



UNIVERSIDAD  
DE LOS ANDES  
MÉRIDA VENEZUELA

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
CENTRO DE INVESTIGACIONES  
Y DESARROLLO EMPRESARIAL  
MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN  
MENCIÓN FINANZAS**

**SISTEMAS DE COSTOS TOTALES Y PARCIALES PARA  
COMERCIALIZADORAS AL MAYOR DE MEDICAMENTOS DEL  
MUNICIPIO ALBERTO ADRIANI DEL ESTADO MÉRIDA**

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al Grado de  
Magister Scientiae en Administración mención Finanzas**

Mérida, Diciembre 2014



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
CENTRO DE INVESTIGACIONES  
Y DESARROLLO EMPRESARIAL  
MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN  
MENCIÓN FINANZAS**

**SISTEMAS DE COSTOS TOTALES Y PARCIALES PARA  
COMERCIALIZADORAS AL MAYOR DE MEDICAMENTOS DEL  
MUNICIPIO ALBERTO ADRIANI DEL ESTADO MÉRIDA**

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al Grado de  
Magister Scientiae en Administración mención Finanzas.**

**Autor: Lic. Jorge A. Torres Stacofshki  
Tutora: Dra. Marysela Coromoto Morillo Moreno**

Mérida, Diciembre 2014

## ÍNDICE GENERAL

Índice de gráficos	vi
Índice de tablas	vii
Dedicatoria	viii
Agradecimiento	ix
Resumen	x
Introducción	1

### **CAPÍTULO I**

#### **EL PROBLEMA**

Planteamiento del problema	3
Objetivo de la investigación	12
Objetivo general	12
Objetivos específicos	12
Justificación de la Investigación	13
Alcance y limitaciones de la investigación	15

### **CAPÍTULO II**

#### **MARCO REFERENCIAL**

Antecedentes de la investigación	16
Bases teóricas	21
Sistematización de variables	58

### **CAPÍTULO III**

#### **METODOLOGÍA**

Nivel de la investigación	60
Área espacial y temporal	63
Procedimiento muestral	63
Población y marco muestral	63
Técnicas e instrumentos de recolección de datos	66

Validez de instrumentos de recolección de datos	67
Confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos	68
Técnicas e instrumentos de procesamiento de datos	69

#### **CAPÍTULO IV**

##### **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

Reseña histórica	70
Misión, visión, valores y objetivos empresariales	71
Estructura organizativa	74
Estructura organizacional por sucursales	82
Determinación de la estructura de costos y de rentabilidad de las unidades organizacionales, bajo el sistema de costeo parcial.	102

#### **CAPÍTULO V**

##### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

##### **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

##### **REFERENCIAS ELECTRÓNICAS**

##### **ANEXOS**

129

135

148

150

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRAFICO 1. Identificación con la misión y la visión	72
GRAFICO 2. Estructura organizativa de la Corporación DROLANCA, CA	75
GRAFICO 3. Estructura organizacional	81
GRAFICO 4. Líneas de mando vs toma de decisiones	82
GRAFICO 5. Organigrama por sucursal	84
GRAFICO 6. Apoyo de las operaciones de sucursales	88
GRAFICO 7. Conformación de la estructura jerárquica	89
GRAFICO 8. Propósito de la contabilidad de la empresa	90
GRAFICO 9. Confiabilidad de registros contables	91
GRAFICO 10. Políticas de distribución de costos	92
GRAFICO 11. Rentabilidad por unidad de negocios	99
GRAFICO 12. Confiabilidad de los análisis financieros	100
GRAFICO 13. Aceptación del modelo de costos parciales	101

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

## ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1. Sistema de variables	59
TABLA 2. Cálculo de la rentabilidad por sucursales antes de la asignación de costos y gastos del nivel corporativo	96
TABLA 3. Rentabilidad por sucursal después de la asignación de costos y gastos del nivel corporativo	97
TABLA 4. Modelo de asignación de costos y gastos de la gestión operativa	105
TABLA 5. Modelo de asignación de costos y gastos de la gestión administrativa	106
TABLA 6. Modelo de asignación de costos y gastos de la gestión de la fuerza de ventas	107
TABLA 7. Variables de asignación	109
TABLA 8. Distribución gasto - gestión operativa año 2012	113
TABLA 9. Gestión de sucursales antes de distribución	115
TABLA 10. Gestión de sucursales después de distribución	116
TABLA 11. Análisis comparativo entre la determinación de la estructura de costos y resultados bajo la gestión actual y la estructura de costos propuesta	117
TABLA 12. Cálculo de rentabilidad por sucursal vinculada al estado de resultado, bajo el método utilizado por Corporación DROLANCA C.A.	118
TABLA 13. Cálculo de rentabilidad por sucursal vinculada al estado de resultado, bajo el método propuesto para Corporación DROLANCA C.A.	119
TABLA 14. Cálculo del margen de contribución por sucursales, basado en el sistema de costos parcial	124
TABLA 15. Análisis de rentabilidad bajo el costeo total y el costeo parcial	126

## DEDICATORIA

En primer lugar a Dios Todopoderoso y la Virgen María madre de Dios, fuente de inspiración en todo lo que hago, gracias por permitirme disfrutar de este gran momento, por contar con salud cada día para recorrer caminos enriquecedores en lo personal y profesional.

A mi madre, quien desde el cielo sigue siendo luz y guía, mi recuerdo, mi amor, mi paz, mi razón de ser, TE AMO MI REINA HERMOSA. Sigues aquí conmigo a cada instante, a cada segundo. Le doy las gracias a la vida por haber sido un ser privilegiado en contar con una gran madre, mujer única, incondicional, que me inculcó el luchar cada día por mis sueños, que el deseo de superación jamás se puede perder y, sobre todo, que el norte de la humildad siempre debe ser guía de nuestros corazones.

A mi padre, ejemplo para afrontar con valentía mis retos y luchas, constancia; por acompañarme y cuidarme cada día. TE AMO MI VIEJITO. Qué gran bendición el saberte bien y recuperado después de pasar por ese camino tan incierto. Ante Dios y con fe, todo se puede.

A mis hermanos incondicionales de sangre: Yanet, Lesbia y Frank, por estar conmigo siempre. LOS AMO. Que Dios y la vida nos permita seguir siempre unidos en el respeto, el amor, la confianza, la comprensión y el cariño limpio de hermanos, apoyándonos el uno al otro. Al igual que mis hermanos de corazón, Abilio y Arvelis, mis grandes cuñados.

A mis sobrinos, Ivón, Yabi, Tito, Fabiana, Yeka, Glenys y Ronald, LOS AMO, este triunfo es para ustedes.

A AJGL, GRACIAS por ser mi apoyo en todo este tiempo y testigo de mis luchas... Juntos hemos construido un gran camino. T.A.M.P.P!!!

A mis amigos SINCEROS (hermanos de corazón), los que siempre han estado ahí, bendecido por su cariño incondicional.

## AGRADECIMIENTOS

A mi tutora, la profesora Marysela por ser mi gran apoyo en este proceso, por su tiempo, constancia y dedicación. Qué gran orgullo representa para mi haber tenido la oportunidad de nutrirme con sus enriquecedores conocimientos.

A la ilustre Universidad de los Andes por darme la oportunidad nuevamente para profundizar mis conocimientos y seguir el camino de mi formación profesional.

A la empresa Corporación DROLANCA, C.A. que ha sido el apoyo fundamental para el desarrollo de dicho trabajo de investigación.

A todos aquellos que de alguna u otra manera han contribuido con el logro de tan anhelada meta.

A mis demás amigos y compañeros de trabajo quienes han estado siempre a mi lado animándome a seguir adelante y a decir que sí se puede. Gracias por ser incondicionales.

A todos, muchas gracias.



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
CENTRO DE INVESTIGACIONES  
Y DESARROLLO EMPRESARIAL  
MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN  
MENCIÓN FINANZAS

SISTEMAS DE COSTOS TOTALES Y PARCIALES PARA  
COMERCIALIZADORAS AL MAYOR DE MEDICAMENTOS DEL  
MUNICIPIO ALBERTO ADRIANI DEL ESTADO MÉRIDA

**AUTOR:** Jorge A. Torres S.

**TUTORA:** Marysela Morillo

Diciembre 2014

**Resumen**

Este trabajo de investigación presenta la aplicación de los sistemas de costos totales y parciales en las comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, orientado a lograr la calidad en la gestión de los costos y gastos a nivel estratégico, lo cual permitirá mejorar el análisis de la rentabilidad en la organización y a su vez detectar las debilidades en el proceso de toma de decisiones y adoptar acciones correctivas que conduzcan al cumplimiento de los roles y responsabilidades. La investigación se realizó con un diseño documental y de campo, de tipo descriptivo, mediante la aplicación de varias técnicas de recolección de datos (entrevistas y observación directa no participante). Se concluye que el modelo de distribución de costos usado por este tipo de empresa, en el cual los costos y/o gastos son distribuidos en función de los volúmenes de ventas de las sucursales, no es el más adecuado para la evaluación de cada una de dichas unidades de la empresa, pues presenta un panorama financiero difuso y engañoso, donde los gerentes no poseen información real sobre la utilidad de la gestión comercial de cada una de las sucursales. De ahí la necesidad de recomendar el uso de un sistema de costeo parcial con fines internos, a objeto de evaluar de manera expedita la gestión de las diversas sucursales. El resultado de esta investigación no sólo beneficia a la gestión de la gerencia y, por ende, a la organización, al tener un método para la asignación de costos más pertinentes, sino que además beneficia indirectamente a los consumidores de los productos farmacéuticos que se comercializan, al mejorar la gestión y la prestación del servicio.

**Descriptor:** Contabilidad de costos, toma de decisiones, comercializadoras, sistema de costeo total y parcial.

## INTRODUCCIÓN

Generalmente, uno de los objetivos fundamentales de toda empresa es la maximización de rentabilidad. Por ello, la empresa debe conocer la estructura de costos, y su impacto en la rentabilidad. El no conocer y controlar los costos pone en riesgo la permanencia del negocio en perjuicio de lo que esperan los accionistas; por ello, se hace necesario que la gerencia cuente con herramientas de análisis financiero para la toma de decisiones asociadas a la rentabilidad.

Con la aparición de herramientas informáticas cada vez más potentes y completas, el desarrollo de modelos de asignación de costos, ya no es una tarea tediosa y devoradora de recursos, como en el pasado. Esta actividad se ha facilitado enormemente con la aparición de hojas de cálculo que permiten generar diversos escenarios, facilitando los cálculos de los costos parciales y totales de las empresas.

Con base en lo anterior, esta investigación está orientada a documentar la aplicación de un modelo de asignación de costos según los lineamientos de los sistemas de costos totales y parciales, dirigido a las empresas comercializadoras de medicamentos del estado Mérida, específicamente a las ubicadas en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida, facilitando así el estudio de la rentabilidad sin comprometer los recursos de la organización, con el claro objetivo de contribuir a la eficiencia en la gestión de los costos y gastos a nivel estratégico, lo cual permitirá mejorar el análisis de la rentabilidad en la organización y a su vez detectar las debilidades en el proceso de toma de decisiones para adoptar acciones correctivas que conduzcan al cumplimiento de las metas y objetivos empresariales.

Esta investigación redundará en beneficios para la gestión de las sucursales y de la empresa como un todo, además beneficiará indirectamente a los consumidores de los productos farmacéuticos dado que al tener un método para la asignación de costos

parciales ajustados, sus precios podrán ser más competitivos y contribuir a posibilitar la adquisición de los mismos por las clases más necesitadas.

El presente trabajo de investigación se encuentra estructurado de la siguiente manera:

El capítulo I contiene la problemática, los objetivos, justificación y alcances del estudio; el capítulo II presenta el marco teórico, compuesto a su vez por los antecedentes, las bases teóricas y la sistematización de variables; el capítulo III expone el diseño metodológico de la investigación, trazado para el alcance de los objetivos propuestos; el capítulo IV presenta el análisis de los resultados obtenidos en la presente investigación y el capítulo V contiene las conclusiones y recomendaciones del mismo. Finalmente, se presentan las referencias utilizadas para fundamentar la investigación.

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

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del problema**

La constante evolución de las organizaciones comerciales y financieras ha impulsado el surgimiento de nuevas técnicas, herramientas y sistemas de información que les permiten cumplir con sus principales objetivos como son el crecimiento, la supervivencia y la maximización en la obtención de utilidades. Para el alcance de estos objetivos, las empresas deben contar con una adecuada y eficiente gestión de costos, ya que el éxito de las mismas se fundamenta en las decisiones financieras acertadas.

Con base en estas premisas, se hace evidente la importancia de conocer detalladamente los sistemas de cálculo y control de costos internos, así como la asignación o imputación de los mismos entre los diferentes componentes de la organización (unidades centrales o corporativas y centros de distribución) a fin de optimizar en lo posible la asignación de los mismos, con el consiguiente mejoramiento de las funciones generales de la empresa.

En Venezuela, el problema de la falta de organización y establecimiento de sistema de costos afecta en gran medida a empresas de toda índole productiva y tamaño organizacional, evidenciándose el desconocimiento arraigado en materia gerencial de los sistemas y estructuras de costos en todos los niveles productivos (Amerino, 1996).

De acuerdo con Sierra (2002), el 90% de las pequeñas y medianas empresas no conocen la estructura de costos ni la situación financiera de cada una de sus unidades de negocio o productos, sólo conocen la situación financiera general de la empresa, producto de los inadecuados sistemas de costos manejados. Morillo (2005) afirma que la gerencia de estas empresas al no considerar los costos de las unidades de negocio por separado pueden tomar decisiones incorrectas como la eliminación de unidades o actividades aparentemente poco rentables y otras decisiones de reducción de costos inadecuadas; tampoco pueden optimizar el uso de los recursos, así como realizar proyecciones de costos por unidades de negocios al no conocer sus costos reales con exactitud, obstaculizando el proceso de control.

Para el mejor entendimiento del concepto de costos, se debe considerar la contabilidad de costos como un subsistema de la contabilidad general, a la cual le corresponde la manipulación de todos los detalles referentes a los costos de fabricación para determinar el costo unitario de los productos elaborados. La manipulación incluye, clasificación, acumulación, asignación y control de costos (Sinisterra, 1997), de allí que el establecimiento y entendimiento de una correcta estructura de costos en la empresa siempre redundará en beneficios económicos y productivos.

Según Jones, Werner, Terrel y Terrel (2001), los problemas surgen cuando se toman decisiones sin considerar la estructura de costos, o cuando la misma es incompleta o errónea, producto de la ausencia de un sistema de costos adecuado.

En lo concerniente a las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos y, en general, en todas las empresas de la cadena farmacéutica venezolana (empresas de carácter estratégico para la calidad de vida de la población de cualquier país) se observa una situación constante de fuertes presiones dictaminadas por políticas fiscales y económicas cada vez más agresivas, tales como la Ley de Precios Justos, aprobada en sesión de la Asamblea

Nacional a inicios del 2014 y el control y la regulación de precios de los medicamentos.

Según la Cámara de la Industria Farmacéutica en Venezuela (CIFAR, 2011), estos factores pueden afectar a la industria farmacéutica, la cual enfrenta la invariabilidad de precios de 1.144 productos desde el año 2003, y de ese universo de productos, el 80% posee un precio máximo de venta al público inferior a Bs. 20, y sólo el 5% de ellos supera los Bs. 50, mientras que el precio promedio de los productos fuera de esta lista y que poseen mayor rotación es de Bs. 35.

En el sector farmacéutico venezolano participan tres tipos de agentes: los laboratorios, las droguerías (empresas comercializadoras al mayor de medicamentos) y las farmacias. Los laboratorios se encargan del procesamiento de materias primas para la producción de medicamentos, del empaque de sus productos y del traslado a los distintos mayoristas del país. Las droguerías cumplen con la función de distribuir los medicamentos desde sus almacenes hasta los detallistas. Finalmente, las farmacias y expendios se encargan de almacenar y vender al detal los productos farmacéuticos; es decir, las droguerías adquieren los medicamentos de los laboratorios para luego venderlos a las farmacias.

La existencia e importancia de las droguerías radica en dos razones fundamentales: en primer término, a la distancia que existe entre los laboratorios y las farmacias y, en segundo, al volumen de pedido de estas últimas a los laboratorios; ciertamente las farmacias realizan sus pedidos basándose en el déficit diario de sus inventarios demandando variedad de medicamentos en pocas cantidades.

Asimismo, las droguerías, como empresas del sector farmacéutico, tienen unidades centrales o corporativas donde se concretan todas las acciones a seguir dentro de los planes operativos anuales de la empresa; dichas unidades

corporativas dictan las líneas de cumplimiento a seguir por las sucursales o centros de distribución. Las sucursales o centros de distribución generan costos e ingresos, mientras que las unidades centrales o corporativas son unidades o entes corporativos centralizados no generadores de ingresos por comercialización, pero con una estructura de costos considerable por el apoyo funcional que prestan a toda la organización y cuya única función es coordinar y establecer las políticas y estrategias gerenciales de la organización.

Esta complejidad organizacional, entre unidades corporativas y centros de distribución, refleja la necesidad de adecuar los procesos de asignación de costos de forma expedita a los fines de optimizar la información de costos para la toma de decisiones. Las empresas del sector farmacéutico requieren contar con un modelo eficiente de asignación o imputación de estos costos y gastos en cada unidad de negocio (mejor conocidas como sucursales), con el fin de asegurar un margen de rentabilidad adecuado, mejorar la administración del negocio y afianzar un mercado para la permanencia y crecimiento de la empresa.

En otras palabras, a partir de lo planteado, es evidente la necesidad de estudiar y definir las estructuras de costos de comercialización de medicamentos, a través de las formas de imputación de costos entre las diferentes unidades, entes, sucursales o departamentos que conforman a las organizaciones comercializadoras de medicamentos, motivado a la necesidad de sincerar hasta su máxima expresión las estructuras de costos de estas empresas.

Según Morillo (2005), la necesidad de información y de una imputación de costos adecuada obedece a causas internas y externas. Las internas tienen que ver con el incremento o mantenimiento del margen de utilidad de la empresa, puesto que cuando se manejan ingresos constantes, producto del control o regulación de precios, la única alternativa viable para mejorar las utilidades es controlar los costos. Las causas externas tienen que ver con la creación de ventajas competitivas, es decir,

crear un mayor valor ante los consumidores a cambio de un precio similar al de la competencia (estrategia de diferenciación), o crear un valor equivalente por un precio inferior (estrategia de liderazgo en costos). En ambos casos, se requiere conocer la estructura de costos para elegir los diseños y procesos adecuados.

En el ámbito local, en el estado Mérida, existen tres empresas dedicadas a la comercialización de productos al mayor y derivados farmacéuticos: Corporación Drolanca C.A. (DROLANCA), Droguería y Farmacéutica Andina C.A. (DROFANDI CA), ambas con sede central en la ciudad de El Vigía, municipio Alberto Adriani, y una tercera, llamada Droguería Mérida, C.A. (Sucursal de la Corporación Belloso, C.A. COBECA) ubicada en la ciudad de Mérida, municipio Libertador; todas ellas orientadas a la comercialización de productos farmacéuticos terminados.

Del grupo de empresas mencionadas anteriormente, DROLANCA y Droguería Mérida C.A. atienden a clientes o demandantes distribuidos a lo largo y ancho de todo el territorio nacional, mientras que DROFANDI C.A. atiende sólo a clientes en la zona occidental del país, así pues dichas empresas abarcan gran parte de la geografía nacional, donde cuentan con sucursales enfocadas a situarse en el competitivo mercado farmacéutico nacional.

Actualmente la Corporación DROLANCA, por ejemplo, se encuentra posicionada en el tercer lugar de la cuota de mercado nacional, con una participación en el mercado venezolano de un 17,16% de acuerdo al reporte estadístico del IMS Health Venezuela del mes de agosto del año 2012 suministrado a la empresa por la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO).

Estas comercializadoras al mayor de medicamentos o droguerías, presentan una sintomatología compartida, la cual se caracteriza por desconocimiento exacto de sus estructuras de costos por sucursales, puesto que los ingresos de las mismas se calculan con base en las ventas que generan, agrupándolos en totales generales; así

mismo se agrupan los costos, para calcular la rentabilidad de la empresa. De esta manera a algunas sucursales se le imputan costos generados por otras sucursales y otros entes corporativos que no generan ingresos pero sí generan gran cantidad de costos (Moreno, 2012).

Para Morillo (2005) esta problemática es causada por la aplicación de métodos de control de costos agrupados en los que no se utilizan técnicas y herramientas adecuadas que permitan especificar los costos de las organizaciones con un nivel de detalle más preciso, así como distribuir estos costos en su justa medida entre los componentes de la organización, lo que posibilitaría definir la rentabilidad efectiva y verdadera de cada unidad de negocios, lo cual permitiría la toma de decisiones gerenciales más efectivas para el beneficio de la organización.

Otro de los elementos que genera actualmente un gran nivel de preocupación en los representantes del sector farmacéutico y salud, son los efectos que pudiera generar la Ley de Precios Justos sobre la afectada producción nacional de medicamentos. Ciertamente, a partir del primero de abril del año 2012, cuando se aprobó la derogada Ley de Costos y Precios Justos, se comenzaron a analizar las estructuras de precios y costos para establecer los precios máximos de venta al público (PMVP), que deben estar rotulados en los empaques de algunos productos que se encuentran regulados; de hecho en la Gaceta Oficial No. 39.894 fueron publicados los precios máximos de venta del productor, importador, mayorista y público o consumidor final de los productos regulados.

La implementación de esta ley, a cargo de la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), a través de la Intendencia de Costos, Ganancias y Precios Justos, tiene como finalidad, ejercer la regulación, administración, supervisión y sanción por parte del Estado hacia los agentes económicos (Ley de Precios Justos, 2014).

Según la SUNDECOP, actualmente denominada Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNNDE), esta se encuentra en vías de determinar los costos y precios de 57.631 presentaciones farmacéuticas vendidas actualmente en el país y que incluyen 1.435 principios activos. Para este estudio, existen varias fases: fiscalización, divulgación del método de registro de empresas y notificación de precios y costos. Finalmente, entre septiembre y octubre del 2012, se realizó el análisis del estudio y la fijación de los nuevos precios justos para los medicamentos.

Así, en septiembre de 2012, se inició el plazo para que las empresas, laboratorios, casas de representación, droguerías y farmacias registradas en el país presenten a la SUNNDE información sobre su estructura de costos cuando produzcan o comercialicen cualquiera de los 1.435 principios activos señalados por el mencionado organismo. Específicamente, según CIFAR (2011), dentro de la cadena del sector farmacéutico (laboratorios, droguerías y farmacias) las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos (droguerías) son las que presentan menores márgenes de rentabilidad

Bajo estas premisas, se puede deducir que la aplicación de la Ley de Precios Justos, propicia o impulsa el urgente uso de los sistemas de acumulación y métodos de costeo que permitan determinar la estructura de costos de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos, dado que la determinación del precio se fundamenta en la información sobre la estructura de costos directos, indirectos, gastos generales, de administración, de distribución y venta.

Asimismo, la estructura de costos al notificarse a la SUNNDE, a través del Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas (RUPDAE), deberá ser la emitida por la contabilidad de costos de los fabricantes o proveedores de servicio, tal como lo refleja la Ley de Precios Justos (2014), al indicar que los costos y gastos informados no podrán exceder a los registrados contablemente.

Por otra parte, además de todas estas regulaciones externas y legales a las que están sometidas las empresas farmacéuticas, los cambios y complejidades en la estructura de costos, según Morillo (2005), impulsan la proliferación de variantes en los sistemas de costos convencionales, como son el surgimiento de los sistemas de costos parciales con fines de control y la toma de decisiones. Por ejemplo, el incremento de costos fijos o indirectos entre las distintas líneas de productos fabricados o los diversos segmentos de la empresa hacen profundas las necesidades de información con el fin de minimizar su estructura de costos y maximizar los niveles de rentabilidad.

Los sistemas de costos parciales presentan toda una gama de formas de calcular y presentar los costos de producción, atendiendo a la necesidad de las decisiones de distinta índole (volumen de producción, eliminación de productos, reducción y control de costos, análisis de segmentos, entre otras), por cuanto estos sistemas, según Amat y Soldevila (1998), son utilizados especialmente cuando las empresas elaboran múltiples productos y desean evaluar el desempeño de estos o de diferentes segmentos de la organización.

Según Morillo (2007) los sistemas de costos parciales son los que imputan solo una parte de los costos a los productos, y se presentan como sistemas de costos variables, sistemas de costos variables evolucionados, sistemas de costos directos, sistemas de costos directos evolucionados y sistemas de costos marginales.

En el caso específico de los sistemas de costos directos, su principal uso es mostrar la contribución marginal que realiza cada línea de productos o segmento de ventas a la empresa, sin las distorsiones que pudieran presentarse por la asignación arbitraria o equívoca de los costos indirectos en cada línea de producto o segmento (unidad) de la empresa (Morillo, 2007).

