



**UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO NUEVA ESPARTA
ESCUELA DE HOTELERÍA Y TURISMO
PROGRAMA DE LICENCIATURA EN ADMINISTRACIÓN**

**ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE PRECIOS EN LAS
EMPRESAS DE SUMINISTROS MÉDICOS. PERIODO ENERO-
NOVIEMBRE DE 2015.
CASO DE ESTUDIO: ITP SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.**

*Trabajo de Grado, modalidad Tesis de Grado, presentado como requisito
parcial exigido para optar al título de Licenciado en Administración.*

AUTORES:

Vargas Aguilera, Nadia Alejandra
C.I.: 20.537.273

Rondón Marcano, Jesús Ángel
C.I.: 23.591.222

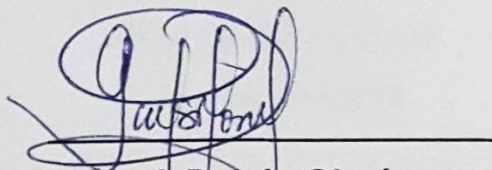
Guatamare, Junio de 2016



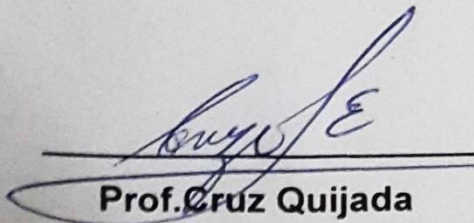
**UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO NUEVA ESPARTA
ESCUELA DE HOTELERÍA Y TURISMO
COORDINACIÓN DEL PROGRAMA DE LICENCIATURA EN ADMINISTRACIÓN**

En conformidad con lo establecido en el Artículo N° 9 del Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se hace constar que el Trabajo de Grado, modalidad Tesis **“ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE PRECIOS EN LAS EMPRESAS DE SUMINISTROS MÉDICOS. PERIODO ENERO-NOVIEMBRE DE 2015. CASO DE ESTUDIO: ITP SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.”**, presentado por los Br. Rondón Marcano, Jesús, C.I.: V-23.591.222 y Vargas Aguilera, Nadia, C.I.: V-20.537.273, como requisito parcial para optar al título de Licenciados en Administración ha sido presentado y evaluado con la siguiente calificación.

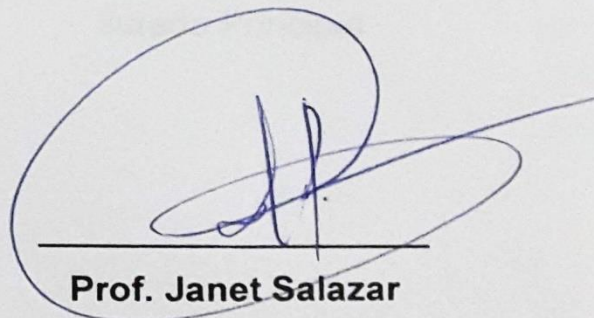
APROBADO



**Prof. Daisis Giménez
Tutor Académico**



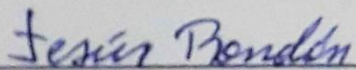
**Prof. Cruz Quijada
Jurado Principal**



**Prof. Janet Salazar
Jurado Principal**

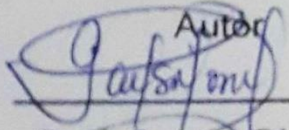
TESIS: ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE
PRECIOS EN LAS EMPRESAS DE SUMINISTROS MÉDICOS.
PERIODO ENERO-NOVIEMBRE DE 2015. CASO DE ESTUDIO: ITP
SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.

Trabajo de Grado Modalidad Tesis, Presentado como Requisito
Parcial para optar al título de Licenciatura en Administración



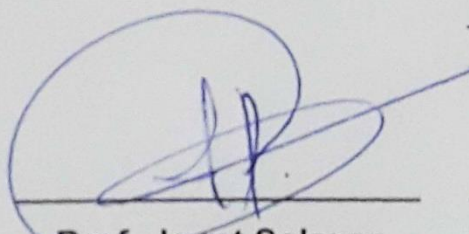
Jesús Rondón

Autor



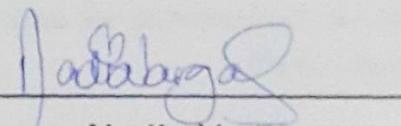
Prof. Daisís Giménez

Tutor Académico



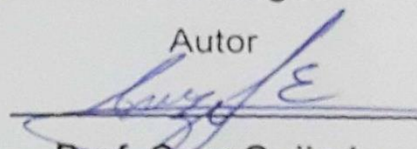
Prof. Janet Salazar

Jurado Principal



Nadia Vargas

Autor



Prof. Cruz Quijada

Jurado Principal

Dedicado a...

*A mi madre, por inspirarme cada día.
A la memoria de mi tía “Macha”, “La Enfermera del Pueblo”
Por ser mi estrella en el cielo.
- Jesús Ángel Rondón.*

*A mi madre y a mi abuela;
No hay escuela que pueda enseñarme más de lo que he aprendido de ellas.
- Nadia Vargas.*

A Gradecemos profunda y especialmente a dos personas sin las que la realización de este estudio hubiese sido posible: primero a **José Vega**, gerente general de la empresa, que nos proporcionó no sólo toda la información necesaria sino el impulso necesario para la ejecución de este proyecto.

A la profesora **Daisis Giménez**, cuyos profundos conocimientos, paciencia, dedicación, apoyo, constancia y guía proporcionada a lo largo de este camino nos ayudaron a alcanzar esta meta.

A Dios y a todas las personas que mencionamos a continuación, quienes fueron un pilar a lo largo de la carrera

<i>Profa. Narváez, Johanna</i>	<i>Rojas, Erasmo</i>	<i>Prof. Gil, José David</i>
<i>Valero, Rafael</i>	<i>Hung, Yin</i>	<i>Prof. Díaz, David</i>
<i>Aguilera, Indira</i>	<i>García, Nathalia</i>	<i>Profa. Millán, Eda</i>
<i>García, Roberto</i>	<i>Tillero, Neris</i>	<i>Prof. Rodríguez, Ramón</i>
<i>Ordaz, Emilia</i>	<i>Salazar, Bárbara</i>	<i>Profa. Fermín, Nellanlia</i>
<i>Marcano, Dálida</i>	<i>Rodríguez, Rayneris</i>	<i>Profa. Fermín, Carlian</i>
<i>Marcano, Carmen</i>	<i>Prof. Quijada, Willians</i>	<i>Profa. Rojas, Estílita</i>

Las palabras no son suficientes para expresar nuestro agradecimiento, sin embargo; aquí, en una de las metas más valiosas que hemos alcanzado, les decimos:

Gracias.

ÍNDICE

DEDICATORIA	III
AGRADECIMIENTOS.....	V
ÍNDICE DE TABLAS	X
ÍNDICE DE FIGURAS.....	XII
ÍNDICE DE CUADROS.....	XIII
RESUMEN.....	XIV
INTRODUCCIÓN.....	XV
CAPÍTULO I: El Problema	18
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	19
1.2. OBJETIVOS	32
1.2.1. Objetivo General.....	32
1.2.2. Objetivos Específicos	32
1.3. JUSTIFICACIÓN	33
CAPÍTULO II: Marco Teórico y Jurídico.....	35
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	36
Giménez, D. y Cedeño S. (2014)	37
Cardona, R. (2012).....	37
Ramos, J. (2012).....	38
Giménez, D. (2009).....	39
2.2. BASES TEÓRICAS	39
2.2.1. Herramientas Gerenciales Para la Toma de Decisiones.....	40
2.2.1.1. Flujo del Sistema Productivo.....	40
2.2.1.2. Sistema de Acumulación de Costos.....	42

2.2.1.3. Estructura de Costos.....	51
2.2.1.4. Cálculo de las Tasas de Aplicación de los Costos Indirectos de Fabricación	51
2.2.2. Herramientas Financieras.....	54
2.2.2.1. Estado de Resultado	55
2.2.2.2. Tipos de Costos.....	65
2.2.2.3. Costos del Producto	76
2.3. BASES JURÍDICAS.....	76
2.3.1. Ley Orgánica de Precios Justos	77
2.3.2. Providencia Administrativa N° 003/2014.....	90
2.3.3. Providencia Administrativa N° 070/2015.....	94
2.4. BASES CONCEPTUALES	100
CAPÍTULO III: Marco Metodológico.....	105
3.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN	106
3.2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	108
3.3. LIMITACIÓN Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	109
3.4. POBLACIÓN Y MUESTRA.....	109
3.5. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	110
3.5.1. Técnicas de recolección de Información.....	111
3.5.1.1. Observación cualitativa	111
3.5.1.2. Entrevista	112
3.5.2. Técnicas de análisis de la información	113
3.5.2.1. Análisis de contenido.....	113
3.5.2.2. Análisis de estados financieros	114

3.5.2.3. Análisis del modelo costo-volumen-utilidad.....	115
3.6. OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES	117
CAPITULO IV: Análisis y Presentación de los Resultados	119
4.1. ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE PRECIOS CASO DE ESTUDIO: ITP SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.	120
4.1.1. Diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.	120
4.1.1.1. Conos Urinarios.....	124
4.1.1.2. Baja Lenguas	135
4.1.2. Analizar la información financiera y gerencial que incide en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.	143
4.1.2.1. Según la identificación con el producto	158
4.1.2.2. Según la relación con el volumen de producción	162
4.1.2.3. Según la Providencia Administrativa N° 003/2014	170
4.1.3. Elaborar la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.....	206
4.1.4. Proponer un modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.	223
4.1.4.1. Análisis costo-volumen-utilidad con precio de ITP Suministros Médicos, C.A.	238
4.1.4.2. Análisis costo-volumen-utilidad con PMVPI	243

4.1.4.3. Análisis costo-volumen-utilidad con precio sugerido	248
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	254
CONCLUSIONES	255
RECOMENDACIONES	260
BIBLIOGRAFÍA.....	264

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. <i>Estado de resultados ITP Suministros Médicos, C.A.</i>	144
Tabla 2. <i>Estado de resultado</i>	151
Tabla 3. <i>Costos directos</i>	159
Tabla 4. <i>Costos indirectos</i>	161
Tabla 5. <i>Costos fijos</i>	164
Tabla 6. <i>Costos variables</i>	166
Tabla 7. <i>Costos directos variables</i>	167
Tabla 8. <i>Costos indirectos variables</i>	168
Tabla 9. <i>Costos directos fijos</i>	169
Tabla 10. <i>Costos indirectos fijos</i>	169
Tabla 11. <i>Gastos ajenos a la producción</i>	171
Tabla 12. <i>Estructura del estado de resultados costeo variable</i>	173
Tabla 13. <i>Costo de los productos variables</i>	174
Tabla 14. <i>Costo unitario de conos íntimos</i>	175
Tabla 15. <i>Costo unitario de baja lenguas</i>	176
Tabla 16. <i>Estado de resultado directo</i>	177
Tabla 17. <i>Estado de resultado directo por productos</i>	183
Tabla 18. <i>Estado de resultado como empresa productora</i>	190
Tabla 19. <i>Estado de resultado absorbente vs. directo</i>	196
Tabla 20. <i>Estructura de ingresos y costos directos</i>	210
Tabla 21. <i>Estructura costos indirectos</i>	212
Tabla 22. <i>Gastos ajenos a la producción</i>	214
Tabla 23. <i>Tasas de aplicación de los costos indirectos de fabricación</i>	217

Tabla 24. <i>Costos directos</i>	219
Tabla 25. <i>Costos indirectos</i>	220
Tabla 26. <i>Gastos ajenos a la producción</i>	222
Tabla 27. <i>Modelo de determinación de precio por estructura de costos</i>	225
Tabla 28. <i>Calculo costo unitario producción de conos</i>	229
Tabla 29. <i>Malla de precios PMVPI</i>	230
Tabla 30. <i>Malla de precios PMVP</i>	232
Tabla 31. <i>Precio sugerido de conos</i>	234
Tabla 32. <i>Precio sugerido de baja lenguas</i>	235
Tabla 33. <i>Precios</i>	238
Tabla 34. <i>Elementos del análisis costo-volumen-utilidad con precio de ITP Suministros Médicos, C.A.</i>	238
Tabla 35. <i>Relación costo-volumen-utilidad de ITP Suministros Médicos, C.A.</i>	240
Tabla 36. <i>Elementos del análisis costo-volumen-utilidad con PMVPI</i>	243
Tabla 37. <i>Relación costo-volumen-utilidad de PVMPI</i>	245
Tabla 38. <i>Elementos para el análisis costo-volumen-utilidad con precio sugerido</i>	249
Tabla 39. <i>Relación costo-volumen-utilidad de precio sugerido</i>	250

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1.</i> Estructura Organizativa de ITP Suministros Médicos, C.A.	122
<i>Figura 2.</i> Flujo del Sistema Productivo Conos Urinarios Íntimo..	125
<i>Figura 3.</i> Flujo del sistema productivo e inventarios Conos Urinarios Íntimos..	129
<i>Figura 4.</i> Flujo del sistema productivo de Inventarios Conos Íntimos.	130
<i>Figura 5.</i> Mayores Auxiliares Inventarios del flujo de sistema productivo Conos Urinarios Íntimos.....	133
<i>Figura 6.</i> Mayor General Inventarios del flujo de sistema productivo Conos Urinarios Íntimos.....	134
<i>Figura 7.</i> Flujo del Sistema Productivo Baja Lenguas.....	136
<i>Figura 8.</i> Flujo del sistema productivo e inventarios Baja Lenguas.....	138
<i>Figura 9.</i> Mayores Auxiliares Inventarios del flujo de sistema productivo baja lenguas.....	140
<i>Figura 10.</i> Mayor General Inventarios del flujo de sistema productivo de baja lenguas.....	141
<i>Figura 11.</i> Punto de Equilibrio Precio de ITP Suministros Médicos, C.A. ...	242
<i>Figura 12.</i> Punto de Equilibrio con PMVPI.	247
<i>Figura 13.</i> Punto de Equilibrio Precio Sugerido.....	253

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. <i>Objetivos específicos N°1 y N°2</i>	117
Cuadro 2. <i>Objetivos específicos N°3 y N°4</i>	118
Cuadro 3. <i>Estado de resultado bajo el sistema de costeo por absorción vs. sistema de costeo directo</i>	205



**UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO NUEVA ESPARTA
ESCUELA DE HOTELERÍA Y TURISMO
PROGRAMA DE LICENCIATURA EN ADMINISTRACIÓN**

**ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE PRECIOS EN LAS
EMPRESAS DE SUMINISTROS MÉDICOS. PERIODO ENERO-
NOVIEMBRE DE 2015.**

CASO DE ESTUDIO: ITP SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.

Autores: Rondón, Jesús/Vargas, Nadia

Año: 2016

RESUMEN

Es relevante que las empresas de suministros médicos, así como las empresas en general, conozcan sus estructuras de costos con el fin de fijar de forma adecuada, enmarcada en la ley, el PMVPI. Es por ello, que este trabajo de investigación tiene como objetivo de estudio diseñar la estructura de costos para la fijación de precios en las empresas de suministros médicos. A través de una metodología de tipo descriptiva-analítica y un diseño de campo enfocado a un caso de estudio, utilizando técnicas de recolección de información y técnicas de análisis de información se pudo concluir que las empresas deben darle al tratamiento de sus costos el enfoque gerencial necesario que permitan la máxima eficiencia empresarial, a través de las herramientas expuestas en esta investigación, para obtener como resultados una planificación adecuada y un control eficaz en la toma de decisiones.

Palabras clave: Estructura de costos, fijación de precios, sistema de acumulación de costos, flujo del proceso productivo, Ley de Precios Justos.

INTRODUCCIÓN

Las decisiones acerca de cuánto cobrar por un producto y cómo enfrentar a otras empresas, se deben tomar en base a una estimación bastante cercana a la realidad de los beneficios que se desean obtener y los recursos que se consumen en el proceso de elaboración de un producto; es necesario entonces, reducir la incertidumbre mediante el cálculo de esta estimación, convirtiéndose también, en un requerimiento dentro de todas las empresas; puesto que, de ello dependerán los beneficios que se obtendrán de la actividad.

Actualmente, las altas tasas inflacionarias, la escasez de insumos, las estrictas regulaciones realizadas a las empresas, la limitación de divisas y la poca inversión de las empresas privadas, han elevado la importancia que tiene el control de los costos a través de una administración eficiente y eficaz, que proporcione información oportuna y confiable sobre la cual se puedan apoyar las decisiones y estrategias que se deseen aplicar dentro de las empresas.

La crisis económica que se vive en el país, obliga a las empresas venezolanas a reducir los márgenes de errores que puedan cometer; debido a que, cada error cometido, supone la pérdida de valioso dinero que día a día pierde su valor y es aún más difícil conseguir. Las legislaciones y el amplio margen de acción que regulan a las empresas, son exigencias que tienen gran consecuencia si no son acatadas y que ponen en riesgo hasta el funcionamiento de éstas. Todos estos hechos, hacen que cobre aún más importancia el conocimiento de un sistema de acumulación de costo acorde para empresas de suministros médicos; así como también, los procesos de producción de las mismas; que además, permiten la adecuada fijación de precios de los productos producidos por estas empresas.

Con respecto al manejo de los costos en las empresas venezolanas; éstos, se realizan en muchos sentidos, de manera deficiente; sin embargo, las nuevas legislaciones en conjunto a la crisis económica por la que atraviesa el país, han hecho necesario que se realicen estudios en este ámbito, determinando a través de ellos, el flujo del sistema productivo, los sistemas de acumulación de costos, la rotación de inventarios, estructuras de costos y modelos de fijación de precios; cumpliendo siempre con lo establecido en las leyes que los regulan.

El buen manejo de los costos, dentro de los procesos que se llevan a cabo de forma interna en las empresas, son una herramienta indispensable para la toma de decisiones relacionadas a los precios; tomando en cuenta, el impacto de las tasas inflacionarias, que hacen cambiar diariamente el costo de los insumos, se hace vital una actualización y control constante sobre todos los precios de los artículos producidos; resultando así, errores de esta clase, grandes pérdidas monetarias como también graves sanciones legales.

En los capítulos que se presentan a continuación, se desarrollan estos temas con mayor profundidad, comenzando por el Capítulo I: El Problema; que se explora, a través del caso de estudio. Éste, se enfoca en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.; la cual, es una empresa venezolana que presenta grandes deficiencias en cuanto a este tema, por no tener establecidos métodos para manejar sus costos. Por otro lado, se determinó para ella, el flujo del sistema productivo, sistema de acumulación de costos, métodos de rotación de inventarios, estructura de costos y modelo de fijación de precios, todo esto, por su puesto, con la finalidad de adaptarlos al marco legal correspondiente; partiendo del análisis gerencial necesario para realizarlos.

En el Capítulo II: Marco Teórico, se sustenta de manera teórica, conceptual y legal, este caso de investigación, en conjunto a los antecedentes de otras investigaciones del mismo tipo, presentadas por otros autores. Seguidamente, el Capítulo III: Marco Metodológico; señalando en él, la profundidad con que se abordó el caso de estudio, la dimensión del nivel que determinó cómo abordar el estudio, el diseño de la investigación, las variables que son objeto de investigación; y, por último, la técnicas con que se recolectan y analizaran los datos.

El Capítulo IV: Análisis y Presentación de Resultados, mostró los resultados obtenidos; a través del desarrollo de los dos objetivos generales planteados, al analizar el sistema de acumulación de costos y diseñando una estructura de costos para la fijación de precios enmarcada en la Ley Orgánica de Precios Justos 2014, para las empresas de suministros médicos, caso de estudio ITP Suministros Médicos, C.A., para el periodo Enero-Noviembre de 2015.

Por último, en las Conclusiones y Recomendaciones, se concluye lo observado en la investigación y se plantean sugerencias realizadas por parte de los investigadores a la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., para un óptimo desarrollo de sus operaciones productivas.

Lo expuesto anteriormente, demuestra de forma clara, que el manejo de los costos es vital para el éxito de las empresas, por lo que esta investigación dejó una referencia sobre cómo un adecuado sistema de acumulación de costos dentro de una empresa productora de suministros médicos, puede marcar una diferencia beneficiosa; al mismo tiempo, cumpliendo con el marco de la Ley Orgánica de Precios Justos, la Providencia Administrativa N° 003/2014 y la Providencia Administrativa N° 070/2015.

CAPÍTULO I

1. El Problema

Primeramente, en este capítulo se expone desde raíz la problemática presentada en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., a través del planteamiento del problema y el establecimiento de objetivos que permiten dar respuestas a las interrogantes planteadas; de igual forma, se presenta la justificación para la realización de este proyecto de investigación, en cuanto a su importancia científica para la generación de nuevas teorías, su importancia práctica para la resolución de problemas actuales y/o que puedan surgir en el futuro; e igualmente, su pertinencia social; es decir, el impacto que tiene esta investigación sobre la sociedad y todos aquellos que se beneficien con ésta.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Venezuela es un país con una legislación muy concreta; por lo que, sus leyes cubren un amplio espectro de las acciones de los venezolanos; por esa razón, muchas han cobrado relevancia; y, actualmente, han pasado a ser Leyes Orgánicas; y, han dado origen a sus respectivos decretos con rango, valor y fuerza; un ejemplo lo constituye el decreto con rango, valor y fuerza de la Ley Orgánica de Precios Justos, la Providencia Administrativa N° 003/2014 mediante la cual se fijan criterios contables generales para la determinación de precios justos y la Providencia Administrativa N° 070/2015, mediante la cual se regulan las modalidades para determinación, fijación y marcaje de precios en todo el territorio nacional, publicadas en Gaceta Oficial N° 40.340 del 23 de enero de 2014, N° 40.531 del 7 de febrero de 2015 y N° 40.745 del 27 de octubre de 2015, respectivamente.

El propósito de estas leyes y providencias, es el de fijar criterios para la determinación del precio máximo de venta al público; estos surgieron como mecanismos reguladores de los precios de los productos en el mercado, con el objeto de resguardar la seguridad económica del pueblo venezolano.

Según lo establecido en la Ley Orgánica de Precios Justos (Gaceta Oficial N° 40.340, 2014): “*La presente ley tiene por objeto asegurar el desarrollo armónico, justo, equitativo, productivo y soberano de la economía nacional, a través de la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de estructuras de costos...*” (Art. 1). “*La Intendencia de Costos, Ganancias y Precios Justos, se encargará de: 1. Del estudio, análisis, control, regulación y seguimiento de las estructuras de costos...*” (Art. 15). Señalando claramente, los costos como una variable principal en la determinación de los precios de los productos; a través de ellos, se busca mejorar la situación económica de los venezolanos. Además, la Providencia Administrativa N° 003/2014 en su artículo 1, señala que:

La presente providencia administrativa tiene por objeto establecer criterios contables generales que deberán utilizar los sujetos de aplicación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos para la adecuación de sus estructuras de costos que les permitan determinar precios justos.

Igualmente, plantea en el artículo 2 que:

...tiene como objeto establecer el régimen ordinario para la regulación sobre determinación, fijación y marcaje de precios para los bienes y servicios comercializados en el territorio nacional, la cual no limitará la capacidad de esta autoridad administrativa de dictar normas técnicas generales o particulares, destinadas a regir un sector económico, a un grupo de sujetos de aplicación o a un individuo o grupos de los mismos según sea necesario para promover la producción nacional, la distribución equitativa de bienes o servicios o cualquier otra circunstancia de hecho.

Las leyes y providencias, citadas anteriormente, marcan un precedente en la acumulación de costos de las empresas, cambiando la forma en que son determinadas las estructuras de costos y los precios; ya que, no existen antecedentes en cuanto a ninguna ley que haya legislado en cuanto a determinación de precios para artículos producidos en el país.

Muchas empresas hasta ese momento, no tenían claro conocimiento respecto a los costos que intervenían en su proceso productivo; o, el tratamiento que a ellos debían dársele, ocasionando que las mismas establecieran precios de forma empírica, sin la veracidad y confiabilidad que estos equivalían a la inversión hecha para llevar a cabo su actividad económica.

A partir de esa fecha, las estructuras de costos pasaron de ser un instrumento gerencial y contable, indispensable para garantizar la viabilidad de la empresa como un sistema que genera beneficios, a través del cual es posible determinar y controlar el costo de los productos fabricados; a ser un requisito legal dentro de todas ellas. De esto depende su bienestar interno; porque, el no cumplimiento de la ley, conlleva a la aplicación de graves sanciones como multas de hasta 10.000 U.T., cierre, clausura, confiscación de bienes y penas de cárcel; sin mencionar, la posibilidad de expropiación en los casos más severos.

La creación de estas leyes, han obligado a las empresas venezolanas a llevar un control y un registro de toda la información referente a los costos de producción; y, por consiguiente, a establecer estructuras y sistemas de costos acorde a sus necesidades, que determinen de forma clara y precisa el costo real de sus productos, adaptándose al marco de la Ley Orgánica de Precios Justos, la Providencia Administrativa N° 003/2014 y la Providencia Administrativa N° 070/2015, mediante la cual se regulan las modalidades para la determinación, fijación y marcaje de precios en todo el territorio nacional, de más reciente publicación.

Estas leyes han sido objeto de terror; por lo que, las empresas venezolanas ante su establecimiento, han comenzado a reetiquetar, y a disminuir sus márgenes de ganancias, motivados por el miedo; obviando el

hecho de que las mismas leyes prohíben este aspecto; como es el caso de la Providencia Administrativa N° 070/2015 (Gaceta Oficial N° 40.775, 2015) que expone la prohibición de doble marcaje y enmiendas:

En ningún caso se podrá marcar más de un Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) en un mismo bien o servicio, remover las etiquetas, tachar o enmendar el precio indicado originalmente, ni fijar en listas precios superiores a los marcados. Si se detectan tachaduras o enmiendas, o se han fijado en listas Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) superiores a los marcados los sujetos de aplicación serán objeto de las sanciones de ley (Art. 18).

Lo expuesto anteriormente, crea un indiscutible conflicto entre empresarios y el marco legal; porque está obligando indirectamente a que las empresas bajen el precio de sus productos para así evitar las sanciones establecidas en la ley; por otro lado, las empresas no están realizando el previo análisis, ni la determinación de sus estructuras de costos sobre las que se aplica el porcentaje de ganancia; ya que, no tienen conocimiento de la normativa legal, dejando de recibir ingresos que dependiendo de lo establecido por la ley, pueden formar parte del costo de sus productos y dificultando; por lo tanto, la reposición de sus inventarios. Dentro de las empresas venezolanas; se pueden encontrar que generalmente, éstas basan sus estructuras de costos en un sistema de acumulación de costos absorbente, por ello, según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) explican:

...En general, la acumulación de costos es la recolección organizada de datos de costos mediante un conjunto de procedimientos o sistemas. La clasificación de costos es la agrupación de todos los costos de producción en varias categorías con el fin de satisfacer las necesidades de la administración (pág. 44).

De igual manera, el sistema de acumulación de costos por absorción, también conocido como sistema de acumulación de costos total, es comúnmente observado en los Estados de Resultados; y, aunque es el más

usado, limita el análisis de las estructuras de costos; pues, no es el instrumento ideal para la evaluación de los costos de los productos y las utilidades que ellos producen, el mismo es definido por Ramírez (2008):

...Este método incluye en el costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa dicha inclusión es que, para llevar a cabo la actividad de producir, se requieren ambos. En síntesis, los que proponen este método afirman que ambos tipos de costos contribuyeron a generar los productos y, por lo tanto, se deben incluir los dos, sin olvidar que los ingresos deben cubrir los costos variables y los fijos para reemplazar los activos en el futuro (pág. 206).

A continuación, el costeo directo, es explicado por Ramírez (2008):

Los que proponen el método de costeo directo (especialmente sus pioneros, Harris y Harrison) afirman que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función de un periodo determinado, pero jamás del volumen de producción. El hecho de contar con determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un periodo determinado. Por lo tanto, los costos fijos de producción no están condicionados por el volumen de ésta, ya que no son modificables por el nivel en el cual se opera; para costear con este método se incluyen únicamente los costos variables. Los costos fijos de producción deben llevarse al periodo, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, de ahí que no se asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas (pág. 206).

Este costeo sirve como un instrumento gerencial para la toma de decisiones, pero no se aplica en el ámbito de las empresas venezolanas, dejando a un lado los análisis y las ventajas de las estructuras de costos que bajo este sistema de acumulación se puede obtener.

Sobre las ventajas que éste tiene, Ramírez (2008), entre las principales, señala:

- ...2. La preparación del estado de resultados facilita a la administración la identificación de las áreas que afectan más significativamente los costos y la toma de decisiones adecuadas, basándose en el criterio de márgenes de contribución...
4. El análisis marginal de las líneas ayuda a determinar cuáles deben apoyarse y cuáles deben ser eliminadas por producir márgenes de contribución negativos.
5. El análisis marginal de las diferentes líneas ayuda a evaluar opciones respecto a reducir precios, descuentos especiales, campañas publicitarias para incrementar las ventas a través del análisis costo-beneficio, comparar costos incrementales con ingresos incrementales, etcétera.
6. Elimina fluctuaciones de los costos por efecto de los diferentes volúmenes de producción...
8. ...es vital para tomar decisiones como comprar o fabricar, fabricar o alquilar, lanzar menor líneas de productos, ventas de exportación, etcétera.
9. Elimina el problema de elegir bases para prorratar los costos fijos, ya que su distribución es subjetiva (pág. 212).

El establecimiento de sistemas de acumulación de costos y estructuras de costos que estén acordes a las necesidades de las empresas, son herramientas gerenciales muy poco utilizadas en Venezuela; la causa de esto puede ser el desconocimiento de la ley; o, el no entendimiento claro de la misma, estableciendo de esta manera, precios empíricamente que pueden no cubrir completamente el costo de producción.

Como muchas otras empresas venezolanas, ocurre lo mismo con ITP Suministros Médicos, C.A., objeto de estudio en esta investigación, fundada en el año 2012, teniendo como objeto principal, la fabricación, importación, exportación, compra-venta, distribución y comercialización de productos e insumos médicos, médico-quirúrgicos y odontológicos, medicamentos, cosméticos, productos biológicos, alimentos, equipos industriales y electromédicos para clínicas y hospitales, la representación de firmas nacionales y extranjeras, así como también la realización de cualesquiera otra actividad de lícito comercio.

No obstante, no fue sino hasta el año 2014 que la empresa comienza totalmente a cumplir con esta actividad; por lo que, se precisa un estudio amplio de los costos que implican su flujo de proceso productivo; ya que, no tienen establecido un sistema de acumulación de costos acorde a la actividad que realiza; al contrario, utiliza un sistema de costos establecido para empresas comercializadoras. Sobre esto, Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) expresan que:

...es necesario hacer una diferencia entre las operaciones de comercialización y producción. Un comerciante compra artículos terminados para revender a un precio de venta suficientemente alto para cubrir el costo de la compra más los gastos operacionales. En contraste, un productor compra materiales a varios proveedores y los convierte en productos terminados mediante el uso de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. El estado de ingresos de un comerciante refleja el costo de los artículos vendidos; el estado de ingresos de un productor representa el costo de producción de los artículos disponibles para la venta.

Otra diferencia importante entre comerciar y producir consiste en la contabilización de los inventarios. En las operaciones comerciales se tiene sólo un inventario de productos comprados y dispuestos para la venta; en las operaciones de manufactura se tienen inventarios de materia prima, de trabajos en proceso y de productos terminados... (pág. 44).

Estas diferencias de costos en las diferentes actividades, afectan la determinación de precios en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., existiendo por esto la posibilidad que el precio del producto fijado, exceda los límites establecidos por la ley, lo que implicaría sanciones que dependiendo de su gravedad puede conllevar al cierre o al pago de grandes sumas de dinero; como también, éste puede estar dentro del marco de la ley, pero por debajo del costo, provocando una pérdida de los ingresos que podrían obtener, que en un país con altas tasas inflacionarias puede costar la reposición del próximo inventario, disminución de sus ganancias o generar pérdidas. Por la forma en que la empresa realiza su actividad, debe usar un

sistema de acumulación de costos por procesos; al respecto, Gómez (2005) manifiesta:

El segundo sistema de costeo, denominado costeo por proceso, tiene como particularidad especial el que los costos de los productos se calculan por periodos, durante los cuales la materia prima sufre un proceso de transformación continua, bien sea en procesos repetitivos o no para una producción relativamente homogénea, en la que no es posible identificar los elementos de costo de cada unidad terminada, como sí sucede en el sistema de costeo por órdenes de producción (pág. 164).

Según lo citado anteriormente, corresponde con el caso de estudio de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. Al estudiar las operaciones realizadas en ella, se evidencia que; ésta, carece del flujo de sistema típico, para Polimeni, Fabozzi y Adelberg, (2005): *“Un producto puede fluir a través de una fábrica por diferentes vías o rutas hasta su terminación. Los flujos de productos más comunes son secuencial, paralelo y selectivo”* (pág. 225). Este concepto indica, que el producto fluye dentro de una sola fábrica en rutas que pueden cambiar, pero es claro que no deja la fábrica hasta su terminación.

ITP Suministros Médicos, C.A., aunque produce, no realiza dentro de ella todo el proceso productivo; sino que, adquiere los materiales, estos son enviados para su impresión a otra empresa, luego a otra diferente que los procesa y retornan a la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., para ser ensamblados y empacados. Opera a través de outsourcing (subcontratación), en algunas etapas del proceso; es decir, no se realiza dentro de la misma empresa o fábrica, esto induce a determinar cuál es el flujo del sistema correspondiente a este proceso; para así, poder conocer el sistema de acumulación de costos acorde a sus necesidades.

Durante la fase exploratoria, en entrevista con el Gerente General José Vega, se conoció que la fijación del precio de los productos de ITP Suministros Médicos, C.A., se realiza agregando solamente el costo de los fletes y el costo de la adquisición de materiales, ignorando las bases contables de los elementos del costo, como lo son la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación; demostrando así, su desconocimiento e incertidumbre en cuanto a la estructura de costos que manejan.

Lo planteado anteriormente, resulta muy grave tomando en cuenta que es una empresa productora; por otro lado, ignoran o no le prestan el debido cuidado a la normativa legal prevista tanto en la Ley Orgánica de Precios Justos 2014, así como también, la Providencia Administrativa N° 003/2014 y la Providencia Administrativa N° 070/2015.

De acuerdo a la valuación de inventarios, ITP Suministros Médicos, C.A., utiliza el método de primeros en entrar, primeros en salir, sin embargo, es necesario destacar que existe solo un tipo de inventario; es decir, no son separados en inventario de materiales, inventario de productos en proceso e inventario de productos terminados. Entendiéndose por los mismos, según Gómez (2005) como:

Cuando se habla de inventarios, se debe recordar que en una empresa de transformación se presentan los siguientes tipos de inventario:

1. Inventario de productos terminados: es el de aquellos productos que ya han sido terminados, almacenados y han quedado listos para la venta.
2. Inventario de productos en proceso: está representada por aquellos productos que no han sido terminados, a los cuales les falta parte de todos o alguno de los elementos de costo, o también productos terminados pero que no han llevado al almacén.
3. Inventario de materias primas: está constituido por los insumos que se usan en la producción, considerándose como tales, tanto los materiales directos como los indirectos... (pág. 28).

Cabe señalar, otra de las debilidades que presenta la empresa en estudio, es el desconocimiento de la naturaleza de los costos que forman parte del producto.

Los costos se clasifican según diferentes variables, las que generalmente son más utilizadas, según la relación con el volumen de producción y según su identificación con el producto; (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005) explican que los costos varían en diferentes volúmenes de producción, pudiendo ser costos fijos, variables o mixtos dentro de un rango relevante en el cual los costos totales permanecen constantes. La definición de cada uno de ellos según Gómez (2005) es:

Los costos fijos permanecen constantes durante cualquier proceso de producción, bien sea que el volumen de producción o de ventas varíe favorable o desfavorablemente. Con mucha frecuencia se afirma, dentro del más estricto de la palabra, que no existen realmente costos fijos por cuanto tarde o temprano sufrirán variaciones de alguna naturaleza. Sin embargo, se puede hablar de costos fijos para un determinado periodo, que por lo general es el ciclo contable de la empresa. Son costos fijos, por ejemplo, el alquiler de un edificio en donde funciona una fábrica, el impuesto predial, el impuesto de rodamiento (para vehículos), los seguros en general, los sueldos de los altos ejecutivos, la depreciación en línea recta y muchos otros costos que permanecerán constantemente aunque aumenten o disminuya la producción. Los costos fijos unitariamente son variables.

Son costos variables aquellos que varían en forma proporcional a la producción o las ventas, como los materiales directos, la mano de obra directa cuando se pasa por unidad producida y algunos costos indirectos de fabricación, como los suministros, el mantenimiento de equipos y máquinas, las comisiones, etcétera.

Existe, asimismo, otro tipo de costo denominado costo semifijo o semivariable, como es el caso de los costos indirectos en relación con el consumo de agua, de energía, de teléfono, la supervisión en muchos casos, que contiene una parte fija y otra variable pero no en forma proporcional a la producción, sino de acuerdo con determinados volúmenes de actividad... (Pág. 8).

La segunda categoría establece que la clasificación del costo se basa en su relación con el producto, cambiando a medida que cambia la misma, pudiendo ser directos e indirectos (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005). Los mismos también son definidos por Gómez (2005) como:

En todo proceso de transformación es posible determinar los costos que por materiales directos y mano de obra directa se asignan a un producto; tales costos se conocen en general como costos directos, es decir, aquellos que pueden identificarse plenamente con el producto.

Existen otros recursos que hacen parte del tercer elemento, como los materiales indirectos, la mano de obra indirecta, la depreciación, los seguros, los servicios, públicos (agua, luz, teléfono, gas), impuestos, etc., sobre los cuales es posible conocer el monto global para toda la empresa, pero es prácticamente imposible identificarlos específicamente con el producto. Éstos reciben el nombre de costos indirectos, y son la gran mayoría de los costos indirectos de fabricación...” (pág. 8).

La empresa ITP Suministros Médicos, C.A., no utiliza ninguna de estas clasificaciones ni otra en particular; es decir, no determinan cuáles de sus costos son fijos, variables o mixtos; directos o indirectos; no clasifica sus costos de ninguna manera; y, por lo tanto, la empresa no toma en cuenta los costos indirectos de fabricación, ni aplica las tasas que le corresponden al costo del producto.

Polimeni, Fabozzi y Adelberg, (2005) explican sobre los costos indirectos de fabricación que: *“Este pool de costos se utiliza para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y los demás costos indirectos de fabricación que no pueden identificarse directamente con los productos específicos...”* (pág. 13). Además de esta definición, Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) también explican el tratamiento que a ellos ha de dársele:

...Los costos indirectos, debido a que son un elemento indirecto del costo del producto, no pueden asociarse de forma fácil o conveniente a una orden o departamentos específicos. Como consecuencia, comúnmente se emplea una modificación de un sistema de costos reales, denominada costeo normal. En el costeo normal, los costos se acumulan a medida que éstos se incurren, con una excepción: los costos indirectos de fabricación se aplican a la producción con base en los insumos reales (horas, unidades) multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de costos indirectos de fabricación. Este procedimiento es necesario porque los costos indirectos de fabricación no se incurren uniformemente a través de un periodo; por tanto, deben realizarse estimaciones y generar una tasa para aplicar los costos indirectos de fabricación a las órdenes de trabajo o a los departamentos a medida que se produzcan las unidades... (pág. 124).

Es evidente que, la empresa al no tomar en cuenta ninguno de los factores anteriormente mencionados para la determinación de su estructura de costos, no funciona apegada a la ley; ni maneja la información necesaria para el fiel cumplimiento del marco legal que establece la Ley Orgánica de Precios Justos 2014, la Providencia Administrativa N° 003/2014 y la Providencia Administrativa N° 070/2015. Todo esto lleva a formular una gran inquietud

¿Cuál es la estructura de costos para la fijación de precios en las empresas de suministros médicos; específicamente, en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., para el periodo Enero-Noviembre de 2015?

Las interrogantes planteadas anteriormente, permiten sintetizar las preguntas a las que se les da respuesta con el desarrollo de esta tesis, éstas son:

¿Cómo es el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.?

¿Cuál es la información financiera y gerencial que incide en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.?

¿Cuál es la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.?

¿Cómo es el modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.?

Estas preguntas son las que incentivaron la realización de la tesis basada a la contabilidad de costos con un enfoque gerencial, enmarcada en la legislación venezolana. Partiendo de los problemas que se presentan en ITP Suministros Médicos, C.A., se elaboró la tesis, determinando según la problemática de la empresa, el objetivo general y específicos que se alcanzaron y que fueron la base para el desarrollo de los capítulos posteriores de esta investigación.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Objetivo General

Diseñar la estructura de costos para la fijación de precios en las empresas de Suministros Médicos. Periodo Enero-Noviembre de 2015. Caso: ITP Suministros Médicos, C.A.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.
- Analizar la información financiera y gerencial que incide en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.
- Elaborar la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.
- Proponer un modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.

1.3. JUSTIFICACIÓN

Desde el comienzo de esta investigación, la Ley Orgánica de Precios Justos es la que rige el desarrollo de la misma; ya que, es el máximo decreto en cuanto a la fijación de precios de los productos comercializados hoy día. Ésta, tiene por objeto, asegurar el desarrollo armónico, justo, equitativo, productivo y soberano de la economía nacional, a través de la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de las estructuras de costos, la fijación del porcentaje máximo de ganancia y la fiscalización efectiva de la actividad económica y comercial.

Por consiguiente, se precisó el estudio de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., al evidenciarse una problemática con respecto a su estructura de costos; y, por lo tanto, la fijación de los precios de sus productos. A través del uso de una metodología del tipo descriptiva-analítica y un diseño de investigación de campo, se logró que la investigación generara una base teórica lo suficientemente concreta, que le permita a empresas de suministros médicos poder adaptar su sistema de costos según sus necesidades; claro está, siguiendo el marco de la Ley Orgánica de Precios Justos; permitiendo la correcta fijación de precios de sus productos.

Ahora bien; como toda empresa debe presentar un sistema de costos acorde a las leyes mencionadas previamente, se volvió de vital importancia que las empresas de suministros médicos, particularmente ITP Suministros Médicos, C.A., adapte su estructura de costos al marco legal que lo regula; evitando así, sanciones, multas y cualquier otro incumpliendo que resulte del desconocimiento de la ley; además, será un ejemplo para otras empresas de suministros que se han visto afectadas por esta problemática; y así, se muestren incentivadas a fijar sus precios bajo la normativa legal correspondiente.

Esta tesis buscó reflejar la intensión del estado venezolano de que toda empresa se vea obligada a adaptar sus estructuras de costos según la Ley Orgánica de Precios Justos y sus providencias, con el fin de darle al pueblo seguridad económica; a través, del conocimiento de costos reales de los productos, evitando la especulación y fomentando así, la búsqueda de la estabilidad de precios, propiciando el acceso a los bienes y servicios a toda la población en igualdad de condiciones.

Por último, esta tesis puede ser utilizada a futuro para el sustento teórico-práctico de estudiantes, profesores y todo aquel que haga vida en la Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta; así como también, sirva de referencia a terceras personas; puesto que, es un tema innovador, relacionado con la contabilidad de costos bajo un enfoque gerencial, ajustado al marco de la Ley Orgánica de Precios Justos.

CAPÍTULO II

2. MARCO TEÓRICO Y JURÍDICO

A continuación, se exponen los antecedentes de la investigación que enmarcan todos los estudios previos a los sistemas de costeo y estructuras de costos realizados por otros autores; de igual forma, se explican los fundamentos teóricos y legales que permitieron desarrollar y comprender el tema objeto de estudio; por último, se definen las bases conceptuales, con la finalidad de brindarle una mejor comprensión y entendimiento al lector que se pueda interesar en el tema antes mencionado.

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

En esta sección, se explicaron los antecedentes que señalan toda información concerniente al estudio de los sistemas de costeo y estructuras de costos realizados por diferentes autores previamente; éstos, siempre y cuando manejen las mismas variables o se hayan propuestos objetivos similares; ellos sirvieron como referencia para desarrollar esta tesis, permitiendo comparar resultados y entender cómo se abordó el problema en esa oportunidad.

Hasta el momento, no se tiene conocimiento de la existencia de investigaciones relacionadas con sistemas de acumulación de costos para la elaboración de estructura de costos y fijación de precios en el marco de la Ley Orgánica de Precios Justos 2014, en las empresas de suministros médicos; sin embargo, se pudo conocer de la existencia de investigaciones relacionadas con el estudio de la determinación de estructuras de costos.

Giménez, D. y Cedeño S. (2014)

Ley de Costos y Precios Justos y su impacto en la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias del Edo. Nva. Esparta. La fijación de precios unilaterales, no constituyen políticas de estabilización; más bien, lesionan la actividad económica y la oferta de bienes y servicios, sobre todo en las PYMIs. Este trabajo, tiene por objeto el análisis de la Ley de Costos y Precios Justos 2011. La investigación de campo bajo un nivel analítico se orientó el estudio que permitió conocer el impacto de la primera norma promulgada en la estructura de costos de las PYMIs del Edo. Nva. Esparta, concluyendo una intervención del Estado no democrática, coercitiva en la estructura de costos y aumento del capital que deseen las empresas. Por lo que, se recomienda controlar sus costos de manera efectiva, afrontando el inicio de un sistema de regulaciones que afectan el modelo económico productivo de las PYMIs. En relación con el trabajo de investigación anteriormente expuesto, la Ley de Costos y Precios Justos 2011 y Ley de Precios Justos 2014 son el marco legal que comparten estas investigaciones, actualizada en este caso, pero enfocado en una misma variable, el estudio de la estructura de costos.

Cardona, R. (2012)

Estructura de Costos como herramienta para la fijación del Precio de Venta del producto Queso de Cabra. Caso: Cooperativa Caprina de Nueva Esparta 1221, R.L. El objetivo de esta investigación fue proponer una estructura de costos como herramienta para la fijación del precio de venta del producto queso de cabra elaborado en la Cooperativa Caprina de Nueva Esparta 1221. R.L. Se utilizó un nivel descriptivo y analítico, usando un tipo de investigación de campo con una guía de investigación holístico inductiva, como técnicas de recolección de datos se utilizaron fuentes primarias, y

fuentes secundarias. Se concluyó que la empresa desarrollaba procesos administrativos bajo la modalidad de una empresa comercial, por lo que no contaba con una estructura de costos y no se efectuaban los cálculos adecuados para la asignación de precios. Se recomendó crear y usar formatos para la distribución y asignación de costos y el uso de estructuras de costos para la fijación del precio de venta del producto. Las conclusiones y recomendaciones expresadas anteriormente, no escapan de la realidad abordada por este trabajo de investigación; puesto que, en ambos se evidencia que las empresas en estudio se manejan como empresas comercializadoras, cuando en realidad son empresas productoras y por ende, no cuentan con estructuras de costos; adicional a esto, el objeto de estudio es similar, pues busca diseñar una estructura de costos para la fijación de precios.

Ramos, J. (2012)

Control de Costos de Producción, aplicado en el Comedor de la Universidad de Oriente, Núcleo Nueva Esparta, Ubicado en Guatamare. Periodo III-2011. Esta investigación tuvo como objetivo analizar los procedimientos de control de costos de producción, aplicados en el comedor de la UDONE. Una metodología a través de una revisión documental y un diseño de campo; permitió, extraer información directamente del lugar de estudio, entre las técnicas e instrumentos utilizados para la recolección de información están, la entrevista semi-estructurada, observación directa y revisión documental. Se concluyó, el costo total de producción de las comidas que se producen en el servicio de alimentación. Se recomendó implementar un sistema computarizado para el mejor control de los costos y así la información sea más segura y confiable. Los costos de producción, es la relación más directa que presentan ambas investigaciones; llevando a

cabo una metodología a través de una revisión documental y un diseño de campo.

Giménez, D. (2009)

Aplicabilidad de los Modelos de Costos como Factor de Toma de Decisiones en los Procesos Gerenciales de las Empresas Hoteleras del Estado Nueva Esparta. Los gerentes deben internalizar que solamente a través de los modelos de costos ellos podrán analizar e integrar estas dos variables, para así contar con información relevante en el proceso de toma de decisiones gerenciales. Mediante la aplicación de técnicas de investigación de campo, se pudo concluir que dichas empresas se encuentran ubicadas, en el segundo nivel clasificatorio a un nivel inorgánico. Producto de los resultados, se recomienda la utilización de modelos de costos por departamento o centros de costos, según su naturaleza para hacerla más competitiva en el mercado, siendo el modelo de costo que más se adapta a las características operacionales de los hoteles el modelo ABC. El análisis gerencial, es el principal vínculo de comparación entre ambas investigaciones; puesto que, éste permitió en ambos casos establecer los beneficios gerenciales que favorecen a las empresas donde se apliquen.

2.2. BASES TEÓRICAS

Toda investigación debe estar respaldada teóricamente, ésta fue la base en la que se fundamentó la tesis y lo que le da la validez y veracidad necesaria en el sustento de realidades según teorías ya existentes; y, por lo que, es imprescindible describir detalladamente cada una de las variables que se encuentran divididas en dos grandes constructos, la información financiera y las herramientas para la toma de decisiones; para así, argumentar teorías referentes a la problemática planteada.

2.2.1. Herramientas Gerenciales Para la Toma de Decisiones

Con respecto al constructo referente a los instrumentos para la toma de decisiones, es preciso aclarar que se debe conocer a la organización desde su estructura; pues, es el primer paso para poder elaborar una estructura de costos, dicho esto, es necesario entender que una gerencia efectiva requiere una estructura organizacional cuidadosamente definida. A través de la creación de una organización sólida, la compañía es capaz de coordinar las actividades de muchos departamentos y subdivisiones, dirigidos por individuos a quienes se les asignan grados variables de autoridad y responsabilidad.

Un factor importante en el desarrollo de una organización eficiente es la clasificación de actividades en áreas claramente definidas que puedan administrarse sin complicaciones, como departamentos, divisiones, sucursales o secciones, esto permite la especialización de las funciones, por ejemplo, en un negocio de manufactura, dichas funciones serían manufactura, mercadeo y administración, como es el caso de la empresa en estudio. Éstas; a su vez, pueden subdividirse en muchos departamentos especializados, que dependen del alcance y la cantidad de trabajo involucrado (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

2.2.1.1. Flujo del Sistema Productivo

El flujo del sistema productivo es el introductor al primer constructo; los pasos y las etapas por las que atraviesa la materia prima para ser convertida en un producto final, determinan el flujo del sistema, al fluir ésta, también fluyen y se acumulan sus costos, lo que se conoce como el sistema de acumulación de costos.

La materia prima al ingresar a la empresa pasa por un proceso de transformación para convertirse en producto final, la forma en que ella fluye durante éste, determina el sistema de costos que ha de convertirse en información financiera dentro de la empresa. Tanto los costos como los productos fluyen en el sistema de costeo por procesos. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Un producto puede fluir a través de una fábrica por diferentes rutas o vías hasta su terminación. Los flujos de productos más comunes son, secuencial, paralelo y selectivo. El mismo sistema de costeo por procesos puede utilizarse para todos los flujos del producto (pág. 225).

2.2.1.1.1. Secuencial

Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) explican:

En un flujo secuencial del producto, las materias primas iniciales se colocan en proceso en el primer departamento y fluyen a través de cada departamento de la fábrica; los materiales directos pueden o no agregarse en los otros departamentos. Todos los artículos producidos pasan por los mismos procesos en la misma secuencia (pág. 226).

En este tipo de flujo de sistema productivo, cada producto va a pasar por pasos definidos en un orden específico para poder obtener así el producto terminado. Lo que permite identificar este flujo es la secuencia continua de los diferentes procesos de transformación de la materia prima.

2.2.1.1.2. Selectivo

A través del flujo selectivo se obtienen diferentes productos o subproductos de una materia principal que, generalmente, es un recurso natural no elaborado. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

En un flujo selectivo del producto, se fabrican varios productos a partir de la misma materia prima inicial...Cuando se genera más de un producto de un proceso productivo, estos se denominan productos conjuntos o subproductos, dependiendo principalmente de su valor relativo de venta (pág. 227).

2.2.1.1.3. Paralelo

Para Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): *“En un flujo paralelo del producto, el material directo inicial se agrega durante diversos procesos, empezando en diferentes departamentos y luego uniéndose en un proceso o procesos finales”* (pág. 226). En este sistema el proceso productivo se va realizando simultáneamente en diferentes áreas o departamentos, similar al ensamblaje de carros, en el que sus partes son unidas finalmente en un último departamento, puede ser identificado por la ejecución paralela de diferentes procesos al mismo tiempo.

2.2.1.2. Sistema de Acumulación de Costos

La principal finalidad de la acumulación de costos es fijar las pautas de gestión y proporcionar una base para la toma de decisiones económicas y financieras. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): *“La acumulación de costos es la recolección organizada y la clasificación de datos de costos mediante procedimientos contables o de sistemas”* (pág. 61). Los sistemas de acumulación de costos buscan registrar y llevar un control detallado de los costos incurridos durante un proceso de producción. Sobre esto Neuner (2001) señala:

Para explicar los costos relacionados con ciertas actividades productoras de ingresos se requiere un sistema para la acumulación de la información acerca de los costos en forma sistemática. Además, los costos deben ser registrados de manera que brinden una base sólida para el análisis y control (pág. 22).

Por lo tanto, ellos van a permitir determinar los costos en los que se incurre en la fabricación de un producto o la prestación de un servicio; el tipo de sistema de acumulación de costos a emplear dependerá de cómo sea el proceso productivo, pudiendo ser por órdenes o por procesos (Uribe, 2011).

Otros de los sistemas de acumulación de costos utilizados son el directo y absorbente, es posible distinguirlos por el tratamiento que ellos les dan a los costos indirectos de fabricación y que se usan estratégicamente en la toma de decisiones gerenciales.

