso Productivo de la Industria Panadera

La industria panadera, al igual que todas las industrias, tienen un proceso productivo donde se pueden identificar claramente las diferentes fases por las cuales pasa la materia prima durante el proceso productivo. La industria panadera produce una variedad de productos, entre los que se pueden mencionar los salados como: canilla, campesino, francés, isleño, de sándwich, para perros y de hamburguesas; los dulces como, piñitas, pan de frutas, de guayaba, de leche, entre otros; además de elaborar una serie de postres como las tortas y diferentes dulces de milhojas y pasta seca. Por su gran variedad y semejanza entre ellos se agruparon por líneas de productos, a saber:

1. Línea de Pan Salados: incluidos los panes cuyo sabor predominante es el salado, entre estos se puede ubicar, pan canilla, de perros, campesino, sobado, hamburguesas, de sándwich, francés, isleño, de queso, de jamón, otros.
2. Línea de Pan Dulce: incluidos panes cuyo sabor característico es el dulce, aquí se ubican, las piñitas, el pan de leche, pan de frutas, pan dulce, otros.

3. Línea de postres: ubicados aquí los postres de milhojas, tortas de diferentes sabores, quesillos, otros.

En razón de que el estudio está enfocado a los costos de la Producción Panadera, y la Línea de Postres corresponde a la parte de pastelería, este estudio se centrará en el proceso productivo de los panes salados y dulces.

Independientemente del sabor salado o dulce y de que sus ingredientes varían, su proceso de elaboración es semejante y utiliza las mismas maquinarias y equipos y la misma mano de obra, por lo que solo se describirá el proceso de producción de los panes salados, que son el producto que genera la mayor parte del ingreso o ventas.

De acuerdo a la información recabada de la fuente primaria y basada en la fuente documental, en el proceso productivo del pan se pueden identificar claramente las etapas siguientes: (ver figura 2).

➤ **Primera Etapa o Entradas**

Corresponde a la selección de proveedores, compra y recepción de la materia prima. En esta etapa se hace el pedido de materia prima y materiales a usar, a los diferentes proveedores. Estos proveedores son empresas con las cuales se ha mantenido relaciones comerciales, por lo que son de confianza. Algunas empresas panaderas, cuando establecen relaciones comerciales con nuevos proveedores, realizan un análisis legal, técnico y financiero, a las empresas proveedoras, para incluirlos en la lista de proveedores que maneja la empresa.

Las cantidades a adquirir se determinan de acuerdo las existencias en almacén, los materiales son recibidos, revisados y almacenados en los depósitos dispuestos para tal. Tomando en cuenta las normas de higiene que requieren los alimentos. En el proceso de descargue se cuida muy bien, que los sacos de harina, principal insumo del pan, no se humedezca ni tengan contacto directo con el ambiente, es decir, que no se rompan, así se evita la aparición de ratones y polillas en la bodega o lugar de almacenamiento.



## ➤ Segunda Etapa o transformación

Se inicia con la revisión y control de los materiales necesarios para la elaboración del pan, al solicitar los materiales a almacén, se verifican los sacos, de manera que ninguno se haya roto y apolillado. Al abrirlo, se hace con gran cuidado, de forma que no quede alguna hilacha o pedazo de papel de los sacos de la harina, pues ésta fácilmente podría entrar en las fases siguientes del proceso y aparecer en el producto final.

En esta etapa de transformación se dan las siguientes fases:

1. *Solicitud de materiales y Mezclado:* Los materiales necesarios son requeridos a almacén, se verifica las cantidades y el peso, de acuerdo a la receta, se constata el buen estado de los mismos; en este paso los ingredientes son debidamente dosificados o medidos. Se pesan todos los ingredientes sólidos, utilizando una balanza o peso y se miden los líquidos con recipiente de escala de medidas. Esta etapa es importante para mantener la calidad constante del producto.
2. *Amasado:* El amasado es una etapa clave y decisoria en la calidad del pan. En esta etapa influirá tanto el tipo de amasadora como la velocidad, la duración y la capacidad de ocupación de la misma. Durante este proceso, los componentes de la harina (almidón, proteínas, grasas, cenizas y enzimas), pierden su individualidad y, junto con sus demás ingredientes, van a dotar a la masa de unas características plásticas (fuerza y equilibrio).
3. *Sobado:* Luego se pasa la masa por la sobadora para lograr celdillas (agujeritos del pan) cada vez más pequeñas y obtener una miga más uniforme. Con la sobadora se obtiene un pan más compacto, de corteza más brillante y miga más clara.
4. *División:* La masa se divide en bollos y es pesada, cada unidad debe tener el mismo peso, para luego armar o darle la forma del pan.
5. *Armado:* Se les da la forma y el tamaño característicos del tipo de pan que va a producir (francés, piñita, canilla, campesino, etc.). es en este punto donde se le

agrega el resto de materiales correspondiente al relleno: mermeladas, jamón, queso o cualquier otro ingrediente, dependiendo del tipo de pan.

6. *Estibado*: Una vez armados los bollos, se colocan sobre las bandejas, que deben ser previamente untadas con grasa, para que la masa no se pegue, salvo que se cuente con bandejas con recubrimiento antiadherente. Una vez más se protegen las piezas de masa para evitar que se sequen.
7. *Fermentación*: De este modo, se dejan fermentar. Esto permite que las piezas leven, que se expanda el volumen y que se defina el aroma. El tiempo de fermentación dependerá de la cantidad de levadura utilizada y de las condiciones de humedad y temperatura, que no debe ser superior a 30 °c dado que la temperatura ideal para el desarrollo de la levadura es de 27 °c.
8. *Horneado*: Independientemente del tipo de horno la cocción se realizará siempre entre 180 y 260 °c, en una atmósfera rica en vapor de agua. Las características de tiempo y temperatura de cocción dependerán del profesional panadero y del tipo y tamaño del pan, ya que es la experiencia la que demuestra la mejor forma de cocción. La cocción de pan francés requiere de la generación de vapor de agua, dado que la misma permite el desarrollo de las piezas, aumenta el volumen y le otorga brillo y color.

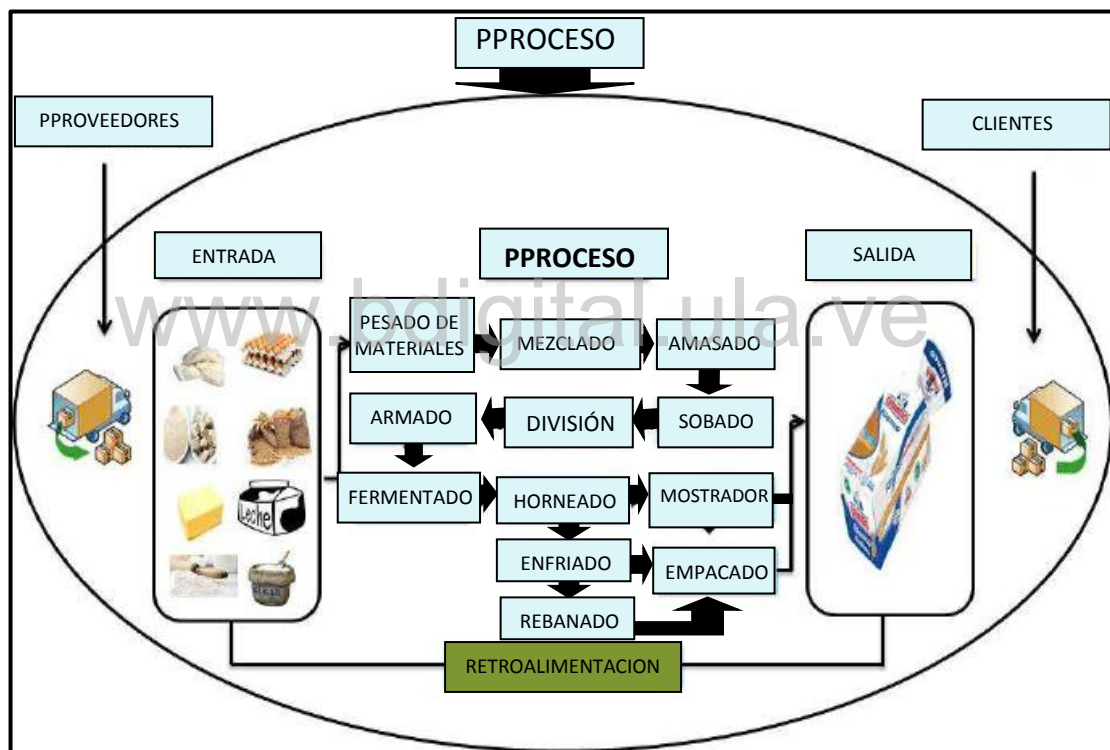
Una vez cocido el pan, es sacado del horno y de allí, dependiendo el tipo de pan elaborado, es llevado a enfriamiento o a la máquina de rebanado (sándwich), empaque (perros, hamburguesas) o se lleva directamente al mostrador (canillas, francés, y son embolsados al momento de venderlos al consumidor o cliente.

9. *Enfriado*: una vez salido el pan del horno, es colocado en carros en forma de estantes, y pasado al área de enfriamiento, la cual es una zona ventilada, para que los mismos se reposen y enfríen antes de ser rebanados o empaquetados.
10. *Rebanado*: este proceso solo se le realiza a los panes de sándwich una vez estén bien enfriados los panes, se procede a pasarlos por la rebanadora y luego son empaquetados individualmente
11. *Empaquetado*: Las unidades que son empaquetadas se dejan enfriar antes, bien sea en las mismas bandejas o en contenedores dispuesto para tal fin, bien aireados, de manera tal que el pan transpire y no se humedezca con lo caliente. Si

esto sucede, el pan perderá sus propiedades, no quedará crujiente, sino más bien blando y su vida útil, será más corta.

