



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
TRUJILLO ESTADO TRUJILLO**

**PROPUESTA DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS DE
PRODUCCIÓN PARA LAS COOPERATIVAS DEL SECTOR PANADERO
DEL MUNICIPIO VALERA, ESTADO TRUJILLO**

Autor: Pérez Garcés Mercedes Columba
C.I. 14.148.364

Tutora: Prof (a) Rosa Luque

Trabajo de Grado

**Presentado ante la ilustre Universidad de los Andes como requisito
para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública**

Trujillo, Abril 2008

DEDICATORIA

A mi Madre; Aura de las Mercedes Garcés, por ser el ser que Dios colocó en mi vida para bendecirme, transmitiéndome la enseñanza espiritual que es el valor más grande que puedo tener. Ejemplo, digno de imitar.

A mi Padre; Armando Benito Pérez, por ser el ser que puso Dios para darme la vida.

A mis familiares y seres queridos; por darme siempre sus sabios consejos, sobre todo a mis tíos, que sirvieron de apoyo y ejemplo en mi crecimiento. A todos los Quiero Mucho.

A ti Gerardo; por ser una persona incondicional y estar a mi lado durante esta meta tan importante de mi vida. Te Quiero donde estés.

A todos mis Pastores; que con sus oraciones y consejos me ayudaron a culminar esta meta. Dios los Bendiga.

A todos mis amigos y hermanos; gracias por compartir este tiempo: Yenny, Esmeralda, Ana, Irene, Yobbany, Jhonatan, José, Lorena, Dr. Jesús.

AGRADECIMIENTOS

En este día cuando una de mis metas ha sido cumplida, agradezco a todas aquellas personas que han sido guías en esta etapa tan importante de mi vida, compartiendo sus consejos, y ayudándome a cumplir lo que realmente quiero. Mis más sinceros agradecimientos especialmente:

A Dios Todopoderoso; por inspirarme a seguir adelante en sus caminos, dándome la fuerza necesaria para no desmayar en los momentos difíciles que he vivido, a esa presencia que siempre me acompaño y que me motiva a alcanzar los objetivos propuestos, siendo la fuente inagotable de amor verdadero.

A mis Padres; porque con su ayuda incondicional me han guiado a finalizar esta meta tan difícil y tan dura. Por ustedes y para ustedes tengo logrado tan importante éxito. Los Quiero.

A mis familiares y seres queridos; por darme siempre su apoyo y sus sabios consejos, a mis tíos: Joaquín, Lislá, Suhuál, Beatriz, José Manuel, Dalita, Alfredo, Tamaira, María Ignacia, Carmen, Ana, Alirio, Martha, Valentín, Juana, Dionisia, Orlando, Matilde. Mis primos y primas. Los Quiero Mucho.

A ti Gerardo; que con tu amor y dedicación, supiste calmar en mis apuros, y me aconsejaste cuando lo necesité. Te Quiero Mucho.

A Yenny, Esmeralda, Ana, Irene, Dr. Jesús, Yobbany, Jhonatan, José, Lorena, quienes fueron mis hermanos y compañeros de sueños e ilusiones, pero siempre con entusiasmo y dedicación para que hoy estemos

alcanzando juntos una de nuestras metas. A ti Yenny; compartimos estudios y somos hermanas en Cristo. El aprecio amigos y hermanos.

A la profesora Rosa Luque; por compartir los conocimientos y sabiduría en la elaboración del trabajo de grado, gracias por esa vocación y entrega que tienes a la educación, que Dios te llene de bendiciones en cada momento de tu vida, y ese anhelo que tienes por educar a su tiempo produzca frutos perdurables.

A los profesores Ángel Higuerey, Yanceth Paredes, Luís Rosales y Karen Pacheco; por su valiosa colaboración y ayuda en la realización de este trabajo.

A la Universidad de los Andes “Núcleo Universitario Rafael Rangel” y a todos los demás profesores de esta casa de estudio; quienes con su ayuda y tutoría, me enseñaron lo importante y bonito de mi futura profesión y me involucraron constancia y dedicación para lograr tan importante meta de mi vida. Gracias por brindarme todo su apoyo y colaboración para construir mi aprendizaje.

A los miembros de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, Estado Trujillo; quienes cordialmente me permitieron realizar mi trabajo de grado.

A todos Muchas Gracias

*El Temor de Jehová es el principio
de la sabiduría, y el conocimiento
del Santísimo es la Inteligencia.*

Proverbios 9:10

INDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
INDICE GENERAL.....	v
INDICE DE TABLAS.....	vii
INDICE DE GRAFICOS.....	viii
RESUMEN.....	ix
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I. EL PROBLEMA.....	13
Planteamiento del problema.....	13
Formulación del Problema.....	17
Sistematización del Problema	17
Objetivo General	17
Objetivos Específicos	17
Justificación.....	18
Delimitación.....	19
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	20
Antecedentes de la Investigación.....	20
Bases Teóricas.....	24
Producción.....	24
Características del sistema de producción en serie.....	25
Características del sistema de producción intermitente.....	25
Fases del Proceso Productivo	26
Contabilidad.....	27
Contabilidad de Costos.....	28
Sistemas de Costos.....	32

Costo de adquisición o producción	38
Contabilidad de materias primas	40
Contabilidad de artículos producidos y vendidos	41
Libro mayor de fábrica	43
Cooperativas.....	44
Cooperativas Panaderas: proceso de producción	46
Definición de Términos Básicos.....	50
Sistema de Variables.....	51
CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO	52
Tipo de Investigación	52
Diseño de Investigación	52
Población.....	53
Técnica e Instrumentos de Recolección de Datos	54
Validez del Instrumento	54
CAPITULO IV. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	56
CAPITULO V. PROPUESTA	72
Lineamientos para implantar un Sistema de Costos en las Cooperativas Panificadoras.....	72
Control de los Elementos del Costo de Producción	75
Control de la mano de obra directa	77
Control de los costos indirectos de fabricación	78
Informe de Costo de Producción	79
Consideraciones Generales	82
BIBLIOGRAFÍA.....	83
ANEXOS.....	85

INDICE DE TABLAS

Nº		Pag.
1	Productos	47
2	Productos Elaborados	48
3	Elementos que Intervienen en la Elaboración del Pan	48
4	Modalidad de Producción	50
5	Fases de Producción	51
6	Tecnología	52
7	Materiales	53
8	Materiales	54
9	Materiales	55
10	Mano de Obra	57
11	Mano de Obra	57
12	Mano de Obra	58
13	Costos Indirectos de Fabricación	60
14	Costos Indirectos de Fabricación	60

INDICE DE GRÁFICOS

Nº		Pag.
1	Producto	47
2	Modalidad de Producción	50
3	Tecnología	52
4	Materiales	54
5	Materiales	55
6	Mano de Obra	59

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO UNIVERSITARIO “RAFAEL RANGEL”
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
TRUJILLO ESTADO TRUJILLO

Lineamientos para la implantación de un sistema de contabilidad de costos en las cooperativas del sector panadero del Municipio Valera, Estado Trujillo

Autor: Mercedes Pérez.

Tutor: Lcda. Rosa Luque

Año: 2008

Resumen

El objetivo general de la investigación fue proponer lineamientos para la implantación de un sistema de contabilidad de costos para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo. Se escogió una metodología descriptiva y el diseño de campo; para recolectar los datos se elaboró un cuestionario de 14 ítems para ser aplicado a los gerentes y administradores de estas cooperativas, el cual fue previamente validado por un panel de jueces. Luego la información recabada se procesó mediante la estadística descriptiva y analizada en función de la revisión teórica. Se concluyó que, la consolidación de las cooperativas panificadoras como organizaciones de economía social creadas como asociaciones autogestionarias se torna limitada, pues, aun cuando llevan a cabo un proceso productivo completo y automatizado en casi todas sus fases, apoyan su gestión financiera y administrativa en métodos empíricos, en virtud de lo cual han desaprovechado técnicas y procedimientos científicos de contabilización de costos que permiten calcular costos de producción precisos, así como comprender que además de la contabilidad general o financiera es necesario llevar una contabilidad de costos. Para ello se propone llevar a un sistema de contabilidad de costos de producción, y se recomendó buscar asesoría contable para instalar un sistema de contabilidad de costos por procesos, de acuerdo con los lineamientos propuestos para cada elemento del costo de producción.

Palabras clave: cooperativa, costos de producción, sistema de contabilidad de costos.

INTRODUCCIÓN

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

Los costos de producción en cualquier organización requieren de un tratamiento especial para lograr mantener la empresa en el mercado. Estos deben ser monitoreados constantemente para garantizar la rentabilidad y la ganancia neta de las empresas, que de esta manera pueden ofrecer productos con precios competitivos en el mercado.

Por esta razón, se considera necesario el desarrollo de una propuesta de un sistema de costos para las cooperativas panaderas del municipio Valera, pues es un elemento fundamental para su proceso productivo; ésta identifica, mide, define, reporta y analiza los diversos elementos de costos que implica la producción de productos de la panificación y la pastelería. Su principal objeto es comunicar información financiera y no financiera a la administración a efecto de ejercer la planeación, el control y la evaluación, para la toma de decisiones, con la finalidad de contribuir con la satisfacción de los socios en el negocio.

Desde ese punto de vista, la presente investigación de tipo descriptivo, tiene como propósito, proponer lineamientos para implantar un sistema de contabilidad de costos de producción para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo. Se organiza de la siguiente manera:

En el Capítulo I, se describe la situación del problema, los objetivos de la investigación, la justificación e importancia, la limitación y la delimitación de la misma. En el Capítulo II, se hace referencia a los antecedentes de la

investigación, las bases teóricas que las sustentan, y la definición de términos básicos de manera tal que permitan operacionalización de las variables e indicadores.

En el Capítulo III, está el marco metodológico, en el cual el investigador, expone las estrategias que seguirá para lograr los objetivos planteados en el estudio. Comprende el tipo y diseño de investigación, la población, la técnica e instrumento de recolección de datos, la validez, la confiabilidad y el procedimiento utilizado para analizar los resultados. El análisis de los resultados se ubica en el Capítulo IV. Seguidamente se expone el Capítulo V, donde se presenta la propuesta. Por último el Capítulo VI, dentro del cual se realizan las conclusiones y recomendaciones. Posteriormente se encuentra la bibliografía consultada y los anexos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

Los cambios que se han producido en los últimos años, han obligado a las empresas a indagar nuevas formas de enfrentar las exigencias del mercado, lo que, las ha llevado a buscar alternativas que les de la oportunidad de sobrevivir a la competencia y aún más importante, que les proporcione obtener el éxito y sostenerlo en el tiempo.

Ante esta realidad, el renacimiento de las empresas cooperativas en Venezuela, han tenido un crecimiento acelerado, que les ha permitido contribuir al mejor desarrollo de la sociedad siempre y cuando sean valoradas correctamente. Por consiguiente, las cooperativas al igual que las demás empresas que realizan su actividad económica en el país, deben contar con sistemas contables en base a leyes y reglamentos establecidos por el estado Venezolano. Cabe destacar que, cualquiera que sea la naturaleza de la organización, resulta impostergable contar con un adecuado sistema de contabilidad, generador de información básica para la planificación, y la toma de decisiones tanto operativas como estratégicas.

En Venezuela, el movimiento cooperativista y en especial el del sector de producción, tiene como objetivos el crecimiento, la supervivencia y la obtención de utilidades para el beneficio de sus socios. En ellas, se debe realizar una distribución adecuada de recursos económicos, financieros y humanos, basados, en buena medida, en información y análisis de costos para la adopción de decisiones tales como: procesar adicionalmente,

sustituir materia prima, aceptar pedidos, diseñar productos, procesos, planificar y controlar la producción.

En ese orden de ideas, para realizar una efectiva toma de decisiones, las cooperativas de producción requieren conocer el costo de cada uno de sus productos ofrecidos para fijar precios de venta. Esto, con el fin de asegurar la recuperación de la inversión realizada en los costos de producción y en las erogaciones requeridas para vender, administrar y financiar su proceso productivo, al tiempo de garantizar su supervivencia y crecimiento como unidad económica social.

Ahora bien, la contabilidad de costos según Foster (2002) es una fase del procedimiento de la contabilidad general, por medio de la cual se registran, resumen, analizan e interpretan los detalles de costos de material, mano de obra, cargos indirectos y costos ajenos a la producción necesarios para producir y vender un artículo. Además los costos sirven para evaluar la conveniencia de eliminar líneas de productos, aceptar o rechazar negociaciones a precios determinados por el mercado o controlados por el gobierno. A partir de allí diseñar productos y servicios capaces de satisfacer al consumidor, a cierto precio establecido por el mercado, costeo por objetivos, y crear así , mezclas de productos tendentes a maximizar las utilidades.

En el caso de las cooperativas de producción o manufactureras, particularmente las dedicadas a la fabricación de alimentos, sus socios cooperativistas, intentan controlar sus gastos operativos y costo de producción, con la finalidad de crear y mantener ventajas para tratar de perdurar en el mercado como empresas de producción social. Estos esfuerzos son infructuosos cuando se desconocen las verdaderas causas por las cuales se incurre en costos, las cuales van desde factores internos y externos, hasta su escaso poder de negociación al igual que la eficiencia y la capacidad de producción.

Al respecto, Prato (2005), expresa que entre los factores que inciden en los costos de producción, está el hecho que las personas que trabajan en las cooperativas, en su mayoría poseen un bajo nivel educativo, pero con muchos años de experiencia en el trabajo que realizan. Esto refleja, que las cooperativas cuentan con una mano de obra altamente calificada pero poco capacitada. Además, añade la mencionada autora, que las empresas cooperativas no cuentan con la tecnología que les permita mantenerse al día, aunado a ello, la inflación crea un aumento frecuente de los precios, generando un aumento en los costos de producción y por lo tanto de los productos o servicios.

Esta situación no varía en las cooperativas del sector panadero, dado las características de su proceso de producción, centrado en la compra de materiales, el amasado, el sobado, la división de la masa, la pesada, el boleado, el moldeado, la fermentación y el horneado. Todas estas etapas en conjunto conducen a la transformación de las materias primas en productos terminados, que luego son almacenados hasta su venta.

Ahora bien, en entrevista realizada por la investigadora con algunos cooperativistas, se pudo conocer algunos aspectos relacionados con la producción y sus costos. Según los entrevistados, estas cooperativas confrontan la dificultad de no contar con un sistema de costos, que les permita la determinación de costos de producción puntuales, motivado a que no manejan criterios para su cálculo. Por ende, en cada cooperativa panadera, los costos se especifican de acuerdo con la experiencia de estos y sus escasos conocimientos en el área, centrándose la importancia en la cuantía de la materia prima y de la mano de obra, lo cual puede ser una evidencia de costos deficientes e inadecuados.