2.2.1.2.1. Sistema de Acumulación por Órdenes Específicas

El sistema de acumulación por órdenes de trabajo, también conocido como por órdenes específicas, se caracteriza por acumular los costos según productos o servicios, cada uno de ellos tendrá características particulares adaptadas a las necesidades y solicitudes de los clientes, por lo que, se hace necesario calcular los costos por separado. Neuner (2001) explica:

El método de costeo por órdenes de trabajo se usa, por lo general, por los fabricantes que producen por orden de clientes como impresores, fabricantes de aviones y otras industrias similares de productos especializados. Una característica de este tipo de productor es que, por lo general, las unidades que producen se fabrican en grupos. Los trabajos pueden ser iniciados y terminados en distintos momentos a lo largo del periodo fiscal. Además, las unidades producidas en un lote pueden diferir, y de hecho difieren, con respecto a los estilos, terminaciones y otras características de las unidades producidas en otro lote (pág. 22).

En este sistema de costeo el tratamiento que se da a los elementos del costo; los materiales, la mano de obra y los costos, lo explica también Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

En un sistema de costeo por órdenes de trabajo, los tres elementos básicos del costo –materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación- se acumulan de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo. El costo unitario de cada trabajo se obtiene dividiendo las unidades totales del trabajo por el costo total de éste. Una hoja de costos se utiliza para resumir los costos aplicables a cada orden de trabajo. Los gastos de ventas y administrativos, que se basan en un porcentaje del costo de manufactura, se especifican en la hoja de costos para determinar el costo total (pág. 180).

Como señala Polimeni, Fabozzi y Adelberg en la cita anterior, se lleva un registro, por cada una de las órdenes, de los elementos del costo incurrido en la fabricación, para determinar el costo total de cada una de ellas por separado; este sistema de costeo generalmente produce bienes personalizados. También según Horngren, Foster y Datar (2002):

En este sistema, el objeto del costo es una unidad individual, un lote o servicio de un producto definido, denominado trabajo. A menudo, el producto o el servicio está personalizado, como la maquinaria especializada que se fabrica en Hitachi, los proyectos de construcción que administra Bechtel Corporation, los trabajos de reparación que efectúa Sears Automotive Stores y los anuncios que produce Saatchi y Saatchi. Cada maquinaria especial que produce Hitachi es única y diferente. En forma similar, una campaña de publicidad para un cliente de Saatchi y Saatchi difiere, en gran medida, de las campañas de publicidad para otros clientes. Debido a que los productos y los servicios son diferentes, los sistemas de costeo por órdenes de trabajo pueden acumular costos para cada producto, servicio o trabajo individual (pág. 97).

La definición establecida según Gómez (2005) dice:

El sistema de costeo por órdenes de producción, también conocido con los nombres de costos por órdenes específicas de producción, por lotes de trabajo o por pedidos de los clientes, es propio de aquellas empresas cuyos costos se pueden identificar con el producto, en cada orden de trabajo en particular, a medida que se van realizando las diferentes operaciones de producción en esa orden específica... (pág. 22).

Según Blocher y otros (2008): “*El costeo por producto es el proceso de acumular, clasificar y asignar materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos a los productos o servicios*” (pág. 84). El uso de este tipo de sistema está limitado a empresas de baja producción o que no producen grandes volúmenes en procesos continuos, sino que fabrican en base a los requerimientos del cliente (Uribe, 2011).

Será posible identificar este sistema por la cantidad de productos que se produce, las características que tienen ellos en cada orden, el proceso de manufactura, los clientes que se manejan, entre otros; teniendo siempre en cuenta que pueden ser todos, o solo uno de ellos, diferentes en cada orden.

2.2.1.2.2. Sistema de Acumulación de Costo por Procesos

El sistema de acumulación de costos por procesos se caracteriza por ser usado en procesos de fabricación continuos y de grandes volúmenes de productos de características homogéneas, por lo que el costo unitario será el mismo para todos los productos sin importar el lote. Los costos serán acumulados entonces por procesos, departamentos productivos dentro de un período productivo, esto significa, que durante períodos específicos, los materiales, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación se acumulan en cada proceso o departamento (Cuevas, 2010). Una definición del sistema de acumulación de costos según Gómez (2005) señala:

El segundo sistema de costeo, determinado costeo por procesos, tiene como particularidad especial el que los costos de los productos se calculan por periodos, durante los cuales la materia sufre un proceso de transformación continua, bien sea en procesos repetitivos o no para una producción equivalente homogénea, en la que no es posible identificar los elementos de costo de cada unidad terminada, como sí sucede en el sistema de costeo por órdenes de producción (pág. 164).

Otra definición de sistema de acumulación de costos según Horgren, Foster y Datar (2002):

En un sistema de acumulación por procesos, el costo unitario de un producto o servicio se obtiene mediante la asignación de los costos totales a muchas unidades similares o idénticas. Al establecer la acumulación por procesos de materiales directos, costos directos de mano de obra de fabricación y costos indirectos de fabricación. Después, los costos unitarios se calculan al dividir los costos totales entre la cantidad de unidades (pág. 608).

Ambos autores coinciden en que los costos totales acumulados corresponden a un periodo para la determinación del costo unitario de los productos. La definición extraída de Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) señalan sus características:

1. Los costos se acumulan por departamento o centro de costos. Cada departamento tiene su propia cuenta de inventario de trabajo en proceso en libro mayor general. Esta cuenta se debita con los costos de procesamiento incurridos por el departamento y se acredita con los costos de las unidades terminadas que se transfieren a otro departamento o a artículos terminados.
2. Las unidades equivalentes se emplean para expresar el inventario de trabajo en proceso en términos de las unidades terminadas al final de un periodo.
3. Los costos unitarios se determinan por departamento o centro de costos para cada periodo.
4. Las unidades terminadas y sus correspondientes costos se transfieren al siguiente departamento o al inventario de artículos terminados. En el momento en que las unidades salen del último departamento de procesamiento, se acumulan los costos totales del periodo y pueden emplearse para determinar el costo unitario de los artículos terminados.
5. Los costos totales y los costos unitarios para cada departamento se agregan, analizan y calculan de manera periódica mediante el uso de los informes del costo de producción por departamento (pág. 224).

El sistema de acumulación de costos por procesos es, generalmente, utilizado por empresas que fabrican productos en flujos más o menos continuos, sin hacer una referencia a una orden o a un lote.

El énfasis está en el periodo de tiempo en que se produce dentro del cual puede ser equivalente a la orden o el lote en la contabilidad del costo por órdenes específicas. En la naturaleza de este sistema está implicado el uso de los inventarios de trabajos en procesos al inicio y al final del periodo de tiempo en que se produce (Neuner, 2001).

2.2.1.2.3. Sistema de Acumulación de Costos Directos

El tratamiento de los costos indirectos de fabricación y la forma en que son asignados a los productos tiene como resultado variaciones en los costos unitarios de los productos; en diferentes niveles de producción los componentes variables del costo mantendrán iguales costos unitarios, por otro lado los componentes fijos aumentarán o disminuirán los costos unitarios en una proporción directa a la variación de la producción. En el sistema de acumulación de costos directos Neuner (2001) explica:

El costeo directo es un método de costeo que supone que para obtener un control administrativo apropiado sólo se deben considerar como parte del verdadero costo de las mercancías fabricadas aquellos costos que varían en forma directa con el volumen de producción , porque sólo los elementos variables se relacionan con el producto... (pág. 510).

La suposición del costeo directo tiene implícita en ella que los costos variables de producción se consideran inventariables, por otro lado los costos fijos son considerados como parte del periodo (Uribe, 2011). Así lo ratifica García (2008) cuando define al costeo directo como:

El costeo directo es un método de la contabilidad de costos que se basa en el análisis del comportamiento de los costos de producción y operación, para clasificarlos en costos fijos y variables, con el objeto de proporcionar suficiente información relevante a la dirección de la empresa para su proceso de planeación estratégica (pág. 234).

Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) es el: “*Método de costeo en el cual sólo los costos que tienden a variar con el volumen de producción se cargan como costos del producto*” (pág. 61).

Aunque muestra cifras de utilidades más aproximadas a la realidad, este no influye dentro de los costos del producto los costos fijos, sin embargo, contribuye al control de los mismos y a la toma de decisiones gerenciales.

Además de esto Ramírez (2008) señala con mayor amplitud:

Los que propone el método de costeo directo (especialmente sus pioneros, Harris y Harrison) afirman que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función de un periodo determinado, pero jamás del volumen de producción. El hecho de contar con determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un periodo determinado. Por lo tanto, los costos fijos de producción no están condicionados por el volumen de ésta, ya que no son modificables por el nivel en el cual se opera; para costear con este método se incluyen únicamente los costos variables. Los costos fijos de producción deben llevarse al periodo, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, de ahí que no se asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas (pág. 206).

El sistema de acumulación de costo directo no es el más usado por las empresa debido a que este no es aprobado para informes externos o fines fiscales; sin embargo, su uso dentro de las empresas ha ido en aumento debido a que este permite realizar mediciones de desempeño y análisis de costos a través del enfoque de la contribución marginal, además este sistema relaciona de forma estrecha el desempeño de la producción con las medidas de éste al eliminar el efecto de los niveles cambiantes de los inventarios (Horngren, Sundem y Stratton, 2006).

Respecto a lo anterior Ramírez (2008) también señala:

El costeo directo también puede verse como una aplicación del concepto de análisis marginal, ya que subraya el margen de contribución para cubrir los costos fijos y la generación de utilidades. El costeo directo tiene los mismos supuestos que se comentaron en el modelo costo-volumen-utilidad:

1. Una perfecta división entre costos variables y fijos
2. Linealidad en el comportamiento de los costos
3. El precio de venta, los costos fijos dentro de una escala relevante y el costo variable por unidad permanecen constantes (pág. 207).

El uso de este sistema de acumulación de costos está dirigido a realizar análisis sobre los márgenes de contribución de la empresa y determinar a través de ellos decisiones estratégicas y recomendaciones sobre los beneficios que tiene en distinción al sistema de acumulación de costos absorbente.

2.2.1.2.4. Sistema de Acumulación de Costos Absorbente

El sistema de acumulación de costos absorbente es el enfoque tradicional de la contabilidad de costos, éste considera como costos del producto a los costos indirectos fijos y variables, es el aceptado para fines contables y fiscales así como también para el análisis y toma de decisiones. Es considerado absorbente o total; ya que, además, de los materiales directos y la mano de obra directa, incluye los costos indirectos fijos y variables (Gómez, 2005).

Al realizar análisis de estados financieros, la información presentada para tales efectos se ha de realizar bajo este sistema por lo que es necesario tener conocimiento de la forma en que funciona y el tratamiento que le da a los costos.

También Neuner (2001) explica:

Al comparar el costo y el ingreso para determinar la utilidad del periodo, los sistemas de costos convencionales distinguen entre los costos fabriles y no fabriles. Estos sistemas, a los que normalmente se les conoce como “costeos por absorción” porque el producto “absorbe” costos de gastos indirectos de fabricación, utilizan cuotas predeterminadas de gastos indirectos que aplican a los costos fijos como a los variables de producción... (pág. 511).

Este autor considera a los costos indirectos como gastos indirectos de fabricación los que son posteriormente asignados al costo de los productos por medio de la utilización de una base predeterminada.

Definiciones de otros autores señalan, Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) es el: “*Método de costeo bajo el cual todos los costos de producción, directos e indirectos, incluidos los costos indirectos de fabricación fijos, se cargan a los costos del producto*” (pág. 534).

Este tiende a mejorar las utilidades, sin embargo, es importante tener en cuenta que las cifras pueden no estar adecuadas a la realidad debido al tratamiento que se le da a los costos indirectos de fabricación fijos. También Ramírez (2008) señala sobre este sistema de acumulación de costos que:

...Este método incluye en el costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa dicha inclusión es que, para llevar a cabo la actividad de producir, se requieren ambos.

En síntesis, los que proponen este método afirman que ambos tipos de costos contribuyeron a generar los productos y, por lo tanto, se deben incluir los dos, sin olvidar que los ingresos deben cubrir los costos variables y los fijos para reemplazar los activos en el futuro (pág. 206).

Sobre este sistema es importante resaltar que el estado de resultado generado por él, no es el más apropiado para la toma de decisiones gerenciales, ya que sus costos fijos quedan “atrapados” en los inventarios finales de productos terminados y no se verán reflejados en el estado de resultado hasta que esas unidades sean vendidas, reflejando en ellos “utilidades fantasmas”, llamadas así por algunos autores, además no se puede realizar con este análisis marginales (Uribe, 2011).

2.2.1.3. Estructura de Costos

Para Reyes (2005) es la: *“Expresión numérica que expresa, por rubros, la cantidad de dinero que se eroga para obtener un determinado producto por unidad y permite evaluaciones y comparaciones si se expresa en cifra relativas (porcentajes)”* (pág. 98).

En el caso de Venezuela, las estructuras de costos están condicionadas por la Ley Orgánica de Precios Justos 2014 y la Providencia Administrativa N° 003/2014; puesto que, éstas rigen el tratamiento contable que se deben aplicar a los costos.

2.2.1.4. Cálculo de las Tasas de Aplicación de los Costos Indirectos de Fabricación

Para determinar dentro de la estructura de costo de los productos, la parte de los costos indirectos de fabricación que les corresponde, se presentan dificultades, ya que las erogaciones por estos conceptos son realizadas al final del periodo, por lo que es difícil determinar cantidad erogada por ellos; es entonces, cuando se recurre al uso de tasas de aplicación en base a estimaciones de los mismos.

Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Una vez estimados el nivel de producción y los costos indirectos de fabricación totales para el periodo siguiente podrá calcularse la tasa predeterminada de los costos indirectos de fabricación para el periodo siguiente. Por lo general, las tasas de aplicación de los costos indirectos se fijan en dólares por unidad de actividad estimada en alguna base (denominada actividad del denominador). No hay reglas absolutas para determinar qué base usar como la actividad del denominador. Sin embargo, debe haber una relación directa entre la base y los costos indirectos de fabricación. Además el método utilizado para determinar la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación debe ser el más sencillo y el menos costoso de calcular y aplicar. Una vez estimados los costos indirectos de fabricación totales y escogida la base. Debe estimarse el nivel de capacidad normal con el fin de calcular la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación, cuya fórmula, que es la misma independientemente de la base escogida... (pág. 129).

2.2.1.4.1. Unidades de Producción

Para obtener la tasa de aplicación a través de éste método se toma como base las unidades producidas en un periodo de tiempo. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Este método es muy simple, puesto que los datos sobre las unidades producidas fácilmente se encuentran disponibles para aplicar los costos indirectos de fabricación. La fórmula de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación es:
$$\frac{\text{Costos indirectos de fabricación estimados}}{\text{Unidades de producción estimadas}}$$
 (pág. 129).

2.2.1.4.2. Costo de Materiales Directos

El costo de los materiales directos será la base para la determinación del porcentaje de los mismos que representará los costos indirectos de fabricación. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Este método es adecuado cuando puede determinarse la existencia de una relación directa entre el costo indirecto de fabricación y el costo de los materiales directos. Cuando los materiales directos constituyen una parte considerable del costo total, puede inferirse que los costos indirectos de fabricación están directamente relacionados con los materiales directos. La fórmula del porcentaje del costo de los materiales directos es: $\frac{\text{Costos indirectos de fabricación estimados}}{\text{Costo de los materiales directos estimados}} \times 100$ (pág. 129).

2.2.1.4.3. Costo de Mano de Obra Directa

En este caso la relación entre los costos indirectos de fabricación y el costo de la mano directa es tan estrecha que se establece como la base para la determinación de ellos. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Ésta es la base utilizada con mayor amplitud porque los costos de la mano de obra directa por lo general se encuentran estrechamente relacionados con el costo indirecto de fabricación, y se dispone con facilidad de los datos de la nómina. Por tanto, esto satisface los objetivos de tener una relación directa con el costo indirecto de fabricación, que sea fácil de calcular y aplicar, y que, además, requiera pocos costos adicionales por calcular si es que se necesitan. Así, este método es apropiado cuando existe una relación directa entre el costo de mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación... La fórmula del porcentaje del costo de la mano de obra directa es: $\frac{\text{Costos indirectos de fabricación estimados}}{\text{Costo de la mano de obra directa estimada}} \times 100$ (pág. 130).

2.2.1.4.4. Horas de Mano de Obra Directa

Cuando existe una relación entre los costos indirectos de fabricación y la mano de obra directa pero no hay una homogeneidad en la última se toma como base las horas. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Éste método es apropiado cuando existe una relación directa entre los costos indirectos de fabricación y las horas de mano de obra directa, y cuando hay una significativa disparidad en las tasas salariales por hora. Al suministrar los datos necesarios para aplicar esta tasa deben acumularse los registros de control de tiempo. La fórmula de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación por horas de mano de obra directa es:

$$\frac{\text{Costos indirectos de fabricación estimados}}{\text{Horas de mano de obra directa estimadas}} \text{ (pág. 131).}$$

2.2.1.4.5. Horas Máquina

En éste método, el uso de máquinas en el proceso de fabricación es común y por esa razón, se relacionan directamente con los costos indirectos de fabricación, es entonces cuando las horas de uso de las mismas se tomarán como base. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Éste método utiliza el tiempo requerido por las máquinas cuando realizan operaciones similares como base para calcular la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación. Este método es apropiado cuando existe una relación directa entre los costos indirectos de fabricación, y las horas-máquina. Por lo general, esto ocurre en compañías o departamentos que están considerablemente automatizados de tal manera que la mayor parte de los costos indirectos de fabricación incluye la depreciación sobre el equipo de fábrica y otros costos relacionados con el equipo. La fórmula de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación por horas-máquina es:

$$\frac{\text{Costos indirectos de fabricación estimados}}{\text{Horas-máquina estimadas}} \text{ (pág. 131).}$$

2.2.2. Herramientas Financieras

El segundo constructo de términos está conformado por las teorías consultadas respecto al estado de resultados y los tipos de costos; estos son la base para la determinación de una estructura de costos, el primero da a conocer la información correspondiente a todas las cuentas nominales que intervienen en las actividades de la empresa, ellas se pueden evaluar para extraer y clasificar aquellas que formen parte de la estructura.

2.2.2.1. Estado de Resultado

Los tipos de costos identifican las diferentes clasificaciones usadas para el tratamiento de los costos evaluados en el estado de resultado. A cerca del estado de resultado Wild, Subramanyam y Halsey (2006) explican que:

Un estado de resultado mide el desempeño financiero de una compañía durante las fechas del balance. Es una representación de las actividades de operación de una compañía. El estado de resultados proporciona detalles de entradas, gastos, ganancias y pérdidas de una compañía durante un periodo (pág. 19).

La información pertinente a las operaciones es clave en la determinación de la clasificación y tratamiento que la empresa le da a sus costes, además muestra los niveles de gastos. También Silva (2006) explica sobre el estado de resultado:

Este estado financiero, también llamado estado de ingresos y egresos o estado de resultados, es un documento financiero que muestra de manera detallada, y razonablemente ordenada, el resultado de las operaciones del ciclo contable al cual se refiere. Al estado de ganancias y pérdidas se le considera el más importante, porque muestra en resumen el monto de la fuente de ingresos, por ser la exposición de los costos y gastos incurridos, en una relación aritmética que muestra el total de la utilidad o pérdida incurrida (pág. 113).

Otra definición del mismo es tomada de Horngren, Harrison y Oliver (2010):

El estado de resultados presenta un resumen de los ingresos y gastos de una entidad durante cierto periodo, como un mes, un trimestre o un año. El estado de resultados, también denominado estado de ganancias o estado de operaciones, es como un video: una película en movimiento acerca de las operaciones realizadas durante ese periodo... (pág. 21).

El estado de resultado mostrará la utilidad o pérdida de la empresa para un periodo específico en el cual se determina la correspondencia de ingresos, costos y gastos (Catacora, 1998). La atención en este caso de estudio estará enfocada en las cuentas de costos y gastos del estado de resultado.

El contenido del estado de resultado servirá como un instrumento de análisis del sistema de acumulación de costos y la rentabilidad de la empresa, todo esto importante al determinar el sistema de costos y la estructura más adecuada y acorde tanto a las actividades de la empresa, como a la Ley Orgánica de Precios Justos.

2.2.2.1.1. Ingresos

Los ingresos también conocidos como ganancia o utilidad resumen las entradas de dinero que en un periodo de tiempo la empresa ha obtenido. Según Silva (2006): *“...se puede definir el ingreso como el producto que obtiene la empresa por los bienes vendidos, servicios prestados y beneficios de sus actividades financieras”* (pág. 114).

También Calleja (2011) señala:

...la cuenta de ventas o ingresos es, sin lugar a dudas, la más importante en cualquier organización. Es una cuenta de naturaleza acreedora, es decir, sus abonos y su movimiento acreedor, serán mayores que los cargos y que el movimiento deudor tanto en número como en monto en pesos. Es una cuenta que tendrá muy rara vez un cargo el cual será derivado de alguna cancelación de una venta o de la corrección de un error y, en cambio, tendrá abundantes abonos derivados de las facturas de venta que la empresa deberá registrar constantemente (pág. 173).

Las cuentas de ingresos serán posteriormente la base común para el análisis del estado de resultado, permitiendo mostrar porcentualmente la proporción que tienen las otras cuentas de costos y gastos tomando como base las ventas totales. Las proporciones obtenidas servirán para su análisis como también la determinación de la estructura de costos.

2.2.2.1.1.1. Ventas

Silva (2006) explica que: “...representan el valor total de las mercancías vendidas durante un ejercicio económico...” (pág. 114). Estas comprenden los ingresos obtenidos por la enajenación de los bienes o servicios a los que dedica su actividad económica.

La principal cuenta de ingresos está constituida por las ventas, estas son los ingresos operacionales derivados del giro principal del negocio y representan un aumento del patrimonio causado por un aumento de los activos o disminución de los ingresos diferidos. Al hablar de las ventas es necesario tener en cuenta las deducciones que ella puede tener, es decir, los descuentos, rebajas y devoluciones en ventas, para obtener las ventas netas (Catacora, 1998).

2.2.2.1.2. Costo de Venta

El costo de ventas, involucra la compra de bienes necesarios para la producción y todas las erogaciones necesarias para que ellos se ubiquen en su destino; que la empresa espera recuperar a través de la venta de sus productos.

A cerca de éste, Catacora (1998) explica:

El costo de ventas para una empresa está compuesto por todos aquellos desembolsos o erogaciones que son necesarios para que se obtengan los ingresos de una entidad. La denominación costo de ventas une dos conceptos que son los siguientes:

- Erogaciones necesarias para generar un ingreso determinado: costo.
- Ingresos relacionados con este costo necesario para la generación de ingresos: venta (pág. 227).

La segunda parte del estado de resultados está conformada por éste, una vez que se han determinado los ingresos se procede a sustraer de ellos los egresos, comenzando por el costo, este es el valor al costo de la mercancía adquirida y luego vendida durante un periodo económico. Se obtiene de sumar a la mercancía disponible al inicio del periodo, las compras netas y finalmente restar el valor de la mercancía disponible al final del periodo (Silva, 2006).

Esta sección del estado de resultado será de vital importancia en esta investigación, por lo que es necesario tener claro el concepto de costo, Catacora (1998) comenta: *“Los costos representan desembolsos que son necesarios para generar un ingreso. Esta es la principal diferencia que los distinguen de los gastos, los cuales no están relacionados directamente con los ingresos”* (pág. 101). Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) también lo definen como:

...el “valor” sacrificado para adquirir bienes o servicios, que se miden en dólares mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtienen beneficios presente o futuros. En el momento de la adquisición, el costo en que se incurre es para lograr beneficios presentes o futuros... (pág. 11).

El tratamiento que se le da a los costos y la forma en que ellos son calculados, son la base para la determinación de los precios; como todas las empresas buscan generar utilidades, se hace necesario el correcto manejo y el conocimiento claro de los costos incurridos para realizar la actividad productora.

2.2.2.1.2.1. Inventarios

Según la NIC 2 (Normas Internacionales de Contabilidad) los inventarios son activos: poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. Los inventarios son uno de los activos más valiosos dentro de las empresas, son con ellos que se lleva a cabo la actividad principal, independientemente si ésta se dedica a comercializar o a producir, según Catacora (1998):

Los inventarios representan las partidas de activo que son generadoras de ingresos para varios tipos de empresas, entre las cuales se encuentran las que tienen una actividad de transformación y las que se dedican a la compra y venta o comercialización. Los inventarios en el caso de las empresas comercializadoras, se pueden definir como los artículos que se encuentran disponibles para la venta y en el caso de una compañía manufacturera, los productos terminados, en proceso, materias primas y suministros que se vayan a incorporar en la producción. Cualquier tipo de entidad por más pequeña que sea, posee y maneja algún tipo de inventario, el cual en algunos casos será la fuente generadora de ingresos operacionales y en otros, por ser necesarios para la prestación de los servicios (pág. 148).

Otra definición es obtenida de Horngren, Harrison y Oliver (2010): “*El inventario se define como aquellas mercancías que una compañía mantiene para su venta a los clientes*” (pág. 271). Dentro del costo de ventas, los inventarios juegan un papel importante; ya que, la forma en que ellos se

calculen y el valor que tengan aumentarán o disminuirán significativamente el costo de ventas total. Los inventarios deben tener un cuidado especial dentro de la empresa, tanto físico, como financiero, determinando las cantidades adecuadas que se deben mantener para beneficio de la empresa.

2.2.2.1.2.2. Tipos de Inventario

Una definición bastante sencilla y apropiada para los distintos tipos de inventarios que debe manejar una empresa productora, es la presentada por Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Inventario de materiales (o suministros). Se refiere al costo de los materiales que todavía no han sido usados en la producción y están aún disponibles para utilizarse en el periodo.

Inventario de trabajo en proceso. Representa los costos de los artículos incompletos aún en producción al final (o al comienzo) de un periodo.

Inventario de artículos terminados. Incluye el costo de los artículos terminados en existencia al final (o al comienzo) de un periodo (pág. 44).

2.2.2.1.2.3. Métodos de Valuación de Inventarios

El valor de los inventarios al final y al principio del periodo podrá variar de acuerdo a cambios en el precio de la materia prima, mano de obra directa o en los elementos de los costos indirectos de fabricación, por estas variaciones se deberá seleccionar un método que permita establecer el tratamiento de los inventarios que tienen diferencias de costos.

Los métodos comúnmente usados para la valoración de inventarios son, la identificación específica, costo promedio (simple y ponderado); primeros en entrar, primeros en salir y últimos en entrar, primeros en salir (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

Sin embargo, debido a las altas tasas inflacionarias del país solamente es factible el uso del método PEPS (Primeros en entrar, primeros en salir); ya que, éste permite conservar el valor del costo invertido en la producción de los bienes al despachar y vender primeros los artículos que tienen los precios más bajos, o sea, los primeros. Sobre el método PEPS Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) explican:

...El método PEPS (letras iniciales de Primeros en entrar, primeros en salir) de costeo de inventario se basa en la premisa de que los primeros artículos comprados son los que primero se despachan. Mediante este método, el inventario final estaría compuesto de los materiales recibidos al final, y los precios, por tanto, reflejarían exactamente los costos actuales (pág. 99).

También, según García (2008): *“Este método se basa en el supuesto de que los primeros materiales en entrar al almacén son los primeros en salir de él; es decir, los materiales de adquisición más antiguos son los primeros en utilizarse”* (pág. 72). En el cálculo del valor de los inventarios a través del método PEPS, se mantienen separados los inventarios iniciales y sus costos de las unidades comenzadas en el periodo, suponiendo entonces que las unidades del inventario inicial de productos en proceso se terminan primero. Cuando se asignan costos a las unidades terminadas, se suponen que las unidades del inventario inicial se terminan primero (Cuevas, 2010).

2.2.2.1.2.4. Compras

Las compras representa todas las nuevas adquisiciones de materia prima y mercancía que realiza la empresa, Silva (2006) dice: *“...acumula el monto de las mercancías adquiridas para su reventa...”* (pág. 115). Si bien, éste se refiere a la reventa, dependiendo de la actividad de la empresa, puede ser también para su transformación.

Según Granados, Latorre y Ramírez (s.f.): *“Es el valor de las mercancías adquiridas, ya sea de contado o a crédito”* (pág. 264). Éstas, conforman una parte importante del costo de ventas; ya que, son los bienes adquiridos, dentro del periodo, para llevar a cabo la actividad de la empresa.

2.2.2.1.2.5. Fletes en compras

Los fletes en compras, están representados por las erogaciones necesarias para transportar los bienes hasta la empresa y forman, por lo tanto, parte del costo del producto. Según Granados, Latorre y Ramírez (s.f.): *“Es el pago hecho por el transporte de mercancía”* (pág. 270). Al contrario de las devoluciones, los descuentos y las rebajas, estos aumentan el valor de las compras. Según Horngren, Harrison y Smith (2003) es: *“El costo de transporte que el comprador paga sobre una compra de mercancías... En contabilidad, el costo de un activo incluye todos los costos en que se incurren para que el activo esté listo para el uso que se pretende darle”* (pág. 174).

2.2.2.1.3. Gastos Operativos

Los gastos operativos, divididos al mismo tiempo, en administrativos y de ventas, partidas que lo conforman; son incurridos en las operaciones diarias de la entidad. Según Catacora (1998): *“...se definen como todos los desembolsos que son necesarios para el funcionamiento u operación del negocio como una unidad económica”* (pág. 227). La clasificación de los rubros que lo conforman estará determinada por la finalidad con la que se realizó la erogación.

Otra definición la expone Horngren, Harrison y Smith (2003): *“Gastos en que incurre una entidad como parte de su actividad de negocios principal, sin incluir el costo de las mercancías vendidas...”* (pág. 183). Queda claro en

estas definiciones que se incurren en ellos para la realización de las actividades de la compañía sin que se consideren parte del costo de los productos.

2.2.2.1.3.1. Gastos de administración

Los gastos de administración, como su nombre lo indican, están conformados por rubros cuya finalidad es cubrir gastos del área administrativa de la empresa, Catacora (1998) explica que: *“Los gastos de administración representan conceptos de gastos que se relacionan con el manejo y control del negocio, es decir, la administración de una empresa”* (pág. 233). También Calleja (2011) los señala como: *“Aquellos en que se incurre en la administración general de las operaciones”* (pág. 176). En la realización de las actividades de las empresas es necesario que se lleven a cabo las funciones de supervisión, administración, registro, control contable, oficina y cobranza; ninguno de ellos está relacionado directamente a la producción ni a las ventas, son conocidos entonces, como gastos administrativos (Silva, 2006).

2.2.2.1.3.2. Gastos de ventas

Los gastos de ventas, serán identificados como tal, ya que estos tienen la finalidad de cubrir erogaciones de comercialización y venta de los productos de la empresa. Según Catacora (1998): *“Los gastos de ventas, son conceptos de gastos que se encuentran relacionados con las actividades que realiza el departamento del área de ventas”* (pág. 233).

Otra definición de Horngren, Harrison y Oliver (2011) establece que: *“Son aquellos que se relacionan con la comercialización de los productos de la empresa: salarios por ventas, comisiones por ventas, publicidad,*

depreciación, renta de tienda...” (pág. 288). Estos gastos están relacionados de manera directa con el proceso de venta, considerándose, por lo tanto, indispensables para llevar a cabo el acto de venta y envío de la mercancía (Silva, 2006).

2.2.2.1.3.3. Gastos financieros

Los gastos financieros están representados por los intereses causados, es decir, los intereses por pagarés que son devengados en el transcurso del tiempo, además de estos, los descuentos concedidos por pronto cobro (Calleja, 2011). Según Fullana y Paredes (2008): “*Se entiende por gastos financieros los que se derivan de la utilización de los recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad...*” (pág. 137). Esto hace referencia a los gastos por intereses que se generan por los préstamos que adquiere la empresa para llevar a cabo sus operaciones.

2.2.2.1.4. Utilidad

La utilidad es el resultado final de deducirle a las ventas todos los costos y gastos. Granados, Latorre y Ramírez (s.f.) explican que: “*Son ganancias a favor de la empresa que quedan después de hacer o efectuar las actividades a las que se dedique la empresa*” (pág. 280).

2.2.2.1.4.1. Utilidad bruta

Es el resultante que se obtiene luego que a las ventas se le aplican las correspondientes deducciones, sin aún deducirle el impuesto sobre la renta, la reserva legal.

2.2.2.1.4.2. Utilidad después de ISLR

Es el resultado final del estado de resultado, el cual ya tiene las deducciones de impuesto sobre la renta y reserva legal.

2.2.2.2. Tipos de Costos

La clasificación de los costos es muy amplia y varía entre diferentes autores, para efectos de la realización del presente trabajo, se hará uso de la clasificación según su identificación con el producto, también conocida como la relación con el producto y según el volumen de producción. Estas clasificaciones resultan idóneas; ya que, son la base para la determinación de la estructura de costos, más adecuada a la actividad de la empresa en estudio.

2.2.2.2.1. Según la Identificación con el Producto

La clasificación de acuerdo a la identificación con el producto toma en cuenta aspectos que definen si existe una asociación entre el recurso y el objeto de costos que se está analizando y determinar si es fácil y económicamente posible saber en qué proporción el recurso fue consumido por el objeto de costos. Si la respuesta es positiva en los dos casos, el costo es clasificado como directo, en caso contrario se considera indirecto (Uribe, 2011).

Esta clasificación también es explicada por Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): “*La clasificación del costo que se basa en la relación con el producto cambiará a medida que varía la relación*” (pág. 13). Esto señala que la relación de los elementos del costo de un producto en la fabricación del mismo indicará su naturaleza; dependiendo de esto será directo o indirecto.

La clasificación de costos según la identificación con el producto divide a los costos en dos, directos e indirectos, para hacer esto se basa en la relación que tiene el costo en el proceso de producción, tomando en cuenta factores que dependiendo de la naturaleza de los costos y del producto los definirán; cada empresa y cada autor toma en cuenta diferentes factores en esta clasificación. Existe gran variedad de formas de determinar si un costo es directo o indirecto, en algunos casos la clasificación se hará más sencilla que para otros, sin embargo, un aspecto principal que se puede tener en cuenta es la cantidad de costo en términos de dinero que se necesitan para producir. Horngren, Foster y Datar (2002) explican los factores que inciden en la clasificación de un costo como directo o indirecto:

1. La importancia del costo que se trata. Cuanto mayor sea el costo, mayor será la probabilidad de que sea económicamente viable identificarlo con un objeto del costo en particular...
2. La tecnología disponible para recopilar la información. Los avances de esta tecnología aumentan el porcentaje de los costos clasificados como directos...
3. Diseño de operaciones. Por ejemplo, se facilita la clasificación de un costo como directo si las instalaciones de una organización (o parte de ella) se utilizan sólo para un objeto de costo específico, como un producto o cliente en particular.
4. Convenios contractuales. Por ejemplo, un contrato que establece que un determinado componente (un circuito integrado Pentium de Intel) sólo se puede usar en un producto específico (una computadora personal IBM), facilita la clasificación del elemento como costo directo del producto (pág. 30).

2.2.2.2.1.1. Costos Directos

Los costos directos pueden ser obvios y físicamente identificados en una línea de producto o segmento en estudio (Cuevas, 2011). Definiciones de otros autores se presentan a continuación.

Para Horngren, Foster y Datar (2002): *“Los costos directos de un objeto del costo se relacionan con un objeto del costo en particular y se identifican con él de una forma económicamente viable (eficaz en cuanto a costos) (pág. 28).*

García (2008) establece que: *“Son aquellos que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminadas o áreas específicas”* (pág. 12). Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) son: *“Costos que la gerencia es capaz de asociar con artículos o áreas específicos”* (pág. 29). La relación de estos costos es posible identificarla directamente con la producción o un área.

La definición obtenida de Blocher y otros (2008) establece que: *“Un costo directo puede rastrearse directamente de manera económica y conveniente a un grupo de costos o un objeto de costos”* (pág. 55). Independientemente de si se determina por su conveniencia económica, su cuantificación o cualquier otro aspecto de otro autor, es necesario asignar al costo, cuál es la relación que tiene con el producto para que pueda formar parte de su costo unitario.

2.2.2.2.1.2. Costos Indirectos

Los costos indirectos son incurridos en actividades operativas, de supervisión y control, que son generalmente realizadas en niveles organizacionales un nivel superior al operativo, por lo que es difícil identificarlos con una línea o producto en particular, ya que se incurre en ellos simultáneamente en varias líneas, lo que dificulta su separación (Cuevas, 2011).

Otros autores también definen los costos directos, entre ellos: Blocher y otros (2008): “*Un costo indirecto es aquel en el que no existe un rastreo conveniente o económico entre el costo y el grupo de costos o entre el grupo de costos y el objeto de costos*” (pág. 56).

Para García (2008): “*Son aquellos costos que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados o áreas específicas*” (pág. 12). La definición establecida por Horngren, Foster y Datar (2002) expone: “*Los costos indirectos de un objeto del costo se relacionan con el objeto del costo en particular, pero no se identifican con él en una forma económicamente viable (eficaz en cuanto a costos)*” (pág. 29).

Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) explican que son: “*Costos que son comunes a muchos artículos o áreas y que, por tanto, no pueden asociarse directamente a un artículo o área*” (pág. 29). Estos costos aunque intervienen en la producción no es posible identificarlos en un área o producto específicos por lo que es necesario utilizar bases de prorrateo que permitan asignar una parte de ellos al costo total de fabricación.

2.2.2.2.2. Según la Relación con el Volumen de Producción

La variación de un costo en diferentes volúmenes de producción indica su naturaleza bajo esta clasificación, sino existe ninguna variación se clasifica como fijo, mientras que si varía en relación directa con los cambios en los volúmenes de producción, es variable; existirán algunos también con una parte fija y otra variable, los cuales son mixtos.

A cerca de esta clasificación Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) explican que:

Los costos varían de acuerdo con los cambios en el volumen de producción. Comprender su comportamiento es vital en casi todos los aspectos de costeo de productos, evaluación de desempeño y toma de decisiones gerenciales... Los costos con respecto al volumen se clasifican como variables, fijos y mixtos (pág. 15).

La clasificación según el volumen de producción busca separar los costos según el comportamiento y las reacciones que ellos tienen cuando existen cambios en los niveles de producción; como estos niveles pueden aumentar o disminuir, los costos pueden también variar o permanecer constantes. La determinación de cómo variarán los costos es necesaria para la planeación, al anticiparse a lo que puede o no ocurrir con ellos (Cuevas, 2011).

El volumen se refiere a la cantidad producida o la cantidad de servicio prestado, un ejemplo claro de los costos basados en volumen son los costos directos de materiales y mano de obra, ya que estos aumentan con cada unidad de volumen de producción (Blocher y otros, 2008). Los costos variables son los principales costos dentro de un producto, estos son en la mayoría de los casos directos y suman un valor importante en el costo total.

2.2.2.2.1. Costos Fijos

Los costos fijos hacen referencia a los rubros que se incurren y cuya magnitud permanece constante sin importar el volumen de actividad tomando en cuenta un rango relevante. Primeramente el volumen se refiere al número de unidades producidas, mientras que el rango relevante es la banda de actividad o el intervalo de volumen de actividad en el cual los costos fijos no cambian de magnitud (Uribe, 2011). Algunas definiciones de otros autores se presentan a continuación.

Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): “*Son aquellos en los que el costo fijo total permanece constante dentro de un rango relevante de producción, mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción. Más allá del rango relevante de producción varían los costos fijos*” (pág. 15). El rango relevante establece el intervalo en que los costos fijos y variables permanecen constantes, cuando dentro de éste, el costo permanece invariable en diferentes volúmenes de producción se es considerado como fijo. De igual manera, para Blocher y otros (2008) establecen que: “*El costo fijo es la proporción del costo total que no varía con la producción dentro del rango relevante*” (pág. 60). Según García (2008): “*Son aquellos costos cuya magnitud cambia en razón directa al volumen de las operaciones realizadas*” (pág. 13).

2.2.2.2.2. Costos Variables

Los costos variables corresponden entonces, a cifras que cambian ante variaciones en el volumen de actividad, como el costo de la materia prima y la mano de obra (Uribe, 2011). A continuación se presentan definiciones de otros autores. Blocher y otros (2008) establecen que: “*El costo variable es el cambio en el costo total que se asocia con cada cambio en la cantidad del generador de costo*” (pág. 60).

Para Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): “*Son aquellos en los que el costo total cambia en proporción directa a los cambios en el volumen, o producción dentro del rango relevante, en tanto que el costo unitario permanece constante*” (pág. 15). En este caso, dentro del intervalo del rango relevante, el costo total aumentará directamente al producir una unidad adicional. García (2008) establece que: “*Son aquellos costos cuya magnitud cambia en razón directa al volumen de las operaciones realizadas*” (pág. 13).

2.2.2.2.3. Costos Mixtos

Los costos mixtos son una combinación de las dos categorías anteriores, estas tienen un comportamiento fijo y uno variable (Uribe, 2011). También García (2008) define a los costos semifijos, semivARIABLES o mixtos: *“Son aquellos costos que tienen elementos tanto fijos como variables”* (pág. 13). Todos los autores coinciden en este punto en que los costos mixtos tienen características de ambas clasificaciones.

Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): *“Estos costos tienen las características de fijos y variables, a lo largo de varios rangos relevantes de operación. Existen dos tipos de costos mixtos: costos semivARIABLES y costos escalonados”* (pág. 19).

En los primeros la parte fija está representada por un cargo mínimo por producir un producto y la variable es el costo por el uso del servicio. Los segundos están compuestos por una parte fija sujeta a cambios abruptos a diferentes volúmenes de producción ya que es adquirido en partes indivisibles.

2.2.2.2.4. Métodos Para Determinar la Variabilidad de los Costos.

Segmentar los costos semivARIABLES es un reto para los administradores, sin embargo, la separación de los costos semivARIABLES es posible a través de diferentes métodos; todos ellos se representan bajo la siguiente ecuación:

$$CVS = a + bx$$

Dónde:

- CVS: Costos semivARIABLES
- *a*: costos fijos
- *b*: tasa de costos variables
- *x*: generador de costo (unidades, horas máquina, horas de mano de obra, etcétera).

No existe un método universal que se adapte a todas las necesidades de una empresa, se deberá usar el que el analista de costos considere más adecuado, tomando en cuenta la información necesaria para llevar a cabo, aquel que sea seleccionado. Los diferentes métodos de separación se presentan a continuación:

2.2.2.2.4.1. Métodos de estimación directa

Los métodos de estimación directa son aplicados en casos específicos, por lo que no son aplicables a partidas ordinarias, es decir, partidas que no pueden estar sujetas a análisis estadísticos, en departamentos o maquinaria nueva y cuando hay cambios en los métodos de producción, por lo que no se tienen datos históricos o registros previos de los costos incurridos. Estos métodos son:

- 1) Basados en estudios de tiempos y movimientos, ellos son aplicados cuando no existe un registro de los costos históricos, es decir, en casos en los que no hay información previa de costos
- 2) Basados en el análisis de la administración de datos históricos, en los que el analista es el que determina el comportamiento de los costos en base a datos históricos (Ramírez, 2008).

2.2.2.2.4.2. Método de punto alto - punto bajo:

Al llevar a cabo este enfoque se toma en cuenta la diferencia existente en el costo total de un nivel de actividad a otro para luego dividir este costo incremental entre la actividad incremental. Los dos niveles de actividad seleccionados son el más alto y el más bajo del periodo, el resultado de la división será el costo variable estimado por unidad. Entonces, el nivel de actividad promedio de registra junto al costo promedio para el periodo en la base de información (Neuner, 2001). Los anteriores son sólo algunos de los cálculos a realizar para completar este método, para esto Ramírez (2008) señala paso por paso:

- a) Seleccionar la actividad que servirá como denominador, que puede ser horas-máquina, horas de mano de obra, etcétera, según se considere apropiado.
- b) Identificar el nivel relevante dentro del cual no hay cambios de los costos fijos; dicho nivel se refiere a la capacidad instalada dentro de la cual no se requerirán cambios en los costos fijos.
- c) Determinar el costo total en los dos niveles.
- d) Determinar el valor de la tasa de costo variable ("b"), utilizando el cálculo tradicional para obtener la pendiente de una función lineal. Adaptándolo al método, este cálculo sería como sigue:

$$b = \frac{\text{Costo más alto} - \text{Costo más bajo}}{\text{Nivel de actividad más alto} - \text{Nivel de actividad más bajo}}$$

Es importante mencionar que al llevar a cabo esta selección, exista una coherencia entre los costos y el nivel de actividad. De esta manera, el nivel de actividad más alto deberá estar relacionado con el costo más alto de la muestra, y el nivel de actividad más bajo deberá arrojar el costo más bajo en la muestra. Si esta pequeña regla no se cumple (es decir, que el costo más alto no corresponda el nivel de actividad más alto y viceversa), la muestra obtenida no servirá para llevar a cabo la estimación, puesto que implica que no existe una relación proporcional entre el nivel de actividad y el costo.

- e) Determinar el valor del costo fijo de la ecuación ("a"), recurriendo a la tasa de costos variables ("b") obtenida en el paso anterior. Para determinar el componente fijo del costo semivariable, se toma el costo más alto y se le resta el costo variable total que de acuerdo con la tasa de costos variable debe haber al nivel más alto de actividad, de la siguiente manera:

$$a = CSV_{m\acute{a}x} - b(X_{m\acute{a}x}) \dots (\text{pág. 48}).$$

2.2.2.2.4.3. Métodos a través de Diagramas de Dispersión

El procedimiento para llevar a cabo este método consiste en trazar los costos totales para cada nivel de actividad en una gráfica, colocando los costos en el eje "Y" y los niveles de actividad en el eje "X", dependiendo del agrupamiento de estos puntos y de una forma totalmente visual se traza una línea recta, la pendiente de esta línea se usa para estimar los costos variables y el punto donde la línea cruza el eje vertical se considera el costo fijo estimado (Neuner, 2001).

Ramírez (2008) también explica que: falta número de página

Este método es de gran utilidad para complementar el método punto alto-punto bajo, que con frecuencia utiliza dos puntos que no necesariamente son representativos de la función de costos que se está analizando para determinar su comportamiento. De esta manera, este método permite a la administración seleccionar dos puntos representativos de la función de costos que se analiza. Incluso si se concluyera que estos dos puntos no son representativos, se pueden seleccionar otros dos que lo sean, gracias a la forma gráfica que permite, visualmente, efectuar una buena selección (pág. 49).

2.2.2.2.4.4. Métodos Estadísticos o de Regresión de Mínimos Cuadrados

El procedimiento para la determinación de los componentes fijos y variables a través de métodos estadísticos o método de los mínimos cuadrados se basa en encontrar la línea recta de mejor ajuste a un conjunto de puntos observados, o sea, encontrar la pendiente y el punto de intersección que minimice la suma de los cuadrados de las desviaciones entre los puntos observados y la línea recta de mejor ajuste (García, 2008).

Neuner (2001) explica de forma clara cómo se usa este método:

Si Y se define como el nivel de los costos de inspección, y X se define como el nivel de actividad, entonces podría presentarse la ecuación lineal en la forma siguiente:

$$Y = a + bX$$

Para mostrar la relación entre el nivel de actividad y el valor del costo de los gastos indirectos para ese nivel de actividad.

El término a se conoce como la intersección, y equivale al componente fijo del costo Y en particular. El término b , o sea, el coeficiente del valor X es la pendiente de la línea de regresión y equivale al componente variable del costo de Y .

Para resolver el problema de la determinación del costo es necesario obtener estimados de a y b de acuerdo con la información disponible. La fórmula para determinar el término b es:

$$b = \frac{n(\sum X_i Y_i) - (\sum X_i)(\sum Y_i)}{n(\sum X_i^2) - (\sum X_i)^2}$$

En donde el valor de n es el número total de elementos utilizados para predecir el valor de b , e i representa cada elemento individual en el grupo de información. El símbolo \sum se emplea para mostrar que un término suma o reúne juntas todas las observaciones de i para X y para Y o los productos de los valores X y Y emparejados para cada observación ($X_i Y_i$).

Una vez que se ha calculado el término b , es asunto sencillo calcular el término a . La línea recta que mejor corresponda debe pasar a través del punto que estaría representado por el valor de X promedio y el valor Y promedio. Como un promedio no es más que la suma de un grupo de números dividida entre el número de elementos sumados, la ecuación para a se vuelve:

$$a = \frac{\sum Y_i}{n} - b \frac{\sum X_i}{n} \text{ (pág. 494).}$$

La determinación de cuál de estos métodos es el más adecuado para desagregar los costos semivARIABLES dependerá plenamente del analista y de la información que este posea para realizar su análisis, si el analista cuenta con mucha información será posible utilizar el método más complicado de desagregación.

2.2.2.3. Costos del Producto

Según Horngren, Datar y Foster (2007): *“Un costo del producto es la suma de los costos asignados a un producto para un objetivo específico”* (pág. 44). Es decir, todos los costos que, según el sistema utilizado, son incurridos para producir un producto o servicio. Este es un indicador de las ventajas y desventajas del costeo absorbente; ya que, bajo este sistema todos los costos forman parte del costo del producto, sin tomar en cuenta el periodo, lo que eventualmente puede alterar la realidad de las utilidades. El concepto extraído de Blocher y otros (2008) establece: *“De conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP), los costos necesarios para terminar el producto (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos)”* (pág.702).

Todas las bases teóricas expuestas anteriormente, permitieron la comprensión de los términos contables y financieros que fueron necesarios para profundizar y desarrollar la investigación; de esta forma, el adquiere el conocimiento previo necesario para el entendimiento del objetivo de esta tesis, dentro de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., y puede dar paso a la lectura de las bases legales donde se expone el sustento de la investigación, basado en el marco de la ley.

2.3. BASES JURÍDICAS

Las leyes que permitieron el progreso de la investigación; porque, así lo amerita el tema objeto de estudio; fueron, la Ley Orgánica de Precios Justos, publicada en Gaceta Oficial N°40.340 el 23 de enero de 2014; además, reformada parcial mediante Decreto N° 1.467 en su Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto de Ley

Orgánica de Precios Justos, publicada en Gaceta Oficial N° 6.156 Extraordinario el 19 de noviembre de 2014.

Igualmente, la Providencia Administrativa N° 003/2014 mediante la cual se fijan criterios contables generales para la determinación de precios justos, publicada en Gaceta Oficial N° 40.531 el 7 de febrero de 2014; y, la Providencia Administrativa N° 070/2015 mediante la cual se regulan las modalidades para determinación, fijación y marcaje de precios en todo el territorio nacional, publicada en Gaceta Oficial N° 40.775 el 27 de octubre de 2015; pues éstas, describen ampliamente el tratamiento contable que las empresas venezolanas deben manejar para adaptar sus estructuras de costos; y así, poder fijar el precio de venta máximo a sus productos.

2.3.1. Ley Orgánica de Precios Justos

La Ley Orgánica de Precios Justos publicada en Gaceta Oficial N° 40.340 el 23 de enero de 2014, fue la referencia de partida para el análisis y diseño de la estructura de costos a aplicar en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. Ésta, consta de 2 títulos y 82 artículos; así como también, sus respectivas disposiciones transitorias y derogatorias y una disposición final. Primeramente, en el Título I Control de Costos, Ganancias y Determinación de Precios Justos, Capítulo I Disposiciones Generales, artículo 1, se expone el objeto de la Ley Orgánica de Precios Justos:

La presente Ley tiene por objeto asegurar el desarrollo armónico, justo, equitativo, productivo y soberano de la economía nacional, a través de la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de las estructuras de costos, la fijación del porcentaje máximo de ganancia y la fiscalización efectiva de la actividad económica y comercial, a fin de proteger los ingresos de todas las ciudadanas y ciudadanos, y muy especialmente el salario de las trabajadoras y los trabajadores; el acceso de las personas a los bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades...

Seguido, en el artículo 2, se mencionan a los sujetos de aplicación regidos por esta ley; es decir, aquellas personas naturales o jurídicas de derecho público o privado, nacionales o extranjeras, que realicen actividades económicas en Venezuela; siempre y cuando, no sean regidas por alguna otra normativa legal especial.

El artículo 3, expone los fines para la promulgación de esta ley; entre ellos, se mencionan: incrementar, a través del equilibrio económico, el nivel de vida del pueblo venezolano, mediante la determinación de precios justos de los bienes y servicios, como mecanismo de protección del salario y demás ingresos de las personas; fijar criterios justos de intercambio, para la adopción o modificación de normativas que incidan en los costos, y en la determinación de porcentajes de ganancia razonables; además, defender los derechos e intereses individuales y colectivos, en el acceso de las personas a los bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades; y por último; proteger al pueblo contra las prácticas de acaparamiento, especulación, boicot, usura, desinformación y cualquier otra distorsión, que afecte el acceso a los bienes o servicios declarados o no de primera necesidad.

Con respecto a la coordinación de las actividades económicas, el artículo 8 especifica aquellos entes de la Administración Pública que pueden intervenir en las materias relacionadas al control de costos y ganancias:

A fin de que el Estado venezolano pueda ejercer su función de control de costos y ganancias, así como la determinación de precios justos de forma más adecuada y eficiente, todos los órganos y entes de la Administración Pública con competencia en las materias relacionadas, deberán dirigir sus respectivas acciones de manera coordinada y articulada con la Superintendencia Nacional para la defensa de los derechos socioeconómicos, bajo la rectoría de la Vicepresidencia de la República (Art. 8).