➤ **Tercera Etapa o Salida del Pan**

Es la fase de venta y distribución de los productos panaderos. Los panes que se venden calientes y directamente al consumidor, son colocados en contenedores, dispuesto para tal y de allí son puestos en bolsas al momento de ser pedidos por el cliente. Los rebanados y empaquetados son colocados en el las vitrinas o mostrador o son organizados para la distribución a clientes de acuerdo a los pedidos.



*Figura 2. Proceso productivo del Pan. Fuente: elaboración propia a partir de la información teórica y los datos recabados en el campo.*

**Objetivo específico número 2.** Identificar los elementos que conforman la estructura de costos del proceso productivo de la industria Panadera del Estado Mérida.

De acuerdo a la información recolectada, la misma se analizó y se comparó con la teoría que sirve de marco en el presente estudio, con el fin de identificar los elementos que conforman el costo en la industria panadera del estado Mérida

### **Elementos del Costo**

En la Industria Panadera, como en cualquier industria, los costos de producción están conformados, por tres elementos esenciales, el primero ocupado por la materia prima, el segundo corresponde a la mano de obra directa y el tercero a costos indirectos de fabricación. En este caso se identificarán específicamente como están conformados esos tres elementos.

#### ➤ **Materiales Directos**

Veamos algunas definiciones de materiales directos:

Ortega (2007), “Los materiales directos son aquellos que pueden identificarse de manera precisa en cada unidad de producción. Integran físicamente el producto terminado.” Gayle (1999), “el material directo es cualquier materia prima que se convierte en una parte identificable del producto terminado” Molina (1995), “(...) son todos aquellos materiales que pueden fácilmente identificarse en la fabricación de un producto terminado, (...)”. Sinisterra (2006), “Los materiales directos son aquellos que pueden identificarse de manera precisa en cada unidad de producción”.

Ahora bien, si se toma como base estos conceptos para identificar los materiales directos en el pan, se encuentra que levadura, la sal, el azúcar, los huevos y el agua no son materiales directos, tomando en cuenta que no son identificables fácilmente en el pan, se clasificarían como materiales indirectos.

Sin embargo al revisar la definición de costos indirectos encontramos que al respecto Molina (1995), afirma que los costos indirectos comprenden todos los costos por materiales indirectos y mano de obra indirecta y otros costos no relacionados

directamente con el proceso productivo de un artículo o bien, pero que son necesarios para el proceso de manufactura.

Al analizar esta definición y compararla con los materiales del pan que habíamos clasificados como indirectos (levadura, sal, azúcar, huevos y agua), nos damos cuenta que no cumplen la característica principal para ser considerados como indirectos, la cual es “no relacionados directamente con el proceso productivo de un artículo.” Por esta razón serán considerados como materiales directos, aunque no se puedan visualizar en el producto terminado.

Por lo antes expuesto para efectos de la presente investigación, “se consideran materiales directos, todos aquellos materiales que hayan sido añadidos en el proceso de elaboración e integran físicamente un producto, sean o no fácil de identificar”

Con base en el análisis anterior, se tiene que los materiales directos en la producción del pan es la harina de trigo, manteca, mermeladas, quesos, frutas confitadas, jamón, sal, agua, levadura, huevos, y todos aquellos que sean añadidos en el proceso de elaboración.

Para ilustrar de una forma más clara y debido a que la industria panadera tiene una gran variedad de productos, los cuales llevan una variación en los materiales, se presenta una lista de materiales directos por tipo de producto o pan, de los cuales por ser muy numerosos, se tomarán como referencia los más demandados. (Ver cuadro N° 12).

**Cuadro N° 12.***Materiales directos en la elaboración del pan.*

MATERIALES DIRECTOS		
Pan Canilla, Francés Campesino, Sándwich.	Pan De Guayaba	Pan De Jamón
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Harina de trigo</li> <li>✓ Levadura</li> <li>✓ Manteca</li> <li>✓ Huevos</li> <li>✓ Azúcar</li> <li>✓ Sal</li> <li>✓ Agua</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Harina de trigo</li> <li>✓ Levadura</li> <li>✓ Manteca</li> <li>✓ Huevos</li> <li>✓ Azúcar</li> <li>✓ Sal</li> <li>✓ Agua</li> <li>✓ Mermelada de guayaba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Harina de trigo</li> <li>✓ Levadura</li> <li>✓ Manteca</li> <li>✓ Huevos</li> <li>✓ Azúcar</li> <li>✓ Sal</li> <li>✓ Agua</li> <li>✓ Jamón</li> <li>✓ Pasas</li> <li>✓ Aceitunas</li> <li>✓ Tocineta</li> </ul>

*Fuente:* elaboración propia a partir de datos recogidos en el campo.

En el proceso productivo del pan salado y el pan dulce, el 100% del material directo se agrega en la primera fase de la etapa de transformación, es decir en el mezclado y en la línea de especiales como, pan de queso, de guayaba, y la línea de pastelería el 90%, aproximadamente se agregan en la etapa de mezclado y el resto en la fase de armado; en este punto de armado se le da la forma y se le agregan los materiales directos correspondientes y posteriormente en la etapa de empacado se anexan los costos de empaque, como bolsas y cintas de amarre, que son materiales indirectos.

➤ **Mano de Obra Directa**

En la Industria de la Panificación la Mano de Obra ha sido desplazada en gran parte, por la tecnificación de sus procesos, sin embargo no hay máquina que señale si la textura de la masa es la adecuada, ni tampoco hay mecanismo alguno que identifique si el grado de fermentación está en su punto y mucho menos establecer el grado de humedad requerido para un producto final de calidad; todo lo anterior mencionado solo lo puede hacer una persona con experiencia en el área de panificación. Lo que lleva a deducir que sin elemento humano no se puede elaborar un buen pan.

La mano de obra directa está presente durante todas las etapas de producción, es necesario el personal que opere las maquinarias, para que puedan ejecutar sus procesos de mezclado, amasado, sobado, cortado y horneado, además el personal necesario para empaacar los productos que deben ser empaquetados.

El costo representado por la mano de obra viene expresado en los salarios cancelados a los trabajadores de producción, incluyendo los beneficios obligatorios establecidos en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, tales como sueldos y salarios, bono de alimentación (Cesta tiket), vacaciones, utilidades, prestaciones sociales y todos aquellos beneficios derivados de la relación laboral como los incentivos por productividad. (Ver cuadro N° 13)

Los principales puestos de trabajo que se encuentran plenamente identificados en esta industria son: amasador y hornero.

**Cuadro N° 13.**

*Costos de Mano de Obra Directa.*

MANO DE OBRA DIRECTA
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Salarios</li> <li>✓ Bono alimentación</li> <li>✓ Seguros/medicinas</li> <li>✓ Utilidades</li> <li>✓ Prestaciones sociales</li> <li>✓ Contribuciones parafiscales (INCES, SSO, FAO)</li> <li>✓ Vacaciones</li> <li>✓ Bonos de incentivos</li> <li>✓ Dotación de uniformes</li> <li>✓ Cualquier otra cancelación dineraria otorgada a la mano de obra directa</li> </ul>

*Fuente:* elaboración propia a partir de datos recogidos en el campo.

➤ **Costos Indirectos**

Al respecto molina (1995), afirma que los costos indirectos comprenden todos los costos por materiales indirectos y mano de obra indirecta y otros costos no

relacionados directamente con el proceso productivo de un artículo o bien, pero que son necesarios para el proceso de manufactura.

En la producción del pan se incurre en costos indirectos, necesarios para que se dé el proceso, pero que no se pueden asignar directamente al producto final, estos son los materiales indirectos, mano de obra indirecta y los costos de fábrica.

*Materiales Indirectos:* Dentro de los materiales indirectos encontramos el *agua*, las bolsas para empaquetar y los amarres. El agua, muchas veces las empresas panaderas no cuentan con un sistema de purificación de agua y, desafortunadamente, el agua de la tubería pública, no es completamente potable, por lo que deben adquirir agua envasada para la elaboración de sus productos. Las bolsas para empacar y lo amarres, son utilizados para empaquetar los productos, por ejemplo, los panes de sándwich los de hamburguesas y los de perros, son empaquetados luego de ser enfriados, mientras que los panes canilla, campesino, francés e isleño son colocados en bolsas según el pedido del cliente al momento de hacer la compra.

*Mano de obra indirecta:* en ella se incluye los sueldos de los empleados responsables del almacén, los vendedores, los empaquetadores, los que realizan la limpieza y vigilancia del área de producción, y en consecuencia todos los beneficios otorgados a estos trabajadores. Aquí también se incluye la dotación de uniformes e implementos de seguridad, necesarios para ejecutar el proceso productivo.

*Costos de fábrica:* Los servicios públicos, como el agua, la cual es utilizada para la limpieza del área de producción, de las maquinarias, equipos, utensilios y herramientas menores usadas en el proceso productivo y para el aseo de los trabajadores y limpieza de las instalaciones; el gas para el horneado de los panes; la electricidad, usada para el funcionamiento de los equipos y la iluminación de los espacios donde se desarrolla la actividad productiva. Asimismo, se incluyen en este concepto los alquileres de locales para almacén de materiales, la depreciación de los equipos de producción, los honorarios profesionales y técnicos del área de producción, los productos de limpieza del área de producción, y todos aquellos costos



relacionados directamente con la elaboración del pan, pero que no forman parte del producto (Ver cuadro 14).