Desde este punto de vista, es probable que el costo de producción determinado de esta manera sea usado por las cooperativas panaderas, para establecer el margen de ganancia deseado, y es tomado como referencia para fijar los precios de venta de sus productos. Lo que lleva, a

que las decisiones que los cooperativistas tomen basados en costos de producción calculados de esta manera no sea la efectiva, por lo tanto, estos costos sólo son una aproximación de los costos reales.

También, se conoció que, en lo referente a la contabilidad de costos, es un área que es poco tomado en cuenta, ya que los servicios del profesional de la Contaduría solo son solicitados esporádicamente con fines legales. Ello, dificulta el diseño de mezclas de productos para el incremento de las utilidades, así como para ayudar con la permanencia de la empresa, en tanto no se pueden reconocer los productos que son más rentables.

Situación tal, que el atraso y desconocimiento de la estructura de costos de producción y operación puede ser una debilidad que exhiben estas cooperativas, en vista de que trabajan con una amplia gama de productos y clientes; y al no disponer con un sistema adecuado de costos para la determinación de los precios, obstaculiza a su vez la adopción de nuevas estrategias para sobrevivir en un mercado cada vez más exigente e informado, aunado a que no podrán controlar eficientemente su explotación como unidad productiva.

Bajo este argumento, se presenta esta investigación orientada con el propósito realizar una propuesta de un sistema de contabilidad de costos acorde al proceso productivo de estas cooperativas del sector panadero específicamente las del municipio Valera, que potencialmente se conviertan en una guía para formular tácticas en este tipo de organizaciones y que puedan utilizarse para identificar opciones que sean viables en diferentes contextos, o definir las acciones necesarias para fortalecerlas y que se consoliden como empresas de economía social.

A partir de los requerimientos de las reflexiones anteriores, se hace necesario plantearse las siguientes interrogantes:

Formulación del Problema

¿Cuáles son los lineamientos para la implantación de un sistema de contabilidad de costos para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, Estado Trujillo?

Sistematización del Problema

¿Cuáles son las características del proceso productivo de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo?

¿Cuáles son los elementos del costo de producción necesarios para el diseño de un sistema de costos adecuado para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo?

¿Cuáles son los lineamientos pertinentes con un sistema de costos adecuado al proceso productivo de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo?

Objetivo General

Proponer lineamientos para la implantación de un sistema de contabilidad de costos para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo

Objetivos Específicos

Describir las características del proceso productivo de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.

Identificar los elementos del costo de producción utilizados en las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.

Diseñar lineamientos pertinentes con un sistema de costos adecuado al proceso productivo de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.

Justificación

La contabilidad de costos es un área de actuación del Contador por lo que, constituye una herramienta para que éste valore la efectividad de un sistema contable específicamente en la contabilización y control de los costos de producción de una empresa. El conocimiento de los elementos de los costos de producción y su respectiva evolución, constituyen elementos importantes tanto para los cooperativista como para el Contador; para los primeros por la relevancia de esta variable (los costos) en la toma de decisiones gerenciales y para el segundo por ser una herramienta fundamental en la adopción de mejoras desde el punto de vista contable.

Además, la aplicación de técnicas de investigación de campo permitirá al investigador, mediante la aplicación de un cuestionario, tener un acercamiento con la realidad objeto de estudio, hecho este mediante el cual se tendrá acceso a la información clave. Desde esa perspectiva, el alcance de los objetivos ha de concretizarse.

La investigación enmarcada en una metodología descriptiva, se orientó a proponer lineamientos para implantar un sistema de contabilidad de costos de producción para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo. En ese sentido, se propondrá a estas organizaciones asociativas conocer los elementos adecuados para el diseño de un sistema de contabilidad de costos que contribuya con el mejoramiento de su capacidad operativa en el proceso de producción del pan.

Delimitación

El estudio se inscribe dentro de la línea de investigación relacionada con la Contabilidad de Costos, particularmente se centró en desarrollar una propuesta de un sistema de contabilidad de costos de producción para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo. El lapso para su realización es enero de 2007 a marzo de 2008.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de investigación tienen como finalidad, determinar los puntos de diferencias y coincidencias entre las investigaciones, así como evitar repetir aspectos que ya se encuentran desarrollados. Los estudios considerados como antecedentes para esta investigación son los siguientes:

Pérez, M. (2006) en su investigación para optar al título de Licenciado en Contaduría ante el ULA –NURR denominado Propuesta de un Sistema de Contabilidad de Costos para el Proceso Productivo de Empresas de Diseños en el Municipio Valera, cuyo objetivo fue proponer la implementación de un sistema de contabilidad de costos para el proceso productivo de la empresa “RC Diseños”, ubicada en el municipio Valera, estado Trujillo. La metodología fue de tipo descriptivo y el diseño de campo. Se elaboró una guía de entrevista comprendida por 19 ítems que una vez validada por un panel de expertos, fue aplicada a ocho integrantes de la población. Seguidamente se diseñaron los lineamientos sugeridos para la implementación de un sistema de contabilidad de costos, los cuales se adaptan al proceso de producción de la empresa.

El análisis de tipo cualitativo permitió concluir que en RC Diseños no calculan costos de producción precisos, debido a que no manejan sistemas adecuados que le permitan determinar el costo de sus productos y controlar eficientemente las operaciones de producción. Es decir, llevan una gestión financiera y administrativa basada en enfoques, normas y reglas empíricas,

esta situación los ha llevado a desconocer las técnicas y procedimientos científicos de acumulación y asignación de costos que permiten calcular costos de producción precisos, además comprender que aparte de la contabilidad general, es necesario llevar una contabilidad de costos, con el propósito de facilitar el proceso administrativo, especialmente la planificación, el control y la toma de decisiones. Se recomendó, solicitar asesoría con especialistas que les informen sobre la importancia de contar con un sistema de contabilidad adecuado como medio de información y que además de la contabilidad general o financiera es necesario llevar una contabilidad de costos; incorporar la tecnología al proceso productivo, previa solicitud de asesoría especializada respecto de los equipos y maquinarias adecuadas para la confección de prendas de vestir, así como implementar un sistema de contabilidad de costos siguiendo los lineamientos propuestos.

En este estudio se muestra la posibilidad que se tiene de proponer un sistema de costos, mediante la realización de un diagnóstico y la revisión de fuentes teóricas que sustenten la sugerencia de lineamientos pertinentes para tal fin.

Mogollón M (2005), presentó a la Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado un trabajo especial de grado, para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública, denominado Diseño de un Sistema de Costos a Base de Actividades (ABC) para la Empresa Sequin C.A, en el cual planteó como objetivo general diseñar un sistema de costos a base de actividades (ABC) para la Empresa SEQUIN, C.A., con la finalidad de complementar el modelo que actualmente implementa esta para asignar los costos a los productos que fabrica y comercializa. Esta investigación se realizó bajo el esquema no experimental. La metodología empleada para determinar la aplicabilidad de la propuesta fue a través del método descriptivo, recolectando los datos con la realización de entrevistas y la aplicación de cuestionarios a los diferentes

departamentos involucrados en el proceso de fabricación y comercialización de los variadores de velocidad o inverters (sic) siendo estos los productos objeto de estudio. Para la realización del diseño fue necesario determinar las actividades, recursos que se consumen, centros de costos, objetos de costos, impulsores, todo esto con el fin de asignar costos a las actividades por centros y finalmente a los objetos de costos (variadores de velocidad o inverters en sus diferentes marcas). Lo cual trae como resultado la obtención de información que permita a la gerencia tomar decisiones con relación a los costos de adquisición y la asignación de estos a los productos.

El estudio anterior se relaciona con el tema porque se refiere a un sistema de costos, que aunque no se identifica con la clasificación escogida en la investigación que se está desarrollando, toma en cuenta los elementos del costo.

Andrade, A. (2004), presentó a la Universidad de Los Andes, Núcleo Trujillo, su trabajo especial de grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública, denominado Propuesta de un Sistema Contable de Costo para el Control de las Operaciones Productivas en las Empresas del Ramo de Prefabricados. Caso: Materiales y Prefabricados (MAPRECA). Su objetivo se desarrolló con la finalidad de proponer un Sistema de Contabilidad de Costos para las Empresas del Ramo de Prefabricados, que sirva de herramienta para controlar las operaciones productivas, lográndose los objetivos de productividad y rentabilidad en forma efectiva, aplicando este criterio a la empresa Materiales y Prefabricados C.A. (MAPRECA). La investigación que se presenta es descriptiva con diseño de campo, en la cual se maneja una población constituida por 4 personas, utilizándose para la recolección, procesamiento y análisis de los datos, métodos como la observación y la entrevista formalizada con el fin de obtener la información más confiable. Como resultado obtenido en la aplicación del instrumento se encontró que la empresa no cuenta con una herramienta para controlar eficientemente las actividades productivas, y brinde información confiable y

oportuna para la toma de decisiones en la planeación y control de la producción, debido a que los mismos son controlados y registrados a través de la contabilidad general que lleva a la empresa; por lo que la propuesta realizada a la empresa resulta beneficiosa para el buen funcionamiento de las operaciones que optimice la producción y rentabilidad.

En esta investigación, el objetivo fue la propuesta de un sistema para el control de los costos de producción, siendo esta una de las partes a analizar en el presente estudio. De tal manera que se seguirá la metodología escogida en su oportunidad por el investigador, por considerarla ajustada a los requerimientos para el logro de los objetivos planteados.

Faneite, C (2003), presentó a la Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado su trabajo especial de grado para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública, denominado Lineamientos para Diseñar un Sistema de Costo en la Panadería " La Milagrosa", el cual tuvo como objetivo establecer lineamientos para diseñar un sistema de costo que permita maximizar los ingresos y lograr la toma de decisiones adecuadas en la Panadería "La Milagrosa". Así como diagnosticar la situación actual del sistema de costos de la empresa Panadería "La Milagrosa" ubicada en Barquisimeto, Estado Lara, describir el proceso productivo de la Panadería, determinar los elementos del sistema de costos de la empresa del estudio y, finalmente, elaborar los lineamientos del sistema de costos que permitan maximizar los ingresos de la empresa. La investigación se caracterizó por ser un diseño de campo, de tipo descriptiva, con apoyo documental. La investigación de campo se realizó con la finalidad de obtener la información necesaria para el desarrollo de los objetivos y variables de la temática estudiada. Se diseñó y se aplicó un instrumento de recolección de datos. El mismo contenía 21 preguntas, las cuales fueron respondidas por 5 trabajadores de la panadería. Luego de analizar las respuestas de los entrevistados, se llegó a la conclusión que la empresa requiere un sistema de control de costos para

mejorar su productividad y tomar decisiones que logre controlar de manera eficiente sus gastos operativos.

En este estudio, los aportes son teórico - metodológicos pues, para el establecimiento de lineamientos del diseño del sistema de costos, se sugiere la descripción del proceso productivo. Esto con el fin de adecuar tales lineamientos a las características del proceso.

Bases Teóricas

Producción

La producción es el proceso por medio del cual se crean los bienes y servicios económicos. Es la actividad principal de cualquier sistema económico que está organizado precisamente para producir, distribuir y consumir los bienes y servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades humanas.

Para Tawfik (2004, p.4), la producción es “la adición de valor a un bien (producto o servicio) por efecto de una transformación”. Por ende, la producción busca satisfacer ciertas necesidades de los consumidores mediante la modificación de materias primas en manufacturadas.

Es decir, la producción es todo proceso a través del cual un objeto, ya sea natural o con algún grado de elaboración, se transforma en un producto útil para el consumo o para iniciar otro proceso productivo. La misma, se realiza por la actividad humana de trabajo y con la ayuda de determinados instrumentos que tienen una mayor o menor perfección desde el punto de vista técnico.

Así, una empresa se considera un sistema de producción, donde las características de cada tipo de producción implican medios de planificación,

control y contabilización apropiados. Existen varios sistemas de producción los cuales se caracterizan de la siguiente manera:

Características del sistema de producción en serie

Es un sistema de producción cuya característica principal es la fabricación elevada y en serie de productos relativamente estandarizados para tenerlos en existencia hasta el momento de la venta; sus procedimientos son repetitivos o continuos y generalmente, automatizados; durante la fabricación, el producto pasa por varias etapas, que pueden ocurrir en diferentes puestos de trabajo o en diferentes y sucesivos talleres de producción.

De acuerdo a lo señalado por Tawfik (2004), las principales características son: la cantidad por fabricar de cada producto es muy elevada en relación con la diversidad de productos; los procedimientos de fabricación son mecanizados, e incluso automatizados: los ajustes a las máquinas son escasos, debido a la poca diversidad de productos. Asimismo, el volumen de producción por empleado es muy elevado, y; la mano de obra es poco especializada.

Características del sistema de producción intermitente

Es un sistema de producción que se caracteriza por la elaboración de diversos productos o trabajos especiales, cada uno con distintas especificaciones de fabricación; los procesos son intermitentes y las cantidades manufacturadas de cada tipo de producto es baja; generalmente, existe mano de obra especializada. Para Tawfik (2004), la producción intermitente se caracteriza por:

- a. La cantidad por fabricar de cada producto es baja.
- b. Gran diversidad de productos por fabricar.

- c. Alto grado de especialización de la mano de obra.
- d. Reagrupamiento de máquinas similares por taller.
- e. Flexibilidad de la producción.

Fases del Proceso Productivo

Antes de comenzar a explicar los sistemas de acumulación y control de costos, conviene describir las fases del proceso de producción. La contabilidad de costos debe observar las etapas por las que atraviesan los productos que se elaboran, para determinar el flujo de costos y recabar datos, dado que el flujo de costos es paralelo al de producción; los costos se asignan a los productos a medida que se consumen recursos, como materias primas, servicios y otros. La producción comprende las siguientes etapas:

1. Almacenamiento de los materiales.
2. Procesamiento de los materiales.
3. Almacenamiento de los artículos terminados.

El proceso de producción se inicia con la compra de materiales (materia prima, piezas acabadas, y suministros de fábrica), los cuales son ubicados temporalmente en los almacenes. Al usar dichos materiales, algunos son considerados directos y otros indirectos. En el proceso de manufactura, también se requiere mano de obra que ha de convertir los materiales en productos terminados, la cual se consume inmediatamente; igual que con los materiales, existe mano de obra clasificada como directa, y otra clasificada como indirecta.

En el proceso productivo convergen hasta ahora sólo: materiales y mano de obra; sin embargo, para la fabricación del producto es necesario la utilización de la planta, lo que origina costos indirectos de fabricación (servicios públicos, servicios de mantenimiento, alquileres y otros) que son también elementos del costo de producción, razón por la cual deben ser asignados a la producción. Una vez presentes los tres elementos del costo

de producción y el producto este finalizado, éste debe ser extraído del proceso productivo para ser almacenado hasta su venta.