En el artículo 10, se encuentran los derechos individuales de las personas bajo esta ley; es decir, los derechos de las personas en relación a los bienes y servicios, sean o no de primera necesidad, además de los establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, entre estos están:

1. La protección de su vida, salud y seguridad en el acceso de bienes y servicios, así como a la satisfacción de las necesidades fundamentales y el acceso a los servicios.
2. Que los proveedores públicos y privados oferten bienes y servicios competitivos, de óptima calidad, y a elegirlos con libertad.
3. Recibir servicios máximos de óptima calidad.
4. La información adecuada, veraz, clara, oportuna y completa sobre los bienes y servicios ofrecidos en el mercado, así como sus precios, características, calidad, condiciones de contratación y demás aspectos relevantes de los mismos, incluyendo los riesgos que pudieran derivarse de su uso o consumo.
5. La protección contra la publicidad falsa, engañosa, o abusiva y a los métodos comerciales coercitivos o desleales.
6. La educación en la adquisición de los bienes y servicios, orientada al fomento del consumo responsable y a la difusión adecuada sobre sus derechos.
7. La reparación e indemnización por daños y perjuicios, por deficiencias y mala calidad de bienes y servicios.

Ahora bien, en el Título II De la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), Capítulo I, explica la naturaleza, atribuciones y estructura de ésta; que será el único órgano desconcentrado de la Vicepresidencia de la República, con capacidad de gestión presupuestaria, administrativa y financiera, encargado de la fijación y

marcaje de “PV Justo” a los artículos producidos por las empresas dentro del territorio nacional; tal como lo explica su artículo 12.

Con respecto al artículo 13 y las atribuciones y facultades correspondientes a la SUNDDE; se mencionan las atribuciones más resaltantes de ésta:

1. Ejercer la rectoría, supervisión y fiscalización en materia de estudio, análisis, control y regulación de costos y determinación de márgenes de ganancias y precios.
2. Diseñar, implementar y evaluar, coordinadamente con los Ministerios del Poder Popular u otros organismos que correspondan, según el caso, los mecanismos de aplicación, control y seguimiento para el estudio de costos y determinación de márgenes de ganancias razonables para fijar precios justos, así como la supervisión, control y aplicación de la presente Ley.
3. Fijar los precios máximos de la cadena de producción o importación, distribución y consumo, de acuerdo a su importancia económica y su carácter estratégico, en beneficio de la población, así como los criterios técnicos para la valoración de los niveles de intercambio equitativo y justo de bienes y servicios.
4. Proveer al Ejecutivo Nacional de la información y las recomendaciones necesarias, para el diseño e implementación de políticas dirigidas a la regulación de precios.
5. Solicitar a los sujetos de aplicación de la presente Ley y a los entes y organismos de la Administración Pública que corresponda, la información que estime pertinente para el ejercicio de sus competencias.
6. Dictar la normativa necesaria para la implementación de la presente Ley, referida a los mecanismos, metodología, requisitos, condiciones y

demás aspectos necesarios para el análisis de los costos, y a la determinación de los márgenes razonables de ganancias para la fijación de precios justos, así como sus mecanismos de seguimiento y control.

7. Ejecutar los procedimientos de supervisión, control, verificación, inspección y fiscalización para determinar el cumplimiento de la presente Ley.
8. Sustanciar, tramitar y decidir los procedimientos de su competencia, y aplicar las medidas preventivas y correctivas, además de las sanciones administrativas que correspondan en cada caso.
9. Actuar como órgano auxiliar en las investigaciones penales que adelante el Ministerio Público, sobre los hechos tipificados en la presente Ley, conforme al ordenamiento jurídico vigente.
10. Emitir los certificados de precios justos.
11. Elaborar, mantener y actualizar el Registro Único de personas naturales y jurídicas que desarrollen actividades económicas y comerciales en el Territorio Nacional, pudiendo establecer subcategorías del mismo.
12. Emitir criterio con carácter vinculante, para la comercialización de presentación de un determinado bien.
13. Fijar las condiciones generales de la oferta, promociones y publicidad de bienes y servicios.
14. Proveer las herramientas para la captación de información y formulación de criterios técnicos, que permitan hacer efectivas reclamaciones de las personas ante las conductas especulativas y, otras conductas irregulares que menoscaben sus derechos en el acceso a los bienes y servicios.
15. Designar inspectores especiales cuando las circunstancias lo ameriten, en aras de preservar la estabilidad económica y los derechos individuales, colectivos y difusos.

El artículo 14, presenta las funciones de inspección y fiscalización por parte de la SUNDDE, entre las más relevantes se encuentran:

1. Verificar la información recibida de los sujetos de aplicación de la presente Ley, tanto en sus oficinas principales, operativas o administrativas, como en cualquier otra instalación, sede o establecimiento en que dichos sujetos desarrollen sus actividades.
2. Practicar inspecciones de oficio o por denuncias, a los inmuebles destinados a la producción, importación, distribución, comercialización, almacenamiento, acopio, recintos aduanales o depósito de bienes propiedad de los sujetos de aplicación, así como en los destinados a la prestación de servicios.
3. Requerir de recintos aduanales, de terceros, de entes u órganos, la información que estime necesaria a los efectos de constatar los datos aportados por los sujetos de aplicación, o suplir la información no aportada por estos, si fuere necesario. Dicha información podrá ser asegurada, de lo cual se dejará constancia mediante acta.
4. Adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la destrucción, desaparición o alteración de las situaciones de hecho detectadas, o de documentación verificada o solicitada a los sujetos de aplicación.
5. Requerir el auxilio de la fuerza pública cuando lo considere necesario para la ejecución y trámite de los procedimientos de inspección y cumplimiento de la presente ley.
6. Asumir temporalmente las actividades de dirección, supervisión o control de los procesos de producción, distribución y comercialización de bienes o prestación de servicios, según lo contemplado en la presente Ley.
7. Solicitar a los tribunales competentes las medidas cautelares necesarias para el aseguramiento de los resultados del procedimiento.

8. Notificar al Ministerio Público sobre las presunciones de ilícitos cometidos por los sujetos de aplicación de la presente Ley.

Por otro lado, según el artículo 16, a fin de optimizar su funcionamiento orgánico, la SUNDDE, establecerá en su estructura una Intendencia de Costos, Ganancias y Precios Justos, y una Intendencia de Protección de los Derechos Socioeconómicos. Intendencia de Costos, Ganancias y Precios Justos; con respecto a la primera, el artículo 17, estipula que la Intendencia de Costos, Ganancias y Precios Justos, se encargará, entre otras cosas:

1. Del estudio, análisis, control, regulación y seguimiento de las estructuras de costos.
2. La determinación de precios justos en cualquiera de los eslabones de las cadenas de producción o importación, distribución y consumo desarrolladas y aplicadas en el Territorio de la República Bolivariana de Venezuela.
3. La fijación de los márgenes máximos de los cánones de arrendamiento de los locales comerciales.
4. La determinación de las ganancias máximas de los sujetos objeto de la aplicación de esta Ley.

Ahora bien, el artículo 18, sobre la Intendencia de Protección de los Derechos Socio Económicos, se encargará de:

1. Las funciones de inspección, fiscalización e investigación establecidas en la presente ley.
2. Tramitar los procedimientos administrativos correspondientes.
3. Imponer las sanciones contempladas en la presente Ley.

El Capítulo II habla sobre la Superintendente o Superintendente Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos; donde, la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE) estará a cargo de una Superintendente o un Superintendente, cuyo nombramiento y remoción compete al Presidente o Presidenta de la República Bolivariana de Venezuela, según lo especifica el artículo 20; asimismo, el artículo 21, exige como requisitos para desempeñar este cargo ser venezolana o venezolano, ser mayor de 25 años y estar en pleno ejercicio de sus derechos civiles y políticos.

El capítulo III, expone lo referente al Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas (RUPDAE). El artículo 24, explica que la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos, tendrá un Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas (RUPDAE), de carácter público y accesible a todos los particulares, pudiéndose establecer subcategorías dentro de dicho Registro; además, el artículo 25 declara que los sujetos de aplicación de esta ley deberán inscribirse y mantener sus datos actualizados en el Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas; puesto que, la inscripción es requisito indispensable, a los fines de poder realizar actividades económicas y comerciales en el país.

En el Capítulo IV Del Sistema de Adecuación Continua de Precios Justos, el artículo 26 deja asentado que la determinación, modificación y control de precios es competencia de la SUNDDE, en los términos establecidos en la presente ley; es decir, éste cumplirá funciones como órgano rector. De acuerdo al artículo 27, los precios de todos los bienes producidos, importados o comercializados por los sujetos de aplicación, serán calculados de acuerdo al Sistema de Adecuación Continua de Precios Justos, el cual contará con los elementos técnicos, científicos y humanos que

se requieran, cuya rectoría la ejercerá la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos; de igual manera, el artículo 28 agrega como ámbito de aplicación que el Sistema de Adecuación Continua de Precios Justos, comprenderá la fijación de precios justos en la totalidad de la cadena de producción, distribución, importación, transporte y comercialización de bienes y servicios por parte de todos los sujetos de aplicación.

En el mismo orden de ideas, el artículo 30 añade los lineamientos para el cálculo, donde la SUNDDE, podrá establecer lineamientos para la planificación y determinación de los parámetros de referencia utilizados para fijar precios justos; éstos, pueden tener carácter general, sectorial, particular o ser categorizados según las condiciones vinculantes o similares entre grupos de sujetos.

Los lineamientos establecidos conforme lo señalado en el presente artículo, surtirán efectos sobre el cálculo del precio justo de los bienes y servicios a los que se refieran, así como para la desagregación de los respectivos costos o componentes del precio.

Concerniente a la determinación o modificación de precios, el artículo 31 dice que, la SUNDDE podrá, sobre la base de la información aportada por los sujetos de la presente ley y de conformidad con lo dispuesto en la misma, a proceder a determinar el precio justo del bien o servicio, o efectuar su modificación en caso necesario, de oficio o a solicitud del interesado; de igual manera, la SUNDDE podrá establecer la obligación o los criterios, para que los sujetos de regulación definidos en la esta ley, coloquen en sus listas de precios o en el marcaje de los productos una leyenda indicando que los precios han sido registrados, determinados o modificados de conformidad con las disposiciones contenida en esta norma.

En el artículo 33, se establecen cuáles son las fuentes de información para la determinación del precio justo de bienes y servicios, así como la determinación de los márgenes de ganancia, por parte de la SUNDDE:

1. Información suministrada por los administrados, bien a requerimiento del ente actuante o recabada y resguardada en los archivos de otros órganos de la Administración Pública. Dicha información debe reflejar las estructuras de costos y márgenes de ganancia, durante el período que corresponda.
2. Elementos que por su vinculación con el caso sometido a consideración, para la determinación del precio justo de los bienes o servicios objeto de regulación, hagan mérito para presumirse válidos según los criterios comúnmente aplicados por la SUNDDE, para la fijación de precios justos y el costo que lo compone.
3. Información recabada y resguardada en los archivos de organismos internacionales o administraciones de otros países, conforme a los convenios de cooperación existentes o el carácter público de la misma.
4. Información suministrada por los denunciantes, terceros o cualquier otra persona que tuviere conocimiento del incumplimiento de las previsiones de la presente Ley, o la presunta comisión de los delitos previstos en ella.
5. Información suministrada por las organizaciones del Poder Popular.

Cabe destacar, que los criterios para la determinación de precios tendrán siempre en cuenta el marco social y económico de la República, debiendo atender al principio de justicia social equilibrando el estímulo a la actividad productiva con la protección efectiva de salario.

Con respecto a la calidad suministrada, el artículo 34 dice que los costos y gastos informados a la SUNDDE, no podrán exceder de los costos razonables registrados contablemente.

Por otro lado, el artículo 37 abarca el tema del margen máximo de ganancia que una empresa puede establecer; además, según los criterios científicos de la SUNDDE, anualmente ésta puede ajustar el margen máximo de ganancia, tomando en consideración las recomendaciones derivadas de los Ministerios del Poder Popular con competencia en las materias de Comercio, Industrias y Finanzas; quedando establecido así, que en ningún caso, el margen de ganancia de cada actor de la cadena de comercialización excederá de treinta (30) puntos porcentuales de la estructura de costos del bien o servicio.

En el Capítulo VI Régimen Sancionatorio, se especifican las infracciones, sanciones y multas, en las que se puede ver envuelta las empresas por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Orgánica de Precios Justos; así como también, las normas dictadas por la SUNDDE.

El inicio de fiscalización, del artículo 39, dicta que el funcionario o la funcionaria competente, bien de oficio o con fundamento en denuncia, iniciará la fiscalización para el cumplimiento de las regulaciones previstas en esta ley, seguidamente de la notificación según el artículo 40 y la ejecución de la inspección, según el artículo 41, donde, la funcionaria o el funcionario actuante ejecutará las actividades materiales o técnicas necesarias, por todos los medios a su alcance, para determinar la verdad de los hechos o circunstancias, que permitan conocer la conformidad o incumplimiento de los deberes impuestos por la ley, los responsables, el grado de responsabilidad y, de ser procedente, el daño causado.

Es necesario mencionar, que el artículo 44 resalta las medidas preventivas si durante la inspección o fiscalización, la funcionaria o el funcionario actuante detectara indicios de incumplimiento de las obligaciones previstas por la ley, y existieren elementos que permitan presumir que se puedan causar lesiones graves o de difícil reparación a la colectividad; podrá adoptar y ejecutar en el mismo acto, medidas preventivas destinadas a impedir que se continúen quebrantando las normas que regulan la materia. Dichas medidas podrán consistir en:

1. Comiso preventivo de mercancías.
2. Ocupación temporal de los establecimientos o bienes indispensables para el desarrollo de la actividad.
3. Cierre temporal del establecimiento.
4. Suspensión temporal de las licencias, permisos autorizaciones emitidas por la SUNDDE.
5. Ajuste inmediato de los precios de bienes destinados a comercializar o servicios a prestar, conforme a los fijados por la SUNDDE.

Cuando se dicte la ocupación temporal, tal medida se materializará mediante la posesión inmediata, la puesta en operatividad y el aprovechamiento del establecimiento, local, vehículo, nave o aeronave, por parte del órgano o ente competente; y el uso inmediato de los bienes necesarios para la continuidad de la producción o comercialización de bienes, o la prestación de los servicios, garantizando el abastecimiento y la disponibilidad de éstos durante el curso del procedimiento.

Por otra parte, en el caso de ordenarse el comiso preventivo de mercancías, se dispondrá su enajenación inmediata con fines sociales, lo cual deberá asentarse en acta separada firmada por el representante del organismo público o privado; también mencionado en el artículo 44.

El Artículo 50, clasifica una serie de sanciones administrativas, en los casos de las infracciones previstas por esta ley, como lo son: multas, que serán calculadas según la base tributaria, suspensión temporal en el Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas, cierre temporal de almacenes, depósitos o establecimientos, por lapsos hasta de 180 días; igualmente, están en riesgo de clausuras de los mismos, confiscación de bienes y revocatoria de licencias; entre otras.

Con respecto a la especulación, el artículo 56 especifica que aquel que enajene bienes o presten servicios a precios o márgenes de ganancia superiores a los fijados o determinados, por la autoridad competente a través de fijación directa o mediante la autorregulación de acuerdo a las normas que a tal efecto dicte la Superintendencia Nacional de Precios Justos, serán sancionados con prisión de ocho (08) a diez (10) años. Igualmente, serán sancionados con ocupación temporal del almacén, depósito, unidad productiva o establecimiento, hasta por ciento ochenta (180) días, más multa de un mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) Unidades Tributarias.

Los sujetos de aplicación que restrinjan la oferta, circulación o distribución de bienes regulados por la autoridad administrativa competente, retengan los mismos, con o sin ocultamiento, serán sancionados por vía judicial con prisión de ocho (08) a diez (10) años. Igualmente, serán sancionados con multa de un mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) Unidades Tributarias, y con la ocupación temporal del establecimiento hasta por ciento ochenta (180) días; dictado en el artículo 59, sobre el acaparamiento.

Artículo 55. Quienes conjunta o separadamente, desarrollen o lleven a cabo acciones, incurran en omisiones que impidan de manera directa o indirecta la producción, fabricación, importación, acopio, transporte, distribución y comercialización de bienes, así como la prestación de servicios

regulados por la SUNDDE, serán sancionados por vía judicial con prisión de diez (10) a doce (12) años. Igualmente, serán sancionados con multa de mil (1000) a cincuenta mil unidades tributarias (50.000) Unidades Tributarias y ocupación temporal hasta por ciento ochenta (180) días, prorrogables.

La reventa de productos de primera necesidad, con fines de lucro, para revenderlos por precios superiores a los establecidos por la SUNDDE, será sancionado con prisión de uno (01) a tres (03) años, multa de doscientas (200) a diez mil (10.000) Unidades Tributarias y comiso de los productos, acorde a lo expuesto por el artículo 62.

2.3.2. Providencia Administrativa N° 003/2014

Asimismo, la providencia mediante la cual se fijan criterios contables generales para la determinación de precios justos 003/2014, publicada en Gaceta Oficial N° 40.531 el 7 de febrero de 2014, sirve para sustentar el desarrollo de la tesis; puesto que, ésta tiene por objeto establecer los criterios contables generales que deben utilizar los sujetos de aplicación; entiéndase, las personas naturales o jurídicas dedicadas a la actividad económica de producir, comprar-vender o prestar un bien o servicio; dichos sujetos de aplicación fueron previamente establecidos en la Ley Orgánica de Precios Justos, y que le permiten a la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. la adecuación de las estructuras de costos, haciendo posible determinar el precio máximo de venta de los artículos, tal cual lo presenta el artículo 1 de dicha providencia.

Ahora bien, el artículo 2 presenta los criterios de cumplimiento obligatorio en la contabilidad de los sujetos de aplicación presentados en la Ley Orgánica de Precios Justos; entre ellos está, el numeral 1, que explica que los costos de producción son apenas una parte de la información

financiera, que se genera, prepara y presenta, con base en el desempeño de sus operaciones, la valuación de todos los eventos que la afectan y la aplicación de un conjunto de normas, principios y políticas contables adaptadas por los sujetos de aplicación; es por ello, que no podrá existir control sobre los costos por parte de los sujetos de aplicación, si no se regula y se lleva un control integral sobre toda la información financiera.

El numeral 3, afirma que el costo será el valor de los elementos necesarios asociados directa e indirectamente para la producción de un bien o la prestación de un servicio; mientras que, el numeral 4, menciona los costos directos, señalando que el costo de producción comprende todos los costos derivados de la adquisición y transformación para darle al producto o servicio su condición de terminado o prestado; igualmente, en el mismo artículo habla de los costos ajenos; pues, refleja los gastos ajenos a la producción; es decir, los gastos del periodo. Los gastos ajenos a la producción serán los gastos de administración, de representación, publicidad y venta, entre otros

Con respecto a los inventarios, el numeral 5 expone que los inventarios son activos mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación del negocio; en proceso de producción para su posterior venta; o en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Los elementos del costo de producción incluirán, según lo expone el numeral 6 del artículo 2, los costos de adquisición de materiales y materias primas y los costos de conversión o transformación, para darle a los productos o servicios su condición de terminados o prestados. En cualquier caso, se incluyen y se reconocen entre los costos de producción sólo en la

medida en que se incurran y sean necesarios para llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados.

En cuanto al costo de adquisición de materiales y materias primas, el artículo 2 numeral 7; explica que, forman parte de los costos de adquisición de materiales y materias primas, el precio o valor de compra de los materiales, aranceles de importación (seguro en flete marítimo, almacenamiento primario, etc.) y otros impuestos (no recuperables); transporte y manejo de materiales, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de materiales y servicios. En cualquier caso, la determinación de los costos de adquisición deberá cumplir con la regulación establecida de materia de precios de transferencia.

Igualmente; en el artículo 2 numeral 8, se señalan cuales costos formarán parte de los costos presentes en la conversión o transformación del producto; estos serán: mano de obra directa, costos indirectos de producción fijos (distribución en base a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción); costos indirectos de producción variables (distribución en base al nivel real de uso de los medios de producción); y costos indirectos de producción mixtos (los que poseen una porción fija y otra variable).

El numeral 12, dicta a los sujetos de aplicación a incorporar a sus estructuras de costos de producción del bien o prestación del servicio, conforme a la providencia 003/2014, aquellos gastos ajenos a la producción, gastos del ejercicio hecho en el país, causados en el ejercicio, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones medulares; pero, en ningún caso, la cantidad de gastos ajenos a la producción incorporados a la estructura de costos excederá del 12,5% del costo de producción del bien o de la prestación del servicio del ejercicio determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción.

Los gastos de distribución, solo serán reconocidos como elementos de costos a los sujetos de aplicación que llevan a cabo esta actividad; es decir, a los distribuidores, según el numeral 13, igual que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) representará un costo, cuando este no pueda ser recuperado o trasladado conforme a la leyes respectivas, según el numeral 15.

Los costos indirectos, según el numeral 16, deben ser razonables con respecto a la misma estructura de costos de la actividad económica que desempeña el sujeto de aplicación en la cadena de producción, importación y/o comercialización, basados en los conceptos y definiciones descritas en esta providencia administrativas.

De igual manera, lo expuesto por el artículo 3, en cuanto a la adecuación de la estructura de costos, el costo asociado a la estructura de costos de la producción de un bien o la prestación de un servicio será el costo real de producción determinado en función del artículo 2, presentado previamente. Con respecto a las fórmulas de cálculo del costo, y según la adecuación de las estructuras de costos del artículo 3; el artículo 5 estipula los criterios para la aplicación de las mismas, en el cálculo del costo establecido en los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, estas fórmulas establecen:

1. Cuando sea posible identificar los costos asociados a cada artículo específico producido o servicio prestado, se debe utilizar obligatoriamente la identificación específica de costos.
2. Cuando resulte impracticable la asignación de costos a cada artículo específico producido o servicio prestado, se pueden utilizar el método Primeras en Entrar, Primeras en Salir (PEPS); o Costo Promedio Ponderado (CPP) para la selección de existencia final.

3. Se debe utilizar la misma fórmula de costo para todos los inventarios de una misma naturaleza y uso similar. Pueden justificarse diferentes fórmulas de costo para inventarios de naturaleza y uso diferentes, bajo las condiciones establecidas anteriormente en esta providencia.

Acorde con los artículos 7 y 8, correspondientes a las sanciones y límites de las ganancias, serán sancionadas de acuerdo a lo establecido por la Ley Orgánica de Precios Justos.

2.3.3. Providencia Administrativa N° 070/2015

Por último, la Providencia Administrativa N° 070/2015, es la última actualización de la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), en cuanto a materia de fijación de precios se refiere; publicada en Gaceta Oficial N° 40.775 el 27 de octubre de 2015; a la que también, se tomó como referencia, puesto que tiene competencia con la investigación con respecto a la fijación de precios. Consta de tres capítulos, 19 artículos y su respectiva disposición derogatoria y final.

Ésta, tiene como objeto establecer el régimen ordinario para la regulación sobre determinación, fijación y marcaje de precios para los bienes y servicios comercializados en Venezuela, destinadas a regir un sector económico, a un grupo de sujetos de aplicación o a un individuo o grupos de los mismos según sea necesario para promover la producción nacional, la distribución equitativa de bienes o servicios o cualquier otra circunstancia de hecho; así como lo expone el artículo 1, en su objeto de aplicación. Por otro lado, el artículo 2, adopta una serie de definiciones a manejar a efectos de la aplicación e interpretación:

- 2. Precio Máximo de Venta del Productor o Importador (PMVPI):** Es el precio más alto, expresado en bolívares, que puede asignar a determinado bien o servicio, el sujeto de aplicación que produce o importa dicho bien.
- 3. Precio Máximo de Venta al Público (PMVP):** Es el precio más alto, al cual puede ser comercializado un bien o servicio al usuario o usuaria final, en condiciones de detal.
- 4. Precio Justo:** Es el precio determinado y fijado por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), como órgano rector en materia de costos, ganancias y precios, al cual dicha Superintendencia, expresamente, asigne la denominación "Precio Justo".
- 5. Margen de Intermediación (MI):** Es la relación porcentual entre el Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) y el Precio Máximo de Venta del Productor o del Importador (PMVPI), como se expresa en la siguiente fórmula:

$$MI = [PMVPI \div (PMVP - PMVPI)] \div 100$$

El margen máximo de intermediación se calculará para toda la cadena de comercialización de cada bien, independientemente del número de intermediarios que intervienen en ella.

En el capítulo II, se expone la determinación de los precios regulados por esta providencia, comenzando por el artículo 3 y las categorías de precios regulados. Estas categorías son:

- 1. Precio Máximo de Venta del Productor o Importador (PMVPI).** Determinado y fijado por el sujeto de aplicación que produce o importa el bien con el fin de comercializarlo entre otros sujetos de aplicación encargados de su venta al usuario final.
- 2. Precio Máximo de Venta al Público (PMVP).** Cuya determinación y fijación corresponde al prestador del servicio, o del productor o importador del bien. Será el resultado de la sumatoria del Precio de Venta del Productor o Importador, más el margen de intermediación que corresponde al resto de los eslabones de la cadena de comercialización, con las restricciones referidas al Margen Máximo de Ganancia y el Margen Máximo de Intermediación establecidas en esta Providencia.
- 3. Precio Justo.** Es el precio determinado y fijado para un bien o servicio por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos.

Con respecto a los aspectos para la determinación de precios, el artículo 4 deja claro que, a fines de la determinación y fijación de los precios cuyas categorías son reguladas en esta providencia, la Superintendencia

Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos o el sujeto de aplicación, en su caso, tomarán en cuenta la estructura de costos del bien o servicio, el Precio Máximo de Venta del Productor o Importador (PMVPI), el margen máximo de ganancia permitido a cada sujeto de aplicación, el margen máximo de intermediación para toda la cadena de distribución y de comercialización, y el carácter estratégico del bien para la satisfacción de los derechos esenciales del pueblo. De igual forma, el artículo 5 presenta una estricta observancia del margen máximo de ganancia, donde:

En el cálculo y determinación de cualquiera de las categorías de precios reguladas por esta Providencia, el margen máximo de ganancia permitido para cada sujeto de aplicación, observará lo establecido en el artículo 37 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos, con los límites establecidos a continuación:

1. El margen máximo de ganancia permitido a los importadores de bienes es de hasta veinte por ciento (20%);
2. El margen máximo de ganancia permitido a los productores nacionales y prestadores de servicios es de treinta por ciento (30%).

De igual manera, los artículos 6 y 7 comentan el margen máximo de intermediación y la distribución del margen de intermediación; respectivamente, donde, el artículo 6 explica *“Independientemente del número de intermediarios que intervengan en la cadena de distribución o comercialización de un bien o servicio, el margen máximo de intermediación permitido para toda la cadena es de hasta sesenta por ciento (60%)”*; mientras, el artículo 7, explica:

La incidencia en el margen máximo de intermediación, de los márgenes máximos de ganancia del distribuidor y el comercializador al detal, debe ajustarse a los usos en la comercialización del bien o servicio del cual se trate.

En ningún caso, el margen máximo de intermediación del distribuidor, por unidad de producto, puede ser mayor al margen máximo de intermediación del comercializador al detal.

Ahora bien, el artículo 9 resalta la fijación de precios justos de la siguiente manera:

La Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), establecerá los precios a los productos que considere y serán publicados a través de su página web.

Se prohíbe expresamente a los sujetos de aplicación el marcaje con la denominación “precio justo” a cualquier producto cuyo precio no haya sido fijado por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos, (SUNDDE).

En todo caso, los productores, importadores y comercializadores de los bienes y servicios, pueden establecer márgenes de ganancias y de intermediación menores a los establecidos, tal como lo expresa el artículo 10 de esta providencia. De acuerdo al Capítulo III, Obligación de Marcaje del Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) y el Precio Justo, el artículo 11 dicta la obligación de fijación y marcaje por parte de los sujetos de aplicación, según sea el caso:

El marcaje del Precio Máximo de Venta al Público y del Precio Justo es obligatorio para todos los sujetos de aplicación, respecto de todos los productos, bienes y servicios comercializados en el territorio nacional, de acuerdo a las condiciones expresadas en la presente providencia administrativa para dichas categorías de precios.

Ningún bien o servicio podrá ser ofrecido comercialmente sin que su Precio Máximo de Venta al Público o su Precio Justo, según correspondiere, hubiere sido fijado y resultare visible y oportuno para el conocimiento de todo posible adquirente, de conformidad con lo estipulado en la presente Providencia Administrativa.

Las modalidades de marcaje, mostradas a continuación en el artículo 12, explican cuál es la forma correcta de marca el PMVP en la cara del artículo para el momento de su venta:

El marcaje de Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) o del Precio Justo se hará mediante una de las tres modalidades indicadas en este artículo, atendiendo a la naturaleza del bien o servicios, según el orden de prelación o preferencia que se indica:

1. Rotulado en el cuerpo del bien.
2. Estampado mediante etiqueta autoadhesiva.
3. Listado impreso.

La selección de la modalidad de marcaje no es optativa, debiendo implementarse el rotulado en el cuerpo del bien como modalidad preferente...

Sólo podrá emplearse la modalidad de listado impreso cuando se trate de la prestación de servicios o de la comercialización de bienes cuyas características físicas, presentación o condiciones usuales de comercialización, son tales que resulta imposible implementar alguna de las modalidades señaladas en los numerales 1 y 2 de este artículo...

El rotulado en el cuerpo del bien, expresa:

El marcaje del Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) o del Precio Justo en el cuerpo, empaque o envoltorio, del bien deberá ser visible y legible a los usuarios y usuarias, colocado en la parte frontal del producto a un tamaño no menor de cinco milímetros (5 mm).

Cuando las dimensiones del objeto impidan cumplir con las indicaciones ya fijadas para el troquelado o marcado de Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) o el Precio Justo, podrá excepcionalmente fijarse en un tamaño de tres milímetros (3 mm).

De igual manera, sobre el estampado mediante etiqueta autoadhesiva, según esta providencia en el artículo 14, cuando la naturaleza del bien no permita que sea rotulado directamente sobre su cuerpo o envoltorio, el Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) o el Precio Justo debe ser estampado mediante una etiqueta autoadhesiva, adherida al cuerpo o envase, empaque o envoltorio del bien, que sea visible y legible para los usuarios, elaborada en un material que dificulte su remoción y con tinta indeleble, de tal manera que al removerla implique su deterioro irreversible o destrucción. Sobre el listado de precios, el artículo 15 cita:

Cuando no fuere posible el marcaje del Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) o el Precio Justo mediante alguna de las modalidades indicadas en los dos artículos precedentes, en razón de las características físicas del bien, su presentación o las condiciones usuales de su comercialización, el precio deberá ser indicado mediante listas, anuncios, habladores u otros mecanismos similares, asegurando la fácil identificación del precio con el producto, y su lectura y visualización a una distancia razonable...

Para el cambio de la modalidad del marcaje, la presente providencia indica, en el artículo 16:

La Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos, de oficio, podrá ordenar a los sujetos de aplicación el cambio de la modalidad de marcaje o rotulado cuando considere que la naturaleza del producto permite otro que asegure una mejor identificación por parte de los usuarios o usuarias.

El artículo 17, menciona sobre el marcaje o rotulado información al respecto:

1. Las siglas "PMVP" en referencia al Precio Máximo de Venta al Público, o la expresión "PRECIO JUSTO"...
2. La denominación monetaria "Bs", haciendo referencia a bolívares, seguida del monto correspondiente al Precio Máximo de Venta al Público, o al Precio Justo...
3. La expresión "IVA", en alusión al Impuesto al Valor Agregado, seguida del porcentaje correspondiente a la alícuota del IVA aplicable...
4. La expresión monetaria "Bs", en referencia a bolívares, seguida del valor absoluto correspondiente al Impuesto al Valor Agregado del bien o servicio...
5. La expresión "TOTAL A PAGAR", seguida de la denominación monetaria "Bs", haciendo referencia a bolívares...
6. La fecha del marcaje en formato que indique el mes y el año en números, (mm/aa).

La prohibición de doble marcaje y enmiendas, es explicada en el artículo 18 de esta providencia.

En ningún caso se podrá marcar más de un Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) en un mismo bien o servicio, remover las etiquetas, tachar o enmendar el precio indicado originalmente, ni fijar en listas precios superiores a los marcados. Si se detectan tachaduras o enmiendas, o se han fijado en listas Precio Máximo de Venta al Público (PMVP) superiores a los marcados los sujetos de aplicación serán objeto de las sanciones de ley.

Finalmente, el marco sancionatorio que aparece en el artículo 19, deja en claro que los sujetos de aplicación que infrinjan la dicha providencia administrativa, serán sancionados conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de Precios Justos. Una vez comprendido el marco legal que encierra la legislación venezolana con respecto a la contabilidad de costos en las estructuras de costos de las empresas y la fijación de precios, se pudo notar la relevancia de esta tesis; puesto que, es un tema nuevo y poco explorado dentro de este campo de estudios.

2.4. BASES CONCEPTUALES

Las bases conceptuales parten de un conocimiento previo y generalizado del investigador; en el cual, busca expresar definiciones dentro de la operacionalización de variables; a través de los autores expuestos anteriormente, donde se elige uno en específico para ser tomado como base en el desarrollo de toda la investigación.

Clasificación de las tasas de aplicación

Una vez estimados el nivel de producción y los costos indirectos de fabricación totales para el periodo siguiente podrá calcularse la tasa predeterminada de los costos indirectos de fabricación para el periodo siguiente (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

Costeo Directo

Es un método de costeo que supone que para obtener un control administrativo apropiado sólo se deben considerar como parte del verdadero costo de las mercancías fabricadas aquellos costos que varían en forma directa con el volumen de producción , porque sólo los elementos variables se relacionan con el producto (Neuner, 2001).

Costeo Directo por Clientes

Se refiere a los clientes para los que la empresa se dedica a fabricar y/o vender sus productos, ellos serán desagregados para evaluar individualmente los costos implicados en producir para vender a cada uno de ellos.

Costeo Directo por Productos

Se refiere a los productos que la empresa en estudio produce, estos serán objeto de cálculo de su estructura de costos.

Costeo Directo por Territorio

Se refiere a los lugares en los que la empresa realiza su actividad, los cuales serán desagregados, determinando para cada uno de ellos los costos que en ellos se incurren.

Estado de Resultado

Es una representación de las actividades de operación de una compañía. El estado de resultados proporciona detalles de entradas, gastos,

ganancias y pérdidas de una compañía durante un periodo. (Wild, Subramanyam y Halsey, 2006).

Estructura de Costos

Se define como la organización de forma lógica y estratégica los costos que intervienen en la elaboración de un producto, tomando en cuenta para ellos las necesidades de la organización.

Flujo de Sistema Productivo

Un producto puede fluir a través de una fábrica por diferentes rutas o vías hasta su terminación. Los flujos de productos más comunes son, secuenciales, paralelos y selectivos. El mismo sistema de costeo por procesos puede utilizarse para todos los flujos del producto (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

Precio de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

Es el precio comercial que la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. coloca a sus productos.

Precio de máximo de venta al público

Es el precio determinado y fijado por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), como órgano rector en materia de costos, ganancias y precios, al cual dicha Superintendencia, expresamente, asigne la denominación "Precio Justo". (Providencia Administrativa N° 070/2015).

Precio máximo de venta calculado

Es el precio de venta justo calculado por la empresa ITP, Suministros Médicos, C. A.

Costos según la identificación con el producto

La clasificación del costo que se basa en la relación con el producto cambiará a medida que varía la relación. (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005). En esta clasificación los costos son divididos en dos categorías, costos directos e indirectos, como señaló el autor, dependerá de la relación que tenga el costo con el producto para poder diferenciarlos

Costos según la relación con el volumen de producción

Los costos varían de acuerdo con los cambios en el volumen de producción. Los costos con respecto al volumen se clasifican como variables, fijos y mixtos. (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

Sistema de Acumulación de costos

Para explicar los costos relacionados con ciertas actividades productoras de ingresos se requiere un sistema para la acumulación de la información acerca de los costos en forma sistemática. Además, los costos deben ser registrados de manera que brinden una base sólida para el análisis y control. (Neuner, 2001).

Sistema de acumulación de costos por absorción

Es el enfoque tradicional de la contabilidad de costos, el cual considera como costos del producto a los costos indirectos fijos y variables. (Gómez, 2005).

Sistema de acumulación de costos directo

Los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función de un periodo determinado, pero jamás del volumen de producción. El hecho de contar con determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un periodo determinado. Por lo tanto, los costos fijos de producción no están condicionados por el volumen de ésta, ya que no son modificables por el nivel en el cual se opera; para costear con este método se incluyen únicamente los costos variables. Los costos fijos de producción deben llevarse al periodo, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, de ahí que no se asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas. (Ramírez, 2008).

Luego de la extensa explicación reflejada en el Marco Teórico, se pudo partir con una base precisa para desarrollar el Marco Metodológico; pues, están claros los términos a utilizar en el avance de la tesis. A continuación, se elige la profundidad de la investigación; así como también, las técnicas usadas para la recolección de datos dentro de la población, y el análisis de la información.

CAPÍTULO III

3. MARCO METODOLÓGICO

Se refiere a la forma; propiamente dicho, del desarrollo de la tesis. En el marco metodológico se responde, fundamentalmente, a la pregunta ¿cómo?, es decir, aquí se indica la metodología que se utilizó en la investigación para lograr los objetivos propuestos, también se presentó el diseño de investigación utilizado y el tipo de investigación realizada; se elaboraron los instrumentos para la recolección de datos y se indicó cuáles fueron los procedimientos a seguir para el análisis de los mismos.

En el marco metodológico, según Fontaines (2012) “...se describen el conjunto de actividades metodológicas que le permitirán a los investigadores recolectar los datos de estudio” (pág. 124). Igualmente, el marco metodológico consta del tipo y diseño de la investigación, la delimitación y el alcance de la investigación; cuenta con una población y muestra, técnicas de recolección de datos, análisis de la información y operacionalización de variables.

3.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN

El tipo de investigación, permite darle la dimensión al nivel según los objetivos establecidos, determinando la manera de cómo el investigador aborda el evento de estudio, de acuerdo a las técnicas, métodos, instrumentos y procedimientos propios de cada uno. Hurtado (2010), afirma: “*el tipo de investigación alude al grado de profundidad y clase de resultado a lograr en la investigación*”.

Ejemplos de tipos de investigación son-la investigación exploratoria, la investigación descriptiva, la investigación proyectiva y la investigación explicativa.

Dicho esto, se comprobó que el alcance de la investigación es lo suficientemente amplio como para tratar desde diferentes enfoques varios tipos de investigación, partiendo desde el tipo de investigación descriptiva-analítica. Al respecto, Arias (2006), señala que en un estudio pueden identificarse diversos tipos de investigación, existiendo muchos modelos y diversas clasificaciones; sin embargo, independientemente, de la clasificación utilizada *“todos son tipos de investigación, y al no ser excluyentes, un estudio puede ubicarse en más de una clase”* (pág. 23).

Desde el punto de vista del tipo de investigación descriptiva; ésta, permite narrar, describir, caracterizar, reseñar e identificar el problema u objeto de investigación sin dar explicaciones o razones de las situaciones. Ahora bien, el tipo de investigación analítica implica la reinterpretación de lo analizado en función de algunos criterios (las causas, la naturaleza, los efectos), dependiendo de los objetivos del análisis; entonces, este tipo de investigación consiste en el análisis de las definiciones relacionadas con el tema, para estudiar sus elementos detalladamente y poderlas comprender con mayor profundidad.

De este modo, el tipo de investigación analítica consiste en la desmembración de un todo, descomponiéndolo en sus partes o elementos para así observar y examinar un hecho en particular. De igual manera, Hurtado (1998) expone:

La investigación analítica tiene como objetivo analizar un evento y comprenderlo en términos de sus aspectos menos evidentes. La investigación analítica incluye tanto el análisis como la síntesis. Analizar significa desintegrar o descomponer una totalidad en todas sus partes. Síntesis significa reunir varias cosas de modo que conformen una totalidad coherente, dentro de una comprensión más amplia de la que se tenía al comienzo (pág. 255).

Se puede notar así, que este tipo de investigación descriptiva-analítica permitió diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. y describir la información financiera y gerencial que incide en la estructura de costos de dicha empresa; a su vez, se logró elaborar la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa y proponer un modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A. Las preguntas que este tipo de investigación dio respuesta, son:

¿Cómo es el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.? ¿Cuál es la información financiera y gerencial que incide en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.? ¿Cuál es la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.?; y por último, ¿Cómo es el modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.?

3.2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El diseño tiene que ver con los procedimientos específicos para recoger los datos (fuentes, tiempo y cantidad de eventos de estudio). Hurtado (2010) define el diseño de investigación diciendo: *“Por su parte el diseño de investigación alude a los aspectos operativos relacionados con la recolección de datos”* (pág. 110). La investigación se llevó a cabo por medio de un diseño de campo; ya que, está basada en fuentes primarias, que fueron los estados financieros proporcionados por la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., apoyado por una fuente secundaria, representada por las referencias bibliográficas obtenida de los libros y textos, los antecedentes de otras investigaciones y la Ley de Precios Justos 2014.

A través de un caso de estudio, se fundamentó el diseño metodológico de esta tesis; puesto que, aunque se estudió la estructura de costos para la fijación de precios en las empresas de suministros médicos; solamente se tomó el caso de estudio de una empresa en particular, ITP Suministros Médicos, C. A. para el periodo Enero-Noviembre de 2015. Este tipo de investigación descriptiva-analítica, con su diseño de campo fue ideal para dar fiel cumplimiento al objetivo de la investigación; debido a que, se profundizó un caso específico, entre los existentes dentro de las empresas de suministros médicos.

3.3. LIMITACIÓN Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

Lo expuesto anteriormente, dio idea clara de hasta dónde se quiso llegar con esta tesis; es decir, qué sector se estudió; además, qué alcance permitió lograr esta investigación. La investigación, estuvo delimitada desde el punto de vista del sector a las empresas de suministros médicos, específicamente, un caso de estudio centrado en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. para el periodo Enero-Noviembre de 2015; y, desde el punto de vista del conocimiento, tiene como alcance la elaboración de la estructura de costos y fijación del Precio Máximos de Venta del Productor o Importador, en el marco de la Ley Orgánica de Precios Justos, la Providencia Administrativa N° 003/2014 y la Providencia Administrativa N° 070/2015, con el fin de que esas empresas eviten sanciones; y además, conozcan sus costos y sobre todo los controlen y racionalicen; a través, del conocimiento de los procesos que se incurren en la fabricación de sus productos.

3.4. POBLACIÓN Y MUESTRA

La población es un conjunto de individuos de la misma clase, limitada por el estudio. Acorde con Icart, Fuentelsaz y Pulpón (2006):

Es el conjunto de individuos que tienen ciertas características o propiedades que son las que se desea estudiar. Cuando se conoce el número de individuos que la componen, se habla de población finita y cuando no se conoce su número, se habla de población infinita (pág. 55).

En el caso de esta tesis, la población a estudiar es finita; puesto que, sí se conoce el número de casos que se desea estudiar, el cual fue la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., quien representó a las empresas de suministros médicos.

Para Tamayo y Tamayo (1997), *“La población se define como la totalidad del fenómeno a estudiar donde las unidades de población posee una característica común la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación”* (pág. 114). Como la población de estudio está delimitada a la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. no fue necesario aplicar criterios muestrales; ya que, la población está definida, es pequeña y finita. Por otra parte, los sujetos de la información en esta investigación, fueron los trabajadores de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.; siendo, su Gerente General y dueño de la empresa, José Vega; así como también los empleados de las distintas áreas operativas, que son alrededor de 15 personas.

3.5. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

A continuación, se presentan primeramente las técnicas que sirvieron para recolectar la información de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., necesaria para cumplir los objetivos planteados en el Capítulo I. Luego, los instrumentos para el análisis de esa información que llevó a realizar los análisis finales y conclusivos correspondientes a esta investigación.

3.5.1. Técnicas de recolección de Información

Las técnicas que sirvieron para recolectar la información necesaria para llevar a cabo esta tesis fueron, primordialmente, cualitativas para posteriormente ser analizadas, éstas fueron:

3.5.1.1. Observación cualitativa

Con esta técnica, se alcanzaron los objetivos de esta investigación, al recolectar la información necesaria para tal, porque permitió describir comunidades y sus actividades, llevando esto a la observación de las actividades de la empresa, en específico su flujo del sistema productivo y todas las actividades necesarias para realizar su producción; comprender los procesos involucrados en la producción y cómo ellos afectan los sistemas de acumulación de costos y sus estructuras. Sobre ella Hernández, Fernández y Baptista (2003) explican:

Se trata de una técnica de recolección de datos (denominada también observación de campo, observación directa u observación participante) cuyos propósitos son: a) explorar, ambientes, contextos, subculturas y la mayoría de los aspectos de la vida social (Grinnell, 1997); b) describir comunidades, contextos o ambientes, y las actividades que se desarrollan en éstos(as), las personas que participan en tales actividades y los significados de las actividades (Patton, 1980); c) comprender procesos, interrelaciones entre personas y sus situaciones o circunstancias, y eventos que suceden a través del tiempo, así como los patrones que se desarrollan y los contextos sociales y culturales en los cuales ocurren las experiencias humanas (Jorgensen, 1989); d) identificar problemas (Grinnell, 1997); y e) generar hipótesis para futuros estudios (pág. 458).

3.5.1.2. Entrevista

Según Tamayo y Tamayo (2004) explica sobre la entrevista:

...Podemos decir que la entrevista es la relación directa establecida entre el investigador y su objeto de estudio a través de individuos o grupos con el fin de obtener testimonios orales. La entrevista puede ser individual o colectiva. Por la forma en que está estructurada puede clasificarse en libre o dirigida (pág. 185)

Por medio de esta técnica, se logró una aproximación a las personas que laboran en ITP Suministros Médicos, C.A., específicamente al personal directamente relacionado a las actividades productivas y al gerente general, a ellos se le plantearon preguntas relacionadas a sus actividades y al manejo de los costos, siempre en el contexto de una conversación fluida; algunas de las preguntas a realizadas fueron:

- ¿Cómo se producen cada uno de los artículos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.?
- ¿Cuál es la estructura de costos que manejan?
- ¿Cómo calculan el costo de los productos?
- ¿Cómo determinan el precio de los productos?
- ¿Cuál es el precio de los productos?
- Solicitud del Estado de Resultados y Balance de Comprobación detallado de los últimos 9 meses.
- ¿Cuántas personas trabajan en la producción?
- ¿Qué materiales y cuánto de ellos se utiliza en la elaboración de los productos?
- ¿Cada cuánto tiempo se produce?
- ¿Qué cantidades se produce?
- ¿Dónde se almacenan los productos y cuál es el cuidado de ellos?
- ¿Cómo se realiza la comercialización de los productos?

Estas preguntas, en conjunto con la información que las personas suministraron en el transcurso de la entrevista, proporcionaron la información necesaria para conocer y describir cómo se realiza la actividad de la empresa, datos de vital importancia para saber ¿Cuál es su flujo del sistema? ¿Cuál es el sistema de acumulación de costos utilizados? y así; a través de ellos, se determinó el sistema de acumulación acorde a las necesidades de la empresa en conjunto del flujo de su sistema, para luego clasificar sus costos y establecer un sistema de costeo directo que sirvió como base de comparación sobre los beneficios que tiene éste y el costeo absorbente y; finalmente, determinar la estructura de acumulación de costos y el modelo de fijación de precios de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

3.5.2. Técnicas de análisis de la información

Las técnicas seleccionadas, se utilizaron; principalmente, para analizar la información obtenida en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., con la finalidad de determinar el flujo de su sistema de producción, su sistema de acumulación de costos, la estructura de costos, el modelo de fijación de precios, que con ella se pueden llegar a conclusiones y recomendaciones sobre la actividad que realiza la empresa.

3.5.2.1. Análisis de contenido

Esta técnica fue la principalmente usada en el análisis de lo contemplado en la Ley Orgánica de Precios Justos y la Providencia Administrativa N° 003/2014 y N° 070/2015, para desarrollar el modelo de fijación de precios enmarcado a lo establecido en ellas y la determinación de los costos que se consideraron como parte del producto.

Según Berelson (1952) (Citado por Hernández, Fernández y Baptista, 1999):

El análisis de contenido es una técnica para estudiar y analizar la comunicación de una manera objetiva, sistemática y cuantitativa. Han sido propuestos varios pasos para realizar el análisis de contenido, entre ellos se pueden mencionar los siguientes:

- Leer detenidamente todo el contenido que se va a analizar.
- Identificar las unidades de análisis que permitirán registrar los aspectos de interés en el análisis propuesto. (Una unidad de análisis es generalmente una palabra clave, una oración simple, una breve frase que resuma una idea, un concepto, un sentimiento, una situación, etc.).
- Identificar las categorías dentro de las cuales serán colocadas las unidades de análisis establecidas. (Por ejemplo, la unidad puede ser una oración y la categoría el tipo de oración, es decir, oración declarativa o interrogativa).
- Cuantificar los resultados por medio de la elaboración de tablas de frecuencias observadas de las unidades de análisis establecidas.
- Analizar e interpretar los resultados obtenidos estadísticamente. (Existe un programa informático denominado Etnograph para este propósito) (pág. 293).

3.5.2.2. Análisis de estados financieros

Con el análisis de los estados financieros, se evaluó la información de este tipo, proporcionada por la empresa, la cual fue base fundamental para la comparación y clasificación de los datos de costos que en ella se encuentran.

Amat (2008) señala sobre el análisis de estados financieros: “*El análisis de estados financieros, también conocido como análisis económico-financiero, análisis de balances o análisis contable, es un conjunto de técnicas utilizadas para diagnosticar la situación y perspectivas de la empresa con el fin de poder tomar decisiones adecuadas*” (pág. 14).

Es importante señalar que las formas de realizar un análisis de estados financieros son muy variadas y dependerá del método que se seleccione, para los propósitos de esta investigación se han seleccionado los estados con base común, sobre ellos Kennedy (2005) expone:

Los estados con base común... con frecuencia son llamados de "porciento integral" o "100 por ciento", pues cada estado se reduce al total de 100 y cada partida individual aparece como un porcentaje de ese total. Cada porcentaje muestra la relación de la partida individual con su total respectivo. Por lo tanto, el método de porciento integral (analítico) representa un tipo de análisis de razones, porque cada partida individual, es un estado, aparece como un porcentaje del total... (pág. 263).

Con la utilización de este método, se tomó un elemento del estado de resultados, las ventas, como base para conocer el porcentaje que los otros elementos que lo conforman tienen con respecto a ésta, método útil para determinar el porcentaje que los costos directos, indirectos y gasto ajenos a la producción tienen con respecto al costo de ventas total, así como otras aplicaciones de análisis inicial de las distribuciones porcentuales de costos de la información proporcionada por la empresa.

3.5.2.3. Análisis del modelo costo-volumen-utilidad

La estructura de este modelo está relacionada directamente a los sistemas de acumulación de costos directos, ya que ambos se basan en los márgenes de contribución.

Este tipo de análisis permite a las empresas tener claras sus estrategias y utilizar herramientas que le permitan un adecuado proceso de planeación y toma de decisiones, todas estas acciones y estrategias, antes de llevarse a cabo, requieren su análisis el cual se realiza, entre otras, a través de los sistemas de administración de costos.

Sobre éste, Ramírez (2008) señala:

... al planear se eligen cursos de acción para colocar a la empresa en un sitio adecuado, asegurándose de que las acciones elegidas sean las mejores. Esta selección óptima es posible solamente cuando se utiliza el modelo costo-volumen-utilidad.

En síntesis, el proceso anterior es similar a la herramienta conocida como análisis de sensibilidad o simulación, que permite conocer los resultados de las diferentes acciones antes de realizarlas. Este modelo permite analizar los efectos de los cambios en los costos, precios y volúmenes, así como en las utilidades de la empresa, proporcionando un banco de datos que propiciará un ambiente óptimo en la empresa durante el próximo periodo (pág. 169).

Fueron variados los instrumentos utilizados al momento de aplicar las técnicas de recolección de información y las técnicas de análisis de la información. El principal instrumento para llevar a cabo estas técnica, fueron los sentidos; al igual que lápices, block de notas, computadoras, el programa Microsoft Word donde se redactó la información, el programa Microsoft Excel donde se vaciaron los datos y el programa Microsoft PowerPoint donde se describió el flujo del sistema productivo de la empresa

Las técnicas de recolección de datos y análisis de información, a través de los distintos instrumentos utilizados, permitieron obtener y analizar los resultados de la tesis, ellas se seleccionaron en base a la forma en la que permiten recolectar los datos directamente y luego analizarlos desde una perspectiva de su contenido, financiero y gerencial; que van en conjunto del análisis de costos que se realizó.

3.6. OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Cuadro 1.

Objetivos específicos N°1 y N°2

Objetivos Específicos	Variables	Definición de Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos
Diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.	Sistema de Acumulación de Costos	Es el conjunto de procedimientos para la determinación del costo unitario de un producto	Filosofía de Gestión Estructura Organizativa Flujo del Sistema Productivo	Misión, Visión, Objetivos estratégicos Organigrama vertical Departamentalización División del trabajo Número de departamentos en el flujo del sistema productivo Costo de materiales Costo de mano de obra Costos indirectos de fabricación	Observación directa
Analizar la información financiera y gerencial que inciden en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.	Información financiera y gerencial de la estructura de costos	Ambos son sistemas de información contables que aportan a la empresa beneficios, uno se encarga de presentar los estados financieros, mientras que el otro realiza el análisis para la toma decisiones y disminuir la incertidumbre	Estado de resultado Clasificación de los costos Distinción del sistema de acumulación directos del absorbente	Porcentaje de ingresos por ventas Contabilización de inventarios Porcentaje gastos operativos Gastos financieros Porcentaje de utilidad bruta Porcentaje de costos directo Porcentaje de costos indirectos Porcentaje de gastos ajenos a la producción Costos de venta variables Margen bruto en operación Ingreso en operación Utilidad bruta en operación Costo de ventas Utilidad neta	Entrevista estructurada

Nota: Rondón, J. y Vargas N. (2016)

Cuadro 2.