En el proceso productivo de pan, se requiere el uso de herramientas menores, que se utilizan a lo largo de la ejecución del proceso, clasificando estas herramientas de acuerdo a sus características dentro del costo indirecto de fabricación, entre ellas: los cuchillos, bandejas, contenedores especiales, entre otros.

**Cuadro N° 14.**

*Costos Indirectos de producción de la industria panadera del estado Mérida.*

COSTOS INDIRECTOS
Materiales indirectos: <ul style="list-style-type: none"><li>• Agua, Bolsas para empaquetar y amarres.</li></ul>
Mano de obra indirecta: <ul style="list-style-type: none"><li>• Sueldos y salarios de jefe de producción, del aseador del área de producción, del almacenista de materiales, y los conceptos de vacaciones, utilidades, bono de alimentación, prestaciones sociales, dotación de uniformes e implementos de seguridad.</li></ul>
Costos de fábrica: <ul style="list-style-type: none"><li>• Servicios públicos: agua, gas, electricidad, aseo.</li><li>• Alquiler de almacenes de mercancías o de planta.</li><li>• Depreciación de instalaciones y maquinaria de producción. Seguros de materiales o productos terminados.</li><li>• Productos de limpieza para el local.</li><li>• Seguros para maquinarias, producto e instalaciones.</li></ul>

Fuente: elaboración propia a partir de datos recogidos en el campo.

**Objetivo específico número 3.** Describir el proceso actual de determinación de costos de producción en la industria Panadera del Estado Mérida.

Aplicados los instrumentos de recolección de datos se evidenció la carencia formal de criterios y políticas contables para la acumulación de costos y generación de información en este tipo de industrias.

En general la industria panadera no lleva un control de sus inventarios de materia prima, no cuentan con una codificación y registro individual de los materiales, que les permita determinar las cantidades y el costo de sus inventarios en determinado

momento. De igual manera la planilla utilizada como orden de producción no reúne los datos de costo que le permitan servir como informe de costo.

Para determinar los costos de producción la industria panadera se basa en los costos de la materia prima, según facturas o soportes, el proceso productivo se inicia con una orden de producción, emitida por el encargado de producción, esta orden de producción, contiene la descripción de los materiales a usar, con indicación de las cantidades por unidades, mas no de los costos. El cálculo del costo de la producción lo elabora el encargado de producción, tomando en cuenta las cantidades anotadas en la orden de producción y los costos según la factura de compra. Los costos correspondientes al transporte, fletes y acarreo de los materiales hasta el almacén, no son sumados al costo de los materiales, sino que son tomados como gastos de administración. Por lo que se determinó que no ejerce controles sobre los inventarios de materiales y el costo reconocido es el neto o según factura.

Sin embargo, los gastos de mano de obra directa, son aplicados directamente al costo de la producción, pero la mano de obra indirecta es clasificada como gasto de venta o administración. De igual forma sucede con los gastos indirectos, son clasificados dentro de los gastos de venta y administración y son llevados a los gastos de operación. Es decir no toman en cuenta los costos indirectos para sumarlos al costo de la producción.

El costo de la producción lo determinan generalmente basados en su experiencia y en los vagos conocimientos que puedan tener en el área de costos, mediante cálculos extracontables muy generalizados y en algunos casos sin sustentos contables que lo justifiquen. Para determinar el costo unitario del producto, dividen el costo total de la producción entre el número de productos elaborados. De igual forma al no contar con los registros necesarios para determinar los costos reales de la producción, que les permita calcular el precio justo de los productos, les resulta imposible cumplir con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos (2015).

Lo anteriormente expuesto se traduce en la necesidad, por parte de la industria panadera del estado Mérida, de contar con sistema de acumulación de costos adecuado a sus necesidades, que le permita el control de todos los costos de producción y así, determinar el costo real de su producción y el precio justo de los productos basados en los lineamientos indicados en la normativa de control gubernamental.

**Objetivo específico número 4.** Determinar el sistema de acumulación de costos apropiado para la industria Panadera del Estado Mérida.

Para determinar cuál sistema de acumulación de costos es el más adecuado para la industria panadera merideña, se tomó en consideración el planteamiento de García (2014), referido a la implantación de los sistemas de costos en la industria, sobre lo cual infiere que:

Para implantar, diseñar y desarrollar un sistema de costos, se debe evaluar las características operativas y necesidades de información de la empresa, considerando 3 aspectos:

1. Características de producción de la industria.
2. El método de costo.
3. Momento en que se determinan los costos.

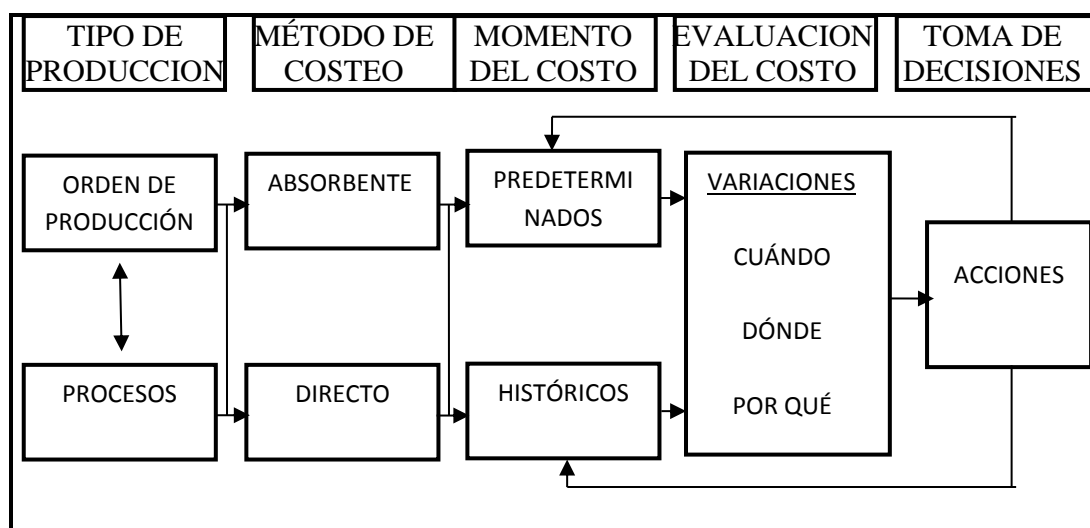


Figura N° 3. Esquema ilustrativo del estudio previo a la implantación de un sistema de costos de acuerdo a García (2014).

La descripción correcta de las características de la Industria Panadera, influye directamente en la determinación del sistema de acumulación de costos adecuado. El estudio realizado por Garzón y Quimbita 2010, nos orienta respecto a esta tarea de caracterización, ellos mencionan que se debe tomar en cuenta aspectos como: tipo de mercado que cubre, variedad de productos que fabrican, nivel de complejidad del proceso productivo, tipo de producción, nivel competitivo dentro de la zona y las políticas de gobierno.

Tomando como referencia, el conocimiento ofrecido por los autores, García (2014) y Garzón y Quimbita (2010), se procedió a realizar el análisis previo a la determinación del sistema de acumulación de costos adecuado a la Industria Panadera del Estado Mérida, a fin de logra el objetivo específico número 4 de la presente investigación.

### **Características de la Industria Panadera**

La industria panadera se ubica dentro del sector industrial, en el área de productos manufacturados, rubro de alimentos. Tiene una producción muy particular, cuyas características podemos resumirla de la siguiente manera:

- *Tipo de mercado:* el mercado geográfico está circunscripto al estado Mérida corresponde al mercado de consumo inmediato y dirigido al consumidor final, de acuerdo a Fischer y Espejo (c.p Thompson 2017), en este tipo de mercado los bienes y servicios son adquiridos por compradores individuales o familiares, para uso personal y son de consumo inmediato o al poco tiempo de su adquisición, además se adquieren con gran frecuencia, es el caso del pan. Sin embargo muchas veces venden sus productos a otras empresas revendedoras o que lo requieren como materia prima,
- *Producto:* El producto elaborado es el pan, el cual tiene una gran demanda en el mercado. Con una gran variedad, aunque la industria panadera del estado Mérida, no los tienen clasificados, claramente se podrían diferenciar 3 líneas de producción: a) Línea de Salado, constituida por los panes salados tales como,

francés, isleño, canilla, campesino, de perros, de sándwich, hamburguesas, otros; b) Línea de Dulces, donde se ubicarían las piñitas, pan de leche, pan dulce, pan de guayaba, otros; y c) Línea de Pastelería, incluye los dulces, fríos, tortas, pasteles, otros. El producto es perecedero, por lo que su consumo debe ser en poco tiempo.

- *El proceso productivo:* el proceso productivo es semi-industrial, emplea maquinarias y equipos industrializados y también está conformado por fases que requieren procesos manuales, como en la fase donde se añaden materiales (mermeladas, quesos, frutas y decoración). El proceso no presenta complejidad alguna, esto debido a que las maquinarias empleadas en el mismo, son de fácil manipulación, requiriendo solo de encendido, configuración del tiempo y apagado. El proceso es de corta duración, aproximadamente 5 a 6 horas, siendo la fermentación la fase que lleva mayor tiempo seguido por el horneado o cocción. Por su corta duración, este proceso es repetitivo pudiendo realizar varios procesos en un día.