La información de costos es una herramienta de gran utilidad para la mayoría de las empresas, comerciales, manufactureras y de servicios. Sin embargo, generalmente se le relaciona con la producción, donde está íntimamente ligada con el proceso de fabricación; en consecuencia es necesario conocer el proceso de producción, para comprender las aplicaciones de los conceptos y técnicas de la contabilidad de costos, debido a que, gran parte de ésta se concentra en las técnicas de producción.

Contabilidad

La contabilidad, según García y Mattera (2005), es una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro e interpretación de los efectos de actos y hechos susceptibles de cuantificación y con repercusiones económicas sobre el patrimonio de las entidades en general y que determinen el monto de la ganancia realizada, con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones. Es una disciplina técnica que a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente. En ese sentido, consiste en:

- a- Un sistema de operaciones: registrar, analizar e interpretar para decidir y controlar...
- b- Cierta materia: la información relativa al valor o cuantificación de patrimonio.
- c- Con vistas a un fin: constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión.

El sistema contable es la parte del sistema de información de un ente que capta y procesa datos que normalmente se refieren a el patrimonio del ente y su evolución en el tiempo, los bienes de propiedad de terceros, y ciertas contingencias. La información resultante del procesamiento de estos datos puede ser usada por la administración para evaluar los resultados de acciones ya tomadas (control de gestión), como elementos de juicio para tomar nuevas decisiones y para vigilar eficazmente sus recursos y obligaciones (control patrimonial). Además parte de la información contable puede suministrarse a terceros para facilitarle sus propias decisiones (compra de acciones, concesión de créditos).

Los objetivos de la contabilidad según García y Mattera (2005), están relacionados con que se espera que la contabilidad brinde información útil para la toma de decisiones y el control. De esto surgen sus principales objetivos:

Brindar información: la información está orientada a la toma de decisiones, tanto de orden interno, como a terceros relacionados con la misma.

Ser útil como medio de control: este objetivo se relaciona principalmente con la comparación de los resultados obtenidos con los planificados, y la prevención y evidencia de errores, fraudes u omisiones.

Dar protección legal: pues el Código de Comercio otorga valor probatorio a las anotaciones que se realizan en los libros siempre que se encuadren en la normativa vigente.

Contabilidad de Costos

La contabilidad es una disciplina técnica, consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos más amplios, de resultados. Para el

cumplimiento de esos objetivos se considera apropiado adoptar como concepto de ganancia o beneficio proveniente de las operaciones de intercambio el de la diferencia entre el ingreso que obtiene el ente por la venta de su producto (bien o servicio) y el costo corriente de los insumos empleados en su producción y comercialización (medidos en términos del mismo momento de la venta).

Según este concepto, el costo es un valor del momento a que se refiere su medición y no de un momento anterior o posterior. Además de los resultados de las operaciones de intercambio así calculados, se considera adecuado reconocer, para una mejor satisfacción de los objetivos de los estados contables, los resultados de los acontecimientos internos o externos a la empresa o circunstancias del mercado que originen acrecentamientos, revalorizaciones y desvalorizaciones en términos reales, o sea, netos del efecto de los cambios en el nivel general de precios.

La contabilidad de costos se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos. Se clasifican los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos o segmentos del negocio. Constituida, según Baker y otros (1996), como parte de la contabilidad administrativa, la cual genera información sobre los detalles referente a los costos de fabricación de los productos que las empresas venden; también tiene fines externos al valorar los inventarios y calcular el costo de los productos vendidos, lo cual la hace formar parte de la contabilidad financiera.

En general, según Baker y otros (1996), los costos que se reúnen en las cuentas sirven para tres propósitos generales: proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (estado de resultados y balance general); ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de

control); y, proporcionar información para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).

La Contabilidad de Costos, puede facilitar el proceso administrativo, especialmente la planeación, el control y la toma de decisiones, mediante el suministro de información relacionada con la producción de forma oportuna y sistemática. La información suministrada por la contabilidad de costos (informes de costos de producción de diversas áreas) servirá para estimar la producción y sus requerimientos, y a la vez fijar patrones de comparación para propósitos de control administrativo.

Las empresas planifican para prevenir y adaptarse a cambios externos e internos de la organización (devaluación de la moneda, incremento de las barreras arancelarias, obsolescencia de maquinarias) fijándose objetivos y metas; la planificación además facilita la comunicación y la coordinación de las operaciones, actividades y tareas programadas. Se pueden planificar acciones de corto o de largo plazo (planeación operativa y planeación estratégica) ambos tipos de planeaciones hacen uso de dos herramientas básicas, proporcionadas por la contabilidad de costos, los presupuestos y el modelo costos volumen- utilidad.

Por otra parte, el control constituye la gestión para el cumplimiento de las metas propuestas, mientras que reducción de costos se refiere al esfuerzo orientado a lograr una disminución en los niveles o magnitud de los costos. El costo de la calidad de un producto representa el trabajo que requiere la identificación y administración de las erogaciones necesarias para mantener un adecuado grado de calidad, es decir, la fiscalización del cumplimiento de las normas de su diseño y sus especificaciones. Para Polimeni (1998), un control de costos efectivo se caracteriza por la correcta observación de los siguientes aspectos: delineación de centros de responsabilidad.

Un centro de costo representa una actividad relativamente homogénea para la cual existe una clara definición de autoridad; delegación de autoridad;

estándares de costos. El control de costos supone la existencia de un criterio razonable para medir la participación. El individuo cuya responsabilidad se evalúa debe participar en la elaboración de los estándares.

- Determinación de costos controlables. Sólo los costos que son controlables directamente por un individuo deben considerarse en la evaluación de su responsabilidad.
- Informe de costos. Se requieren informes de costos significativos y oportunos, los cuales deben compararse con los resultados reales y los estándares.
- Reducción de costos. El control de costos alcanza su máximo nivel de perfección cuando existe un plan formal para eliminar las desviaciones de las normas de costos.

Es conveniente, según Meigs y Meigs (1999) comparar los costos totales reales con costos totales presupuestados; costos totales estándares; costos totales reales de períodos anteriores; y, costos unitarios reales de otros departamentos o plantas. Los costos presupuestados son estimados de lo que se considera que serán los costos. Los costos estándares son medidas de lo que se considera que deberían ser los costos. Los costos reales representan lo que fueron los costos.

Ramírez y Cabello (citado en Pulido, 2004), expresan que una vez que se hayan fijado los objetivos y se pongan en práctica los programas, se debe asegurar que los recursos están siendo utilizados en función de los objetivos planificados, de forma eficiente y efectiva. Esta acción demanda que los resultados sean medidos y comparados con los estándares fijados en la planeación. Los resultados son reportados en los informes preparados por cada uno de los centros de responsabilidad de la empresa, así se pueden detectar desviaciones, hallar las causas de las mismas y tomar las medidas correctivas a tiempo.

Durante todas las fases de la toma de decisiones: análisis, selección de alternativas y puesta en práctica, la información suministrada por la contabilidad de costos es de suprema importancia. Para reconocer un problema, caracterizarlo, (uso excesivo de material de limpieza), para proponer y seleccionar alternativas (reemplazo de maquinarias o mantenimiento preventivo especializado), y para poner en práctica la alternativa de solución y realizar la vigilancia, se requiere información de costos incurridos a fin de obtener el mayor provecho de los recursos. Otras decisiones menos rutinarias sobre el tipo de productos a elaborar, la decisión de fabricar cierta pieza o comprarla, por ejemplo, requieren una comparación entre costos y beneficios. La información suministrada por la contabilidad de costos es mezclada con la aportada por otras áreas (finanzas, mercadeo, recursos humanos y otras) para tomar decisiones, fijar objetivos y estrategias.

Sistemas de Costos

Dependiendo de la actividad de la empresa la determinación de los costos puede ser una tarea sencilla, según Catacora (1996), pues cuando los productos no son comprados sino elaborados la determinación del costo se complica. Usualmente se manejan miles de requisiciones, comprobantes, facturas y otros documentos, por lo que para calcular y explicar los costos de elaborar un producto se requiere de un sistema de acumulación de costos, de manera que se efectúe el registro rutinario de datos. Un sistema de costos es un conjunto de normas contables, técnicas y procedimientos de acumulación de datos con miras a la determinación del costo unitario del producto.

Estas normas, técnicas y procedimientos se traducen en un conjunto de libros, formas, cuentas y asientos. Las características de operación de cada empresa van a determinar el tipo de sistema de acumulación de costos. En

opinión de Pulido (2004), existen dos grandes sistemas de acumulación de costos, aplicables a todas las organizaciones, con las adaptaciones necesarias, los cuales se presentan a continuación.

a- Sistema de contabilidad de costos por órdenes específicas .El Sistema por Órdenes Específicas, es el utilizado para acumular los costos de la producción manufacturera de acuerdo a las especificaciones del cliente. De manera que los costos que demanda cada orden de trabajo se van acumulando para cada una, siendo el objeto de costos un grupo o lote de productos homogéneos o iguales.

De acuerdo con Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1999), cada lote se inicia mediante una orden de producción, donde se especifican las características del producto que el cliente desea. Se adapta a los sistemas productivos intermitentes, donde cada uno de los lotes u órdenes de trabajo reciben diversos grados de atención y habilidad, tal es el caso de las carpinterías, constructoras, editoriales, fábricas de maquinarias especializadas, algunos fabricantes de muebles y otros. Entonces, como cada trabajo es diferente es razonable que los costos de producción de cada trabajo también sean distintos y por tanto deben acumularse por separado. Los mismos se van cargando al trabajo tan pronto como se identifiquen o se incurran.

Igualmente, se adapta a aquellas industrias en las cuales el tiempo requerido para fabricar una unidad o lote de productos es relativamente largo y el precio de venta depende estrechamente del costo. También se encuentra en empresas que producen artículos diversos como tuercas, electrodomésticos, muebles, cuchillos, cuya producción es programada (Backer y otros, 1996), donde cada producto tiene su propia secuencia, tiempo, y cantidad de producción, aun cuando no requieran orden de un cliente específico, sino que fabriquen productos para almacenarlos, en espera de ser vendidos.

Una de las características más relevantes de este sistema, según Polimeni y otros (ob. cit), es el establecimiento de una cuenta de inventarios de trabajo en proceso para cada orden y el costo unitario se calcula dividiendo el costo total acumulado entre el número de unidades de la orden en la cuenta de inventario de trabajo en proceso al ser terminada.

b- Sistemas de contabilidad de costos por proceso. El sistema de costos por proceso, es el utilizado cuando se fabrican productos similares, en grandes cantidades, y en forma continua, a través de una serie de pasos de producción. Dada la homogeneidad del producto, el costo de elaborar cierta unidad será idéntico al de elaborar la sucesiva, durante el mismo período de tiempo, lo cual haría ilógico acumular los costos para cada unidad de producto; es más significativo y práctico calcular el costo promedio del producto durante un período de tiempo específico de forma total y/o en cada una de las fases del proceso productivo.

En éste sistema el objeto de costo lo constituyen las distintas fases del proceso productivo, los costos se acumulan en cada una durante un lapso. Las fases del proceso productivo, se denominan centros de costos, departamentos o subprocesos, los cuales constituyen divisiones funcionales donde se realizan procesos de manufactura, específicos y repetitivos.

Los centros de costos, son los responsables por los costos incurridos en su área, por lo cual cada supervisor debe elaborar un informe de costos de producción de cada período, donde reporta todos los costos incurridos en el centro (materiales, mano de obra y costos indirectos) las unidades de productos fabricadas, y los costos unitarios de producción. Los costos de producción serán traspasados de un centro de costos a otro, junto con las unidades físicas del producto en su proceso de fabricación, de manera que el costo total de producción se halla al finalizar el proceso productivo (último centro de costos), por efecto acumulativo secuencial.

C- Sistemas de contabilidad de costos históricos o reales. Este sistema acumula los costos a medida que se van originando. De este modo, según (Polimeni y otros, 1999). los resultados no se conocen sino luego de haber finalizado el período contable. Por lo general, la orden de trabajo o el departamento se cargan con los costos reales de materiales y mano de obra, mientras que los costos indirectos se cargan con base en una tasa predeterminada.

D- Sistemas de contabilidad de costos predeterminados. Algunas empresas van más allá de los sistemas mencionados para determinar si los costos de entrada al proceso fueron razonables, y han desarrollado un sistema de costos predeterminados. Este sistema funciona a partir de costos calculados con anterioridad al proceso de fabricación, es decir utiliza valores predeterminados para registrar costos de mano de obra, materiales y costos indirectos, los cuales son comparados con los costos reales con el fin de verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente para un determinado nivel de producción, y tomar las medidas correctivas según el caso.

E- Sistema de contabilidad de costos absorbente. Sistema en el cual todos los costos de producción, tanto fijos como variables se cargan a los productos elaborados, partiendo de que todos los costos (fijos y variables) son necesarios para fabricar un producto. Este sistema sólo hace la distinción entre costos inventariables y costos del período.

F- Sistema de contabilidad de costos variable o directo. Sistema en el cual los costos de producción variables son los únicos considerados como parte de los costos de los productos elaborados, por cuanto los costos fijos sólo representan la capacidad para producir y vender, independientemente que se fabrique. Este sistema también hace la distinción entre costos inventariables y costos del período.

G- Sistema de costo basado en actividades ABC. El sistema ABC, ha causado una autentica revolución en la manera de calcular el costo final de la

producción. Este sistema parte de la diferencia entre costos directos y costos indirectos, relacionando los últimos con las actividades que se realizan en la empresa.

Las actividades se plantean de tal forma que los costos indirectos aparecen como directos a las actividades, desde donde se les traslada a los productos (objeto de costos), según la cantidad de actividades consumidas por cada objeto de costos. De esta manera, el costo final está conformado por los costos directos y por los costos asociados a ciertas actividades, consideradas como las que añaden valor a los productos.

H- Métodos de Asignación de los Costos Indirectos de Fabricación a los Objetos de Costos. Método convencional. Uno de los elementos del costo de producción lo conforman los costos indirectos de fabricación, los cuales presentan ciertas características, como la imposibilidad de identificarse y cuantificarse fácilmente sobre el objeto de costo, además involucran una gran variedad de costos (heterogeneidad) y algunos de ellos sólo se conocen luego de un período de tiempo. Todas estas características impiden el cálculo preciso de los costos de cada producto. Por ello, se han ideado una variedad de métodos para la asignación de los mismos a los objetos de costos.

Para resolver el problema de conocer y calcular los costos de producir cierto artículo, antes de totalizar todos los costos indirectos de fabricación incurridos durante un período, se elabora un presupuesto de costos indirectos de fabricación y se trata de asociar dichos costos con los productos (objetos de costos) mediante tasas de asignación de costos indirectos de fabricación. Es así como surge la metodología de costeo normal, mediante el uso de Tasas Predeterminadas de Asignación de Costos Indirectos (T_p), conocida también como método convencional. Los pasos para calcular y utilizar las T_p , según Pulido (2004), son los siguientes:

1. Fijar el nivel de actividad o volumen de producción a desarrollar durante un período, expresado en alguna unidad de medida, la cual debe ser un común denominador para relacionar de forma causa efecto el consumo de costos indirectos y el volumen de producción (número de unidades, horas de mano de obra, horas máquina, y otras).