Objetivos específicos N°3 y N°4

Objetivos Específicos	Variables	Definición de Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos
Elaborar la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.	Estructura de costos según la Ley Orgánica de precios Justos	Como lo enmarca la Providencia Administrativa N° 003/2014, las estructuras de costos deben estar elaboradas según su identificación con el producto, según su relación con el volumen de producción y según los gastos ajenos a la producción	Estructura de costos Tasas de aplicación de costos directos, indirectos y ajenos	Ventas Costos directos Costos indirectos Gastos ajenos a la producción Proporción de costos directos Nivel de costos indirectos Nivel de gastos ajenos	Análisis de contenido
Proponer un modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.	Precio máximo de venta del producto o importador	Es el precio calculado siguiendo los lineamientos en la Ley Orgánica de Precios Justos y las Providencias Administrativas N° 003/2014 y N° 070/2015 sobre la adecuación de las estructuras de costos para el cálculo del precio máximo de venta del consumidor o importador	Modelo para la fijación del precio máximo de venta Comparación del precio de ITP Suministros Médicos, C.A. con el PMVPI	Ventas Costos directos Costos indirectos Tasas de aplicación Precio máximo de venta del productor o importado Precio de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.	Análisis de volumen-costo-utilidad y Entrevista estructurada

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

CAPITULO IV

4. Análisis y Presentación de los Resultados

Finalmente, en el contenido de este último capítulo, Capítulo IV, se diagnóstica, describe, elabora y propone, los resultados derivados del desarrollo de la investigación, los cuales fueron posibles, mediante el planteamiento de un objetivo general, necesario para poder lograr el alcance que ameritó la investigación.

4.1. ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE PRECIOS CASO DE ESTUDIO: ITP SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.

Este objetivo general, se desarrolló a partir de cuatro objetivos específicos que permitieron obtener el alcance deseado dentro de la investigación, comenzando por diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.; luego, se describieron los aspectos financieros y gerenciales que inciden en la estructura de costos de la empresa en estudio; posteriormente, se elaboró la estructura de costos en función al marco legal vigente y finalmente se logró proponer un modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.

4.1.1. Diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

Para abarcar este objetivo, fue necesario conocer la filosofía de gestión, a través de la misión, visión y objetivos estratégicos establecidos por la empresa en estudio e igualmente la estructura organizativa que ésta presenta, esto permitió describir el flujo del sistema productivo y así diagnosticar el sistema de acumulación de costos que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

Es preciso conocer internamente, la empresa donde se lleva a cabo la investigación, desde un punto de vista organizacional, es por ello que se definieron los aspectos de gestión de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., como lo son: la misión, visión y los objetivos estratégicos que permitieron plantear una idea clara de lo que quiere la empresa y cómo se ve a futuro.

Misión

Nuestro objetivo es elaborar y desarrollar materiales médicos especializados de alta calidad para la práctica médica.

Visión

Ser la empresa líder en Venezuela en fabricación y comercialización de materiales especializados en las prácticas médicas.

La misión y visión de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. están dirigidas a desarrollar, fabricar y comercializar materiales especializados en las prácticas médicas, que hasta ahora han logrado por medio de sus productos, los baja lenguas y conos urinarios. Otro elemento que forma parte de la filosofía de gestión de la empresa son los objetivos estratégicos, a través de los cuales la empresa intentará lograr las metas planteadas a largo plazo; o sea, la misión y visión; sin embargo estos aún no se han establecido, ni desarrollado, por lo que no es posible saber cómo la empresa planea alcanzarlos.

Por otro lado, se debe dejar claro que un organigrama indica las responsabilidades de los principales cargos gerenciales dentro de la organización. Al mismo tiempo, éste es un diagrama de jerarquía de la compañía, que representa claramente el flujo de autoridad.

Para los propósitos de la contabilidad de costos, los organigramas de la compañía suministran datos suficientes que permiten al contralor y a los contadores gerenciales satisfacer las necesidades de información de los gerentes de los niveles alto, medio y bajo (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

Lo expuesto anteriormente, hace comprender que no es posible hablar de elaborar una estructura de costos para cualquier empresa, sin antes conocer cómo es la estructura organizativa de la misma; puesto que, ésta presenta cómo está formada la empresa, sus departamentos y el orden jerárquico que sus empleados deben seguir, lo que permite conocerla a plenitud.

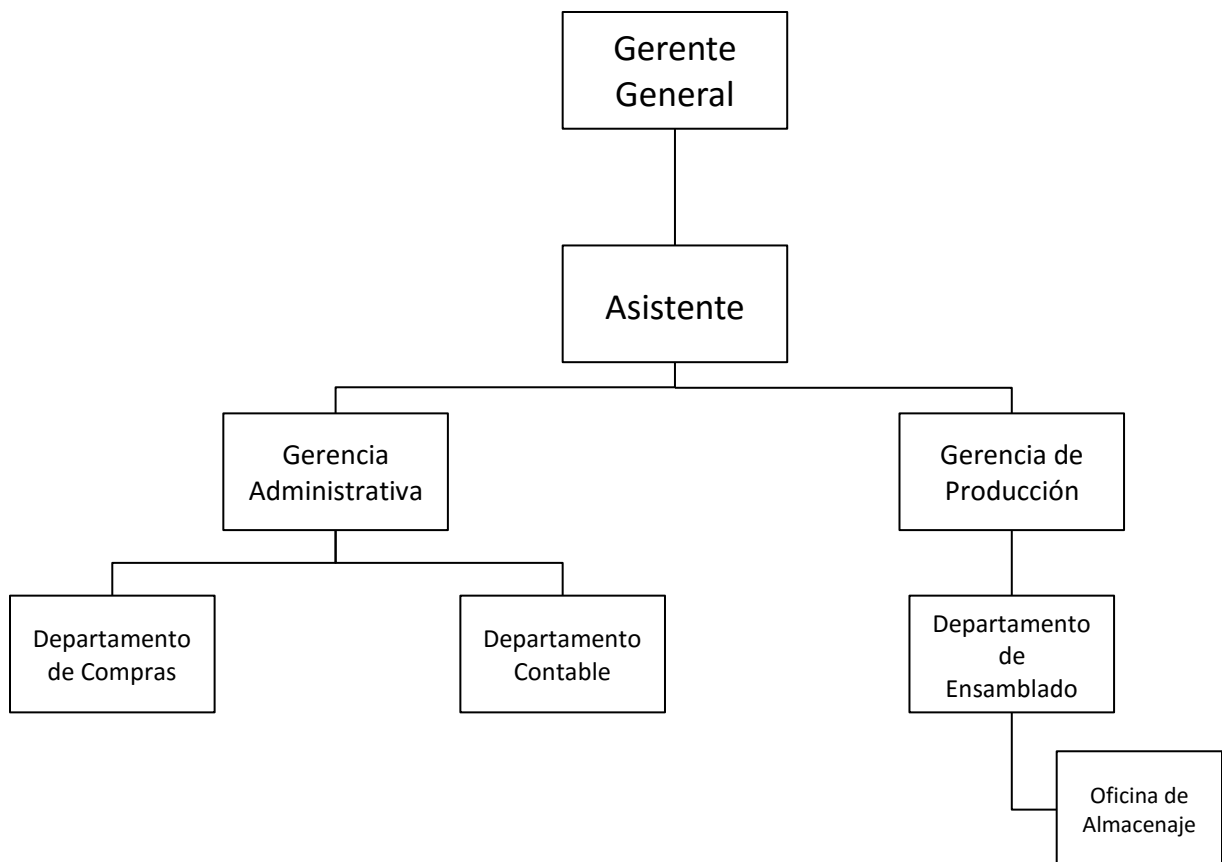


Figura 1. Estructura Organizativa de ITP Suministros Médicos, C.A. Tomado del Departamento de Administración (2016)

La estructura de ITP Suministros Médicos como se observa en la figura 1 corresponde a una empresa pequeña, siendo este el caso, debido a que ella fue creada recientemente; las áreas funcionales y actividades de la empresa se reparten entre los departamentos que la conforman, habiendo aún deficiencias en la determinación de las funciones que cada uno de ellos debe llevar a cabo. La actividad productiva se comenzó a realizar durante el año 2015, dedicándose a fabricar suministros médicos, muchos de los cuales, aún se encuentran en fase de estudio, sin embargo, la producción actual está dedicada a sus dos productos principales: los conos Íntimos y los baja lenguas.

Cabe resaltar que, los conos Íntimos son un producto innovador que la empresa decidió desarrollar; porque su utilidad es práctica, permitiéndoles a las mujeres orinar de pie. Los conos surgen para satisfacer una necesidad femenina de comodidad, higiene y prevención de infecciones. Con relación a los baja lenguas, éstos generalmente son fabricados en madera; pero, debido a la actual escases de materia prima en el país, la empresa se ha visto en la imperiosa necesidad de fabricarlos en material sintético, sin perder su apariencia innovadora.

Aunque la apariencia que presentan los productos distribuidos y vendidos por la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., indican ser de fácil elaboración, requiere de muchas fases y participación de otras empresas. Asimismo, estas empresas que ofrecen servicios a ITP Suministros Médicos, C.A., se dedican según su naturaleza y experiencia a procesos específicos, a saber: imprenta, troquelado y armado, contando a su vez con personal especializado para cada una de estas funciones; ya que, además, los conos requieren un proceso de armado muy específico, no realizado por muchas otras empresas.

Los baja lenguas de plástico, resultan ser mucho más costosos que los confeccionados en madera; haciendo necesario fabricarlos por pedidos especializados de grandes lotes y posteriormente requieren de otro proceso especial de embalaje, cohibiendo a un distribuidor usual de baja lenguas a invertir en realizar esta operación, conllevándolo a enfocarse en otro producto que pueda seguir distribuyendo, dejando de esta forma, un área del mercado desatendida aunque, igualmente, requiera del producto, permitiendo a ITP Suministros Médicos, C.A. dedicarse a esta actividad.

Como se mencionó en el planteamiento del problema, el flujo del sistema productivo que aplica la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. es realizado mediante el outsourcing o subcontratación; de esta manera, realiza la producción de los suministros médicos que; posteriormente, ubicará en el mercado para su distribución y venta. A continuación, se explica el flujo del sistema productivo de los dos principales artículos de ITP Suministro Médicos, C.A.

4.1.1.1. Conos Urinarios

Los conos urinarios Íntimos, nombre comercial del producto, es un cono desechable que le permite a las mujeres orinar de pie. En el proceso productivo, se fabrican las tres piezas que forman al producto terminado; siendo éstas, el estuche, contenedor de los conos y el dispensador que resguarda los estuches. A continuación, en la figura 2, es posible apreciar el flujo del proceso productivo a través del cual se fabrican los conos.

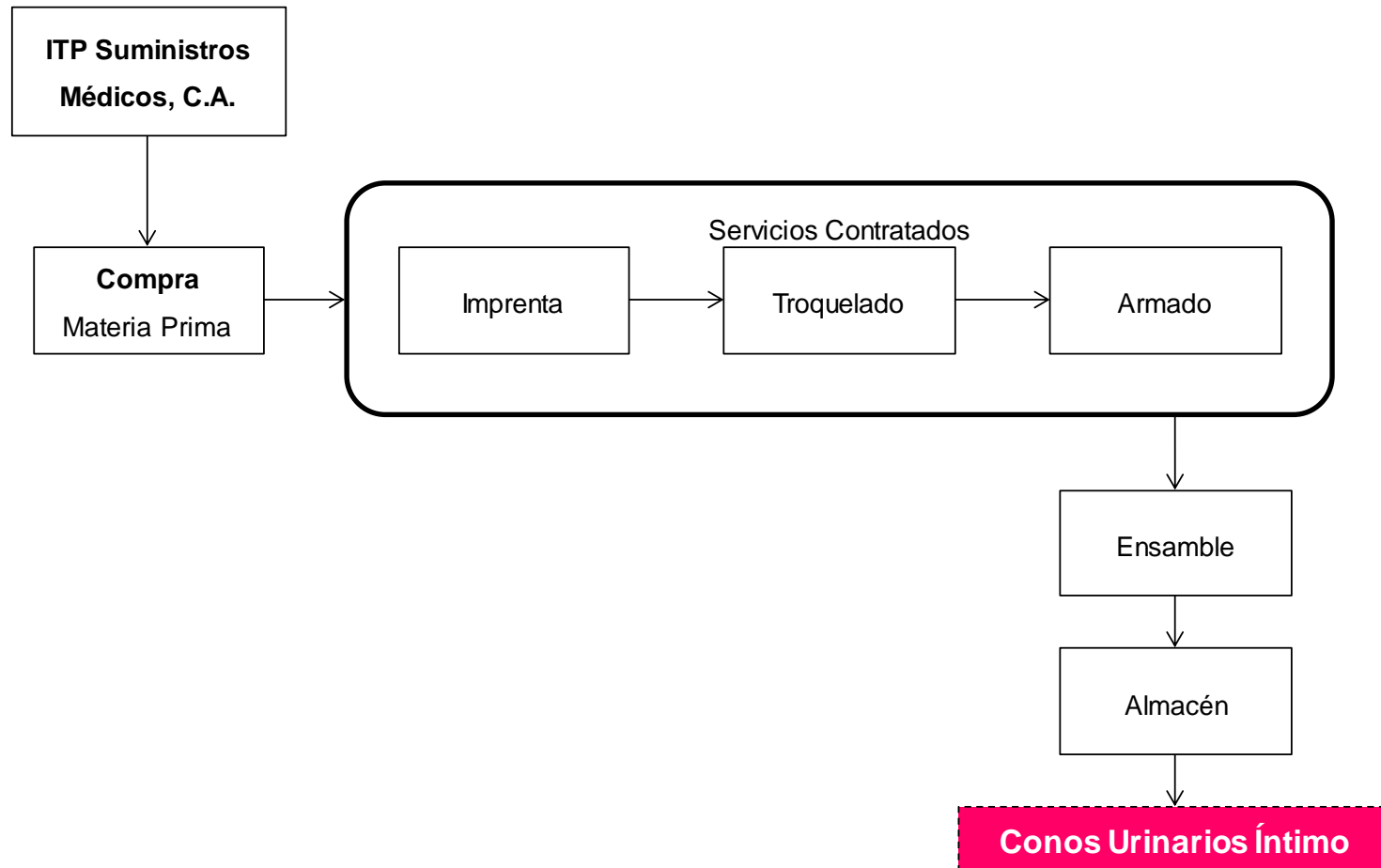


Figura 2. Flujo del Sistema Productivo Conos Urinarios Íntimo. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Primeramente, ITP Suministros Médicos, C.A. adquiere la materia prima para la elaboración de los dispensadores, estuches y conos urinarios, esta materia prima se conoce como cartón reverso periódico. Cada resma de cartón reverso periódico contiene 100 unidades, un pliego mide 70x100 cm y alrededor de 6 conos urinarios se fabrican en medio pliego.

Luego de adquirir la materia prima, ésta es trasladada por la misma empresa donde se compró hasta la imprenta que se encarga de imprimir y rotular sobre el cartón reverso periódico los dispensadores, estuches y conos. En el rotulado se coloca el nombre del producto, las indicaciones de uso, la empresa que lo rotula y distribuye, entre otras características del mismo; sin embargo, por desconocimiento de la imprenta o de la misma empresa ITP Suministros Médicos, C.A., no se realiza el rotulado "PMVP" (Precio Máximo de Venta al Público), incumpliendo el artículo 11 de la Providencia Administrativa N° 070/2015.

El artículo advierte la obligatoriedad del marcaje de precios en todos los productos producidos en el territorio nacional; arriesgándose así; a las sanciones que dicha falta conlleva. Cabe destacar, la imprenta corre con los costos de envío hasta una tercera empresa encargada de troquelar el producto.

El troquelado, es el proceso donde se pasa el cartón reverso periódico ya impreso y rotulado por una máquina que corta el cartón en las diferentes partes, enviadas para su posterior armado; luego del troquelado, el cartón reverso periódico es enviado a ITP Suministros Médicos, C.A. ésta lo recibe, evalúa y envía la materia prima impresa y troquelada a un servicio contratado de mano de obra, encargado de armar los conos hasta darle forma a los mismos.

Una vez el producto está armado, es enviado a las oficinas de ITP Suministros Médicos C.A., donde pasa por el proceso de ensamblado, que consiste en recoger los conos en estuches de tres unidades, colocando los estuches en bolsas plásticas de 10x10, 5 hechas con medidas específicas por orden de ITP Suministros Médicos, C.A. y sellándolas con grapas corrugadas para asegurar el producto. Finalmente, son almacenados en bultos de cajas, cada bulto contiene 27 dispensadores de 12 estuches cada uno y cada estuche contiene 3 conos urinarios; son vendido por pedidos a empresas como: Locatel Gran Caracas, Farmacias Fasa San Cristóbal, tiendas Express, FarmaSigo Valencia y Maturín.

El proceso descrito anteriormente, corresponde a un flujo de procesos secuencial; como se puede distinguir en la figura 1, la materia prima recorre una serie de pasos secuenciales desde que se adquiere hasta que ya el producto está terminado, éste se ajusta a lo que Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) señalan como un flujo de sistema secuencial, según los autores: *“En un flujo secuencial del producto, las materias primas iniciales se colocan en proceso en el primer departamento y fluyen a través de cada departamento de la fábrica...”* (pág. 226).

En este caso de estudio, los diferentes departamentos por los que debe fluir la materia prima hasta su terminación no corresponden a departamentos pertenecientes a la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. sino a servicios subcontratados de varias empresas que realizan actividades diferentes; cada una de ellas, realiza un proceso de transformación diferente en la misma materia prima, ellos son la impresión, el troquelado y el armado; posteriormente terminados esos procesos, el producto que aún no está terminado vuelve a la empresa para que este sea correctamente ensamblado y almacenado.

Es posible notar; por lo tanto, que la materia prima pasa por diferentes procesos; comienzan por la empresa que la adquiere y va pasando por una serie de servicios contratados, pasando cada uno de los artículos por los mismos procesos y en la misma secuencia, correspondiendo de esta manera a un flujo secuencial. Las características de este flujo por procesos, hace necesario el uso de diferentes inventarios y de una acumulación de costos por procesos. En la figura 3, presentada a continuación se señalan los inventarios que intervienen en el proceso.

Como se mencionó anteriormente, las características del flujo del proceso productivo hacen necesario el uso de diferentes tipos de inventarios; y a su vez, su correspondiente método de valuación. Con respecto a esto, fue posible saber que si bien en ITP Suministros Médicos, C.A. utiliza el método PEPS como método de valuación, no usan diferentes tipos de inventarios y se manejan éstos como inventarios de mercancía; puesto que, no se le da al flujo del sistema productivo el tratamiento de una empresa productora; sino más bien, el de una empresa comercializadora. Al respecto Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) señalan:

Otra diferencia importante entre comerciar y producir consiste en la contabilización de los inventarios. En las operaciones comerciales se tiene sólo un inventario de productos comprados y dispuestos para la venta; en las operaciones de manufactura se tienen inventarios de materias primas, de trabajos en procesos y de productos terminados... (pág. 44).

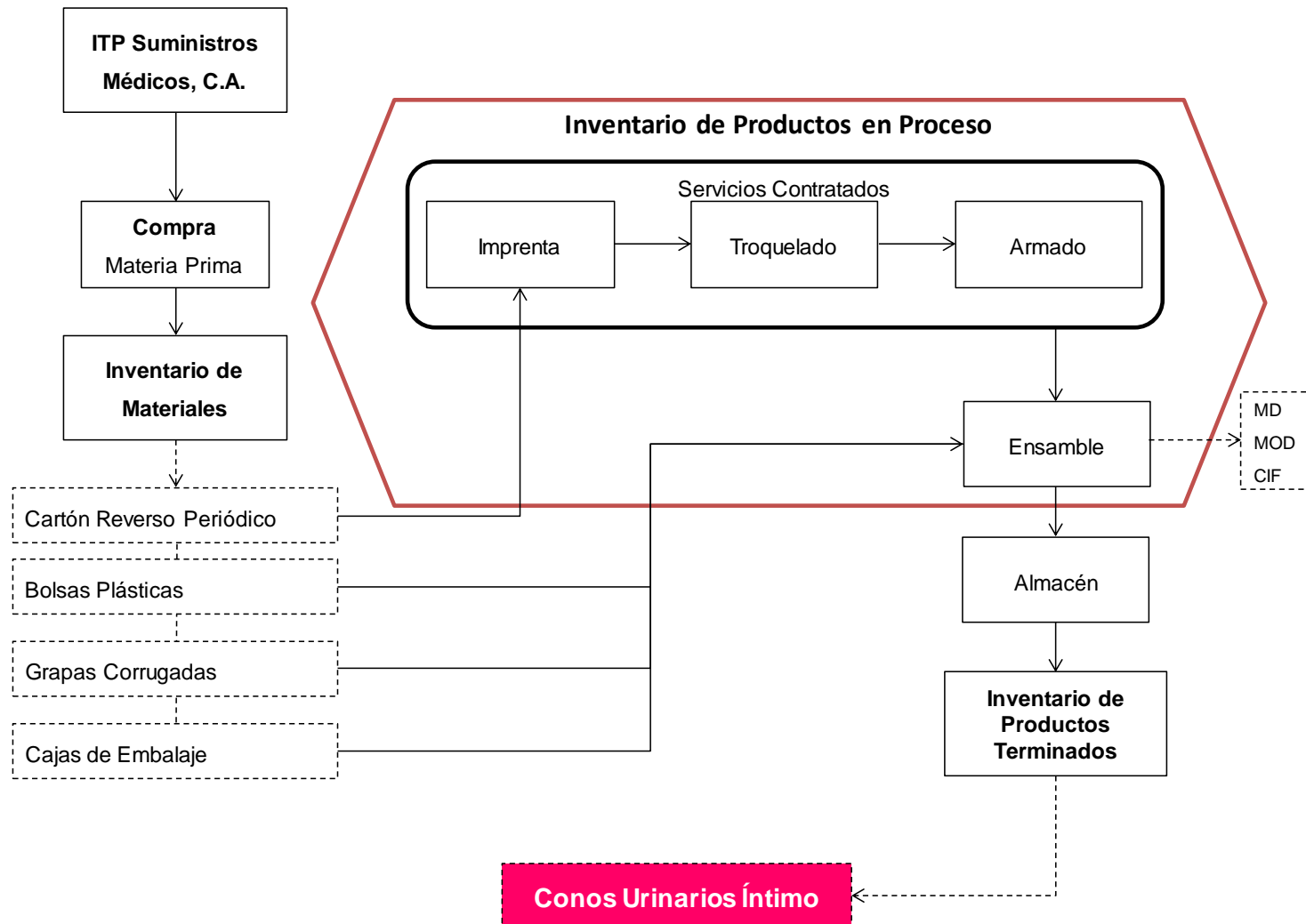


Figura 3. Flujo del sistema productivo e inventarios Conos Urinarios Íntimos. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

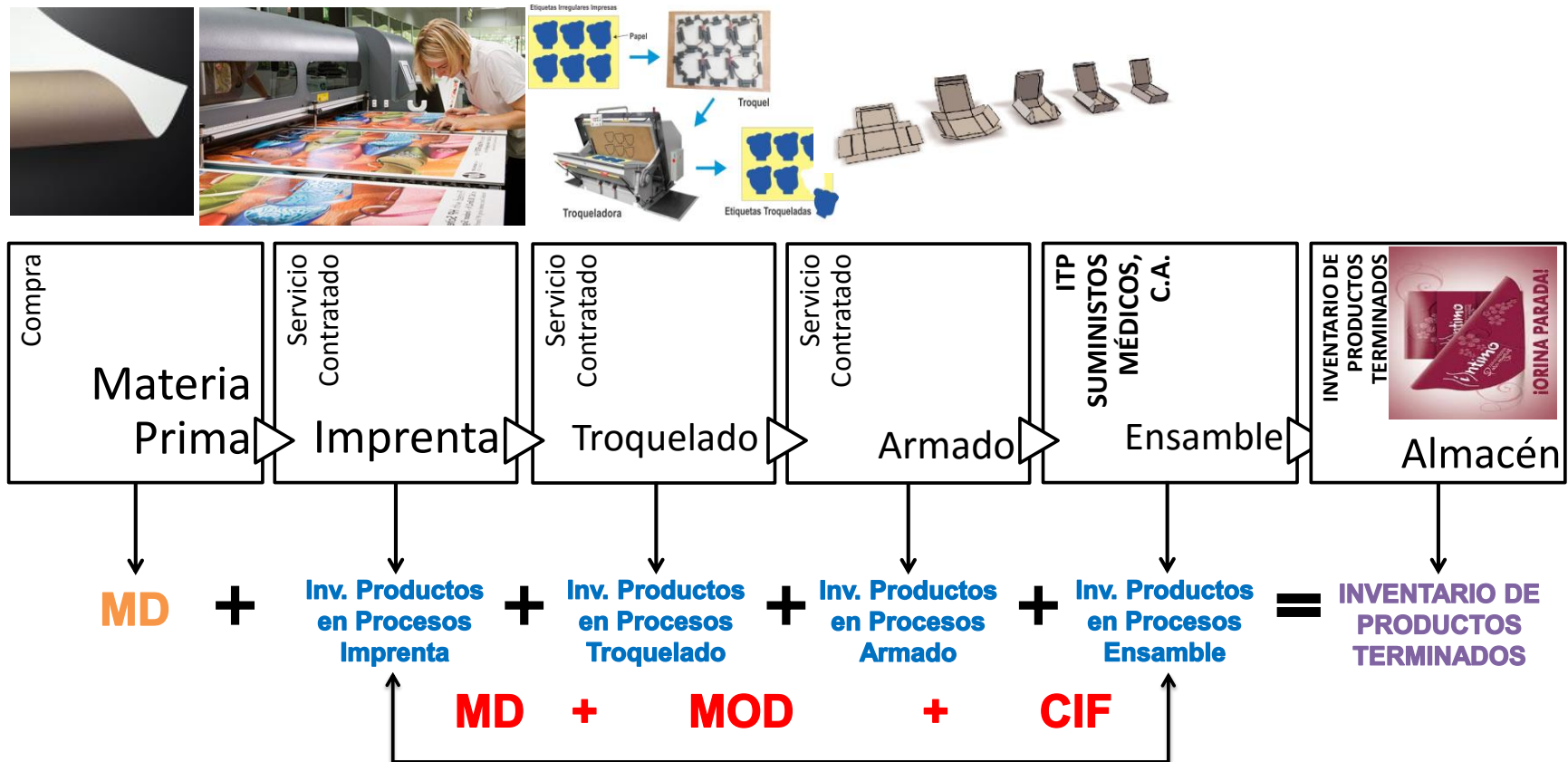


Figura 4. Flujo del sistema productivo de Inventarios Conos Íntimos. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Son estos diferentes tipos de inventarios a través de los cuales, se realiza la acumulación de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, ellos fluyen a través del inventario de trabajo en proceso para luego llegar al inventario de productos terminados (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005). En la figura 3, es posible apreciar, cómo los inventarios intervienen en el flujo de proceso de los conos urinarios

Las compras corresponden a las adquisiciones de materia prima, las cuales originan el inventario de materia prima, éste contiene cartón reverso periódico, bolsas plásticas, grapas corrugadas y cajas de embalaje. El inventario de productos terminados, es el resultado de la acumulación de los costos de materia prima, servicios contratados, ensamblado y almacenado. Por la complejidad de la acumulación de los costos en el inventario de productos en proceso, éste se presenta a continuación por medio de cuentas de mayores auxiliares.

En la figura 3, se visualiza de forma más específica los rubros del inventario de productos en proceso, en éste se encuentran los elementos del costo, material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación agregados en los diferentes procesos. Los materiales directos son agregados por la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. que los adquiere y luego pasa por los diferentes servicios subcontratados (impresión, troquelado y armado) que en su totalidad son agregados al inventario de productos en proceso.

En este punto, es importante señalar, en la acumulación de los costos no es necesario hacer uso de la producción equivalente; debido a que, cuando el producto va pasando de un proceso a otro, la totalidad de las unidades son enviadas al proceso que continúa, sin dejar unidades finales en proceso. En los primeros dos procesos (impresión y troquelado) la materia

prima es transformada al ser impresa y cortada y en el penúltimo proceso (armado) se contrata un servicio de mano de obra que se encarga de armar los conos. Finalmente, en ITP Suministros Médicos, C.A. son ensamblados los conos en sus bolsas y estuches para estar así terminados.

Para clarificar la acumulación de los costos en el inventario de productos en proceso del mayor general, a continuación, en la figura 4, se presentan las cuentas del inventario de materiales, inventario de productos en proceso e inventario de productos terminados. En este se puede observar como la materia prima pasa a los servicios de impresión que son cargados como costo en el inventario de productos en proceso, seguido del troquelado y el armado; posteriormente, las bolsas plásticas y grapas corrugadas son cargadas en el proceso de ensamble que es realizado en ITP Suministros Médicos, C.A., siendo así un costo de mano de obra directa; y, en el último proceso, las cajas de embalaje en el almacenaje son agregadas teniendo una parte de mano de obra directa y materiales indirectos; seguidamente los costos indirectos de fabricación se reflejan individualmente.

Los procesos descritos anteriormente, corresponden a cómo la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. realiza su actividad; sin embargo, como se mencionó, la empresa usa solamente el inventario de mercancía, perteneciendo éste a actividades comercializadoras y obvia los inventarios de materiales, productos en proceso y productos terminados.

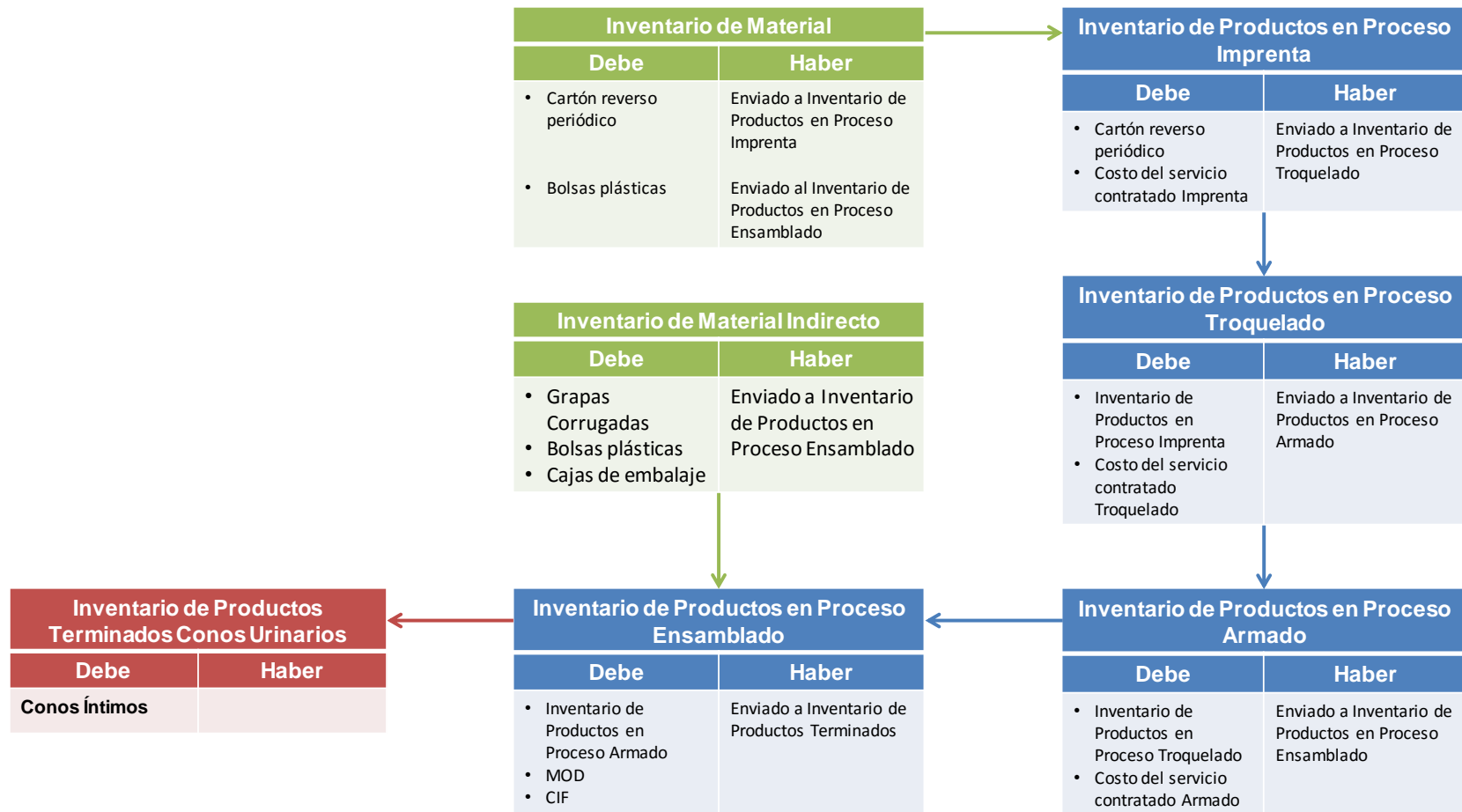


Figura 5. Mayores Auxiliares Inventarios del flujo de sistema productivo Conos Urinarios Íntimos. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

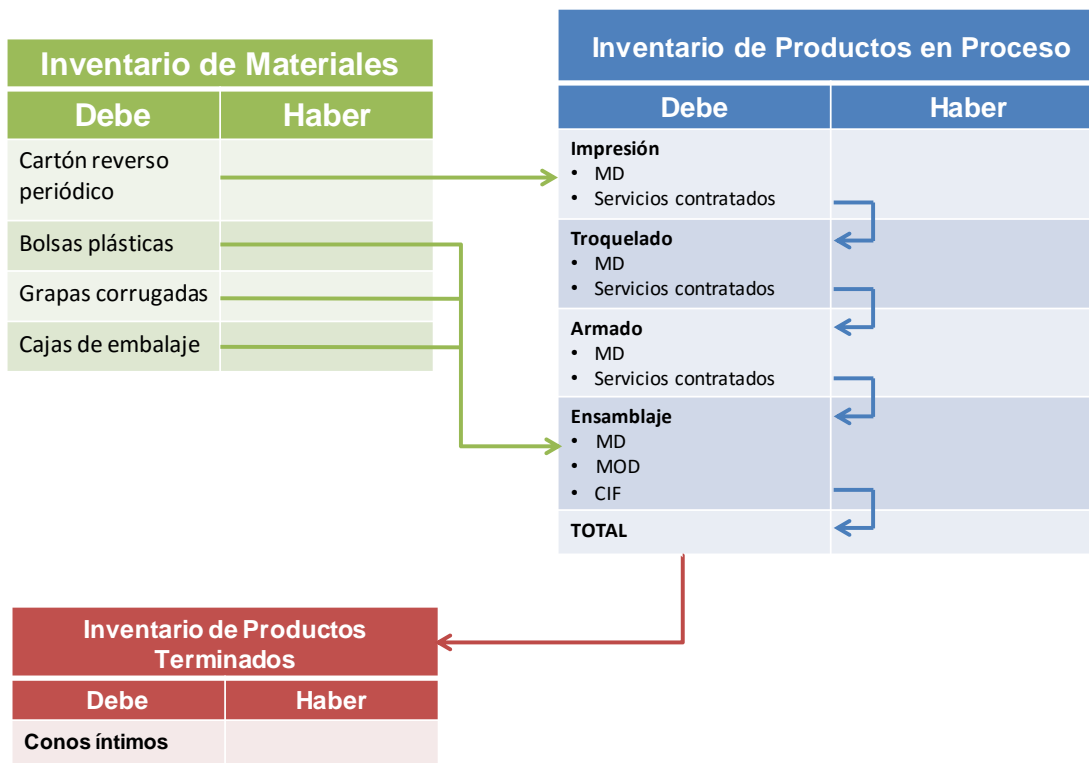


Figura 6. Mayor General Inventarios del flujo de sistema productivo Conos Urinarios Íntimos. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La acumulación de costos en los diferentes inventarios fue el resultado de la evaluación del flujo de sistema que la empresa realiza; según el cual, deben acumularse los costos en los inventarios de materiales, productos en proceso y terminados. El flujo de sistema evaluado fue el de los conos íntimos, uno de los productos producidos por la empresa en estudio, a continuación, se realiza la evaluación del flujo de sistema del otro producto, los baja lenguas.

4.1.1.2. Baja Lenguas

El baja lenguas es un instrumento médico utilizado para deprimir la lengua y así poder examinar la boca y la garganta de manera más fácil. Como se puede apreciar en la figura 6, el proceso de producción es más corto por la sencillez que implica el producto, ya que consiste en una paleta de plástico.

Las láminas de plástico son compradas a una empresa y la misma se encarga de hacer el llenado del molde para darle forma a las paletas, luego son cortadas para, posteriormente, enviarse a la imprenta que las rotula; cabe destacar, al igual que en el proceso de los conos urinarios, la imprenta no realiza el rotulado obligatorio del “PMVP” (Precio Máximo de Venta al Público), incurriendo en la misma falta descrita anteriormente, en el proceso de los conos urinarios. Finalmente, al retornar a la empresa, pasan por el proceso de ensamble, que consiste en empacar los baja lenguas en bolsas plásticas en presentación de 50 unidades, sellarlos con grapas corrugadas y almacenar el producto en ITP Suministros Médicos, C.A.

Ahora bien, conocido el flujo del sistema productivo implementado por ITP Suministros Médicos, C.A. para sus dos productos principales, queda claro que la empresa, no maneja otro tipo de inventario que no sea un inventario de mercancía; es decir, cuando adquieren los materiales, no distinguen un inventario de materia prima que permita llevar el control de los materiales adquiridos; ni cuantificar la existencia de los mismos para la producción. De igual forma, carece de un inventario de productos en procesos, que permita conocer las cantidades de productos en la línea de producción, por tanto, se desconoce la cantidad exacta de las unidades terminadas almacenadas, sólo estimaciones de estas cantidades.

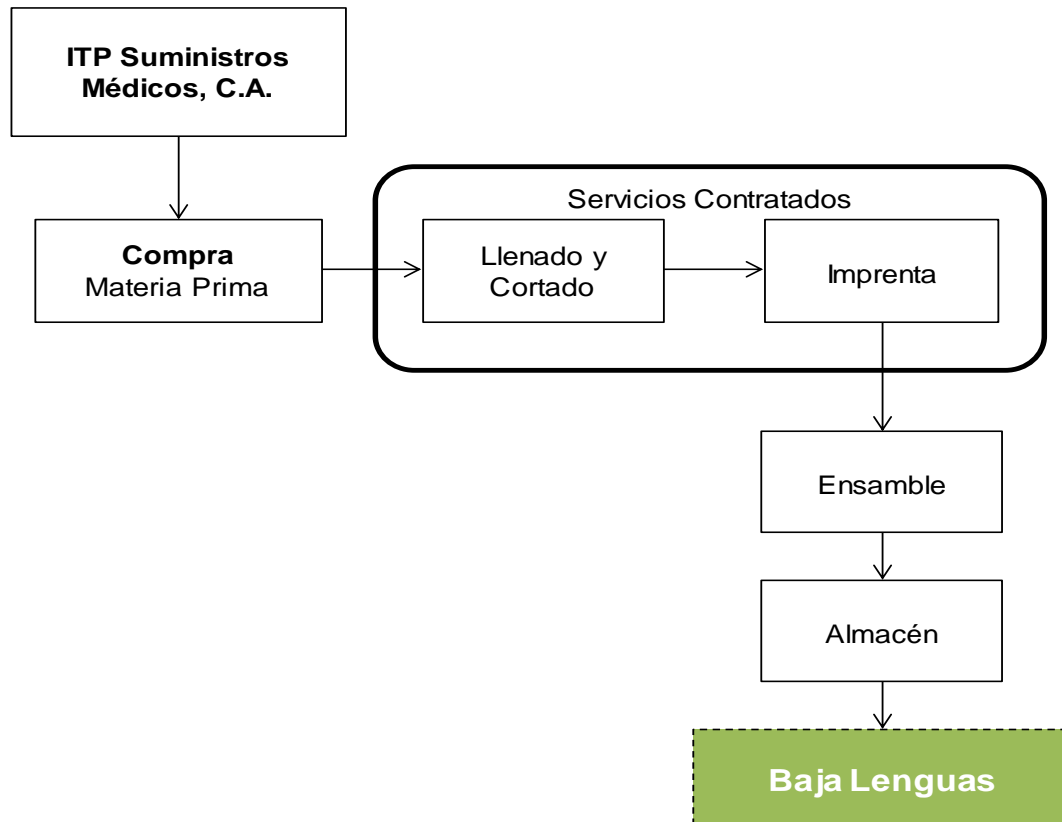


Figura 7. Flujo del Sistema Productivo Baja Lenguas. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El flujo de proceso de los baja lenguas, anteriormente descrito, al igual que el de los conos Íntimos, corresponde con el flujo de sistema secuencial citado al detallar los conos urinarios. La materia prima pasa por departamentos sucesivos hasta su terminación. Los procesos que atraviesa la materia prima para ser transformada no suceden dentro de la empresa en estudio, sino que, ésta contrata a otras diferentes empresas con la capacidad para llevar a cabo estos procesos (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005).

Los dos primeros procesos, son la adquisición de la materia prima y el llenado y cortado, realizados por la misma empresa contratada; quien vende las láminas de plástico; mientras, en un proceso separado, por pedido de ITP Suministros Médicos, C.A. realiza el llenado y cortado de los baja lenguas;

luego se encargan de enviar a la imprenta los baja lenguas para la debida identificación del producto; posteriormente, retornan a ITP Suministros Médicos, C.A., donde sus empleados se encargan de revisar el producto y ensamblarlo en bolsas plásticas de 50 unidades cada una, asegurando el producto con las grapas corrugadas; durante este punto del proceso, ni para los conos ni los baja lenguas, se contabilizaron productos defectuosos; es decir, la materia prima iniciada en el proceso luego de ser transformada, no presentó fallas de producción, por eso, no pueden considerarse defectuosas.

Igualmente, como ocurrió en el flujo del sistema productivo de los conos Íntimos, es fácil identificar que la materia prima pasa por distintos procesos sucesivos, permitiendo establecer dentro del flujo del sistema un flujo secuencial, en donde todos los productos atraviesan el mismo proceso y acumulan los mismos costos.

Las características de este flujo, crean la necesidad de distinguir diferentes tipos de inventarios y así realizar la acumulación de costos; sin embargo, al igual que con los conos íntimos, utilizan solamente el inventario de mercancías. Este inventario, es típico de actividades comercializadoras, en las que no se acumulan en los diferentes inventarios los costos de producción, como fue citado anteriormente. En la figura 7, se visualizan los inventarios que intervienen en el flujo de sistema de los baja lenguas.

El primer inventario en el flujo del sistema, es el inventario de materiales, en él, se acumula el costo del reverso periódico, material utilizado para identificar los baja lenguas, bolsas plásticas; es decir, los estuches donde posteriormente se colocan 50 unidades, grapas corrugadas y cajas de embalaje, materiales indirectos utilizados para el ensamble y almacenaje del producto.

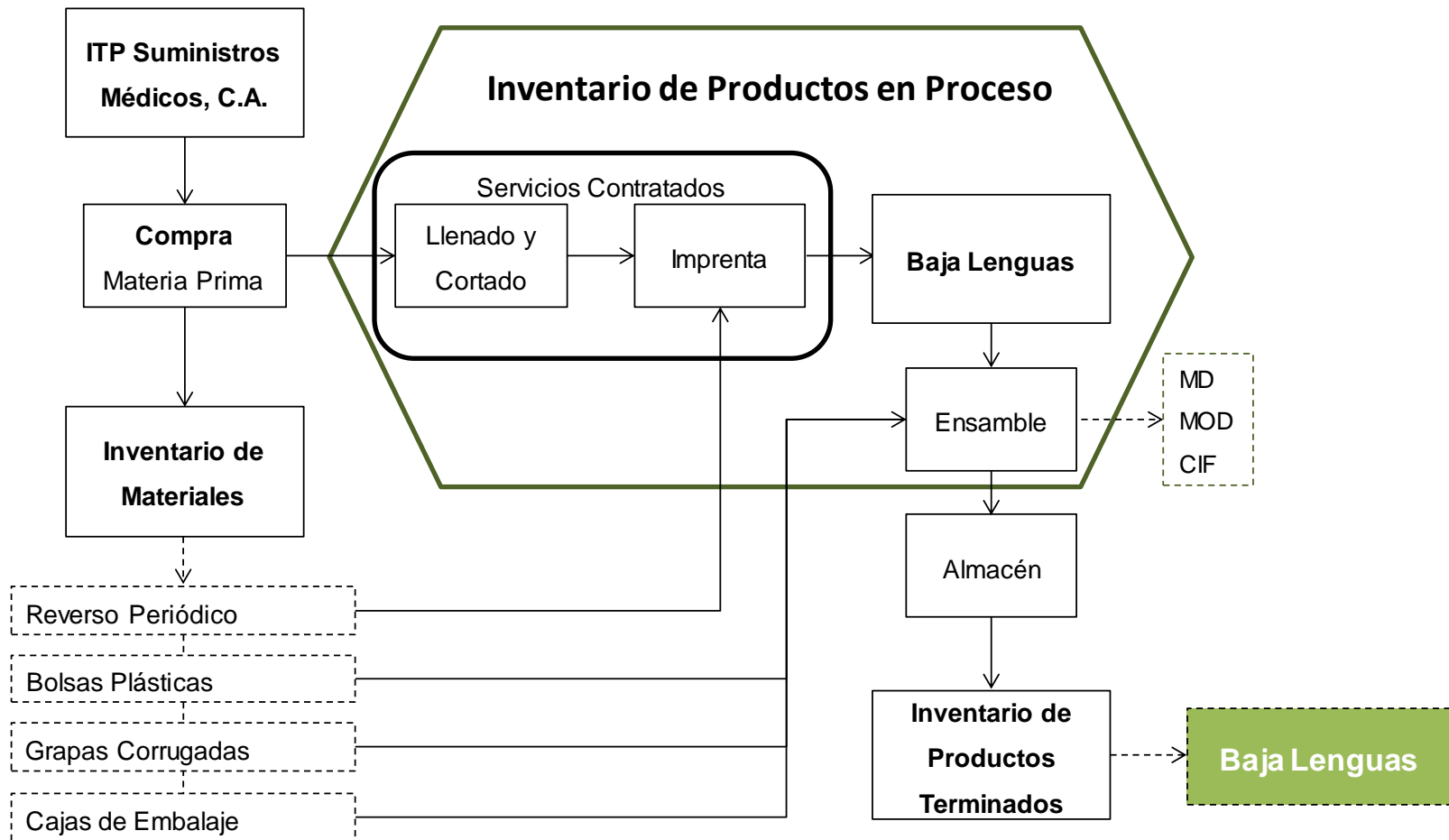


Figura 8. Flujo del sistema productivo e inventarios Baja Lenguas. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El segundo inventario, corresponde a productos en proceso, en este inventario se acumula el costo de los procesos que se pueden visualizar dentro del rombo de color verde, correspondiente al llenado y cortado del plástico; es decir, el material con el que están elaborados los baja lenguas, y con ellos, la imprenta y ensamble de los mismos. Cabe señalar, cada uno de estos procesos agrega materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, que se acumulan en este inventario. Finalmente, el inventario de productos terminados acumula, la totalidad de los costos incurridos en el proceso y provenientes de la acumulación de costos en el inventario de productos en proceso.

La figura 8 y 9, presenta la acumulación de los costos mencionado en el párrafo anterior, representado en cuentas específicas de mayor auxiliar y mayor general, respectivamente, donde el inventario de productos en proceso acumula el costo material directo (que es agregado por la empresa subcontratada); así como también, el costo del servicio prestado por parte de la empresa que realiza el proceso de llenado y cortado y la imprenta; además, el costo de la mano de obra directa de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. y los costos indirectos de fabricación que; en total, pasan luego al inventario de productos terminados.

Cabe señalar, la empresa en estudio no distingue entre los distintos tipos de inventarios necesarios, cuando los productos son almacenados en ITP Suministros Médicos, C.A.; sólo se observa el registro de la cantidad de productos que ingresan al almacén; y. mediante el método PEPS, llevan un registro de las unidades que se distribuyen y venden.

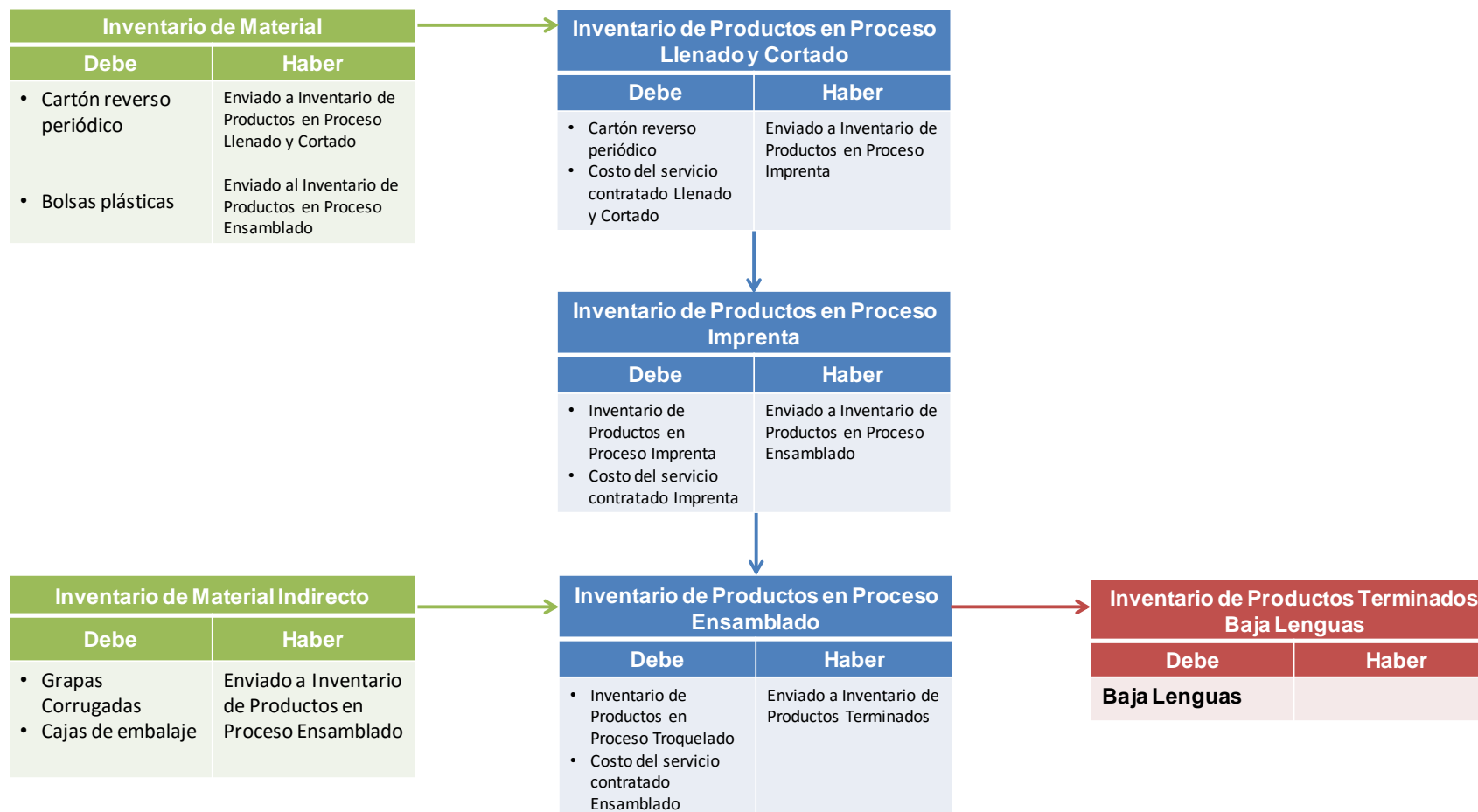


Figura 9. Mayores Auxiliares Inventarios del flujo de sistema productivo baja lenguas. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

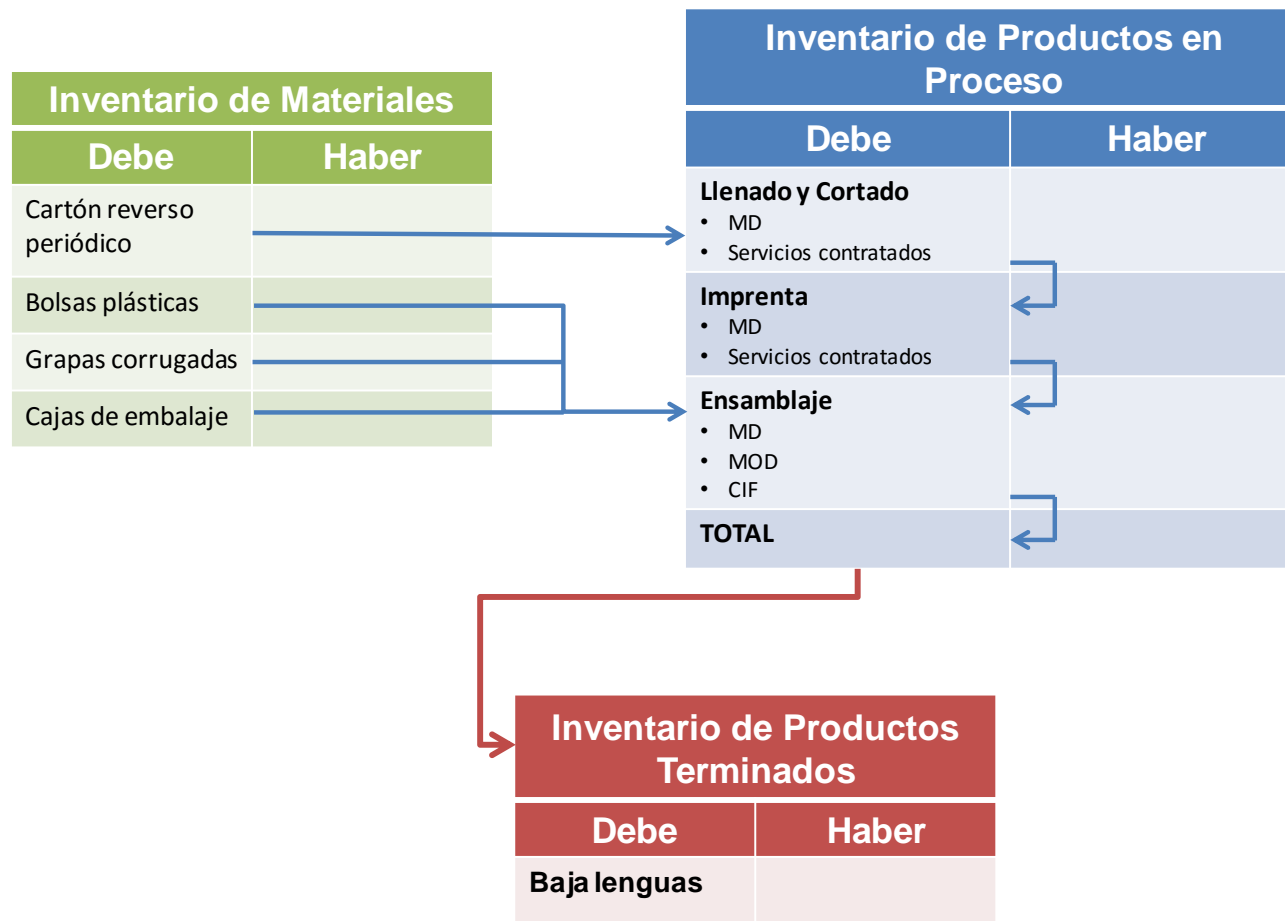


Figura 10. Mayor General Inventarios del flujo de sistema productivo de baja lenguas. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Descrito el flujo del sistema productivo que presentan los artículos producidos en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., es posible notar que el sistema de acumulación de costos que se adapta mejor a las necesidades del proceso productivo de la empresa, debe ser un sistema de acumulación por procesos.