De hecho, según Warren, Reevé y Fess (2000), muchas compañías conocen la proporción de utilidades corporativas obtenidas en actividades realizadas fuera del

país o localidad, esto es gracias al cálculo del margen de contribución por segmento: territorio de ventas (localidades), donde solo se considera el costo directamente incurrido en cada uno de sus territorios de ventas sin la distorsión de costos incurridos en otros o varios territorios de ventas.

Por lo anteriormente expuesto, y motivado a los escasos márgenes de rentabilidad obtenida en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos, es pertinente realizar un estudio para diagnosticar los sistemas de costos, incluyendo las estructuras de costos actuales de las empresas comercializadoras de medicamentos al mayor, a los fines de aplicar los principios o fundamentos teóricos asociados a los sistemas de costos parciales como herramienta de gestión financiera para la adecuada toma de decisiones que permitirá percibir la verdadera rentabilidad de las unidades de negocios de acuerdo a las necesidades de cada decisión. En este sentido, surge la siguiente interrogante a nivel general: ¿Mediante la aplicación de los sistemas de costos totales y parciales en la asignación y presentación de costos y gastos mejorarían los niveles de rentabilidad de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos?, la cual lleva a las siguientes incógnitas:

¿Cómo es la estructura organizativa de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del estado Mérida?

¿Cómo es el sistema de acumulación de costos utilizado por las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del estado Mérida?

¿Cómo se aplican los lineamientos de los sistemas de costos totales y parciales en la asignación y presentación de costos y gastos en las comercializadoras al mayor de medicamentos del estado Mérida?

¿Cuál es la rentabilidad operativa en las diferentes unidades centrales o corporativas y centros de distribución (sucursales) de las empresas en estudio, según la forma de asignación y presentación de costos y gastos contenidos en los sistemas de costos totales y parciales?

## **Objetivos de la investigación**

### **Objetivo general**

Aplicar los sistemas de costos totales y parciales en la asignación y presentación de costos y gastos en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, de cara a la optimización del análisis de la rentabilidad y la toma de decisiones.

### **Objetivos específicos**

- Describir la estructura organizativa de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida.
- Identificar el sistema de información contable utilizado por las comercializadoras de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida durante el año 2012 en vinculación con la toma de decisiones y las operaciones.
- Realizar la asignación de los costos y gastos entre las unidades corporativas y centros de distribución en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida durante el año 2012 de acuerdo a los lineamientos del sistema de costos totales y parciales utilizando bases diferentes al volumen de ventas.
- Determinar la rentabilidad operativa y marginal vinculada a los criterios de los sistemas de costos totales y parciales en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del estado Mérida durante el año 2012.

## **Justificación de la Investigación**

El manejo de los costos es crucial para todo tipo de negocio, para ello se debe contar con un sistema de costeo dentro de la contabilidad financiera de la empresa que permita obtener en forma objetiva y correcta el costo de una unidad y, en consecuencia, se puedan tomar mejores decisiones en cuanto al manejo eficiente de los costos y así poder incrementar los niveles de rentabilidad del negocio.

El presente trabajo de investigación se centra en aplicar los sistemas de costos totales y parciales en la asignación y presentación de costos y gastos en las comercializadoras de medicamentos del estado Mérida, para una gestión de costos y gastos a nivel estratégico, la cual permitirá detectar las debilidades y poder tomar las acciones correctivas que conduzcan al cumplimiento de los roles y responsabilidades.

Lo anterior, es producto de que los sistemas de costos totales y parciales permiten localizar problemas de costos y gastos excesivos, no necesarios para el funcionamiento de las empresas, así como costos incontrolables y controlables para las diversas unidades de negocios al momento de calcular utilidades, pudiendo facilitar el establecimiento de responsabilidades y lograr planes de ahorro que les permitan obtener mayor rentabilidad; por ello es importante para una empresa la consideración del estudio de un sistemas de costos totales y parciales en la gestión de sus costos.

Según Polimeni, Fabozzi, Adelberg y Kole (1989), los sistemas de acumulación de costos son elementos estratégicos en la toma de decisiones de las organizaciones al permitir el desarrollo del proceso administrativo, dentro del cual se incluye el establecimiento de los objetivos, las metas de la organización en todas sus áreas, así como su ejecución y control para su alcance. Adicionalmente, conocer los costos de cada unidad facilitando el establecimiento de criterios para controlarlas

permite manejar con mayor eficiencia los recursos, también se proporciona conocimiento sobre los costos más rentables en los que es beneficioso invertir.

La aplicación de un sistema de costos totales y parciales, tiene dos propósitos fundamentales, en primer lugar: mejorar el análisis de la rentabilidad de la empresas comercializadoras al mayor de medicamentos mediante la formulación de variables de asignación o imputación de costos acordes con las diferentes actividades comerciales que guíen a mejorar el proceso de la toma de decisiones; es decir, determinar mediante la gestión de costos qué tan rentable resulta tener cada unidad de negocio, si es conveniente invertir en otras futuras o si es necesario fusionar algunas de ellas. En segundo lugar, a partir de aplicar la mejora continua en los procesos se podrían mejorar a su vez los niveles de rentabilidad, mediante la reducción de los gastos operativos, igualmente los sistemas de costos parciales elaborados podrán aplicarse como simulador en la fase de selección de alternativas para la toma de decisiones en los procesos de comercialización de estas organizaciones.

Con la aplicación en forma coherente de todas las perspectivas mencionadas, el buen desarrollo del marco estratégico para la acción y la búsqueda de métodos de asignación de costos idóneos se puede conducir eficazmente este trabajo de investigación y proponer mejoras a la rentabilidad de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del estado Mérida.

Por tanto la aplicación a futuro del sistema de conteo planteado puede tener un gran e importante impacto en las empresas de este ramo. El investigador centró la búsqueda de información en la estructura contable y la evaluación de los centros o recolectores de costos de los entes centrales de dichas empresas.

## **Alcance y limitaciones de la investigación**

El presente estudio se encuentra enmarcado geográficamente en el estado Mérida, municipio Alberto Adriani, específicamente en las dos únicas empresas comercializadoras al mayor de medicamentos ubicados en el área, denominadas comúnmente droguerías.

Igualmente para describir la estructura organizativa, identificar los sistemas de costos y determinar la rentabilidad en estas empresas, es necesario circunscribir temporalmente la investigación a un período económico y de costos reciente. En este sentido la recolección de datos y análisis de la información está basada en información del sistema de costos histórico correspondiente al año 2012, por ser la disponible más reciente.

Es importante destacar que la investigación se enfoca como un estudio de caso para las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos, y que dada la alta homogeneidad de servicios ofrecidos y operaciones realizadas, aunado a las dificultades halladas por el investigador al momento de recolectar la información, la recolección de datos se basará solo en una empresa. Por ello, el resultado de esta investigación podrá ser aplicado a otras organizaciones del ramo ubicadas en otras regiones del país siempre y cuando los procesos de prestación de servicio u operaciones sean similares al estudio de caso desarrollado.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO REFERENCIAL**

El marco referencial de la presente investigación constituye la base y naturaleza teórica del estudio sobre aplicación de los sistemas de costos totales y parciales y las incidencias o impactos que puede tener la distribución de costos y gastos a fin de medir la rentabilidad de la organización. Este capítulo proporcionará un sistema coordinado, establecido y coherente de conceptos que permitan abordar el problema y entender la finalidad de la mencionada investigación. Está compuesto por dos grandes partes: en la primera se abordaron los antecedentes u otras investigaciones realizadas vinculadas con el tema en cuestión, los cuales sirven de referencia para el alcance de los objetivos planteados. Posteriormente se abordaron los aspectos teóricos, conceptos, definiciones y bases legales asociados a la contabilidad de costos, a los sistemas de costos y el proceso de toma de decisiones, a partir de los cuales se fundamentan la definición y medición de las variables de investigación.

#### **Antecedentes de la investigación**

En la búsqueda de trabajos previos y relacionados con el tema estudiado, se hallaron los siguientes:

Morillo (2003) en su trabajo de investigación, intitulado “La contabilidad de costos y el diseño de mezclas de productos”, cuyo objetivo fue explicar el uso o la aplicabilidad de la contabilidad de costos en el diseño de la mezcla de productos,

indica en sus conclusiones que las empresas requieren conocer la estructura de costos de cada uno de sus productos (bienes y/o servicios) ofrecidos, para conocer si algunos de ellos generan pérdidas o pocas utilidades, y mejorar las utilidades ajustando la estructura de costos o efectuando mejoras de diferenciación y a su vez obtener una mejor posición en el mercado.

Para Morillo (2003), algunos de estos ajustes pueden ser desinversiones, cristalizadas como eliminación de líneas de productos e impulso de otros de alta rentabilidad. Para todas estas decisiones es imprescindible calcular la estructura de costos de cada uno de los productos o sus costos de elaboración, lo cual es precisamente, el objeto de la contabilidad de costos. Uno de los sistemas de costeo de amplia difusión es el Sistema de Costeo Variable, el cual informa sobre los costos que varían de acuerdo al volumen de actividad (costos variables). Dichos sistema además facilita la elaboración de presupuestos de operación, al permitir la proyección de costos y gastos de acuerdo al volumen por cada tipo de producto. Otro sistema de costeo relevante es el sistema de costeo directo, el cual muestra datos depurados para la toma de decisiones, así como para evaluar qué tipo de producto conviene fabricar; este sistema también posee amplio uso para la planeación de utilidades y la elección de innumerables alternativas de decisión, porque permite practicar el análisis marginal de rentabilidad. No obstante, según Morillo (2003), el análisis de rentabilidad marginal no basta para tomar decisiones, sino que hace falta mezclar su información con otra generada por la investigación de mercado, la administración financiera y la administración de las operaciones y de recursos humanos.

En efecto, desarrollar mezclas de productos y generar programas de producción, el margen unitario de contribución, así el insumo básico para decidir qué cantidad elaborar de cada producto sin exceder la capacidad de la empresa; al respecto la investigación de operaciones posee métodos cuantitativos, como la programación lineal, que dan rápidamente esta respuesta. De esta forma evidencia, en parte, cómo la sinergia entre las distintas áreas funcionales de las empresas da respuestas efectivas a las necesidades organizacionales (Morillo, 2003, p. 51).

Otra investigación altamente vinculada con la actual la presenta Morillo (2006), en ella desarrolló un sistema computarizado para practicar, rápida y sencillamente, el análisis de contribución marginal, así como otras herramientas gerenciales hacia el diseño de mezcla de productos, la fijación de los volúmenes de producción y la fijación de precios, gracias a la generación de información oportuna que permiten la observación o seguimiento de cambios en los indicadores de gestión que pudieran experimentar alteraciones como variables durante la planificación. Este trabajo, constituye un aporte a las pequeñas industrias, o a las empresas que con poco personal y recursos pudieran operar sistemas de contabilidad de costos adecuados y calcular la rentabilidad de cada uno de sus productos.

Sánchez (1973) en su trabajo intitulado “La contabilidad de costos como instrumento cuantitativo en la administración de empresas”, señala que si una empresa desea producir la mayor cantidad y la mejor calidad de productos con un mínimo costo requiere de información relativa a los costos asociados para fabricar cada tipo de producto, y así decidir qué línea de productos eliminar del mercado o si es conveniente continuar produciendo con los costos actuales; en este orden de ideas la contabilidad de costos es el instrumento cuantitativo ideal para proporcionar esta información, que no sólo sirve para el control de costos sino también funciona como instrumento de planeación.

Rodríguez (1980) en su trabajo intitulado “Estudio económico contable de los costos fijos y variables a través de la relación costo-volumen-utilidad”, cuyo principal objetivo es ilustrar en forma práctica el uso del modelo costo-volumen-utilidad, que sirve de guía para la toma de decisiones empresariales y para posteriores investigaciones en el tema, concluye que aun cuando el modelo posee restricciones no debe ser descartado para analizar programas administrativos o seleccionar alternativas como la conveniencia de cumplir o no con ciertos pedidos, la ampliación de líneas de productos, o el volumen de producción adecuado, dado que el modelo permite

determinar los beneficios en diferentes niveles de actividad, y la incidencia de otros elementos vitales como precio de venta, costo de los factores y mezcla de productos.

Aunado a lo antes planteado, son de considerar otras investigaciones relacionadas con el diseño de modelos computarizados aplicados a la contabilidad de costos y al área financiera, entre los que se destacan los siguientes:

Molina (2000) en su trabajo “Diseño de un modelo computarizado de costos basados en actividades (ABC) para uso didáctico”, elaboró un instrumento para uso didáctico a través de un juego de gerencia, utilizado en el cálculo del costo de los productos mediante el sistema de costeo ABC a partir de problemas de empresas hipotéticas, pero que puede ser implantado en cualquier empresa pequeña o mediana; para ello, sólo basta la introducción de algunos datos de costos, como: costos directos de fabricación, costos indirectos, actividades, inductores de costos y de actividades, productos y otros. Conviene destacar que la autora utilizó el Programa Microsoft Excel de Hoja de Cálculo, lo cual la constituye como en una herramienta moderna que proporciona una hoja electrónica de cálculo, similar a la hoja de trabajo tradicional de la contabilidad, que combina e interrelaciona la información de una hoja con otras a través de fórmulas matemáticas. El estudio anterior guarda estrecha relación con la presente investigación resultando útil para el desarrollo teórico y conceptual.

Molina (1993) en su trabajo “Modelo de planificación financiera información base para la toma de decisiones”, construyó un modelo de planificación financiera a partir del presupuesto maestro como un instrumento de fácil comprensión y manejo para fines de planificación y simulación de diversas situaciones, dado que se realizó con el software Quattro PRO el cual permitió la interrelación de cifras y cálculos complejos. Este modelo indica cómo a partir de cualquier dato modificado (ventas, producción, costos, niveles de inventarios, de créditos, políticas de cobro, entre otros)

puede variar el resultado y posición financiera de la empresa de forma rápida a través de la hoja electrónica.

Otro trabajo vinculante al presente estudio fue desarrollado por Rincón (2005) quien en su investigación “Contabilidad de costos y de gestión en la industria farmacéutica venezolana: Estudio de un caso” resaltó la importancia del estudio y análisis de los costos en la gestión empresarial farmacéutica pues éste se convierte en un factor decisivo. La investigación tuvo como propósito indagar sobre las prácticas que realiza una empresa en el estado Mérida en cuanto a contabilidad de costos y de gestión se refiere, y se realizó bajo una metodología de tipo exploratoria-descriptiva. Igualmente, la autora empleó como técnicas investigativas: el análisis documental, la observación directa, la entrevista no estructurada y la encuesta. Los resultados revelaron que la empresa no tiene establecidos los procedimientos adecuados que le permitan determinar y gestionar los costos de cada uno de los productos que elabora, por lo que se requería que ésta fije estrategias para avanzar en el campo de la competitividad, se administre en situaciones de escasez y participe activamente en el mercado nacional, es decir, utilice herramientas que le permitieran introducirse en un mundo cada vez más interrelacionado en medio de cambios apresurados bajo contextos turbulentos.

También González (2005) efectuó una investigación titulada “Las estructuras de costos formales como herramienta generadora de rentabilidad en las empresas prestadoras de servicio de distribución de productos farmacéuticos en el estado Lara”, la cual tuvo como propósito evaluar las estructuras de costos formales como herramienta generadora de rentabilidad financiera en las empresas del sector prestador de servicio de distribución de productos farmacéuticos en el estado antes nombrado. El estudio se caracterizó como una investigación no experimental, de tipo descriptivo, de campo con una muestra conformada por tres (03) droguerías. En dicha investigación la autora aplicó un cuestionario y realizó una entrevista a la población muestral analizando luego los resultados a través de la matriz correlacional. Estas técnicas arrojaron las siguientes conclusiones: las empresas prestadoras de servicio de

distribución de productos farmacéuticos en el estado Lara desconocen las áreas dentro del proceso que conforman su estructura de costos y no manejan un sistema de costos formal, sino que se basan en la contabilidad financiera limitando ver con claridad la separación de costos y gastos como también definir la proporción que corresponde a cada uno con respecto a los ingresos. La anterior investigación, tiene estrecha relación con el presente estudio pues da a conocer la importancia que tiene el conocimiento del sistema de costos para las empresas.

### **Bases teóricas**

#### **Contabilidad**

Según la Dirección Financiera Internacional (1990, p. 47), la contabilidad puede definirse profanamente como el arte de anotar sistemáticamente transacciones comerciales. Otros autores la definen como una herramienta que permite el registro y control sistemático de todas las operaciones comerciales para así lograr mayor productividad y rendimiento en los negocios, en un sentido más amplio se encarga de analizar y valorar los resultados económicos, agrupar y comparar resultados, planificar y sintetizar los procedimientos a seguir, controlar el cumplimiento de lo programado, con la información que la teneduría de libros proporciona.

En este sentido, para Luque de Lázaro (1975) la contabilidad se define como una ciencia cuyo objeto es el estudio cuantitativo y cualitativo del patrimonio de la empresa, tanto estática como dinámicamente, con el propósito de lograr un uso apropiado de las riquezas que lo integran. También Gómez (1990) la define como una “disciplina científica dedicada a clasificar y resumir, en términos monetarios las transacciones mercantiles de un negocio u organización,... e interpretar sus resultados” (p.1-1).

Por su parte, el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores, afirma que la contabilidad es el arte de registrar, clasificar, y resumir de manera significativa y en términos monetarios, transacciones de carácter financiero, y la interpretación de sus resultados (Silva 2010).

Respecto a lo anterior Ibáñez (2010, p. 8) nombra en su artículo intitulado “El estatus epistemológico de la contabilidad” a varios teóricos como: Ostengo, Fowler y Viegas quienes la definen tanto como una ciencia, un arte y una técnica sosteniendo que al ser la contabilidad un conjunto de conocimientos razonados que estudia los hechos del patrimonio, con objeto y finalidad propia, y una metodología definida, se está en presencia de una ciencia, como también puede ser vista como una técnica dada la existencia de registros y clasificaciones de hechos patrimoniales bajo un conjunto de reglas y anotaciones sistemáticas de las transacciones, siendo necesario habilidad y talento, lo que la hace reflejar simultáneamente como un arte el cual no es su fin último sino un medio.

### **Ramas de la contabilidad**

Backer, Jacobsen y Ramírez citados por Pulido (2005) consideran que en el mundo de los negocios toda empresa desea alcanzar un buen lugar en el desarrollo económico del país, no obstante, debe satisfacer necesidades de información, mediante un sistema de información cuantitativa, oportuna y confiable, y eso lo genera la contabilidad.

También Pulido (*Ob. Cit.*) afirma que es tarea de la contabilidad satisfacer necesidades de información de diversos usuarios. Actualmente a medida que las requerimientos de los usuarios aumentan, también los conceptos contables evolucionan, y más aún si están apoyados por la tecnología y la computación. Cabe señalar que a la información financiera se le da multiplicidad de usos como, por

ejemplo, en los hospitales, comercios, industrias y otros, que deben dar cuenta de todos sus ingresos y egresos a instituciones de crédito, al Estado, etc.

Es así como la contabilidad presenta dos grandes subsistemas como es la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa o de gestión. Según Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1998) estas son las principales áreas de la contabilidad: la contabilidad financiera y la contabilidad de costos o contabilidad gerencial. La primera se ocupa de generar estados financieros para uso externo, es decir, para quienes proveen fondos a la entidad y otras personas que puedan tener intereses creados en las operaciones financieras de la firma, como proveedores, acreedores e inversionistas. Mientras que la contabilidad de costos o gerencial se encarga principalmente de la acumulación y análisis de información relevante para uso interno de los gerentes de planeación, el control y la toma de decisiones.

De igual forma existen otras ramas de la contabilidad como la contabilidad tributaria, que trata sobre el sistema de información orientado a cumplir con las obligaciones tributarias o fiscales de las empresas; y la contabilidad ambiental, que consiste en un sistema de información que mide el impacto financiero y no financiero de una empresa en la preservación del medio ambiente, así lo apunta Ramírez citado por Morillo (2005).

### **Contabilidad financiera y contabilidad de gestión**

Según los autores Amat y Soldevila (1998), una de las principales diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión son las personas a las cuales va dirigida la información dada la forma de presentación de la misma. La contabilidad financiera presenta información histórica, de la organización en su globalidad, en su relación con el entorno y de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pero el proceso interno de la incorporación de valor a los recursos utilizados en detalle no se analiza ni presenta; sólo presenta

información de interés para futuros inversionistas, acreedores, sindicatos y otras personas externas a la empresa.

Continuando con los autores anteriores, la contabilidad de gestión aporta información histórica, proyectada, global, segmentada de la organización, monetaria o no monetaria, es decir, detalla de forma específica las actividades y procesos cumplidos en el interior de la empresa para agregar valor (cadena de valor agregado), de tal forma que satisfaga las necesidades de quienes toman decisiones al responder interrogantes como: ¿qué productos son más rentables o económicos?, ¿qué cantidad de materia prima puede procesarse en determinado tiempo?, ¿cuánto le cuesta a la empresa realizar determinada actividad?, entre otras.

Entre tanto, la contabilidad financiera se enfoca en el suministro de información a agentes externos, como inversionistas, instituciones gubernamentales, bancos y proveedores, al medir y registrar las transacciones del negocio para proporcionar estados financieros elaborados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados y/o normas de información financiera de uso colectivo o comúnmente aceptadas, así lo afirman Horngren, Datar y Rajan (2012). Los autores antes citados, explican cómo la contabilidad de costos proporciona información para la contabilidad administrativa y para la contabilidad financiera. Por su parte, la contabilidad de costos mide, analiza y reporta información financiera y no financiera asociada a los costos de adquisición y uso de los recursos dentro de una organización.

En cuanto a la contabilidad de gestión ésta ayuda a los gerentes a tomar decisiones para el logro de los objetivos de una organización, por cuanto las medidas internas y reportes no tienen que seguir las normas de información financiera, sino que se basan en un análisis interno de costo-beneficio, así lo afirman Horngren et al, (2012)

En cuanto al objetivo de la contabilidad de gestión es la toma de decisiones para la competitividad, considerando el contexto de la organización, a través de la planeación estratégica y la mejora de procesos internos, cuantitativa y cualitativamente, en todas las funciones y segmentos de la organización (Morillo, 2005). La administración de costos tiene un amplio enfoque y no solamente trata acerca de la reducción en los costos sino que incluye las decisiones sobre costos adicionales.

Pese a las diferencias encontradas entre la contabilidad financiera y la de gestión, ambas tiene puntos en común, se interrelacionan. Gran parte de la información utilizada por la contabilidad de gestión es obtenida de la contabilidad financiera (gastos ocurridos durante cierto período, adquisición de equipos y demás insumos para la organización). Igualmente parte de la información que maneja y presenta la contabilidad financiera es generada por la contabilidad de gestión como la valoración de los productos terminados o servicios ofrecidos por la empresa, valor de las materias primas y otros inventarios al finalizar el ejercicio económico.

Ahora bien Morillo, citado por Pulido (2005), resalta el hecho de que el intercambio de información entre ambas ramas contables (financiera y de gestión) se evidencia cuando los resultados de la gestión económica de la organización coinciden; sin embargo, como la contabilidad financiera se encuentra regida por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (amparados por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela), los resultados económicos de la organización serán diferentes, para fines internos, dado que existen consideraciones que realiza la contabilidad de gestión que no pueden ser realizados por la financiera, como los costos de oportunidad, por ejemplo.

## La contabilidad de costos

A pesar de la eficacia de la estructura, una empresa sólo puede actuar con éxito si mantiene un óptimo control en sus finanzas. ¿Cuánto le cuesta fabricar su producto o proporcionar sus servicios?, ¿lleva la empresa los documentos financieros adecuados?, ¿de dónde proviene el capital de la empresa?, las anteriores son interrogantes que toda empresa debe plantearse, pues toda empresa, con ánimos de lucro o sin él, tiene costos que se deben cargar sobre los ingresos. Medir y controlar los costos es, por tanto, básico para el éxito de cualquier empresa. (Larousse, 2002, p. 737).

En este sentido, Backer, Jacobsen y Ramírez (1997) afirman que la contabilidad de costos está constituida como una parte de la contabilidad de gestión, la cual genera información sobre los detalles referente a los costos de fabricación de los productos que la empresas venden; también tiene fines externos al valorar los inventarios y calcular el costo de los productos vendidos, lo cual la hace formar parte de la contabilidad financiera y la contabilidad de costos.

Según Neuner, Polimeni y Hargadon citados por Mora (1997), la contabilidad de costos es una fase ampliada de la contabilidad general que se encarga de registrar, acumular, analizar o interpretar la información relacionada con los costos de producir o vender o de prestar un servicio con la finalidad de proporcionar información importante y oportuna en la toma de decisiones por parte de la gerencia.