2. Elaborar un presupuesto de costos indirectos de fabricación, para desarrollar el volumen de producción fijado en el paso anterior.

3. Calcular la T_p , mediante la siguiente fórmula:

$$T_p = \text{Costos indirectos de fabricación presupuestados} / \text{Nivel de actividad}$$

4. Obtener el comportamiento real de nivel de actividad para aplicar los costos indirectos de fabricación a la producción en la medida que se fabrique.

Costos indirectos de fabricación aplicados: $T_p * \text{Nivel real de actividad}$.

5. Obtener los costos indirectos realmente incurridos en la fábrica, para compararlos con los costos indirectos aplicados a la producción. Allí se origina la sub o la sobre aplicación de costos indirectos de fabricación.

6. Ajustar las cuentas de inventarios de productos y de costo de producción y ventas con los costos indirectos de fabricación sub o sobre aplicados.

Ahora bien, la contabilidad de costos tradicional ha evolucionado adoptando nuevas posiciones, quedando atrás el concepto de considerarla sólo un registro de información de costos cuya única misión es determinar correctamente el costo de los productos y/o servicios para valorar los

inventarios y conocer el costo de los artículos vendidos, olvidándose de que en estos tiempos de fuerte competencia, según Ramírez y Cabello (1997, p. 3) “lo que demandan los usuarios de costos es información para ver qué se puede hacer para reducirlos, es decir, se requiere de un sistema que determine qué actividades agregan valor y cuáles no, con el fin de lograr el mejoramiento continuo”.

Costo de adquisición o producción

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino, pues representa la suma de erogaciones, es decir, el costo inicial de un activo o servicio adquirido se refleja en el desembolso de dinero en efectivo y otros valores.

Además del precio de adquisición de un activo, se puede incurrir en otros costos preliminares para permitir que el activo rinda los servicios esperados. Un negocio incurre en costos con el propósito de obtener ingresos. La utilidad del negocio se basa en la relación que existe entre el ingreso bruto y los costos. Una función importante de la contabilidad de costos es la de asignar costos a los productos fabricados y comparar estos costos con el ingreso resultante de su venta. Los costos son la resultante de la integración de sus tres elementos:

- Materiales: insumo físico aplicado a la producción de un bien o servicio, pudiendo conservar o no, sus propiedades originales.
- Mano de obra: esfuerzo humano destinado a la producción de un bien o servicio.
- Costos indirectos de fabricación: otras partidas o insumos que, además de los indicados, demanda la producción de un bien o servicio.

El adjetivo "directo" indica la relación de los elementos del costo con el producto que se está fabricando. Los materiales directos son las materias

primas que físicamente se convierten en parte del producto terminado. La mano de obra directa representa el costo de los servicios de los obreros que trabajan directamente con el producto mismo, y no el costo del personal de supervisión o de otro tipo de trabajo que tenga relación indirecta con el producto. Los gastos generales de fabricación incluyen todos los costos relacionados con la producción de fábrica a excepción de materias primas o mano de obra directa. Se pueden restringir a tres categorías:

- Materiales indirectos: aceites, lubricantes, materiales de limpieza, suministros de mantenimiento y reparaciones.
- Mano de obra indirecta: salarios de supervisores, empleados, guardianes, personal de mantenimiento.
- Gastos generales de fábrica: depreciación del edificio y equipo de fábrica, seguro de la fábrica, alquiler, impuestos, servicios públicos.

A falta del sistema de contabilidad de costos, es necesario considerar los inventarios físicos iniciales y finales para determinar cuáles, entre los costos de productos incurridos durante el período, son asignables a las ventas y cuáles se aplican a las existencias no vendidas. Los factores importantes en un sistema de costos, son: hacer un inventario físico es costoso y requiere bastante tiempo; y, aún si se hace un inventario físico, la ausencia de datos acerca del costo del producto requiere estimaciones de costos, para valorizar los inventarios. En estos casos, usualmente se utiliza la técnica de estimar los inventarios finales sobre la base de un supuesto índice de utilidad bruta aplicado a las ventas. El uso de este índice de utilidad bruta estimada puede conducir a serios errores de cálculo. La verdadera utilidad bruta puede diferir de la estimada debido a fluctuaciones en los precios de venta y en los costos en la mezcla de productos vendidos, es decir, algunos productos pueden lograr una utilidad bruta superior o inferior al promedio de la empresa.

Contabilidad de materias primas

En el momento en que se reciben los materiales se prepara una guía de recepción, que indica los tipos y cantidades de materiales recibidos. Una copia de la guía de recepción se envía al departamento de contabilidad, donde se compara con la factura del proveedor. Estos dos documentos proporcionan la base para registrar este pasivo y el pago correspondiente. La factura del proveedor también sirve de base para registrar el costo de los materiales recibidos en la cuenta materias primas.

Después que se han recibido e inspeccionado las materias primas, éstas se envían a los almacenes o depósitos. En muchas empresas, el jefe de almacén puede estar encargado también de todos los materiales o algunos materiales seleccionados. En tales casos, la cuenta de inventario frecuentemente se denomina almacén o materiales y suministros en lugar de materias primas.

Además del precio neto facturado de las materias primas, los costos conexos tales como fletes, recepción, inspección y almacenaje pueden agregarse con toda propiedad al costo de materias primas. Sin embargo, al anexar tales costos a los materiales, se tropieza con algunas dificultades: incremento del precio por ejemplo.

A medida que se necesitan las materias primas para producción, el almacén la entrega sobre la base de un formulario de requisición de materiales. La requisición de materiales es la base para acreditar el valor de los materiales empleados a la cuenta materias primas y para cargarlos a la cuenta productos en proceso. Desde el punto de vista del control, este documento también releva al jefe del almacén de su responsabilidad respecto de estos materiales.

En una empresa manufacturera, los registros generalmente se llevan en el almacén o en algún otro sitio. En estos registros se indica por cada tipo de materia prima las cantidades disponibles al comienzo del período, las

entradas, las salidas y los saldos que quedan al final del período. Estos registros se denominan inventarios perpetuos. Pueden incluir también los costos de las diferentes materias primas. En tal caso, se les denomina inventarios contables. Los inventarios contables constituyen un libro mayor auxiliar, pues los costos totales de cada materia prima individual son iguales al saldo que aparece en la cuenta de control de materias primas del libro mayor general.

Los registros de inventario perpetuo proporcionan al departamento de compras la información necesaria que le permite colocar los pedidos en tal forma que pueden minimizar la inversión de inventario y evitar la pérdida de los descuentos potenciales por cantidad y también evitar el embotellamiento de la producción por falta de material. También contiene la información necesaria para planear y programar la producción.

Contabilidad de artículos producidos y vendidos

Los tres elementos del costo de producción se transfieren específica y directamente a estos trabajos, día por día, a medida que se producen. Las hojas de costos por orden sirven como un libro mayor auxiliar para el trabajo en proceso. El período de tiempo o el departamento en el cual se originan los costos son de importancia secundaria en la acumulación de los costos. Un sistema de costos por órdenes es necesario cuando los artículos se producen de acuerdo a especificaciones individuales de los clientes.

Se emplea un sistema de costos por procesos de fabricación cuando se fabrican productos esencialmente estandarizados sobre una base bastante continua. La función principal radica en asignar los elementos de costo de fabricación a un departamento, centro de costos o proceso de fabricación por un período de tiempo determinado, tal como un día, una semana o un mes. Las hojas de costos del departamento sirven como el libro mayor auxiliar para el trabajo en proceso. Los costos unitarios de la producción de un

departamento pueden calcularse al final del período de tiempo cuando ya se conocen tanto los costos incurridos como las cantidades producidas.

En un sistema de costos por procesos de fabricación, el producto normalmente pasa a través de una serie de operaciones sucesivas. El costo unitario y total de los artículos terminados se transfiere al siguiente proceso de fabricación. Las requisiciones de materiales proporcionan la base para cargar el costo de los materiales empleados a la cuenta Trabajo en proceso (control) y a las hojas de costos de los departamentos subsidiarios o de las órdenes de trabajo.

La cantidad total de mano de obra directa y su distribución entre los diferentes departamentos y trabajos se obtiene de las tarjetas de marcador de reloj y de las boletas de tiempo. La tarjeta de marcador de reloj revela el número de horas trabajadas por cada obrero. El número de horas transcurridas multiplicado por la tasa salarial por hora da como resultado la cantidad bruta del costo de mano de obra directa (o mano de obra indirecta) para cada empleado. Las boletas de tiempo indican la forma en que se distribuye el tiempo trabajado por cada obrero en el transcurso del día.

Un análisis de distribución de costos indirectos es un formulario que se emplea para asignar el total de los costos indirectos de fabricación a los diferentes departamentos y para establecer una base. Es decir, una tasa para asignar los costos indirectos a los diferentes trabajos realizados. Pueden llevarse cuentas de costos indirectos de fábrica y de trabajo en proceso por cada departamento o elemento de costo.

La cuenta (o cuentas) de costos indirectos de fabricación del libro mayor general, casi siempre está respaldada por un libro mayor auxiliar que indica el monto de cada tipo de gasto. La cuenta (o cuentas) de trabajo en proceso también está respaldada por hojas de costos de órdenes de trabajo o de costos de departamentos. Cuando se ha terminado un trabajo, se suma y se cierra la hoja de costos. La suma total que aparece en la hoja de costos de trabajo se descarga de la cuenta de trabajo en proceso y se debita a la

cuenta artículos terminados, lo que corresponde al costo del trabajo terminado.

En un sistema de costos por procesos de fabricación, las hojas de costos del departamento subsidiario indican el costo de los productos terminados y transferidos al departamento subsiguiente. Los comprobantes de entrega se emplean para transferir el costo de los artículos terminados de un departamento a otro o al depósito de artículos terminados.

A medida que los artículos terminados se venden y entregan a los clientes, la responsabilidad por estos artículos (que ahora han recibido el sobreprecio al costo de fabricación para establecer el precio de venta) se transfiere de la función almacenaje de artículos terminados a las funciones de cuentas por cobrar y de cobranzas. Las facturas de ventas y los comprobantes de embarque son los documentos que prueban esta transferencia de responsabilidad y también proporcionan la base para registrar las entradas de efectivo, y las cuentas por cobrar. La factura de venta y el comprobante de embarque también constituyen la documentación necesaria para acreditar el costo de fabricación de los artículos vendidos de la cuenta de artículos terminados y cargarlos a la cuenta de costo de artículos vendidos.

Libro mayor de fábrica

En la contabilidad de costos y también en la contabilidad conjunta de sucursales y principal se encuentran ejemplos del empleo de esta técnica. El libro mayor de fábrica es un sistema de registración que desdobra la contabilidad general y la de costo, manteniendo siempre su integridad, se aplica en empresas en las que existe una separación física o funcional entre la administración y la fábrica. Pero también se utiliza no existiendo tal separación, si a los fines del control es necesario contar con información específica de las funciones: administración y fabricación. Cualquier operación

se registra en dos asientos del libro diario, uno para cada mayor, y con saldos opuestos, según sea el tipo de transacción.

Cooperativas

La Cooperativa es una sociedad de personas legalmente constituidas que se unen con la finalidad de resolver necesidades comunes. Las cooperativas son asociaciones autogestionarias, el proceso de toma de decisiones y la propiedad de los bienes pertenecen a todos los asociados en forma equitativa. Están regidas por la Ley General de Asociaciones Cooperativas y su Reglamento. Supervisadas y asesoradas por la Superintendencia Nacional de Cooperativas

En Venezuela se permite formar cooperativas a las personas que sean consumidores y productores primarios, también se puede organizar entre personas jurídicas (asociaciones, fundaciones.) sin fines de lucro. No se pueden formar cooperativas entre comerciantes si la cooperativa a formarse tiene algo que ver con sus actividades mercantiles. Son consumidores primarios las personas que adquieren para su propio uso y consumo, bienes o servicios y son productos primarios los trabajadores que producen bienes o servicios directamente en su taller, finca, vehículo.

Las actividades realizadas por las asociaciones cooperativas determinan los tipos de cooperativas existentes, entre las cuales se pueden enumerar:

1.- Cooperativas de Producción de Bienes y Servicios: Son agrupaciones de personas de un mismo oficio o con un fin común, las cuales por medios propios producen ciertos artículos, vendiéndolos directamente y distribuyéndose entre ellos las ganancias. Estas cooperativas tienen como propósito principal la producción de bienes o prestación de servicios, este tipo de cooperativa comprende:

- Las cooperativas de producción industrial: Tienen por objeto transformar materia prima en bienes que tengan las características de satisfacer una necesidad de los consumidores mediante procesos tecnológicos industriales. El límite de este tipo de cooperativa lo determina la imaginación. Una cooperativa Láctea, por ejemplo, puede producir queso, mantequilla, yogur, dulce, caramelo. Una cooperativa de carpintería puede ofrecer muebles, juguetes, utensilios de cocina, insumo para la construcción de puertas, marcos y ventanas. A esta tipología pertenecen las cooperativas panaderas.

- Las cooperativas de producción agrícola: son empresas conformadas por varias personas que trabajan la tierra, comercializan sus productos, aprovechan descuentos y ventajas de comprar entre varios agricultores que se asociaron, los cuales desarrollan sus labores en forma conjunta y organizada.

- Las cooperativas de producción pesquera: son personas que suman esfuerzos para mejorar sus condiciones de producción, potenciando el alcance de su trabajo. En este tipo de cooperativas cabe pensar en el potencial industrial que se podría desarrollar a partir de los productos que provienen del mar.

- Las cooperativas de servicios: son cooperativas que prestan a la comunidad sus servicios en diferentes áreas: transporte, reparaciones, mantenimiento, tapicería, fumigación, recolección de basura, jardinería, distribución de gas domestico, transporte escolar.

2.-Cooperativas de Consumo de Bienes y Servicios: Ellas comprenden las cooperativas de consumo y las cooperativas de ahorro y crédito. Las primeras (las de consumo) tienen como objetivo principal satisfacer mejor y más económicamente las necesidades de sus miembros, por medio de la mejora de los servicios de compra y venta de artículos de primera necesidad. Presentan dos maneras básicas para el desarrollo de sus objetivos: una de

ellas consiste en aprovechar los descuentos por la compra al mayor y vender los productos a sus miembros, a los costos de adquisición, aumentados solo en una pequeña porción, para cubrir los gastos generales de operación, teniendo el cooperador el beneficio inmediato de adquirir sus productos más baratos.