Gómez (2015), claramente define el sistema de acumulación por procesos:

El segundo sistema de costeo, determinado costeo por procesos, tiene como particularidad especial el que los costos de los productos se calculan por periodos, durante los cuales la materia sufre un proceso de transformación continua, bien sea en procesos repetitivos o no para una producción equivalente homogénea, en la que no es posible identificar los elementos de costo de cada unidad terminada, como sí sucede en el sistema de costeo por órdenes de producción (pág. 164).

Este sistema de acumulación, se distingue por ser usado en procesos de fabricación continuos y de grandes volúmenes de productos de características homogéneas; es decir, de productos similares, tal cual como es el caso de los conos urinarios y baja lenguas, donde se producen grandes cantidades del producto en un mismo proceso; por lo que, el costo unitario será el mismo para todos los productos sin importar el lote.

Los costos serán acumulados entonces por procesos, departamentos productivos dentro de un período productivo; esto significa que, durante períodos específicos, los materiales, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación se acumulan en cada proceso o departamento (Cuevas, 2010).

4.1.2. Analizar la información financiera y gerencial que incide en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

A través del estado de resultado (ver tabla 1) de la empresa en estudio, se analizó la estructura del mismo, para determinar de esta manera, no solo los tipos de costos que son la base para la estructura de costos; sino también, las demás cuentas nominales que intervienen en el proceso de la empresa y como son clasificadas, para comprobar cualquier error al momento de ubicar una cuenta dentro de la estructura del estado de resultado. El estado de resultado analizado, comprende desde el mes de enero hasta el mes de noviembre del 2015 y fue obtenido de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., este mismo, es parte de la información contable que se maneja como control interno según las operaciones que se llevan a cabo. Es importante señalar, el estado de resultado obtenido, es utilizado por la empresa para determinar sus estructuras de costos y posteriormente sus precios, éste no es emitido por un contador, sino de los registros de control de la empresa.

La Providencia Administrativa N° 003/2014, artículo 2, numeral 1, dicta que los sujetos de aplicación son responsables de la información financiera presentada; puesto que, si no se lleva un control integral sobre toda la información financiera, no podrá existir un control sobre los costos por parte de los sujetos de aplicación; de igual forma, es responsabilidad de los sujetos de aplicación, velar porque la contabilidad esté formada en un único sistema de información integrado y confiable; de lo contrario, no se considera la existencia de un control sobre los costos. En la tabla 1 se presenta el estado de resultado obtenido por la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. y se procede a realizar un análisis detallado de todas las cuentas nominales que están integradas dentro de la estructura del mismo.

Tabla 1.

Estado de resultados ITP Suministros Médicos, C.A.

ITP SUMINISTROS MÉDICOS. C.A.		
ESTADO DE RESULTADO		
Del 01/01/2015 al 31/10/2015		
Expresado en Bolívares Fuertes		
INGRESOS		
Ventas	Bs. 4.527.443,20	
TOTAL INGRESOS		Bs. 4.527.443,20
COSTO DE VENTAS		
Compras	Bs. 6.124.272,02	
TOTAL COSTO DE VENTAS		Bs. 6.124.272,02
GASTOS GENERALES		
Supervisión	Bs. 200.000,00	
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	
Sueldos Empleados	Bs. 826.500,00	
Bono vacacional	Bs. 34.437,50	
Utilidades	Bs. 68.875,00	
Prestaciones sociales	Bs. 131.718,75	
Cesta Ticket	Bs. 52.500,00	
Aporte S.S.O	Bs. 82.800,00	
Aporte FAOV	Bs. 4.320,00	
Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02	
Consumo de Teléfono	Bs. 4.589,00	
Consumo de Electricidad	Bs. 49.506,35	
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	
Papelería Varios	Bs. 99.641,00	
Gastos de Financieros	Bs. 74.400,00	
Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00	
Vigilancia	Bs. 56.772,66	
Depreciación de mobiliario	Bs. 57.639,59	
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	
Fletes, envíos	Bs. 149.629,67	
Publicidad	Bs. 1.250.000,00	
Alquiler del Local	Bs. 323.242,37	
TOTAL GASTOS GENERALES		Bs. 4.201.740,08
UTILIDAD/PERDIDA DEL EJERCICIO		-Bs. 5.798.568,90

Nota: Departamento Contable ITP Suministros Médicos, C.A. (2015).

Antes de realizar el análisis del estado de resultado obtenido en ITP Suministros Médicos, C.A., es necesario recordar que la información financiera presentada corresponde a un periodo parcial del año 2015 y fue durante este periodo que la empresa comenzó a realizar su actividad principal. Ahora bien, al analizar el estado de resultado se observa; primeramente, la falta de descuentos, rebajas y devoluciones en ventas; el gerente general explicó, no ser una modalidad distintiva dentro de la compañía y no aceptan devoluciones de sus productos, por ello no se refleja en su estado de resultado estas cuentas.

Un punto importante a analizar es el costo de ventas; pues, la empresa solamente reflejó en éste la cuenta compras, excluyendo el inventario final e inicial, así como también, los fletes y gastos derivados de la adquisición de los bienes; estas cuentas deben, según las normas de presentación de los estados financieros, ser mostradas por separado en el rubro del costo de ventas, y no deben ser sumadas a la cuenta compras, como lo hizo la empresa. En esta cuenta de compras, la empresa incluye, los materiales que han comprado, los fletes incurridos para transportarlos en conjunto a los productos, los inventarios existentes y los servicios subcontratados necesarios para realizar la producción.

La empresa ITP Suministros Médicos, C.A., agrega a la cuenta compras erogaciones que no deben ser incluidas en esta cuenta; según Silva (2006), en el estado de resultado la cuenta compras: “...*acumula el monto de las mercancías adquiridas para su reventa...*” (pág. 115), tomando en cuenta lo citado, esta cuenta solamente debe acumular el valor de los materiales adquiridos para la producción; mientras que ITP Suministros Médicos, C.A. ha incluido en ella, todas las compras de materiales directos e indirectos; además, agrega los servicios contratados, como si se tratase de un sistema

perpetuo o permanente, donde se cargarán todas estas compras a la cuenta inventario; lo expuesto anteriormente, permite evidenciar, que la empresa está manejando su contabilidad como una empresa comercializadora.

Igualmente, no se reflejan por separado los inventarios iniciales y finales; sino más bien, están incluidos dentro de la misma cuenta compras. Se ha de señalar, el costo de ventas se obtiene de sumar a la mercancía disponible al inicio del periodo, las compras netas y finalmente restar el valor de la mercancía disponible, el inventario al final del periodo (Silva, 2006). Tomando en cuenta la teoría, se sabe que el sistema perpetuo trabaja con la cuenta de inventarios y es en ella donde se cargan los créditos y abonos de todo aquello que lo aumente o disminuya; mientras en el periódico, en la cuenta compra solamente son cargadas las adquisiciones de materiales y por separado se colocan todas las cuentas que aumenten el costo de ventas.

Indistintamente, cual sea el sistema de inventarios que la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. decida aplicar; ésta, deberá trabajar únicamente con la cuenta de inventarios; o, la cuenta de compras y separar en cada una de ellas, los inventarios iniciales y finales.

Lo anteriormente expuesto, es una falla grave; porque, según la Providencia Administrativa N° 003/2014 en su artículo 6: “...*las partidas y elementos presentados en los estados financieros y otra información requerida, deberá cumplir con los atributos contables que de seguida relaciona: ocurrencia, integridad, exactitud, corte (periodo contable) y clasificación apropiada*”. Es importante reiterar, aunque es un estado financiero de control interno de la empresa, éste es usado para el cálculo del costo y determinación de precios; sobre esto, la misma ley establece como se mencionó anteriormente, que la información debe estar integrada y conectada en un mismo sistema.

Debido a las deficiencias presentadas en el estado de resultado, para lograr los objetivos de esta investigación fue necesario estudiar los costos obteniendo la información directamente de los registros de la empresa. La forma en que está estructurado el costo de ventas refleja el uso del sistema de inventario periódico; en éste según Catacora (1998):

...consisten en la toma física o costeo de las unidades de inventario que se tengan al final de un período... El conteo se lleva a cabo para determinar el saldo final de los inventarios que se reflejarán en el balance general y el valor a llevar al costo de ventas en el estado de resultados (pág. 152).

Las adquisiciones de mercancía son cargadas a la cuenta compras; aunque éste es un sistema válido; fue usado incorrectamente, pues se cargó en la misma cuenta compras, los diferentes conceptos que aumentan el costo de ventas; y no se determinó ni el inventario inicial, ni el final. A menos que trabajen bajo un sistema justo a tiempo de inventario (realmente no lo utilizan) o que la totalidad del mismo se venda en el periodo, el inventario final debe ser calculado y ser restado a la mercancía disponible para la venta para obtener el costo de ventas, de lo contrario, la utilidad bruta reflejada será incorrecta por estar mal calculada; por lo tanto, no es posible tomar la pérdida reflejada como definitiva.

La siguiente parte del estado de resultado son los gastos generales, dentro de ellos no existe ninguna clasificación posterior, aunque por lo general los gastos son presentados en los estados financieros en dos subcategorías de gastos administrativos y gastos de ventas; los primeros se relacionan al manejo y control de la empresa; es decir, la administración de la empresa, y los segundos se encuentran relacionados con las actividades realizadas por el departamento y área de ventas (Catacora, 1994).

Al igual que en el costo de ventas, el estado de resultado dentro del área de los gastos incumple con las normas de clasificación del artículo 6 de la Providencia Administrativa N° 003/2014 establece como un deber. Las tres primeras cuentas que se encuentran dentro de los gastos generales, representan una parte importante de los gastos, como son, la supervisión, sueldos directivos y de empleados, siendo de Bs. 200.000,00 las dos primeras y Bs. 826.500,00 el último. Al clasificar estos, es necesario diferenciarlos entre costo y gasto, Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) señalan sobre esto:

...El costo se definen como el “valor” sacrificado para adquirir bienes o servicios, que se mide en dólares mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios. En el momento de la adquisición, el costo en que se incurre es para lograr beneficios presentes o futuros. Cuando se utilizan estos beneficios, los costos se convierten en gastos. Un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado. Los costos no expirados que pueden dar beneficios futuros se clasifican como activos (pág. 11).

Describir el flujo del sistema productivo de los conos Íntimos y los baja lenguas, permitió conocer que, dentro de uno de los procesos productivos, el personal de ITP Suministros Médicos, C.A. se encarga de ensamblar estos productos, por lo tanto los sueldos pagados para la realización de esta actividad se consideran mano de obra directa, tomando en cuenta lo que Uribe (2011) señala:

Dentro de la clasificación por costos de producción se incorpora el costo de la mano de obra involucrada en la transformación de los productos, es decir, el costo correspondiente al personal que participa directa o indirectamente en su elaboración...
Dentro de la clasificación por gastos de operación se incorpora el gasto de la mano de obra que apoya la operación de la empresa y que no tiene que ver con la producción, es decir, la mano de obra administrativa comercial de la compañía... (pág. 69).

Durante la entrevista con el gerente general, se pudo conocer que, en este estado de resultado la cuenta de sueldos acumula la totalidad de los mismos incurridos en todo el periodo, sin tomar en cuenta si son un costo de producción o gasto de operación. Según lo citado anteriormente, la parte involucrada en la transformación de los productos es un costo de producción y la que no, un gasto de operación; se hace necesario entonces, una discriminación en el monto total de estos sueldos (administración y de empleados operativos) según a la actividad a la que ellos están dirigidos.

El mismo escenario sobre la discriminación entre un costo de producción y gasto de operación se presenta más adelante con las cuentas de fletes, envíos y alquiler del local; según testimonio del gerente general, con respecto a los primeros, son generados por los envíos y recepción del producto en su proceso de elaboración, y con respecto al segundo, se trata del alquiler pagado para realizar las actividades de la empresa, siendo una de ellas, el ensamble de los productos que se lleva a cabo en el lugar.

Las cuentas de bono vacacional, utilidades y prestaciones sociales, al ser originadas por el pago de los sueldos, deben igual discriminarse considerando si son un costo de producción o un gasto de operación. Los aportes de SSO y FAOV, aunque se originan por el pago de los sueldos, se consideran gastos de administración; porque, representan una obligación de la empresa establecida por ley; además, son un tributo directo por parte de la empresa ITP Suministros Médico, C.A., por eso, no puede agregarse al costo de producción, porque significaría cargar al precio del producto los aportes de SSO y FAOV, y los compradores tendrían que soportar el pago del mismo.

Sobre los gastos mencionados a continuación: gastos de ferretería, consumo de teléfono, consumo de electricidad, mantenimiento de vehículo, papelería varios, gastos financieros, servicio de contabilidad, vigilancia y las depreciaciones, se pudo conocer que son generados de las actividades diarias de la empresa, y no están relacionados directamente con la elaboración de sus productos.

El gasto más elevado realizado por la empresa corresponde a la publicidad, fue de Bs. 1.250.000,00, según explica el gerente general, se invirtió considerablemente en publicidad, porque los conos urinarios, su principal producto, al ser un artículo nuevo que el público femenino no acostumbra a utilizar, o en cualquier caso, no conoce, hizo necesario darlo a conocer para que las personas puedan crear la costumbre del uso de los mismos, crear un interés en el público y ganar un lugar en el mercado. Finalmente, la empresa refleja en el estado de resultado obtenido, hasta el mes de noviembre del 2015 una pérdida de Bs. -5.798.568,90; por las bajas ventas hechas durante el periodo, el mal uso del sistema de inventario periódico, en la omisión del inventario final y la errónea clasificación de las cuentas del estado de resultado son causas que pueden explicar dicha pérdida.

Las deficiencias del estado de resultado obtenido de ITP Suministros Médicos, C.A., imposibilitan un análisis certero de los costos y gastos; por ende, es necesaria su reelaboración, en primer lugar, se recolectaron los datos necesarios directamente de la empresa en estudio para la apropiada elaboración del costo de ventas; reflejando así, en la tabla 2, el siguiente estado de resultado. También se presenta en ella, un estado de resultado por ciento integral, que permite un análisis vertical del estado de resultado, mediante el análisis de su estructura, a través del rubro más significativo y comparando las demás cuentas dentro del estado de resultado con ésta.

Tabla 2.

Estado de resultado

ITP SUMINISTOR MÉDICOS. C.A.		
ESTADO DE RESULTADO		
Del 01/01/2015 al 31/10/2015		
Expresado en Bolívares		
	BOLÍVARES	PORCENTUAL
INGRESOS		
Ventas	Bs. 4.527.443,20	
Devoluciones, descuentos y rebajas en ventas	Bs. 0,00	
VENTAS NETAS	Bs. 4.527.443,20	100,00%
COSTO DE VENTAS		
Inventario inicial de mercancía	Bs. 0,00	
Compras	Bs. 4.315.428,42	95,32%
Fletes	Bs. 149.629,67	3,30%
Servicios de mano de obra	Bs. 1.808.843,60	39,95%
Total mercancía disponible	Bs. 6.273.901,69	138,57%
Inventario final de mercancía	Bs. 4.473.769,25	98,81%
TOTAL COSTO DE VENTAS	Bs. 1.800.132,44	39,76%
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS	Bs. 2.727.310,76	60,24%
GASTOS GENERALES		
Gastos Administrativos		
Supervisión	Bs. 200.000,00	4,42%
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	4,42%
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	9,38%
Aportes SSO	Bs. 82.800,00	1,83%
Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	0,10%
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	0,58%

Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	0,39%
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	0,78%
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	1,50%
Gastos de ferretería	Bs. 156.315,02	3,45%
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	5,16%
Consumo de teléfono	Bs. 4.589,00	0,10%
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	1,27%
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	0,99%
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	1,63%
Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35	1,09%
Papelería varios	Bs. 99.641,00	2,20%
Servicio de contabilidad	Bs. 26.880,00	0,59%
Vigilancia	Bs. 56.772,66	1,25%
Alquiler	Bs. 323.242,37	7,14%
Gastos financieros	Bs. 74.400,00	1,64%
Total Gastos Administrativos	Bs. 2.259.860,41	49,91%
Gastos de Ventas		
Publicidad	Bs. 1.250.000,00	27,61%
Total Gastos de Ventas	Bs. 1.250.000,00	27,61%
Gastos Operativos		
Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00	8,88%
Cesta Ticket Operativos	Bs. 26.250,00	0,58%
Bono Vacacional Operativos	Bs. 16.750,00	0,37%
Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00	0,74%
Prestaciones Sociales Operativos	Bs. 63.750,00	1,41%
Total Gastos Operativos	Bs. 542.250,00	11,98%
TOTAL GASTOS GENERALES	Bs. 4.052.110,41	89,50%
UTILIDAD NETA ANTES DE ISLR	-Bs. 1.324.799,65	-29,26%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Lo primero al analizar el estado de resultado reelaborado, es el inventario inicial, fue de Bs. 0,00, esto se debe a que este año es el primero de operaciones de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. y no fue hasta el mes de abril de 2015 que comenzaron a hacer sus adquisiciones de materia prima.

En este nuevo estado de resultado, la cuenta compras está conformada por las adquisiciones de materiales, tanto directos como indirectos, los servicios contratados de impresión y troquelado para los dos lotes de producción; así como también, el servicio de llenado y cortado de los baja lenguas. Las compras fueron de Bs. 4.315.428,42, y representan la mayor parte del costo de ventas en un 95,32% sobre las ventas.

Cabe recordar que, como se explicó en el objetivo 4.1.1. al diagnosticar el sistema de acumulación de costos; a través del outsourcing se contrató un servicio de mano de obra para realizar el armado de los conos Íntimos; y en el estado de resultado anterior, presentado en la tabla 1, estos costos eran sumados como parte de las compras; pero ahora, son especificados en la tabla 2, como parte del costo de ventas. Los servicios de mano de obra, representan un 39,95% sobre las ventas con un saldo de Bs. 1.808.843,60. El otro elemento incluido en el costo de ventas son los fletes, de Bs. 149.629,67 con un 3,30% sobre las ventas

La mercancía disponible para la venta fue de Bs. 6.273.901,69, perteneciente a dos lotes de fabricación de conos urinarios que suman un total de 64.934 estuches de conos Íntimos y 6.000 paquetes de baja lenguas, de los cuales se vendieron 16.202 de los primeros y 4.928 de los segundos; generando así, un inventario final de mercancía de Bs. 4.473.769,25, reflejando un costo de ventas de Bs. 1.800.132,44, esto es un 39,76% de las ventas, siendo este costo de ventas, mucho menor al resultado obtenido en

el estado de resultados anterior de Bs. 6.124.272,02, la diferencia de estas cantidades está dada por el inventario final de mercancía que no fue reflejado en el primer estado de resultado.

Como se mencionó al comienzo del objetivo, la empresa al presentar un flujo del sistema productivo y realizar la transformación de la materia prima, debe realizar su costeo por métodos correspondientes a empresas productoras.

Se evidenció que, el sistema de inventarios utilizado es un sistema periódico; pero, la empresa no clasifica de manera correcta las cuentas, como es el caso de cargar erogaciones que no son propias de la cuenta compras, sino más bien, cargar la cuenta compras como si se tratase de la cuenta inventarios, típico del sistema de inventario perpetuo, que carga toda su mercancía comprada a la cuenta inventario y no a la cuenta compras, demostrando el uso incorrecto del sistema de inventario periódico.

De igual manera, el sistema de inventario periódico posee algunas características que podrían ser una limitante a la hora de su aplicabilidad por parte de ITP Suministros Médicos, C.A; pues, por este sistema, sólo puede conocerse el monto del inventario después de haber procedido a realizar un conteo físico de la existencia a una fecha determinada y luego valorarlas, por otro lado, la toma física se hace por lo general una vez al año y al final del ejercicio contable, mientras que, la información arrojada por la toma física del inventario se hace indispensable para la determinación de la utilidad o pérdida de la empresa durante el ejercicio; además, no permite conocer cuánto se está ganando o perdiendo en forma bruta cada vez que la empresa realiza una venta, por ende, solo se puede tener resultados a través de métodos de estimación.

Por otra parte, entre los beneficios aportados por el sistema periódico dentro de la empresa están; se adapta a las características de ésta, como por ejemplo, es una empresa pequeña, con un flujo del sistema productivo limitado y carece de sistemas de información internos; permitiendo controlar la existencia de mercancía, reflejar el valor de los inventarios y el costo de las unidades vendidas, pero el sistema periódico no está siendo efectivo, debido a que la empresa presenta fallas en la forma de registrar sus operaciones y clasifican sus costos, tal como se demostró previamente.

Por el contrario, el sistema perpetuo, permite determinar en cualquier momento la cantidad física de cada tipo de artículo que la empresa posee en inventario, así como su costo, esto permite mantener un tope mínimo y máximo evitando deficiencias al abastecer los pedidos de los clientes o poseer una cantidad elevada de recursos financieros inmovilizados a largo plazo. A diferencia del sistema de inventario periódico; éste, cuando adquiere mercancías, afecta la cuenta de inventarios; y, cada vez que se efectúa una venta se realizan dos registros, el primero por las ventas realizadas y el segundo por el costo de la mercancía vendida.

El obstáculo más representativo para ITP Suministros Médicos, C.A., en el uso del sistema de inventarios perpetuo, es que hace necesario la implantación de sistemas de información dentro de la empresa, si bien, son muy ventajosos desde el punto de vista gerencial, es instalado usualmente por empresas grandes, debido a su alto costo y el personal requerido para su manejo, o en su defecto, personal que adiestre a los trabajadores para el manejo del mismo; es por ello, y por las características planteadas previamente sobre el sistema de inventarios periódicos, es pertinente que ITP Suministros Médicos, C.A. continúe trabajando bajo este sistema de inventarios, pero haciendo un uso correcto del mismo.

El renglón con mayor porcentaje sobre las ventas, lo ocupa gastos generales, con 89.50%, equivalente a Bs. 4.052.110,41. Dentro de los gastos generales, los gastos administrativos fueron de Bs. 2.259.860,41 arrojando un saldo de 49.91% sobre las ventas. Siendo los sueldos del personal administrativo y alquiler, los más significativos, representados por de Bs. 424.500,00 y Bs. 323.242,37 respectivamente; es decir, un 9,38% para los sueldos administrativos y un 7,14% para el alquiler, sobre las ventas.

Otra cuenta significativa dentro los gastos administrativos, corresponde al mantenimiento de vehículo; debido a que, presenta un monto importante de Bs. 233.621,00, lo que equivale a un 5,16% sobre las ventas; las demás cuentas de este renglón, son beneficios derivados del sueldo, aportes, depreciaciones y servicios necesarios para la realización de la actividad de la empresa cuyo porcentaje individual sobre las ventas no es significativo.

El renglón de los gastos de ventas tiene un total de Bs. 1.250.000,00; lo que significa un 27,61% sobre las ventas, y contiene solamente la cuenta de publicidad; ya que, la empresa no posee un personal dedicado a la venta de los productos, ni vehículos u otro esfuerzo dirigido a la venta de sus productos; la publicidad intensiva ha sido la principal estrategia de ventas de la empresa; según lo explicado por el gerente general, quien señaló, que lo más importante es dar a conocer el producto y crear una costumbre del uso constante de los mismos.

El último renglón en formar parte de los gastos generales, es el de los gastos operativos con Bs. 542.250,00, conformando un 11.98% sobre las ventas. En este renglón, se encuentran todos los gastos, representados por los sueldos del personal operativo de la empresa; así como también, otros conceptos salariales que derivan según la ley, como cesta ticket, bono

vacacional, utilidades y prestaciones sociales, observándose que, ninguno de ellos, presenta un monto representativo sobre las ventas; sólo los sueldos operativos con un saldo de Bs. 402.000.00 que representan el 8.88% sobre las ventas.

Una vez deducidos los gastos generales de la utilidad bruta en ventas, continúa el resultado del ejercicio; sin embargo, los errores y deficiencias del estado de resultado realizado por ITP Suministros Médicos, C.A., generan una gran diferencia en la pérdida obtenida, que para ellos, en el primer estado de resultado, fue de Bs. -5.798.568,90; una vez, calculado correctamente el costo de ventas, la pérdida obtenida al reelaborar el estado de resultado, fue de Bs. -1.324.799,65, evidenciándose que, la diferencia entre estos resultados corresponden al inventario final; el cual, fue obviado por la empresa, que tiene un valor de Bs. 4.473.769,25.

Finalmente, el porcentaje de pérdida obtenida fue de -29.26% sobre las ventas; es decir, hubo un faltante en las ventas de aproximadamente Bs. 1.388.922,44, para que fuera posible generar una utilidad en el ejercicio. Tras haber realizado el análisis del estado de resultado de la empresa, se observa que, como se mencionó en el planteamiento del problema, el cálculo de los costos se realiza, como una empresa comercializadora.

Una vez reestructurado el estado de resultado y realizado el estudio de las actividades llevadas a cabo en el flujo del sistema productivo de la empresa; es posible clasificar los costos analizados en el mismo, según su identificación con el producto y su relación con el volumen de producción; diferenciando los costos directos, indirectos, fijos y variables de los productos fabricados por la empresa.

4.1.2.1. Según la identificación con el producto

La primera clasificación a realizar sobre los costos es, según la identificación con el producto; esta clasificación de acuerdo a la identificación, toma en cuenta aspectos que definen si existe una asociación entre el recurso y el objeto de costos que se está analizando y determinar así, si es fácil y económicamente posible saber en qué proporción el recurso fue consumido por el objeto de costos. Si la respuesta es positiva en los dos casos, el costo es clasificado como directo, en caso contrario se considera indirecto (Uribe, 2011).

Los costos en esta clasificación, son separados en directos e indirectos, para realizarla se toman en cuenta los factores que inciden en la clasificación señalados por Horngren, Foster y Datar (2002):

1. La importancia del costo que se trata. Cuanto mayor sea el costo, mayor será la probabilidad de que sea económicamente viable identificarlo con un objeto del costo en particular...
2. La tecnología disponible para recopilar la información. Los avances de esta tecnología aumentan el porcentaje de los costos clasificados como directos...
3. Diseño de operaciones. Por ejemplo, se facilita la clasificación de un costo como directo si las instalaciones de una organización (o parte de ella) se utilizan sólo para un objeto de costo específico, como un producto o cliente en particular.
4. Convenios contractuales. Por ejemplo, un contrato que establece que un determinado componente (un circuito integrado Pentium de Intel) sólo se puede usar en un producto específico (una computadora personal IBM), facilita la clasificación del elemento como costo directo del producto (pág. 30).

La primera clasificación de costos a realizar es la de los costos directos, éstos según Horngren, Foster y Datar (2002): *“Los costos directos de un objeto del costo se relacionan con un objeto del costo en particular y se identifican con él de una forma económicamente viable (eficaz en cuanto a costos) (pág. 28).*

La identificación de estos costos se hace por la relación directa que tienen en la elaboración del producto. También García (2008) establece: “*Son aquellos que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminadas o áreas específicas*” (pág. 12), la cuantificación de los mismos es un factor importante; ya que, para un costo directo será fácilmente identificable agregar una suma alta en comparación a los demás costos. A continuación, se muestra en la tabla 3, los costos directos, incurridos por ITP Suministros Médicos, C.A. durante el periodo en estudio, clasificados según la identificación con el producto. Los costos directos suman en total Bs. 6.206.726,97, entre estos costos se encuentran el reverso periódico, usado como materia prima, pero no tiene un alto valor, siendo de Bs. 264.663,00, por ser éste un material de bajo costo, sin embargo, la transformación del mismo suma un alto valor.

Tabla 3.

Costos directos

Costos Según su Identificación con el Producto	Costos	Total
Directo	Fletes	Bs. 149.629,67
Directo	Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00
Directo	Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00
Directo	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37
Directo	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96
Directo	Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37
Directo	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60
Directo	Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00
Directo	Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00
Directo	Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00
Directo	Cesta Ticket Operativos	Bs. 26.250,00
Directo	Bono Vacacional Operativos	Bs. 16.750,00
Directo	Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00
Directo	Prestaciones Sociales Operativos	Bs. 63.750,00
TOTAL		Bs. 6.620.796,97

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La impresión y el troquelado de los dispensadores, conos y estuches tienen valores de Bs. 562.418,37; Bs. 1.075.718,37 y Bs. 932.753,96 respectivamente. Para la elaboración de los conos íntimos, el costo más importante es el servicio de mano de obra con un valor de Bs. 1.808.843,60 el cual se encarga del armado de los conos, estos costos son relacionados a la elaboración de los últimos. La fabricación de los baja lenguas, tiene pocos costos directos, el principal es el llenado y cortado de éstos por Bs. 870.000,00; los demás son costos comunes a la elaboración de los conos íntimos correspondientes a los fletes, sueldos y sus beneficios derivados.

La siguiente clasificación a realizar es de los costos indirectos, según Blocher y otros (2008): *“Un costo indirecto es aquel en el que no existe un rastreo conveniente o económico entre el costo y el grupo de costos o entre el grupo de costos y el objeto de costos”* (pág. 56). La relación de estos costos con el producto es más difícil de establecer; pero, es necesaria la utilización de diferentes métodos para su asignación. Además, para García (2008): *“Son aquellos costos que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados o áreas específicas”* (pág. 12).

La definición anterior, aporta un elemento importante que es la identificación; los costos indirectos no se pueden observar fácilmente en el producto terminado; por ejemplo, la madera, es un costo directo observable a simple vista en una mesa, pero la pega, clavos y barniz no se pueden ver a simple vista.

El último aspecto a tener en cuenta es que ellos en comparación a los costos directos, no suman altos valores al costo del producto. Ahora, se presenta en la tabla 4, la clasificación según la identificación con el producto de los costos indirectos por ITP Suministros Médicos, C.A. en el año de estudio:

Tabla 4.

Costos indirectos

Costos Según su Identificación con el Producto	Costos	Total
Indirecto	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00
Indirecto	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00
Indirecto	Reverso Periódico (BL)	Bs. 75.252,80
Indirecto	Grapas (BL)	Bs. 10.321,92
Indirecto	Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00
Indirecto	Supervisión	Bs. 200.000,00
Indirecto	Alquiler	Bs. 323.242,37
Indirecto	Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35
Indirecto	Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02
TOTAL		Bs. 1.124.418,46

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El total de los costos indirectos incurridos por ITP Suministros Médicos, C.A. en su ejercicio es de Bs. 1.124.418,46; en este total, se encuentran una variedad de costos; los cuales, son los que permiten calcular las tasas de aplicación que corresponden al costo del producto. Los primeros cinco conceptos, corresponden a los materiales indirectos necesarios para el embalaje de los conos Íntimos y los baja lenguas. Las grapas y cajas de embalaje; por su parte, cada uno separados por el producto al que corresponden, solamente son necesarios para ensamblar y embalar los productos, por eso no forman parte de los costos directos.

Otro concepto, la supervisión, representa uno los valores más altos dentro de los costos indirectos, con saldo de Bs. 200.000,00, las actividades realizadas por este personal al no estar directamente relacionadas con la fabricación de los productos, lo hacen un costo indirecto.

El alquiler, es el siguiente costo indirecto, con un total de Bs. 323.242,37, es otro de los montos más significativos; el cual, es un objeto importante de tasa de aplicación de costos; debido a que, una parte del alquiler corresponde al costo del producto, si bien no todo el local es usado en el proceso productivo, una parte de éste sí, por lo que, esa parte es un costo.

Los siguientes costos indirectos, provienen de servicios necesarios para la realización de las actividades de la empresa, ellos son: servicio de electricidad y gastos de ferretería, estos tienen una relación totalmente indirecta con los productos, no son esenciales para su fabricación, pero hacen posible la actividad diaria de la empresa. A continuación, se procede a clasificar los costos según su relación con el volumen de producción.

4.1.2.2. Según la relación con el volumen de producción

La segunda clasificación a realizar es sobre la relación con el volumen de producción, en ésta se toma en cuenta los aumentos o disminuciones de los costos a medida que varían los niveles de producción. Como se mencionó anteriormente, el sistema de acumulación de costos directo considera los costos variables como parte del producto, y es a través de esta clasificación que los costos incurridos por ITP Suministros Médicos, C.A. son separados.

Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) explican:

Los costos varían de acuerdo con los cambios en el volumen de producción. Comprender su comportamiento es vital en casi todos los aspectos de costeo de productos, evaluación de desempeño y toma de decisiones gerenciales... Los costos con respecto al volumen se clasifican como variables, fijos y mixtos (pág. 15).

El comportamiento de los costos es el factor principal que se toma en cuenta para realizar esta clasificación, busca separarlos según las reacciones que ellos tienen cuando existen cambios en los niveles de producción; como estos niveles pueden aumentar o disminuir, los costos pueden también variar o permanecer constantes. La determinación de cómo variarán los costos es necesaria para la planeación, al anticiparse a lo que puede o no ocurrir con ellos (Cuevas, 2011).

El volumen se refiere a la cantidad producida o la cantidad de servicio prestado, un ejemplo claro de los costos basados en volumen son los costos directos de materiales y mano de obra; puesto que, estos aumentan con cada unidad de volumen de producción (Blocher y otros, 2008). Los costos variables son los principales costos dentro de un producto, estos son en la mayoría de los casos directos y suman un valor importante en el costo total.

Los primeros costos a clasificar son los costos fijos, el comportamiento de estos no tiende a cambiar a medida que varían los niveles de producción, Blocher y otros (2008) afirman: *“El costo fijo es la proporción del costo total que no varía con la producción dentro del rango relevante”* (pág. 60).

Primeramente, el volumen se refiere al número de unidades producidas, mientras que el rango relevante es la banda de actividad o el intervalo de volumen de actividad en el cual los costos fijos no cambian de magnitud (Uribe, 2011).

También Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) señalan: *“Son aquellos en los que el costo fijo total permanece constante dentro de un rango relevante de producción, mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción. Más allá del rango relevante de producción varían los costos fijos”* (pág. 15). A continuación, en la tabla 5, se clasifican los costos fijos.

Tabla 5.

Costos fijos

Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
Fijo	Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00
Fijo	Cesta Ticket Operativos	Bs. 26.250,00
Fijo	Bono Vacacional Operativos	Bs. 16.750,00
Fijo	Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00
Fijo	Prestaciones Sociales Operativos	Bs. 63.750,00
Fijo	Supervisión	Bs. 200.000,00
Fijo	Alquiler	Bs. 323.242,37
Fijo	Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35
TOTAL		Bs. 1.314.998,72

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Los costos fijos suman un total de Bs. 1.314.998,72; este total está compuesto principalmente por sueldos operativos y sus beneficios (bono vacacional, utilidades y prestaciones sociales); así como también, de la supervisión. Los sueldos de los primeros suman Bs. 402.000,00 y la supervisión Bs. 200.000,00, los sueldos operativos son de los empleados encargados del ensamblaje, embalaje y manejo del almacén de los productos; los mismos, como el personal que supervisa, tienen cargos fijos dentro de la empresa; por esto, el pago mensual de su sueldo no depende de las unidades producidas; siendo así, al igual que los beneficios derivados de los mismos, un costo fijo.

Los restantes costos fijos, corresponden a gastos generales de alquiler y servicio de electricidad, si bien este último suele tener una parte variable, debido a que la ubicación de la empresa está en un edificio cuya administración se encarga del cobro de este servicio, para ITP Suministros Médicos, C.A. no existe variaciones en el mismo, por lo que todos son gastos

mensuales, que independientemente de los niveles de producción se deberán cancelar. De todos ellos, el alquiler tiene uno de los montos más significativos con Bs. 323.242,37, del cual, una porción de éste, al calcular las tasas de aplicación, formará parte del costo de los productos.

Los siguientes costos pertenecen a la clasificación según la relación con el volumen de producción en su parte variable, como su nombre lo indica, el comportamiento que ellos tienen ante cambios en los niveles de producción es variable, Blocher y otros (2008) establecen: *“El costo variable es el cambio en el costo total que se asocia con cada cambio en la cantidad del generador de costo”* (pág. 60).

Para Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005): *“Son aquellos en los que el costo total cambia en proporción directa a los cambios en el volumen, o producción dentro del rango relevante, en tanto que el costo unitario permanece constante”* (pág. 15). En este caso, dentro del intervalo del rango relevante, el costo total aumentará directamente al producir una unidad adicional. Teniendo en cuenta estas definiciones presentadas se realiza a continuación la clasificación de los costos variables en la tabla 6.

Los costos variables suman un total de Bs. 6.430.216,71; en el primero de ellos, los fletes, se puede observar un monto de Bs. 149.626,67, estos se originan por el transporte de los productos en proceso en las distintas etapas del mismo y debido a que solo cuando se está realizando un proceso productivo, este variará según el mismo. Los siguientes costos corresponden a materiales necesarios para la elaboración y embalaje de los productos, como: las bolsas plásticas, grapas, cajas de embalaje y el reverso periódico, al ser estos costos directos, cuando se producen más unidades el costo aumenta y al contrario, de ellos el más significativo es el reverso periódico de los conos Íntimos con un valor de Bs. 264.663,00.

Tabla 6.

Costos variables

Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
Variable	Fletes	Bs. 149.629,67
Variable	Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00
Variable	Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00
Variable	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00
Variable	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00
Variable	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37
Variable	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96
Variable	Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37
Variable	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60
Variable	Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00
Variable	Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00
Variable	Reverso Periódico (BL)	Bs. 75.252,80
Variable	Grapas (BL)	Bs. 10.321,92
Variable	Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00
Variable	Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02
	TOTAL	Bs. 6.430.216,71

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Los servicios de impresión y troquelado de los dispensadores, estuches y conos, además del llenado y cortado de los baja lenguas también dependerán de la cantidad de los productos que se elaboren siendo, por lo tanto, un costo variable, éstos tienen montos de Bs. 562.418,37, Bs. 932.753,96, Bs. 1.075.718,37 y Bs. 870.000,00 respectivamente, el monto más alto corresponde a la impresión y troquelado de los conos urinarios, que son el producto principal.

De los costos variables presentados, el saldo más elevado de todos es de Bs. 1.808.843,60 y pertenece a los servicios de mano de obra, ésta es pagada por cada cono que es armado y es contratada únicamente para

realizar esta actividad, al realizarse el pago por unidad armada el comportamiento de este varía según varíen los niveles de producción, siendo por lo tanto, variable.

Las clasificaciones según la identificación con el producto y según la relación con el volumen de producción permiten preparar el estado de resultado bajo el costeo directo; el cual, es la base fundamental para la elaboración del sistema de acumulación bajo el costeo directo. La primera parte del estado de resultados bajo el costeo directo, toma en cuenta los costos de producción variables, estos son los costos directos variables, en la tabla 7, se presentan los mismos. Los costos presentados en la tabla anterior, corresponden a la materia prima y mano de obra directa necesarios para la elaboración de los productos, ellos suman un total de Bs. 6.078.546,97, aquí se encuentran los servicios de impresión y troquelado de todas las partes de los conos urinarios (conos, estuche, dispensadores), el llenado y cortado de los baja lenguas y el reverso periódico

Tabla 7.

Costos directos variables

Costos Según su Identificación con el Producto	Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
Directo	Variable	Fletes	Bs. 149.629,67
Directo	Variable	Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00
Directo	Variable	Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00
Directo	Variable	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37
Directo	Variable	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96
Directo	Variable	Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37
Directo	Variable	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60
Directo	Variable	Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00
Directo	Variable	Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00
TOTAL			Bs. 6.078.546,97

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La siguiente parte del estado de resultado por el costeo directo, está conformado por los costos variables e indirectos de producción; ya que, a través de este sistema no sólo son tomados como parte del costo del producto todos aquellos que sean directos variables; sino también, los indirectos que sean variables forman parte del costo del producto; en la tabla 8 se presentan los mismos. La mayoría de los costos indirectos variables están conformados por materiales indirectos necesarios para el ensamblaje y almacenaje de los productos, estos suman un total de Bs. 351.669,74.

Tabla 8.

Costos indirectos variables

Costos Según su Identificación con el Producto	Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
Indirecto	Variable	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00
Indirecto	Variable	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00
Indirecto	Variable	Reverso Periódico (BL)	Bs. 75.252,80
Indirecto	Variable	Grapas (BL)	Bs. 10.321,92
Indirecto	Variable	Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00
Indirecto	Variable	Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02
TOTAL			Bs. 351.669,74

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

A continuación, en el estado de resultado por el costeo directo se presentan los costos fijos, separados en costos fijos de producción, que son directos y los gastos de venta y administración que contienen los costos indirectos y fijos; en la tabla 9, se muestran estos. Los costos directos fijos de producción suman un total de Bs. 542.250,00 y como se puede observar en la tabla anterior, todos ellos corresponden a conceptos de sueldos de empleados del área operativa; en el caso de ITP Suministros Médicos C.A. sus costos de producción fijos son muy pocos; ya que, la mayoría de ellos varían de los niveles de producción.

Tabla 9.

Costos directos fijos

Costos Según su Identificación con el Producto	Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
Directo	Fijo	Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00
Directo	Fijo	Cesta tickets operativos	Bs. 26.250,00
Directo	Fijo	Bono vacacional operativos	Bs. 16.750,00
Directo	Fijo	Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00
Directo	Fijo	Prestaciones sociales operativos	Bs. 63.750,00
TOTAL			Bs. 542.250,00

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Finalmente, se muestran los costos indirectos fijos. En la tabla 10, es posible observar que los mismos suman un total de Bs. 772.748,72, aquí se pueden encontrar la supervisión, con un monto de Bs. 400.000,00; siendo éste, el más representativo, además, también se hallan los gastos necesarios de alquiler y electricidad.

Tabla 10.

Costos indirectos fijos

Costos Según su Identificación con el Producto	Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
Indirecto	Fijo	Supervisión	Bs. 400.000,00
Indirecto	Fijo	Alquiler	Bs. 323.242,37
Indirecto	Fijo	Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35
TOTAL			Bs. 772.748,72

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Se ha hablado de algunas cuentas que en el estado de resultado se conocen como gastos generales, si bien, esto es cierto, en los sistemas de acumulación de costos directos los gastos también son considerados costos,

esto lo señala Horngren, Sundem y Stratton (2006): *“El estado de resultado con el enfoque de contribución proporciona una contribución marginal: ingresos menos todos los costos variables, inclusive los gastos variables de venta y administración”* (pág. 270), ello hace necesario que los gastos generales sean también clasificados, siendo ella imperiosa para lograr elaborar el sistema de costos directos.

4.1.2.3. Según la Providencia Administrativa N° 003/2014

De acuerdo a la Providencia Administrativa N° 003/2014, en su artículo 2, numeral 4, los costos de producción y los gastos ajenos a la producción (gastos del periodo) son diferentes; puesto que, los primeros representan *“...todos los costos derivados de la adquisición y transformación para darle al producto o servicio su condición de terminado o prestado...”*; mientras que, los gastos ajenos a la producción, *“...serán los gastos de administración, de representación, publicidad y venta, entre otros...”*.

Los gastos ajenos a la producción fueron de Bs. 2.780.796,67, estos a su vez fueron clasificados en fijos y variables, dentro de los primeros, comprenden desde los sueldos administrativos, incluyendo los beneficios y aportes que por ley éstos conllevan, hasta las depreciaciones, el consumo telefónico, los gastos financieros, la vigilancia y los sueldos directivos, los más representativos, son los sueldos administrativos, con Bs. 424.500,00; igualmente, el mantenimiento de vehículos con un saldo de Bs. 233.621,00, todos estos sumados hacen un total de Bs. 1.356.755.67 en gastos ajenos fijos.

Los segundos, gastos ajenos variables, sumaron un total de Bs. 1.424.041,00 originados por la publicidad, que es el más representativo de

todos con Bs. 1.250.000,00, los gastos financieros de Bs. 74.400,00 y la papelería de Bs. 99.641,00.

Tabla 11.

Gastos ajenos a la producción

Según la Providencia Administrativa N° 003/2014	Gastos Ajenos	Fijo	Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	
	Gastos Ajenos	Fijo	Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	
	Gastos Ajenos	Fijo	Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Consumo de Teléfono	Bs. 4.589,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Vigilancia	Bs. 56.772,66	
	Gastos Ajenos	Fijo	Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	
	Gastos Ajenos	Fijo	Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	
	Gastos Ajenos	Fijo	Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Aportes SSO	Bs. 82.800,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	
	Gastos Ajenos	Fijo	Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	
				TOTAL GASTOS AJENOS FIJOS	Bs. 1.356.755,67
	Gastos Ajenos	Variable	Papelería Varios	Bs. 99.641,00	
	Gastos Ajenos	Variable	Gastos de Financieros	Bs. 74.400,00	
	Gastos Ajenos	Variable	Publicidad	Bs. 1.250.000,00	
				TOTAL GASTOS AJENOS VARIABLES	Bs. 1.424.041,00
			TOTAL	Bs. 2.780.796,67	

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Como último aspecto gerencial que incide en la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., se encuentra sistema de acumulación de costos directo según el proceso productivo de la empresa en estudio, que se fija utilizando las clasificaciones de costos anteriormente expuestas, para realizar un estado de resultados por el costeo directo que muestre el margen de contribución y el ingreso de operaciones.

El establecimiento de un sistema de acumulación de costos directo se realiza con la información proveniente de la clasificación de los costos. El tratamiento de los costos indirectos de fabricación y la forma en que son asignados a los productos, tiene como resultado variaciones en los costos unitarios de los productos, en diferentes niveles de producción los componentes variables del costo mantendrán iguales costos unitarios; por otro lado, los componentes fijos aumentarán o disminuirán los costos unitarios en una proporción indirecta a la variación de la producción. En el sistema de acumulación de costos directos Neuner (2001) explica:

El costeo directo es un método de costeo que supone que para obtener un control administrativo apropiado sólo se deben considerar como parte del verdadero costo de las mercancías fabricadas aquellos costos que varían en forma directa con el volumen de producción, porque sólo los elementos variables se relacionan con el producto... (pág. 510).

La suposición del costeo directo tiene implícita en ella que los costos variables de producción se consideran inventariables; mientras, los costos fijos son considerados como parte del periodo (Uribe, 2011).

Mientras tanto, el costeo absorbente se basa en el periodo en el cual se generaron los costos; por el contrario, el variable en el comportamiento de los mismos, teniendo en cuenta esto, las estructuras de los estados de resultados en ambos, es diferente, y los resultados obtenidos son nombrados de distintas formas en cada uno, a continuación, se estudia la estructura a utilizar en este objetivo. El estado de resultado por este costeo, descarga los costos fijos de producción, independientemente, se vendan o no las unidades disponibles para la venta; porque, se consideran costos del periodo.

El margen de contribución bruto es el valor restante para cubrir los gastos variables de producción, la estructura fija y obtener una utilidad que permita cubrir la parte no operacional (Uribe, 2011). Es necesario entonces, presentar los conceptos que forman parte del costo de ambos productos.

Tabla 12.

Estructura del estado de resultados costeo variable

+ Ingresos
- Costo de la mercancía vendida
= Margen de contribución bruto o de la producción
- Gastos variables de operación
= Margen de contribución total
- Fijos
+ Costos fijos de producción
+ Gastos fijos de producción
= Utilidad de operación

Nota: Uribe (2011).

El costeo directo, considera solamente los costos variables como parte del costo de los productos fabricados por la relación directa que tienen con ellos; por lo que, es necesario calcular el costo tanto de conos Íntimos y baja lengua tomando en cuenta solamente los elementos variables, a continuación, se presentan los costos de producción variables de conos Íntimos y baja lenguas. En la tabla siguiente, se encuentran todos los costos variables, directos e indirectos de los conos Íntimos y baja lenguas, estando conformados por las materias primas (reverso periódico y bolsas plásticas), materiales indirectos (grapas y caja de embalaje), los servicios contratados, mano de obra y materiales usados para el almacenaje de los productos; el total de ellos suma Bs. 6.221.048,89.

Tabla 13.

Costo de los productos variables

	Costos Según su Identificación con el Producto	Costos Según su Relación con el Volumen de Producción	Costos	Total
CONOS ÍNTIMOS	Directo	Variable	Fletes	Bs. 149.629,67
	Directo	Variable	Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00
	Directo	Variable	Reverso periódico (CU)	Bs. 264.663,00
	Indirecto	Variable	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00
	Indirecto	Variable	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00
	Directo	Variable	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37
	Directo	Variable	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96
	Directo	Variable	Impresión y troquelado (CU)	Bs. 1.075.718,37
	Directo	Variable	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60
BALA LENGUAS	Directo	Variable	Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00
	Directo	Variable	Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00
	Indirecto	Variable	Reverso periódico (BL)	Bs. 22.400,00
	Indirecto	Variable	Grapas (BL)	Bs. 10.321,92
	Indirecto	Variable	Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00
TOTAL COSTOS				Bs. 6.221.048,89

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

En tabla 13, ubicada en la parte superior, se realiza el cálculo del costo unitario de los conos íntimos. Los elementos que forman parte del costo de los conos Íntimos, están conformados por el reverso periódico; es decir, la materia prima, los servicios contratados de impresión y troquelado de las tres piezas que conforman los conos, de los cuales, la impresión y el troquelado de los conos urinarios tiene el mayor valor de los tres con Bs. 1.075.718,31. Otros costos que forman parte del costo de los conos, también son: los fletes, materiales indirecto y el servicio de mano de obra directa, siendo el más elevado de los costos con Bs. 1.808.843,60, todos estos son costos variables; dependen de las unidades producidas y suman un total de

Bs. 5.241.046,97; divididos entre 64.932 unidades, resulta un costo unitario de Bs. 80,72.

Tabla 14.

Costo unitario de conos íntimos

CONOS URINARIOS	Total Costos
Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00
Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37
Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96
Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37
Fletes	Bs. 149.629,67
Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00
Grapas (CU)	Bs. 13.780,00
Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00
Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60
Total Costo de Conos	Bs. 5.241.046,97
Costo Unitario de Conos	Bs. 80,72

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

En la parte superior se ubica la tabla 14, en ella se estudia el costo unitario de los baja lenguas. Se calcula de la suma de los materiales directos (bolsas plásticas) y los materiales indirectos (reverso periódico, grapas, cajas de embalaje); éstos, tienen una porción menor del costo, en comparación al llenado y cortado del baja lenguas, el servicio contratado para el moldeado del plástico, representando un valor de Bs. 870.000,00; el total de los costos suman Bs. 1.032.854,72, que divididos a un total de 6.000 unidades producidas, resultan en un costo unitario de Bs. 172,14.

Una vez conocidos los costos unitarios de los productos bajo el costeo directo, es posible determinar el inventario final (la empresa no tuvo inventario inicial) conociendo que quedaron 48.732 unidades de los conos íntimos y 1.072 unidades de los baja lenguas, resultando en Bs. 3.933.448,85 y Bs. 184.536,71, respectivamente, para un total en inventario

final de Bs. 4.117.985,56, difiriendo, por lo tanto, al inventario del costeo absorbente de Bs. 4.473.900.87, en Bs. 355.915,31.

Tabla 15.

Costo unitario de baja lenguas

BAJALENGUAS	Total Costos
Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00
Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00
Reverso periódico (BL)	Bs. 75.252,80
Grapas (BL)	Bs. 10.321,92
Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00
Total Costo de Baja lenguas	Bs. 1.032.854,72
Costo Unitario	Bs. 172,14

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Ya fue explicado de donde provienen los costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., cuando se desarrolló la clasificación de los costos según su identificación con el producto y según su relación con el volumen de producción; éstos costos, son usados en el estado de resultado del costeo directo en conjunto a los inventarios calculados, teniendo en cuenta los elementos que forman parte del costo de los productos, bajo este método se presenta a continuación, en la tabla 16, el estado de resultado para su posterior análisis.

Las ventas en el estado de resultado no son afectadas bajo este método y al igual en el costeo absorbente, son de Bs. 4.527.443,20; el inventario inicial; como se explicó anteriormente, es de Bs. 0,00, debido a que las operaciones de la empresa se comenzaron a realizar en el año seleccionado para el estudio; por lo que, fue en el transcurso de éste que los productos se fabricaron.

Tabla 16.