A partir de lo anterior, la contabilidad de costos proporciona a las empresas la posibilidad de determinar el costo de producir y vender cada artículo o de prestar un servicio, no al final del período de operaciones como lo hace la contabilidad general sino al mismo tiempo que se lleva a cabo la fabricación del producto o la prestación del servicio. De manera que la gerencia pueda ejercer un control efectivo y eficiente

de los recursos que tiene a su disposición, ya que cuenta de manera inmediata con las cifras detalladas de materiales, mano de obra y carga fabril de cada producto.

En consecuencia la contabilidad de costos provee a las empresas de una herramienta valiosa en el proceso de toma de decisiones, así como también en la planeación y control sistemático de los costos de producción, debido a los beneficios que proporciona, tales como:

- Presenta costos unitarios exactos, lo cual permite la fijación de precios razonables, así como también, la eliminación de artículos improductivos.
- Permite establecer un control sobre los desembolsos en materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación.
- Presenta estados financieros más frecuentes y exactos.
- Proporciona un mayor rendimiento en las operaciones, estableciendo estándares reales con estándares establecidos.

En este sentido la contabilidad de costos mide, analiza y reporta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquisición o uso de los recursos dentro de una organización. Por ejemplo, el cálculo del costo de un producto es una función de la contabilidad de costos, que responde a las necesidades de evaluación de inventarios de la contabilidad financiera, así como a las necesidades de toma de decisiones de la contabilidad administrativa (por ejemplo, la decisión de cómo asignar los precios a los productos, y la elección de cuáles de ellos se deberán promover). (Hornrgren et al 2012).

Actualmente, se emplea el término de administración de costos para describir los enfoques y las actividades de los gerentes hacia utilizar los recursos con miras a incrementar el valor para los clientes y al logro de los objetivos organizacionales. Así se tiene que las decisiones de administración de

costos incluyen, por ejemplo, las decisiones relacionadas con el hecho de si se debe ingresar a nuevos mercados, implementar nuevos procesos organizacionales y cambiar los diseños de un producto. La información proveniente de los sistemas contables ayuda a los gerentes a administrar los costos; sin embargo, la información y los sistemas contables por sí mismos no constituyen una administración de costos (Horngren et al 2012).

### **Contabilidad de costos en la planeación, el control y la toma de decisiones**

Para Pulido (2005) la Contabilidad de Costos, puede mejorar o facilitar el proceso administrativo, en la planeación, el control y la toma de decisiones, gracias al el suministro de información oportuna y sistemática relacionada con la producción. La información suministrada por la contabilidad de costos, tales como los informes de costos de producción por áreas, productos o clientes, pueden utilizarse para estimar la producción y sus requerimientos, lo cual posteriormente serán usados como patrones de comparación para controlar. Sin embargo, los gerentes utilizan un proceso de toma de decisiones en algunos pasos para la implementación de la estrategia entre los que se tienen: identificar el problema, conseguir información; hacer predicciones acerca del futuro; tomar decisiones mediante la elección de alternativas; e implementar la decisión, evaluando el desempeño y aprender.

En este sentido, los cuatro primeros pasos son decisiones de planeación, las cuales incluyen el decidir sobre los objetivos de la organización, la predicción de resultados con varias formas alternativas de lograr dichos objetivos y el decidir cómo alcanzarlos, ahora bien, el último paso está referido a decisiones de control, e incluye la toma de acciones para implementar las decisiones de planeación, y decidir sobre la evaluación y retroalimentación del desempeño que ayudará a la toma de decisiones en el futuro.(Horngren et al,2012)

## **Terminología básica de la contabilidad de costos**

El costo constituye el fundamento para el costeo del producto, la evaluación del desempeño y la toma de decisiones gerenciales, es así como el costo se puede definir como el “valor” sacrificado para la adquisición de bienes o servicios. (Polimeni et ál., 1998). Sin embargo, el término costos suele tener muchos significados, contablemente es el valor de los recursos cedidos a cambio de algún artículo o servicio el cual se hace con la expectativa de recibir un provecho o beneficio futuro, es decir, es el precio de adquisición de un bien o servicio que ha sido diferido o que todavía no ha contribuido con la realización de un ingreso y debe presentarse contablemente como un activo (circulante, fijo, o diferido).

Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1998) definen los gastos como costos que han producido un beneficio a la empresa, para los autores antes citados, son costos expirados que no generarán más beneficios y, por tanto, deben ser aplicados a los ingresos del período. Ahora bien, los gastos se confrontan con los ingresos para determinar la utilidad o pérdida netas de un período y de esta manera la gerencia pueda tomar las medidas correctivas.

Aunado a lo anterior, se tiene claro que todos los desembolsos de efectivo o la adquisición de compromisos son costos en un primer momento, los contadores definen el costo como un sacrificio de recursos que se asigna para lograr un objetivo específico. Un costo (como los materiales directos o la publicidad) por lo general se mide como la cantidad monetaria que debe pagarse para adquirir bienes o servicios. Un costo real es aquel en que ya se ha incurrido (un costo histórico o pasado), a diferencia de un costo presupuestado, el cual es un costo predicho o pronosticado (un costo futuro). Cuando se piensa en el costo, invariablemente se piensa en este dentro del contexto de identificar el costo de algo en particular. Llamamos a esto objeto de costos, que es cualquier cosa para la cual se desea una medición de costos.

Hornngren et al. (2012) expresan que los costos directos de un objeto de costos se relacionan con el objeto de costos en particular y pueden atribuirse a dicho objeto desde un punto de vista económico (eficiente en cuanto a costos) y el término costo atribuible se utiliza para describir la asignación de los costos directos a un objeto de costos específico. Por otra parte, los costos indirectos de un objeto de costos se relacionan con el objeto de costos particular; sin embargo, no pueden atribuirse a dicho objeto desde un punto de vista económico (eficiente en cuanto a costos).

Mallo citado por Morillo (2010) señala que los costos fijos son aquellos que permanecen constantes durante cierto período, independientemente de los cambios presentados en el volumen de producción; como por ejemplo: los costos por concepto de arrendamiento o primas de seguros, entre otros. Los costos variables totales son los que oscilan en función, durante cierto período, de los cambios presentados en el nivel de actividad, por ejemplo los costos de materia prima, de combustible, y otros. Los costos mixtos se clasifican en costos semifijos (escalonado) y semivARIABLES, los primeros se generan por la necesidad de aumentar los medios de producción en forma discreta lo cual causa una discontinuidad en la función de costos que se refleja en saltos, y su variabilidad frente al nivel de actividad se desarrolla dentro de intervalos.

Los costos originados del proceso de transformación de las materias primas en productos terminados integran el costo del producto; en el lenguaje de la contabilidad de costos existen tres términos utilizados para clasificar los costos de producción. Los cuales son: a) costo de materiales directos, son los costos de adquisición de los materiales que son transformados o se convierten en parte del objeto de costo, y pueden ser económicamente factibles de cuantificar o identificar en dicho objeto; b) costo de mano de obra directa, son las compensaciones recibidas por la mano de obra que labora en la producción (manualmente u operando máquinas), y pueden ser económicamente factibles de cuantificar o identificar en dicho objeto; y c) gastos de fabricación o costos indirectos de producción, son todos los costos de producción que se consideran como parte del objeto de costos, pero que no pueden ser medidos o

identificados económicamente sobre dicho objeto, son costos inventariables que incluyen costos de materiales indirectos, de mano de obra indirecta y otros propios de la fábrica como energía eléctrica, alquileres, servicio de mantenimiento suministros de fábrica y otros (Horngren et ál., 1996).

Aun cuando no existe una definición comúnmente aceptada de los costos de marketing, según Océano/Centrum (2001), se considera que abarcan los procedimientos desde que se ha fabricado el producto hasta que el mismo llega al consumidor, es el flujo del producto donde se emplean indistintamente los términos de costos de marketing y de distribución. Según el mismo autor, existen tres tipos de costos: producción, marketing y administración; estos últimos ocurren tanto en las áreas de marketing como de producción, pues ellos comprenden, por ejemplo, salarios de dirección, teléfonos, gastos de papelería y salarios de contadores; de allí que en algunas empresas sólo existan dos tipos de costos, de producción y de marketing.

Según Gayle (1999) “Los costos de marketing resultan de la venta y entrega de productos e incluyen los costos de promoción de venta y de la retención de clientes,... transporte, almacenamiento y otros costos de distribución” (p. 30), los cuales son necesarios dentro de la operación de cada negocio.

### **Toma de decisiones**

Entre los aspectos o elementos más importantes dentro de las organizaciones, es la toma de decisiones, pues una resolución mal tomada, puede llevar a la misma a un mal término.

En este sentido, Polimeni y Fabozzi (1994) citado por González (2005:32) define como toma de decisiones: “el proceso de selección entre uno

o más cursos alternativos de acción” esta comienza con una etapa de detección del problema y luego llega a la etapa final de evaluación después de la decisión”. También, la toma de decisiones es un proceso de definición de problemas, recopilación de datos, generación de las alternativas y selección de un curso de acción y las condiciones en las que se toman las decisiones pueden clasificarse como certidumbre, riesgo e incertidumbre.

Cabe considerar entre otras cosas en cuanto a la importancia de la toma de decisiones para las organizaciones es basarse en hechos y datos que brinden los sistemas información, con información precisa antes, durante y después de la ejecución de planes, conjuntamente con el control, organización, dirección.

Ahora bien, Horngren, et al. (2012) expresan lo siguiente en cuanto a la toma de decisiones:

Los gerentes siguen por lo general un modelo de decisiones para elegir entre diferentes cursos de acción. Un modelo de decisión es un método formal para hacer una elección que implica a menudo un análisis tanto cuantitativo como cualitativo. Los contadores administrativos analizan y presentan los datos relevantes para guiar las decisiones de los gerentes (p. 391)

Para ello emplean en el proceso varios pasos: la identificación del problema y las incertidumbres; la obtención de información; la realización de predicciones acerca del futuro; la toma de decisiones a través de la elección entre alternativas; y la implementación de la decisión, la evaluación del desempeño y el aprendizaje.

### **Toma de decisiones e inversión de capital**

Estudiosos de la administración de costos como Hansen y Mowen (2006) hablan sobre las decisiones de inversión de capital en las organizaciones, resaltando la importancia en el proceso de planear, fijar metas y prioridades, arreglar formas de financiamiento y aplicar ciertos criterios para seleccionar los activos a largo plazo puesto que las decisiones de inversión de capital pueden

ponen en riesgo fuertes cantidades de recursos durante largos periodos afectando de manera paralela el desarrollo futuro de una organizaciones, según los autores citados. En este mismo orden, opinan que toda organización tiene recursos limitados, que deberían utilizarse para mantener o mejorar su rentabilidad a largo plazo. Importante acotar que las decisiones de inversión de capital deficientes pueden resultar muy costosas.

En cuanto a el proceso que se sigue al tomar decisiones de inversión de capital este recibe con frecuencia el nombre de presupuesto de capital considerándose dos tipos de proyectos: los independientes (no afectan los flujos de efectivo de otros proyectos) y los mutuamente excluyentes estos últimos son aquellos que, si se aceptan, evitan la aceptación de todos los demás proyectos en competencia.

Por otra parte, los administradores toman decisiones de inversión de capital aplicando modelos formales para decidir si se deben aceptar o rechazar los proyectos los que se clasifican como modelos que implican descuentos o no, dependiendo de si traten el aspecto relacionado con el valor del dinero a través del tiempo, no obstante los dos modelos que no implican la aplicación de descuentos son el periodo de recuperación y la tasa de rendimiento contable.

### **Toma de decisiones con materiales**

Para Uribe (2011) entre las necesidades más importantes a las que se ven enfrentadas las organizaciones es la determinación de las cantidades que deben comprar de sus materiales, esta necesidad incide en buscar respuesta a las siguientes interrogantes:

- ¿Cuánto comprar?, ¿Dónde comprar?, ¿En qué momento comprar? y ¿Aceptar o no un descuento por cantidad?, sin embargo, para dar respuesta

asertiva a ello se debe hacer un análisis de costos, puesto que en ocasiones los costos de las materias primas y los insumos pueden representar porcentajes significativos de todas las erogaciones de la organización. Por esta razón, “la administración de inventarios es una parte importante en la planeación de beneficios para compañías manufactureras y de comercialización” (Horngren, 2006, p. 691).

El mismo autor señala que para administrar los inventarios de materiales de manera eficiente y eficaz, es necesario identificar sus costos asociados siendo algunos de estos: El costo de compra o adquisición de los materiales, los costos de hacer u ordenar un pedido al proveedor, los costos de mantener en inventarios los materiales o materias primas y los costos de adquisición que hacen referencia al costo de compra de los materiales incluyendo sus fletes y transporte. Generalmente es uno de los rubros más significativos de los inventarios de materias primas o materiales.

### **Estructura organizacional**

Cuando se habla de estructura se tiene que indicar los siguientes términos: relación, disposición orgánica, organización, arreglo y estratificación jerárquica, denotando la forma como se ordenan y se disponen entre si las partes de un todo cualquiera, que nos revelara las formas como debe realizarse la organización, la cual podemos denominar, con exactitud, organización estructural. (Figueroa, 2003)

En cuanto a la estructura organizacional, ésta según Figueroa es “un conjunto de unidades que se integran entre sí de forma particular, especial y armónica manteniendo una disposición de Interdependencia. Son creadas para que lleven a cabo las funciones y las actividades establecidas y para que se cumplan los deberes y las responsabilidades que las norman.” (pág. 30).

En este sentido, la estructura permite delegar la autoridad, establecer las responsabilidades y, en función de estos, las distintas posiciones en la estratificación en la organización.

### **Unidades Estructurales de la Organización**

Componen cada una de las partes de la organización, de su estructura, agrupan las funciones, las actividades, las personas, y representan los niveles de autoridad y de responsabilidad, y la jerarquía, asimismo, señalan las distintas relaciones dentro de la organización según la disposición y ubicación que tengan en la estructura de la organización y la naturaleza de las funciones que realicen.

### **Características generales de las unidades Estructurales de la Organización**

Numerosos autores como Melinkoff (2008), afirman que las unidades se clasifican de la siguiente manera, ello en cuanto si se atiende a las particularidades de cada unidad, de cumplir con los deberes señalados y mantener las relaciones formales correspondientes- independientemente de las informales:

- Simples: sus actividades se caracterizan por su sencillez y su grado de autoridad y de responsabilidad es relativamente pequeño, y ocupa los estratos inferiores de la organización.
- Semicomplejas: sus actividades son de mayor complejidad en referencia que la anterior, lo cual se concreta en el grado de conocimientos, capacidades y habilidades requeridas; ocupan las posiciones medias de las pirámides estructurales y son las de niveles técnicos- auxiliar, operacional y otras que representan servicios calificados.
- Complejas: unidades que realizan tareas y actividades de naturaleza complicada. Requieren buenos conocimientos, experiencias, habilidades y una gran capacidad para su funcionamiento. Las funciones más comunes a ellas son administrativas,

directivas, organizativas, asesoras, técnicas complicadas y operacionales de relativa importancia.

### **Clasificación de las relaciones de la organización**

Estas relaciones permiten efectuar las funciones y las actividades, aprovechan la división del trabajo y preservan la autoridad y las respectivas jerarquías. Las relaciones pueden ser:

#### a) Relaciones Formales

- Lineales, denominadas también directivas o ejecutivas. Relación directa y ejecutiva, se establece entre un superior jerárquico y su subalterno, en este caso los subordinados son directamente responsables ante su superior, y así sucesivamente a través de la vía jerárquica.

- De estado mayor o asesoramiento. Se establecen entre las unidades de línea y las unidades especiales, que son creadas para que asesoren en diversas materias relacionadas con la naturaleza de la empresa y organización.

- Funcionales o de mando especializados se concreta cuando una función en particular es realizada por un especialista que podría actuar en cualquiera de las unidades de línea o de otro tipo en la estructura de la organización. En este caso la unidad especializada actúa con la autoridad que puede ser funcional o lineal según sea de lo que se trate.

- Directivas funcionales o de representación personal. Esta relación se confunde con la relación funcional anterior. Esta relación la mantiene los directores a través de ayudantes especiales o ayudantías que asumen la representación y la autoridad de su superior, y toman, incluso, hasta sus responsabilidades contribuyendo a aumentar la efectividad del superior directivo pero sin mantener ninguna autoridad ni responsabilidad en sí mismo.

- Colaterales. Son las relaciones que se mantienen entre las unidades de una misma posición jerárquica, ocupando un mismo estrato en la estructura de la organización, en donde actúan para facilitar la coordinación, y la cooperación entre unidades.
- De coordinación. Se presenta cuando las relaciones informales de una organización adquieren importancia y en consecuencia, se oficializan y actúan para facilitar la coordinación y cooperación entre las unidades.

#### b) Relaciones informales

Son las relaciones establecidas entre las múltiples unidades de la organización, constituyen la expresión concreta de la organización informal, no son establecidas formalmente dentro de la estructura de la organización pero pueden ser utilizados de manera oficial para obtener mayores ventajas de funcionamiento.

### **Organización**

Koontz y O'Donnell citado por Figueroa (2003) exponen que “la organización tiene que ver con la estructura actividad - autoridad de una empresa. Esto es la agrupación de actividades necesarias para alcanzar objetivos de la empresa y la asignación de cada grupo de actividades a un ejecutivo, con la autoridad necesaria para administrar estas actividades. De acuerdo con esto, la organización significa el establecimiento de relaciones de autoridad con indicación de la coordinación entre ellas, tanto vertical como horizontal, en la estructura de la empresa”.

En este mismo orden de ideas Melinkoff (2008), lo define como “un proceso de la administración que crea la estructura orgánica establece los niveles de autoridad y responsabilidad y las formas administrativas, sus actividades, los deberes y obligaciones y atribuciones que corresponden en estrecha relación a los fines trazados”.

## Principios de la Organización

Constituyen un punto de apoyo esencial y referencial para todo análisis, consideración o formulación sistematizada que sobre la materia se quiera realizar.

Entre ellos se menciona:

a) Según Melinkoff (2008),

- “El principio del objetivo. Toda organización y cada parte de la misma deben construir una expresión del objetivo de la empresa, o carecerá de significado siendo, por lo tanto, redundante.
- El principio de especialización. Las actividades de cada uno de los miembros de un grupo organizado deberán confinarse, en todo lo que sea posible, a la ejecución de una sola función.
- El principio de coordinación. El objetivo de la organización de por sí , a diferencia del objetivo de la empresa , es facilitar la coordinación; unidad de esfuerzo.
- El principio de autoridad. En todo grupo organizado, la autoridad suprema debe descansar en alguna parte. Deberá existir una clara línea de autoridad que defina de la autoridad suprema a cada uno de los individuos del grupo.
- El principio de responsabilidad. La responsabilidad de un superior por los actos de un subordinado es absoluta.
- El principio de definición. El contenido de cada puesto, tanto en lo que se refiere a los deberes que implica como a la responsabilidad y autoridad que en el mismo radican y a sus relaciones con otros puestos, deberán ser claramente definidos por escrito y dado a conocer a todos aquellos a que concierna.
- El principio de reciprocidad. En todo punto la responsabilidad y la autoridad deben ser equivalentes.
- El ámbito de control. Ninguna persona deberá supervisar a más de cinco, o como máximo seis, subordinados directos cuyos trabajos se relacione entre sí.

-El principio de equilibrio. Es esencial que las diversas unidades de la organización se mantengan en equilibrio.

- El principio de continuidad. La reorganización es un proceso continuo; en toda empresa deberá efectuarse provisiones específicas a este respecto”

b) Según la llamada Escuela Americana presenta los siguientes principios:

- El principio de unidad de mando
- El principio de la delegación de autoridad y responsabilidad.
- El principio de equilibrio.
- El principio del ámbito de control.
- El principio del asesoramiento

b) Según Terry (1978):

- El principio de la organización dinámica.
- El principio de funciones.
- El principio del aumento de las relaciones orgánicas.
- El principio de sencillez.
- El principio que rige los canales definidos de supervisión.
- El principio de autoridad y responsabilidad.
- El principio de responsabilidad definida.

Para Figueroa (2003) los principios que han citado los autores anteriores proporcionan grandes posibilidades y material para presentar una síntesis de las bases y normas que rigen la concepción, de una estructura de organización como un todo.

### **Organigramas**

Ricardo Ricardi citado por Figueroa (2003) el organigrama es la “estructura de la organización representada gráficamente en un sistema de relaciones entre los distintos puestos de trabajo, los cuales resultan individualmente

de una jerarquía de funciones y de una definición de las misiones particulares o individuales”, existen varios tipos de organigramas que se agrupan siguiendo varios criterios.

a) Según la forma como muestra la estructura son:

- Analíticos. Estos organigramas son específicos y suministran una información detallada y pueden ser complementada por información anexa por escrito, símbolos convencionales de referencias con datos circunstanciales se destina a uso de los directores, expertos y personal del estado mayor.
- Generales. Estos organigramas facilitan una visión concisa de la organización limitándose a las unidades de mayor importancia.
- Suplementarios. Son los que se utilizan para mostrar una unidad de la estructura en forma analítica o más detallada.

b) Según la forma y disposición geométrica de los organigramas estos pueden ser:

- Verticales, tipo clásico: Este tipo de organigrama es el de uso más frecuente, representa una pirámide jerárquica, por cuanto sus unidades se desplazan de forma descendente de arriba abajo en una degradación jerárquica en estricto sentido vertical
- Horizontales, de izquierda a derecha: son una modalidad del organigrama vertical y representa a la estructura sin mayores cambios, sus unidades se desplazan de izquierda a derecha y los nombres de las unidades tienden a ser colocados en el dibujo, sin recuadro o figuras geométricas.
- Escalares: este tipo de organigrama es poco conocido, no utiliza los recuadros para los nombres de las unidades de la estructura, sino línea encima de las cuales se colocan los nombres.
- Circulares o concéntricas: los niveles jerárquicos se muestran mediante círculos concéntricos en una disposición de dentro a fuera y en orden de importancia. Este

organigrama consiste en colocare en círculos concéntricos las unidades de igual jerarquía.

### **Sistemas de producción**

Cuatrecasas citado por, Rojas (2006) define al sistema de producción como: el conjunto de actividades que con la utilización de medios o recursos convenientemente seleccionados, organizados y gestionados, los cuales permiten la obtención o adición de valor a un producto, a través de un proceso de producción”. Considerando que este proceso debe estar sujeto a los métodos de operación más adecuados, a la gestión y control económicos que logren la máxima eficiencia, minimizando el tiempo, el coste del proceso y maximizando la calidad del producto y optimizar con ello el excedente obtenido.

En este sentido se entiende que todo sistema de producción tiene diversos insumos como los siguientes: materiales, piezas, formularios, datos, mano de obra, clientes, capital, energía. También estos insumos serán procesados de alguna manera en una serie de operación conformando el llamado Proceso de Producción.

Cada día más la producción de medicamentos está constantemente en evolución, así como la investigación y desarrollo y consigo la necesidad de mejorar continuamente los procesos productivos para abastecer las necesidades de la humanidad, así como el de una rentabilidad financiera establecerá la comunidad y los accionistas.

### **Clasificación de los sistemas de información**

Sipperry Bulfin citado por Rojas (2006) clasifica los sistemas de producción según el tipo de producción de la siguiente manera:

- Producción continua: el proceso y las instalaciones se ajustan para ciertos itinerarios y flujos de operaciones sucesivas sin interrupciones. Debe ajustarse la provisión conforme a ello para evitar los movimientos innecesarios.

Se utiliza cuando la demanda es previsible y sostenida a corto plazo. Se requiere mano de obra especializada y no especializada.

- Producción por lotes: se produce o elabora un lote de productos que tiene un nivel predeterminado de producción, a continuación se produce o elabora utilizando total o parcialmente las instalaciones y con el mismo personal, otro lote de otro producto, que tiene otro nivel de producción.

Se utiliza este sistema cuando la demanda de un producto no es bastante grande como para ocupar todo el tiempo disponible de la línea de producción; la mano de obra es más especializada y su costo es mayor que en los sistemas de producción continua.

- Producción por proyecto: típico de la producción por única vez o producción piloto. Involucra toda la organización empresarial. Se requiere que esta sea capaz de obtener, elaborar, analizar y seleccionar datos objetivos, posibilidades reales, estudios técnicos, etc.

### **Sistemas de información contable**

Según Hansen y Mowen (2007) un sistema es un “conjunto de partes interrelacionadas que ejecuta uno o más procesos para lograr objetivos específicos, el mismo utiliza procesos para transformar insumos en productos que satisfagan los objetivos del sistema”. (p.54). Ahora bien, en cuanto al sistema de administración de costos los autores citados afirman que es un subsistema del sistema de información contable el cual debe diseñarse para satisfacer los objetivos del costeo, del control y de la toma de decisiones. También hacen referencia en cuanto a los objetivos del costeo y del control los cuales se cumplen cuando se establecen dos

subsistemas principales: el sistema de contabilidad de costos y el sistema de control operativo.