Cada orden de producción tiene una fase de fermentación entre 2 a 2,5 horas, lo que permite que tanto la maquinaria como la mano de obra esté disponibles para otra orden, la cual puede ser del mismo producto o de otro tipo; mientras que los productos que se encontraban en fermentación son introducidos al horno, la segunda orden en proceso pasa a la fase de fermentación y nuevamente se emite otra orden. Nunca queda orden pendiente al finalizar la jornada diaria, la planificación de producción diaria toma en cuenta el tiempo y la cantidad de órdenes que se pueden emitir en un día.

El proceso productivo, para todos los tipos de productos, es similar y usan la misma maquinaria y la misma mano de obra. Por ejemplo el proceso productivo del pan salado y el pan de guayaba tienen el mismo proceso hasta la fase de armado, en la cual es agregada la mermelada al pan de guayaba para después ir a la fase de fermentación y luego al horno, mientras que el pan salado no se le agrega nada y luego de la fermentación pasa al horno.

- *El tipo de producción:* los procesos productivos se inician con una orden de pedido emitida por el jefe de producción, en la cual se indica el tipo de pan a

realizar, la cantidad y los materiales a utilizar. Con cada orden se producen panes del mismo tipo, pero cada orden puede ser diferente, o repetirse dependiendo de la demanda del producto. La producción se realiza de manera continua, es decir, termina un proceso e inicia otro, con el propósito de mantener un inventario de productos terminados (stock) para cuando los consumidores los requieran o demanden.

- *El nivel competitivo:* La industria panadera está constituida por numerosas empresas que se dedican a la producción y venta del pan (panaderías). Por ser un alimento de primera necesidad es consumido por la mayor parte de la población por lo que se cuenta un amplio mercado. No obstante, la calidad en el producto, la disponibilidad y la atención, juegan un papel importante en la competitividad de este sector. Para el momento de realizarse el estudio, en el estado Mérida existen 416 panaderías debidamente registradas en la Asociación Industrial de panaderos (ASOINPA), por lo que se puede evidenciar que cada empresa panadera debe buscar elevar su nivel de competitividad, para poder mantenerse activa y rentable.
- *Los controles gubernamentales:* en Venezuela están en vigencia una serie de normativas que fungen como políticas gubernamentales para controlar las actividades económicas de las Industrias, entre ellas las más asociadas a los costos de producción son la Providencia Administrativa 003, mediante la cual se fijan criterios contables generales para la determinación de precios justos, la cual representa un estímulo para que las industrias adecuen su contabilidad, a la creación de un sistema contable de costos, que les permita determinar de una manera confiable y real sus costos de producción; y El Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Precios justos (2015), la misma tiene como criterio que los precios de los bienes y servicios deben determinarse a través, del análisis de las estructuras de costos y por ende la fijación del porcentaje máximo de ganancia.

Una vez descritas las características de la Industria Panadera y analizados los diferentes aspectos más resaltantes, encontramos que contiene características que permiten situarla como una industria con un proceso productivo ajustado a ambos

sistemas de costos, es decir, al Sistema de Costos por órdenes y al Sistema de Costos por Proceso. (Ver Cuadro N° 15)

**Cuadro N° 15.**

*Comparación del proceso productivo de la industria panadera con el sistema de costos por órdenes específicas y por procesos.*

CARACTERISTICAS	COSTO POR ORDENES	COSTO POR PROCESOS
Producto: Variedad de productos Cantidad por lotes (homogéneos)	X	X
Producción: Continua		X
En lotes	X	X
Por orden específica	X	
Proceso productivo: Similar para todos los productos		X
Utiliza misma mano de obra y misma maquinaria para todos los productos.		X
Asignación de costo de Materiales	X	
Asignación de costos de mano de obra		X

*Fuente:* elaboración propia a partir de datos recogidos en el campo y documentales.

Varios autores coinciden con el hecho de que no precisamente las industrias tengan que “casarse” con uno de estos dos métodos. Al respecto Chacón (2016), “En estas circunstancias, deben contemplarse sistemas de costeo híbridos que se alineen con las particularidades de producción de la empresa”, del mismo modo Chacón; nos dice;

(...) la fabricación de un producto o la prestación de un servicio no tiene por qué obedecer a un tipo de proceso determinado, sino que puede comprender la combinación de varios, el costeo de productos no siempre cae en alguna de las categorías extremas de costeo: el sistema de acumulación de costos por órdenes específicas o el sistema de acumulación de costos por procesos.

En efecto, se puede afirmar que cada empresa tiene sus características particulares y que no siempre los sistemas de costos, por órdenes específicas o por procesos, tienen que ajustarse a ellas. “cada empresa desarrolla su propio sistema de costeo de tal modo que pueda satisfacer sus necesidades específicas.” (Gayle, 1999), La versatilidad que han adquirido las empresas, producto de la incursión en mercados

competitivos, las han llevado a desarrollar y adaptar nuevas tecnologías, procesos y métodos para lograr controlar el costo de sus operaciones y que el mismo les sirva de herramienta para mantenerse dentro del mercado.

Con base en el análisis realizado al proceso productivo de las industrias panaderas del Estado Mérida, se determinó que estas no se ajustan a un sistema de costos en particular, sino más bien, a ambos. Se tiene entonces que se adapta a un sistema “mixto”.

Aunque la mayoría de los autores reconocen solo dos sistemas de acumulación de costos, a saber, por procesos y por órdenes específicas, los cuales dice Gayle (1999), “son los dos extremos”, también existe el sistema de costos intermedio o por operaciones.

### **Sistema de Costo por operaciones**

Muchas empresas utilizan un costeo por operaciones o un sistema de costeo intermedio para manufacturar bienes que tengan distintos materiales directos, pero operaciones similares de procesamiento. Una operación es un método, técnica o paso rutinario de producción que se ejecuta de manera repetitiva. El costeo por operación es apropiado para productores de ropa, de muebles y de alimentos, Gayle (1999).

Polimeni et al., (1994), El costeo por operaciones pretende acumular, medir y asignar costos a los productos elaborados por procesos de producción seccionados en operaciones, que dan como resultado grandes lotes de productos semejantes, más no iguales. También denominado costeo por especificaciones

Expone Chacón (2016), que la operación es una técnica, método o serie de tareas homogenizadas que se realizan de forma rutinaria y repetitiva, con el objetivo de procesar diversos materiales directos para convertirlos en lotes de productos relativamente heterogéneos que sólo son variaciones de un diseño básico, atravesando una secuencia de operaciones que necesariamente no tienen que ser la mismas para



todos los lotes, sin embargo, dentro de cada operación todas las unidades se tratan de la misma forma empleando cantidades idénticas de recursos.

De igual modo indican Gayle (1999), Barfield et al. (2005), Hansen y Mowen (2007) y Horngren et al. (2012) (cp. Chacón (2016)) que el sistema de costo por operación utiliza los procedimientos del costeo por órdenes específicas para asignar los costos de los materiales directos a las diferentes órdenes de producción y los procedimientos del costeo por procesos para asignar los costos de la mano de obra directa y los costos indirectos de producción, es decir, los costos de conversión; de la siguiente manera:

A través del sistema de costos por órdenes específicas:

- Se identifican y se les da seguimiento a los costos de producción asignando los materiales directos a cada lote u orden de producción.
- Las operaciones inician con las órdenes, las cuales definen el tipo de trabajo a realizar y el control de los costos de los diferentes tipos de productos.
- Los materiales directos que son únicos para cada lote se asocian con la orden de trabajo apropiada.
- Los formatos de requisiciones de materiales, permiten identificar la clase, cantidad y precios de los materiales directos y el número de las órdenes específicas a las cuales van a ser asignados.
- Estos formatos son la fuente para transferir el costo de los materiales directos a la hoja de costos por órdenes de trabajo.

Mediante el sistema de costos por procesos:

- Se consideran las unidades de cada lote y se aplican los costos de conversión.
- Los productos dentro de cada lote se tratan como unidades homogéneas porque, sea cual fuere su contenido, consumen los mismos recursos de conversión a medida que atraviesan las mismas operaciones.
- Como cada unidad recibe una cantidad idéntica de costos de conversión en una operación dada, puede determinarse un costo unitario promedio de

conversión para cada operación, que es asignado o aplicado exclusivamente a las unidades que pasan por esa operación.

- Para ello los costos de conversión se acopian por departamentos, procesos u operaciones y se cargan a los productos, ya sea, utilizando una tasa real (asignación), o bien, predeterminada (aplicación) de conversión, igual en concepto a las tasas de costos indirectos.
- Esta tasa se calcula dividiendo los costos de conversión de cada operación entre el nivel de actividad en tal operación, expresado en un algún generador de costos como las unidades de producto, las horas de mano de obra directa o las horas máquina.

**Objetivo específico número 5.** Plantear los lineamientos del sistema de acumulación de costo para la Industria Panadera del Estado Mérida.

El cumplimiento de este objetivo específico se desarrollará en el Capítulo V, se presentará en el marco de esta investigación el sistema de acumulación de costos adecuado para la Industria Panadera del Estado Mérida.

## CAPÍTULO V

### **PROPUESTA DEL SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**

Cumpliendo el objetivo específico número 5, se presenta a continuación la propuesta del sistema de acumulación de costos para la industria panadera del Estado Mérida.