Estado de resultado directo

ITP Suministros Médicos, C.A.		
Estado de Resultado por Costeo Directo		
Del 01/01/2015 al 01/10/2015		
	EXPRESADO EN BOLÍVARES	PORCENTUAL
VENTAS	Bs. 4.527.443,20	100,00%
COSTOS DE VENTAS VARIABLES		
COSTOS DE PRODUCCIÓN VARIABLES		
Material Directo		
Inventario inicial de material directo	Bs. 0,00	
Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00	8,56%
Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00	5,85%
Fletes	Bs. 149.629,67	3,30%
Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37	12,42%
Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96	20,60%
Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37	23,76%
Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00	0,59%
Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00	19,22%
Total Material Directo	Bs. 4.269.703,37	94,31%
Inventario final de material directo	Bs. 0,00	0,00%
Total Material Directo Usado	Bs. 4.269.703,37	94,31%
Mano de Obra Directa		
Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60	39,95%

Total Mano de Obra Directa	Bs. 1.808.843,60	39,95%
Costos Indirectos de Fabricación		
Grapas (CU)	Bs. 13.780,00	0,30%
Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00	1,01%
Reverso Periódico (BL)	Bs. 75.252,80	1,66%
Grapas (BL)	Bs. 10.321,92	0,23%
Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00	1,11%
Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02	3,45%
Total Costos Indirectos de Fabricación	Bs. 351.669,74	7,77%
Costos de Producción del Periodo	Bs. 6.430.216,71	142,03%
Inventario inicial productos terminados	Bs. 0,00	0,00%
Disponibilidad para la venta	Bs. 6.430.216,71	142,03%
Inventario final de productos terminados	Bs. 4.215.863,75	93,12%
TOTAL COSTOS DE VENTA VARIABLES	Bs. 2.214.352,96	48,91%
MARGEN DE LA PRODUCCIÓN	Bs. 2.313.090,24	51,09%
OTROS COSTOS VARIABLES		
Papelería Varios	Bs. 99.641,00	2,20%
Gastos de Financieros	Bs. 74.400,00	1,64%
Publicidad	Bs. 1.250.000,00	27,61%
TOTAL OTROS COSTOS VARIABLES	Bs. 1.424.041,00	31,45%
MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	Bs. 889.049,24	19,64%
COSTOS FIJOS		
Costos Fijos de Producción		
Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00	8,88%
Cesta tickets operativos	Bs. 26.250,00	0,58%
Bono vacacional operativos	Bs. 16.750,00	0,37%

Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00	0,74%
Prestaciones sociales operativos	Bs. 63.750,00	1,41%
Supervisión	Bs. 200.000,00	4,42%
Alquiler	Bs. 323.242,37	7,14%
Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35	1,09%
Total Costos Fijos de Producción	Bs. 1.114.998,72	24,63%
Gastos de Venta y Administración		
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	9,38%
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	0,58%
Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	0,39%
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	0,78%
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	1,50%
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	5,16%
Consumo de Teléfono	Bs. 4.589,00	0,10%
Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00	0,59%
Vigilancia	Bs. 56.772,66	1,25%
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	1,27%
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	0,99%
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	1,63%
Aportes SSO	Bs. 82.800,00	1,83%
Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	0,10%
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	4,42%
Total Gastos de Ventas y Administración	Bs. 1.356.755,67	29,97%
TOTAL COSTOS FIJOS	Bs. 2.471.754,39	54,59%
INGRESO DE OPERACIONES	-Bs. 1.582.705,15	-34,96%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El primer elemento de la estructura son los costos de producción variables, que son el resultado de la suma de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación variables, en él se encuentran los conceptos señalados en la tabla 7, de los costos directos variables, que están repartidos entre los materiales directos, ellos suman un total de Bs. 4.269.703,37 que, por aportar el mayor valor en la transformación de los productos representa un 94,31% de las ventas.

La mano de obra directa variable de Bs. 1.808.843,60 representa un 39,95% sobre las ventas; y en la tabla 8, de los costos indirectos variables, se presentaron los costos indirectos de fabricación variables, se encuentran allí los materiales indirectos, mano de obra indirecta, entre otros, sumando un total de Bs. 351.669,74 representado por un 7,77% sobre las ventas.

El siguiente paso del costeo directo, consiste en restar de las ventas el total del costo de ventas variables, este fue de Bs. 2.214.352,96, para obtener un margen de la producción de Bs. 2.313.090,24, cuyo monto representa la utilidad restante para cubrir los gastos variables y la estructura fija, que de las ventas es el 51,09%.

Los gastos variables se ubican en el siguiente renglón del estado de resultado, en él se encuentran otros costos variables clasificados en la tabla 11, de los gastos ajenos a la producción del objetivo anterior, en ellos están los pertenecientes a los gastos generales que tienen un comportamiento variable; son la publicidad, los gastos financieros y la papelería, sumando un total de Bs. 1.424.041,00 y representan un 31,45% debiendo el elevado monto a la publicidad que alcanzó los Bs. 1.250.000,00 y fue un 27,61% de las ventas.

El total de los otros costos variables, es restado del margen de la producción para obtener un margen de contribución de Bs. 889.049,24 siendo este un 19,64% de las ventas, los que significa que los productos contribuyen en este porcentaje a cubrir los costos variables y parte de los costos fijos.

Los costos fijos de producción, se presentaron en la tabla 9, costos directos fijos, del objetivo sobre la clasificación de los costos, señalan los costos relacionados con la producción que tienen un comportamiento fijo con respecto ésta, se conforman por los sueldos del personal operativo y los beneficios generados del mismos, la supervisión, que es parte de la mano de obra indirecta, el alquiler y el servicio de electricidad, todos ellos suman un total de Bs. 1.114.998,72 lo que es un 24,63% sobre las ventas.

Los gastos de ventas y administración son el siguiente renglón de la estructura, en estos se encuentran los costos presentados en la tabla 11, gastos ajenos a la producción, que la Providencia Administrativa N° 003/2014, en su artículo 2 numeral 4 establece que están conformados por los gastos de administración, de representación, publicidad, entre otros. En esta parte de la estructura del estado de resultado se encuentran todos los montos correspondientes a las erogaciones necesarias para realizar las actividades diarias de la empresa, como los sueldos de empleados administrativos, sus beneficios, servicios básicos, depreciaciones, entre otros.

En el mismo orden de ideas, el monto más significativo dentro de los gastos de ventas y administración, fueron los sueldos administrativos que significaron un 9,38% sobre las ventas, con un saldo de Bs. 424.500,00, sumados a los restantes gastos hacen un total de Bs. 1.356.755,67, lo que es igual a un 29,97% sobre las ventas, mucho mayor al margen de

contribución; por lo que, no pudo ser cubierto, es esta parte de la estructura fija en el estado de resultado, la que sobrepasa y genera una pérdida en operaciones de Bs. -1.582.705,15 representando una pérdida del -34,96% sobre las ventas.

El anterior estado de resultado, es el soporte para un análisis por producto a través del método variable; ya que; éste permite realizar un análisis marginal de los diferentes productos observando de mejor forma el comportamiento de los costos en cada uno de ellos, esto a su vez proporciona información relevante para el establecimiento de los precios y posibilita las comparaciones entre los ingresos y costos, a continuación se presenta en la tabla 17, el estado de resultado directo por productos.

El estado de resultados directo por productos, se elabora en base a la misma estructura del estado de resultado directo presentado en la tabla 16, con la diferencia de que el mismo es dividido en una columna correspondiente a los conos íntimos y otra a los baja lenguas, ubicando en ellos los costos que corresponden a cada uno de ellos.

Aquellos costos y gastos comunes a ambos productos son distribuidos a través de una mezcla de ventas, con la cual se conoce el porcentaje de contribución de cada producto a las mismas, y por medio de ésta, distribuir los costos y gastos a cada uno. El resultado de esta mezcla de venta refleja que los conos íntimos contribuyen más a las mismas, con un 56,11% que los baja lenguas representados por el 43,89%, sin embargo, no es ésta una diferencia muy significativa.

Tabla 17.

Estado de resultado directo por productos

ITP Suministros Médicos, C.A.
ESTADO DE RESULTADO DIRECTO POR PRODUCTO
 Del 01/01/2015 al 01/10/2015
 Expresado en Bolívares

	CONOS ÍNTIMOS	BAJA LENGUA	TOTAL
Ventas	56,11% Bs. 2.540.473,60	43,89% Bs. 1.986.969,60	Bs. 4.527.443,20
COSTOS DE VENTAS VARIABLES			
COSTOS DE PRODUCCIÓN VARIABLES			Bs. 0,00
Inventario inicial de material directo	Bs. 0,00	Bs. 0,00	
Material Directo			
Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00		Bs. 387.640,00
Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00		Bs. 264.663,00
Fletes	Bs. 149.629,67		
Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37		Bs. 562.418,37
Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96		Bs. 932.753,96
Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37		Bs. 1.075.718,37
Bolsas Plásticas Baja lenguas		Bs. 26.880,00	Bs. 26.880,00
Llenado y cortado baja lenguas		Bs. 870.000,00	Bs. 870.000,00
Total Material Directo	Bs. 3.372.823,37	Bs. 896.880,00	Bs. 4.269.703,37
Inventario final de material directo	Bs. 0,00	Bs. 0,00	Bs. 0,00
Total Material Directo Usado	Bs. 3.372.823,37	Bs. 896.880,00	Bs. 4.269.703,37
Mano de Obra Directa			Bs. 0,00
Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60	Bs. 0,00	Bs. 1.808.843,60

Total Mano de Obra Directa	Bs. 1.808.843,60	Bs. 0,00	Bs. 1.808.843,60
Costos Indirectos de Fabricación			
Grapas (CU)	Bs. 13.780,00		Bs. 13.780,00
Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00		Bs. 45.600,00
Reverso Periódico (BL)		Bs. 75.252,80	Bs. 75.252,80
Grapas (BL)		Bs. 10.321,92	Bs. 10.321,92
Cajas de Embalaje (BL)		Bs. 50.400,00	Bs. 50.400,00
Gastos de Ferrería	Bs. 87.712,68	Bs. 68.602,34	Bs. 156.315,02
Total Costos Indirectos de Fabricación	Bs. 147.092,68	Bs. 204.577,06	Bs. 351.669,74
Costos de Producción del Periodo	Bs. 5.328.759,65	Bs. 1.101.457,06	Bs. 6.430.216,71
Inventario inicial productos terminados	Bs. 0,00	Bs. 0,00	Bs. 0,00
Disponibilidad para la venta	Bs. 5.328.759,65	Bs. 1.101.457,06	Bs. 6.430.216,71
Inventario final de productos terminados	Bs. 4.031.327,04	Bs. 184.536,71	Bs. 4.215.863,75
TOTAL COSTOS DE VENTA VARIABLES	Bs. 1.297.432,61	Bs. 916.920,35	Bs. 2.214.352,96
MARGEN DE LA PRODUCCIÓN	Bs. 1.243.040,99	Bs. 1.070.049,25	Bs. 2.313.090,24
OTROS COSTOS VARIABLES			
Papelería Varios	Bs. 55.911,32	Bs. 43.729,68	Bs. 99.641,00
Gastos de Financieros	Bs. 41.747,90	Bs. 32.652,10	Bs. 74.400,00
Publicidad	Bs. 701.409,57	Bs. 548.590,43	Bs. 1.250.000,00
TOTAL OTROS COSTOS VARIABLES	Bs. 799.068,79	Bs. 624.972,21	Bs. 1.424.041,00
MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	Bs. 443.972,19	Bs. 445.077,04	Bs. 889.049,24
COSTOS FIJOS			
	Bs. 0,17	Bs. 0,22	
Costos Fijos de Producción			Bs. 0,00
Sueldos Operativos	Bs. 225.573,32	Bs. 176.426,68	Bs. 402.000,00
Cesta tickets operativos	Bs. 14.729,60	Bs. 11.520,40	Bs. 26.250,00
Bono vacacional operativos	Bs. 9.398,89	Bs. 7.351,11	Bs. 16.750,00

Utilidades Operativos	Bs. 18.797,78	Bs. 14.702,22	Bs. 33.500,00
Prestaciones sociales operativos	Bs. 35.771,89	Bs. 27.978,11	Bs. 63.750,00
Supervisión	Bs. 112.225,53	Bs. 87.774,47	Bs. 200.000,00
Alquiler	Bs. 181.380,23	Bs. 141.862,14	Bs. 323.242,37
Servicio de electricidad	Bs. 27.779,38	Bs. 21.726,97	Bs. 49.506,35
Total Costos Fijos de Producción	Bs. 625.656,62	Bs. 489.342,10	Bs. 1.114.998,72
Gastos de Venta y Administración			Bs. 0,00
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 238.198,69	Bs. 186.301,31	Bs. 424.500,00
Cesta Ticket administrativos	Bs. 14.729,60	Bs. 11.520,40	Bs. 26.250,00
Bono vacacional administrativos	Bs. 9.924,95	Bs. 7.762,55	Bs. 17.687,50
Utilidades administrativos	Bs. 19.849,89	Bs. 15.525,11	Bs. 35.375,00
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 38.139,15	Bs. 29.829,60	Bs. 67.968,75
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 131.091,20	Bs. 102.529,80	Bs. 233.621,00
Consumo de Teléfono	Bs. 2.575,01	Bs. 2.013,99	Bs. 4.589,00
Servicio de Contabilidad	Bs. 15.083,11	Bs. 11.796,89	Bs. 26.880,00
Vigilancia	Bs. 31.856,71	Bs. 24.915,95	Bs. 56.772,66
Depreciación mobiliario	Bs. 32.343,17	Bs. 25.296,42	Bs. 57.639,59
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 25.072,40	Bs. 19.609,77	Bs. 44.682,17
Depreciación de vehículo	Bs. 41.338,27	Bs. 32.331,73	Bs. 73.670,00
Aportes SSO	Bs. 46.461,37	Bs. 36.338,63	Bs. 82.800,00
Aportes FAOV	Bs. 2.424,07	Bs. 1.895,93	Bs. 4.320,00
Sueldos Directivos	Bs. 112.225,53	Bs. 87.774,47	Bs. 200.000,00
Total Gastos de Venta y Administración	Bs. 761.313,13	Bs. 595.442,54	Bs. 1.356.755,67
TOTAL COSTOS FIJOS	Bs. 1.386.969,75	Bs. 1.084.784,64	Bs. 2.471.754,39
INGRESO EN OPERACIONES	-Bs. 942.997,56	-Bs. 639.707,60	-Bs. 1.582.705,15

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La primera parte del estado de resultado directo por producto presenta los costos de producción variables; el primero de ellos es el material directo, de este, los conos íntimos tienen un costo más alto, con un total de Bs. 3.372.823,37 en contraste a los baja lenguas que es de Bs. 869.880,00, conociendo ya los procesos necesarios para la producción de estos productos, se evidencia también en sus costos de materiales directos que los conos íntimos requieren de más procesos y una inversión más grande a diferencia de los baja lenguas, que tienen un proceso de producción más corto.

El siguiente costo de producción variable fue la mano de obra directa, sin embargo, el total de ella es un costo correspondiente a los conos íntimos por ser éste un personal contratado específicamente para el armado de los mismos y para ninguna otra cosa, ésta suma Bs. 1.808.843,60 al costo de los conos Íntimos. La siguiente parte contiene los costos indirectos de fabricación variables, en ellos se encuentran los materiales indirectos (grapas y cajas de embalaje) correspondientes a cada producto y los gastos de ferretería que son distribuidos según la mezcla de venta a cada uno, estos costos suman un total para los conos Íntimos de Bs. 147.092,68, un monto bastante menor a los baja lenguas de Bs. 204.577,06 que necesitan del reverso periódico como un material indirecto adicional.

Los costos de los conos Íntimos, totalizados en la disponibilidad para la venta de Bs. 5.328.759,65 superan a los baja lenguas que son de Bs. 1.101.457,06, evidenciando en ellos las diferencias en los flujos de sistemas productivos, los inventarios finales de los primeros son de Bs. 4.031.327,04, correspondiente a 48.732 unidades restantes para el final del periodo superando también a los baja lenguas que fueron 1.072 unidades para Bs. 184.536,71.

Los márgenes de la producción para cada producto a pesar de las elevadas diferencias entre sus costos e inventarios finales no estuvieron muy alejadas, los conos íntimos generaron un margen de Bs. 1.243.040,99 superior al de los baja lenguas de Bs. 1.070.049,25; una vez distribuidos los otros costos variables según la mezcla de ventas.

Los productos generaron un margen de contribución de Bs. 443.972,19 y Bs. 445.077,04 respectivamente, acercándose bastante entre ellas, si se observan los porcentajes de cada producto para la distribución de los costos, se puede evidenciar que es gracias a estas, que las diferencias presentadas en el margen de producción, son eliminadas posteriormente en el margen de contribución.

Con respecto a la estructura de los costos y gastos fijos en el siguiente renglón, ésta permanece igual y por ser todos los conceptos en ella comunes a ambos productos, estos son simplemente distribuidos según la mezcla de venta. Los costos fijos de producción se reparten en Bs. 625.656,62 para los conos íntimos y Bs. 489.342,10 para los baja lenguas; de los gastos de ventas y administración Bs. 761.313,75 corresponden a los primeros y Bs. 595.442,54 para los segundos, sumando así un total de Bs. 1.386.969,75 y Bs. 1.084.784,64 respectivamente.

Los ingresos en operaciones negativos, es posible ahora evaluarlos en base a cada producto, para los conos íntimos fueron de Bs. – 942.997,56 un monto muy superior al de los baja lenguas de Bs. – 639.707,60, diferencia que se evidencia desde el margen de la producción y se debe a los elevados costos fijos y administrativos que posee ITP Suministros Médicos, C.A., y que aún los niveles de ventas no han podido cubrir.

El conocimiento del comportamiento de los costos, la identificación que tienen con el producto y a cuál de ellos corresponde, y de manera integral, a los análisis realizados en los objetivos previos permiten establecer un estado de resultados correspondiente a una empresa productora, que integra diferencias importantes entre una empresa comercializadora que yacen en el tratamiento de los costos, sobre esto, Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) expresan:

...es necesario hacer una diferencia entre las operaciones de comercialización y producción. Un comerciante compra artículos terminados para revender a un precio de venta suficientemente alto para cubrir el costo de la compra más los gastos operacionales. En contraste, un productor compra materiales a varios proveedores y los convierte en productos terminados mediante el uso de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. El estado de ingresos de un comerciante refleja el costo de los artículos vendidos; el estado de ingresos de un productor representa el costo de producción de los artículos disponibles para la venta.

Otra diferencia importante entre comerciar y producir consiste en la contabilización de los inventarios. En las operaciones comerciales se tiene sólo un inventario de productos comprados y dispuestos para la venta; en las operaciones de manufactura se tienen inventarios de materia prima, de trabajos en proceso y de productos terminados... (pág. 44).

Los objetivos anteriores, dan pie y base proveniente de los análisis e investigaciones realizadas para el establecimiento de un estado de resultados de empresa productora, a continuación se presenta el mismo en la tabla 18. El estado de resultados para ITP Suministros Médicos, C.A. elaborado como empresa productora refleja las ventas netas conocidas de Bs. 4.527.443,20, a éstas le continúa el costo de ventas, que fue de Bs. 2.592.926,47, explicado posteriormente. (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005), es allí donde se diferencian un estado de resultado de empresas comercializadoras y productoras, por las diferencias en cómo están estructurados.

La utilidad bruta en ventas obtenida fue de Bs. 1.934.516,73, a ella se procede a restarle los gastos generales, que están clasificados igualmente en administrativos y de ventas; los primeros a primera vista, no presentan ninguna diferencia con el estado de resultados de empresa comercializadora, sin embargo, en ellos se encontraban gastos que ahora fueron tomados como costos indirectos de fabricación y colocados en el estado de costo de ventas, sumando por lo tanto un monto menor al presentado en el estado de resultados anterior, que fue de Bs. 2.259.860,41 y ahora es de Bs. 1.530.796,67.

Los gastos de ventas no son alterados en este estado; ya que, la publicidad, el único monto incluido en esta categoría, no se le puede dar otra clasificación de la que ya tiene, permaneciendo entonces el total de gastos de ventas en Bs. 1.250.000,00. El total de los gastos generales es de Bs. 2.780.769,67, un monto menor al del estado de resultado como empresa comercializadora, cuya diferencia se origina en los gastos administrativos, generando a su vez una pérdida menor de Bs. – 846.279,94 a la reflejada en el otro estado de Bs. 1.324.799,65, debido a que, la principal diferencia entre estos montos proviene del costo de ventas.

El costo de venta integra los costos de producción del periodo en los elementos del costo; materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. En la primera parte de éste, se calcula el costo del material directo usado, sumando los inventarios iniciales que fueron de Bs. 0,00; las compras de materia prima de Bs. 679.183,00, acumulando en ella el valor de las bolsas plásticas de ambos productos, y el reverso periódico necesario para la elaboración de los conos Íntimos.

Tabla 18.

Estado de resultado como empresa productora

ITP Suministros Médicos, C.A.		
ESTADO DE RESULTADO DE EMPRESA PRODUCTORA		
Del 01/01/2015 al 31/10/2015		
	EXPRESADO EN BOLÍVARES	PORCENTUAL
INGRESOS		
Ventas	Bs. 4.527.443,20	100,00%
Devoluciones, descuentos y rebajas en ventas	Bs. 0,00	
VENTAS NETAS	Bs. 4.527.443,20	100,00%
COSTOS DE PRODUCCIÓN DEL PERIODO		
COSTO DEL MATERIAL DIRECTO		
Inventario inicial de materia prima	Bs. 0,00	
Compras de materia prima	Bs. 679.183,00	15,00%
Fletes	Bs. 149.629,67	3,30%
Impresión y troquelado	Bs. 2.570.890,70	56,78%
Llenado y cortado Baja lengua	Bs. 870.000,00	19,22%
Total Compras de materia prima	Bs. 4.269.703,37	94,31%
Materia prima disponible	Bs. 4.269.703,37	94,31%
Inventario final de materia prima	Bs. 0,00	
TOTAL COSTO MATERIAL DIRECTO USADO	Bs. 4.269.703,37	94,31%
MANO DE OBRA DIRECTA EMPLEADA		
Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00	8,88%
Cesta Ticket Operativos	Bs. 26.250,00	0,58%

Bono Vacacional Operativos	Bs. 16.750,00	0,37%
Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00	0,74%
Prestaciones Sociales Operativos	Bs. 63.750,00	1,41%
Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60	39,95%
TOTAL MANO DE OBRA DIRECTA USADA	Bs. 2.351.093,60	51,93%
COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN		
Material indirecto usado	Bs. 195.354,72	4,31%
Supervisión	Bs. 200.000,00	4,42%
Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35	1,09%
Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02	3,45%
Alquiler	Bs. 323.242,37	7,14%
TOTAL COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	Bs. 924.418,46	20,42%
TOTAL COSTOS PRODUCCIÓN DEL PERIODO	Bs. 7.545.215,43	166,66%
Inventario inicial de productos en proceso	Bs. 0,00	
TOTAL COSTOS DE PRODUCCIÓN	Bs. 7.545.215,43	166,66%
Inventario final de productos en proceso	Bs. 0,00	
TOTAL COSTO DE PRODUCTOS TERMINADOS	Bs. 7.545.215,43	166,66%
Inventario inicial de productos terminados	Bs. 0,00	
TOTAL COSTO PRODUCTOS DISPONIBLES	Bs. 7.545.215,43	166,66%
Inventario final de productos terminados	Bs. 4.952.288,96	109,38%
COSTO DE VENTAS	Bs. 2.592.926,47	57,27%
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS	Bs. 1.934.516,73	42,73%
GASTOS GENERALES		
Gastos Administrativos		
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	4,42%

Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	9,38%
Aportes SSO	Bs. 82.800,00	1,83%
Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	0,10%
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	0,58%
Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	0,39%
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	0,78%
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	1,50%
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	5,16%
Consumo de teléfono	Bs. 4.589,00	0,10%
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	1,27%
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	0,99%
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	1,63%
Papelería varios	Bs. 99.641,00	2,20%
Servicio de contabilidad	Bs. 26.880,00	0,59%
Vigilancia	Bs. 56.772,66	1,25%
Gastos financieros	Bs. 74.400,00	1,64%
Total Gastos Administrativos	Bs. 1.530.796,67	33,81%
Gastos de Ventas		
Publicidad	Bs. 1.250.000,00	27,61%
Total Gastos de Ventas	Bs. 1.250.000,00	27,61%
TOTAL GASTOS GENERALES	Bs. 2.780.796,67	61,42%
UTILIDAD NETA ANTES DE ISLR	-Bs. 846.279,94	-18,69%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Se agregan también al costo del material directo los fletes, que suman Bs. 149.626,67, y se componen del transporte de la materia prima a los servicios de impresión y troquelado, sumando a su vez un total de Bs. 2.570.890,70 de estos últimos; la impresión y troquelado son necesarios por la materia prima, para estar lista y ser tratada por la empresa, finalmente, se encuentra el llenado y cortado de los baja lenguas, totalizando Bs. 870.000,00.

El total de las compras de materia prima asciende a Bs. 4.269.703,37 y como la totalidad de la misma fue usada en la fabricación de los productos no hubo inventario final de materia prima, este mismo monto fue el costo del material directo usado. El siguiente renglón contiene la mano de obra directa, que anteriormente estaba reflejado en el estado de resultado de empresa comercializadora como un gasto operativo, ella es la suma de los sueldos del personal operativo, los beneficios derivados del mismo y el servicio de mano de obra directa contratado para la elaboración de tareas específicas cuando es necesario, estos suman un total de Bs. 2.351.093,60.

Los costos indirectos de fabricación contienen en ellos la mayoría de los elementos que marcan la diferencia con el estado de resultados anterior; ya que, considerándolos ahora como un costo y no como un gasto, estos son agregados al costo de los productos. Entre ellos se encuentran, el material indirecto usado (grapas y cajas de embalaje), la mano de obra indirecta (supervisión), el servicio de electricidad, gastos de ferretería y alquiler, para un total de Bs. 924.418,46.

La suma de los elementos del costo estudiados anteriormente, generan un total de costos de producción del periodo de Bs. 7.545.215,43; es necesario recordar entonces, que la empresa comenzó a realizar sus operaciones en el periodo estudiado y no existen inventarios iniciales de

productos en proceso ni de productos terminados; igualmente, el total de los productos fueron terminados, por eso no hubo inventario final de los mismos. El resultado del costo de venta se obtiene de la resta del total de inventario final de productos terminados que es de Bs. 4.952.288,96, para un total de Bs. 2.592.926,47, reflejado en el estado de resultados como empresa productora.

Ya establecido el sistema de acumulación de costos directo según el proceso productivo de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., que permitió desde un punto de vista de análisis de contabilidad gerencial, conocer cómo los productos cubren o no las partes variables y fijas de los costos y gastos, se puede realizar una distinción entre el sistema de costeo directo y el sistema de costeo por absorción para determinar los beneficios gerenciales que otorgan a la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

A través de la comparación de estos sistemas de costeo en la empresa en estudio, se busca distinguir los beneficios gerenciales que se pueden obtener entre ambos, para la toma de decisiones, según los datos arrojados por los dos sistemas de costos y evidenciando el de mejor aplicabilidad.

El sistema de costeo directo toma en cuenta como parte del costo del producto los elementos variables, al contrario, el sistema absorbente no hace estas distinciones según el comportamiento de los costos; debido a ello se generan diferencias en los resultados obtenidos en cada sistema, provenientes de las variaciones de los inventarios, las mismas permiten estudiar y proporcionan información relevante para la toma de decisiones gerenciales respecto a cómo afectan los costos fijos o variables en las utilidades.

A continuación, en la tabla 19, se encuentra el estado de resultado por el costeo absorbente, éste fue obtenido por medio de la empresa en estudio; cabe destacar que no es, propiamente dicho, el mismo estado de resultado entregado por la empresa, sino más bien, un estado de resultado reestructurado que pudiera mostrar correctamente la clasificación de las cuentas, para poder obtener un ingreso en operaciones real.

En contraste, se encuentra el estado de resultado por el costeo directo, elaborado previamente; y que permite, una clasificación más apropiada de los costos indirectos, en su parte fija y variable. El análisis de ambos, consiente en observar los beneficios gerenciales que ambos establecen a la empresa.

En el estado de resultado por ambos sistemas de costeo, la primera cuenta a distinguir son las ventas, que presenta el mismo monto por el costeo absorbente y directo de Bs. 4.527.443,20; puesto que, ésta carga todas las unidades vendidas y es igual para ambos sistemas de costeo.

La siguiente cuenta a analizar es el costo de ventas, a diferencia del costeo por absorción, en el costeo directo el costo de venta variable involucra al inventario inicial de mercancía, pero hace una distinción en los costos de producción variables que el costeo absorbente no realiza, donde agrega el material directo, la mano de obra directa y todos los costos indirectos de fabricación, pero solo en su parte variable, siempre y cuando sean identificables con el producto, estos costos variables fueron obtenidos en la tabla 6, cuando se desarrolló la clasificación de los costos según su identificación con el producto y su relación con el volumen de producción.

Tabla 19.

Estado de resultado absorbente vs. directo

ITP Suministros Médicos. C.A.
ESTADO DE RESULTADO ABSORBENTE VS. VARIABLE
 Del 01/01/2015 al 31/10/2015

ABSORBENTE	EXPRESADO EN BOLÍVARES	DIRECTO	EXPRESADO EN BOLÍVARES
INGRESOS		VENTAS	Bs. 4.527.443,20
Ventas	Bs. 4.527.443,20	COSTOS DE VENTAS VARIABLES	
Devol., descts y reb. en ventas	Bs. 0,00	COSTOS DE PRODUCCIÓN VARIABLES	
VENTAS NETAS	Bs. 4.527.443,20	Material Directo	
COSTOS DE PRODUCCIÓN DEL PERIODO		Inventario inicial de material directo	Bs. 0,00
COSTO DEL MATERIAL DIRECTO		Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00
Inventario inicial de materia prima	Bs. 0,00	Reverso Periódico (CU)	Bs. 264.663,00
Compras de materia prima	Bs. 679.183,00	Fletes	Bs. 149.629,67
Fletes	Bs. 149.629,67	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37
Impresión y troquelado	Bs. 2.570.890,70	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96
Llenado y cortado Baja lengua	Bs. 870.000,00	Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37
Total Compras de materia prima	Bs. 4.269.703,37	Bolsas Plásticas Baja lenguas	Bs. 26.880,00
Materia prima disponible	Bs. 4.269.703,37	Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00
Inventario final de materia prima	Bs. 0,00	Total Material Directo	Bs. 4.269.703,37
TOTAL COSTO MATERIAL DIRECTO USADO	Bs. 4.269.703,37	Inventario final de material directo	Bs. 0,00
MANO DE OBRA DIRECTA EMPLEADA		Total Material Directo Usado	Bs. 4.269.703,37
Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00	Mano de Obra Directa	
Cesta Ticket Operativos	Bs. 26.250,00	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60
Bono Vacacional Operativos	Bs. 16.750,00	Total Mano de Obra Directa	Bs. 1.808.843,60

Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00	Costos Indirectos de Fabricación	
Prestaciones Sociales Operativos	Bs. 63.750,00	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00
Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00
TOTAL MANO DE OBRA DIRECTA USADA	Bs. 2.351.093,60	Reverso Periódico (BL)	Bs. 75.252,80
COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN		Grapas (BL)	Bs. 10.321,92
Material indirecto usado	Bs. 195.354,72	Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00
Supervisión	Bs. 200.000,00	Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02
Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35	Total Costos Indirectos de Fabricación	Bs. 351.669,74
Gastos de Ferretería	Bs. 156.315,02	Costos de Producción del Periodo	Bs. 6.430.216,71
Alquiler	Bs. 323.242,37	Inventario inicial productos terminados	Bs. 0,00
TOTAL COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	Bs. 924.418,46	Disponibilidad para la venta	Bs. 6.430.216,71
TOTAL COSTOS PRODUCCIÓN DEL PERIODO	Bs. 7.545.215,43	Inventario final de productos terminados	Bs. 4.215.863,75
Inventario inicial de productos en proceso	Bs. 0,00	TOTAL COSTOS DE VENTA VARIABLES	Bs. 2.214.352,96
TOTAL COSTOS DE PRODUCCIÓN	Bs. 7.545.215,43	MARGEN DE LA PRODUCCIÓN	Bs. 2.313.090,24
Inventario final de productos en proceso	Bs. 0,00	OTROS COSTOS VARIABLES	
TOTAL COSTO DE PRODUCTOS TERMINADOS	Bs. 7.545.215,43	Papelería Varios	Bs. 99.641,00
Inventario inicial de productos terminados	Bs. 0,00	Gastos de Financieros	Bs. 74.400,00
TOTAL COSTO PRODUCTOS DISPONIBLES	Bs. 7.545.215,43	Publicidad	Bs. 1.250.000,00
Inventario final de productos terminados	Bs. 4.952.288,96	TOTAL OTROS COSTOS VARIABLES	Bs. 1.424.041,00
COSTO DE VENTAS	Bs. 2.592.926,47	MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	Bs. 889.049,24
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS	Bs. 1.934.516,73	COSTOS FIJOS	
GASTOS GENERALES		Costos Fijos de Producción	
Gastos Administrativos		Sueldos Operativos	Bs. 402.000,00
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	Cesta tickets operativos	Bs. 26.250,00
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	Bono vacacional operativos	Bs. 16.750,00
Aportes SSO	Bs. 82.800,00	Utilidades Operativos	Bs. 33.500,00

Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	
Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	
Consumo de teléfono	Bs. 4.589,00	
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	
Papelería varios	Bs. 99.641,00	
Servicio de contabilidad	Bs. 26.880,00	
Vigilancia	Bs. 56.772,66	
Gastos financieros	Bs. 74.400,00	
Total Gastos Administrativos		Bs. 1.530.796,67
Gastos de Ventas		
Publicidad	Bs. 1.250.000,00	
Total Gastos de Ventas		Bs. 1.250.000,00
TOTAL GASTOS GENERALES		Bs. 2.780.796,67
UTILIDAD NETA ANTES DE ISLR		-Bs. 846.279,94

Prestaciones sociales operativos	Bs. 63.750,00	
Supervisión	Bs. 200.000,00	
Alquiler	Bs. 323.242,37	
Servicio de electricidad	Bs. 49.506,35	
Total Costos Fijos de Producción		Bs. 1.114.998,72
Gastos de Venta y Administración		
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	
Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	
Consumo de Teléfono	Bs. 4.589,00	
Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00	
Vigilancia	Bs. 56.772,66	
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	
Aportes SSO	Bs. 82.800,00	
Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	
Total Gastos de Ventas y Administración		Bs. 1.356.755,67
TOTAL COSTOS FIJOS		Bs. 2.471.754,39
INGRESO DE OPERACIONES		-Bs. 1.582.705,15

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Fletes, bolsas plásticas y reverso periódico para conos urinarios, impresión y troquelado dispensadores, impresión y troquelado estuches, impresión y troquelado conos urinarios, bolsas plásticas y llenado y cortado de baja lenguas, son los costos de material directo que al sumarse, arrojan Bs. 4.269.703,37 en ambos casos, debido a que el material directo es siempre variable en relación a la producción; estos son el 94,31% sobre las ventas.

En el caso del estado de resultado directo, la mano de obra directa, solo registra el servicio de mano de obra contratada, por ende, el total de mano de obra directa es de Bs. 1.808.843,60, representado por el 39,95% sobre las ventas; en el absorbente, contiene todos los conceptos sin importar su variabilidad, están dados por los sueldos operativos, sus beneficios y los servicios de mano de obra directa para un total de Bs. 2.351.093,60.

De igual forma, los costos indirectos de fabricación involucrando las grapas y cajas de embalaje de conos urinarios, el reverso periódico, grapas y cajas de embalaje de baja lenguas más los gastos de ferretería, suman un total de Bs. 351.669,74 en costos indirectos de fabricación, con respecto al costeo absorbente hay una diferencia de Bs. 572.748,72 proveniente de los costos fijos, la mano de obra indirecta (supervisión), el servicio de electricidad y el alquiler. Al sumar todos estos costos en ambos casos, más el inventario inicial, otorgan una disponibilidad para la venta de Bs. 6.430.216,71 en el costeo directo y Bs. 7.545.215,4 en el absorbente.

Posteriormente, debe restarse la disponibilidad para la venta con el inventario final de productos terminados que cambia para cada uno, el del directo es de Bs. 4.215.863,75, para obtener un costo de venta variables de Bs. 2.214.352,96; es decir, un 48,91% sobre las ventas, con respecto al absorbente de Bs. 57,27% del costo de ventas que con un inventario final de

Bs. 4.952.288,96 resulta en un total de Bs. 1.934.516,73, la diferencia porcentual viene dada por la forma en que cada sistema de costeo clasifica los costos fijos.

El siguiente renglón del estado de resultado a distinguir, es la utilidad bruta en venta bajo el costeo absorbente y el margen bruto de producción bajo el costeo directo. La utilidad bruta en venta se obtiene al restar las ventas con el costo de ventas, el resultado es de Bs. 1.934.516,73 representando un 42,73% respecto a las ventas; mientras que, bajo el sistema de costeo directo, al restar las ventas con el costo de venta variables, el margen bruto de producción es de Bs. 2.313.090,24, con un 51,09% sobre las ventas.

Una parte de la estructura del estado de resultado que se obvia en el costeo absorbente, pero se rescata en el sistema de costeo directo, son los otros costos indirectos variables, conformados por aquellos costos indirectos de fabricación que varíen según los niveles de producción, ubicados en la tabla 8, del objetivo clasificación de los costos evaluados en el estado de resultado según su identificación con el producto y su relación con el volumen de producción en la empresa en estudio. El saldo de los otros costos variables fue de Bs. 1.424.041,00; es decir, un 31,45% sobre las ventas. No hay punto de comparación con el costeo por absorción; puesto que, por este sistema, la estructura del estado de resultado no refleja otros costos indirectos variables; sino, integra los otros costos indirectos variables a los gastos generales.

Seguidamente, el costeo directo muestra en la estructura del estado de resultado el margen de contribución, que representa la diferencia entre las ventas y los costos variables; es decir, el exceso de las ventas sobre los costos totales variables, éste es obtenido de restar el margen bruto de

producción de Bs. 2.313.090,24 con los otros costos variables de Bs. 1.424.041,00, para así alcanzar un margen de contribución de Bs. 889.049,24, o lo que es igual, un 19,64% sobre las ventas; esto significa, por cada bolívar que ingresa 0,1964 se dispone para cubrir los costos fijos y generar utilidad.

Los costos fijos también son tomados en cuenta cuando se elabora la estructura del estado de resultado por el costeo directo; puesto que, los costos indirectos de fabricación fijos, no se incluyen en el inventario; sino que, los considera como un costo del periodo (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005); mientras que, el costeo por absorción trata a todos los costos por igual, fijos y variables, como costos del producto.

En el mismo orden de ideas, el renglón de los costos fijos se subdivide en, costos fijos de producción y gastos de venta y administración. En los costos fijos de producción, se agregaron todos los costos fijos de la tabla 9, nombrados en la clasificación de los costos analizados en el estado de resultado de la empresa en estudio, resultando un saldo de Bs. 1.114.998,72; es decir, un 24,63% sobre las ventas. Nuevamente, el estado de resultado por el sistema de costeo por absorción, no diferencia los costos fijos dentro de la estructura del mismo, sino que, son agregados como un costo del producto.

Por otra parte, el sistema de costeo absorbente sí distingue los gastos como gastos generales; es más, los subdivide en las cuentas de gastos administrativos y gastos de ventas. Para ITP Suministros Médicos, C.A., los gastos administrativos tienen un saldo de Bs. 1.530.796,67 e incluyen cuentas como, los sueldos de empleados administrativos y la supervisión, que son de los gastos más representativos con Bs. 424.500,00 y Bs. 200.000,00, respectivamente, así como también todos los beneficios

salariales, la depreciación de los activos, la vigilancia, el alquiler, gastos de ferretería, servicio de electricidad y gastos financieros. Los gastos de ventas por el costeo absorbente están representados por una única cuenta, la publicidad, con un monto de Bs. 1.250.000,00, siendo ésta, el gasto general más elevado que tuvo la empresa

Por el costeo directo, la otra subdivisión de los costos fijos son los gastos de venta y administración, en donde se clasifican todos los gastos que no fueron clasificados como costos fijos de producción; estos son, los sueldos de empleados administrativos y todos los beneficios salariales (cesta ticket administrativos, bono vacacional administrativos, utilidades administrativos, prestaciones sociales administrativos, aportes SSO, aportes FAOV), también el mantenimiento de vehículo, consumo de teléfono, papelería varios, gastos de financieros, servicio de contabilidad, vigilancia, publicidad y la depreciación de los activos.

Al igual que los gastos generales en la estructura del estado de resultado por el costeo absorbente, el costeo directo comparte las mismas cuentas al clasificar los gastos de venta y administración, con la diferencia que, en el costeo directo, el alquiler y el servicio de electricidad son tomados como costos fijos de producción; además, los gastos de ferretería se clasifican como otros costos variables; esto sucede porque el costeo directo permite diferenciar cuales costos indirectos son considerados costos del periodo, y cuales son costos del producto; mientras que, bajo el costeo absorbente, todos los costos indirectos, fijos y variables, son parte del costo del producto.

Los gastos de venta y administración por el costeo directo son de Bs. 1.356.755,67, lo que representa un 29,97% sobre las ventas; mientras, los gastos de administración y los gastos de ventas por el costeo absorbente,

son un 33,81% y 27,61%, respectivamente; cabe destacar que, los gastos de venta y administración clasificados por el costeo directo, son los mismos gastos ajenos a la producción o gastos del periodo que distingue la Providencia Administrativa N° 003/2014, como “...los gastos de administración, de representación, publicidad y venta, entre otros...”.

Al sumar los costos fijos de producción y los gastos de venta y administración en el costeo directo, se obtiene el total de costos fijos de Bs. 2.471.754,39, lo que es igual a un 54,59% sobre las ventas; por otro lado, los gastos generales en el costeo absorbente son de Bs. 2.780.796,67, representando el 61,42% sobre las ventas. El último renglón en la estructura del estado de resultado bajo los dos sistemas de costeo, es el resultado en el ejercicio, obteniendo una pérdida para ambos casos.

En el estado de resultado bajo el costeo absorbente, se resta la utilidad bruta en ventas con los gastos generales y así obtener una pérdida en el ejercicio de -Bs. 846.279,94, es decir, -18,69% sobre las ventas; por otro lado, en el estado de resultado por el costeo directo se resta el margen de contribución y el total de costos fijos, para así obtener una pérdida en operaciones de Bs. -1.582.705,15, lo que equivale porcentualmente a -34,96% sobre las ventas.

En ambos casos, los gastos generales y los costos fijos, son más elevados que la utilidad bruta en ventas y el margen de contribución, respectivamente; por ende, al restarse, arrojó una pérdida antes de ISLR por el costeo absorbente y una pérdida en operaciones por el costeo directo; es preciso apuntar, que por el costeo directo, la pérdida fue más elevada que por el costeo absorbente, porque los costos indirectos fijos fueron agregados como costos del periodo; es decir, no fueron inventariados.

En cuanto a la información externa e interna que la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. debe manejar con respecto a los estados financieros para propósitos de elaboración de informes financieros de uso externo, el costo de un producto debe incluir los costos indirectos de fabricación fijos; puesto que, toda la información financiera publicada para uso externo debe presentarse de acuerdo a las normas de información financiera, es por ello que el sistema de costeo por absorción en este caso, es el indicado para presentar informes externos del estado de resultado de la empresa en estudio.

Sin embargo; los estados financieros bajo el costeo directo se han estado utilizando internamente en la empresa durante los últimos años, porque facilitan las necesidades de planeación, control y toma de decisiones gerenciales (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005); esto sucede porque bajo el costeo directo, se permite el tratamiento más apropiado de los costos indirectos en su parte fija y en su parte variable.

El cuadro 3, mostrado a continuación, resalta las diferencias entre los estados de resultado mediante ambos sistemas de costeo. Al distinguir el sistema de costeo absorbente y el sistema de costeo directo, no se busca elegir al mejor de ellos, porque cada sistema, como ya se visualizó, aporta beneficios diferentes, sino más bien, se buscó conocer los beneficios que cada uno ofrece, según sean las necesidades de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

Cuadro 3.

Estado de resultado bajo el sistema de costeo por absorción vs. sistema de costeo directo

SISTEMA DE COSTEO POR ABSORCIÓN	SISTEMA DE COSTO DIRECTO
Bajo el costeo por absorción, todos los costos de manufactura (tanto variables como fijos) se deducen primero de las ventas para llegar a la utilidad bruta. Los costos que no son de manufactura, se deducen entonces, de la utilidad bruta para determinar el ingreso operacional.	Bajo el costeo directo, todos los costos variables (tanto de manufactura como no relacionados con ésta) se deducen primero de las ventas para determinar el margen de contribución; luego los costos fijos, se deducen del margen de contribución para obtener el ingreso operacional.
Bajo el costeo por absorción, la variación del volumen de producción se relaciona únicamente con los costos indirectos de fabricación fijos. Para determinar el costo de un producto bajo el costeo por absorción, los costos indirectos de fabricación se aplican a la producción.	Bajo el costeo directo, la variación del volumen de producción no puede ocurrir porque los costos indirectos de fabricación fijos no se aplican a la producción, sólo los costos indirectos de manufactura variables se aplican a la producción; entonces, el total de los costos indirectos de fabricación fijos presupuestados se deduce del margen de contribución junto con los gastos fijos administrativos y de mercadeo.
El ingreso operacional bajo el costeo por absorción será mayor que bajo el costeo directo cuando los inventarios se incrementen; es decir, la producción exceda las ventas durante un periodo.	El ingreso operacional bajo el costeo directo será mayor que bajo el costeo por absorción, cuando los inventarios disminuyan; es decir, las ventas excedan la producción, durante un periodo.

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

4.1.3. Elaborar la estructura de costos en función al marco legal vigente para la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

Las estructuras de costos y su elaboración están reguladas por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE) según la Ley Orgánica de Precios Justos en su artículo 15, el cual establece en el numeral 1 que se encargará, entre otras cosas, del estudio, análisis, control, regulación y seguimiento de las estructuras de costos.

La elaboración de la estructura de costos para ITP Suministros Médicos, C.A. ha de realizarse siguiendo los lineamientos establecidos por la SUNDDE en la Providencia Administrativa N° 003/2014, constituyendo los criterios de cumplimiento obligatorios en la contabilidad de los sujetos de aplicación y según lo que establece en su artículo 3, estos serán determinados en función del artículo segundo de esta providencia administrativa que se cita a continuación (Gaceta Oficial N° 40.351, 2014):

... 3. El costo será el valor de los elementos necesarios asociados directa e indirectamente para la producción de un bien o la prestación de un servicio.

4. Los costos de producción y los gastos ajenos a la producción (gastos del periodo) son diferentes. El costo de producción comprende todos los costos derivados de la adquisición y transformación para darle al producto o servicio su condición de terminado o prestado. Los gastos ajenos a la producción serán los gastos de administración, de representación, publicidad y venta, entre otros...

6. Los elementos del costo de producción incluirán: costos de adquisición de materiales y materias primas y los costos de conversión o transformación, para darle a los productos o servicios su condición de terminados o prestados... (Art. 2).

Los numerales del 1 al 6 de artículo 2 de esta providencia administrativa, manifiestan lineamientos generales sobre la estructura de costos, sin embargo son los siguientes, los que especifican claramente cuáles elementos forman parte del costo de producto, a continuación se mencionan de la Providencia Administrativa 003/2014 (Gaceta Oficial N° 40.351, 2014):

7. Forman parte de los costos de adquisición de materiales y materias primas: el precio o valor de compra de los materiales, aranceles de importación, gastos de importación (seguro de flete marítimo, almacenamiento primario, etc.)... transporte y manejo de materiales, almacenamiento y otros costos...

8. Forman parte de los costos aquellos presentes en la conversión o transformación; mano de obra directa; costos indirectos de producción fijos... costos indirectos de producción variables... y los costos indirectos de producción mixtos...

12. Los sujetos de aplicación incorporarán a la estructura de costos de producción del bien o prestación del servicio, determinada conforme a la presente providencia administrativa aquellos gastos ajenos a la producción, gastos del ejercicio hecho en el país, causados en el ejercicio, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones medulares. En ningún caso la cantidad de gastos ajenos a la producción incorporados a la estructura de costos excederá el doce con cinco décimas por cien (12,5%) del costo de producción del bien o de la prestación del servicio del ejercicio determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción... (Art. 2).

Es necesario el conocimiento de los lineamientos legales para la elaboración de la estructura de costos de ITP Suministros Médicos, C.A.; ésta, por motivos de comprensión, será estudiada por partes, presentado las dos primeras partes de la estructura a continuación en la tabla 20.

La estructura de costos planteada, fue elaborada tomando en cuenta los registros de la empresa desde el mes de enero hasta el mes de noviembre de 2015. La primera parte de la estructura de costos la conforman los ingresos, en ella se desglosan los mismos según las ventas realizadas en el periodo de estudio de conos Íntimos y baja lenguas; anteriormente, se

mencionó que éstas son originadas por la venta de 16.202 estuches de conos Íntimos y 4.928 paquetes de baja lenguas, que resultan en un total de Bs. 2.540.473,60 y Bs. 1.986.969,60 respectivamente, para sumar un total de Bs. 4.527.443,20, que ya han sido reflejados anteriormente en los estados de resultados absorbente y directo.

El siguiente renglón de la estructura de costos, está conformado por todos los costos directos; en el objetivo anterior, se conocieron los costos según la identificación con el producto (directo e indirecto) presentándolos en la tabla 3 y 4, estos mismos son separados en esta estructura en materiales directos y mano de obra directa. Para el cálculo de los costos correspondientes a cada uno de los productos, se colocaron columnas separadas en las cuales se suman según sean de conos Íntimos o baja lenguas y los totales son sumados en una tercera columna para propósitos de análisis.

Los materiales directos son los primeros presentados; para la columna de los conos urinarios, están el cartón reverso periódico, bolsas plásticas y la impresión y troquelado de dispensadores, estuches y conos, si bien estos últimos no son un material directo, la Providencia Administrativa N° 003/2014 establece en el artículo 2, numerales 3 y 6 que, los costos son los valores asociados directa e indirectamente a la producción y que en ellos se incluye los costos de conversión o transformación para darle su condición de terminados.

Lo expuesto anteriormente, aplica también en el caso de los baja lenguas, en los cuales, como parte de la transformación de los materiales se encuentran como costos, el llenado y cortado de los mismos; también están en estos, el costo de las bolsas plásticas, todos ellos ubicados en su respectiva columna.

Los costos de los materiales directos son sumados para obtener Bs. 3.372.823,37 de conos Íntimos y Bs. 896.880,00 de baja lenguas, sumando un total de Bs. 4.269.703,37; estos totales serán la base para el cálculo de los tasas de aplicación de costos indirectos de fabricación y gastos ajenos a la producción en el objetivo 4.2.3, que continúa a éste.

De igual manera, es posible conocer el rendimiento de los materiales directos, el cual resulta de dividir el total correspondiente al material directo de conos Íntimos y baja lenguas entre la cantidad total producida de ambos; que a su vez, corresponde con el costo unitario de los mismos; sin embargo, el rendimiento a tomar en cuenta viene de la suma de los totales de los materiales de cada producto dividido entre la cantidad total de producida, que es de 70.934, resultando en 60,19 unidades por cada Bs. invertido, esto se explica con más profundidad en el siguiente objetivo.

Los costos de materiales directos para cada uno de los productos son presentados unitariamente en la siguiente parte, estando resaltada en un azul más claro. Estos resultados, provienen de tomar cada uno de los costos de material directo de cada producto y dividirlos entre el total producido, que para los conos es de 64.934 unidades y para los baja lenguas es de 6.000 unidades, esto permite obtener un costo unitario total de materiales directos que para los primeros fue de Bs. 51,94 y para los segundos de Bs. 149,48; y un costo total para ambos de Bs. 196,94; éste correspondería, si se quisiera conocer el costo unitario sumado de ambos productos.

Tabla 20.

Estructura de ingresos y costos directos

INGRESOS	CONOS	BAJA LENGUA	TOTALES
Venta de conos	Bs. 2.540.473,60		
Venta de baja lenguas		Bs. 1.986.969,60	
TOTAL INGRESOS	Bs. 2.540.473,60	Bs. 1.986.969,60	Bs. 4.527.443,20
COSTOS DIRECTOS			
MATERIALES DIRECTOS			
Cartón reverso periódico	Bs. 264.663,00		Bs. 264.663,00
Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00		Bs. 387.640,00
Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37		Bs. 562.418,37
Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96		Bs. 932.753,96
Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37		Bs. 1.075.718,37
Fletes	Bs. 149.629,67		Bs. 149.629,67
Llenado y cortado baja lenguas		Bs. 870.000,00	Bs. 870.000,00
Bolsas Plásticas Baja Lengua		Bs. 26.880,00	Bs. 26.880,00
TOTAL MATERIAL DIRECTO	Bs. 3.372.823,37	Bs. 896.880,00	Bs. 4.269.703,37
COSTO UNITARIO DEL REVERSO PERIÓDICO	Bs. 4,08		Bs. 4,08
COSTO UNITARIO BOLSAS PLÁSTICAS CONOS	Bs. 5,97		Bs. 5,97
COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. DISPENSADORES	Bs. 8,66		Bs. 8,66
COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. ESTUCHE	Bs. 14,36		Bs. 14,36
COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. CONOS	Bs. 16,57		Bs. 16,57
COSTO UNITARIO FLETES	Bs. 2,30		Bs. 2,30
COSTO UNITARIO LLENADO BAJA LENGUAS		Bs. 145,00	Bs. 145,00
COSTO UNITARIO BOLSAS PLÁSTICAS BAJA LEN.		Bs. 4,48	Bs. 4,48
TOTAL COSTOS UNITARIOS	Bs. 51,94	Bs. 149,48	Bs. 196,94
MANO DE OBRA DIRECTA			
Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60		Bs. 1.808.843,60
Sueldos Operativos	Bs. 225.573,32	Bs. 176.426,68	Bs. 402.000,00
Cesta tickets operativos	Bs. 14.729,60	Bs. 11.520,40	Bs. 26.250,00
Bono vacacional operativos	Bs. 9.398,89	Bs. 7.351,11	Bs. 16.750,00
Utilidades Operativos	Bs. 18.797,78	Bs. 14.702,22	Bs. 33.500,00
Prestaciones sociales operativos	Bs. 35.771,89	Bs. 27.978,11	Bs. 63.750,00
TOTAL COSTOS MANO DE OBRA DIRECTA	Bs. 2.113.115,07	Bs. 237.978,53	Bs. 2.351.093,60
COSTO UNITARIO MANO DE OBRA	Bs. 32,54	Bs. 39,66	Bs. 33,14

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016)

Con respecto a la mano de obra directa, para los conos Íntimos se encuentran, el servicio de mano de obra, con el monto más elevado entre todos los costos de mano de obra directa de conos Íntimos con Bs. 1.808.843,60; cabe destacar, este servicio contratado fue explicado previamente en el objetivo que desarrolló el sistema del flujo productivo; igualmente, están las cuentas de sueldos operativos, cesta tickets operativos, bono vacacional operativos, utilidades operativos y prestaciones sociales operativos. Estos sueldos operativos y sus beneficios, son comunes tanto para los conos como para los baja lenguas; puesto que, se trata del personal que ensambla y embala los productos.