Aunado a lo anterior, los autores antes nombrados, también afirman que un sistema de información se diseña para proporcionar información a las personas de una organización que pudieran necesitarla el cual consiste en etapas manuales y computarizadas interrelacionadas y que utiliza procesos como la recopilación, el registro, la sumarización, el análisis y la administración de datos para proporcionar información a los usuarios.

Importante destacar que un sistema de información contable tiene objetivos, partes interrelacionadas, procesos y productos finales siendo su objetivo más resaltante proporcionar información a los usuarios.

Ahora bien, las partes interrelacionadas incluyen el ingreso de las órdenes y las ventas, la facturación de cuentas por cobrar y de las entradas de efectivo, los inventarios, el mayor general y la contabilidad de costos. No obstante, algunos procesos también pueden ser modelos de decisión formales, modelos que usan los insumos para proporcionar recomendaciones de decisión como el producto final de la información.

Existen dos características clave de los sistemas de información contable que los distinguen de otros sistemas de información. Uno, los insumos de un sistema de información contable son por lo general eventos económicos y dos, el modelo operativo de un sistema de información contable está involucrado con el usuario de la información, ya que el producto final del sistema de información produce acciones por parte del usuario, igualmente, en algunos casos, el producto final puede servir como la base para una acción en el mayor de los casos se hace esto en cuando hay que tomar decisiones tácticas y estratégicas, pero no lo es tanto en las decisiones cotidianas, en otros casos, el producto final puede servir para confirmar que las acciones tomadas tuvieron los efectos previstos.

Aunado a lo anterior, el sistema de información contable se puede dividir en dos subsistemas principales: sistema de información de contabilidad financiera y sistema de información de administración de costos, ambos deben integrarse y tener bases de datos vinculadas, finalmente, los productos finitos de cada uno de los dos sistemas se pueden utilizar como un insumo para el otro sistema. (Hansen y Mowen 2007)

### **Sistemas de acumulación y control de costos**

Los sistemas de costeo son subsistemas de la contabilidad general, y se pueden definir como:

- ...Conjunto organizado de criterios y procedimientos para la clasificación, acumulación y asignación de costes a los productos y centros de actividad y responsabilidad, con el propósito de ofrecer información relevante para la toma de decisiones y el control (Océano/Centrum, 2001).
- ...Conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría doble y otros principios que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas (Pérez de León, O. 1999, p 150).

Los autores antes citados resaltan que la administración de costos produce información para los usuarios internos, es decir, identifica, recopila, mide, clasifica y reporta información útil para los administradores al determinar el costo de los productos, clientes y proveedores, así como de otros objetos relevantes, y para la planeación, el control, la realización de la mejora continua y la toma de decisiones. En este sentido, la administración de costos exige una profunda comprensión de la estructura de costos de una empresa. Los administradores deben ser capaces de determinar los costos a largo y a corto plazos de las actividades y de los procesos así como de los costos de los productos, los servicios, los clientes, los proveedores y otros objetos de interés. (Hansen y Mowen, 2007:4)

## **Sistema de contabilidad de costos por órdenes específicas**

Para Uribe (2011) estos sistemas son particulares de las empresas de producción bajo pedido y de empresas de servicios, en las cuales tanto la ruta como la secuencia de las operaciones que tienen que ser llevadas a cabo para su elaboración dependen de cada uno de los requerimientos del cliente. Este tipo de sistemas se emplea con la finalidad de acumular los costos de la producción manufacturera de acuerdo a las determinaciones del cliente. En este sentido, los costos que demanda cada orden de trabajo se van acumulando para cada una siendo el objeto de costos un grupo de productos homogéneos o iguales.

Según Hargadon y Munera, citado por Morillo (2005), cada lote se inicia mediante una orden de producción, donde se especifican las características del producto que el cliente desea. Autores como Horngren, Datar y Rajan (2007) el costeo específico, “es una forma extrema de costeo variable donde únicamente se incluyen los costos de los materiales directos como costos inventariables. También los defensores de este tipo de costeo afirman que proporciona menos incentivos para producir el inventario que el costeo variable o, sobre todo, el costeo absorbente”. En este sentido, el costeo específico “es un fenómeno más reciente en comparación con el costeo variable y el costeo absorbente”. (p.312).

Ahora bien Polimeni et al citado por Morillo (2005) afirma que este tipo de costeo a los sistemas productivos intermitentes, donde cada uno de los lotes u órdenes de trabajo recibe varios grados de atención y habilidad, como ejemplo tenemos a: las carpinterías, constructoras, editoriales, fábricas de maquinarias especializadas, algunos fabricantes de muebles entre otros. Todo lo anterior refleja el hecho en el cual cada trabajo al ser diferente es razonable que los costos de producción también sean diferentes y, por consiguiente, deben acumularse cada uno aparte del otro.

Este tipo de sistemas de acumulación de costos es propio también de las empresas de servicios, puesto que generalmente cada uno de los pedidos de los clientes determina una ruta y secuencia “única” (Uribe, 2011). También, se adecua a aquellas organizaciones en las que el tiempo requerido para fabricar una unidad o lote

de productos es relativamente largo y el precio de venta obedece al costo, igualmente cuando se producen artículos diversos de producción programada, (Backer et ál., 1997) donde cada producto tiene su propia secuencia, tiempo y cantidad de producción, aun cuando no demanden orden de un cliente específico, sino que fabriquen productos para almacenarlos, en espera de ser vendidos.

En este sistema de acumulación de costos, a cada orden de trabajo se le especifica el tipo de producto a fabricar o servicio a prestar, y se le asignan los materiales directos, la mano de obra directa y los procesos tercerizados que se requieren (Uribe, 2011).

### **Sistemas de contabilidad de costos por proceso**

Este sistema lo emplean las empresas que manejan producción en serie o en línea (o flow-shop), se caracterizan por presentar altos volúmenes de unidades a fabricar y procesos altamente estandarizados y repetitivos. Este tipo de fabricación forma parte de los sistemas de producción enfocados al producto (Uribe, 2011). Pulido citado por Morillo (2004) afirma que este tipo de sistema se desarrolla cuando se fabrican productos similares, en grandes cantidades y en forma continua mediante una serie de pasos de producción. Según Uribe (2011) el objetivo de los sistemas de acumulación de costos por procesos consiste en conocer el costo de cualquier unidad a lo largo de cada uno de los procesos, es decir, calcular el costo de las unidades en cualquier parte del proceso. (p.298)

Para autores Haragadón y Munera, (1985) este sistema el objeto de costo lo constituyen las distintas fases del proceso productivo, los costos se acumulan en cada uno durante un lapso de tiempo y estas fases la llaman centros de costos, departamentos o subprocesos, los cuales constituyen divisiones funcionales donde se realizan procesos de manufactura, específicos y repetitivos como: cortar, pulir, pintar, empacar, entre otros. A su vez estos centros de costos son los responsables por los costos incurridos en su área, y cada responsable debe realizar un informe de costos de producción con el propósito de reportar todos los costos incurridos como: materiales,

mano de obra y costos indirectos– es decir, las unidades de los productos fabricados y los costos unitarios de producción.

### **Sistemas de contabilidad de costos predeterminados**

Dentro de la característica principal de este tipo de sistema está en utilizar valores predeterminados con la finalidad de registrar costos de mano de obra, materiales y costos indirectos, los cuales son comparados con los costos reales con el propósito de verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente para un determinado nivel de producción, y tomar las medidas correctivas según el caso, así lo afirma Neuner (1998). Cabe resaltar que hay empresas y organizaciones que van más allá de los sistemas mencionados para determinar si los costos de entrada al proceso fueron razonables, y han desarrollado un sistema de costos predeterminados.

### **Sistema de contabilidad de costos absorbente**

Según Horngren et al (2007) es el método de inventario requerido para la presentación de información externa en muchos países. También las organizaciones la emplean para la contabilidad interna puesto que para los gerentes es efectivo en cuanto a costos, este resulta menos confuso. También, el costeo absorbente mide los costos de todos los recursos de fabricación, ya sean variables o fijos, necesarios para producir el inventario, sin embargo una de las desventajas de este tipo de costeo es que permite a un gerente aumentar la utilidad operativa en un periodo específico incrementando la producción, aunque no haya demanda de producción adicional por parte de los clientes.

Para Backer, Jacosen y Ramírez, citado por Pulido (2004), este sistema se caracteriza porque todos los costos de producción, tanto fijos como variables, se cargan a los productos elaborados, partiendo de que todos los costos (fijos y

variables) los que son necesarios para fabricar un determinado producto, se caracteriza por hacer la distinción entre costos inventariables y costos del período.

### **Sistemas de costos parciales**

En las organizaciones es preciso que la gerencia se empodere del conocimiento en cuanto a toda la información, pues existen elementos que pueden perjudicar a la empresa, esto pasa cuando se quiere distribuir costos de difícil identificación entre los objetos de costos o de comportamiento constante frente al nivel de actividad, puesto que cualquier reparto que se realice puede arriesgar el justo y adecuado cálculo del costo de los productos. Es así, como se han creado los sistemas de costos parciales, éstos, fundamentan distintos análisis sobre los márgenes de contribución reportados por cada uno. Para Morillo (2005: p.1) “Son los cambios y complejidades en la estructura de costos de las empresas actuales los que han impulsado la proliferación de distintos sistemas de costos parciales, por ejemplo, el incremento de costos fijos o indirectos entre las distintas líneas de productos fabricados o los diversos segmentos de la empresa hacen profundas las necesidades de información.”. En este sentido, cabe considerar que las decisiones gerenciales muchas veces se basan en gran partes de este tipo de sistemas de costos ya sea la información ineficiente o inadecuada ello puede repercutir en los buenos resultados.

### **Importancia de los sistemas de costos parciales**

Los sistemas de costos parciales son los que imputan sólo una parte de los costes a los productos. Cabe considerar que según Cordobés, Muños, Ruiz y Tirado (2000) Existen diversos sistemas de costes parciales que pueden identificarse con la clasificación de costes de acuerdo al nivel de actividad y de acuerdo a su identificación en el objeto de coste.

Para Morillo (2003) , los sistemas de costos parciales se afianzan en reportes basados en datos relevantes en las cuales se asocian, acumulan y muestran

únicamente como costos de los productos elaborados a los costos variables, es decir, a los que cambian proporcionalmente durante cierto período frente a los cambios presentados en el nivel de actividad, dentro de un rango relevante. En cuanto a los costos variables, éstos son los de materiales directos, los costos de mano de obra directa y algunos costos indirectos de fabricación, a partir del supuesto de que todos los costos directos son indiscutiblemente variables, lo cual no es del todo cierto, pues algunos costos considerados directos suelen ser fijos.

En este sentido aparecen otros tipos de sistemas de costos parciales a raíz de la combinación entre los costos clasificados de acuerdo al nivel de actividad y los clasificados de acuerdo a su identificación en el objeto de costos, los primeros son costos variables y costos fijos, y los segundos son costos directos y costos indirectos.

Para Cordobés et al (2000) entre las principales ventajas de los sistemas de costes parciales destacan los siguientes: Su simplicidad, resulta más sencillo tanto en el registro como en el análisis y por tanto, es más económico respecto a otros sistemas de costes, se obtiene la cuenta de resultados por productos y/o servicios, muy útil para analizar el margen de contribución que genera cada producto y/o servicios.

### **Sistema de contabilidad de costos variable**

Este tipo de sistema se caracteriza porque los únicos costos considerados como parte de los costos de los productos elaborados son los costos variables, por cuanto los costos fijos sólo representan la capacidad para producir y vender, independientemente de que se fabrique. Para Backer Jacosen y Ramírez, citado por Morillo (2005) este sistema también hace la distinción entre costos inventariables y costos del período.

Los costos variables de producción son considerados como rubros inventariables, mientras que los costos fijos de producción –como la mano de obra fija y los costos fijos– son considerados como unas cifras del periodo. Vale la pena resaltar que algunos autores como Ramírez (2008) y Barfield, Raiford y Kinney

(2005), utilizan el término costeo directo como sinónimo del costeo variable. Sin embargo, otros autores como Horngren (2008), explican razones por las cuales el costeo directo y el costeo variable no significan lo mismo. “El costeo variable incluye como costos inventariables no sólo los costos de fabricación directos, sino también los costos indirectos de fabricación”. (Uribe 2011 p. 298).

Entre las principales características de este sistema se encuentran las siguientes: El costo de la mercancía vendida solamente tiene incluidos los costos variables, los costos fijos de producción se descargan en el periodo en que se incurrió en ellos, los conceptos de margen de contribución bruto y neto aparecen dentro de la estructura. Por otro lado no existen los ajustes por variaciones de capacidad, solamente es mostrado a usuarios internos de la organización. Desde los ingresos hasta el margen de contribución total o neto se aprecia el efecto tanto de los costos variables de producción como de los gastos variables de operación. Así como también, desde el margen de contribución total o neta hasta la utilidad de operación se observa el efecto de toda la estructura fija del negocio. En algunas ocasiones la utilidad de operación no es la misma que la calculada por costeo absorbente o total. (p.159).

#### Sistemas de costos variables evolucionados

Según Amat y Soldevila, citado por Morillo (2004) en los sistemas de costos variables evolucionados los costos imputados a los productos son costos variables más todos los costos fijos directos. Para Mallo et ál. (2000) el sistema de costos variable evolucionado se ocasiona de la necesidad de información de las nuevas organizaciones o empresas, las cuales han realizado inversiones considerables reflejadas en altos niveles de costos fijos.

## **Clasificación de costos según el nivel de actividad y su identificación**

En el marco de los sistemas de costos parciales, los autores Hargadón y Munera, citado por Morillo (2005) dejan entreabierto la posibilidad de la existencia de costos directos variables y fijos al examinar el comportamiento de los elementos del costo de producción, combinado con la identificación en los objetos de costos.

Todo proceso productivo constituye una larga cadena de actividades orientadas hacia la obtención un uno o más productos o servicios finales. En este sentido todo proceso productivo empieza y termina en un orden determinado. En la contabilidad de costos en empresas manufactureras se entiende principalmente en la evaluación de los inventarios de productos en procesos y de productos terminados. En este orden de ideas, es necesario determinar los elementos del costo de producción incurridos en el proceso productivo y esos elementos como ya se ha estudiado son tres: materia prima, mano de obra y costos indirectos, los cuales se clasifican en fijos, variables y mixtos.

En este sentido, los costos variables indirectos se caracterizan por ser comunes en los distintos objetos de costos o segmentos de la compañía por beneficiar a muchos de ellos, así se tiene: la energía eléctrica, servicios de mantenimiento de las máquinas, suministros, entre otros.

Los costos directos fijos, son los que no guardan relación con el volumen de producción y pueden identificarse respecto del objeto de coste a analizar, también se tiene los costes fijos indirectos éstos se caracterizan por no guardar relación con el volumen de producción y no se pueden atribuir a un objeto de costo. No podemos dejar de mencionar los costes variables directos cuyo importe depende del volumen de producción y además pueden identificarse con el objeto de coste.

Por último, los costes variables indirectos son los costes cuyo importe depende del volumen de producción, no pudiéndose identificar con el objeto de coste, ya antes lo habíamos nombrado.

### **Análisis de contribución marginal y la toma de decisiones**

En relación al análisis que se desprende de la contribución marginal y la toma de decisiones siempre se manejan los análisis de costos basados en costos relevantes, que son los significativos en las decisiones, sin embargo, existen muchos otros tipos de costos relevantes cuando se trata de cambiar un proyecto o decisión específica futura, entre estos se puede nombrar a los costos diferenciales (variables) que se limitan a temas referidos al plazo señalado y nunca pueden emplearse en proyectos de largo alcance, ya que éstos deben preservar la economía de la organización, lo cual sólo es posible cuando cuentan con márgenes suficientes para cubrir todos los costos, más una utilidad razonable acorde a los capitales en riesgo.

En la actividad empresarial es posible tomar una serie de decisiones utilizando la técnica del análisis de contribución marginal. Este análisis se origina de algunos conceptos desarrollados y estudiados por las ciencias económicas; en este sentido, para Samuelson y Nordhaus (2005), el vocablo marginal se refiere a todo lo que está al margen o a la orilla de algo, como un punto extremo; de allí que la utilidad marginal es la utilidad de la última unidad del bien producido, y que el costo marginal es el incremento del costo de producción por el incremento de una unidad producida.

El análisis de contribución marginal, según Morillo (2003), se fundamenta en los reportes basados en datos relevantes que son arrojados a su vez por los sistemas de costos variables, dado a que en muchas decisiones es necesario calcular la diferencia entre el precio de venta del mercado y el costo correspondiente a un volumen mayor. De esta forma, se puede trabajar para un producto o para varios, para determinar la mezcla de productos que maximice las utilidades, también para tomar

decisiones tales como fijación de precios y descuentos, eliminación de productos, y la determinación de niveles de inventarios. Toda esta utilidad se obtiene mediante el cálculo del margen de contribución unitario, el cual es la diferencia entre el precio de venta y el costo variable unitario del producto, y que refleja la verdadera rentabilidad de los productos al determinar la utilidad incremental por vender una unidad adicional.

## **Rentabilidad**

Rosenberg J., citado por González (2005), en relación a la rentabilidad señala que “es la relación dada entre las utilidades y los activos. Es una medida que indica la capacidad que tiene una empresa para generar utilidades sobre la base de los activos disponibles para generarla”. En general, la rentabilidad se incrementa cuando aumentan las utilidades o bien disminuyen los activos y las utilidades son resultantes de la resta de los ingresos menos los costos. Es decir, mientras menor y mejor aplicados tenemos los activos y mejor definido tenemos el mercado, se optimiza la probabilidad de mejorar sustancialmente la rentabilidad de la empresa. De igual manera una empresa debe determinar cuál es la rentabilidad aceptable de cada proyecto específico.

En cuanto a la rentabilidad Horngren y Sundem (1994) expresan que, es una relación que compara la utilidad con los aportes de fondos, la cual se expresa en términos de porcentajes, donde existen cuatro nociones fundamentales, entre ellas se destacan; la rentabilidad sobre ventas (ROS), la rentabilidad económica (ROA), la rentabilidad financiera (ROE) y la rentabilidad de un proyecto (ROI). Siendo la rentabilidad sobre ventas (beneficio neto) la relación entre la utilidad neta y las ventas netas de la empresa; la rentabilidad económica (Beneficio antes de Interés e Impuestos) es la relación entre la utilidad neta el activo total de la empresa; la rentabilidad financiera, es la relación entre la utilidad neta y el capital contable de la empresa, es una medida tomada después de impuesto, ya que los accionistas están interesados en ello que les queda y por lo tanto, qué les pertenece después de haber

tenido todo en cuenta incluyendo el pago del impuesto. Finalmente, la rentabilidad de un proyecto es la relación entre la utilidad neta y la inversión necesaria para llevar a cabo un proyecto.

En varias organizaciones se mide el rendimiento de las unidades operativas por medio de la rentabilidad contable, más conocida como examen de la rentabilidad de la inversión, donde se toman en cuenta los beneficios sobre la inversión, además se maneja para la toma de decisiones sobre inversiones, conviene decir, que uno de los aspectos más importantes dentro de las empresas, es la toma de decisiones, pues una resolución mal tomada, puede llevar a la misma a un mal término ocasionando graves consecuencias que repercuten en el buen funcionamiento de la organización.

Respecto a la rentabilidad por segmentos de negocios o tipos de cliente, es importante acotar que a pesar que todos los clientes son muy significativos para las empresas y sus resultados, algunos clientes o segmentos de mercados son más rentables que otros. Las empresas que evalúan la rentabilidad de varios grupos de clientes pueden atender de manera más exacta a sus mercados e incrementar las utilidades. Hansen y Mowen (2006) señalan que el primer paso en la determinación de la rentabilidad en un cliente es identificar al cliente y el segundo, es determinar qué clientes agregan valor a la empresa. Por ello, la identificación de los clientes de una empresa puede parecer obvia.

### **La industria farmacéutica**

Hace ya muchos años que al industria farmacéutica nació a raíz de la curiosidad del hombre además del proceso de observación de la acción de algunas plantas y sustancias minerales sobre el organismo del ser humano. Importante resaltar que estudiosos de la industria farmacéutica datan que las antiguas civilizaciones, ya hacían uso de diversas sustancias naturales para tratar las enfermedades a pesar que se hacía empíricamente, con cada experiencia se aprendía y se ponía en estudio determinada planta según fuese la necesidad (enfermedad). Se registra históricamente que hasta las primeras décadas del siglo XIX, boticarios y

herbolarios obtenían sustancias químicas, producto de partes secas de diversas plantas. Es así como en la segunda década de este siglo, específicamente en 1820, el francés Joseph Pelleterier obtuvo el primer producto farmacéutico fabricado por medios científicos al procesar el alcaloide activo de la corteza de quina y lo llamó QUININA. Después de ese logro, aisló varios alcaloides más, entre ellos la atropina (obtenida de la belladona) o la estricnina (obtenida de la nuez vómica).

De lo anterior se observa que industria farmacéutica dio sus primeros pasos a raíz de la curiosidad y necesidad del hombre para solucionar problemas de salud entre sus pobladores, y pronto los detalles de la fabricación de estas sustancias químicas fueron difundidos en las farmacopeas, lo que obligó a los fabricantes a establecer sus propios laboratorios, donde hasta el inicio del siglo XX, sin embargo, pese a que los conocimientos de la industria eran intuitivos y empíricos, la industria farmacéutica no tuvo un gran avance. Sin embargo, a raíz de los conflictos entre países como las guerras mundiales fue necesario investigar y fue así como hizo su aparición los antibióticos, ello fue todo un éxito, lo que hizo que la industria farmacéutica tuviera un desarrollo generando grandes ingresos y con ello desarrollando cada vez más las actividades de investigación, aplicación y comercialización.

### **Droguería**

Las droguerías desempeñan la función de distribuir los medicamentos desde sus almacenes hasta los puntos de venta, es decir, adquieren los medicamentos en laboratorios para luego venderlos a las farmacias. Es importante destacar que su existencia se debe fundamentalmente a dos razones: las distancias que existen entre los laboratorios y las farmacias, y el volumen de pedidos de estas últimas a los laboratorios. Así mismo, las droguerías disfrutaban de economías de ámbito en la distribución, es decir, pueden transportar diversas clases de medicamentos sin que ello implique costos adicionales (García, 2005).

Ahora bien, según la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO):

...las droguerías son las encargadas de suministrar al sector farmacéutico, recepcionando, clasificando y acondicionando más de 6.000 ítems en medicamentos que producen los laboratorios, para luego distribuirlos y llevarlos diariamente a los miles de centros de dispensación o farmacias que se encuentran atomizados desde los grandes centros urbanos, hasta los más alejados rincones del país.

Importante acotar lo que en fecha reciente fue publicado en el periódico digital “El periodiquito.com” de fecha 22 Septiembre del año 2014, información en la cual dice que el Estado a través de sus ministras de la Salud y el Comercio, Nancy Pérez e Isabel Delgado, respectivamente, sostuvieron una reunión con representantes de la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO) a fin de garantizar la producción, importación y distribución de medicamentos en el país. Entre otras cosas afirman que esta cámara atiende a “4.500 farmacias que representan el 96% de los puntos de ventas en todo el país”, y que se garantiza la distribución de los medicamentos directamente de las empresas farmacéuticas. Prosigue la información e cuanto al señor Edgar Vidaurre, director ejecutivo Cámara Venezolana de Droguerías, el cual comentó que se está trabajando en conjunto con el Estado para identificar los problemas de distribución e importación de medicamentos y elaborar a través de una mesa de trabajo un plan de estabilización de los suministros. Todo lo anterior atribuye para el abastecimiento de medicamentos, que incluya a los laboratorios, productores y distribuidores.

En este sentido, por ser las droguerías transferencia continua, rápida y eficiente de productos, el propósito principal es el de hacerlos llegar a los expendios a través de un mecanismo de distribución eficiente y eficaz con el propósito de dispensarlos a las personas que lo necesitan, haciendo posible la disponibilidad del producto de esta manera también ejerce un efecto de ahorro en el costo de estos procedimientos y en la economía de recursos humanos y financieros.

En Venezuela, existen una gran disponibilidad, distribución y dispensación de medicamentos, no obstante, en los últimos meses del año 2014 han existido algunos

problemas en la importación de materia prima, necesaria para la elaboración de algunos medicamentos ello a su vez ha afectado su fabricación y distribución. Cabe destacar que las droguerías son regentadas y dirigidas por profesionales en esta rama, acompañados en su gestión operativa y de gerencia, como también, por un personal especializado en la compra, recepción, clasificación, almacenamiento, acondicionamiento, control y distribución de medicamentos. Así se deben cumplir con las normas de buenas prácticas de distribución, contando para ello con la más alta tecnología en los procesos que involucran y abarcan toda la cadena de suministro de medicamentos, desde los laboratorios de la industria hasta la farmacia que dispensa al paciente, con el más novedoso catálogo de herramientas tecnológicas en materia de trazabilidad, codificación de lotes, códigos de barra, sistemas de control y manuales estándares de procedimientos, garantizando la calidad y la procedencia de los medicamentos, evitando así los ilícitos en la cadena.