Cooperativas Panaderas: proceso de producción

Las cooperativas panaderas pertenecen al tipo de cooperativas de producción industrial que se dedican a la elaboración de productos alimenticios para el consumo final. Es decir, que procesan materias primas, principalmente harina de trigo, sal, agua y levadura (agente de fermentación); con el fin de obtener productos alimenticios, esencialmente panes.

Una cooperativa panadera, es un ejemplo de producción. El insumo necesario para la fabricación del pan es la harina de trigo, la sal, el agua y la levadura. Después de haber adquirido la materia prima esta debe almacenarse hasta el momento de su utilización. Varias operaciones, como las de amasado, sobado, división de la masa, boleado, moldeado, fermentación y horneado, conducen a la transformación de las materias primas en productos terminados: panes, pastelería y otros. También durante el proceso se realizan inspecciones y luego los productos se almacenan hasta su venta.

El proceso de manufactura requerido para la elaboración del pan, de acuerdo con el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE, 1996), comprende:

La compra de las materias primas, estas se clasifican de acuerdo a su importancia en ingredientes básicos: harina de trigo, agua, levadura y sal; ingredientes enriquecedores: azúcar, leche, huevos y grasas e ingredientes mejoradores: maltas y alimentos minerales. Todos estos ingredientes son

depositados temporalmente en los almacenes. A continuación se describen algunos de los ingredientes enunciados:

Grasas: son ingredientes muy importantes en pastelería, pues para la panificación son solo sustancias enriquecedoras secundarias. Las grasas pueden ser animales: la manteca de cerdo, la mantequilla, margarina, y vegetales: los aceites y algunas mantecas vegetales.

Maltas: Es un grano germinado y tostado artificialmente, generalmente es de cebada pero puede ser de maíz, arroz, trigo, etc. Se consigue como jarabe y en polvo para su uso en panificación. La malta le da mejor apariencia a la corteza del pan, le da más frescura al producto y sabor agradable.

Alimentos Minerales: Son una combinación de sales minerales refinadas, solubles y comestibles que se encuentran en la mayoría de los vegetales, tales como verduras y frutas. Son usadas para regular la acción enzimática, acondicionar el gluten que queda de residuo en la harina, efectuar correcciones para el suministro variable del agua y reducir pérdidas por fermentación.

Amasado, la mezcla de los ingredientes de la masa en forma manual o en forma mecánica, es el proceso que se conoce normalmente como amasado. En la mayoría de los casos esta operación se realiza con una máquina denominada mezcladora.

Antes de iniciar el proceso de amasado, los ingredientes sólidos se pesan, y se mide la cantidad de agua necesaria. Posteriormente, se mezcla gran parte del agua, la sal y los ingredientes enriquecedores y mejoradores, excepto las grasas. Luego se agrega la harina de trigo y la levadura disuelta y se inicia la operación de mezclado. El tiempo de mezcla en máquinas como las mezcladoras varía entre 20 a 30 minutos.

Transcurrido aproximadamente $\frac{3}{4}$ partes del tiempo total de mezcla, se añade la grasa con el objeto de dar suficiente tiempo para que la harina se

hidrate. En las formulas que lleven leche u otros ingredientes en polvo que sean especiales, es recomendable mezclarlos junto con la harina.

Sobado, una vez que se tiene la masa preparada, ésta se estira u oprime repetidamente en forma manual o en forma mecánica para que se ablande, esta etapa se conoce como sobado y su duración oscila entre 5 y 10 minutos.

División de la masa, consiste en dividir el conjunto de masa, previamente mezclada y sobada, en proporciones menores procurando que tengan pesos similares.

En panaderías poco mecanizadas, la masa elaborada se alarga y se pica con una raqueta o cuchillo de panadero. En procesos mecanizados se utiliza una máquina denominada divisora, la cual divide la masa en proporciones iguales.

Pesada, una vez que se ha cortado la masa en proporciones menores, se busca que esas proporciones sean uniformes en peso y tamaño por eso deben pesarse.

Boleado o Torneado, Cuando la masa se tiene cortada, se procede a realizar el boleado, el cual tiene por objeto redondear a mano las proporciones de masa para lograr una corteza limpia y tersa, además de uniformidad en la distribución interna de las células y uniformidad de las piezas que se van a llevar al moldeado. En panaderías con procesos mecanizados, se usa la torneadora o boleadora mecánica.

En el boleado manual, las piezas de masa se golpean contra el mesón para que se afloje la masa; luego se aplasta un poco con los dedos y se le doblan los bordes hacia adentro; se aprieta por todos los lados en forma pareja, de modo que valla tomando forma de bola, luego, con las manos se ejerce un movimiento de rotación sobre la masa hasta que tome forma redonda y sus superficies queden lisas.

Las piezas boleadas, se colocan en una bandeja enharinada para evitar que las bolas de masa se peguen a la superficie; se cubren con un paño de panadero y se dejan reposar 10 minutos, antes de empezar con el moldeado.

Moldeado, consiste en darle la forma deseada a las piezas de masa. Se puede realizar manualmente o en máquinas especiales llamadas moldeadoras. Para iniciar esta etapa, se quita el paño cobertor de las piezas ya boleadas, luego, con las palmas de las manos se alargan las unidades de masa; se enrolla sobre sí misma con la punta de los dedos; se cierra el borde que queda al enrollar, llamado comúnmente pestaña; por último se estira con la palma de las manos y los dedos, con el objeto de darle el largo deseado o la forma final que se quiera a la masa (la masa al llegar a esta etapa se le llama pan crudo).

Fermentación, en panificación se entiende por fermentación, la etapa de acondicionamiento del pan, en la cual se desarrolla su sabor, su olor agradable y su crecimiento, por retener gran cantidad de gas. Antes de llevar las piezas de pan al horno, se colocan en una bandeja, distanciándolas entre sí unos 15 centímetros para que los panes no se peguen cuando crezcan; al tener las bandejas llenas, se cubren con un paño seco, se pasan a los estantes de panadería y se dejan allí por un tiempo de 75 a 90 minutos, para que aumenten de tamaño.

Horneado, es el proceso que permite la presentación del pan listo para su consumo. Cuando los panes hayan alcanzado el volumen suficiente, se le hacen cuatro cortes oblicuos en la parte superior y se llevan en las bandejas al horno. Cuando el pan haya subido en el horno, se reduce el vapor para que éste se dore. Después que los panes se han horneado, se retiran las bandejas del horno y se vacían los panes en un recipiente destinado para ellos y se llevan a los estantes de la panadería, donde permanecen hasta que sean vendidos.

Definición de Términos Básicos

Contabilidad: es una disciplina técnica, consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos más amplios, de resultados. (García y Mattera, 2005).

Contabilidad de Costos: se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos. Se clasifican los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos o segmentos del negocio. (Baker, 1996)

Producción: es la adición de valor a un bien (producto o servicio) por efecto de una transformación. (Tawfik, 2004)

Sistema de Variables

Objetivo General: Proponer lineamientos para la implantación de un sistema de contabilidad de costos para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.

Objetivos Específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Ítems
Describir las características que se presentan en el proceso productivo de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.	Sistema de contabilidad de costos de producción	Características del proceso productivo	-Productos elaborados - Elementos de elaboración - Modalidad de producción - Fases de producción - Tecnología	1-2 3 4 5 6
Identificar los elementos del costo de producción necesarios para el diseño de un sistema de costos adecuado para las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.		Elementos del costo de producción	- Materiales - Mano de Obra - Costos indirectos de fabricación	7-8-9 10-11 12 13-14
Sugerir lineamientos para la implementación de un sistema de costos adecuado al proceso productivo de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo.	Objetivo que se logrará a partir de los resultados obtenidos en los precedentes			

Fuente: Pérez, 2007

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El presente capítulo presenta las estrategias que utilizará la investigadora para lograr los objetivos de la investigación. En consecuencia, se indican los argumentos metodológicos que guiarán la ejecución del estudio de acuerdo con su propósito: tipo y diseño de investigación, población, técnica e instrumento y validez.

Tipo de Investigación

La investigación se correspondió con un estudio descriptivo, pues de acuerdo con su propósito, se persigue captar la presencia o ausencia del evento sistema de contabilidad de costos de producción de las cooperativas del sector panadero del municipio Valera, estado Trujillo. Es decir, se pretende describir un evento mediante la caracterización de sus aspectos más relevantes en una realidad específica con la finalidad de sugerir lineamientos para su mejora. Hecho este que coincide con lo argumentado por Méndez (2001, p.136), en relación con un estudio descriptivo, que es “aquel que identifica característica del universo de investigación, identifica forma de conducta y actitudes de las personas que se encuentran en el universo de investigación, establece comportamiento concretos, descubre y comprueba la asociación entre variables de investigación”.

Diseño de Investigación

De acuerdo con el propósito de la investigación, se obtuvo la información directamente de la fuente primaria, Gerentes y Administradores

que prestan sus servicios en las cooperativas panaderas del municipio Valera, a partir de la aplicación del instrumento metodológico diseñado exclusivamente para la recolección de los datos. Para tal fin se consideró conveniente plantear una estrategia que permitirá responder a las interrogantes planteadas, las cuales consistieron en comunicarse directamente con las personas, dirigiéndose hasta el sitio donde realizan sus actividades para aplicarles el instrumento.

Por ello, el diseño es de campo, en vista que se pretende describir la situación antes señalada, que conforma el contexto de análisis. En ese sentido, Arias (1998, p. 136), define al diseño de campo como “estudios científicos que buscan las relaciones y las pruebas de variables que no sean experimentadas y que se lleven a cabo en situaciones diversas de la vida como: comunidades, escuelas, fábricas, organizaciones entre otras”.

Población

Una vez que se determinó el tipo y diseño de la población, se identificaron los informantes clave poseedores de la información, tanto de la realidad calificada por el investigador de mejorable, como de aquella que se pretende modificar. Partiendo de esa proposición, se entiende por población según Hurtado (2000 p. 152) “el conjunto de elementos, seres o eventos, concordantes entre sí en cuanto a una serie de características, de las cuales se puede obtener alguna información”.

En este caso la población estuvo constituida por los gerentes y administradores de las 7 cooperativas panaderas del municipio Valera. En total son 14 los integrantes de la población. Como todos los integrantes de la población son accesibles para la investigadora, no se realizó técnica de muestreo, sino se optó por un censo poblacional, que según Hurtado (2000),

se refiere a la selección total de la población para la cual serán válidas los resultados.

Técnica e Instrumentos de Recolección de Datos

De acuerdo con la metodología y con el propósito del estudio, el cual es el análisis de una situación relacionada con las herramientas de competitividad, se estimó conveniente seleccionar la técnica encuesta, debido a que se hace necesaria la interacción entre el investigador y los informantes clave. La encuesta es definida por Hurtado (2000, p.434) como aquella que consiste “en la obtención de datos de interés mediante la interrogación a los miembros de una sociedad”.

Como instrumento se utilizó el cuestionario que según Hurtado (Ob. ci: 434) “es un instrumento que agrupa una serie de preguntas relativas a un evento, situación o temática particular, sobre el cual el investigador desea obtener información”. Se elaborará un cuestionario con ítems apropiados a los indicadores señalados en el sistema de variables. Para los efectos de esta investigación se utilizará la modalidad alternativas de selección múltiple.

Validez del Instrumento

La validez “se refiere al grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir, mide todo lo que pretende medir y si mide lo que se quiere medir” (Thorndike, citado por Hurtado, 2000, p.433). Existen varios tipos de validez: de criterio, de contenido entre otros. Se seleccionó la validez de contenido, por cuanto esta evalúa el nivel en que el instrumento comprende efectivamente todos o una gran parte de los contenidos o los contextos donde ocurre el hecho medido, en lugar de explorar una parte de estos. Luego de elaborar un amplio conjunto de ítems correspondientes con

los indicadores especificados en el sistema de variables, se consultará con un panel de jueces, conformado por los profesores: Janceth Paredes, Luis Rosales y Leomar Betancourt, quienes expresaron su opinión favorable respecto a la viabilidad del instrumento para la medición de la información necesaria para la conclusión del estudio.

CAPITULO IV

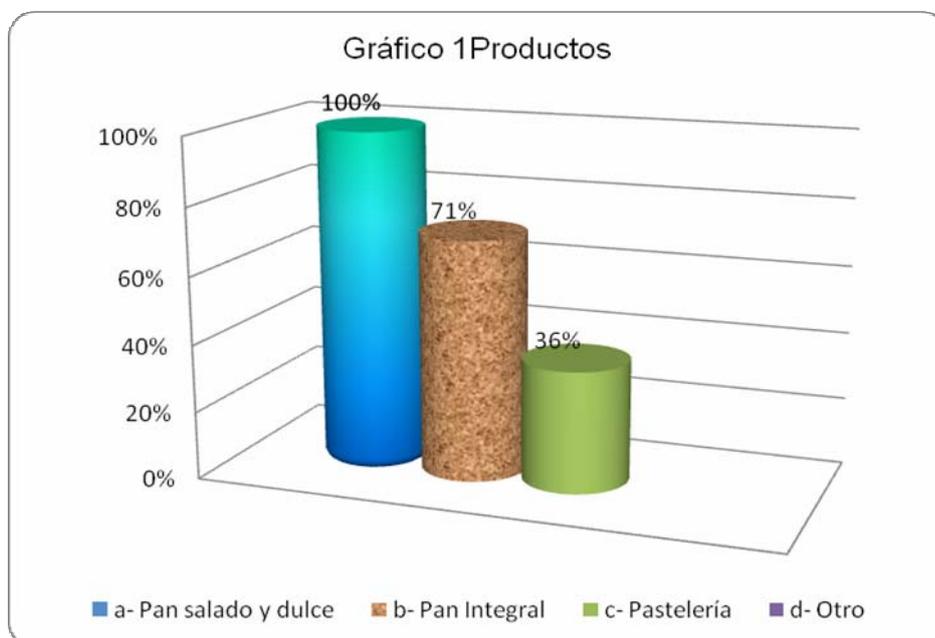
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Finalizadas las tareas de recolección la investigadora realizó el procesamiento de los datos, codificándolos y tabulándolos con un orden lógico. A continuación se calcularon los resultados mediante el uso de la estadística descriptiva. Estos datos se ilustraron en tablas de doble entrada y en gráficos. Después se realizó el análisis con base en los datos obtenidos y en la revisión documental.

Tabla 1. Productos elaborados

1- ¿Cuáles productos son elaborados en esta cooperativa panificadora?	Fa	Fr
a- Pan salado y dulce	14	100
b- Pan Integral	10	71
c- Pastelería	5	36
d- Otro		

Fuente: cuestionario



Fuente: tabla 1

En este gráfico se observa que el producto más fabricado es el pan salado y dulce, el cual se hace en todas las cooperativas; el pan integral se hace en la mayoría, mientras que la pastelería solo se trabaja en menos de la mitad de las cooperativas. Esto se debe, a que es el producto de mayor demanda, tal como se observa en la tabla siguiente.