Para los conos Íntimos, el total de mano de obra directa fue de Bs. 2.113.115,07; mientras que, para los baja lenguas fue de Bs. 237.978,53, totalizando Bs. 2.351.093,60 de mano de obra directa. Por otra parte, el costo unitario de la mano de obra de los conos Íntimos, se obtiene al dividir el total de la mano de obra directa de conos Íntimos por las 64.934 unidades de conos producidos, resultando 32,54 Bs./UND.; y al dividir el total de mano de obra directa de los baja lenguas con las 6.000 unidades producidas, resulta 39,66 Bs./UND.

Para determinar el costo unitario de la mano de obra directa, se divide el total de costos de mano de obra para ambos productos con el total de artículos producidos tanto para conos como para baja lenguas; de esta forma se obtiene que el costo unitario de la mano de obra directa es de 33,14 Bs/UND. A continuación, se presentan los costos indirectos para los conos Íntimos y baja lenguas, en la tabla 21.

En el renglón de costos indirectos, primero se presentan los materiales indirectos, aquí se encuentran todos los materiales que no son plenamente identificables como material directo con el producto. En el caso de los conos

Íntimos, están las grapas y cajas de embalaje; con Bs. 13.780,00 y Bs. 45.600,00; respectivamente. En cuanto a los baja lenguas, se encuentran el cartón reverso periódico con un saldo de Bs. 75.252,80; las grapas y cajas de embalaje, tienen un monto de Bs. 10.321,92 para las grapas y Bs. 50.400,00 para las cajas; totalizando así, Bs. 59.380,00 de material indirecto de conos urinarios y Bs. 135.974,72 de baja lenguas, constituyendo un total de materiales indirectos de Bs. 195.354,72 para ambos productos.

Tabla 21.

Estructura costos indirectos

COSTOS INDIRECTOS	78,99%	21,01%	
MATERIALES INDIRECTOS			
Grapas (CU)	Bs. 13.780,00		Bs. 13.780,00
Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00		Bs. 45.600,00
Cartón para Baja lengua		Bs. 75.252,80	Bs. 75.252,80
Grapas (BL)		Bs. 10.321,92	Bs. 10.321,92
Cajas de Embalaje (BL)		Bs. 50.400,00	Bs. 50.400,00
TOTAL MATERIALES INDIRECTOS	Bs. 59.380,00	Bs. 135.974,72	Bs. 195.354,72
MANO DE OBRA INDIRECTA			
Supervisión	Bs. 157.988,65	Bs. 42.011,35	Bs. 200.000,00
TOTAL MANO DE OBRA INDIRECTA	Bs. 157.988,65	Bs. 42.011,35	Bs. 200.000,00
OTROS COSTOS INDIRECTOS			
Alquiler	Bs. 255.343,13	Bs. 67.899,24	Bs. 323.242,37
Servicio de electricidad	Bs. 39.107,21	Bs. 10.399,14	Bs. 49.506,35
Gastos de Ferretería	Bs. 123.480,00	Bs. 32.835,02	Bs. 156.315,02
TOTAL OTROS COSTOS INDIRECTOS	Bs. 417.930,33	Bs. 111.133,41	Bs. 529.063,74
TOTAL COSTOS INDIRECTOS	Bs. 635.298,98	Bs. 289.119,48	Bs. 924.418,46
COSTO UNITARIO INDIRECTO DE FABRICACIÓN	Bs. 9,78	Bs. 48,19	Bs. 13,03

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La mano de obra indirecta, se conforma solamente por la supervisión, que es un costo indirecto común para ambos productos; entonces, para los conos urinarios, muestra un saldo de Bs. 157.988,65 y para los baja lenguas de Bs. 42.011,35, totalizando la mano de obra indirecta en Bs. 200.000,00.

La última parte de la estructura de costos indirectos, contiene los otros costos indirectos, lo conforman, el alquiler, el servicio de electricidad y los gastos de ferretería; igualmente comunes para ambos productos. Al ser estos costos comunes, es necesario distribuir el total de estos costos indirectos entre el porcentaje de materiales indirectos de cada producto; y así, conocer el monto de alquiler, servicio de electricidad y gastos de ferretería para cada producto, este porcentaje es de 78,99% para los conos y 21,01% para los baja lenguas; también se debe mencionar, estos porcentajes se obtuvieron al dividir el total de material directo para cada producto entre el total de material directo, reflejado en la tabla 20.

En el caso de los conos urinarios, los otros costos indirectos fueron Bs. 255.343,13, Bs. 39.107,21 Bs. 123.480,00, para el alquiler, el servicio de electricidad y los gastos de ferretería, para totalizar otros costos indirectos de conos Íntimos en Bs. 417.930,33; con respecto a los baja lenguas, los saldos son de Bs. 67.899,24 para el alquiler, Bs. 10.399,14 para los servicios de electricidad y Bs. 32.835,02 para los gastos de ferretería, obteniendo un total de Bs. 111.133,41 para los baja lenguas; sumado lo correspondiente a los conos y a los baja lenguas resulta un total de Bs. 529.063,74 de otros costos indirectos para ambos productos

Al final de la estructura, se suman los totales de materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos que son de Bs. 195.354,72, Bs. 200.000,00 y Bs. 529.063,74, respectivamente. Se obtuvo un total de Bs. 924.418,46 de costos indirectos, que fue dividido entre el total de unidades producidas de 70.934 para conseguir el costo unitario indirecto de fabricación, siendo éste, Bs. 13,03.

Ahora bien, si se quiere conocer el costo unitario indirecto de fabricación para cada producto, se debe aplicar el mismo procedimiento; es decir, tomar el total de costos indirectos de conos urinarios Bs. 635.298,98 y dividirlo entre las 64.934 unidades producidas, para así obtener Bs. 9,78 de costo unitarios indirecto de fabricación para los conos; y, en el caso de los baja lenguas, del mismo modo, tomar el total de costos indirectos de Bs. 289.119,48 y dividirlo entre las 6.000 unidades producidas, para obtener un costo unitario indirecto de fabricación de Bs. 48,19.

Tabla 22.

Gastos ajenos a la producción

GASTOS AJENOS A LA PRODUCCIÓN		
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00	
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00	
Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50	
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00	
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75	
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00	
Consumo de Teléfono	Bs. 4.589,00	
Papelería Varios	Bs. 99.641,00	
Gastos de Financieros	Bs. 74.400,00	
Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00	
Vigilancia	Bs. 56.772,66	
Publicidad	Bs. 1.250.000,00	
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59	
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17	
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00	
Aportes SSO	Bs. 82.800,00	
Aportes FAOV	Bs. 4.320,00	
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00	
TOTAL GASTOS AJENOS	Bs. 2.780.796,67	65,13%
Providencia Administrativa N°003/2014		12,50%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La última parte de la estructura de costos, antes de calcular el PMVPI de los productos, son los costos ajenos a la producción, que se mostraron en la página anterior en la tabla 22.

En esta estructura, se encuentran los mismos costos reflejados en la tabla 11 del objetivo 4.1.2.3 con respecto a la clasificación de los costos de la empresa en estudio, y como su nombre lo indica, están presente todos los gastos que no se relacionan con la producción; tales como, los sueldos administrativos y los beneficios derivados de ellos, el gasto de ferretería, la publicidad, las depreciaciones, entre otros.

Al poseer esta condición, los gastos no se prorratan con ningún producto, por eso sus saldos se colocan en la columna de totales, para obtener un saldo de Bs. 2.780.796,67 en gastos ajenos a la producción. El gasto que presenta un mayor monto, es la cuenta publicidad con Bs. 1.250.000,00, seguida de los sueldos de empleados administrativos de Bs. 424.500,00 y directivos de Bs.200.000, el mantenimiento de vehículos por Bs. 233.621,00, entre otros.

El total de gastos ajenos a la producción, porcentualmente, arrojó un 65,13%, obtenido al dividir el total de gastos ajenos en Bs. 2.780.796,67 con el total de material directo. Cabe descartar, que la Providencia Administrativa N° 003/2015 solamente permite que se agregue un máximo del 12,5% de gastos ajenos a la producción, según lo señala en su artículo 2, numeral 12. Providencia Administrativa N° 003/2014 (Gaceta Oficial N° 40.351, 2014):

...En ningún caso la cantidad de gastos ajenos a la producción excederá del doce con cinco décimas por cien (12,5%) del costo de producción del bien o de la prestación del servicio del ejercicio determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción (Art. 2).

De esta manera, al presentar la estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médico, C.A., se prosigue a determinar las tasas de aplicación de los costos directos, indirectos y ajenos a la producción según lo establecido en la Ley Orgánica de Precios Justos y Providencia Administrativa N° 003/2014., y de esta manera, determinar el PMVPI de los conos Íntimos y baja lenguas; ya que, dicha estructura brinda la información necesaria para ello.

Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005):

Una vez estimados el nivel de producción y los costos indirectos de fabricación totales para el periodo siguiente podrá calcularse la tasa predeterminada de los costos indirectos de fabricación para el periodo siguiente. Por lo general, las tasas de aplicación de los costos indirectos se fijan en dólares por unidad de actividad estimada en alguna base (denominada actividad del denominador). No hay reglas absolutas para determinar qué base usar como la actividad del denominador. Sin embargo, debe haber una relación directa entre la base y los costos indirectos de fabricación. Además el método utilizado para determinar la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación debe ser el más sencillo y el menos costoso de calcular y aplicar. Una vez estimados los costos indirectos de fabricación totales y escogida la base. Debe estimarse el nivel de capacidad normal con el fin de calcular la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación, cuya fórmula, que es la misma independientemente de la base escogida... (pág. 129).

Al elaborar la estructura de costos, se estimaron los costos indirectos de fabricación y en base a ellos, es posible calcular la tasa predeterminada. La base a utilizar como actividad del denominador para el caso de ITP Suministros Médicos, C.A., será el total del costo del material directo, por ser esto el más sencillo y menos costoso de aplicar.

Aunque los autores señalan que no hay reglas absolutas en la determinación de las tasas, la Providencia Administrativa N° 003/2014, el

marco legal que regula este tema, sí establece ciertos lineamientos que se mencionan a continuación (Gaceta Oficial N° 40.351, 2014):

...8. Forman parte de los costos aquellos presentes en la conversión o transformación; mano de obra directa; costos indirectos de fabricación fijos (distribución en base a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción); costos indirectos de producción variables (distribución en base al nivel real de uso de los medios de producción); y costos indirectos de producción mixtos (los que poseen una porción fija y otra variable).

...9. Los costos indirectos deben ser razonables con respecto a la misma estructura de costos de la actividad económica que desempeña el sujeto de aplicación en la cadena de producción, importación y/o comercialización, basados en los conceptos y definiciones descritas en esta providencia administrativa (Art. 2).

El cálculo de las tasas de aplicación de los costos indirectos de fabricación, se realiza en base a la estructura de costos ya presentada, tomando como base el total de material directo, se muestra el resultado de los mismos:

Tabla 23.

Tasas de aplicación de los costos indirectos de fabricación

TASAS DE APLICACIÓN	CONOS	BAJA LENGUAS	GENERAL
Mano de obra directa	62,65%	26,53%	55,06%
Costos indirectos	18,84%	32,24%	21,65%
Gastos ajenos a la producción	12,50%		65,13%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

En la tabla 23 se encuentra el resultado de las tasas para ambos productos, todos ellos representan el porcentaje que ocupan del total del material directo, en base al costo unitario del cual en conjunto a las tasas se calculará más adelante el precio de los productos. La mano de obra directa

es de 62,65% para los conos y 26,53% para los baja lenguas, a continuación se presenta su cálculo en la estructura de costos en la tabla 24.

Una vez conocidos los costos de materiales directos de cada producto, y calculados los costos unitarios, se procede a distribuir la mano de obra directa; como ya se mencionó, los sueldos operativos, en conjunto a los beneficios derivados del mismo, son comunes en ambos productos, lo que hace necesario, la distribución de los mismos.

Esta distribución, se realiza tomando la mezcla de ventas calculada en el objetivo sobre el sistema de acumulación de costos directo para la empresa en estudio, la cual es de 56,11% para los conos y 43,89% para los baja lenguas, estos porcentajes son multiplicados por cada uno de los conceptos de la mano de obra directa, a excepción del servicio de mano de obra; ya que, éste es posible identificarlo total y claramente con los conos urinarios.

Los conceptos de la mano de obra directa, son totalizados para cada producto y se obtienen los resultados señalados en la tabla 23 tasas de aplicación, realizando los cálculos según lo que Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005) establecen:

Este método es adecuado cuando puede determinarse la existencia de una relación directa entre el costo indirecto de fabricación y el costo de los materiales directos. Cuando los materiales directos constituyen una parte considerable del costo total, puede inferirse que los costos indirectos de fabricación están directamente relacionados con los materiales directos. La fórmula del porcentaje del costo de los materiales directos es:

$$\frac{\text{Costos indirectos de fabricación estimados}}{\text{Costo de los materiales directos estimados}} \times 100 \text{ (pág. 129).}$$

Tabla 24.

Costos directos

COSTOS DIRECTOS				
MATERIALES DIRECTOS				
	Cartón reverso periódico	Bs. 264.663,00	Bs. 264.663,00	
	Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00	Bs. 387.640,00	
	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37	Bs. 562.418,37	
	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96	Bs. 932.753,96	
	Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37	Bs. 1.075.718,37	
	Fletes	Bs. 149.629,67	Bs. 149.629,67	
	Llenado y cortado baja lenguas	Bs. 870.000,00	Bs. 870.000,00	
	Bolsas Plásticas Baja Lengua	Bs. 26.880,00	Bs. 26.880,00	
	TOTAL MATERIAL DIRECTO	Bs. 3.372.823,37	Bs. 896.880,00	
COSTOS DIRECTOS	COSTO UNITARIO DEL REVERSO PERIÓDICO	Bs. 4,08	Bs. 4,08	
	COSTO UNITARIO BOLSAS PLÁSTICAS CONOS	Bs. 5,97	Bs. 5,97	
	COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. DISPENSADORES	Bs. 8,66	Bs. 8,66	
	COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. ESTUCHE	Bs. 14,36	Bs. 14,36	
	COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. CONOS	Bs. 16,57	Bs. 16,57	
	COSTO UNITARIO FLETES	Bs. 2,30	Bs. 2,30	
	COSTO UNITARIO LLENADO BAJA LENGUAS	Bs. 145,00	Bs. 145,00	
	COSTO UNITARIO BOLSAS PLÁSTICAS BAJA LEN.	Bs. 4,48	Bs. 4,48	
	TOTAL COSTOS UNITARIOS	Bs. 51,94	Bs. 149,48	Bs. 196,94
	MANO DE OBRA DIRECTA			
	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60	Bs. 1.808.843,60	
	Sueldos Operativos	Bs. 225.573,32	Bs. 176.426,68	
	Cesta tickets operativos	Bs. 14.729,60	Bs. 11.520,40	
	Bono vacacional operativos	Bs. 9.398,89	Bs. 7.351,11	
	Utilidades Operativos	Bs. 18.797,78	Bs. 14.702,22	
	Prestaciones sociales operativos	Bs. 35.771,89	Bs. 27.978,11	
	TOTAL COSTOS MANO DE OBRA DIRECTA	Bs. 2.113.115,07	Bs. 237.978,53	
	TASAS DE APLICACIÓN	62,65%	26,53%	
			55,06%	

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El siguiente elemento sobre el cual se realiza el cálculo de las tasas de aplicación; son los costos indirectos que resultan en 18,84% para los conos íntimos y 37,86% para los baja lenguas, estos son obtenidos según lo que a continuación se presenta en la tabla 25.

Tabla 25.

Costos indirectos

COSTOS INDIRECTOS		78,99%	21,01%	100,00%
MATERIALES INDIRECTOS				
	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00		Bs. 13.780,00
	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00		Bs. 45.600,00
	Cartón para Baja lengua		Bs. 75.252,80	Bs. 75.252,80
	Grapas (BL)		Bs. 10.321,92	Bs. 10.321,92
	Cajas de Embalaje (BL)		Bs. 50.400,00	Bs. 50.400,00
	TOTAL MATERIALES INDIRECTOS	Bs. 59.380,00	Bs. 135.974,72	Bs. 195.354,72
MANO DE OBRA INDIRECTA				
	Supervisión	Bs. 157.988,65	Bs. 42.011,35	Bs. 200.000,00
	TOTAL MANO DE OBRA INDIRECTA	Bs. 157.988,65	Bs. 42.011,35	Bs. 200.000,00
OTROS COSTOS INDIRECTOS				
	Alquiler	Bs. 255.343,13	Bs. 67.899,24	Bs. 323.242,37
	Servicio de electricidad	Bs. 39.107,21	Bs. 10.399,14	Bs. 49.506,35
	Gastos de Ferretería	Bs. 123.480,00	Bs. 32.835,02	Bs. 156.315,02
	TOTAL OTROS COSTOS INDIRECTOS	Bs. 417.930,33	Bs. 111.133,41	Bs. 529.063,74
	TOTAL COSTOS INDIRECTOS	Bs. 635.298,98	Bs. 289.119,48	Bs. 924.418,46
	TASAS DE APLICACIÓN	18,84%	32,24%	21,65%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Al igual que con la mano de obra directa, existen elementos de los costos indirectos comunes en ambos productos, por lo que se hace necesario la determinación de las tasas de aplicación para su distribución; sin embargo, a diferencia de los costos directos, no existe una relación directa entre la mezcla de ventas, usada en ese caso, y los costos indirectos, es entonces necesario utilizar otra base para la distribución de los mismos.

La base que más relación tiene con los costos indirectos son los materiales directos, a partir del total del costo de ellos en cada producto se obtienen las tasas de aplicación presentadas en la primera fila; son de 78,99% para los conos y 21,01% para los baja lenguas. El primer elemento de costos indirectos son los materiales indirectos, estos al ser posibles identificarlos totalmente con cada producto, se asigna el costo de cada uno de ellos según corresponda.

Los siguientes elementos son la mano de obra indirecta y otros costos indirectos, los totales de cada uno de ellos son multiplicados por la tasa de distribución para obtener la parte que corresponde a conos y a baja lenguas. Los tres elementos (materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos) son totalizados para cada producto y aplicando la misma fórmula mencionada anteriormente, se obtienen las tasas de aplicación para los conos de 18,84% y los baja lenguas de 32,24%, siendo estos porcentajes la representación que tienen sobre el total del costo de los materiales directos.

La tasa de aplicación de los gastos ajenos a la producción será; sin variación, el 12,5% calculado sobre el total del costo del producto (costos directos + costos indirectos) para dar cumplimiento a lo establecido legalmente; sin embargo, es importante señalar que más allá de lo establecido en la providencia administrativa, ellos representan un 63,22% del costo total de los materiales directos, por lo que existe una diferencia porcentual de 50,72% siendo un margen bastante alto entre ellos, sobre el que la empresa no tiene acción. Los gastos ajenos a la producción, son los últimos conceptos dentro de la estructura de costos, y la Providencia Administrativa N° 003/2014 es explícita sobre el tratamiento que a ellos ha de dársele (Gaceta Oficial N° 40.351, 2014):

...12. Los sujetos de aplicación incorporarán a la estructura de costos de producción del bien o prestación del servicio, determinada conforme a la presente providencia administrativa aquellos gastos ajenos a la producción, gastos del ejercicio hecho en el país, causados en el ejercicio, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones medulares. En ningún caso la cantidad de gastos ajenos a la producción incorporados a la estructura de costos excederá del doce con cinco décimas por cien (12,5%) del costo de producción del bien o de la prestación del servicio del ejercicio determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción... (Art. 2).

Tabla 26.

Gastos ajenos a la producción

GASTOS AJENOS A LA PRODUCCIÓN	
Sueldo de empleados administrativos	Bs. 424.500,00
Cesta Ticket administrativos	Bs. 26.250,00
Bono vacacional administrativos	Bs. 17.687,50
Utilidades administrativos	Bs. 35.375,00
Prestaciones sociales administrativos	Bs. 67.968,75
Mantenimiento de Vehículo	Bs. 233.621,00
Consumo de Teléfono	Bs. 4.589,00
Papelería Varios	Bs. 99.641,00
Gastos de Financieros	Bs. 74.400,00
Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00
Vigilancia	Bs. 56.772,66
Publicidad	Bs. 1.250.000,00
Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59
Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17
Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00
Aportes SSO	Bs. 82.800,00
Aportes FAOV	Bs. 4.320,00
Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00
TOTAL GASTOS AJENOS	Bs. 2.780.796,67
LOPJ MENOR O IGUAL	12,50%

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Las tasas de aplicación calculadas en este objetivo, son ahora la base para establecer un modelo de determinación de precios justos; ya que, producto de ellos y del costo del producto se podrá calcular el PMVPI, en conjunto a una malla de precios, basados en la estructura de costos de ITP Suministros Médicos, C.A que se presentara en el objetivo que continúa.

4.1.4. Proponer un modelo para la fijación del Precio Máximo de Venta del Productor o Importador, para la empresa ITP Suministro Médicos, C.A.

El modelo de fijación de precios según la estructura de costos en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., utiliza un elemento muy importante contemplado por la Ley Orgánica de Precios Justos, el margen de ganancia, el cual está regulado según se menciona a continuación (Gaceta Oficial N° 40.340, 2014):

El margen máximo de ganancia será establecido anualmente, atendiendo a criterios científicos, por la SUNDDE, tomando en consideración las recomendaciones emanadas de los Ministerios del Poder Popular con competencia en las materias de Comercio, Industrias y Finanzas. En ningún caso, el margen de ganancia de cada actor de la cadena de comercialización excederá de treinta (30) puntos porcentuales de la estructura de costos del bien o servicio... (Art. 37).

El artículo citado anteriormente, señala que la utilidad máxima es de 30% del costo del producto; sin embargo, la Providencia Administrativa N° 070/2015 estableció nuevos lineamientos en la determinación del mismo, el primero de ellos es la categorización de los precios, la categoría en la que están ubicados los precios de ITP Suministros Médicos, C.A. se cita a continuación (Gaceta Oficial N° 6.156, 2015):

... 1. Precio Máximo de Venta del Productor o Importador (PMVPI). Determinado y fijado por el sujeto de aplicación que produce o importa el bien con el fin de comercializarlo entre otros sujetos de aplicación encargados de su venta al usuario final. El productor o importador no puede vender al sujeto de aplicación que adquiere con fines de comercialización al usuario final, bienes o servicios por encima del precio máximo a que refiere este numeral... (Art. 3).

Los precios de ITP Suministros Médicos, C.A. están dentro de la clasificación de PMVPI; por ser la empresa la productora de los bienes, el máximo margen de ganancia que se puede tener sobre estos precios debe ser, (Gaceta Oficial N° 6.156, 2015) “... 2. *El margen máximo de ganancia permitido a los productores nacionales y prestadores de servicios es de treinta por ciento (30%)...*” (Art. 5). Teniendo en cuenta lo establecido por la ley, se presenta entonces, el primer modelo de determinación de precios.

La tabla 27, contiene el modelo de determinación de precio por estructura de costos, ella funciona a través de la segregación de todos los conceptos detallados de los costos directos, indirectos y ajenos, que generan el cálculo de las tasas de aplicación de los mismos, utilizadas para asignar costos a cada producto.

La estructura señalada, se diseña con el objetivo de que el sujeto de aplicación pueda darle un amplio uso; puesto que, permite a la persona, contener detalladamente todos los conceptos, hacer cambios específicos de sus diferentes elementos, los costos directos e indirectos; pudiendo cambiar el costo del alguno de los materiales directos, mano de obra directa y cualquiera de los costos indirectos, esto con el fin de mantener las tasas de aplicación o el costo de los materiales directos actualizados.

Tabla 27.

Modelo de determinación de precio por estructura de costos

ITP SUMINISTROS MÉDICOS. C.A.

**ESTRUCUTRA DE COSTOS
ENERO - NOVIEMBRE DE 2015**

	INGRESOS	CONOS	BAJA LENGUA	TOTALES
INGRESOS	Venta de conos	Bs. 2.540.473,60		
	Venta de baja lenguas		Bs. 1.986.969,60	
	TOTAL INGRESOS	Bs. 2.540.473,60	Bs. 1.986.969,60	Bs. 4.527.443,20
<hr/>				
	COSTOS DIRECTOS			
	MATERIALES DIRECTOS			
COSTOS DIRECTOS	Cartón reverso periódico	Bs. 264.663,00		Bs. 264.663,00
	Bolsas Plásticas Conos	Bs. 387.640,00		Bs. 387.640,00
	Impresión y troquelado dispensadores	Bs. 562.418,37		Bs. 562.418,37
	Impresión y troquelado estuche	Bs. 932.753,96		Bs. 932.753,96
	Impresión y troquelado Conos Urinarios	Bs. 1.075.718,37		Bs. 1.075.718,37
	Fletes	Bs. 149.629,67		Bs. 149.629,67
	Llenado y cortado baja lenguas		Bs. 870.000,00	Bs. 870.000,00
	Bolsas Plásticas Baja Lengua		Bs. 26.880,00	Bs. 26.880,00
	TOTAL MATERIAL DIRECTO	Bs. 3.372.823,37	Bs. 896.880,00	Bs. 4.269.703,37
RENDIMIENTO		51,94	149,48	60,19

	COSTO UNITARIO DEL REVERSO PERIÓDICO	Bs. 4,08		Bs. 4,08
	COSTO UNITARIO BOLSAS PLÁSTICAS CONOS	Bs. 5,97		Bs. 5,97
	COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. DISPENSADORES	Bs. 8,66		Bs. 8,66
	COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. ESTUCHE	Bs. 14,36		Bs. 14,36
	COSTO UNITARIO IMP. Y TROQ. CONOS	Bs. 16,57		Bs. 16,57
	COSTO UNITARIO FLETES	Bs. 2,30		Bs. 2,30
	COSTO UNITARIO LLENADO BAJA LENGUAS		Bs. 145,00	Bs. 145,00
	COSTO UNITARIO BOLSAS PLÁSTICAS BAJA LEN.		Bs. 4,48	Bs. 4,48
	TOTAL COSTOS UNITARIOS	Bs. 51,94	Bs. 149,48	Bs. 196,94
	MANO DE OBRA DIRECTA			
	Servicio de mano de obra	Bs. 1.808.843,60		Bs. 1.808.843,60
	Sueldos Operativos	Bs. 225.573,32	Bs. 176.426,68	Bs. 402.000,00
	Cesta tickets operativos	Bs. 14.729,60	Bs. 11.520,40	Bs. 26.250,00
	Bono vacacional operativos	Bs. 9.398,89	Bs. 7.351,11	Bs. 16.750,00
	Utilidades Operativos	Bs. 18.797,78	Bs. 14.702,22	Bs. 33.500,00
	Prestaciones sociales operativos	Bs. 35.771,89	Bs. 27.978,11	Bs. 63.750,00
	TOTAL COSTOS MANO DE OBRA DIRECTA	Bs. 2.113.115,07	Bs. 237.978,53	Bs. 2.351.093,60
	TASAS DE APLICACIÓN	62,65%	26,53%	55,06%
	COSTOS INDIRECTOS			
COSTOS INDIRECTOS	MATERIALES INDIRECTOS	78,99%	21,01%	100,00%
	Grapas (CU)	Bs. 13.780,00		Bs. 13.780,00
	Cajas de Embalaje (CU)	Bs. 45.600,00		Bs. 45.600,00
	Cartón para Baja lengua		Bs. 75.252,80	Bs. 75.252,80

	Grapas (BL)	Bs. 10.321,92	Bs. 10.321,92
	Cajas de Embalaje (BL)	Bs. 50.400,00	Bs. 50.400,00
	TOTAL MATERIALES INDIRECTOS	Bs. 59.380,00	Bs. 135.974,72
	MANO DE OBRA INDIRECTA		
	Supervisión	Bs. 157.988,65	Bs. 200.000,00
	TOTAL MANO DE OBRA INDIRECTA	Bs. 157.988,65	Bs. 200.000,00
	OTROS COSTOS INDIRECTOS		
	Alquiler	Bs. 255.343,13	Bs. 323.242,37
	Servicio de electricidad	Bs. 39.107,21	Bs. 49.506,35
	Gastos de Ferretería	Bs. 123.480,00	Bs. 156.315,02
	TOTAL OTROS COSTOS INDIRECTOS	Bs. 417.930,33	Bs. 529.063,74
	TOTAL COSTOS INDIRECTOS	Bs. 635.298,98	Bs. 924.418,46
	TASAS DE APLICACIÓN	18,84%	21,65%
	GASTOS AJENOS A LA PRODUCCIÓN		
GASTOS AJENOS A LA PRODUCCIÓN	Sueldo de empleados administrativos		Bs. 424.500,00
	Cesta Ticket administrativos		Bs. 26.250,00
	Bono vacacional administrativos		Bs. 17.687,50
	Utilidades administrativos		Bs. 35.375,00
	Prestaciones sociales administrativos		Bs. 67.968,75
	Mantenimiento de Vehículo		Bs. 233.621,00
	Consumo de Teléfono		Bs. 4.589,00
	Papelería Varios		Bs. 99.641,00
	Gastos de Financieros		Bs. 74.400,00

	Servicio de Contabilidad	Bs. 26.880,00
	Vigilancia	Bs. 56.772,66
	Publicidad	Bs. 1.250.000,00
	Depreciación mobiliario	Bs. 57.639,59
	Depreciación de vehículo de oficina	Bs. 44.682,17
	Depreciación de vehículo	Bs. 73.670,00
	Aportes SSO	Bs. 82.800,00
	Aportes FAOV	Bs. 4.320,00
	Sueldos Directivos	Bs. 200.000,00
	TOTAL GASTOS AJENOS	Bs. 2.780.796,67
	LOPJ MENOR O IGUAL	12,50%
	COSTO UNITARIO DE PRODUCCIÓN CONOS	Bs. 94,27
	COSTO UNITARIO DE PRODUCCIÓN BAJA LENGUA	Bs. 237,33
	GASTOS AJENOS A LA PRODUCCIÓN CONOS	Bs. 11,78
	GASTOS AJENOS A LA PRODUCCIÓN BAJA LENGUA	Bs. 29,67
PRECIO	COSTO UNITARIO TOTAL CONOS	Bs. 106,05
	COSTO UNITARIO TOTAL BAJA LENGUA	Bs. 267,00
	UTILIDAD CONOS	Bs. 31,82
	UTILIDAD BAJA LENGUA	Bs. 80,10
	PMVPI CONOS	Bs. 137,87
	PMVPI BAJA LENGUA	Bs. 347,09

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El último elemento de este modelo, es el precio, allí se conoce el costo unitario de cada producto, el cual resulta de multiplicar el costo unitario de material directo de cada producto por su correspondiente tasa de aplicación de mano de obra directa y costos indirectos, para luego sumar estos resultados al mismo costo unitario, a continuación se presenta un ejemplo de este cálculo para los conos íntimos, en la tabla 28.

Tabla 28. Calculo costo unitario producción de conos

Costo unitario de material directo		Bs. 51,94
Tasa de aplicación de mano de obra directa	62,65% x Bs. 51,94 =	Bs. 32,54
Tasa de aplicación de costos indirectos	18,84% x Bs. 51,94 =	Bs. 9,78
Total costo unitario de producción conos		Bs. 94,27
Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).		

El mismo procedimiento para obtener el costo unitario de producción de conos se aplica para los baja lenguas, y sobre estos resultados se calcula el 12,5% de gastos ajenos a la producción para ser sumados a los costos unitarios de producción y conocer el costo unitario total, el 30% de ellos será la utilidad a agregar y culminar con el precio máximo de venta del productor que es de Bs. 137,87 para los conos Íntimos y Bs. Bs. 347,09 para los baja lenguas.

Las tasas de aplicación, en conjunto al costo unitario de material directo, son la clave para la determinación del PMVPI; y, a través de ellos, es posible diseñar un modelo de determinación de precios más sencillo y fácil de usar, a continuación se presenta una malla de precios en la tabla 29.

La malla de precios presentada, funciona como un modelo más sencillo de determinación de precios, ella alimenta sus tasas de aplicación de la estructura de costos; por lo que, mientras sólo haya variaciones en el

costo de los materiales directos, es posible usar ésta únicamente para la determinación de los precios.

Tabla 29.

Malla de precios PMVPI

	TASA	Conos Íntimos	TASA	Baja Lenguas
Compras de Material Directo		Bs. 3.372.823,37		Bs. 896.880,00
Costo Unitario de Material directo	64,934	Bs. 51,94	6,000	Bs. 149,48
Mano de Obra Directa	62,65%	Bs. 32,54	26,53%	Bs. 39,66
Costos Unitarios Indirectos de Fabricación	18,84%	Bs. 9,78	32,24%	Bs. 48,19
Subtotal Costos		Bs. 94,27		Bs. 237,33
Gastos Ajenos a la Producción Unitarios	12,50%	Bs. 11,78	12,50%	Bs. 29,67
Subtotal Costos		Bs. 106,05		Bs. 267,00
Utilidad	30,00%	Bs. 31,82	30,00%	Bs. 80,10
PMVPI		Bs. 137,87		Bs. 347,09

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La primera fila contiene las compras de materiales directos y pueden ser fácilmente cambiados según las nuevas adquisiciones, al igual que las unidades, señaladas en la fila dos. Se realiza la división de estos últimos para obtener el costo unitario de material directo, sobre el cual se suman las tasas de mano de obra directa y costos indirectos, resultando el subtotal de costos, a este se le agrega el 12% de los gastos ajenos, obteniendo así el costo unitario, al que finalmente se adiciona la utilidad y da el precio máximo de venta del productor.

Por otro lado, según el artículo 3, numeral 2 de la Providencia Administrativa N° 003/2014, también es responsabilidad de las empresas productoras, realizar el cálculo el PMVP (Precio Máximo de Venta al Público), que será el precio finalmente marcado en la cara del producto, esto se explica a continuación (Gaceta Oficial N° 6.156, 2015):

2. Precio Máximo de Venta al Público (PMVP). Cuya determinación y fijación corresponde al prestador del servicio, o del productor o importador del bien. Será el resultado de la sumatoria del Precio de Venta del Productor o Importador, más el margen de intermediación que corresponde al resto de los eslabones de la cadena de comercialización, con las restricciones referidas al Margen Máximo de Ganancia y el Margen Máximo de Intermediación establecidas en esta Providencia. Sobre dicho precio, el vendedor final podrá otorgar ofertas o descuentos, pero bajo ningún concepto podrá comercializar el bien o servicio por encima de este precio. Como instrumento de control, el Precio Máximo de Venta al Público es un elemento objetivo de determinación de la conducta especulativa, cuando determinado bien o servicio es comercializado por encima de dicho precio máximo (Art. 3).

Con respecto a lo anteriormente expuesto, el artículo 5 de la misma providencia, establece la estricta observancia del margen máximo de ganancia (Gaceta Oficial N° 6.156, 2015):

En el cálculo y determinación de cualquiera de las categorías de precios reguladas por esta Providencia, el margen máximo de ganancia permitido para cada sujeto de aplicación, observará lo establecido en el artículo 37 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos, con los límites establecidos a continuación:

1. El margen máximo de ganancia permitido a los importadores de bienes es de hasta veinte por ciento (20%);
2. El margen máximo de ganancia permitido a los productores nacionales y prestadores de servicios es de treinta por ciento (30%) (Art. 5).

Asimismo, el margen máximo de intermediación es establecido en el artículo 6: *“Independientemente del número de intermediarios que intervengan en la cadena de distribución o comercialización de un bien o servicio, el margen máximo de intermediación permitido para toda la cadena es de hasta sesenta por ciento (60%).”* (Gaceta Oficial N° 6.156, 2015). Esto permite saber, que se debe agregar un 30% más al PMVPI, para así determinar el PMVP; cabe mencionar, que se trata de sólo un 30% adicional porque la empresa distribuye directamente los artículos producidos a

empresas como Locatel Gran Caracas, Farmacias Fasa San Cristóbal, tiendas Express, FarmaSigo Valencia y Maturín; es decir, sólo existe un intermediario en la cadena de distribución. A continuación, en la tabla 30 se presenta la malla de precios para PMVP.

Agregando el 30% de margen máximo de intermediación, el PMVP para los conos es de Bs. 169,68 mientras que, para los baja lenguas, es de Bs. 427,19, siendo este el precio que debe estar marcado en la cara del producto, cumpliendo con lo establecido en la ley.

Tabla 30.

Malla de precios PMVP

	TASA	Conos Íntimos	TASA	Baja Lenguas
Compras de Material Directo		Bs. 3.372.823,37		Bs. 896.880,00
Costo Unitario de Material directo	64,934	Bs. 51,94	6,000	Bs. 149,48
Mano de Obra Directa	62,65%	Bs. 32,54	26,53%	Bs. 39,66
Costos Unitarios Indirectos de Fabricación	18,84%	Bs. 9,78	32,24%	Bs. 48,19
Subtotal Costos		Bs. 94,27		Bs. 237,33
Gastos Ajenos a la Producción Unitarios	12,50%	Bs. 11,78	12,50%	Bs. 29,67
Subtotal Costos		Bs. 106,05		Bs. 267,00
Utilidad	30,00%	Bs. 31,82	30,00%	Bs. 80,10
Margen Máximo de Intermediación	30,00%	Bs. 31,82	30,00%	Bs. 80,10
PMVP		Bs. 169,68		Bs. 427,19

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Las variaciones de los precios de los productos, producen cambios en los niveles de ingresos, las utilidades y los márgenes de contribución, por lo que habrán precios que generen mejores beneficios que otros, ya conocido el PMVPI y el precio establecido por ITP Suministros Médicos, C.A. es posible estudiar sus diferencias, tema abordado comparando el Precio Máximo de Venta del Productor o Importador con el precio comercial manejado por la empresa ITP Suministros Médicos, C.A.

En este punto de la investigación, son varios los precios obtenidos para los conos Íntimos y los baja lenguas; están, el establecido por la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. y el calculado de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos, conocido como, PMVPI (Precio Máximo de Venta del Productor o Importador); ambos precios, en conjunto a los datos obtenidos en el objetivo 4.1.2. cuando se describió el sistema de acumulación de costos directo, proporcionan información suficiente para realizar un análisis costo-volumen-utilidad sobre los diferentes niveles de precios.

El precio sugerido, es el tercer precio que se maneja en este objetivo tras realizar la investigación; cabe señalar que, este precio es sólo para análisis gerencial, porque los parámetros para su cálculo no están dentro del marco legal.

Para el cálculo de este precio, se incluye como costo del producto parte de la publicidad, considerando el alto gasto de ésta, por ser necesaria para vender los conos Íntimos (único producto publicitado); puesto que, son un producto innovador, pero desconocido por el público y por lo tanto, en beneficio de recuperar una parte de esta inversión y evitar grandes pérdidas se suma al costo de los conos.

Para realizar esto, el total de la publicidad se divide entre el total del costo del material directo, el porcentaje resultante es de 37,06%, corresponde a la porción que forma parte del producto, siendo esto un total de Bs. 463.252,73 por cada unidad, a continuación, se presenta el cálculo del costo unitario de los conos.

La tasa total de los gastos ajenos a la producción, también se agrega al costo del producto; y, aunque éste no ha sido presentado, es de un 65,13% y resulta de la división del total de gastos ajenos a la producción entre el costo de los materiales directos de ambos productos; y por último al realizar el cálculo de la utilidad se realiza a través de la fórmula financiera, ella plantea que proviene de “Costo / (1 - % utilidad)” y no forma lineal.

El total de la publicidad a agregar al costo del producto dividido entre la cantidad de unidades que son 64.934, resulta en un costo unitario por publicidad de Bs. 7,13 aunado al cambio de la tasa de aplicación de los gastos ajenos a la producción, resulta en un precio final de Bs. 232,57 para los conos, a continuación en la tabla 31 se presentan estos cálculos.

Tabla 31.

Precio sugerido de conos

	TASA	Conos Íntimos
Compras de Material Directo		Bs. 3.372.823,37
Costo Unitario de Material directo	64,934	Bs. 51,94
Mano de Obra Directa	62,65%	Bs. 32,54
Costos Unitarios Indirectos de Fabricación	18,84%	Bs. 9,78
Subtotal Costos		Bs. 94,27
Gastos Ajenos a la Producción Unitarios	65,13%	Bs. 61,40
Publicidad	37,06%	Bs. 7,13
Subtotal Costos		Bs. 162,80
Utilidad	70,00%	
Precio Sugerido		Bs. 232,57

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El precio sugerido para los baja lenguas, considerando los cambios en la tasa de aplicación de los gastos ajenos a la producción y el cálculo de la utilidad, es de Bs. 559,86, tras agregar Bs. 154,57 de los primeros, ahora se presenta en la tabla 32 estos cambios.

Tabla 32.

Precio sugerido de baja lenguas

	TASA	Baja Lenguas
Compras de Material Directo		Bs. 896.880,00
Costo Unitario de Material directo	6.000	Bs. 149,48
Mano de Obra Directa	26,53%	Bs. 39,66
Costos Unitarios Indirectos de Fabricación	32,24%	Bs. 48,19
Subtotal Costos		Bs. 237,33
Gastos Ajenos a la Producción Unitarios	65,13%	Bs. 154,57
Subtotal Costos		Bs. 391,90
Utilidad	70,00%	
Precio Sugerido		Bs. 559,86

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El análisis costo-volumen-utilidad, permite conocer cuáles son las ventas mínimas que la empresa debe realizar para al menos no tener pérdidas y cuantas unidades se deben vender para que la empresa sea rentable. García (2008) señala: “... *el análisis costo-volumen-utilidad presenta la interrelación de los cambios en costos, volumen y utilidades. Además, constituye una herramienta útil para la planeación, el control y la toma de decisiones...*” (pág. 270). Sobre el uso del análisis costo-volumen-utilidad Uribe (2011) agrega:

El análisis costo-volumen-utilidad permite a la administración analizar el efecto que tiene un aumento o una disminución de la estructura de costos y gastos, o un aumento o disminución de los volúmenes de ventas, sobre un aumento o disminución de sus utilidades, es decir, se podrían analizar diversos tipos de escenarios para poder apreciar el impacto que tiene sobre las utilidades un cambio en algunas variables, como por ejemplo el precio de venta, los volúmenes de ventas, los tiempos de producción invertidos, y la magnitud de las comisiones, entre otras... (pág. 161).

La variable sobre la cual se realiza el análisis costo-volumen utilidad, es el precio de venta, ya éste presenta las variaciones de acuerdo a los diferentes precios que se contemplan en esta investigación. Se debe conocer los conceptos para realizar el análisis; el primero de ellos, es el de margen de contribución unitario, citando a Uribe (2011) se conoce que: “...es calculado a partir de restar del precio de venta unitario, los costos y gastos variables unitarios del producto o servicio. Esta cifra indica los pesos que quedan por unidad vendida para cubrir los costos y gastos fijos del negocio...” (pág. 161).

El siguiente es el punto de equilibrio, con respecto a éste, Ramírez (2008):

... El punto en que los ingresos de la empresa son iguales a sus costos se llama punto de equilibrio; en él no hay utilidad ni pérdida. En la tarea de planeación, este punto es una referencia importante, ya que es un límite que influye para diseñar actividades que conduzcan a estar siempre arriba de él, lo más alejado posible, donde se obtiene mayor proporción de utilidades (pág. 161).

El cálculo de este último, se realiza a partir de la fórmula que se presenta a continuación:

$$X = \frac{CF}{P-CV} \text{ ó } X = \frac{CF}{MC}$$

Dónde:

- P = precio por unidad
- X = punto de equilibrio
- CV = costo variable por unidad
- CF = costo fijo total en un tramo definido
- MC = margen de contribución

La fórmula presentada anteriormente, determina el punto de equilibrio en unidades; sin embargo, éste también puede ser calculado en unidades monetarias; para esto, es necesario conocer la razón del margen de contribución, que es el resultado de dividir el margen de contribución, el precio de venta y una vez conocida ésta, se aplica la siguiente ecuación:

$$X = \frac{CF}{\%MC}$$

Los conceptos mencionados previamente, son la base para realizar el análisis costo-volumen-utilidad; no obstante, es necesario señalar, que este análisis es posible aplicarlo para un solo producto, y para la determinación de los mismos para varios productos, es preciso utilizar una mezcla de productos. Según Uribe (2011):

Para ello es necesario calcular el margen de contribución unitario promedio ponderado. Esta mezcla de ventas indica la participación porcentual de cada uno de los productos o servicios, dentro del total de unidades comercializadas. Por consiguiente, su cálculo está definido por la sumatoria de los márgenes de contribución de cada producto o servicio multiplicado por su respectiva participación en el mercado... (pág. 166).

La mezcla de ventas sobre la que se habla en la cita anterior, ya ha sido calculada en el objetivo 4.1.2. al realizar el estado de resultado directo por productos; y es en base a ella, que es posible realizar los cálculos de los conceptos mencionados. Las variaciones de los precios sobre los cuales se procede a realizar los cálculos se presentan en la tabla 33.

El análisis costo-volumen-utilidad de estos precios, es realizado abordando cada uno de ellos y comparándolos a medida que se vayan presentando en el orden visualizado en la tabla a continuación.

Tabla 33.

Precios

	PRECIOS	CONOS	BAJA LENGUAS
ITP Suministros Médicos, C.A.		Bs. 140,00	Bs. 360,00
PMVPI		Bs. 137,87	Bs. 347,09
Precio Sugerido		Bs. 232,57	Bs. 559,86

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

4.1.4.1. Análisis costo-volumen-utilidad con precio de ITP Suministros Médicos, C.A.

La mezcla de ventas o participación, es el primer elemento necesario para el cálculo del punto de equilibrio, todos los resultados obtenidos a partir de este precio se presentan a continuación:

Tabla 34.

Elementos del análisis costo-volumen-utilidad con precio de ITP Suministros Médicos, C.A.

	Conos Íntimos	Baja Lenguas	Promedio
Participación	56,11%	43,89%	
Precio de Venta	Bs. 140,00	Bs. 360,00	Bs. 236,55
Costo Variable	Bs. 95,03	Bs. 280,59	Bs. 176,47
Margen de Contribución	Bs. 44,97	Bs. 79,41	
Margen de Contribución Ponderado	Bs. 25,23	Bs. 34,85	Bs. 60,08
Razón del Margen de Contribución			25,40%
Costos Fijos			Bs. 2.471.754,39
Punto de Equilibrio (Unidades)	23.084	18.055	41.139
Punto de Equilibrio (Bolívares)	Bs. 5.460.610,50	Bs. 4.270.883,61	Bs. 9.731.494,11

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Los conos Íntimos tienen una participación de 56,11% y los baja lenguas de 43.89%, obtenidos por la mezcla de ventas desarrollada en el

objetivo 4.1.2. Al multiplicar el precio de venta de cada productor por su respectivo porcentaje, y sumar el resultado para cada producto, resulta en un precio de venta promedio de Bs. 236,55.

Los costos variables de los conos son de Bs. 95,03 y los baja lenguas de Bs. 280,59, estos se deben restar del precio de venta de cada producto, para totalizar el margen de contribución, que fue de Bs. 44,97 para los conos y Bs. 79,41 para los baja lenguas; estos a su vez, son multiplicados por la participación y sumados, el resultado es un margen de contribución ponderado de Bs- 60,08, este es el promedio en que los productos cubren sus costos variables y contribuyen a cubrir los costos fijos que porcentualmente es del 25,40%.

Los costos fijos totales ascienden a Bs. 2.471.754,39; al dividir estos entre el margen de contribución ponderado, se obtiene que el punto de equilibrio está en la venta de 41.139 unidades, de las cuales 23.084 deberán ser de conos Íntimos y 18.055 de baja lenguas, este mismo en unidades monetarias es de Bs. 9.731.494,11 de los que Bs. 5.460.610,50 son de conos urinarios y Bs. 4.270.883,61 de baja lenguas. A partir de los resultados obtenidos anteriormente, se procede a trazar la gráfica del punto de equilibrio, por medio de la tabla 35, en la cual se realizan los cálculos para cada nivel de unidades, de los costos variables, costos totales, ingresos totales y utilidades.

La tabla siguiente se realiza con los datos ya conocidos en la tabla 34. Presentada para los niveles de unidades que comienzan en 0 hasta 90.000, los costos fijos; los costos variables totales, obtenidos de la multiplicación de las unidades por el costo variable promedio; los costos totales, el resultado de la suma de los costos fijos totales más costos variables totales; los ingresos totales provenientes de la multiplicación del precio promedio y el

número de unidades y finalmente las utilidades, siendo el resultado de la sustracción de los costos totales a los ingresos totales. A partir de estos datos, se presenta a continuación la gráfica del punto de equilibrio en la figura 11.

Tabla 35.

Relación costo-volumen-utilidad de ITP Suministros Médicos, C.A.

(1) Unidades	(2) Costos Fijos	(3) Costo Variable Total	(4) Costo Total	(5) Ingreso Total	(6) Utilidad
		CV Prome * (1)	(2) + (3)	(1) * Precio Prom	(5) - (4)
0	Bs. 2.471.754,39	Bs. 0,00	Bs. 2.471.754,39	Bs. 0,00	-Bs. 2.471.754,39
5.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 882.344,13	Bs. 3.354.098,52	Bs. 1.182.759,58	-Bs. 2.171.338,94
10.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 1.764.688,25	Bs. 4.236.442,64	Bs. 2.365.519,15	-Bs. 1.870.923,49
15.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 2.647.032,38	Bs. 5.118.786,77	Bs. 3.548.278,73	-Bs. 1.570.508,04
20.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 3.529.376,51	Bs. 6.001.130,90	Bs. 4.731.038,30	-Bs. 1.270.092,59
25.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 4.411.720,63	Bs. 6.883.475,02	Bs. 5.913.797,88	-Bs. 969.677,14
30.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 5.294.064,76	Bs. 7.765.819,15	Bs. 7.096.557,46	-Bs. 669.261,70
35.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 6.176.408,89	Bs. 8.648.163,28	Bs. 8.279.317,03	-Bs. 368.846,25
40.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 7.058.753,02	Bs. 9.530.507,41	Bs. 9.462.076,61	-Bs. 68.430,80
45.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 7.941.097,14	Bs. 10.412.851,53	Bs. 10.644.836,18	Bs. 231.984,65
50.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 8.823.441,27	Bs. 11.295.195,66	Bs. 11.827.595,76	Bs. 532.400,10
55.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 9.705.785,40	Bs. 12.177.539,79	Bs. 13.010.355,34	Bs. 832.815,55
60.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 10.588.129,52	Bs. 13.059.883,91	Bs. 14.193.114,91	Bs. 1.133.231,00
65.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 11.470.473,65	Bs. 13.942.228,04	Bs. 15.375.874,49	Bs. 1.433.646,45
70.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 12.352.817,78	Bs. 14.824.572,17	Bs. 16.558.634,07	Bs. 1.734.061,90
75.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 13.235.161,90	Bs. 15.706.916,29	Bs. 17.741.393,64	Bs. 2.034.477,35
80.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 14.117.506,03	Bs. 16.589.260,42	Bs. 18.924.153,22	Bs. 2.334.892,80
85.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 14.999.850,16	Bs. 17.471.604,55	Bs. 20.106.912,79	Bs. 2.635.308,24
90.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 15.882.194,29	Bs. 18.353.948,68	Bs. 21.289.672,37	Bs. 2.935.723,69

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

La gráfica de la figura 11 ubica en el eje vertical (Y) los bolívares y en el eje horizontal (X) las unidades; los colores de cada línea están especificados en la leyenda ubicada en parte derecha del gráfico. Los primeros elementos presentados en la tabla 35, son los costos fijos, representados en la gráfica del punto de equilibrio por la línea de color azul

marino; debido a la naturaleza de los costos fijos, es una línea recta paralela al eje horizontal que mantiene el mismo nivel de costos para cualquier cantidad de unidades.

Los costos totales variables son el siguiente elemento de la tabla 35, están representados en la gráfica del punto de equilibrio por la línea de azul claro; en ella, el total de bolívares aumenta en proporción directa a las unidades producidas, siendo la línea de esta manera ascendente. Los costos totales son la línea de color amarillo, ella viene de la suma de los costos fijos y variables, por ello, su punto de inicio es el mismo de los costos fijos, aumentando consecutivamente en la misma medida que las unidades producidas y se ubica paralelamente a los costos variables totales.