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

## **Sistematización de variables**

Con miras a ubicar las variables de investigación presentes en los objetivos de investigación fundamentadas en las bases teóricas expuestas, a continuación se presenta el siguiente sistema de variables a los fines de asegurar el alcance de los objetivos propuestos.

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

**Tabla 1. Sistema de variables**

Objetivos específicos:	Variables primarias	Variables secundarias	Instrumento
1. Describir la estructura organizativa de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida.	Estructura organizacional	Niveles jerárquicos (gerencial, medio y operativo). Líneas de comunicación. Unidades funcionales. Unidades corporativas, de negocios. (Distribución) y de asesoría.	Guía de entrevista
	Decisiones	Volumen de producción. Fijación de precios. Aceptación de pedidos y negociaciones. Eliminación de línea de productos.	Guía de entrevista
2. Identificar el sistema de información contable utilizado por las comercializadoras de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida durante el año 2012 en vinculación con la toma de decisiones y las operaciones	Recursos necesarios.	Materiales Mano de obra Costos indirectos de fabricación	Guía de entrevista
	Métodos de información contable actualmente utilizados	Por órdenes de trabajo. Por procesos Híbrido. Por volumen. Por actividades.	Guía de entrevista
	Reportes o informes de costos	Estado de costos por líneas de productos. Estado de costos por departamentos o áreas.	Guía de entrevista
3. Realizar la asignación de los costos y gastos entre las unidades corporativas y centros de distribución en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida durante el año 2012 de acuerdo a los lineamientos del sistema de costos totales y parciales utilizando bases diferentes al volumen de ventas	Clasificación de costos.	Costos directos. Costos indirectos. Costos fijos. Costos variables. Costos mixtos.	Guía de entrevista.  Guion de observación.
	Métodos de asignación de costos, por líneas de productos y por áreas funcionales.	Métodos de imputación. Métodos de afectación.	Guion de observación.
4. Determinar la rentabilidad operativa y marginal vinculada a los criterios de los sistemas de costos totales y parciales en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del estado Mérida durante el año 2012.	Rentabilidad operativa	Ingresos y costos operativos por línea de productos. Ingresos y costos operativos por áreas funcionales.	Guion de observación.

### **CAPÍTULO III**

### **METODOLOGÍA**

Con el objeto de lograr los objetivos propuestos en la presente investigación, fue necesario definir una metodología adecuada a tales fines. Méndez (2004) conceptualiza el marco metodológico como “la fase de investigación en la que es necesario responder al nivel de profundidad a que se quiere llegar en el conocimiento propuesto, también al método como a las técnicas que han de utilizarse en la recolección de la información” (p. 87).

Por su parte, Briones (2003) establece que la metodología o el diseño metodológico “es la estrategia que se empleará para cumplir con los objetivos de la investigación” (p. 26). En tal sentido, le compete al investigador precisar cuál es el tipo de investigación que se va a realizar, definir el diseño de la investigación, determinar el caso de estudio, así como las técnicas e instrumentos de recolección y análisis de datos aplicado.

#### **Nivel de la investigación**

El tipo de investigación desarrollado en este trabajo se considera transeccional descriptiva. Para los diseños de investigación transeccional o transversal se recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables, y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado.

Según Tamayo y Tamayo (2009), la característica que define una investigación descriptiva, en cuanto a su nivel, sería tal que “...utiliza el método de análisis,

logrando caracterizar un objeto de estudio o situación concreta, señalar sus características y propiedades. Combinada con ciertos criterios de clasificación sirve para ordenar, agrupar o sistematizar los objetos involucrados en el trabajo indagatorio” (p. 73).

En ese contexto, en el presente trabajo, se trata de analizar los sistemas de costos para comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, determinando si las empresas del sector hacen una asignación apropiada de los mismos en sus modelos gerenciales y toma de decisiones, las consecuencias de estos sistemas y las posibles correcciones en caso de detectar anomalías.

Por otra parte, Arias (2006) considera que una investigación documental y de campo “consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir, el investigador obtiene la información pero no altera las condiciones existentes”. Con base en lo antes expuesto, se puede aseverar que la presente investigación es de campo, por cuanto el investigador recolectó datos directamente en el sitio del objeto en estudio, a través de instrumentos y técnicas diseñadas para tal efecto, permitiendo la obtención de información de fuentes primarias, lo que facilitó la obtención y análisis de resultados en esta investigación.

También se considera que la investigación fue documental dado que se consultaron fuentes secundarias, representadas por artículos, libros, documentos en los que se basó el marco teórico, y documentos elaborados por otras personas como son los estados financieros e informes de costos emitidos por la gerencia de las empresas objeto de estudio. En dichos informes se pudieron identificar los costos y gastos de cada una de las unidades y nivel de ingresos, entre otros cálculos.

Igualmente dentro del diseño de la investigación, esta siguió un diseño de tipo no experimental, obteniendo datos directamente de la realidad objeto de estudio, sin manipular deliberadamente ninguna variable, por medio de observaciones del fenómeno tal en su contexto natural, para posteriormente descomponerlo y analizarlo. En suma, la investigación sigue un diseño de tipo no experimental y de campo, porque se obtuvieron datos directamente de la realidad objeto de estudio.

Por otro lado, Arias (2006) opina que la investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. De acuerdo a lo anterior, la presente investigación está enmarcada como del tipo descriptiva, por tal razón, se considera que los resultados obtenidos en ella se ubican en el nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere.

Según Hurtado (2008), "la investigación descriptiva tiene como objetivo central, lograr la descripción o caracterización del evento de estudio dentro de un contexto particular" (p. 38).

Igualmente, este estudio, de acuerdo a Hernández, Fernández y Baptista (1999), es de tipo descriptivo para alcanzar posteriormente el nivel analítico, debido a que se describen las variables en estudio, es decir, se describirán las formas como las droguerías del municipio Alberto Adriani del estado Mérida asignan los costos administrativos y de operación a las sucursales y discernir las implicaciones de la información presentada en los estados financieros, en el proceso de planificación, control y toma de decisiones.

Desde otro punto de vista metodológico, la investigación también posee carácter de proyecto factible; es decir, una investigación que consiste en el desarrollo de un modelo operativo viable para solucionar problemas, requerimientos y

necesidades de organizaciones o grupos sociales apoyado en una investigación documental y de campo (UPEL, 2006).

Específicamente, en la presente investigación se identificaron y describieron las fases del proceso productivo de las comercializadoras al mayor de medicamentos, los recursos necesarios para dicho proceso de producción, así como los métodos de costos, y las incidencias de dichos métodos en los procesos de planificación, control y toma de decisiones; lo cual permitió sentar las bases para diseñar adecuadamente la clasificación, los procesos de acumulación, asignación y presentación de los costos de producción en las comercializadoras de medicamentos, de acuerdo a los lineamientos de los sistemas de costos parciales, y según las necesidades de información para la toma de decisiones en dichas empresas.

### **Área espacial y temporal**

La investigación está circunscrita geográficamente a las empresas comercializadoras de medicamentos al mayor ubicadas en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida. Desde el punto de vista temporal, se describieron y analizaron los sistemas de costos utilizados por dichas empresas durante el ejercicio económico 2012, así como el nivel de ingresos por unidades y por línea de productos, para realizar posteriormente la distribución de los costos administrativos y de operación del nivel corporativo y la determinación de utilidades.

### **Procedimiento muestral**

#### **Población y marco muestral**

Parafraseando a Arias (2006), la población, en términos más precisos, es un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes para los cuales se harán extensivas las conclusiones de la investigación. En ese sentido, la población seleccionada para esta investigación quedó determinada por la totalidad de los

sistemas de costos utilizados por las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos ubicadas en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida.

En relación con la muestra, es pertinente mencionar a Balestrini (2006) quien al respecto dice: "La muestra estadística es una parte de la población, o sea, un número de individuos u objetos seleccionados científicamente, cada uno de los cuales es un elemento del universo. La muestra es obtenida con el fin de investigar, a partir del conocimiento de sus características particulares" (p. 141).

Así mismo, las muestras se pueden discriminar en probabilísticas y no probabilísticas, estas últimas también se conocen como muestras dirigidas, y su ventaja dentro del enfoque de investigación cuantitativa, reside para Hernández y otros (2006), en que "lo que se requiere es no tanto una representatividad de elementos de una población sino una cuidadosa y controlada elección de sujetos con ciertas características especificadas previamente en el planteamiento del problema" (p. 327).

La población objeto de estudio es finita y para su identificación se tomó el directorio elaborado por la Cámara de Industria y Comercio del estado Mérida, en dicho listado se identificaron las dos empresas comercializadoras al mayor de medicamentos (droguerías) ubicados en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida. Es importante resaltar, que estas dos empresas distribuidoras son las más grandes del país, de hecho Corporación Drolanca se ubica como la tercera a nivel nacional y Droguería Mérida se ubica en la sexta posición a nivel nacional según el reporte estadístico en el IMS de VENEZUELA del mes de agosto del año 2012 suministrado a la empresa por la Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO). Estos datos justifican la elección del municipio Alberto Adriani, dentro del estado Mérida, pues el mismo alberga a estas dos empresas, lo que permitió estudiar este ramo comercial.

En dichas empresas se pretendió tomar la información de la administración y los departamentos de planificación financiera, departamento que funciona como

unidad de asesoría o staff a la división de administración y finanzas quien es la encargada de manejar los módulos e información de finanzas y costos de la corporación.

De acuerdo a los objetivos de investigación planteados, dado que el tamaño de la población es reducido y que la prueba piloto de los instrumentos de recolección de datos arrojó resultados que tienden a considerar a la población como altamente homogénea con respecto a las variables objeto de estudio (nivel de actividad, tipos y cantidad de insumos importados requeridos, nivel de ingresos, estructura de costos, entre otros), el investigador decidió realizar un estudio exhaustivo de la población objeto de estudio, es decir, realizar un censo; razón por la cual en esta investigación se omiten los métodos de muestreo, así como los métodos para la selección del tamaño de muestra.

En otras palabras, según las interrogantes y objetivos de la investigación, la población en estudio se centra en las empresas comercializadoras ubicadas en el Municipio Alberto Adriani, las cuales son dos (2) empresas, en estado activo y viable al momento de obtener la información, razón por la cual se realizó un censo para la recolección de datos.

Posteriormente, es importante mencionar, que el investigador solicitó a las dos empresas mencionadas el apoyo para desarrollar la investigación, sin embargo, fue solo una empresa (Corporación Drolanca) la que mostró receptividad para facilitar la información necesaria para aplicar el estudio, mientras que la otra droguería no estuvo dispuesta a apoyar y suministrar la información requerida, por lo, cual, el proyecto se desarrolló bajo la información de esta sola empresa comercializadora al mayor de medicamentos.

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

La recogida de datos en esta investigación se realizó valiéndose de fuentes primarias, por cuanto se hizo una recopilación y análisis de la información sobre un tema poco estudiado, propio de una investigación de campo. Se efectuaron entrevistas personales, apoyadas en varias guías de entrevista (Anexos 1 y 2) y un guion de observación (Anexo 3). Las guías de entrevistas fueron aplicadas a veintiséis (26) gerentes de primera y segunda línea de la empresa Corporación Drolanca, los cuales aportaron datos sobre la actividad comercial realizada y características generales de los sistemas de acumulación de costos de la empresa comercializadora de medicamentos.

Así mismo, a través de estos instrumentos se obtuvieron datos sobre el proceso comercial, registros contables, elementos y distribución de los costos administrativos y de operación, uso de la información contable y aspectos generales de la industria farmacéutica.

Los instrumentos, en el caso de las entrevistas personales, fueron aplicados por el mismo investigador debido a que contienen términos técnicos que ameritan amplios conocimientos del tema estudiado; lo anterior se consideró necesario para evitar el sesgo de la información a recolectar. A través de dichos instrumentos y la forma de su aplicación, se obtuvo información detallada y completa con un mínimo esfuerzo o dificultad por parte del entrevistado.

Sobre la construcción de los cuestionarios, por cada variable de investigación se diseñó un conjunto de preguntas de tipo cerrada, abierta y de selección múltiple, las cuales se organizaron sistemáticamente en un orden lógico de manera que le facilitaran la comprensión del entrevistado y la labor del entrevistador.

Las preguntas cerradas contienen alternativas de respuestas que fueron delimitadas y en algunas, el respondiente pudo seleccionar más de una opción o por categoría de respuesta. Las preguntas abiertas dieron la oportunidad de profundizar sobre los motivos de su comportamiento, estas preguntas se codificaron una vez conocidas las principales tendencias de respuestas de los sujetos a los que se les aplicó el instrumento. El procedimiento consistió en hallar y dar nombre a los patrones generales de respuesta, listar estos patrones y finalmente asignar un valor numérico a cada patrón (Hernández y otros, 1999).

El nivel de medición utilizado para cada uno de los ítems fue nominal, dado que los ítems o variables tienen dos o más categorías de respuestas y éstas no tienen orden o jerarquía, solamente indican diferencias respecto a una o más características (Hernández y otros, 1999).

#### **Validez de instrumentos de recolección de datos**

La validez se refiere, al grado en que un instrumento realmente mide las variables que pretende medir (Hernández y otros, 1999).

Los instrumentos a ser utilizados en la investigación, se validaron mediante la técnica de validez de contenido, que consiste en un examen sistemático de cada uno de los ítems o preguntas del mismo para determinar si miden las variables que se espera medir, la pertinencia del contenido y la claridad de los enunciados de cada uno de ellos.

Para determinar la validez de contenido de cada instrumento y el nivel de concordancia entre los evaluadores, se utilizó el procedimiento estadístico denominado Coeficiente de Proporción de Rangos (CPR) basado en el método a juicio de expertos (Hernández, R. 1994).

En la validación del instrumento se realizó el siguiente procedimiento:

- Se solicitó la colaboración de tres expertos en el área de investigación, (costos, contabilidad general y tributaria) para que evaluaran el contenido del instrumento. Se les proporcionó el cuestionario y la información necesaria.
- Se obtuvo la evaluación del cuestionario de cada uno de los expertos.
- La información proporcionada por cada uno de los expertos se analizó a fin de tomar los correctivos en los casos en que fue necesario.
- Finalmente se calculó el coeficiente de proporción de rango y el coeficiente de proporción de rango corregido.

Al calcular el coeficiente de proporción de rango (Anexo 4) el mismo indicó que los instrumentos son de alta validez, dado que el grado de concordancia de los tres expertos evaluadores resultó alto 0,82 (mayor a 0,80) en torno a las variables que el instrumento pretende medir.

### **Confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos**

Una vez diseñado el cuestionario se procedió a aplicar una prueba piloto al 100% de la población objeto de estudio, es decir, a la empresa mencionada del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, que forman parte de la muestra, para verificar la confiabilidad y operatividad del mismo.

Para Pardinas (1983) un cuestionario es confiable cuando su aplicación repetida al mismo sujeto u objeto produce los mismos resultados y es operativo cuando su vocabulario es entendido en un sentido unívoco, o con el mismo significado definido por el diseñador del instrumento. Con la aplicación del cuestionario piloto se determinó si las instrucciones y los ítems fueron comprendidos y funcionaban adecuadamente. Con base en los resultados de la prueba piloto y la

opinión de los expertos, el instrumento preliminar fue ajustado para lograr el instrumento definitivo aplicado.

### **Técnicas e instrumentos de procesamiento de datos**

Los datos obtenidos en la investigación por medio de los instrumentos diseñados para tal fin se organizaron y procesaron de forma computarizada a fin de obtener resultados más rápidos, con menos riesgos que el sistema manual y con el propósito de presentar la información de manera ordenada, clara y sencilla. Los datos se procesaron, atendiendo a los siguientes pasos:

- a. **Comprobación:** Se verificó que los cuestionarios estuviesen completos, con el fin de garantizar la existencia de toda la información necesaria para responder las interrogantes de la investigación y satisfacer los objetivos planteados.
- b. **Clasificación de los datos:** Los datos se agruparon atendiendo a la clasificación adoptada en la investigación.
- c. **Codificación:** Es el procedimiento técnico mediante el cual los datos fueron categorizados. A través de la codificación los datos sin elaborar fueron transformados en gráficos y tablas de fácil entendimiento por parte del lector y del investigador.
- d. **Tabulación:** Es una parte del proceso técnico en análisis estadístico de los datos, la operación esencial en la tabulación es el recuento para determinar el número de casos que encajan en las distintas categorías.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

En el presente capítulo se presentan los datos recolectados en las fuentes utilizadas para el estudio así como el procesamiento y análisis de los mismos, lo cual permitió el alcance de cada uno de los objetivos de investigación trazados.

#### **Generalidades de las comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida**

##### **Reseña histórica**

La empresa comercializadora al mayor de medicamentos estudiada se constituyó en el 27 de noviembre del año 1979, bajo la denominación de CORPORACIÓN DROGUERÍA LOS ANDES (DROLANCA); se registró con cuarenta y cuatro (44) accionistas fundadores con un capital social de dos millones doscientos mil bolívares (Bs. 2.200.000), con un costo por acción de un mil bolívares (Bs. 1.000), cada accionista suscribió un paquete de cincuenta (50) acciones, canceladas en cinco (5) cuotas mensuales.

Como toda empresa nueva, los primeros años de operación de DROLANCA fueron un tanto difíciles, pues la empresa se enfrentó a dificultades, estado de atraso en sus obligaciones y reducción de capital. No obstante, a medida que trascurrieron los años la compañía fue tomando su propio cauce.

En el año 1990 se emitieron nuevas acciones de capital con la finalidad de recaudar fondos para la construcción de la sede propia, cuya inauguración se realizó en febrero de 1992, y en la que actualmente labora la unidad corporativa y la sucursal El Vigía. La empresa continuó su desarrollo apoyada en el trabajo y esfuerzo de todo su personal, desde el cuerpo directivo hasta la base de la organización, lo cual se constituyó en factor esencial para alcanzar su solidez económica y financiera.

A partir del año 1993 se abre una nueva sede (otra sucursal) en Barquisimeto, que permite comenzar a atender a los clientes de esa región y sus alrededores. En el año 1999 se inaugura en Maracaibo la sucursal del Zulia, en el año 2002 se inaugura una nueva sucursal en la ciudad de Maturín: DROLANCA Oriente, y en el año 2008 se abre la sucursal Caracas. De esta manera, el crecimiento de la Corporación ha sido sostenido y por encima de lo proyectado. Actualmente DROLANCA atiende 24 estados del país y mantiene el tercer lugar de participación en el mercado farmacéutico nacional.

### **Misión, visión, valores y objetivos empresariales**

Como misión, la empresa DROLANCA expresa en el Manual de Identificación Corporativo, actualizado y vigente desde abril 2005:

Somos una empresa de comercialización y distribución de productos farmacéuticos y misceláneos para salud y el bienestar de los venezolanos, orientados a incrementar congruentemente la rentabilidad y participación en el mercado a corto y mediano plazo, apoyándonos en tecnología con visión de liderazgo, capital humano, accionistas clientes y socios comerciales, posicionando una imagen sólida que se fundamenta en nuestros principios y valores.

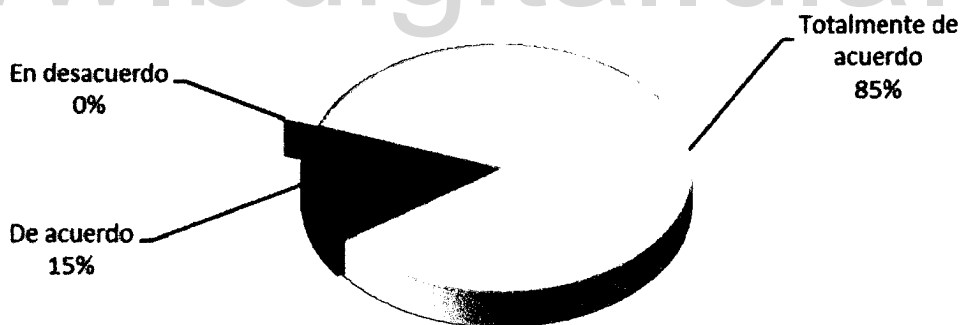
Como visión corporativa la empresa DROLANCA, expresa en este mismo manual:

Ser líderes en la comercialización y distribución de productos farmacéuticos y misceláneos en un mercado global, apoyándonos en tecnología de vanguardia y talento humano motivado, capacitado y

comprometido con la excelencia, generando confianza y valor a los clientes, accionistas, trabajadores, proveedores y comunidad.

Sobre la formulación de la misión y visión de la organización, al analizar la información recolectada, se puede observar que el 85% de los entrevistados se sienten plenamente identificados con la misión y la visión de la organización, mientras que un 15% de los entrevistados afirma sentirse identificados con la misión y la visión aunque la misma debería actualizarse a las nuevas exigencias sociales y del mercado (Gráfico 1). Resulta oportuno traer a colación que ese 15% tiene una perspectiva acertada pues es necesario que la misión y visión se adapte a los cambios o exigencias de la sociedad actual; en este sentido, Fleitman (2000) define a la visión como el camino al cual se dirige la empresa a largo plazo y sirve de rumbo y aliciente para orientar las decisiones estratégicas de crecimiento junto a las de competitividad, por ello la misma debe redefinirse periódicamente.

Se siente usted identificado con la visión y misión de la empresa?



**Gráfico 1. Identificación con la misión y la visión.**  
Fuente: Elaboración propia.

La empresa DROLANCA expresa en dicho Manual valores corporativos como:

- Ética: El compromiso moral, la transparencia, el respeto y la honestidad dirigen nuestra acción en las negociaciones con nuestros clientes y proveedores persiguiendo el bien común.
- Calidad de servicio: Nos diferenciamos por ofrecer a nuestros clientes y proveedores trato personalizado, atención y respuesta efectiva en la búsqueda de la excelencia.
- Dedicación al trabajo: Como talento humano nos caracterizamos por la responsabilidad, perseverancia, disciplina, mística y motivación en pro de lograr los objetivos de la Corporación.
- Pertenencia: Cada una de las tareas que desarrollamos afianza el sentido de pertenencia y compromiso para el cumplimiento de nuestra misión como corporación, pues formamos la gran familia DROLANCA.
- Trabajo en equipo: Cooperamos en la solución de problemas y nos esforzamos para que el trabajo en equipo sea agradable y productivo, permitiendo una adecuada toma de decisiones a través del intercambio y participación de todos.
- Confianza: Nuestro crecimiento sostenido y la solidez en el mercado genera un amplio clima de confianza que nos compromete aún más con nuestros accionistas, clientes, proveedores y trabajadores.
- Solidaridad: Actuamos con sentido de comunidad y ofrecemos apoyo para el desarrollo de todos los que componen esta gran familia.

Como objetivos y metas de corto, mediano y largo plazo la empresa DROLANCA, se traza:

- Consolidar el tercer lugar de participación en el *ranking* del mercado farmacéutico nacional, fortaleciendo la calidad de servicio hacia nuestros clientes, a través de pedidos de calidad y con entregas oportunas.
- Satisfacer las expectativas de nuestros accionistas, alcanzando niveles de rentabilidad para este ejercicio económico que superen el 5 %.