Tabla 2. Productos de mayor demanda

2-¿Cuál es el producto de mayor demanda en esta cooperativa panificadora?	Fa	Fr
a- Pan salado y dulce	100	100
b- Pan Integral	0	0
c- Pastelería	0	0
d- Otro	0	0

Fuente: cuestionario

Según los ítems 1 y 2, la producción de las cooperativas busca satisfacer las necesidades de los consumidores mediante la modificación de materias primas como sal, azúcar, agua, harina, levadura y otros en panes dulces y salados que son los que tienen mayor demanda. Poseen una posición dominante en el mercado y generan la mayor parte de los ingresos de éstas industrias, además no requiere de recursos adicionales para mantener su posición en el mercado.

Tabla 3 Elementos que intervienen en la elaboración del pan

3-¿Cuáles elementos intervienen en la elaboración del pan en esta cooperativa panificadora?	Fa	Fr
a- Materia Prima	14	100
b- Mano de obra	14	100
c- Utilización de la planta	14	100
d- Otro	0	0

Fuente: cuestionario

Asimismo, los encuestados manifestaron que los elementos que intervienen en la elaboración del pan en las cooperativas panificadoras, son

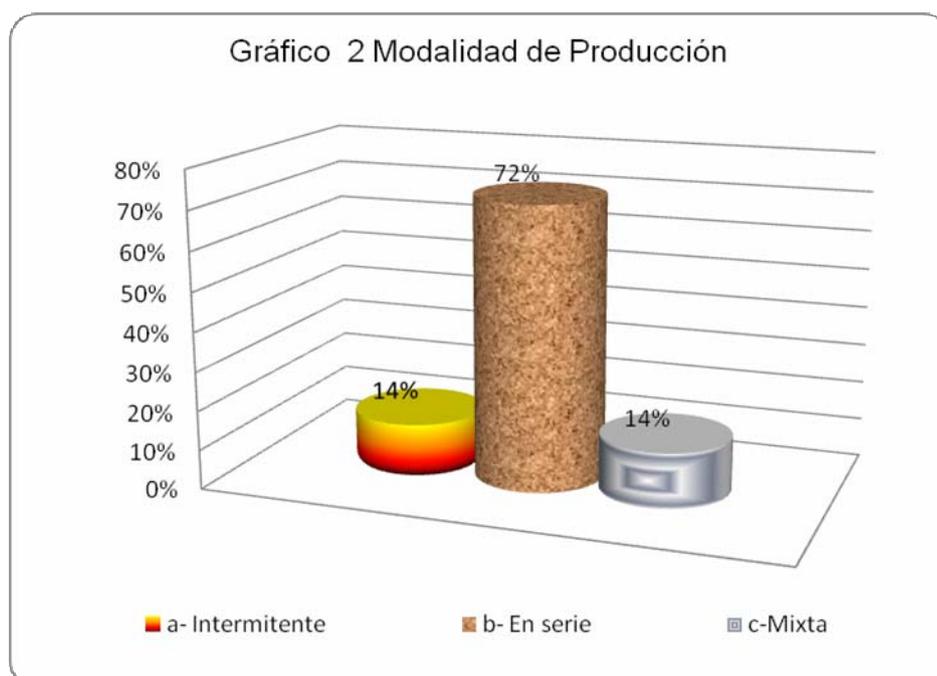
la materia prima, la mano de obra y la utilización de la planta. En ese sentido, en todas las cooperativas se consideran costos directos e indirectos. Según Taffik (2004), el proceso de producción se inicia con la compra de materiales (Agua, sal, azúcar, harina y otros), los cuales son ubicados temporalmente en los almacenes. Al usar dichos materiales, algunos son considerados directos y otros indirectos.

En el proceso de manufactura del pan, también se requiere mano de obra que ha de convertir los materiales en productos terminados, la cual se consume inmediatamente; igual que con los materiales, existe mano de obra clasificada como directa, otra clasificada como indirecta. En el proceso productivo convergen hasta ahora sólo: materiales y mano de obra; sin embargo, para la fabricación del producto es necesario la utilización de la planta, lo que origina costos indirectos de fabricación (servicios públicos, servicios de mantenimiento, alquileres y otros) que son también elementos del costo de producción, razón por la cual deben ser asignados a la producción del pan.

Tabla 4 Modalidad de Producción

4-¿Cuál es la modalidad de producción utilizada en esta panificadora para elaborar el producto de mayor demanda?	Fa	Fr
a- Intermitente (se caracteriza por la elaboración de diversos productos o trabajos especiales, cada uno con distintas especificaciones de fabricación)	2	14
b- En serie (fabricación elevada y en serie de productos relativamente estandarizados para tenerlos en existencia hasta el momento de la venta)	10	72
c- Mixta (ambas modalidades)	2	14

Fuente: cuestionario



Fuente: tabla 4

En la mayor parte de las cooperativas (72%), se usa la modalidad de producción en serie. Este tipo de sistema productivo, como lo señala Tawfik (2004), se caracteriza principalmente por la fabricación elevada y en serie

de productos relativamente homogéneo para tenerlos en existencia hasta el momento de la venta. Sus procedimientos de fabricación son repetitivos o continuos y generalmente, automatizados; durante la elaboración, el producto pasa por varias etapas, que pueden ocurrir en diferentes puestos de trabajo o en diferentes y sucesivos talleres de producción.

Tabla 5 Fases de Producción

5-¿Cuáles fases de producción son ejecutadas para lograr elaborar el pan en esta cooperativa?	Fa	Fr
a- Compra de materias primas	0	0
b- Mezclado	0	0
c- Amasado	0	0
d- Boleado	0	0
e- Fermentación	0	0
f- Clasificación y división	0	0
g- Pesado	0	0
h- Horneado	0	0
i- Todas las anteriores	14	100

Fuente: cuestionario

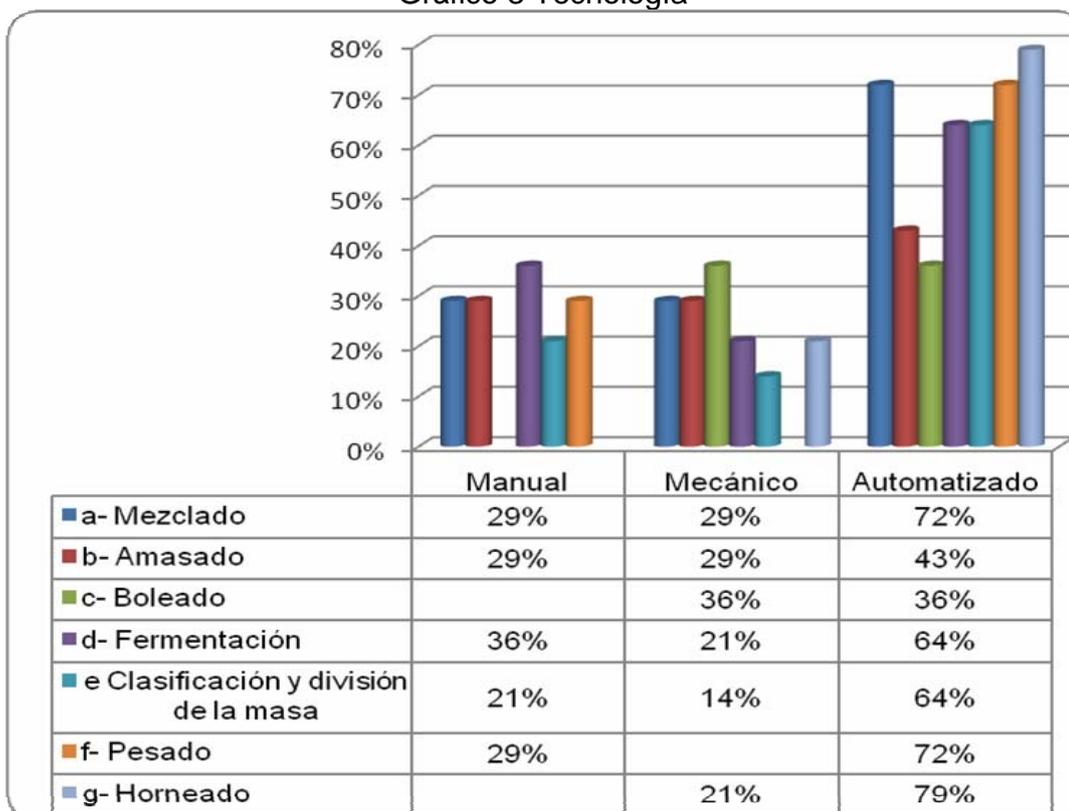
En las cooperativas panificadoras se cumplen con las fases del proceso productivo, pues se procesan materias primas, principalmente harina de trigo, sal, agua y levadura (agente de fermentación); con el fin de obtener productos alimenticios, esencialmente panes. Después de haber adquirido la materia prima esta debe almacenarse hasta el momento de su utilización. Varias operaciones, como las de amasado, sobado, división de la masa, boleado, moldeado, fermentación y horneado, conducen a la transformación de las materias primas en productos terminados.

Tabla 6 Tecnología

6-De las fases anteriores puede usted indicar ¿cual se realiza en forma manual (ma), mecánica (me) o automatizada (at)?	Manual		Mecánico		Automatizado	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
a- Mezclado	0	0	4	29	10	72
b- Amasado	4	29	4	29	6	43
c- Boleado	4	29	5	36	5	36
d- Fermentación	5	36	3	21	9	64
e Clasificación y división de la masa	3	21	2	14	9	64
f- Pesado	4	29			10	72
g- Horneado	0	0	3	21	11	79

Fuente: cuestionario

Gráfico 3 Tecnología



Fuente: tabla 6

Según el gráfico, la mayor parte de las fases se realizan de forma automatizada, sobre todo el mezclado (72%); la fermentación (64%); clasificación y división de la masa (64%), pesado (72%) y horneado (79%). El amasado y el boleado se hacen de manera mecánica e incluso manual en algunas cooperativas. El hecho que la mayor parte de los procesos se haga de manera automatizada, implica un incremento en los costos indirectos por la utilización de la planta, lo cual induce a incluirlos en el costo total del producto.

Tabla 7 Materiales

7- ¿cuáles materiales usan en esta cooperativa para la elaboración de los productos?	Fa	Fr
a- Harina de trigo	0	0
b- Agua	0	0
c- Levadura	0	0
d- Sal e- Leche	0	0
f- Huevos	0	0
g- Maltas y miel	0	0
h- Frutas y especias	0	0
i- Grasas	0	0
j- Todos los anteriores	14	100

Fuente: cuestionario

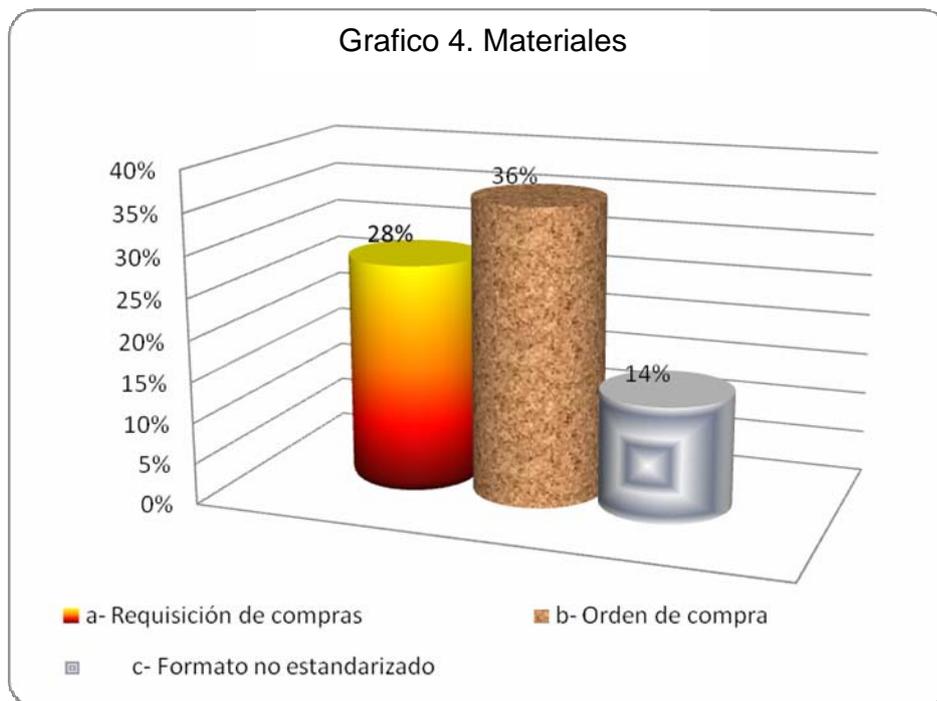
En relación con los materiales usados para la elaboración de los productos, el insumo necesario para la fabricación del pan es la harina de trigo, la sal, el agua y la levadura, particularmente para las especias salados y dulces, que son los de mayor demanda. Adicionalmente, se usan con frecuencia, la leche, los huevos, grasas, maltas y miel, frutas y especias, cuando se van a fabricar productos diferentes. En la situación actual del país,

los costos de producción del pan se han encarecido, debido a la disparidad que existe entre el precio regulado y la constante alza de los insumos. La harina de trigo, (producto que además de estar escaso se encarece constantemente), han tenido que cancelar hasta BsF 170 por un saco de 45 kilos, cuando a principios de año pagaban BsF 140, lo que representa un alza de 21,4%.