#### **Sistema de Acumulación de Costos Para la Industria Panadera del Estado Mérida.**

##### **1. Tipo de Sistema: Mixto.**

El Sistema Acumulación de Costos Mixto, también llamado Híbrido, Intermedio o Por Operaciones, es el que se da en industrias que manufacturan bienes que tienen distintos materiales directos, pero operaciones similares de procesamiento. Una operación es un método, técnica o paso rutinario de producción que se ejecuta de manera repetitiva. Gayle (1999).

##### **2. El método de costeo: Absorbente.**

El sistema de acumulación de costos mixto propuesto para la Industria Panadera, se apoyará en el método de costeo Absorbente, el cual capitaliza como parte del costo de producción tanto los costos fijos como los variables, sean directos o indirectos. De acuerdo a Gayle (1999), “el costeo absorbente tan solo inventaría los costos de producción y registra como gastos los costos de las actividades de comercialización y de administración del periodo en el cual ocurren”.

### **3. Momento en que se determinan los costos: Predeterminados.**

Los costos de producción son predeterminado mediante costos estándar, sobre lo cual refiere la Providencia 003 (2014), El costeo estándar “es un costeo predeterminado que resulta del análisis objetivo de todas las variable de producción, para incluir sobre el costo que se debe incurrir en cada fase y para cada elemento del costo en un proceso eficiente”.

Se debe manejar listados de costos estándar de materiales, que incluyan todos los desembolsos ocasionados por la adquisición de los materiales dispuestos para la producción. Estos listados deben ser revisados con regularidad debido a la alta tasa de inflación que sufre el país.

De igual forma los costos directos de mano de obra, son tomados de los soportes de la contabilidad de la nómina. De allí la importancia de mantener, un control confiable y oportuno de los materiales directos y la mano de obra directa; para lo cual se debe estar al día con las diferentes normativas y decretos sobre aumentos salariales.

Asimismo, los costos indirectos son predeterminados por una tasa de aplicación, la cual es determinada por una base de asignación de costos, definida de acuerdo a las actividades desarrolladas para la ocurrencia del costo. Por ejemplo, la depreciación de las maquinarias se determina en base a las horas/maquinas empleadas en el proceso productivo, para lo cual será necesarios determinar el monto de la depreciación por horas y aplicar esa tasa a las horas trabajadas durante el proceso productivo.

Para el control de la acumulación de los costos de producción en la industria panadera se propone:

- a) Plan de informes de las operaciones de producción.**
- b) Plan de cuentas.**
- c) Estructura de costos e informe de costo de producción y venta.**

d) Valoración de inventarios.

### **Plan de informes de las operaciones de producción.**

Los informes de producción permiten supervisar y controlar toda la información relacionada con el proceso productivo, de igual forma para el control contable es necesario el manejo de todo el proceso productivo mediante soportes que evidencien los sucesos contables ocurridos. Estos informes se dan a través de formatos diseñados para reportar la información, para lo cual se proponen los siguientes:

#### 1. Control de Materiales

- *Informe de ingreso o compra de materiales:* la orden de compra junto con la factura de compra y los recibos de costos de transporte, fletes, acarreo, y cualquier otro gasto que se ocasione para llevar la materia prima y demás materiales hasta el almacén, serán los soportes que informen a la administración sobre los hechos contables a registrar. Es aconsejable que para la compra de los materiales necesarios para la producción se emita una Orden de Compra donde se detallen los materiales y las cantidades a adquirir. Esta necesidad de materiales se genera según existencias en almacén.
- *Tarjeta de Control de Inventario de Materiales:* una vez ingresados los materiales en almacén, estos deben ser debidamente codificados y registrados en tarjetas individuales, ya sea manual o computarizados en programas de computación. Para que exista un buen control de materiales y se eviten contratiempos que puedan suspender la producción por falta de material o tener mercancía ociosa, es necesario el estricto control de materiales.
- *Requisición de Materiales:* para dar inicio al proceso productivo debe emitirse un pedido de materiales al almacén, no debe haber salida de materiales sin que se haya producido una requisición por parte del encargado de producción. Gayle (1999) escribió sobre la requisición de materiales “ésta se vuelve el documento fuente para registrar la transferencia de los costos

del Inventario de materiales directos al Inventario de producción en proceso o a los Costos indirectos de fábrica”.

2. Control Costos Mano de Obra: según refiere Gayle (1999), independientemente del sistema particular que pueda tener cualquier empresa de la industria panadera en el Estado Mérida, para controlar de manera efectiva los costos de mano de obra, se deben mantener registros oportunos y exactos de los costos de mano de obra por cada orden de producción. Estos registros deben emitir un reporte resumido de la mano de obra directa e indirecta, acogiéndose a las regulaciones gubernamentales sobre la materia, para que puedan ser incluidos por el encargado de producción, en la hoja de costos de producción de cada orden.
3. Control Costos Indirectos de fábrica: es recomendable llevar un buen control de los Costos indirectos de fábrica, debidamente detallado y registrado en cuentas auxiliares individuales. Debido a que los costos fluctúan de forma creciente y constante, y más aún en nuestro país, resulta imposible poder registrar costos indirectos reales, por lo que se propone usar una tasa de aplicación, de acuerdo a la unidad de medida del costo.
4. Hoja de costos de producción: es el documento que nos resume los costos de producción. Gayle (1999), “las hojas de costos de trabajo indican los materiales directos y la mano de obra directa en los que se haya incurrido para la realización de una trabajo específico, así como la cantidad de costos indirectos que se haya aplicado”.

### **Plan de cuentas**

Para el adecuado control y registro de las operaciones se propone incorporar a la contabilidad las siguientes cuentas control con sus respectivos auxiliares, correspondientes a cada una de las líneas de producción. (Ver cuadro N° 16)

## Cuadro N° 16

### Plan de Cuentas contables

CUENTA MAYOR / AUXILIARES	DETALLES
<p><b>Almacén de Materiales Directos</b> Muestra el costo de los materiales disponibles para el proceso productivo.</p> <p><b>Auxiliares:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Harina</li> <li>✓ Huevos</li> <li>✓ Azúcar</li> <li>✓ Manteca</li> <li>✓ Levadura</li> </ul>	<p><b>Tipo de cuenta:</b> Activo corriente. <b>Grupo de activo corriente:</b> Realizable / Inventarios. <b>Naturaleza de la cuenta:</b> Deudora.</p> <p><b>Se debita:</b> Cuando realizan adquisiciones de materiales <b>Se acredita:</b> Cuando se efectúan entrega de requisiciones de materiales.</p>
<p><b>Almacén de Materiales indirectos</b> Muestra el costos de los Materiales indirectos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Amarres</li> <li>✓ Bolsas plásticas</li> <li>✓ Bolsas de papel</li> </ul>	<p><b>Tipo de cuenta:</b> Activo corriente. <b>Grupo de activo corriente:</b> Realizable / Inventarios. <b>Naturaleza de la cuenta:</b> Deudora.</p> <p><b>Se debita:</b> Cuando realizan adquisiciones de materiales <b>Se acredita:</b> Cuando se efectúan entrega de requisiciones de materiales.</p>
<p><b>Producción en proceso:</b> Contiene los costos de los productos en elaboración</p> <p><b>Auxiliares:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pan canilla</li> <li>✓ Pan campesino</li> <li>✓ Pan de leche</li> <li>✓ Pan de hamburguesa</li> <li>✓ Pan de jamón</li> </ul> <p>(Cuenta transitoria)</p>	<p><b>Tipo de cuenta:</b> Activo corriente. <b>Grupo de activo corriente:</b> Realizable / Inventarios. <b>Naturaleza de la cuenta:</b> Deudora.</p> <p><b>Se debita:</b> Cuando se producen los costos del proceso productivo, materiales, mano de obra y costos indirectos. <b>Se acredita:</b> Cuando los productos son terminados y transferidos a la cuenta de Productos terminados.</p>
<p><b>Productos terminados</b> Muestra el costo de los productos ya terminados.</p> <p><b>Auxiliares:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pan canilla</li> <li>✓ Pan campesino</li> <li>✓ Pan de leche</li> <li>✓ Pan de hamburguesa</li> <li>✓ Pan de jamón</li> </ul>	<p><b>Tipo de cuenta:</b> Activo corriente. <b>Grupo de activo corriente:</b> Realizable / Inventarios. <b>Naturaleza de la cuenta:</b> Deudora.</p> <p><b>Se debita:</b> Cuando son transferidos los productos terminados <b>Se acredita:</b> Cuando se venden los productos terminados</p>
<p><b>Control de Costos Indirectos</b> Muestra el saldo de los costos indirectos de mano de obra, y costos indirectos de fábrica.</p> <p>Es una cuenta transitoria, para controlar los costos indirectos.</p>	<p><b>Tipo de cuenta:</b> compensación. <b>Naturaleza de la cuenta:</b> Deudora.</p> <p><b>Se debita:</b> Cuando registra costo de materiales indirectos, mano obra directa y costos indirectos de fábrica. <b>Se acredita:</b> Cuando carga el saldo a producción en proceso.</p>

Fuente: Elaboración propia

## **Estructura de costos.**

➤ *Estructura de Costos:* La estructura de costos de los productos panaderos presentada a continuación, es la más recomendada para la industria panadera, los datos y montos son reales, aunque por efectos inflacionarios no se encuentran actualizados los montos, pero si está vigente la reglamentación aplicada a los costos para determinar el precio final de venta.