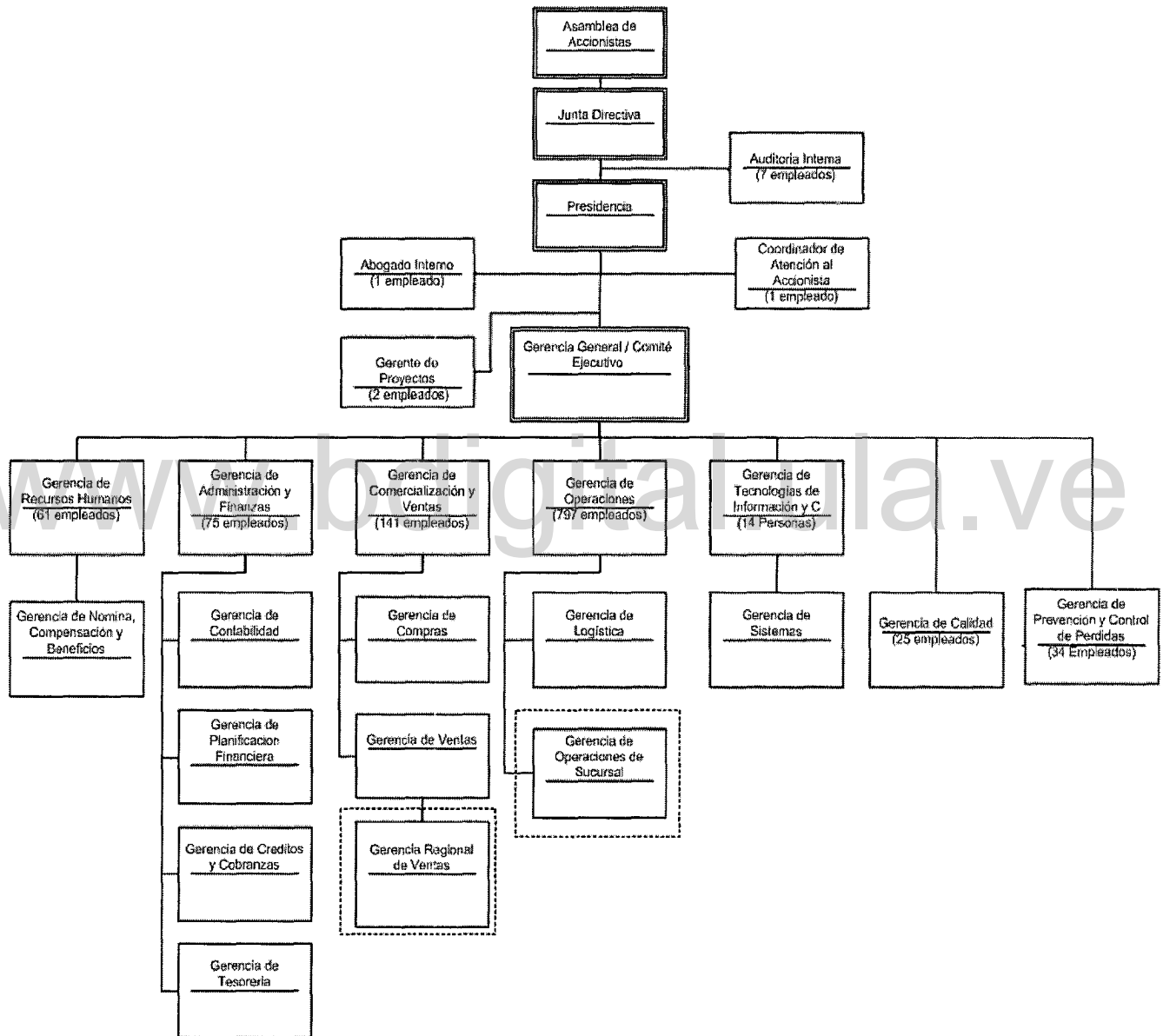
- Fortalecer en su totalidad el mercado que constituye la región oriente norte y oriente sur del país.
- Alcanzar un primer lugar de participación en el ranking del mercado farmacéutico nacional diversificando nuestro portafolio de servicio y orientando a la empresa a la incursión en canales de nuevos negocios.
- Incrementar la eficiencia operativa de nuestros almacenes a través de una semiautomatización de las sucursales Maracaibo, Maturín y El Vigía.
- Satisfacer las expectativas de nuestros accionistas alcanzando niveles de rentabilidad que superen el 8,00%.
- Alcanzar un primer lugar de participación en el ranking del mercado farmacéutico nacional a través de la consolidación de una propuesta de servicio innovadora y diferenciada para todos nuestros clientes.
- Consolidar la construcción de un gran almacén automatizado en la ciudad de Santa Cruz de Aragua posicionando a DROLANCA como líder del mercado nacional y referencia logística del país.
- Satisfacer las expectativas de nuestros accionistas alcanzando niveles de rentabilidad que superen el 10 %.

### **Estructura organizativa**

A partir de los datos recabados, a continuación se expone una descripción de los cargos que forman parte de la estructura organizativa de la empresa estudiada (Gráfico 2):

- Asamblea de accionistas: Máxima autoridad de la compañía.
- Junta Directiva: Es elegida cada tres años por la asamblea de accionistas, y está conformada por siete miembros, presidente, vicepresidente, secretario y cuatro directores.
- Presidente: presidente ejecutivo y de la junta directiva de la empresa.

- Gerencia General: Actualmente la compañía es dirigida por el gerente general o comité ejecutivo, esta figura funge como ente conector entre las áreas que conforman la organización y garantiza la consecución de los objetivos estratégicos planteados por la Junta directiva.



**Gráfico 2. Estructura organizativa de la Corporación DROLANCA, C.A.**

Fuente: Elaboración propia.

Dentro de la estructura también se contemplan algunos cargos de staff a la Junta Directiva (Gráfico 2):

- Auditor interno: Encargado de planificar y dirigir los procesos de auditoría interna de DROLANCA con el propósito de mitigar los riesgos a los cuales se ve expuesta la empresa, siguiendo los lineamientos de la Presidencia y la Junta Directiva.
- Coordinador de atención al accionista: Su principal función es coordinar y controlar el proceso de atención al accionista cumpliendo las buenas prácticas estipuladas para gobierno corporativo, siguiendo los lineamientos de la Junta Directiva.
- Abogado interno: Es responsable de coordinar el funcionamiento correcto del área legal de corporación DROLANCA, garantizando información actualizada, canalización oportuna de casos según corresponda, ejecución de trámites y demás solicitudes de manera expedita, procurando proteger a la empresa de daños y perjuicios que afecten su patrimonio.
- Gerencia de proyectos: Encargada de dirigir la gestión de proyectos que se desarrollen en DROLANCA para asegurar que todas las actividades de gestión de proyectos estén alineadas con el marco estratégico de DROLANCA.

Otros cargos de la estructura organizativa, de menor jerarquía que la Gerencia General/ Comité Ejecutivo (Gráfico 2), son los siguientes:

- Gerencia de Recursos Humanos (Gerencia de 1era línea): Es responsable de planificar, organizar, dirigir y controlar los subsistemas de recursos humanos, garantizando el funcionamiento óptimo de todos los procesos que lo componen, y proporcionando un clima organizacional adecuado que permita el desarrollo de la actividad productiva de la empresa, todo ello bajo la plataforma de un ambiente seguro para los trabajadores, siguiendo las directrices del presidente.

- Gerencia de Administración y Finanzas (Gerencia de 1era línea): Encargada de planear, administrar y controlar los recursos financieros de DROLANCA con el objeto de garantizar los medios necesarios para el desarrollo eficaz de las operaciones del negocio, generando e implementado estrategias oportunas basadas en criterios de transparencia, confiabilidad y rentabilidad para contribuir con el logro de las metas de la organización, siguiendo las directrices y políticas de la Junta Directiva.
- Gerencia de Comercialización y Ventas (Gerencia de 1era línea): Es responsable de diseñar, planificar, dirigir y controlar las estrategias comerciales de DROLANCA para garantizar el cumplimiento de los objetivos asignados al área de comercialización y ventas, siguiendo los lineamientos de la Presidencia y la Junta Directiva.
- Gerencia de Operaciones (Gerencia de 1era línea): Encargada de planificar, organizar, dirigir y controlar las operaciones de DROLANCA para prestar un servicio óptimo a los clientes al menor costo posible, siguiendo los lineamientos de la Junta Directiva.

Dentro de las gerencias de segunda línea (Gráfico 2), se presentan:

- Gerencia de Tecnología de Información: Encargada de planificar las estrategias a nivel organizacional del entorno asociado a las tecnologías de información y comunicación, estableciendo los lineamientos para la elaboración del plan estratégico y plan operativo del área que garantice el logro de los objetivos estratégicos de DROLANCA.
- Gerencia de nómina, compensación y beneficios: Es responsable de planificar, organizar, dirigir y controlar los procesos de ingreso de personal, nómina obligaciones parafiscales, compensación y beneficios, que garanticen el cumplimiento oportuno dentro del marco de las legislaciones vigentes aplicables, contratación colectiva, las políticas, normas y procedimientos diseñados, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Recursos Humanos.

- Gerencia de Contabilidad: Encargada de planificar, organizar, dirigir y controlar los procedimientos en el área contable de DROLANCA con el propósito de brindar información oportuna, fidedigna y confiable de la situación que facilite la toma de decisiones gerenciales, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Administración y Fianzas.
- Gerencia de Planificación Financiera: sus principales funciones son diseñar, elaborar y analizar instrumentos e informes financieros mediante el análisis, evaluación y procesamiento de datos, hechos e indicadores económicos-financieros que permitan conocer la realidad de la empresa y su proyección a corto, mediano y largo plazo, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Administración y Finanzas.
- Gerencia de Crédito y Cobranzas: Planificar, organizar, dirigir y controlar los procesos de crédito y cobranzas para recuperar, dentro de los plazos establecidos, el capital de trabajo de la empresa que le permita cumplir con sus compromisos financieros, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Administración y Finanzas.
- Gerencia de Tesorería: Encargada de dirigir y controlar la aplicación de procedimientos administrativos requeridos para el eficiente uso de los recursos financieros de DROLANCA, con el objeto de generar rentabilidad, cuidando el cumplimiento de compromisos ante terceros, realizando para ello la planificación de pagos de DROLANCA, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Administración y Finanzas.
- Gerente de Compras: Sus principales funciones son planificar, supervisar y dirigir la gestión de reposición de inventario de acuerdo a las necesidades del departamento de ventas y el presupuesto mensual de ventas asignado a cada sucursal para garantizar una gestión de negocios con condiciones comerciales y financieras favorables a DROLANCA, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Comercialización y Ventas.
- Gerencia de Ventas: Encargada de dirigir y controlar la venta de productos farmacéuticos y misceláneos para cumplir con el presupuesto de ventas anual

establecido por la corporación, realiza seguimiento del estatus de la cobranza para mantener la mayor cartera de clientes activa, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Comercialización y Venta.

- Gerencia de Logística: Sus principales funciones son dirigir y controlar las operaciones de manejo de los inventarios y gestión de la flota de DROLANCA para prestar un servicio óptimo a los clientes al menor costo posible, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Operaciones.
- Gerencia de Sistemas y Desarrollos: Encargada de planificar, diseñar, controlar e implementar las políticas de manejo de los sistemas para el mantenimiento de los estándares de operación adecuados a la organización, siguiendo los lineamientos del Gerente de Tecnología de Información y Comunicación.
- Gerencia de Calidad: Encargada de planificar, organizar, dirigir y controlar la evaluación de los procesos de DROLANCA a través de la implementación y mantenimiento de un sistema de gestión basado en las normas Buenas Prácticas de Distribución, las normas ISO 9001-2008, y OHSAS 18001-2007 para garantizar la estandarización y mejora continua de los procesos, siguiendo los lineamientos del Comité Ejecutivo.
- Gerencia de Prevención y Control de Pérdidas: Sus principales funciones son Planificar, dirigir y controlar los procesos de prevención y control de pérdidas en DROLANCA para garantizar el resguardo de las personas, inventario, bienes, instalaciones y activos en general, siguiendo los lineamientos del Comité Ejecutivo.

Otras dos gerencias de reporte funcional al corporativo, que constituyen la estructura gerencial de las sucursales (Gráfico 2) son:

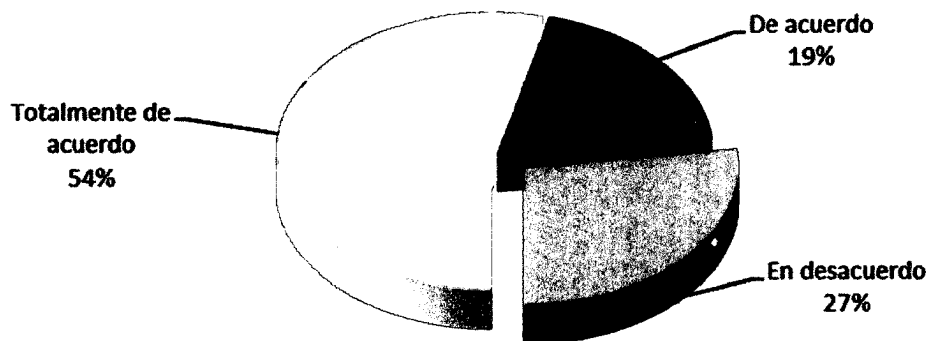
- Gerente de Operaciones de Sucursal: Encargado de planificar, dirigir y controlar con calidad los procesos logísticos administrativos de la sucursal con el objeto de desarrollar una labor integral que genere valor a DROLANCA bajo un marco de

productividad y calidad, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Operaciones.

- Gerente Regional de Ventas: Encargada de coordinar y supervisar la venta y la cobranza de los Ejecutivos de Negocio, impulsando las mismas para garantizar el cumplimiento de la cuota del presupuesto de ventas y cobranza establecido para su región, siguiendo los lineamientos de la Gerencia de Ventas.

La información recolectada de fuentes primarias, permite afirmar que aunque el 54% de los gerentes de la Corporación opinan que la estructura es la adecuada, la misma debería modificarse y adaptarse a nuevas tendencias gerenciales, mientras que un 19% de los gerentes opina que su funcionamiento actual es óptimo (Gráfico 3). Por su parte, un 27% de los gerentes opina que la estructura necesita cambios relevantes. Considerando que la estructura organizacional determina los modos en los que opera la organización en el mercado además de los objetivos que se plantea alcanzar y que dicha estructura permite la asignación expresa de responsabilidades de las diferentes funciones, es de resaltar que un buen porcentaje de gerentes entrevistados están en desacuerdo con la estructura organizacional actual de la empresa (cabe preguntarse ¿por qué están en desacuerdo?), por lo que es necesario encontrar respuestas a ello para visualizar qué ha pasado y el porqué de ello, a los fines de agilizar así la toma de decisiones y el alcance de objetivos. Esta última consideración es a propósito de lo indicado por Kast (citado por Torres, 2008), quien considera a la estructura organizacional como el patrón establecido de relaciones entre los componentes o partes de una organización con el fin de alcanzar objetivos comunes.

**¿Cree usted que la actual estructura organizacional se adapta a la realidad de la empresa?**

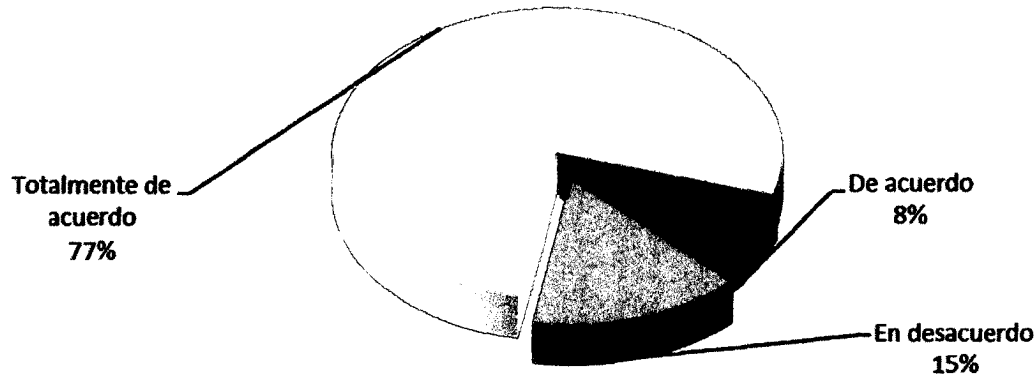


**Gráfico 3. Estructura organizacional.**

**Fuente: Elaboración propia.**

Al aplicar los instrumentos de recolección de datos, se observa que la mayoría de los gerentes entrevistados (77%) está totalmente de acuerdo en que la toma de decisiones y el control de las líneas de mando en la organización apoyan eficientemente el proceso de toma de decisiones, mientras que un 15% de los gerentes opina que la toma de decisiones es lenta y las líneas de mando demasiado rígidas e inflexibles, dificultando este proceso, el cual, según Colom et ál. (1994), supone un constante intercambio social. Asimismo, afirman los autores antes nombrados que cualquier acto empresarial es fruto de una decisión (consciente o inconsciente) que se resuelve en complejos procesamientos de información. Sin embargo, cuando analizamos las respuestas, se observa que algunos gerentes entrevistados creen que no hay el debido apoyo en la toma de decisiones, y ello repercute de manera negativa en la empresa, por eso es importante que la estructura de líneas de mando debe ser abierta, flexible y móvil, asegurando una gestión dinámica a través de la descentralización, la delegación y la asunción de responsabilidades, con lo que a su vez se asegura la participación, la cooperación y la coordinación.

**¿Considera usted que la actual estructura de líneas de mando en la empresa apoya eficientemente el proceso de toma de decisiones?**



**Gráfico 4. Líneas de mando vs Toma de decisiones.**

**Fuente:** Elaboración propia.

#### **Estructura organizacional por sucursales**

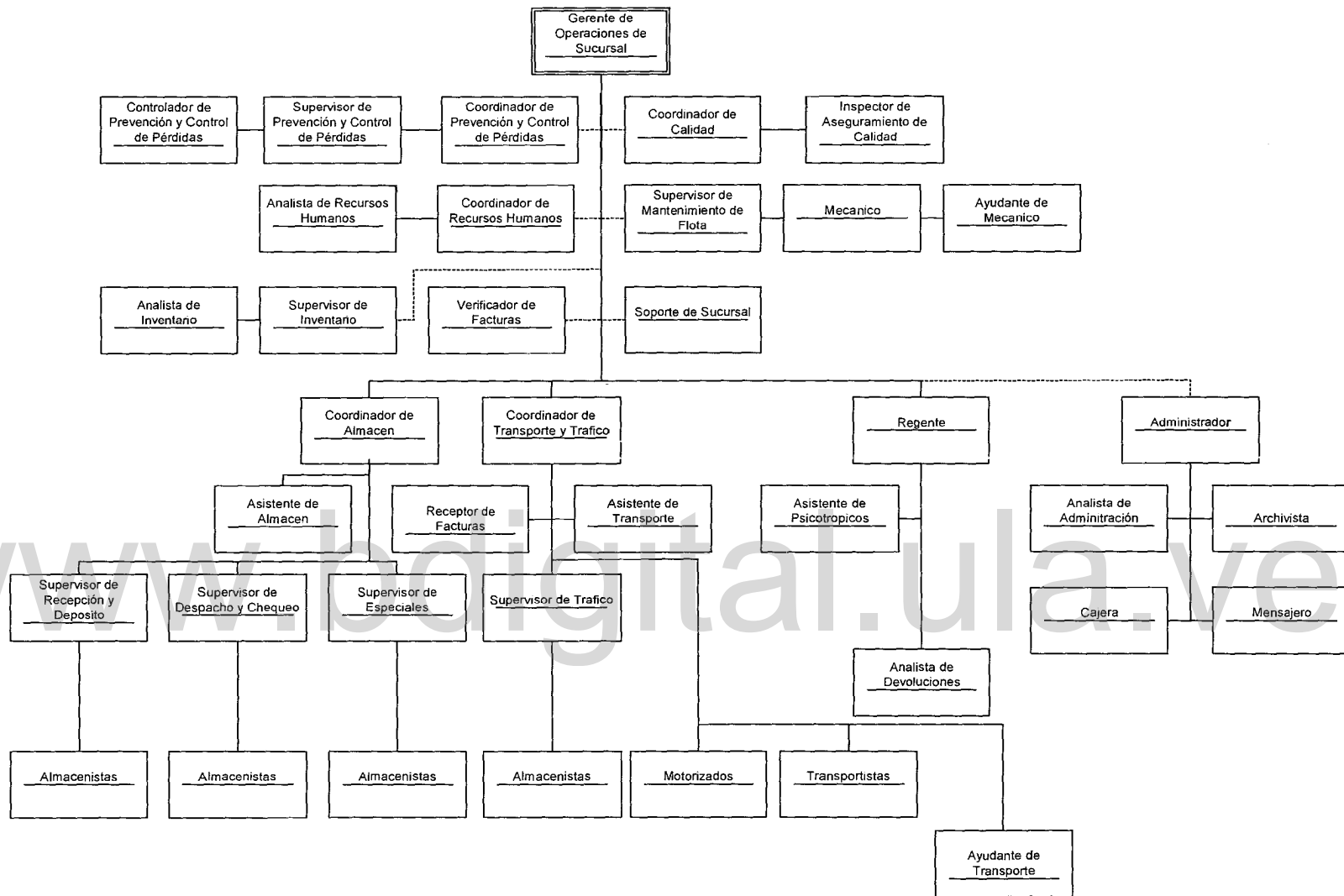
De acuerdo a los datos recabados, se pudo conocer cómo la estructura organizacional de las cinco sucursales de la empresa estudiada son idénticas (Gráfico 5). La sucursal está compuesta por una estructura que garantiza el desempeño eficiente de las operaciones, está encabezada por el gerente de operaciones de la sucursal y, en línea descendente, una serie de coordinaciones y personal de base que garantizan la ejecución de la estrategia a nivel táctico y operativo.

A continuación se presenta una descripción breve de los cargos que forman parte de la estructura organizativa de sucursal:

- **Almacenista:** Encargado de recibir, revisar, seleccionar, chequear y transportar los diferentes productos, los cuales almacena, para luego ser despachados de acuerdo a las órdenes de pedido recibidas con el propósito de enviar a la zona de tráfico y trasladar a los clientes.

- **Supervisor:** Le compete supervisar la realización de las actividades del área de medicinas, sueros y leches, que garanticen un correcto despacho y chequeo de los productos a ser distribuidos, siguiendo instrucciones del coordinador de almacén.

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



**Gráfico 5. Organigrama por sucursal.**

**Fuente.** Elaboración propia.

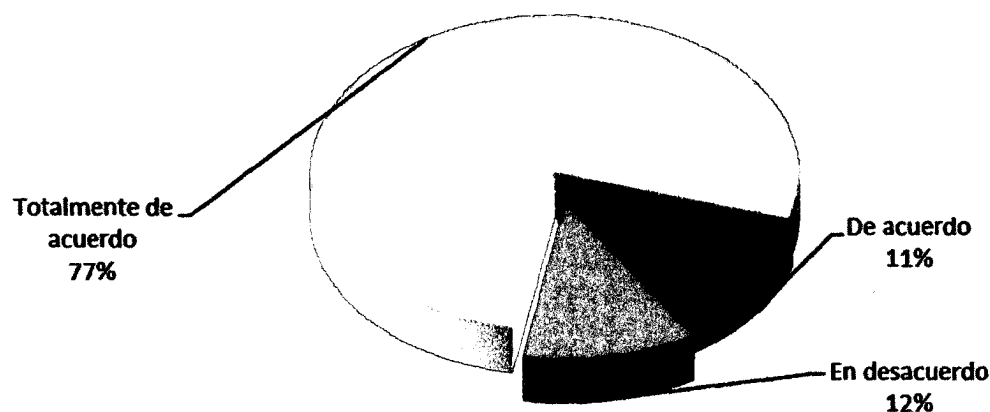
- **Coordinador de almacén:** Encargado de planificar, organizar, dirigir y controlar el proceso de recepción, organización y despacho de productos a los fines de garantizar su preservación y facilitar la preparación y el suministro oportuno de los pedidos. Cumpliendo con los lineamientos emanados por el gerente de operaciones de sucursal.
- **Supervisor de mantenimiento de flota:** Encargado de programar y supervisar el mantenimiento de la flota de vehículos de la sucursal, garantizando el funcionamiento y disponibilidad de la misma; optimizando los recursos disponibles asignados para su gestión; siguiendo los lineamientos del coordinador de mantenimiento de flota.
- **Mecánico:** Entre sus principales funciones destaca: ejecutar todas las órdenes de mantenimiento preventivo y correctivo de los equipos mecánicos del sistema automático de despacho de pedidos.
- **Coordinador de transporte y tráfico:** Encargado de programar, coordinar y supervisar las actividades de organización de los pedidos para garantizar el eficiente traslado y entrega de los productos al cliente de acuerdo a lo planificado. Sigue los lineamientos del gerente de operaciones de la sucursal.
- **Receptor de facturas:** Encargado de relacionar la recepción de las facturas que le son entregadas de los pedidos despachados a los clientes con el fin de asegurar el control de los correlativos de las facturas, mitigando el extravío de las mismas. Sigue los lineamientos del coordinador de transporte y tráfico.
- **Asistente de Transporte:** Entre sus principales funciones destacan, procesar y verificar la información que se genere de las operaciones de transporte de la sucursal y asistir al coordinador de transporte y tráfico en las actividades que este requiera para el desempeño de sus funciones con el propósito de garantizar el cumplimiento de los lineamientos y objetivos de la Corporación.
- **Supervisor de tráfico:** Encargado de supervisar la realización de las actividades del área de tráfico que garanticen una correcta distribución de los pedidos a ser entregados. Sigue instrucciones del coordinador de transporte y tráfico.