Los ingresos totales, se ubican en la columna 5 de la tabla 35 y son el resultado de la multiplicación de las unidades por el precio promedio, aumenta en relación directa a las últimas. Se representa en el gráfico del punto de equilibrio con una línea de color rojo, la intersección de ésta con la línea de los costos totales, es el punto de equilibrio que en unidades son 41.139 y en Bs. 2.471.754,39, a partir de él nacen dos zonas, la primera está por debajo, siendo ésta la zona de pérdida y por encima se encuentra la zona de utilidades. El espacio entre la línea de costos totales y la de costos variables totales, conforma el margen de contribución para cada nivel de producción.

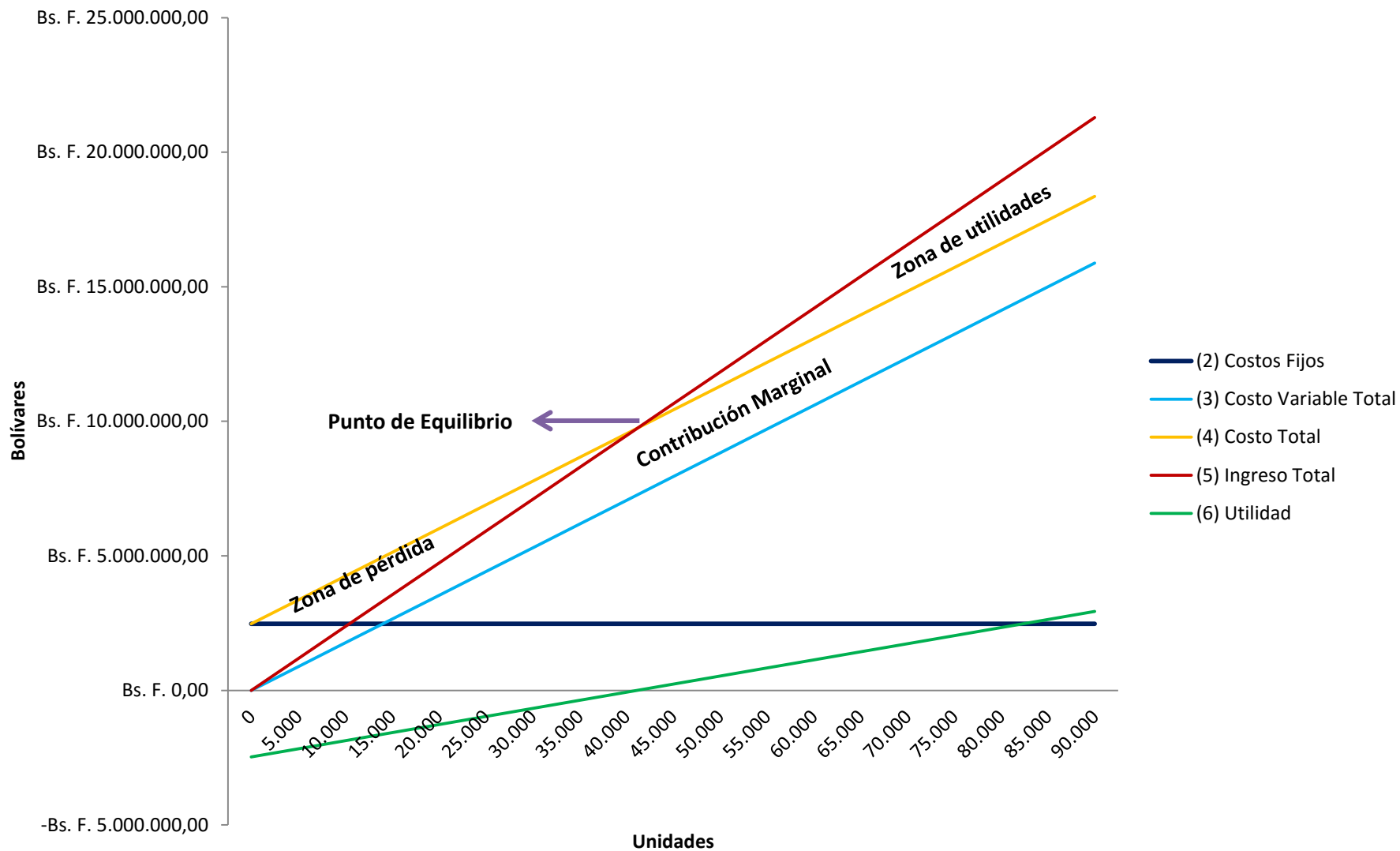


Figura 11. Punto de Equilibrio Precio de ITP Suministros Médicos, C.A. Fuente: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Finalmente, la línea de color verde, proviene de la columna 6 de la tabla 35 y representan las utilidades. Son el resultado de sustraer de los ingresos totales, los costos totales, ésta se intersecta con el eje horizontal en el mismo nivel de producción que se encuentra el punto de equilibrio, a partir de ahí, las utilidades son positivas. El análisis costo-volumen-utilidad realizado hasta este punto, corresponde al nivel de precios establecido por ITP Suministros Médicos, C.A. A continuación, se presentan los mismos, con el precio máximo de venta al Público y el precio sugerido.

4.1.4.2. Análisis costo-volumen-utilidad con PMVPI

El precio máximo de venta del productor, calculado gracias al modelo de determinación de precios es ahora utilizado para calcular los elementos para el análisis del costo volumen utilidad, que se presentan a continuación en la tabla 36.

Tabla 36.

Elementos del análisis costo-volumen-utilidad con PMVPI

	Conos Íntimos	Baja Lenguas	Promedio
Participación	56,11%	43,89%	
Precio de Venta	Bs. 137,87	Bs. 347,09	Bs. 229,69
Costo Variable	Bs. 95,03	Bs. 280,59	Bs. 176,47
Margen de Contribución	Bs. 42,84	Bs. 66,50	
Margen de Contribución Ponderado	Bs. 24,04	Bs. 29,19	Bs. 53,22
Razón del Margen de Contribución			23,17%
Costos Fijos			Bs. 2.471.754,39
Punto de Equilibrio (Unidades)	26.060	20.382	46.442
Punto de Equilibrio (Bolívares)	Bs. 5.985.687,33	Bs. 4.681.559,67	Bs. 10.667.247,00

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

El precio máximo de venta del productor de los conos es de Bs. 137,87, este es menor en Bs. 2,13 al precio colocado por ITP Suministros Médicos, C.A. de Bs. 140,00; ésta no es una diferencia significativa que

pueda acarrear una sanción por parte del SUNDDE; sin embargo, la empresa debe tener establecida correctamente su estructura de costos y calculado el precio, con los soportes correspondientes. El margen de contribución para este precio es de Bs. 42,84, tiene una disminución proporcional a la disminución del precio en comparación al precio de fijado por la empresa.

Los baja lenguas, tienen un precio máximo de venta del producto de Bs. 347,09, este es Bs. 12,91 menor que el precio de ITP Suministros Médicos, C.A. de Bs. 360,00, la diferencia siendo un poco elevada, podría acarrear una sanción y dependiendo de qué tan grave sea considerada por la SUNDDE puede ser desde una multa en unidades tributarias, cierre del establecimiento o prisión de 8 a 10 años. El margen de contribución es de Bs. 280,59, siendo menor que el del precio de la empresa en la misma proporción que el PMVPI.

La ponderación del margen de contribución de los conos y los baja lenguas resulta en un promedio de Bs. 53,22 y una razón del 23,17%. Ya conocidos los costos fijos de Bs. 2.471.754,39, es posible determinar el punto de equilibrio, este es de 46.442 unidades, de ellas 26.060 son de conos Íntimos y 20.382 de baja lenguas; mientras que, en bolívares, el punto de equilibrio es Bs. 10.667.247,00 de los cuales Bs. 5.985.687,33 son de los conos y Bs. 4.681.559,67 de los baja lenguas.

Los datos obtenidos son la base para la elaboración de la tabla 37 que se presenta a continuación. A través de ella, es posible realizar la gráfica del punto de equilibrio. Los cálculos realizados para obtener los resultados reflejados se explicaron anteriormente en el punto 4.1.4.1 e igualmente se especifican en el encabezado de cada columna.

Los datos presentados en la tabla 36 (relación costo-volumen-utilidad de PMVMPI) son utilizados en la tabla a continuación para calcular los costos; manejando los mismos niveles de unidades que en la tabla 35 al igual que los cálculos explicados anteriormente, reflejados igualmente con fórmulas colocadas en el encabezado de cada columna; estos datos son utilizados a continuación para realizar el gráfico del punto de equilibrio, reflejado en la figura 12. Los colores de cada línea están especificados en la leyenda ubicada en parte derecha del gráfico, utiliza los mismos colores que en la figura 11 del punto anterior.

Tabla 37.

Relación costo-volumen-utilidad de PVMPI

(1) Unidades	(2) Costos Fijos	(3) Costo Variable Total CV Prome * (1)	(4) Costo Total (2) + (3)	(5) Ingreso Total (1) * Precio Prom	(6) Utilidad (5) - (4)
0	Bs. 2.471.754,39	Bs. 0,00	Bs. 2.471.754,39	Bs. 0,00	-Bs. 2.471.754,39
5.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 882.344,13	Bs. 3.354.098,52	Bs. 1.148.458,45	-Bs. 2.205.640,07
10.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 1.764.688,25	Bs. 4.236.442,64	Bs. 2.296.916,90	-Bs. 1.939.525,74
15.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 2.647.032,38	Bs. 5.118.786,77	Bs. 3.445.375,35	-Bs. 1.673.411,42
20.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 3.529.376,51	Bs. 6.001.130,90	Bs. 4.593.833,80	-Bs. 1.407.297,10
25.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 4.411.720,63	Bs. 6.883.475,02	Bs. 5.742.292,25	-Bs. 1.141.182,77
30.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 5.294.064,76	Bs. 7.765.819,15	Bs. 6.890.750,70	-Bs. 875.068,45
35.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 6.176.408,89	Bs. 8.648.163,28	Bs. 8.039.209,15	-Bs. 608.954,13
40.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 7.058.753,02	Bs. 9.530.507,41	Bs. 9.187.667,60	-Bs. 342.839,80
45.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 7.941.097,14	Bs. 10.412.851,53	Bs. 10.336.126,05	-Bs. 76.725,48
50.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 8.823.441,27	Bs. 11.295.195,66	Bs. 11.484.584,50	Bs. 189.388,84
55.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 9.705.785,40	Bs. 12.177.539,79	Bs. 12.633.042,95	Bs. 455.503,17
60.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 10.588.129,52	Bs. 13.059.883,91	Bs. 13.781.501,40	Bs. 721.617,49
65.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 11.470.473,65	Bs. 13.942.228,04	Bs. 14.929.959,85	Bs. 987.731,81
70.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 12.352.817,78	Bs. 14.824.572,17	Bs. 16.078.418,30	Bs. 1.253.846,14
75.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 13.235.161,90	Bs. 15.706.916,29	Bs. 17.226.876,75	Bs. 1.519.960,46
80.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 14.117.506,03	Bs. 16.589.260,42	Bs. 18.375.335,20	Bs. 1.786.074,78
85.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 14.999.850,16	Bs. 17.471.604,55	Bs. 19.523.793,65	Bs. 2.052.189,11
90.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 15.882.194,29	Bs. 18.353.948,68	Bs. 20.672.252,10	Bs. 2.318.303,43

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Los costos fijos, al no tener relación directa a los cambios en los niveles de precios o unidades producidas, mantiene un nivel de costos constante para cualquier cantidad, como se mostró anteriormente, siendo estos Bs. 2.471.754,39, representados por la línea de color azul marino, paralela al eje horizontal.

Los costos totales variables, permanecen iguales a los de la tabla 35 del punto anterior; ya que, el precio no afecta a los costos variables unitarios; representados por la línea de azul claro, el total de bolívares aumentan en proporción directa a las unidades producidas. La línea amarilla de costos totales, viene de la suma de los costos fijos y variables permanece por lo tanto, al mismo nivel que en la figura 11, con punto de inicio al nivel de los costos fijos y aumentando consecutivamente en la misma medida que las unidades producidas, estando en paralelo a la línea de costos variables totales.

Los ingresos totales, al ser el resultado de la multiplicación de las unidades por el precio promedio, presenta la mayor variación en comparación al punto anterior. La línea de color rojo en este caso está más inclinada hacia abajo por la disminución en el precio; intersectándose con la línea de los costos totales, en un nivel de unidades más alto, en un punto de equilibrio que ahora es de 46.442 unidades. Las zonas de pérdida y utilidades tienen en esta gráfica un espacio menor que en la figura 11, al igual que el espacio correspondiente al margen de contribución, todo esto debido a la cercanía ahora existente con el precio y los costos unitarios variables. Finalmente la línea de utilidades, se intersecta con el eje horizontal en las 46.442 unidades, un nivel de producción más alto al de la figura 11, hecho que es explicado por la disminución en el precio.

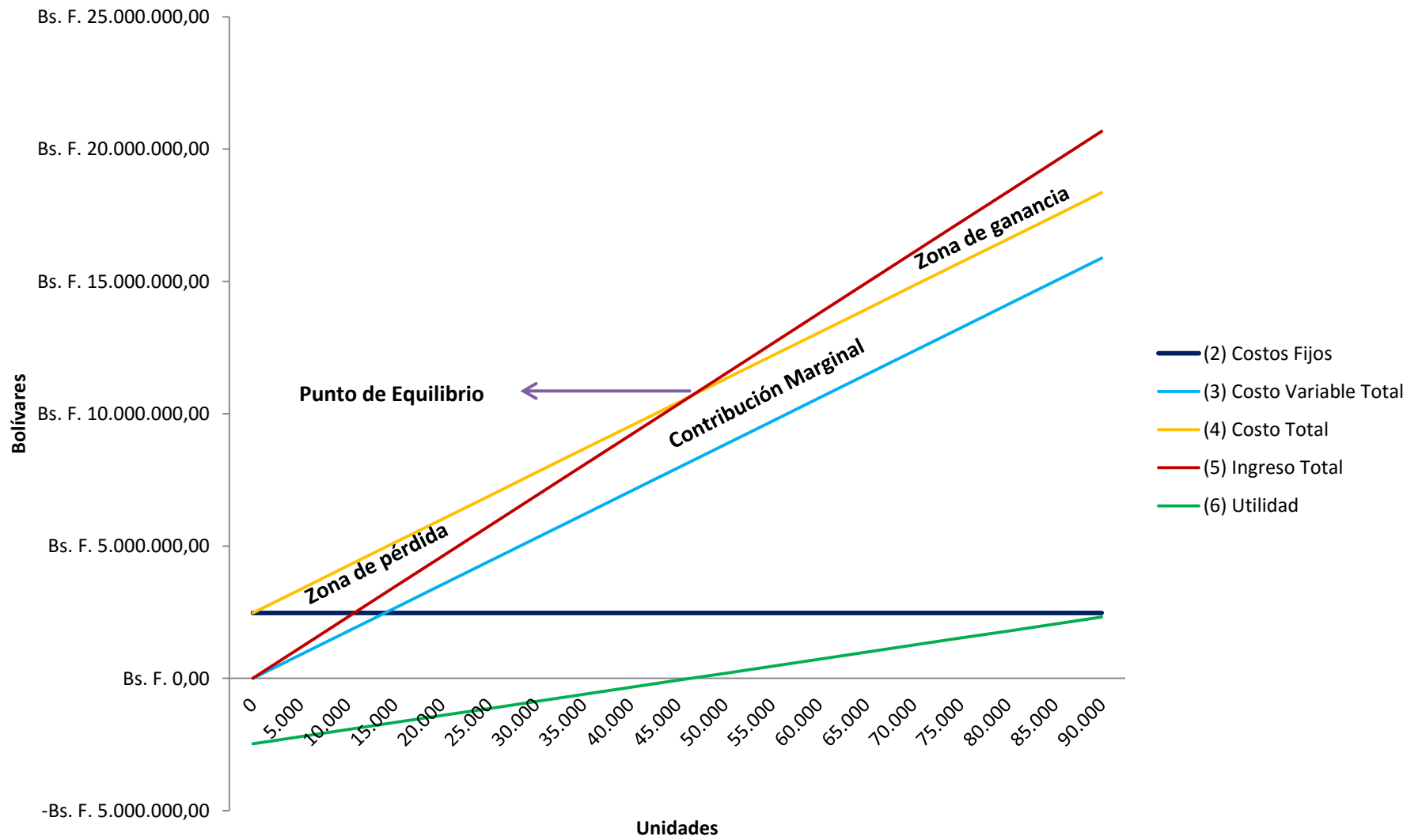


Figura 12. Punto de Equilibrio con PMVPI. Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

4.1.4.3. Análisis costo-volumen-utilidad con precio sugerido

Los precios sugeridos, con los que se pretende realizar el análisis costo-volumen-utilidad, en este punto, fueron calculados al inicio de este objetivo, a los conos íntimos se agregó, además de los costos correspondientes, un porcentaje del total del gasto de publicidad; debido a que, por lo novedoso del producto, sus ventas solo se puedan garantizar a través de la misma. La cantidad a agregar es el resultado de dividir el total de publicidad entre el costo total de material directo de los conos para ser multiplicado por el primero, el total de esto es de Bs. 463.261,73, es decir, Bs. 7,13 por unidad.

La tasa de aplicación de los gastos ajenos a la producción, fue otro elemento cambiado para el cálculo del precio de los productos, siendo en este caso de 65,13% y la fórmula para el cálculo de la utilidad, por el método financiero, resultando en precios unitarios de Bs. 232,57 para los conos Íntimos y Bs. 559,86 para los baja lenguas, por medio de estos precios y los otros datos de costos ya obtenidos, se conocen los elementos que a continuación se presentan en la tabla 38 para el análisis costo-volumen-utilidad.

Los precios sugeridos en comparación al precio de ITP Suministros Médicos, C.A. de Bs. 140,00 y el PMVPI de Bs. 137,87 son mayores, generando por lo tanto unos márgenes de contribución mucho mayor de Bs. 137,54 de conos íntimos y Bs. 279,26 de baja lenguas. El margen promedio de contribución obtenido de los niveles de precios de ambos productos es de Bs. 199,74, porcentualmente es 53,09%, es decir, que en este porcentaje los productos contribuyen a cubrir los costos fijos y generar una utilidad, siendo mayores con respecto a los presentados por ITP Suministros Médicos, C.A.

de Bs. 60,08 y al PMVPI de Bs. 53,21 por el elevado precio de los productos en este caso.

Los datos calculados anteriormente, permiten realizar el cálculo del punto de equilibrio en unidades y bolívares, en relación al primero fue de 12.375 unidades, de las cuales 6.944 son de conos y 5.431 de baja lenguas y el segundo de Bs. 4.655.556,79 correspondientes a Bs. 2.612.361,68 de conos íntimos y Bs. 2.043.195,11 de baja lenguas; este punto es el más bajo en comparación al precio de la empresa y el PMVP debido a que el precio promedio en este caso es mayor cualquiera de los otros dos.

Tabla 38.

Elementos para el análisis costo-volumen-utilidad con precio sugerido

	Conos Íntimos	Baja Lenguas	Promedio
Participación	56,11%	43,89%	
Precio de Venta	Bs. 232,57	Bs. 559,86	Bs. 376,21
Costo Variable	Bs. 95,03	Bs. 280,59	Bs. 176,47
Margen de Contribución	Bs. 137,54	Bs. 279,26	
Margen de Contribución Ponderado	Bs. 77,18	Bs. 122,56	Bs. 199,74
Razón del Margen de Contribución			53,09%
Costos Fijos			Bs. 2.471.754,39
Punto de Equilibrio (Unidades)	6.944	5.431	12.375
Punto de Equilibrio (Bolívares)	Bs. 2.612.361,68	Bs. 2.043.195,11	Bs. 4.655.556,79

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Los elementos anteriores, permiten realizar la tabla 39 presentada a continuación por medio de la cual se grafica el punto de equilibrio. La tabla “relación costo-volumen-utilidad precio sugerido” realiza los procedimientos de cálculo al igual que las tablas 35 y 37; del mismo modo, en el encabezado de cada columna se señala la fórmula utilizada para obtener los datos, a partir de ellos se realiza la gráfica del punto de equilibrio que se presenta a continuación en la figura 13.

Tabla 39.

Relación costo-volumen-utilidad de precio sugerido

(1) Unidades	(2) Costos Fijos	(3) Costo Variable Total CV Prome * (1)	(4) Costo Total (2) + (3)	(5) Ingreso Total (1) * Precio Prom	(6) Utilidad (5) - (4)
0	Bs. 2.471.754,39	Bs. 0,00	Bs. 2.471.754,39	Bs. 0,00	-Bs. 2.471.754,39
5.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 882.344,13	Bs. 3.354.098,52	Bs. 1.881.032,46	-Bs. 1.473.066,06
10.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 1.764.688,25	Bs. 4.236.442,64	Bs. 3.762.064,92	-Bs. 474.377,73
15.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 2.647.032,38	Bs. 5.118.786,77	Bs. 5.643.097,37	Bs. 524.310,60
20.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 3.529.376,51	Bs. 6.001.130,90	Bs. 7.524.129,83	Bs. 1.522.998,93
25.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 4.411.720,63	Bs. 6.883.475,02	Bs. 9.405.162,29	Bs. 2.521.687,26
30.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 5.294.064,76	Bs. 7.765.819,15	Bs. 11.286.194,75	Bs. 3.520.375,59
35.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 6.176.408,89	Bs. 8.648.163,28	Bs. 13.167.227,20	Bs. 4.519.063,92
40.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 7.058.753,02	Bs. 9.530.507,41	Bs. 15.048.259,66	Bs. 5.517.752,26
45.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 7.941.097,14	Bs. 10.412.851,53	Bs. 16.929.292,12	Bs. 6.516.440,59
50.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 8.823.441,27	Bs. 11.295.195,66	Bs. 18.810.324,58	Bs. 7.515.128,92
55.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 9.705.785,40	Bs. 12.177.539,79	Bs. 20.691.357,03	Bs. 8.513.817,25
60.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 10.588.129,52	Bs. 13.059.883,91	Bs. 22.572.389,49	Bs. 9.512.505,58
65.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 11.470.473,65	Bs. 13.942.228,04	Bs. 24.453.421,95	Bs. 10.511.193,91
70.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 12.352.817,78	Bs. 14.824.572,17	Bs. 26.334.454,41	Bs. 11.509.882,24
75.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 13.235.161,90	Bs. 15.706.916,29	Bs. 28.215.486,86	Bs. 12.508.570,57
80.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 14.117.506,03	Bs. 16.589.260,42	Bs. 30.096.519,32	Bs. 13.507.258,90
85.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 14.999.850,16	Bs. 17.471.604,55	Bs. 31.977.551,78	Bs. 14.505.947,23
90.000	Bs. 2.471.754,39	Bs. 15.882.194,29	Bs. 18.353.948,68	Bs. 33.858.584,24	Bs. 15.504.635,56

Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Los costos fijos, que son los mismos para los tres puntos de equilibrio, tienen un saldo de Bs. 2.471.754,39, representados por la línea de color azul marino, permanecen en todas las gráficas como una línea paralela al eje horizontal, indicando que para todos los niveles de producción es el mismo costo fijo, el mismo caso se presenta con la línea de los costos totales variables; ya que, el precio no afecta a los costos variables unitarios, estos permanecen representados por la línea de azul claro, aumentando el total de bolívares en proporción directa a las unidades producidas. Al no variar ni los costos variables totales ni los costos fijos, la línea amarilla de costos totales,

que es el resultado de la suma de estos dos, no varía y permanece al mismo nivel que en las figuras 11 y 12, iniciando al nivel de los costos fijos.

La línea roja de los ingresos totales, se ve afectada por la variación del precio de los conos; esto sucede porque, al cambiar el precio promedio a Bs. 376,21, que es mayor al PMVPI y al de ITP Suministros Médicos, C.A., cambia a su vez la recta de ingresos totales, la inclinación de la misma; está entonces, en un punto superior a ambos, intersectándose con la línea de los costos totales en un nivel de unidades de 12.375, el punto más bajo que cualquiera de los otros precios.

Las zonas de pérdida, se ven en este caso reducida a un espacio pequeño por lo cercano del punto de equilibrio al origen, en comparación a los otros casos; el lado opuesto es la zona de utilidades, que comenzando en 12.375 unidades, a partir del cual por cada aumento de unidad se engrandece la brecha existente entre las líneas de los costos totales y los ingresos totales. Por último, la línea verde de las utilidades, siguiendo el comportamiento que tuvo ésta en los casos anteriores, se intersecta con el eje horizontal en la cantidades del punto de equilibrio; puesto que, solo superando esa cantidad es posible generar números positivos.

Los diferentes niveles de precios estudiados, reflejan que el precio establecido por ITP Suministros Médicos, C.A. genera mejores márgenes de contribución, ingresos y utilidades; sin embargo, éste, a pesar de no estar alejado del PMVPI, lo supera y esto puede ser motivo de sanciones, también es necesario notar que aunque la publicidad no sea parte del costo del producto y los gastos ajenos estén limitados al 12,5% según lo establecido en la ley, la exclusión de los mismos disminuye en grandes cantidades las utilidades de la empresa, por lo que es recomendable observar y estudiar, los

pro y contras de éstas para llevarlas a su mínimo con el objetivo de mejorar los resultados.

El conocimiento y establecimiento de las estructuras de costos, son una herramienta vital para la determinación del precio de un producto, en la realidad del país, no son solo un instrumento gerencial, sino un requisito legal del que puede depender el bienestar de la empresa; además de esto, solo a través de las mismas, se pueden hacer análisis a nivel gerencial que permitan conocer a profundidad el comportamiento de cada uno de los costos y gasto, elementos sobre los que la gerencia deberá tomar decisiones y aunque sobrepase el alcance de esta investigación, puede ser útil de igual manera en este aspecto para ITP Suministros Médicos, C.A.

Los objetivos generales desarrollados y presentados en este capítulo responden al orden de las actividades necesarias para poder obtener el resultado que se buscaba alcanzar en esta investigación, el precio máximo de venta al productor; para llegar a él, es necesario hacer un estudio en dos partes, correspondientes a los dos objetivos generales desarrollados, el primero se trató del conocimiento de la empresa, sus actividades en conjunto a los datos contables que fueron ordenados, clasificados y analizados para ser transformados en información que se utilizó en el segundo objetivo general, éste fue totalmente operacional y en cada uno de sus objetivos específicos se calcularon por partes cada uno de los elementos necesarios para determinar el resultado final, el precio de los artículos producidos, los conos Íntimos y baja lenguas.

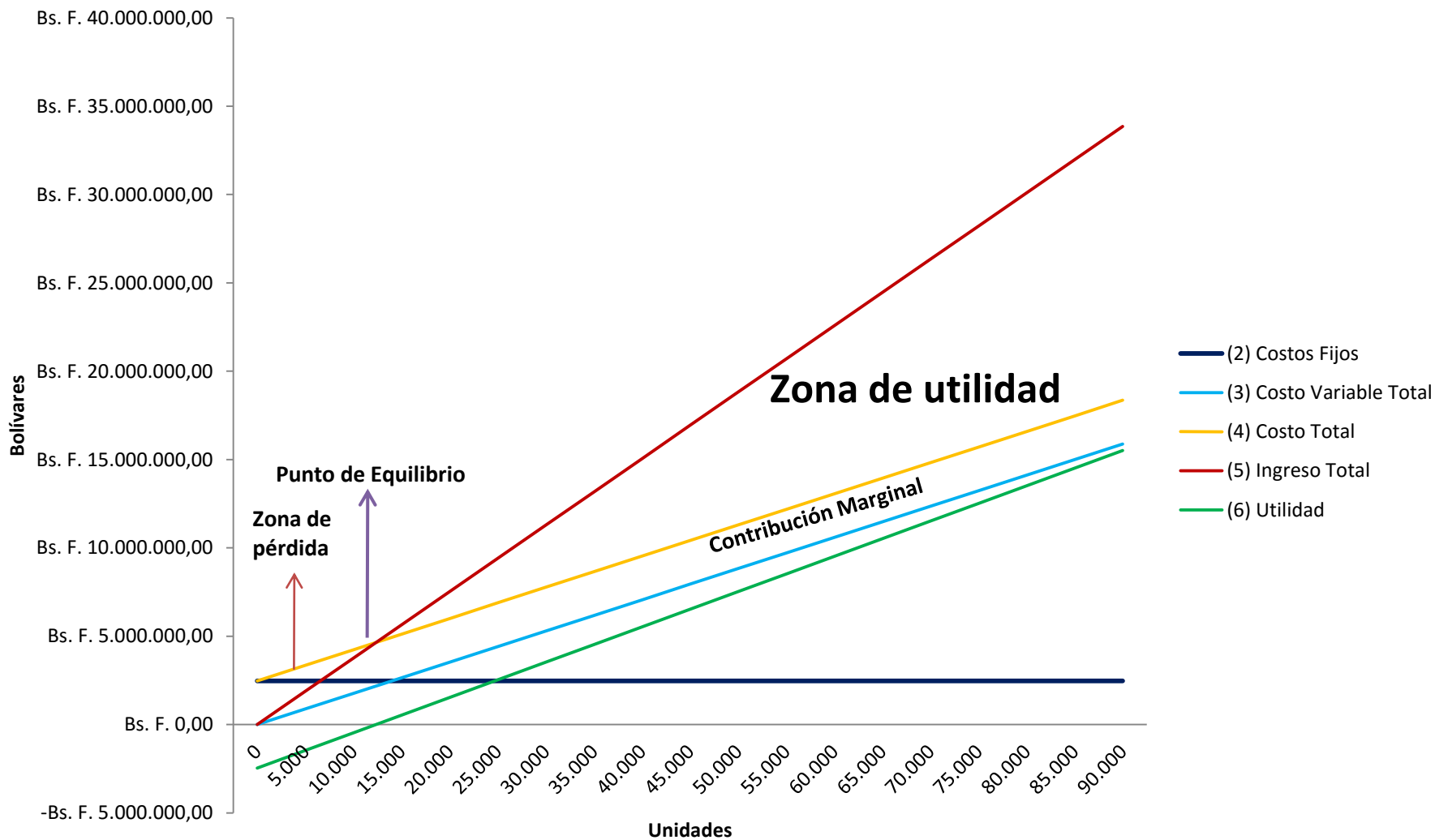


Figura 13. Punto de Equilibrio Precio Sugerido Nota: Rondón, J. y Vargas, A. (2016).

Conclusiones y Recomendaciones

CONCLUSIONES

Una vez analizado el sistema de acumulación de costos y diseñado una estructura de costos para la fijación de precios enmarcada en la Ley Orgánica de Precios Justos 2014, para las empresas de suministros médicos, caso de estudio ITP Suministros Médicos, C.A. se puede concluir:

- Al ilustrar la estructura organizativa de la empresa en estudio, se evidenció que utilizan un sistema de acumulación de costos por procesos; a través, del outsourcing o subcontratación, a su vez, el flujo del sistema productivo es secuencial porque las materias primas iniciales se colocan en proceso en el primer departamento y fluyen a través de cada departamento de la fábrica (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 2005); pero, la empresa falla al momento de distinguir sus distintos tipos de inventario; puesto que, utilizan solamente el inventario de materia prima, típico de una empresa con actividades comercializadoras, cuando se trata de una empresa productora.
- El estado de resultado utilizado por la empresa en estudio para el control interno de las operaciones que se llevan a cabo para determinar sus estructuras de costo; y por ende, sus precios, no cumple con las normas de presentación de estados financieros ni con lo establecido en el artículo 2 numeral 1 y el artículo 6 de la Providencia Administrativa N° 003/2014, porque no clasifican las cuentas nominales correctamente, como se evidenció en cuenta compras en la que incluyen el total del inventario, lo que generó un resultado en el ejercicio negativo.

- El análisis del estado de resultado permitió conocer las cuentas de costo de cada uno de los productos, también permitió identificar el sistema de inventario periódico, utilizado por la empresa en estudio, pero se visualizó una deficiencia al momento de su aplicabilidad, porque la empresa no clasifica de manera correcta las cuentas, como es el caso de cargar erogaciones que no son propias de la cuenta compras; la cual trata como una cuenta de inventarios, típico del sistema de inventario perpetuo, que suma las adquisiciones de mercancía y sus costos a la cuenta inventario y no a la cuenta compras, demostrando el uso incorrecto del sistema de inventario periódico.
- La clasificación de costos según la identificación con el producto y según su relación con el volumen de producción refleja los totales de costos fijos de Bs. 1.314.998,72, variables de Bs. 6.430.216,71, directos de Bs. 6.620.796,97 e indirectos de Bs. 1.124.418,46, en conjunto a las diferentes combinaciones de los mismos que existen dentro de las cuentas que intervienen en las actividades de ITP Suministros Médicos, C.A.
- El egreso en operaciones bajo el sistema de costeo directo de Bs. 1.582.705,15, además de esto se conoció que tanto conos íntimos como baja lenguas tienen márgenes de contribución cercanos de Bs. 443.972,19 y Bs. 445.077,04, sin embargo los conos generan más egresos en operaciones de Bs. 942.997,56 en comparación a los baja lenguas de Bs. 639.707,60 a pesar de que los primeros aportan más a las ventas con un 56,11% que los segundos con un 43,89%.

- Se estableció un estado de resultados como empresa productora, luego de conocer profundamente las cuenta de costos y gastos, lo que reflejó una pérdida mucho menor al estado de resultado como empresa comercializadora, siendo ella de Bs. -846.279,94, que al clasificar gastos como costos, estos se inventarían y se comparan en el estado de resultados cuando el producto es vendido, de allí que la mayor parte de la pérdida reflejada en el estado de resultado de ITP Suministros Médicos, C.A. proviene de la clasificación y elaboración errónea del mismo.
- El cálculo del costo de ventas en ambos sistemas presentan diferencias fundamentales entre los conceptos considerados parte de él, en el absorbente se incluyen los elementos del costo, material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación lo que resulta en un total de Bs. 2.592.926,47, mientras que en el directo se consideran solamente los elementos que sean variables siendo un total de Bs. 2.214.352,96 un monto mucho menor al primero.
- Las diferencias entre establecer un estado de resultados por el costeo directo y el absorbente, resaltó en primer lugar lo elevado de las pérdidas, siendo en el caso del primero de Bs. -1.580.705,15 y del segundo de Bs. -846.279,94 existiendo una diferencia de Bs. 736.425,21 los cuales a pesar de no verse reflejados en el último igualmente se generan por ser estos costos del periodo.
- La estructura de costos de la empresa ITP Suministros Médicos, C.A. conformada por las ventas, costos de material directo, costos de mano de obra directa y costos indirectos reflejan costos unitarios de cada uno de ellos de Bs. 51,94, Bs. 32,54, Bs. 9,78, respectivamente.

- Las tasas de aplicación de la mano de obra directa y costos indirectos son de 62,65% y 18,84% correspondientemente para los conos íntimos y 26,53% y 32,24% respectivamente para los baja lenguas; con respecto a los gastos ajenos de aplicación la tasa fue de 12,5% ya que es el límite establecido por la Providencia Administrativa N° 003/2014, sin embargo, lo que correspondería por estos conceptos es de un 65,13%.
- El modelo de determinación del precio máximo de venta del productor o intermediador viene dado de la multiplicación de costo unitario del material directo de cada producto por cada uno de las tasas de aplicación, los gastos ajenos a la producción (12,5%) y el 30% de utilidad, todo esto en un cálculo lineal, obteniendo como resultados unos PMVPI de Bs. 137,87 para los conos íntimos y Bs. 347,09 para los baja lenguas.
- El precio de ITP Suministros Médicos, C.A. establecido en Bs. 140,00 para los conos, no se aleja significativamente del PMVPI de Bs. 137,87, sin embargo, puede ser sancionado de todas formas por ello. El primero de los precios genera mejores márgenes de contribución y utilidades al ubicar el punto de equilibrio en 41.136 unidades a diferencia del segundo que lo hace en 46.442 unidades, sin embargo, no cumple en su totalidad con los requisitos legales.
- El precio establecido por la empresa en Bs. 360,00 para los baja lenguas, se aleja significativamente del PMVPI de Bs. 347,09, por lo tanto, puede ser sancionado por ello. El primero de los precios genera a su vez mejores márgenes de contribución y utilidades al ubicar el punto de equilibrio en 41.136 unidades a diferencia del segundo que lo

hace en 46.442 unidades, sin embargo, no cumple en su totalidad con los requisitos legales.

- Los precios sugeridos calculados según la totalidad de la estructura de costos, son los que generan las mejores utilidades, márgenes de contribución y ubica el punto de equilibrio más bajo de 12.375 unidades, siendo este de Bs. 232,57 para los conos íntimos y Bs. 559,86 para los baja lenguas, sin embargo por incluir publicidad y un monto más elevado de gastos ajenos a la producción no son aplicables en la realidad mientras tenga vigencia la Ley Orgánica de Precios Justos en el país.
- La empresa ITP Suministros Médicos, C.A., no realiza el respectivo marcaje de los productos que distribuye y vende, lo que es una clara violación a la Providencia Administrativa N° 070/2015, en su artículo 11 donde establece la obligación de fijación y marcaje; igualmente, esta providencia en el artículo 12, cita las modalidades del marcaje, siendo el rotulado en el cuerpo del bien, estampado mediante etiqueta autoadhesiva y listado impreso sus tres modalidades, y la empresa en estudio puede utilizar cualquiera de las tres y así evitar sanciones fijadas en la Ley Orgánica de Precios Justos.

Más allá de las bases legales que obligan a las empresas de suministros médicos al cumplimiento para la determinación de los precios de sus productos, éstas, y en especial ITP Suministros Médicos, C.A., objeto de estudio, deben darle al tratamiento de sus costos el enfoque gerencial necesario que permitan la máxima eficiencia empresarial, a través de las herramientas expuestas en esta investigación, para una planificación adecuada y un control eficaz en la toma de decisiones.

RECOMENDACIONES

Una vez concluida la investigación, es necesario como investigadores, aportar herramientas que sirvan para solventar las deficiencias que se encontraron en la empresa ITP Suministros Médicos, C.A., por ello se recomienda:

- La empresa en estudio, ITP Suministro Médicos, C.A. debe utilizar inventarios de materiales, tanto directos como indirectos, inventarios de productos en proceso y productos terminados; puesto que, al ser una empresa productora, debe distinguir todos los inventarios para el proceso productivo.
- El estado de resultado que presenta la empresa en estudio, debe ser reestructurado, para poder mostrar una correcta clasificación de las cuentas nominales, que resulta de suma importancia, puesto que este mismo es utilizado para elaborar sus estructuras de costos y posteriormente, fijar el precio a sus productos.
- Se debe seleccionar el sistema de inventarios bajo el cual serán registrados los artículos producidos es el sistema periódico, por ser éste, el más apropiado según las características de la empresa; así como también, se deben hacer las distinciones pertinentes en las cuentas nominales bajo un sistema periodo, al momento de reelaborar el estado de resultado.
- Se deben determinar las clasificaciones de los costos según su identificación con el producto y según su relación con el volumen de producción; igualmente, los gastos ajenos de producción según la

Providencia Administrativa N° 003/2014, que son determinantes para realizar la estructuras de costos.

- Es necesario que la empresa en estudio realice un estado de resultado clasificando sus costos como empresa productora y no como empresa comercializadora, porque son diferentes las operaciones realizadas entre una y otra, como lo es la compra artículos terminados para revender a un precio de venta suficientemente alto para cubrir el costo de la compra más los gastos operacionales, en contraste a, un productor que compra materiales a varios proveedores y los convierte en productos terminados mediante el uso de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.
- La empresa debe evaluar los costos fijos y variables dentro de su estructura para establecer control sobre los mismos, tomando en cuenta cómo estos afectan las utilidades que generan cada uno de sus productos y en base a ello tomar decisiones que puedan frenar las pérdidas que están obteniendo en sus operaciones.
- La empresa ITP Suministros Médicos, C.A., debe utilizar el estado de resultado por el costeo directo, para aprovechar los beneficios gerenciales que éste le brinda, al clasificar los costos fijos como costos del periodo; es decir, debe aplicar un modelo de acumulación de costos directos que le permita obtener un adecuado control administrativo; en donde, sólo se consideren como parte del verdadero costo de las mercancías fabricadas aquellos costos que varían en forma directa con el volumen de producción, porque sólo los elementos variables se relacionan con el producto bajo este sistema.

- La estructura de costos se debe establecer en base a los costos del material directo, costos de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación para que sean ellos la base para el cálculo de cada una de las tasas de aplicación.
- Las tasas de aplicación se deben utilizar como multiplicadores para el cálculo del precio de los productos una vez obtenidas del adecuado establecimiento de una estructura de costos que cumpla con lo establecido en la Ley Orgánica de Precios Justos y sus providencias administrativas; y se adapte también a la realidad de la empresa, preferiblemente organizada en una malla de precios, recomendada en esta investigación, que permita un cálculo rápido del precio de sus productos.
- El cálculo de los precios de los productos debe ser revisado y adaptarlo para cumplir con los requerimientos legales en pro de evitar sanciones por parte de la SUNDDE.
- Evaluar el punto de equilibrio para establecer metas de ventas, que permitan superar al mismo y de esta manera conseguir que la empresa genere utilidades positivas.
- La empresa ITP Suministros Médicos, C.A., está obligada, según lo establecido por la Providencia Administrativa N° 070/2015, a realizar el marcaje de los precios de sus productos con el respectivo PMVP (Precio Máximo de Venta al Público), de acuerdo al artículo 2, numeral 3, que define al PMVP a través de una determinación lineal del incremento del 30% por tener un solo canal de distribución.

- Se recomienda utilizar la estructura de costos, propuesta, considerando los elementos que se han analizado en este trabajo para su elaboración, tomando en consideración que es flexible; es decir; dispuesta a cambios y/o reestructuración por cambios en el precio del material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.

BIBLIOGRAFÍA

- Amat O. (2008) *Análisis de Estados Financieros. Fundamentos y aplicaciones* (8ª Ed.) Gestión 2000
- Amozarrain M. (1999) *La gestión por procesos*. España. Editorial Mondragón Corporación Cooperativa.
- Annette S. (2002) *Competitividad Gerencial*. Editorial McGraw-Hill
- Arias F. (2006) *El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica* (5ª Ed.) Caracas Editorial Epistema
- Backer, Jacobsen y Ramírez (1997) *Contabilidad de Costos: Un enfoque Administrativo para la Toma de Decisiones*. M McGraw-Hill
- Bavaresco A. (2001) *Proceso Metodológico de la Investigación (cómo hacer un diseño de investigación)*. Editorial Maracaibo.
- Belestini M. (2001) *Como se elabora el proyecto de investigación*. Caracas. Servicios Editorial Consultores Asociados.
- Bernal T. (2006) *Metodología de la Investigación* (2ª Ed.) Pearson Education.
- Blanco F. (2002) *Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas*. España. Ediciones DEUSTO.
- Blocher E., Stout D., Coquinas G. y Chen K. (2008) *Administración de Costos. Un Enfoque Estratégico*. (4ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.
- Calleja F. (2011) *Contabilidad 1*. Pearson Education.
- Cardona, R. (2012) *Estructura de Costos como herramienta para la fijación del Precio de Venta del producto Queso de Cabra. Caso: Cooperativa Caprina de Nueva Esparta 1222, R.L. Trabajo de Grado*. Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta.
- Catacora F. (1996) *Sistemas y Procedimientos Contables*. Venezuela. Editorial McGraw-Hill
- Catacora F. (1998) *Contabilidad*. McGraw-Hill Interamericana.
- Chávez N. (2007) *Introducción a la Investigación Educativa* (4ª Ed.). Editorial ARS Gráfico.

- Cuevas C. (2001) Contabilidad de Costos. Enfoque gerencial y de gestión. (2ª Ed.). Bogotá. Editorial Prentice Hall.
- Cuevas F. (2011). Contabilidad de Costos. (2ª Ed.) Prentice Hall.
- Diccionario de Contabilidad y Finanzas (1999) España. Editorial Cultura, S.A.
- Enciclopedia Océano (1996) Contabilidad de Gestión Presupuestaria y de Costos. España. Editorial McGraw-Hill
- Fontaines T. (2012) Metodología de la Investigación. Pasos para realizar el Proyecto de Investigación Caracas. Júpiter Editores.
- Fullana C. y Paredes J (2008). Manual de Contabilidad de Costes. Delta Publicaciones Universitarias.
- García J. (2008) Contabilidad de Costos. (3ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.
- Giménez, D. (2009) Aplicabilidad de los Modelos de Costos como Factor de Toma de Decisiones en los Procesos Gerenciales de las Empresas Hoteleras del Estado Nueva Esparta. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta
- Giménez, D. y Cedeño S. (2014) Ley de Costos y Precios Justos y su impacto en la estructura de costos de las pequeñas y medianas industrias del Estado Nueva Esparta.
- Giménez, D., Marín C. y Cedeño S. (2012) Factores que influyen en el modelo de costos aplicados para el proceso de toma de decisiones gerenciales por las empresas hoteleras del Estado Nueva Esparta.
- Gómez F. (1990) Contabilidad de Costos I: Sistemas de costos industriales. Caracas Ediciones Frigor
- Gómez O. (2005) Contabilidad de Costos (5ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana
- Hernández R., Fernández C y Baptista P. (1999) Metodología de la Investigación. (2ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.
- Hernández R., Fernández C. y Baptista P. (2003) Metodología de la Investigación. (3ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.

- Hernández, J. (1995) Análisis de los procedimientos y la variación en los porcentajes de costos de alimentos y bebidas del hotel "Port L' Mar Suits" en relación a los costos estándares para la operación hotelera en Venezuela. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta
- Herrscher E. (2002) Contabilidad y Gestión. Ediciones Macchi.
- Horgren C., Harrison W. y Oliver M. (2010) Contabilidad (8ª Ed.) Pearson Education.
- Horngrén C, Foster G y Datar S (2002). Contabilidad de Costos. (10ª Ed.) Pearson Education.
- Horngrén C., Harrison W. y Smith L. (2003). Contabilidad. (5ª Ed.) Pearson Education.
- Horngrén C., Sundem G. y Stratton W. (2006). Contabilidad Administrativa. (13ª Ed.) Pearson Education.
- Hurtado I. (1998) Metodología de la Investigación Holística (2ª Ed.) Caracas. Fundación Sypal.
- Icart M., Fuentelsaz C. y Pulpón A. (2006) Elaboración y Presentación de un Proyecto de Investigación y una Tesina. Publicacions I Edicions de la Universitat de Barcelona.
- Jiambalvo J. (2003) Contabilidad Administrativa. México. Editorial Limusa Wiley.
- Kennedy R. y Yarwood S. (2005) Estados Financieros. Forma, análisis e interpretación. Limusa.
- Ley Orgánica de Precios Justos (2014) Gaceta Oficial N° 40.340
- López, C. (1998) Análisis de la influencia que ejercen los procedimientos de control, ejecutados por los departamentos de compras, almacén y control de costos en el comportamiento de los costos de alimentos y bebidas del Hotel Portofino Mare. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta.

- Mallo C. y otros (2000) Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Editorial Prentice Hall
- Meigs R. y otros (2000) Contabilidad. La base para decisiones gerenciales. (11ª Ed.) Bogotá. Editorial McGraw-Hill Interamericana
- Millán, J. y León, J. (2007) Sistema de Contabilidad de Costos por Proceso, para la Fundación Árbol de Margarita del Estado Nueva Esparta. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta.
- Neuner J. (2001) Contabilidad de Costos. Principios y Prácticas. México Editorial Limusa.
- Neuner J. y Deakin E. (2001). Contabilidad de Costos. Limusa Noriega Editores.
- Polimeni R., Fabozzi F. y Adelberg A. (2005) Contabilidad de Costos. (3ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.
- Providencia Administrativa N°003/2014 (2014) Gaceta Oficial N° 40.531.
- Providencia Administrativa N°070/2015 (2015) Gaceta Oficial N° 40.775.
- Ramírez D. (2008) Contabilidad Administrativa (8ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.
- Ramos, J. (2012) Control de Costos de Producción, aplicado en el Comedor de la Universidad de Oriente, Núcleo Nueva Esparta, Ubicado en Guatamare. Periodo III-2011. Trabajo de Grado. Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta.
- Reyes, E. (2005) Contabilidad de Costos. Segundo Curso (4ª Ed.) Limusa Noriega Editores.
- Silva J. (2006) Contabilidad. Editorial Colegial Bolivariana.
- Tamayo M. (1987) El Proceso de Investigación Científica. Fundamentos de investigación con manual de evaluación de proyectos (2ª Ed.) Limusa Noriega Editores
- Tamayo M. (1991) Metodología Formal de investigación Científica. Limusa Noriega Editores.

- Tamayo M. (2004) El Proceso de Investigación Científica. (4ª Ed.) Limusa Noriega Editores.
- Uribe R. (2011) Costos Para la Toma de Decisiones. McGraw-Hill Interamericana.
- Wild J., Subramanyam K. y Halsey R. (2007) Análisis de Estados Financieros. (9ª Ed.) McGraw-Hill Interamericana.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	ESTRUCTURA DE COSTOS PARA LA FIJACIÓN DE PRECIOS EN LAS EMPRESAS DE SUMINISTROS MÉDICOS. PERIODO ENERO-NOVIEMBRE DE 2015. CASO DE ESTUDIO: ITP SUMINISTROS MÉDICOS, C.A.
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
RONDÓN MARCANO JESÚS ÁNGEL	CVLAC: V-23.591.222 E MAIL: jesus.angel.rondon@gmail.com
VARGAS AGUILERA NADIA ALEJANDRA	CVLAC: V-20.537.273 E MAIL: nadia.av92@gmail.com

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Estructura de costos, fijación de precios, sistema de acumulación de costos, flujo del proceso productivo

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
<u>Ciencias Administrativas</u>	<u>Administración</u>

RESUMEN (ABSTRACT):

Es relevante que las empresas de suministros médicos, así como las empresas en general, conozcan sus estructuras de costos con el fin de fijar de forma adecuada, enmarcada en la ley, el PMVPI. Es por ello, que este trabajo de investigación tiene como objetivo de estudio diseñar la estructura de costos para la fijación de precios en las empresas de suministros médicos. A través de una metodología de tipo descriptiva-analítica y un diseño de campo enfocado a un caso de estudio, utilizando técnicas de recolección de información y de análisis se concluyó que las empresas deben darle al tratamiento de sus costos el enfoque gerencial necesario que permitan la máxima eficiencia, a través de las herramientas expuestas, para obtener como resultados y un control eficaz en la toma de decisiones.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
GIMÉNEZ SIFONTES, DAISIS FIDELINA	ROL	CA	AS	TU X	JU
	CVLAC:	V-11.907.330			
	E_MAIL	daisissifontes75@gmail.com			
	E_MAIL				
SALAZAR, JANET	ROL	CA	AS	TU	JU X
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
QUIJADA, CRUZ	ROL	CA	AS	TU	JU X
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2016	06	15
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Trabajo_Final_Rondón_Jesus_Vargas_Nadia	.docx
Trabajo_Final_Rondón_Jesus_Vargas_Nadia	.pdf

CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS: A B C D E F G H
I J K L M N O P Q R S T U V W X Y Z. a b c d e f g h i j k l m n o p q r s t u
v w x y z. 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9.

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciatura en Administración

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Ciencias Administrativas

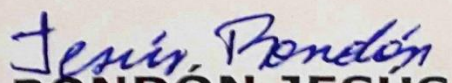
INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente Núcleo Nueva Esparta

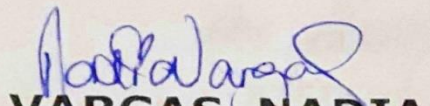
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

Artículo 41 del reglamento de trabajo de pregrado (Vigente a partir del II semestre 2009, Según comunicado CU-034-2009). "Los Trabajos de Grado son Propiedad exclusiva de la Universidad y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien lo participará en Consejo Universitario"


RONDÓN JESUS

AUTOR


VARGAS, NADIA

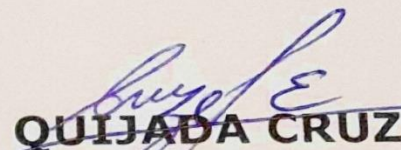
AUTOR


GIMÉNEZ DAISIS

TUTOR


SALAZAR JANET

JURADO


QUIJADA CRUZ

JURADO

POR LA COMISION DE TESIS



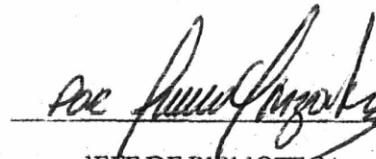
UNIVERSIDAD DE ORIENTE
 NUCLEO NUEVA ESPARTA
 BIBLIOTECA SONIA QUIJADA

CONSTANCIA

Por medio de la presente se hace constar que el ciudadano (a): JESUS ANGEL RONDON MARCANO portador de la Cedula de Identidad N° V-23591222, cursante de la carrera Administración, asistió al taller: **NORMATIVA DE ENTREGA DE TESIS EN FORMATO DIGITAL.**


 FACILITADOR TALLER




 JEFE DE BIBLIOTECA



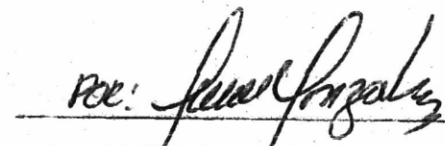
UNIVERSIDAD DE ORIENTE
 NUCLEO NUEVA ESPARTA
 BIBLIOTECA SONIA QUIJADA

CONSTANCIA

Por medio de la presente se hace constar que el ciudadano (a): Neor Alejandra Vargas Aguilera portador de la Cedula de Identidad N° V-20537273, cursante de la carrera Administración, asistió al taller: **NORMATIVA DE ENTREGA DE TESIS EN FORMATO DIGITAL.**


 FACILITADOR TALLER




 JEFE DE BIBLIOTECA