Los costos correspondientes a materiales, mano de obra y costos indirectos, tienen como fuente un sistema de costeo predeterminado; los materiales están soportados en un listado de precios base, la mano de obra, esta soportada en una nómina con todos los elementos a considerar para el pago de sueldos y salarios, de acuerdo a la normativa vigente y los costos indirectos son calculados por una tasa de aplicación en los costos de mantenimiento y depreciación de la maquinaria usada en el proceso productivo de los panes, la cual fue determinada en base a las horas empleadas.

Por ser muy extensa la variedad de productos, se presentará la estructura de costos de algunos productos. (Ver cuadros N° 17, 18 y 19).



**Cuadro N° 17.***Estructura de costos Pan Canilla.*

<b>INDUSTRIA PANADERA ESTADO MERIDA</b>			
<b>ESTRUCTURA DE COSTOS</b>			
<b>PRODUCTO: PAN CANILLA</b>			
<b>UNIDADES A PRODUCCIR: 320 PANES</b>		<b>FECHA: 23-02-20XX</b>	
<b>MATERIALES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Harina (Kg)	45,00	277,78	12.500,00
Azúcar (Kg)	2,00	2.600,00	5.200,00
Sal (Kg)	1,00	236,63	236,63
Huevos (Und)	6,00	194,44	1.166,67
Levadura (kg)	0,50	3.041,80	1.520,90
Manteca (kg)	0,50	4.583,33	2.291,67
Leche	1,00	1.175,00	1.175,00
Margarina (kg)	0,50	4.186,67	2.093,33
<b>TOTAL MATERIALES</b>			<b>26.184,19</b>
<b>MANO DE OBRA</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Tiempo Estimado 2 horas			
Salarios en Producción	2,00	11.663,68	23.327,36
Cesta ticket	2,00	10.620,00	21.240,00
<b>TOTAL MANO DE OBRA</b>			<b>44.567,36</b>
<b>COSTOS INDIRECTOS</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Indirectos	1	39.434,19	39.434,19
Bolsa	260	11,61	3.017,85
<b>TOTAL COSTOS INDIRECTOS</b>			<b>42.452,03</b>
<b>COSTOS ESTIMADO DE PRODUCCIÓN</b>			<b>113.203,59</b>
<b>GASTO AJENO A LA PRODUCCION 6%</b>			<b>6.792,22</b>
<b>ESTRUCTURA DE COSTO</b>			<b>374,99</b>
<b>PMVP</b>			<b>487,48</b>

Fuente: elaboración propia a partir de datos del estudio

**Cuadro N° 18.***Estructura de costos almojábana.*

<b>INDUSTRIA PANADERA ESTADO MERIDA</b>			
<b>ESTRUCTURA DE COSTOS</b>			
<b>PRODUCTO: ALMOJABANAS</b>			
<b>UNIDADES A PRODUCIR: 40</b>			<b>FECHA: 23-02-20XX</b>
<b>MATERIALES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Queso Semiduro (kg)	5,00	4.900,00	24.500,00
Azúcar (Kg)	0,30	2.600,00	780,00
Margarina (Kg)	0,30	4.186,67	1.256,00
Harina (Kg)	1,30	277,78	361,11
Huevos	3,00	194,44	583,33
<b>TOTAL MATERIALES</b>			<b>27.480,44</b>
<b>MANO DE OBRA</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Tiempo Estimado 30 minutos			
Salarios en Producción	0,00	11.663,68	0,00
Cesta ticket	0,00	10.620,00	0,00
<b>TOTAL MANO DE OBRA</b>			<b>0,00</b>
<b>COSTOS INDIRECTOS</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Servilletas	120	5,00	600,00
Bolsa	24	11,61	278,57
<b>TOTAL COSTOS INDIRECTOS</b>			<b>878,57</b>
<b>COSTOS ESTIMADO DE PRODUCCIÓN</b>			<b>28.359,01</b>
<b>GASTO AJENO A LA PRODUCCION 6%</b>			<b>1.417,95</b>
<b>ESTRUCTURA DE COSTO</b>			<b>744,42</b>
<b>PMVP</b>			<b>967,75</b>
<b>I.V.A 12 %</b>			<b>116,13</b>
<b>TOTAL A PAGAR</b>			<b>1.083,88</b>

Fuente: elaboración propia a partir de datos del estudio.

**Cuadro N° 19.***Estructura de costos Pan de sándwich.*

<b>INDUSTRIA PANADERA ESTADO MERIDA</b>			
<b>ESTRUCTURA DE COSTOS</b>			
<b>PRODUCTO: SANDWICH</b>			
<b>UNIDADES A PRODUCIR: 22 PANES</b>		<b>FECHA: 23-02-20XX</b>	
<b>MATERIALES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Harina (Kg)	12,00	277,78	3.333,33
Azucar (Kg)	2,00	2.600,00	5.200,00
Sal (Kg)	0,40	236,63	94,65
Huevos (Und)	15,00	194,44	2.916,67
Levadura (kg)	1,00	3.041,80	3.041,80
Manteca (kg)	1,30	4.583,33	5.958,33
Pie	2,50	1.809,19	4.522,99
Miel de panela (litros)	0,00	2.600,00	0,00
Leche	1,00	1.175,00	1.175,00
Escencia de Mantequilla	0,15	2.349,62	352,44
Escencia de Mantecado	0,15	2.373,16	355,97
Romono o Micovan	0,15	10.674,24	1.601,14
Margarina (kg)	0,20	4.186,67	837,33
<b>TOTAL MATERIALES</b>			<b>29.389,66</b>
<b>MANO DE OBRA</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Tiempo Estimado 1 hora			
Salarios en Producción	1,00	11.663,68	11.663,68
Cesta ticket	1,00	10.620,00	10.620,00
<b>TOTAL MANO DE OBRA</b>			<b>22.283,68</b>
<b>COSTOS INDIRECTOS</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>COSTO</b>	<b>TOTAL</b>
Etiqueta	22	5,00	110,00
Bolsa	22	11,61	255,36
<b>TOTAL COSTOS INDIRECTOS</b>			<b>365,36</b>
<b>COSTOS ESTIMADO DE PRODUCCIÓN</b>			<b>52.038,69</b>
<b>GASTO AJENO A LA PRODUCCION 6%</b>			<b>2.601,93</b>
<b>ESTRUCTURA DE COSTO</b>			<b>2.483,66</b>
<b>PMVP</b>			<b>3.228,76</b>
<b>I.V.A 12%</b>			<b>387,45</b>
<b>TOTAL A PAGAR</b>			<b>3.616,22</b>

Fuente: elaboración propia a partir de datos del estudio.

**Valoración de inventarios.**

Los productos terminados serán valorados de acuerdo a los costos incurridos para la elaboración del producto, tomando en cuenta la normativa vigente en cuanto al establecimiento de precios, cuya estructura es la descrita en la hoja de estructura de costos presentada.

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

## CAPÍTULO VI

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### Conclusiones

La información contenida en el desarrollo del estudio antecedente, fue recolecta de las fuentes primarias donde ocurren los hechos y fundamentadas en las teorías de los conoedores en la materia, por lo tanto las conclusiones que se presentan a continuación, están sustentadas en esos datos.

Pareciera incierto, que aún, cuando se ha avanzado tanto en el conocimiento, existan empresas que permanezcan aferradas a mantener las costumbres que heredaron de tiempos atrás. Es incomprensible cómo se han mantenido al margen de las diferentes regulaciones y normativas que, a pesar, de significar una inversión, asimismo aportan beneficios que pueden convertirse en rentabilidad. Desconocer los lineamientos administrativos y evadir su aplicación, es también desconocer sus ventajas y desventajas, impidiendo así saber la mejor manera de sacarle provecho, en el buen sentido de la palabra.

La Industria Panadera del estado Mérida, presenta serias deficiencias en cuanto al uso de un sistema de contabilidad que le proporcione los datos para la elaboración de informes, que sirvan de base para cumplir con las funciones administrativas de planeación, control y toma de decisiones sobre una base cierta o real. Esto dado a la falta de un sistema de contabilidad de costos que le permita registrar y controlar los diferentes elementos del costo en sus procesos productivos.

En estas circunstancias se propuso el uso de un Sistema de Acumulación de Costos Mixto, apoyado en el método de costeo absorbente, y con costos predeterminados, para así dar cumplimiento con los lineamientos contenidos en las normativas legales referidas al manejo de los costos de producción y la determinación de precios.

## **Recomendaciones**

Tomando en cuenta los beneficios aportados por los Sistemas de Acumulación de Costos, se recomienda a los Industriales Panaderos del Estado Mérida implementar la propuesta presentada en este estudio, la cual incluye el desarrollo de modelos y procedimientos adecuados para identificar, medir y acumular los tres elementos del costo en cada proceso productivo. En este sentido, es necesario planificar las actividades de implementación del sistema y programar la capacitación y adiestramiento al personal responsable de la ejecución de las actividades que involucren control de los diferentes elementos de costos de la producción.

De igual forma se recomienda tomar en cuenta los aspectos legales que son inherentes a la contabilidad de costos, es decir, la normativa establecida en la La Ley Constitucional de Precios Acordados, Ley Orgánica de Precios Justos, la Providencia Administrativa N° 003/2014, en la cual se fijan criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos, y la Providencia Administrativa N° 070/2014, mediante la cual se Regulan Las Modalidades para la Determinación, Fijación y Marcaje de Precios en todo el Territorio Nacional.