- **Regente:** Entre sus principales funciones destacan: coordinar y controlar las actividades de recepción, almacenamiento y distribución de productos farmacéuticos y misceláneos a fin de garantizar que se cumplan los principios éticos y las disposiciones legales (principalmente BPD). Sigue los lineamientos de la Gerencia de Operaciones de Sucursal.
- **Asistente de psicotrópicos:** Encargado de realizar la recepción de productos psicotrópicos para luego ser chequeados y despachados a los clientes para dar respuesta a sus solicitudes. Sigue los lineamientos de la Regencia.
- **Analista de devoluciones:** Entre sus principales funciones destacan: recibir, analizar, generar y procesar las devoluciones recibidas por parte de los clientes dando lugar a las notas de crédito a los clientes para luego ser enviadas a los laboratorios con el propósito de solventar los reclamos realizados por los clientes y a su vez recibir las notas de débito de los laboratorios.
- **Analista de inventario:** Encargado de realizar los conteos de mercancía del almacén para realizar los inventarios que permiten controlar las existencias de mercancía. Sigue los lineamientos de la Coordinación de Inventarios.
- **Supervisor de inventario:** Entre sus principales funciones destacan: planificar y coordinar la ejecución de los inventarios en los almacenes de las sucursales para garantizar el control de la mercancía. Sigue los lineamientos del coordinador de inventario.
- **Supervisor de prevención y control de pérdidas:** Cuya principal función es ejecutar todas las actividades relativas a la prevención y control de pérdidas siguiendo los lineamientos del coordinador de PCP.
- **Coordinador de prevención y control de pérdidas:** Entre sus principales funciones destacan: planificar y programar todas las actividades relativas a garantizar el control de pérdidas en cada una de las áreas de la compañía. Sigue los lineamientos del gerente corporativo de PCP.
- **Coordinador de calidad:** Entre sus principales funciones destacan: planificar y programar todas las actividades relativas al control y análisis de procesos permitiendo proponer oportunidades de mejora en cada una de las áreas.

- **Inspector de aseguramiento de calidad:** Cuya principal función es efectuar las auditorías de pedidos de manera diaria reportando los resultados del chequeo a fin de que sean ejecutadas las acciones correspondientes a mejorar la calidad de los despachos. Sigue los lineamientos del coordinador de calidad.
- **Analista de recursos humanos:** Encargado de efectuar el apoyo correspondiente a la gestión del coordinador de recursos humanos.
- **Coordinador de recursos humanos:** Cuya principal función es realizar todas las actividades inherentes a la selección de personal y actividades administrativas relativas a la asignación de beneficios del personal en la sucursal correspondiente.
- **Soporte de sucursal:** Encargado de efectuar todas las actividades correspondientes al soporte tecnológico de cada uno de los equipos asignados a los trabajadores en la sucursal.
- **Verificador de facturas:** Cuya función es verificar las facturas de toda la mercancía recibida para su correspondiente ingreso al sistema SAP.
- **Administrador:** Encargado de realizar todas las actividades inherentes al apoyo administrativo requerido en la sucursal, específicamente a lo que se refiere a la compra de insumos, generación de los viáticos del personal, control de la caja chica.
- **Analista de administración:** Encargado de apoyar en todas las actividades que debe ejecutar el administrador de la sucursal.
- **Cajera:** Encargada de realizar los pagos asignados a cada uno de los proveedores siguiendo los lineamientos del Dpto. de Tesorería.
- **Gerente regional de ventas:** Desarrollar el plan estratégico de ventas de la región asignada.
- **Ejecutivo de negocios:** cuya principal función es ejecutar el plan estratégico de ventas asignado a su zona.
- **Transportista:** Encargado de recibir, trasladar y entregar los productos con el propósito de satisfacer las necesidades de nuestros clientes. Cumple con las instrucciones asignadas por el coordinador de transporte y tráfico.

Al analizar la información recolectada sobre la estructuración de las sucursales, se puede observar que el 88% de los gerentes entrevistados se inclinan a pensar que existe un apoyo exitoso por parte del corporativo a las sucursales, mientras que el 12% de los mismos piensa que el corporativo es lento y burocrático en cuanto a las sucursales se refiere (Gráfico 6). Cabe decir que las sucursales ayudan al progreso económico de la empresa al amplificar sus operaciones en diferentes lugares, razón mayor para que se les otorgue el suficiente apoyo a fin de optimizar las operaciones financieras en cada una. En este sentido, Robert (2000) señala en cuanto al apoyo a las diferentes unidades organizacionales, que esto constituye un elemento clave que debe ser bien planificado y comunicado. Asimismo, los empleados de las sucursales deben saber qué recursos tienen a su alcance, qué se ha hecho a nivel gerencial y cuál ha sido la disponibilidad del directivo.

**¿Considera usted que los departamentos que conforman la unidad corporativa de la empresa apoyan correctamente las operaciones de las sucursales?**

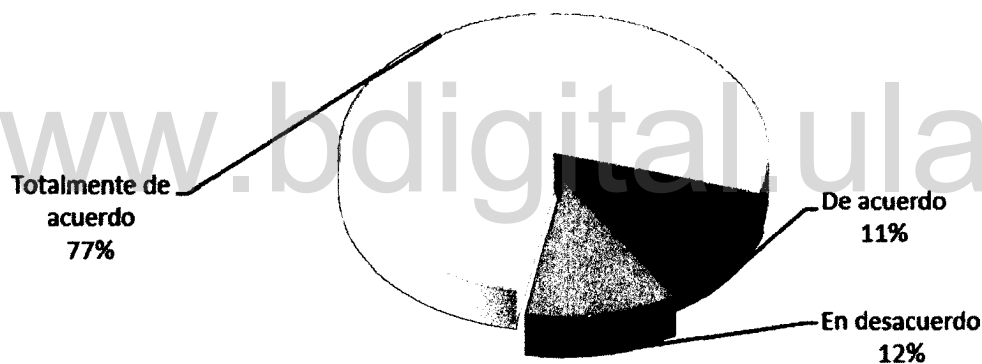


**Gráfico 6. Apoyo a las operaciones de sucursales.**

**Fuente:** Elaboración propia.

Igualmente, la información recolectada muestra que el 88% de los Gerentes entrevistados se inclina a pensar que la estructura jerárquica y organizacional se adapta a las necesidades de las sucursales, mientras que el 12% de los entrevistados opinan que en el corporativo la estructura actual no apoya lo suficientemente las operaciones de las sucursales, no se puede obviar el 12%, que aunque es muy bajo es importante tenerlo en cuenta, puesto que todos deben estar en consonancia con los criterios establecidos en la Organización, por ello, se debe realizar una evaluación en cuanto a los beneficios y operatividad de las diferentes sucursales de la empresa.

**¿Cree usted que los departamentos en las sucursales conforman correctamente la estructura jerárquica de la unidad de negocio?**



**Gráfico 7. Conformación de la estructura jerárquica.**

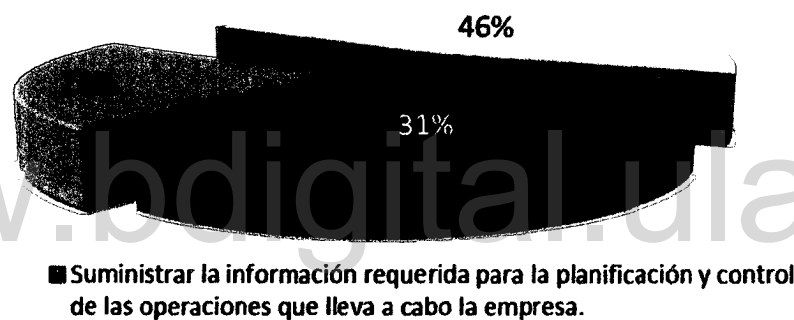
**Fuente: Elaboración propia.**

#### **Diagnóstico del sistema de acumulación de costos utilizado en las comercializadoras de medicamentos**

Al estudiar el sistema contable en términos generales, se pudo conocer que el 46% de la población encuestada manifiesta que el propósito de la contabilidad de la empresa es determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida de la organización al

finalizar el ejercicio económico, mientras que el 31% piensa que esta se debe remitir a suministrar la información requerida para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa. Finalmente, otra pequeña porción de gerentes entrevistados, considera que la contabilidad proporciona información financiera y económica para facilitar la toma de decisiones operativas, tácticas y estratégicas. Cabe considerar que actualmente la contabilidad no se remite solo a llevar cuentas aritméticamente, sino que también provee un relato histórico del acontecer económico y financiero de la organización con sus resultados.

### ¿La contabilidad de la empresa tiene como propósitos?



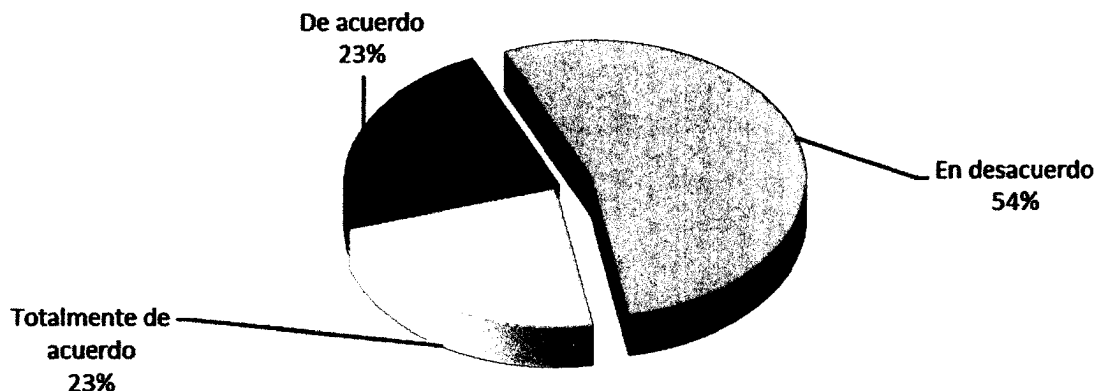
**Gráfico 8. Propósito de la contabilidad de la empresa.**

**Fuente:** Elaboración propia.

La mayoría de los gerentes entrevistados se inclina a pensar que la forma como se llevan los registros contables (Gráfico 9), incluyendo la asignación de costos y el cálculo de beneficios entre las sucursales por parte de la corporación, se hace de manera incorrecta, mientras que el 54% de los gerentes aprecia que los registros contables efectuados en la compañía no proporcionan información confiable y oportuna para la toma de decisiones. Ante estas respuestas es necesario realizar una evaluación o revisión de la situación al respecto por cuanto ello repercute en la gestión general de la organización, en este sentido, Colom et ál. (1994) sostienen que

el definir y adoptar una decisión supone contar con datos precisos y confiables, además de oportunos.

**¿Cree usted que los registros contables efectuados en la compañía proporcionan información confiable y oportuna para la toma de decisiones?**

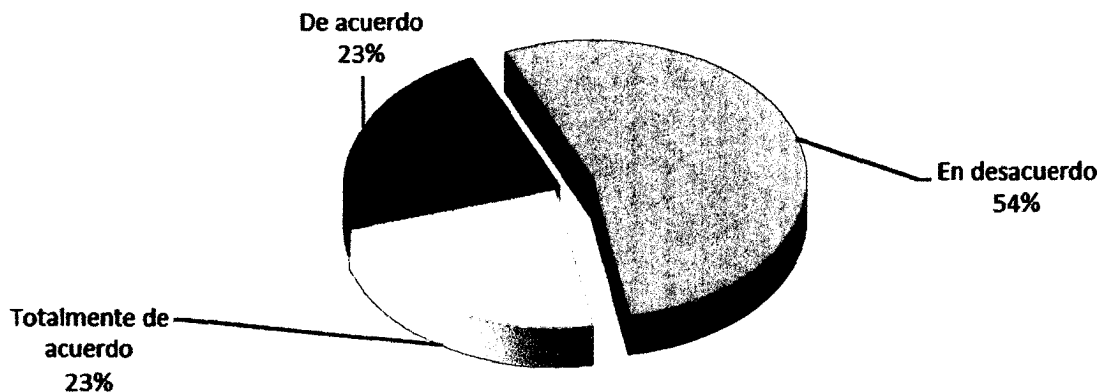


**Gráfico 9. Confiabilidad de registros contables.**

Fuente: Elaboración propia.

El 54% de los gerentes entrevistados percibe que la política de asignación de costos es errónea y que no se ajusta a la realidad financiera y administrativa de la organización, donde algunas sucursales generan más ingresos pero reciben una cantidad de costos no equitativa; contrariamente a lo que piensa el 46% de los gerentes entrevistados (Gráfico 10). Significa entonces, que más de la mitad de gerentes considera que la política de asignación de costos a las sucursales no es la adecuada, no es equitativa, por lo que obstaculiza la visualización de la realidad financiera y administrativa de la empresa.

**¿Considera usted que las políticas de asignación de costos actuales apoyan eficientemente el proceso de toma de decisiones en la empresa?**



**Gráfico 10. Políticas de distribución de costos.**

**Fuente:** Elaboración propia.

Con miras a la determinación detallada de la estructura de costos y para el desarrollo del cálculo de rentabilidad por centros o unidades organizacionales fue necesario analizar la metodología de cálculo usado actualmente por la empresa en estudio.

Ante todo, es de vital importancia profundizar sobre el desarrollo del ciclo comercial de las empresas comercializadoras de medicamentos con miras a identificar los recursos requeridos para poder llevar a cabo cada una de las fases del proceso operativo.

En el caso de la Corporación DROLANCA el proceso de distribución comienza por la emisión de las órdenes de compra que produce el departamento de compras para los distintos laboratorios, principales proveedores comerciales, en función de la demanda y las exigencias del mercado farmacéutico. Una vez que se concreta el proceso de negociación con los laboratorios bajo acuerdos comerciales y condiciones de descuentos financieros, se activa el despacho de las unidades a cada

sucursal, donde bajo un procedimiento de recepción de mercancía y verificación de facturas se le da entrada a los inventarios, para así contar en un plazo menor a cuarenta y ocho horas con los medicamentos en libre utilización con el propósito de satisfacer las necesidades de los principales clientes que son las farmacias, quienes por medio de un equipo altamente calificado, generan los pedidos que serán despachados en sus puntos de venta.

Posteriormente, se activa el proceso logístico de facturación y despacho de mercancía, en el que por medio del equipo de ventas se logra satisfacer las necesidades del sector. Finalmente, el ciclo comercial se cierra en el momento que los clientes cancelan las facturas asociadas a los productos despachados, bajo las condiciones negociadas en descuentos y plazos de pago. Este ciclo comercial tiene retroalimentación durante todos los períodos contables, teniendo variabilidad según el comportamiento del mercado.

Los recursos utilizados dentro del anterior ciclo de operaciones en las empresas comercializadoras de medicamentos son: medicamentos a ser comercializados (mercancías para la venta), gastos de personal, patentes, impuestos, mantenimiento general, honorarios profesionales, arrendamientos, gastos de sistemas, gastos generales, telecomunicaciones, comisiones de ventas, mantenimiento de flotas, gastos de papelería y gastos por intereses de financiamiento externo y propio, entre otros.

En la presente investigación se pudo observar el modelo actual utilizado por la empresa Corporación DROLANCA para medir la rentabilidad asociada a la gestión y en los que se aplica la asignación de costos y gastos de la unidad corporativa a las sucursales.

En la tabla 5, se ilustra el Estado de Ganancias y Pérdidas con el resultado operacional de cada sucursal, producto de la gestión en las actividades que realizan

las mismas, antes de la asignación de costos y gastos de la unidad central; y en la Tabla 6, el mismo modelo actual de rentabilidad después de la asignación de costos y gastos de la unidad central bajo las variables consideradas por la empresa, permitiendo establecer un punto de comparación para la aplicación de los sistemas de costos parciales.

En la tabla 5, se presenta la forma de cálculo de la utilidad de cada sucursal de la empresa en estudio, en que cada sucursal (ubicada en distintos puntos geográficos del país) reporta sus propios ingresos, obtenidos como resultado de sus operaciones de venta de los medicamentos, acompañados de sus respectivos descuentos, ofertas comerciales y devoluciones, costos de ventas, descuentos financieros de los laboratorios, entre otros conceptos, con el fin de determinar la utilidad bruta en operaciones. Posteriormente, se presenta para cada sucursal la estructura de gastos necesaria para llevar a cabo el ciclo de comercialización, en los que la compañía, categoriza los grupos en tres grandes bloques:

- Gastos de administración: Se incluyen los gastos de personal, patentes municipales, otros impuestos como los derivados de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI) que es la de mayor impacto, mantenimiento general, honorarios profesionales, arrendamientos, sistemas y gastos generales, entre otros.
- Gastos de operación: Se agrupa todo lo concerniente a los gastos de telecomunicaciones, comisiones por ventas, gastos de papelería y otros insumos, viáticos, mantenimiento de flota, pérdidas por cuentas incobrables, gastos de prevención y control de pérdidas, y las diferencias de inventarios, entre otros conceptos asociados a la operatividad del negocio.
- Gastos financieros: Este grupo incluye los gastos por depreciaciones, intereses de financiamiento externo, intereses de financiamiento propio e ingresos por intereses, entre otros conceptos que la compañía

utiliza para registrar partidas que no tienen relación directa con las operaciones propias de la empresa (comercialización).

Es importante acotar, que esta categorización fue determinada teniendo como principal insumo el balance de la empresa, compuesto por todo el plan de cuentas, donde se analizaron conceptos de partidas contables asociados a los mismos conceptos. Por ejemplo, según la información observada, en el grupo de Gastos de Personal, se encuentran los registros de salarios, obligaciones contractuales como aportes SSO, LVH, INCES, prestaciones sociales, vacaciones, bono vacacional, utilidades y otros conceptos que apliquen bajo el lineamiento ya mencionado.

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

**Tabla 2. Cálculo de la rentabilidad por sucursales antes de la asignación de costos y gastos del nivel corporativo**

	VENEZUELA Año 2011 VENEZUELA	BOGOTÁ Año 2011 BOGOTÁ	BOGOTÁ Año 2011 BOGOTÁ	BOGOTÁ Año 2011 BOGOTÁ	BOGOTÁ Año 2011 BOGOTÁ	BOGOTÁ Año 2011 BOGOTÁ
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	<b>2.104.336</b>	<b>2.424.407</b>	<b>1.710.835</b>	<b>1.488.764</b>	<b>989.299</b>	<b>8.684.641</b>
	24,23%	27,92%	19,70%	16,80%	11,16%	
<b>Ofertas Entregadas</b>	<b>1.469 4,26%</b>	<b>724 4,22%</b>	<b>1.180 3,70%</b>	<b>867 3,74%</b>	<b>770 3,81%</b>	<b>5.010 3,98%</b>
	29,32%	14,46%	23,55%	17,80%	33,37%	100,00%
<b>Descuentos por volumen</b>	<b>4.462 12,94%</b>	<b>2.372 13,81%</b>	<b>4.148 13,00%</b>	<b>2.744 11,84%</b>	<b>2.585 12,79%</b>	<b>16.305 12,85%</b>
Descuentos por pronto pago	1.740 3,04%	733 4,27%	1.723 5,41%	1.288 5,34%	1.038 5,14%	6.471 5,10%
Exoneración por Perdidas de Descuentos	- 0,00%	1 0,01%	- 0,00%	53 0,23%	- 0,00%	54 0,04%
Devoluciones en Ventas	265 0,77%	97 0,56%	143 0,44%	79 0,34%	268 1,32%	848 0,67%
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>(26.559) 76,93%</b>	<b>(18.247) 77,13%</b>	<b>(24.664) 77,44%</b>	<b>(18.202) 78,52%</b>	<b>(15.846) 76,64%</b>	<b>-98.219 77,35%</b>
<b>Costo de ventas</b>	<b>23.014 66,72%</b>	<b>11.479 66,84%</b>	<b>21.356 67,05%</b>	<b>15.508 66,89%</b>	<b>13.389 66,24%</b>	<b>84.740 66,77%</b>
Ingresos por pronto pago	(946) 2,74%	(597) 3,47%	(970) 3,05%	(806) 3,48%	(512) 2,54%	-3.891 3,02%
Ingresos Financieros por no Devolucion	(18) 0,05%	(11) 0,06%	(17) 0,05%	(15) 0,07%	(14) 0,07%	-75 0,06%
Descuento por volumen de compra	(123) 0,36%	(53) 0,31%	(83) 0,29%	(83) 0,36%	(71) 0,35%	-422 0,33%
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	<b>21.927 63,58%</b>	<b>10.819 62,89%</b>	<b>20.277 63,66%</b>	<b>14.904 63,00%</b>	<b>12.780 63,28%</b>	<b>80.412 63,36%</b>
<b>GASTOS DE ADMINISTRACIÓN</b>	<b>841 2,44%</b>	<b>496 2,89%</b>	<b>887 2,78%</b>	<b>684 2,82%</b>	<b>621 3,07%</b>	<b>3.498 2,76%</b>
Gastos de personal	653 1,89%	415 2,42%	873 1,80%	483 1,96%	408 2,02%	2.503 1,97%
Patente	106 0,31%	32 0,18%	289 0,74%	127 0,55%	124 0,61%	623 0,49%
Otros impuestos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Mantenimiento general	41 0,12%	21 0,12%	37 0,12%	24 0,10%	5 0,02%	127 0,10%
Honorarios profesionales	9 0,03%	2 0,01%	- 0,00%	0 0,00%	2 0,01%	13 0,01%
Arrendamientos	1 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	- 0,00%	0 0,00%	2 0,00%
Sistemas	0 0,00%	2 0,01%	3 0,01%	1 0,00%	0 0,00%	5 0,00%
Gastos Generales	8 0,02%	9 0,05%	10 0,03%	17 0,07%	11 0,05%	34 0,04%
Seguros	16 0,05%	14 0,08%	22 0,07%	20 0,09%	6 0,03%	78 0,06%
Trámites Judiciales y administrativos	1 0,00%	0 0,00%	1 0,00%	1 0,01%	0 0,00%	8 0,00%
Servicios de terceros	6 0,02%	2 0,01%	6 0,02%	11 0,05%	65 0,32%	90 0,07%
Comisiones bancarias	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
<b>TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN</b>	<b>454 1,32%</b>	<b>259 1,51%</b>	<b>381 1,20%</b>	<b>332 1,43%</b>	<b>249 1,23%</b>	<b>2.675 1,32%</b>
<b>GASTOS OPERATIVOS</b>	<b>454 1,32%</b>	<b>259 1,51%</b>	<b>381 1,20%</b>	<b>332 1,43%</b>	<b>249 1,23%</b>	<b>2.675 1,32%</b>
Gasto de telecomunicaciones	15 0,04%	5 0,03%	13 0,04%	11 0,05%	11 0,05%	54 0,04%
Comisiones de ventas	19 0,05%	13 0,08%	14 0,04%	20 0,08%	14 0,07%	79 0,06%
Gastos de papelería y Otros insumos Operativos	23 0,07%	12 -0,07%	16 0,06%	12 0,05%	19 0,09%	84 -0,07%
Viáticos	67 0,19%	70 0,41%	51 0,16%	72 0,31%	31 0,15%	291 0,23%
Plates y envíos de mercancía	1 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	1 0,00%
Arrendamientos para Operaciones	4 0,01%	1 0,01%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	23 0,02%
Mantenimiento de la Flota	51 0,15%	58 0,34%	119 0,37%	80 0,34%	25 0,12%	392 0,30%
Gastos de Prevención y Control de Perdidos	65 0,19%	24 -0,14%	46 0,14%	58 0,25%	43 0,21%	237 -0,19%
Apartado para Póliza Terrestre	43 0,13%	21 0,13%	40 0,13%	29 0,13%	25 0,13%	159 0,13%
Suministros	49 0,14%	31 0,18%	43 0,13%	26 0,11%	20 0,10%	166 0,13%
Perdidas por Incobrables	61 0,18%	1 0,01%	2 0,01%	- 0,00%	11 0,05%	73 0,06%
Diferencias en inventarios	57 0,16%	21 0,12%	38 0,12%	23 0,10%	32 0,16%	171 0,13%
<b>PUBLICIDAD Y MERCADEO</b>	<b>- 0,00%</b>	<b>- 0,00%</b>	<b>- 0,00%</b>	<b>- 0,00%</b>	<b>- 0,00%</b>	<b>- 0,00%</b>
<b>GASTOS FINANCIEROS</b>	<b>(8) 0,02%</b>	<b>154 0,20%</b>	<b>(25) -0,08%</b>	<b>(71) -0,31%</b>	<b>(68) -0,34%</b>	<b>(49) -0,38%</b>
Depreciación y amortización	40 0,12%	32 0,18%	30 0,09%	43 0,18%	15 0,07%	159 0,13%
Intereses Financiamiento externo	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Intereses Financiamiento propio	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Impuesto a las Transacciones Financieras	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Ingresos por Intereses	(10) 0,03%	(2) -0,01%	(4) -0,01%	(0) 0,00%	(2) -0,01%	-18 -0,01%
Cuentas de Valoración	(36) 0,10%	130 0,76%	(27) 0,08%	(114) 0,49%	(103) 0,51%	-149 0,12%
Otros Ingresos y egresos	(2) 0,01%	(3) 0,03%	(26) 0,08%	(0) 0,00%	(7) 0,04%	-41 0,03%

Fuente: Elaboración propia.