Tabla 8 Materiales

8-¿Cuáles formatos utiliza esta cooperativa para el control de la compra de materia prima?	Fa	Fr
a- Requisición de compras	4	28
b- Orden de compra	5	36
c- Formato no estandarizado	5	36

Fuente: cuestionario



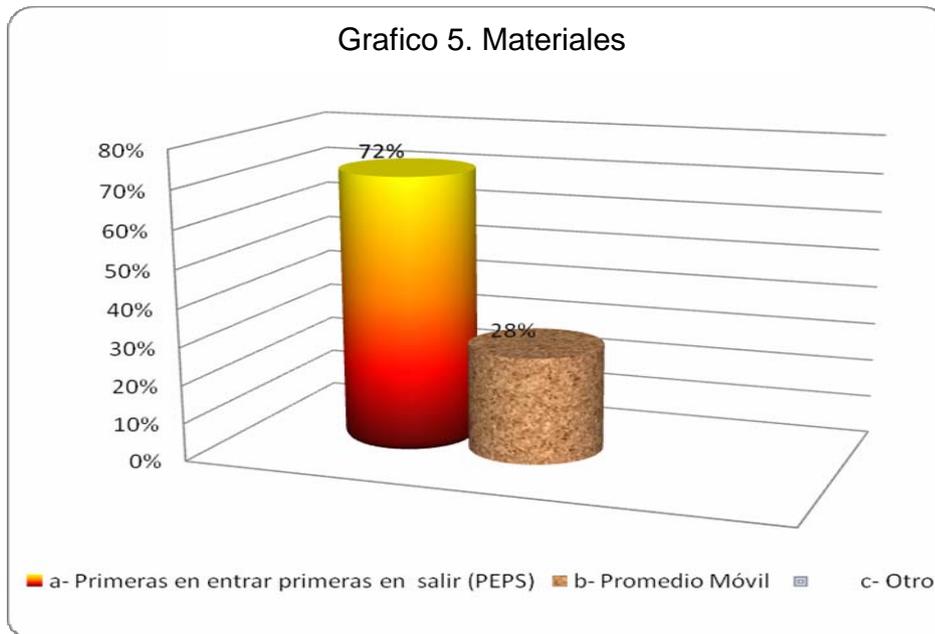
Fuente: tabla 8

Según el gráfico, en las cooperativas no se usan todas las formas necesarias para poder controlar la compra de materia prima, pues en menos de la cuarta parte de ellas se acude a la orden de compra o a formatos no estandarizados; en menos de esa cantidad, se usa la requisición de compra. La razón principal por la cual las cooperativas panaderas no usan formatos para controlar las compras de materiales y suministros es que los pedidos los hacen directamente a los proveedores mediante las constantes visitas que éstos les realizan. Sin embargo, si no se utilizan formatos adecuados para la compra de materia prima, se puede comprar más de lo que se necesita, lo cual da lugar a eventuales pérdidas, sobre todo cuando se trata de insumos perecederos, encareciendo los costos directos e indirectos de materia prima.

Tabla 9 Materiales

9 -¿Cuál es el método utilizado para valorar el inventario de materiales? Por favor explique	Fa	Fr
a- Primeras en entrar primeras en salir (PEPS)	10	72
b- Promedio Móvil	4	28
c- Otro	0	0

Fuente: cuestionario



Fuente: tabla 8

La mayor parte de las cooperativas usan el método PEPS para la valoración del inventario, lo cual obedece al carácter perecedero del producto. Al solicitárseles explicación sobre la manera como lo hacen, señalaron que el personal de producción solo se limita a tomar el material que va llegando directamente del depósito sin participarle a nadie más en la empresa, ni usar formato alguno. Esto evidencia además, de un desconocimiento del método, pues mediante éste, el inventario final estaría compuesto de los materiales recibidos al final, y los precios, por tanto, reflejarían los costos actuales. Para calcular el costo de los materiales usados, se trabaja a partir del inventario inicial de materiales o de la primera compra y se avanza en el tiempo. Para calcular el inventario final de materiales, se trabaja a partir de las compras más recientes y se retrocede con el tiempo.

Tabla 10. Mano de Obra

10- ¿Cuál es el proceso para contabilizar la materia prima utilizada en la elaboración del pan?	Fa	Fr
a- En el momento en que se reciben	14	100
b- Después que se han recibido e inspeccionado las materias primas	0	0
c- A medida que se necesitan las materias primas para producción	0	0

Fuente: cuestionario

En todas las cooperativas panificadoras, el proceso para contabilizar la materia prima utilizada en la elaboración del pan, se hace en el momento que se reciben, lo cual es insuficiente, puesto que, se deben considerar las tres fases del proceso. En el momento en que se reciben los materiales se prepara una guía de recepción, que indica los tipos y cantidades de materiales recibidos. Después que se han recibido e inspeccionado las materias primas, éstas se envían a los almacenes o depósitos. A medida que se necesitan las materias primas para producción, el almacén la entrega sobre la base de un formulario de requisición de materiales, pues ésta es la base para acreditar el valor de los materiales empleados a la cuenta materias primas y para cargarlos a la cuenta productos en proceso

Tabla 11. Mano de Obra

11-¿Cuál es la base para calcular el salario del personal?	Fa	Fr
a- Unidad de tiempo (salario fijo)	12	86
b- Unidad de producción (por pieza a destajo)	0	0
c- Unidad de tiempo y producción	2	14

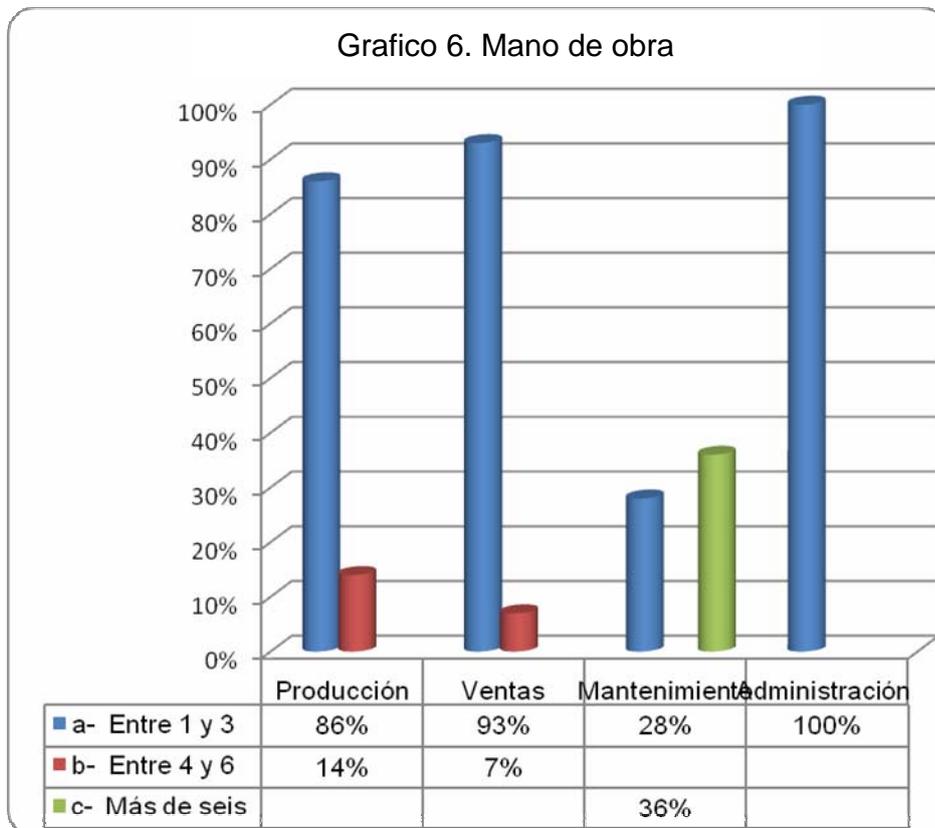
Fuente: cuestionario

Para calcular el salario del personal, las cooperativas usan por lo general como base la unidad de tiempo (salario fijo), mientras que una pequeña parte de ellas usa la unidad de tiempo y producción. Se puede inferir que la mayoría de los cooperativistas panaderos paga un salario fijo a los trabajadores de producción, razón por la cual no consideran necesario el uso de formatos que permitan determinar el tiempo empleado por los trabajadores en la elaboración de los diferentes productos.

Tabla 12. Mano de Obra

12- ¿Cómo es la distribución del personal que labora en esta cooperativa?	Producción		Ventas		Mantenimiento		Administración	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
a- Entre 1 y 3	12	86	13	93	4	28	14	100
b- Entre 4 y 6	2	14	1	7	0	0	0	0
c- Más de seis	0	0	0	0	0	0	0	0

Fuente: cuestionario



Fuente: tabla 12

La distribución del personal que labora en las cooperativas, es la siguiente: la mayoría de estas organizaciones tienen entre 1 y 3 trabajadores en las áreas de producción, ventas y administración. Solo el 28% de las cooperativas tiene, en esta misma proporción, personal de mantenimiento, el cual forma parte de la mano de obra indirecta de estas empresas y los trabajadores de administración y ventas constituyen el personal operativo. La mano de obra directa es el personal que interviene en el proceso de producción.

Tabla 13. Costos Indirectos de Fabricación

13-¿Cuáles son los costos en que incurre la cooperativa durante el proceso productivo del pan?	Fa	Fr
a - Materiales de limpieza y suministros	0	0
b- Sueldos y salarios	0	0
c- Arrendamiento	0	0
d- Costos de asesoría	0	0
e- Costos de mantenimiento de maquinaria	0	0
f-Todos los anteriores	14	100

Fuente: cuestionario

Durante el proceso productivo del pan, las cooperativas panificadoras, incurren en costos directos como materiales de limpieza y suministros, sueldos y salarios; arrendamiento, asesoría y mantenimiento de maquinaria. Estos deben ser asignados en los costos indirectos de fabricación a los productos elaborados, aun cuando éstos constituyen el elemento que presenta mayores complicaciones para su determinación o estimación, dada su dificultad para identificarlos fácilmente con los departamentos o productos; además en ninguna de éstas empresas se utilizan formatos para el registro de dichos costos.

Tabla 14. Costos Indirectos de Fabricación

14- ¿En esta cooperativa, se realiza un presupuesto de costos de producción	Fa	Fr
a - Si	0	0
b-No	14	100

Fuente: cuestionario

En ninguna de las cooperativas panificadoras se planifica el presupuesto de costos, según los encuestados porque desconocen la manera de hacerlo, lo cual indica una falta de asesoría contable. Por ende, estas empresas están más vulnerables para prevenir y adaptarse a cambios

externos e internos de la organización (devaluación de la moneda, incremento de las barreras arancelarias, obsolescencia de maquinarias), limitaciones para fijarse objetivos y metas; además se dificulta la comunicación y la coordinación de las operaciones, actividades y tareas programadas.

CAPITULO V

PROPUESTA

Lineamientos para implantar un Sistema de Costos en las Cooperativas Panificadoras

En función de los resultados obtenidos se establece la siguiente propuesta:

Las cooperativas panificadoras para buscar su consolidación requieren del diseño de estrategias contables pertinente con sus características de organización de economía social, para satisfacer metas comunes. Por ello, deben usar un sistema de costos conforme a sus necesidades, que les permita la obtención de información oportuna, veraz y confiable, relacionada con los costos de producción unitarios; información que sirve de base para la toma de decisiones fundamentales por parte de la directiva. Asimismo, sus procedimientos de control permiten vigilar las actividades fabriles, revelando fallas, inactividades y deficiencias, para conocimiento y corrección oportuna por parte de ésta. A continuación, se presentan los lineamientos necesarios para instalar un sistema de costos, para los cuales se contó con el apoyo de autores como

El sistema para adaptarse a las características y requerimientos de la cooperativa, debe seguir los siguientes pasos:

A- Identificación del objeto de costos, de acuerdo a las necesidades de la empresa para tomar decisiones, además se deben identificar los centros

de costos (centros de producción y servicio, centros de marketing y administración).

B- Diseño de métodos para la asignación o identificación de los costos incurridos por cada objeto de costos, para lo cual deberá clasificarse a los costos en directos e indirectos. Todos los costos incurridos en la empresa durante un período deben asignarse a los centros de costos identificados, y luego a los productos o servicios prestados durante el período; la asignación de los costos directos no implica problema dada su identificación y cuantificación plena en cada objeto de costos, pero la asignación de costos indirectos debe realizarse según los métodos convencionales o el método de Costo Basado en Actividades.

El primer método consiste en el uso de tasas de aplicación de costos indirectos de fabricación, la cual puede ser única o departamental, basada en datos reales o predeterminados. El segundo método consiste en la identificación de las actividades realizadas en la cadena de valor agregado de la empresa, dado que los costos indirectos se asignan a los productos en proporción de la cantidad de actividades consumidas por cada uno a través de inductores de actividades y de costos. Ambos métodos de asignación de costos indirectos son compatibles con los sistemas de costo tradicionales.

C- Denominación de cada una de las cuentas control y registros auxiliares de acuerdo al sistema de costo seleccionado. Por ejemplo, si se trata del sistema de costo backflush se debe crear las cuentas control de costos de conversión, costos de conversión aplicada, materiales y productos en proceso, inventario de productos terminados y costo de producción y ventas; si se trata de un sistema por procesos deberán crearse las cuentas control de inventario de productos en proceso, inventario de productos terminados, inventario de materiales y suministros, costos indirectos de fabricación, costos indirectos de fabricación aplicados, y costo de producción y ventas.

D- Diseño de formas e informes rutinarios. Si el objeto de costos es un centro de costos deberá diseñarse una hoja de costos por cada centro donde se especifiquen cada uno de los conceptos incurridos (materiales, servicios de mantenimiento, trabajadores) identificables exclusivamente en cada centro, sería punto de partida para la elaboración del informe de costos. Sin embargo si se diseña un sistema de costo por órdenes específicas o por operaciones, además de identificar cada centro de costos se debe diseñar una hoja por cada orden.

Con el fin de mantener un control sistemático sobre los materiales, las cooperativas panificadoras deben usar una rutina de formatos para vigilar las diferentes fases del ciclo de materiales desde el momento de colocar la orden de compra hasta el reemplazo de los materiales usados y asignar responsabilidades de control de materiales.

Fases	Formato	Distribución de los Formatos
Compra	Orden de Compras	- Administración - Proveedor
Recibo e Inspección	Informe de Inspección	- Administración - Almacén
Utilización	Requisición de Materiales	- Contabilidad de costos
Reemplazo	Requisición de Compras	- Administración - Almacén

Control de los Elementos del Costo de Producción

Cuando en el almacén las existencias se hallen en el nivel mínimo establecido, la persona responsable de controlarlas y los requerimientos de materiales, hará una solicitud de los materiales necesitados al gerente o administrador, quien es el encargado de hacer las compras y garantizar que los materiales reúnan los requisitos de calidad establecidos en la empresa y se adquieran al precio más bajo, por tanto es su responsabilidad escoger el mejor proveedor en cuanto a precios, calidad y entrega. El administrador, envía al vendedor seleccionado una orden de compra, la cual consiste en una solicitud al proveedor, de determinados artículos al precio convenido.

ORDEN DE COMPRAS			
			N° 0001
Proveedor: _____			
Dirección: _____			
Fecha del pedido: _____ Fecha de pago: _____			
Cantidad	Descripción	Precio Unitario	Precio Total
Costo Total			
Administración: _____			

El proveedor entrega los artículos ordenados a la gerencia junto con la factura correspondiente al despacho. Los productos recibidos se envían al depósito para que la persona responsable del almacén los desempaque, los cuente e informe a la gerencia sobre la conformidad del despacho recibido. Luego el almacenista emite un informe de recepción.

INFORME DE RECEPCIÓN			N° 0001
Proveedor: _____			
Orden de compra: _____ Fecha de recepción: _____			
Cantidad	Descripción	Diferencias	
Firma Autorizada: _____			

Quando se inicia el proceso de fabricación, el jefe de producción solicita los materiales necesarios al almacenista a través de un formato de requisición de materiales.