Los industriales panaderos deben tomar conciencia de la importancia de llevar una contabilidad de costos, que a su vez es la base para que el sistema de acumulación de costos que se implante, se alimente adecuadamente por estos registros contables y genere los informes de costos necesarios para la toma de decisiones gerenciales.

Finalmente se recomienda a las industrias panaderas que antes de usar el Sistema de Costos propuesto consulten con expertos en el área de contabilidad de costos, a objeto de adaptar el sistema a las características y necesidades de información particulares de cada una, y garantizar la operatividad del mismo, vigilando que el costo de implantación y funcionamiento de dichos sistemas no superen los beneficios del mismo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alcalá, G. y Perdomo, C. (2015). *Análisis de la estructura de Costos del Proceso Productivo de la empresa Panadería El Maná, C.A. para el periodo 2015*. Trabajo de grado para obtener el título Profesional de Contaduría Pública. Universidad Nacional Experimental de Guayana (UNEG). Puerto Ordaz-Venezuela. [Documento en línea]. [Consultado: 2 de Junio de 2018]. Disponible en [http://www.cidar.uneg.edu.ve/DB/bcuneg/EDOCs/TESIS/TESIS\\_PREGRADO/TGP%20\(Trabajo%20de%20Grado%20de%20Pregrado\)/TGPHD47A532015Alcala-Perdomo.pdf](http://www.cidar.uneg.edu.ve/DB/bcuneg/EDOCs/TESIS/TESIS_PREGRADO/TGP%20(Trabajo%20de%20Grado%20de%20Pregrado)/TGPHD47A532015Alcala-Perdomo.pdf).
- Arcos, L., Farinango, M. y Rodríguez, G. (2009). *Sistema de Costos para el Sector Panificador* Trabajo de grado para obtener el título Profesional en Contaduría Pública. Institución Universitaria Centro de Estudios Superiores María Goretti. San Juan de Pasto-Colombia. [Documento en línea]. [Consultado: 11 de Enero de 2018]. Disponible en: <http://repositorio.iucesmag.edu.co:8080/xmlui/handle/cesmag/98?show=full>.
- Armas, V. (1999). Esplendores y Miserias de las PyMIs venezolanas. Debates IESA. Vol. 1. Julio-Septiembre, Venezuela. Instituto de Estudios Superiores Administrativos. Pág. 35.
- Arteaga, M. (2017). Historia del pan. [Documento en línea]. [Consultado: 11 de Junio de 2018]. Disponible en: <https://www.aporrea.org/actualidad/a243104.html>.
- Asencios, P., Moreno, C. y Natividad, E. (2013). *Sistema de Costos de la empresa Panificadora Don Victorio*, Tesis para obtener el título Profesional de Ingenieros en Costos. Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión. Huacho-Perú. [Documento en línea]. [Consultado: 17 de Febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Sistema-De-Costos-Para-Una-Panificadora/39627112.html>.
- Backer, M., Jacobsen, L. Y Ramirez, D. (1997). *Contabilidad de costos. Un enfoque Administrativo para la toma de decisiones*. México: McGraw-Hill.
- Bernal, C. (2006). *Metodología de la investigación. Para administración, economía, humanidades y ciencias sociales*. México D.F. Pearson Educación.
- Chacón, G. (2016). Costeo por operaciones: Aplicación para la determinación de precios justos en la industria del plástico. Artículo. Actualidad Contable FACES, vol. 19, núm. 32, 2016. Universidad de los Andes
- Definición ABC. [Documento en línea]. Consultado el 21 de Mayo de 2018, en <https://www.definicionabc.com/social/trabajo-en-cadena.php>

- De Freitas, M. (2013). *Gestión de Costos en las empresas del Sector Panadero del Municipio Maracaibo del Estado Zulia*. Trabajo de Grado presentado para optar al Título de Magíster Scientiarum en Gerencia de Empresas, Mención Gerencia de Operaciones. Universidad del Zulia. Venezuela. [Documento en línea]. [Consultado: 17 de Febrero de 2018]. Disponible en: [http://tesis.luz.edu.ve/tde\\_arquivos/119/TDE-2014-11-03T09:07:45Z-5337/Publico/de\\_freitas\\_parraga\\_muriell\\_virginia.pdf](http://tesis.luz.edu.ve/tde_arquivos/119/TDE-2014-11-03T09:07:45Z-5337/Publico/de_freitas_parraga_muriell_virginia.pdf).
- Código de Comercio de Venezuela, (1955). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 475 (Extraordinario), Julio 26, 1955.
- García, J. (2001). *Contabilidad de Costos*. México: McGraw-Hill.
- García, J. (2014). *Contabilidad de Costos*. Cuarta Edición. México, Distrito Federal. McGraw-Hill.
- Elestimulo.com (2017). Bien me sabe. [En línea]. [Consultado: 12 de junio de 2018]. Disponible en: <http://elestimulo.com/bienmesabe/7-tipos-pan-comemos-venezolanos/>.
- Fisher, L. y Espejo, J. (xx). *Mercadotecnia*. Tercera Edición. Mc-Graw Hill Interamericana.
- Thompson, I. (2017). Tipos de Mercado. [Documento en línea]. [Consultado: 11 de Julio de 2018]. Disponible en: <ps://www.promonegocios.net/mercado/tipos-de-mercado.html>
- Garzón, J. y Quimbita, B. (2010). *Diseño de un sistema de Costos por Procesos en la Panadería "LA CATEDRAL"*. Trabajo de grado para obtener el título Profesional de Ingeniero en Contabilidad. Universidad de la Cuenca del Plata. Argentina. [En línea]. [Consultado: 2 de junio de 2018]. Disponible en: <http://repositorio.utc.edu.ec/bitstream/27000/1454/1/T-UTC-2085.pdf>.
- Gayle, L. (1999). *Contabilidad y Administración de Costos*. Sexta edición.
- Gorostiaga, A. (2015). El Pan Nuestro de Cada Día. Profesionalización de la Panadería en la Edad Media. [En línea]. [Consultado: 2 de junio de 2018]. Disponible en: <http://agcerio.blogspot.com/2015/05/profesionalizacion-de-la-panaderia-en.html>.
- Hansen, D., y Mowen, M. (2003). *Administración de Costos. Contabilidad y Control*. Tercera Edición. Internacional Thomson Editores. México. McGraw-Hill.



- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, L. (2003). *Metodología de la Investigación*. Tercera Edición. Mc Graw Hill. México
- Hornigren, C. Y Foster, G. (1991). *Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial*. Sexta Edición. México. Prentice-Hall hispanoamericana, S.A.
- Hurtado, J. (2000). *Metodología de la investigación Holística*. Primera edición. Caracas, Venezuela. Editorial del Instituto Universitario de Tecnología Caripito.
- Hurtado, J. (2008). *El proyecto de investigación*. Sexta Edición. Caracas: Editorial Quirón.
- Instituto Colombiano de Panadería y pastelería. ¿Cómo es el proceso de producción y elaboración de productos de panadería? [En línea]. [Consultado: 2 de junio de 2018]. Disponible en <http://icpp.com.co/noticias/como-es-el-proceso-de-produccion-y-elaboracion-de-productos-de-panaderia/>.
- Jiménez, D. (2007). *Evolución de los costos*. Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas. Universidad del Cauca. Colombia. [En línea]. [Consultado: 17 de Febrero de 2018]. Disponible en: <http://artemisa.unicauca.edu.co/~dcruz/evolucioncostos.htm>
- Kaplan R., Cooper R (1999). *Coste y Efecto. Cómo Usar el ABC el ABM y el ABB para Mejorar la Gestión, los Procesos y la Rentabilidad*. 1ª ed. Gestión. Barcelona, España.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566 (Extraordinario), Octubre 28, 2011.
- Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.236, Julio 26, 2005.
- Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadora. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.076 (Extraordinario), Mayo 7, 2012.
- Molina, O. (2009). *Contabilidad de Costos II. Guía Teórico-Práctica*. Universidad de Los Andes. Primera Edición. Mérida Venezuela. Centro Editorial Litorama C.A.
- Morillo, M., Pulido, Y. (2006). *Diseño de un sistema de acumulación de costos para la micro, pequeña y mediana industria panadera*. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)* [en línea] 2006, XII (Mayo-Agosto): [Fecha de consulta: 21 de junio de 2018] Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28011651007>> ISSN 1315-9518.

- Muñoz, L. (2017). *Propuesta de un Sistema de Acumulación de Costos para la Industria Porcina del Estado Mérida*. Trabajo de Grado para obtener el título de Magister Scientiarum en Ciencias Contables. Universidad de los Andes. Mérida-Venezuela.
- Oropeza, H. (2005). *Los Costos en la empresa: Guía Técnica*. México. D.F. Editorial Trillas.
- Ortega, R. (2008), *Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Farmacia. Departamento de Nutrición*. [En línea]. [Consultado el 10 de Junio de 2018]. Disponible en: <http://www.madrimasd.org/informacionidi/analisis/analisis/analisis.asp?id=34352>.
- Ortega, P. de León, A. (2007). *Contabilidad de Costos*. México D.F. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Limusa.
- Páez, D. (2017). *El Pan: Un Favorito Latinoamericano y Mundial*. [En línea]. [Consultado el 12 de Junio de 2018]. Disponible en: <https://latinamericanpost.com/index.php/es/vida/15886-consumo-de-pan-a-los-latinoamericanos-les-encanta>.
- Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1989). *Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones Gerenciales*. Segunda Edición. Mc Graw Hill.
- Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1994). *Contabilidad de Costos. Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales*. Tercera Edición Santafé de Bogotá, Colombia, Mc Graw-Hill interamericana, S.A.
- Rodríguez, K. (2013). *Historia del Pan en Venezuela*. [En línea]. [Consultado el 12 de Junio de 2018]. Disponible en: <http://videostareasdelaprofekatiuska.blogspot.com/2013/09/historia-del-pan-en-venezuela-el-pan.html>
- Sinisterra, G. (2006). *Contabilidad de Costos*. Bogotá, Colombia. Ediciones Ecoe.
- Silva, A. (2013). *Metodología de la Investigación. Elementos Básicos*. Venezuela: Ediciones CO-BO.
- Soto, B. (2011). *Clasificación de las Empresas*. [En línea]. [Consultado el 12 de Julio de 2018]. Disponible en: <https://www.gestion.org/clasificacion-de-las-empresas/>.

- Torres, C., Salete. M. Y Delgado, C. (2017). Costeo de Productos en la Industria Panadera Utilizando el método ABC. Artículo Científico. Revista Interciencia. VOL. 42 N° 10. Chile.
- Torres, S. (2002). Contabilidad de costos. Análisis para la toma de decisiones. 2da. Edición. México D.F.
- Valarino, E., Yáber, G. Y Cemborain, M. (2010). Metodología de la Investigación. Paso a Paso. México: Tillas.
- Varón, L. (2013). Gerencie.com. [en línea]. [Consultado el 10 de Junio de 2018]. Disponible en: <https://www.gerencie.com/costos-reales-o-sistema-de-acumulacion-de-costos-nic.html>.
- Venezuela Tuya.Com, (2018). [En línea]. [Consultado el 12 de Junio de 2018]. Disponible en: [https://www.venezuelatuya.com/tradiciones/evolucion\\_de\\_la\\_panaderia.htm](https://www.venezuelatuya.com/tradiciones/evolucion_de_la_panaderia.htm).

www.bdigital.ula.ve

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

ANEXOS

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

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)  
**GUIA DE ENTREVISTA DIRIGIDA AL GERENTE DE OPERACIONES DE LA  
INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**

**Mérida, Diciembre 2016.**

Mérida, Enero de 2018

Jefe de Operaciones

Presente.-

Reciba usted el más caluroso saludo, deseándole éxitos en sus funciones diarias.

Es para mí de vital importancia hacer de su conocimiento que en la perspectiva de aportar en alguna manera con el fortalecimiento de las Ciencias Sociales, se está desarrollando un trabajo de investigación, a nivel de Maestría, titulado **PROPUESTA DE UN SISTEMAS DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**. Dicho estudio concierne a la Maestría en Ciencia Contables, que ofrece la Universidad de Los Andes.

Por lo tanto, se requiere de valiosa colaboración en el sentido de responder a la entrevista que se adjunta, el cual es de carácter individual.

Manifestándole con anterioridad mi profundo agradecimiento, le saludo.

Atentamente,

Lic. Yaditza J. Valderrey de A.  
Investigador

## Guía de Entrevista

### Instrucciones

A continuación se presentan un conjunto de preguntas para que responda atendiendo a su experiencia.

Las preguntas deben ser respondidas de forma individual y objetiva.

1. Describa el proceso productivo en la industria panadera.
2. Detalle los centros de producción en cada etapa del proceso productivo.
3. Identifique las líneas de producción que contempla el proceso productivo en la industria panadera.
4. Describa el proceso productivo de cada una de las líneas de producción desarrolladas en la industria panadera.
5. Detalle cada uno de los productos de las líneas de producción derivados del proceso productivo para la industria panadera.
6. Señale los recursos materiales utilizados en cada línea de producción.
7. Enumere los recursos humanos utilizados en cada línea de producción.
8. Identifique las maquinarias, equipos y otros recursos en cada línea de producción.
9. Indique los informes utilizados en el proceso productivo.

¡Gracias por su colaboración !

Mérida, Enero de 2018

Jefe de Contabilidad

Presente.-

Reciba usted el más caluroso saludo, deseándole éxitos en sus funciones diarias.

Es para mí de vital importancia hacer de su conocimiento que en la perspectiva de aportar en alguna manera con el fortalecimiento de las Ciencias Sociales, se está desarrollando un trabajo de investigación, a nivel de Maestría, titulado **PROPUESTA DE UN SISTEMAS DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**. Dicho estudio concierne a la Maestría en Ciencia Contables, que ofrece la Universidad de Los Andes.

Por lo tanto, se requiere de valiosa colaboración en el sentido de responder a la entrevista que se adjunta, el cual es de carácter individual.

Manifestándole con anterioridad mi profundo agradecimiento, le saludo.

Atentamente,

Lic. Yaditza J. Valderrey de A.  
Investigador



## Guía de Entrevista

### Instrucciones

A continuación se despliega un conjunto de preguntas para que responda según su vivencia.

Las respuestas deben ser respondidas de forma individual y objetiva.

1. ¿Qué Sistema de acumulación de costo que utiliza?.
2. Describa las cuentas contables relacionadas con la materia prima utilizada en la el proceso de elaboración del pan
3. Describa las cuentas contables relacionadas con la materia prima utilizada en la etapa de mezclado, amasado, fermentado, armado y empackado.
4. Detalle las cuentas contables relacionadas con la materia prima utilizada en el proceso de producción de la línea de panes dulces
5. Detalle las cuentas contables relacionadas con la materia prima utilizada en el proceso de producción de panes salados.
6. Puntualice las cuentas contables relacionadas con la mano de obra utilizada en el proceso de elaboración de panes dulces.
7. Puntualice las cuentas contables relacionadas con la mano de obra utilizada en el proceso de panes salados.
8. Puntualice las cuentas contables relacionadas con la mano de obra utilizada en el proceso de dulces y tortas.
9. Puntualice las cuentas contables relacionadas con la mano de obra utilizada en la etapa de empackado.
10. Puntualice las cuentas contables relacionadas con los costos indirectos de fabricación utilizados en la etapa de mezclado.
11. Puntualice las cuentas contables relacionadas con los costos indirectos de fabricación utilizados en proceso de amasado.

12. Puntualice las cuentas contables relacionadas con los costos indirectos de fabricación utilizados en proceso de fermentado.
13. Detalle las cuentas contables relacionadas con los costos indirectos de fabricación utilizados en proceso de armado.
14. Describa el método de asignación de costos unitarios en la industria panadera.
15. Indique los informes utilizados en proceso de acumulación de los costos.
16. Mencione los formatos o planillas utilizados como soportes en el proceso productivo
18. Menciones los informes emitidos sobre los costos del proceso productivo

¡Gracias por su colaboración!

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

## **ANEXO B**

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

[www.bdigital.ula.ve](http://www.bdigital.ula.ve)

INSTRUMENTO PARA VALIDACIÓN DE EXPERTOS DE LA GUIA DE  
ENTREVISTA AL GERENTE DE OPERACIONES Y JEFE DE CONTABILIDAD  
DE LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA

Mérida, Enero 2018

119

C.C.Reconocimiento

Mérida, Enero 2018

Apreciado Licenciado

Presente.-

Pláceme dirigirme a usted en la ocasión de desearle éxito en sus funciones diarias. Consciente de que es un profesional preparado y actualizado en términos relacionados a la industria, ha sido elegido para validar un instrumento de medición, para lo cual se le agradece su valiosa su colaboración.

El instrumento se diseñó para el desarrollo del trabajo de Maestría titulado **PROPUESTA DE UN SISTEMAS DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA**. El mismo se presentará como requisito fundamental para optar al título de Magíster en Ciencias Contables.

Las entrevistas están dirigidas al Gerente de Operaciones y Jefe de Contabilidad de La Industria Panadera del Estado Mérida.

El proceso de validación radica en realizar una revisión minuciosa que abarca la coherencia del objetivo específico, el contenido del marco teórico y la operacionalización de las variables con las entrevistas, por lo cual se anexa una escala para evaluar cada pregunta del mismo.

Por otra parte, contiene una escala para que exprese su valoración cualitativa acerca de la presentación del instrumento, claridad en la redacción de las preguntas, congruencia de la variable con los indicadores.

Agradeciéndole su colaboración, me suscribo a sus gratas órdenes.

Atentamente,

Lcda. Yaditza Valderrey

Se anexa lo referido para su revisión.

ANEXO C

**ESCALA PARA EVALUAR CADA PREGUNTA DE LA GUIA DE ENTREVISTA DIRIGIDA AL GERENTE DE PRODUCCIÓN Y AL JEFE DE CONTABILIDAD DE LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MERIDA, MARQUE CON UNA X.**

Item	Dejar	Modificar	Eliminar	Incluir	Observaciones
1					
2					
3					
4					
5					

Validado por: \_\_\_\_\_

Cédula de Identidad: \_\_\_\_\_

Profesión: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

## ANEXO D

### INSTRUMENTO PARA LA APRECIACIÓN CUALITATIVA DE LA GUIA DE ENTREVISTA AL GERENTE DE OPERACIONES Y AL JEFE DE CONTABILIDAD DE LA INDUSTRIA PANADERA DEL ESTADO MÉRIDA

Criterios	Apreciación Cualitativa (marque con una X)			
	Excelente	Bueno	Regular	Deficiente
Presentación en el instrumento				
Claridad en la redacción de las preguntas				
Pertinencia de la variable con los indicadores				
Observaciones:				

Validado por: \_\_\_\_\_

Cédula de Identidad: \_\_\_\_\_

Profesión: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_