REQUISICIÓN DE MATERIALES				N° 0001
Centro de costo que solicita: _____				
Producto a fabricar: _____				
Fecha de la solicitud: _____ Fecha del entrega: _____				
Cantidad	Descripción	Costo Unitario	Costo Total	
Costo Total				
Aprobado por: _____				

Control de la mano de obra directa

El control de la mano de obra directa en las cooperativas panaderas debe realizarse a través de un formato denominado tarjeta de control semanal o tarjetas de reloj, que consiste en un registro que debe efectuar diariamente el gerente o administrador en relación con la asistencia de los empleados, para detectar cualquier falta injustificada y tomar las medidas correctivas necesarias.

TARJETA DE CONTROL SEMANAL							
Nombre del empleado: _____							
Semana del: _____ Al _____							
	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
Hora de Llegada							
Hora de Salida							
Observaciones: _____							
—							

—							

De acuerdo con los resultados de la investigación al personal de producción se les paga un salario fijo semanal, por tanto, a efectos del sistema de costos por proceso propuesto, este valor (salario fijo) es el que se carga al costo de producción de cada centro de costos al final de cada mes, en función al tiempo empleado por los trabajadores en cada uno de ellos (información proporcionada por las boletas de trabajo).

BOLETA DE TRABAJO			
Nombre del empleado: _____			
Centro de Costos: _____			
Semana del: _____ Al _____			
	Horas Trabajadas	Costo por Hora	Costo Total
Lunes			
Martes			
Miércoles			
Jueves			
Viernes			
Sábado			
Domingo			
Total			

Control de los costos indirectos de fabricación

Los costos indirectos de fabricación incurridos en las cooperativas panaderas, se deben registrar periódicamente en el formato diseñado para tal fin, dado que de esta manera se logra un mayor grado de control en la medida en que se puedan agrupar las cuentas relacionadas (materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos de fabricación). En un sistema de costos por proceso según lo señala Polimeni y otros (1999), los costos indirectos de fabricación pueden asignarse a los centros de costos a una tasa de aplicación predeterminada (costo normal) o asignarse en función a los costos reales incurridos (costo real).

FORMATO DE CONTROL DE COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	
Mes: _____ Año: _____	
Rubro	Costo total
Materiales de limpieza y suministros	
Aceites lubricantes	
Salarios de vigilancia	
Salario de aseadores	
Salario de supervisores	
Arrendamiento del local	
Arrendamiento de maquinarias y equipos	
Servicios Púb. (electricidad., teléfono., gas)	
Costos de asesoría técnica	
Costo de seguros	
Costos de repuestos	
Mantenimiento y reparaciones menores	
Depreciación del local	
Depreciación de maquinarias y equipos	
Otros (Indique) _____	
Total Costos Indirectos de Fabricación	

Informe de Costo de Producción

Al final de cada mes, las cooperativas deben elaborar un informe de costo de producción por cada centro de costos; éste registra los costos totales y unitarios imputables al centro respectivo según los elementos del costo. Para el centro de costos I, se prepara un solo informe, donde se muestran los costos conjuntos del período mientras que para el centro de costos II, se debe preparar un informe por cada tipo de producto elaborado en la empresa.

CENTRO DE COSTOS I			
Mes: _____		Año: _____	
Rubro	Costo Total	Unidades Producidas	Costo Unitario
Materiales Directos			
Mano de Obra Directa			
Costos Indirectos de Fabricación			
Total costos traspasados			

CENTRO DE COSTOS II			
Producto: _____			
Mes: _____		Año: _____	
Rubro	Costo Total	Unidades Producidas	Costo Unitario
Costos recibidos-centro de costos I			
Materiales Directos			
Mano de Obra Directa			
Costos Indirectos de Fabricación			
Costos agregados			
Materiales Directos			
Mano de Obra Directa			
Costos Indirectos de Fabricación			
Totales			

Debido a que el proceso productivo en las cooperativas panificadoras, se realiza en dos centros de costos, en los cuales se ejecutan varias etapas de fabricación, por tratarse de un proceso productivo corto, no muy sofisticado y rápido; y que al final del mes no existen productos en proceso (diariamente las unidades se fabrican totalmente, porque los materiales usados son altamente perecederos); no existen por tanto al final del período, unidades a medio terminar.

Enseguida se muestran los documentos fuente necesarios para el registro de cada una de las operaciones en el sistema de costos por proceso de las cooperativas panaderas.

Operación	Fuente Documental
Compras de materiales y suministros	Factura del proveedor
Entrega de materiales para la producción	Requisición de materiales
Costo de la nómina de producción	Boletas de trabajo
Otros costos de fabricación (costos indirectos de fabricación)	Facturas pagadas, registros de seguros, nominas, entre otros
Traspaso de los productos terminados en el centro de costos I al centro de costos II	Informe de costo de producción-centro de costos I
Traspaso de los productos terminados en el centro de costos II al inventario de productos terminados	Informe de costo de producción-centro de costos II
Ventas	Comprobante de depósito bancario

Consideraciones Generales

Se recomienda lo siguiente:

- Las cooperativas panificadoras deben buscar asesoría contable para instalar un sistema de contabilidad de costos por procesos, dado que éste es compatible con la naturaleza de las actividades de manufactura que realizan estas empresas (elaboración productos homogéneos en grandes cantidades, en forma continua y a través de una serie de etapas de producción).

- Conjuntamente con la asistencia financiera, los entes crediticios han de prestarle a los cooperativistas, asistencia técnica y contable, para que asuman la importancia de contar con un sistema de contabilidad adecuado como medio de información y que además de la contabilidad general o financiera es necesario llevar una contabilidad de costos. Dado que, aún cuando la información sobre el costo de producción no sea necesaria para la fijación del precio del pan salado y dulce, productos de mayor demanda, la información de costos debe ser aplicado, por cuanto de éste depende un control eficiente de los mismos.

- Poner en práctica los lineamientos establecidos en la propuesta realizada para así mejorar considerablemente en todo lo relacionado al sistema de costos de las cooperativas.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDRADE, A (2004) *Propuesta de un Sistema Contable de Costo para el Control de las Operaciones Productivas en las Empresas del Ramo de Prefabricados. Caso: Materiales y Prefabricados (MAPRECA)*. Trabajo de Grado. Contaduría pública. ULA –NURR
- ARIAS, F (1998) *El Proyecto de Investigación*. Caracas: Episteme
- BACKER, M., JACOBSEN, L. y RAMÍREZ, D. (1996). *Contabilidad de costos: Un Enfoque Administrativo para la Toma de Decisiones*. Mc Graw Hill: México.
- CATACORA, F. (1996). *Sistemas y Procedimientos Contables*. Edit.: Mc Graw Hill: México.
- FANEIRE, C. (2003). *Lineamiento para Diseñar un Sistema de Costos en La Panadería “La Milagrosa”*. Trabajo de Grado. Contaduría Pública. Universidad Centro Occidental “Lisandro Alvarado”.
- FOSTER, G. (2002). *Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial*. México: Prentice Hall S.A.
- GARCÍA, S y Mattera, M (2005) *Costos de Producción*. Buenos Aires: Tesis Editorial
- HURTADO, J (2000) *Investigación Holística*. Caracas: SYPAL
- MEIGS y MEIGS (1999). *Contabilidad: La Base para las Decisiones Gerenciales*. Mc Graw Hill: México.
- MÉNDEZ, C. (2001). *Metodología: Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas*. Mc Graw Hill: Bogotá.
- MOGOLLÓN, M (2005), *Diseño de un Sistema de Costos a Base de Actividades (ABC) para la Empresa Sequin C.A.* Trabajo de Grado. Contaduría pública. Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado Barquisimeto

- PÉREZ, M (2006) *Propuesta de un Sistema de Contabilidad de Costos para el Proceso Productivo de Empresas De Diseños en el Municipio Valera.* en Trabajo de Grado. Contaduría pública. ULA –NURR
- POLIMENI, R., FABOZZI, F y ADELBERG, A. (1999). *Contabilidad de Costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales.* Mc Graw. Hill: México.
- PULIDO, D (2004) *Evaluación del Sistema de Contabilidad de Costos.* Mérida: FACES. ULA
- RAMÍREZ, D. y CABELLO, G. (1997). *Empresas Competitivas: Una estrategia de cambio para el éxito.* Mc Graw Hill: México.
- SABINO, C. (1992), *El Proceso de Investigación.* Caracas: Panapo.
- TAWFIK, L. (2004). *Administración de la Producción.* Mc Graw Hill: México.

ANEXOS

**CUESTIONARIO DIRIGIDO A LA GERENCIA DE LAS COOPERATIVAS
DEL SECTOR PANADERO**

1- ¿Cuáles productos son elaborados en esta cooperativa panificadora?

a- Pan salado y dulce

b- Pan Integral

c- Pastelería

d- Otro _____ Especifique _____

2- ¿Cuál es el producto de mayor demanda en esta cooperativa panificadora?

a- Pan salado y dulce

b- Pan Integral

c- Pastelería

d- Otro _____ Especifique _____

3- ¿Cuáles elementos intervienen en la elaboración del pan en esta cooperativa panificadora?

a- Materia prima

b- Mano de obra

c- Utilización de la planta

d. Otro _____ Especifique _____

4- ¿Cuál es la modalidad de producción utilizada en esta panificadora para elaborar el producto de mayor demanda?

a- Intermitente (se caracteriza por la elaboración de diversos productos o trabajos especiales, cada uno con distintas especificaciones de fabricación)

b- En serie (fabricación elevada y en serie de productos relativamente estandarizados para tenerlos en existencia hasta el momento de la venta)

c- Mixta (ambas modalidades)

___d. Otro___ Especifique_____

5- ¿Cuáles fases de producción son ejecutadas para lograr elaborar el pan en esta cooperativa?

___a- Compra de materias primas ¿Cuáles?_____

___b- Mezclado

___c- Amasado

___d- Boleado

___e- Fermentación

___f- Clasificación y división

___g- Pesado

___h- Horneado

___i- Otro___ Especifique_____

6- De las fases anteriores puede usted indicar ¿cual se realiza en forma manual (ma), mecánica (me) o automatizada (at)?

___a- Mezclado ___

___b- Amasado___

___c- Boleado ___

___d- Fermentación _____

___e Clasificación y división de la masa _____

___f- Pesado _____

___g- Horneado_____

___h- Otro___ Especifique_____

7- ¿Cuál de los siguientes materiales utilizan las cooperativas panificadoras para la elaboración de sus productos?

___a- Harina de trigo_____

___b- Agua_____

___c- Levadura_____

- d- Sal _____
- e- Azúcar _____
- f- Leche _____
- g- Huevos _____
- h- Grasas _____
- i- Maltas _____
- j- Alimentos minerales _____
- k- Todos los anteriores _____

8 ¿Cuáles formas utiliza la cooperativa para el control de la compra de materia prima?

- a- Requisición de Compra
- b- Orden de compra
- c- Formatos no estandarizado
- d- Otro _____ Especifique _____

9 ¿Cuáles son los métodos utilizados por las cooperativas para valorar el inventario de materiales?

- a- Método primero en entrar primero en salir (PEPS)
- b- Método promedio móvil
- c- Otro _____ Especifique _____

10 ¿Cuál es el proceso para contabilizar la materia prima utilizada en la elaboración del pan?

- a- En el momento en que se recibe _____
- b- Después que se ha recibido e inspeccionado _____
- c- A medida que se necesiten las materias prima _____
- d- Todas las anteriores _____
- e- Otro _____ Especifique _____

11 ¿Cuál es la base para calcular el salario del personal?

a Unidad de tiempo (salario fijo)

b- Unidad de producción (por pieza a destajo)

c- Unidad de tiempo y producción

d- Otro Especifique _____

12 ¿Cuál es la distribución del personal que labora en esta cooperativa?

Indique número

a- Producción

b- Ventas

c- Mantenimiento

d- Administración

e- Otro Especifique _____

13 ¿Cuáles son los costos indirectos en que incurre la cooperativa durante el proceso productivo del pan?

a - Materiales de limpieza y suministros

b- Sueldos y salarios

c- Arrendamiento

d- Costos de asesoría

e- Costos de mantenimiento de maquinaria

f- Alquileres

g- Servicios públicos

h- Otro Especifique _____

14 ¿Realiza la cooperativa panificadora un presupuesto de sus costos de producción?

a- Si _____

b- No _____ ¿Por qué?

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NUCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
TRUJILLO ESTADO TRUJILLO

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Yo, Siomón M. Betancourt, de
profesión: Contador Público,
por medio de la presente hago constar que he revisado y validado el instrumento
presentado por la Br. Mercedes Pérez, Cedula de Identidad N° 14.148.364,
aspirante al título de Licenciada en Contaduría Pública de la Universidad de los
Andes, Núcleo Universitario "Rafael Rangel"; el cual será utilizado para recabar
información necesaria para su Tesis de Grado Titulada: *PROPUESTA DE UN
SISTEMA DE CONATABILIDAD DE COSTOS DE PRODUCCIÓN PARA LAS
COOPERATIVAS DEL SECTOR PANADERO DEL MUNICIPIO VALERA
ESTADO TRUJILLO.*

FIRMA: 

CEDULA DE IDENTIDAD: 12518096

FECHA: 13/02/08

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NUCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
TRUJILLO ESTADO TRUJILLO

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Yo, Janeth Rueda de
profesión: Docente en Administración y Contabilidad,
por medio de la presente hago constar que he revisado y validado el instrumento
presentado por la Br. Mercedes Pérez, Cedula de Identidad N° 14.148.364,
aspirante al título de Licenciada en Contaduría Pública de la Universidad de los
Andes, Núcleo Universitario "Rafael Rangel"; el cual será utilizado para recabar
información necesaria para su Tesis de Grado Titulada: *PROPUESTA DE UN
SISTEMA DE CONATABILIDAD DE COSTOS DE PRODUCCIÓN PARA LAS
COOPERATIVAS DEL SECTOR PANADERO DEL MUNICIPIO VALERA
ESTADO TRUJILLO.*

FIRMA: Janeth Rueda
CEDULA DE IDENTIDAD: 11569927
FECHA: 14-02-2008

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NUCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
TRUJILLO ESTADO TRUJILLO

CONSTANCIA DE VALIDACIÓN

Yo, Los Rivas, de
profesión: Contador Público,
por medio de la presente hago constar que he revisado y validado el instrumento
presentado por la Br. Mercedes Pérez, Cedula de Identidad N° 14.148.364,
aspirante al título de Licenciada en Contaduría Pública de la Universidad de los
Andes, Núcleo Universitario "Rafael Rangel"; el cual será utilizado para recabar
información necesaria para su Tesis de Grado Titulada: *PROPUESTA DE UN
SISTEMA DE CONATABILIDAD DE COSTOS DE PRODUCCIÓN PARA LAS
COOPERATIVAS DEL SECTOR PANADERO DEL MUNICIPIO VALERA
ESTADO TRUJILLO.*

FIRMA: 
CEDULA DE IDENTIDAD: 14158364
FECHA: 10-08-08