**Tabla 3. Rentabilidad por sucursal después de la asignación de costos y gastos del nivel corporativo**

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	1.592.518 24,23%	1.854.765 27,92%	1.294.741 19,70%	1.103.977 16,80%	746.420 11,85%	6.872.441
<b>Ofertas Entregadas</b>	1.468 4,25%	723 4,21%	1.179 9,70%	866 3,74%	769 9,81%	5.005 3,94%
<b>Descuentos por volumen</b>	4.458 12,92%	2.367 12,78%	4.138 12,99%	2.741 11,82%	2.583 12,78%	16.287 12,89%
<b>Descuentos por pronto pago</b>	1.738 5,04%	732 4,26%	1.721 5,40%	1.237 5,34%	1.037 5,13%	6.466 5,10%
<b>Exoneración por Perdidas de Descuentos</b>	0 0,00%	1 0,01%	0 0,00%	53 0,23%	0 0,00%	54 0,04%
<b>Devoluciones en Ventas</b>	298 0,86%	134 0,73%	166 0,53%	181 0,44%	282 1,39%	982 0,77%
<b>VENTAS NETAS</b>	-16.333 76,92%	-13.218 78,92%	-24.643 77,37%	-18.184 78,44%	-19.633 76,95%	-98.112 77,31%
<b>Costo de ventas</b>	22.891 66,05%	11.452 66,68%	21.337 66,99%	15.481 66,82%	19.372 66,18%	84.662 66,70%
<b>Ingresos por pronto pago</b>	-946 2,74%	-597 3,47%	-970 3,05%	-866 3,48%	-818 2,54%	-3.881 2,02%
<b>Ingresos Financieros por No Devolucion</b>	-18 0,05%	-11 0,06%	-17 0,05%	-15 0,06%	-14 0,07%	-76 0,06%
<b>Descuento por volumen de compra</b>	-98 0,28%	-24 0,14%	-72 0,23%	-65 0,28%	-69 0,29%	-318 0,23%
<b>Otros ingresos y costos en compras</b>	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	21.928 63,97%	10.820 68,00%	20.278 63,67%	14.665 63,00%	14.787 63,28%	80.418 63,37%
<b>GASTOS DE ADMINISTRACIÓN</b>	1.747 3,06%	1.540 8,27%	1.623 5,10%	1.282 5,33%	1.646 9,18%	7.228 5,70%
<b>Gastos de personal</b>	1.171 3,40%	1.011 5,69%	994 3,12%	812 3,50%	661 3,22%	4.640 3,60%
<b>Patente</b>	106 0,31%	32 0,18%	235 0,74%	127 0,55%	124 0,61%	633 0,49%
<b>Otros impuestos</b>	282 0,82%	325 1,89%	229 0,72%	196 0,84%	132 0,66%	1.189 0,92%
<b>Mantenimiento general</b>	59 0,17%	42 0,23%	52 0,16%	37 0,16%	14 0,07%	204 0,16%
<b>Honorarios profesionales</b>	25 0,07%	20 0,11%	18 0,05%	11 0,05%	9 0,04%	78 0,06%
<b>Arrendamientos</b>	8 0,02%	9 0,05%	6 0,02%	3 0,01%	4 0,02%	30 0,02%
<b>Sistemas</b>	17 0,05%	21 0,13%	16 0,05%	12 0,05%	8 0,04%	75 0,06%
<b>Gastos Generales</b>	41 0,12%	47 0,26%	37 0,12%	40 0,17%	26 0,13%	192 0,15%
<b>Seguros</b>	28 0,08%	27 0,15%	32 0,10%	28 0,12%	13 0,06%	126 0,10%
<b>Trámites judiciales y administrativos</b>	1 0,00%	0 0,00%	1 0,00%	1 0,01%	0 0,00%	3 0,00%
<b>Servicios de terceras</b>	7 0,02%	3 0,02%	7 0,02%	11 0,05%	65 0,32%	93 0,07%
<b>Comisiones bancarias</b>	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	1 0,01%	1 0,00%	8 0,01%
<b>TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN</b>	537 1,80%	355 2,07%	449 1,61%	389 1,68%	288 1,42%	2.016 1,59%
<b>GASTOS OPERATIVOS</b>	530 1,94%	347 2,02%	443 1,89%	385 1,68%	285 1,41%	1.990 1,57%
<b>Gasto de telecomunicaciones</b>	22 0,06%	13 0,08%	18 0,06%	16 0,07%	14 0,07%	84 0,07%
<b>Comisiones de ventas</b>	32 0,09%	28 0,16%	24 0,08%	29 0,12%	20 0,10%	133 0,10%
<b>Gastos de papelería y Otros insumos Operativos</b>	25 0,07%	14 0,08%	20 0,06%	13 0,08%	20 0,10%	91 0,07%
<b>Viáticos</b>	86 0,25%	92 0,34%	67 0,21%	85 0,37%	40 0,20%	869 0,29%
<b>Flotes y envíos de mercancía</b>	13 0,04%	14 0,08%	10 0,03%	8 0,04%	6 0,03%	50 0,04%
<b>Arrendamientos para Operaciones</b>	7 0,02%	5 0,03%	3 0,01%	3 0,01%	20 0,10%	39 0,03%
<b>Mantenimiento de la flota</b>	53 0,15%	60 0,33%	120 0,38%	81 0,35%	26 0,13%	841 0,27%
<b>Gastos de Prevención y Control de Perdidas</b>	84 0,24%	45 0,26%	61 0,19%	72 0,31%	52 0,25%	312 0,23%
<b>Apartado para Póliza Terrestre</b>	43 0,13%	21 0,13%	40 0,13%	29 0,13%	25 0,13%	159 0,13%
<b>Suministros</b>	49 0,14%	31 0,18%	41 0,13%	26 0,11%	20 0,10%	166 0,13%
<b>Perdidas por inconvertibles</b>	61 0,18%	1 0,01%	2 0,01%	0 0,00%	11 0,05%	76 0,06%
<b>Diferencias en inventarios</b>	57 0,16%	22 0,13%	38 0,12%	23 0,10%	32 0,16%	171 0,13%
<b>PUBLICIDAD Y MERCADEO</b>	7 0,02%	8 0,04%	5 0,02%	5 0,02%	3 0,02%	27 0,02%
<b>Ingresos de Publicidad</b>	-9 0,03%	-10 0,06%	-7 0,02%	-6 0,03%	-4 0,02%	-36 0,03%
<b>Gastos de Publicidad y Mercadeco</b>	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
<b>Promociones a Clientes</b>	17 0,05%	19 0,11%	14 0,04%	12 0,05%	8 0,04%	70 0,05%
<b>Gastos Promociones de Laboratorios</b>	4 0,01%	5 0,03%	4 0,01%	3 0,01%	2 0,01%	19 0,01%
<b>Total Gastos DRBLANEA</b>	13 0,04%	15 0,08%	10 0,03%	9 0,04%	6 0,03%	52 0,04%
<b>Ingresos Fondos Impulsivos Comerciales</b>	-174 0,50%	-200 1,16%	-141 0,44%	-120 0,52%	-81 0,40%	-716 0,56%
<b>Gastos Fondos Impulsivos Comerciales</b>	168 0,49%	193 1,12%	136 0,43%	116 0,50%	79 0,39%	691 0,54%
<b>Total Gastos Laboratorios</b>	-6 0,02%	-7 0,04%	-5 0,02%	-4 0,02%	-1 0,01%	-25 0,02%
<b>GASTOS FINANCIEROS</b>	304 0,88%	514 2,82%	228 0,73%	165 0,62%	48 0,24%	1.228 0,98%
<b>Depreciación y amortización</b>	77 0,22%	74 0,43%	60 0,19%	68 0,29%	31 0,16%	311 0,24%
<b>Intereses financiamiento externo</b>	256 0,74%	295 1,72%	208 0,65%	137 0,76%	129 0,63%	1.086 0,83%
<b>Intereses financiamiento propio</b>	29 0,09%	84 0,30%	24 0,08%	20 0,09%	14 0,07%	121 0,10%
<b>Ingresos por intereses</b>	-18 0,05%	-12 0,07%	-10 0,03%	-6 0,02%	-6 0,03%	-31 0,04%
<b>Cuentas de Valeración</b>	-37 0,11%	128 0,73%	-27 0,08%	-115 0,49%	-104 0,51%	-154 0,13%
<b>Otros ingresos y egresos</b>	-3 0,01%	-6 0,03%	-27 0,08%	-1 0,00%	-8 0,04%	-44 0,04%

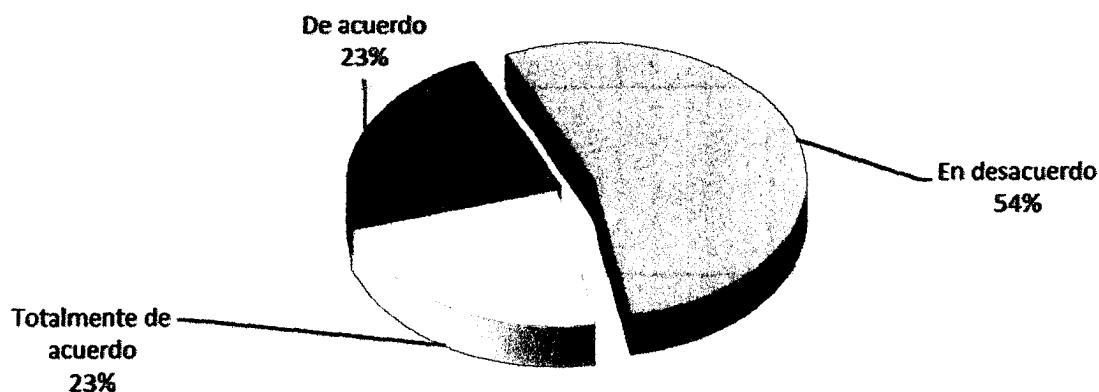
Los cálculos para la asignación de costos y gastos (gastos de administración, gastos de operación y gastos financieros) se realizan sobre la suposición de que todos los costos de la unidad corporativa deben distribuirse de manera proporcional a los niveles de ventas en unidades, entre las sucursales, lo cual genera distorsión, pues al hacer la asignación solo en función de una variable comercial (nivel de ventas de cada sucursal), se pecha injustamente a las sucursales con unos costos que en realidad no habían sido generados por ellas y de los cuales no son responsables. Por lo anterior, podemos afirmar que el modelo actual de rentabilidad por sucursal presenta una gran falla en su diseño e implementación por parte de la Gerencia financiera de Corporación DROLANCA C.A, ya que al distribuir los costos y gastos bajo esta única variable podemos afectar la estructura de costos de aquellas unidades de negocio con menor nivel de esfuerzo o apoyo del nivel Corporativo. Por ejemplo, en el caso de los gastos asociados al personal de apoyo que labora en el nivel Corporativo, ubicado en sus diversas áreas de trabajo (Compras, Recursos Humanos, Finanzas, Auditoría Interna, entre otros); estos trabajadores invierten la misma cantidad de horas hombres o esfuerzo apoyando la gestión de las distintas sucursales indistintamente del nivel de ventas que obtengan en sus operaciones. Mientras que el nivel de ventas de cada sucursal es totalmente diferente, el mismo es resultado directo de la composición de la mezcla de ventas (medicamento de marca, genérico, regulado y no regulado), y determinado directamente por la demanda del mercado farmacéutico nacional al cual satisface, en cada una de las regiones del país, y a su vez el nivel de preferencia de los clientes finales por los medicamentos o productos requeridos para satisfacer sus necesidades. En estas circunstancias la sucursal con los niveles de venta más altas (por la venta de medicamentos de marca, no genéricos o de precios no contralados), se le estarían asignando injustamente mayores gastos de personal de apoyo del nivel Corporativo.

Por lo antes expuesto, al efectuar la asignación de costos y gastos del corporativo entre las sucursales, existe un cúmulo de gastos a distribuir producto de las operaciones de la unidad corporativa (gastos de personal, depreciaciones, impuestos generales, gastos por costos financieros), y todos aquellos generados por los departamentos atados a la

unidad central, que apoyan el desarrollo de las operaciones de las sucursales y que no generan sus propios ingresos para soportar su estructura de costos y gastos. La totalidad de estos costos y gastos son asignados en la actualidad a cada sucursal de forma injusta y poco precisa, lo cual afecta los indicadores de las sucursales, y esto redundando en un estado financiero engañoso para la alta gerencia que desvirtúa el proceso de toma de decisiones.

En este sentido, los mismos gerentes de la organización entrevistados (54%) manifestaron que los niveles actuales de rentabilidad por sucursal no son óptimos, pues como se dijo anteriormente, la relación costos-beneficios no se calcula de manera apropiada para las sucursales que generan más ingresos (Gráfico 11). De acuerdo con lo anterior, un alto porcentaje de gerentes coinciden en que las rentabilidades por sucursales no son satisfactorias, dado que perciben que la asignación de costos no es la más adecuada. Igualmente, el 54% de los gerentes de las sucursales y gerentes de línea entrevistados coinciden en que el sistema actual de costos no se adecúa a la realidad financiera de la organización, mientras que el 46% de los gerentes indica que el sistema aunque no es óptimo cumple con las funciones de permitir la práctica del análisis de los estados financieros requerido.

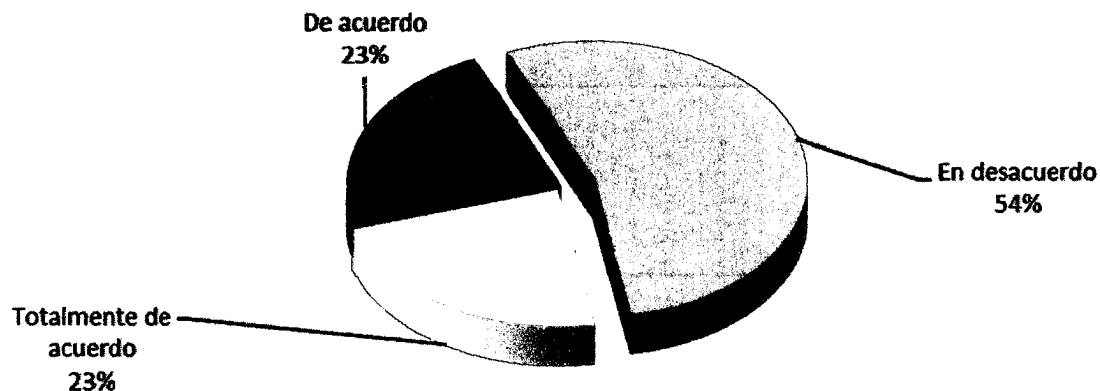
**¿Los niveles actuales de rentabilidad asociados a cada unidad de negocio en la compañía son óptimos?**



**Gráfico 11. Rentabilidad por unidad de negocios.**

Fuente: Elaboración propia.

**¿El sistema actual de costos empleado en la empresa permite practicar de forma confiable el análisis financiero?**

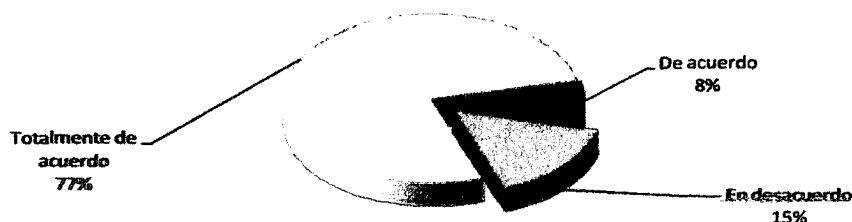


**Gráfico 12. Confiabilidad de los análisis financieros.**

**Fuente:** Elaboración propia.

Se hace imperativo mencionar que esta consolidación del estado de ganancias y pérdidas no permite medir con pertinencia el nivel real de rentabilidad de cada sucursal, producto de su estructura de costos directos y la asignación de la porción de costos indirectos por el apoyo aplicado por la gestión central a sus operaciones diarias. Así lo corroboraron el 54% de los gerentes, quienes opinan que un sistema de contabilidad de costos con un mayor grado de detalle en el diseño e implantación aportará mayores beneficios en la operación, por cuanto haría que el proceso de asignación de recursos se haga de una manera más equitativa y eficiente.

**¿Considera usted que un sistema de contabilidad de costos con un mayor grado de detalle en el diseño e implantación aportará mayores beneficios en la operación de la compañía?**



**Gráfico 13. Aceptación del modelo de costos parciales.**

Fuente: Elaboración propia.

En resumen, se puede aseverar que el modelo actualmente utilizado, denominado Rentabilidad por sucursal calculado por el nivel de ventas en unidades de cada sucursal, carece de equidad en la asignación, así como dispersión e inexactitud en el reparto de los costos, lo que refleja utilidades engañosas o no reales.

En este sentido, en la presente investigación se propone un modelo de asignación de costos según los lineamientos de los sistemas de costos totales y parciales, en la búsqueda de la óptima determinación de la rentabilidad de cada una de las sucursales, estableciendo las premisas a ser aplicadas como un nuevo modelo de asignación, donde el ente corporativo pasa a ser más un proveedor de servicios a las sucursales con una justa distribución de costos a todos los elementos de la organización.

## **Determinación de la estructura de costos y de rentabilidad de las unidades organizacionales, bajo el sistema de costeo absorbente**

El paso inicial para la determinación de la estructura de costos de las unidades organizacionales fue la consolidación de la información financiera de las diferentes sucursales y los distintos departamentos de la unidad central, la cual se agrupó en hojas de Excel, permitiendo unificar las diferentes áreas o departamentos en elementos homogéneos y relacionables bajo tres enfoques de gestión (gestión administrativa, gestión operativa y gestión de fuerza de venta), lo que permitió establecer relaciones y proporciones entre cada uno de estos elementos.

Lo anterior explica cómo se ha consolidado el total de los departamentos del nivel central en gestiones por categorías en función de cada una de las áreas de trabajo de la empresa, y así poder medir cuánto pesan en la estructura porcentual las tres grandes áreas de gestión que integran el proceso de cadena de valor de la comercializadora al mayor de medicamentos. Entendiéndose por cadena de valor según Michael Porter (1985) “un modelo teórico que permite describir el desarrollo de las actividades de una organización empresarial generando valor al cliente final”, de allí que resulta una herramienta poderosa para realizar estrategias que giren en beneficio de la misma.

En este sentido, como propuesta se agruparon todos los costos y gastos en tres grandes áreas funcionales a fin de medir por bloques la estructura de costos por áreas de trabajo, las cuáles se mencionan a continuación:

1. **Gestión operativa:** Agrupa aquellas unidades funcionales que apoyan la logística de almacenamiento y distribución para la compra y venta de medicamentos y misceláneos tal como se muestra en la tabla 7, a su vez, esta tabla integra el tipo de gastos que se imputan en las mismas y las variables de distribución para asignar sus costos a las sucursales. Entre los gastos agrupados en la gestión

operativa tenemos: gastos de personal, gastos por sistemas, trámites judiciales y administrativos, servicios de terceros, gastos por telecomunicaciones, papelería, viáticos operativos, arrendamientos por operaciones, gastos por mantenimiento de la flota causados por las áreas o centros de costos corporativos que prestan apoyo operativo a las sucursales, como lo son la gerencia de prevención y control de pérdidas y la gerencia de operaciones.

2. **Gestión administrativa:** Agrupa aquellas unidades o departamentos que apoyan administrativamente el funcionamiento de las sucursales en la razón de ser del negocio, tal como se muestra en la tabla 8, a su vez esta tabla integra el tipo de gastos que se imputan en las mismas y las variables de distribución para asignar sus costos a las unidades de negocio. Entre los gastos agrupados en la gestión administrativa tenemos: gastos de personal, viáticos administrativos, obligaciones fiscales impositivas (ISLR, IVA), gastos de mantenimiento general, gastos de papelería e insumos de oficina, honorarios profesionales, arrendamientos varios, sistemas, gastos generales, pólizas de seguros, trámites judiciales y administrativos, comisiones bancarias, depreciación de activos y amortizaciones, financiamientos externos, financiamientos propios y, en general, cualquier otro egreso causado por las áreas o centros de costos corporativos que prestan apoyo administrativo a las sucursales, como lo son: junta directiva, gerencia de proyectos, gerencia general, auditoría interna, gerencia de tecnología y comunicación, gerencia de sistemas, coordinación de atención al accionista, abogado interno, gerencia de calidad, gerencia de crédito y cobranza, gerencia de planificación financiera, gerencia de administración y finanzas, gerencia de contabilidad, gerencia de tesorería, coordinación de contratación y procura, gerencia de recursos humanos.
3. **Gestión fuerza de ventas:** Agrupa aquellas variables funcionales dedicadas a la compra y venta de medicamentos y misceláneos, así como también todos los gastos asociados a la gestión de fuerza de ventas que integra las áreas de comercialización y ventas, mercadeo, compras, gerencia de ventas y el call center corporativo (Centro de Operadores telefónicos Corporativos). A su vez

esta tabla integra el tipo de gastos que se imputan en las mismas y las variables de distribución para asignar sus costos a las unidades de negocio. Entre los gastos agrupados en la gestión de fuerza de ventas tenemos: gestión de personal, gastos de telecomunicaciones, comisiones de ventas, gastos de papelería e insumos de oficina, publicidad y mercadeo, gastos originados por promociones a clientes y laboratorios y, finalmente, los gastos ocasionados por impulso comercial a laboratorios (Tabla 9).

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

**Tabla 4. Modelo de asignación de costos y gastos de la gestión operativa**



**MODELO DE REPARTO DE COSTOS - FASE 1  
GERENCIA DE PLANIFICACION FINANCIERA**

<b>C0100 - GESTION OPERATIVA</b>											
<b>Segmento</b>	<b>OP01</b>	<b>OP02</b>	<b>OP03</b>	<b>OP04</b>	<b>OP05</b>	<b>OP06</b>	<b>OP07</b>	<b>OP08</b>	<b>OP09</b>	<b>OP10</b>	<b>OP11</b>
<b>Nro Clase de Costo Sec.</b>	900111	900143	900136	900114	900121	900201	900124	900173	900116	900120	900115
<b>Nombre Clase de Costo Sec.</b>	Reparto Gastos de personal	Reparto Sistemas	Reparto Trámites judiciales y administrativos	Reparto Servicios de terceros	Reparto Gasto de telecomunicaciones	Reparto Gastos de papelería y Otros insumos Operativos	Reparto Viajes Operativos	Reparto Arrendamientos para Operaciones	Reparto Mantenimiento de la flota	Reparto Suministros	Reparto Mantenimiento general
<b>Ceco / GC</b>	111 Gastos de personal	143 Sistemas	136 Trámites judiciales y administrativos	114 Servicios de terceros	121 Gasto de telecomunicaciones	201 Gastos de papelería y Otros insumos Operativos	124 Viajes Operativos	173 Arrendamientos para Operaciones	116 Mantenimiento de la flota	120 Suministros	115 Mantenimiento general
<b>Gcia.Prev. Ctról. Perdidas</b>	Partes Iguales (UM = %)	Horas de Consultoría (UM = HORAS)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)
<b>Gcia. de Operaciones</b>											

Tabla 5. Modelo de asignación de gastos y costos de la gestión administrativa

Fuente: Elaboración propia



MODELO DE REPARTO DE COSTOS - FASE 1  
GERENCIA DE PLANIFICACION FINANCIERA

C0200 - GESTION ADMINISTRATIVA																	
Segmento	ADM01	ADM02	ADM03	ADM04	ADM05	ADM06	ADM07	ADM08	ADM09	ADM10	ADM11	ADM12	ADM14	ADM15	ADM16	ADM17	ADM18
Nro Clase de Costo Sec.	900111	900120	900142	900115	900140	900122	900125	900143	900112	900127	900135	900131	900117	900132	900133	900135	900115
Nombre Clase de Costo Sec.	Reparto Gastos de personal	Reparto Viajes Administrativos	Reparto Otros Impuestos	Reparto Mantenimiento General	Reparto papelería y Otros suministros Administrativos	Reparto Honorarios profesionales	Reparto Arrendamientos	Reparto Sistemas	Reparto Gastos Generales	Reparto Seguros	Reparto Trámites judiciales y administrativos	Reparto Comisiones bancarias	Reparto Depreciación amoblamiento	Reparto Intereses financiero externo	Reparto Intereses financiero propio	Reparto Otros ingresos e ingresos	Reparto Mantenimiento Gral.
Ceco / GC	111 Gastos de personal	200 Viajes Administrativos	142 ISUR y Otros impuestos	115 Mantenimiento general	140 Gastos de papelería y Otros suministros Administrativos	122 Honorarios profesionales	125 Arrendamientos	143 Sistemas	112 Gastos Generales	127 Seguros	136 Trámites judiciales y administrativos	131 Comisiones bancarias	117 Depreciación y amoblamiento	132 Intereses financiero externo	133 Intereses financiero propio	135 Otros ingresos e ingresos	115 Mantenimiento general
Junta Directiva																	
Gerencia Proyectos																	
Gerencia General																	
Auditoría Interna																	
Ger. de Tecno. y Comun.																	
Gerencia de Sistemas																	
Coord. Atención Acci																	
Abogado Interno	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	En función de generación de Renta (UM = IMPORTE Qs)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Horas de Consultoría (UM = HORAS)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)
Gerencia de Calidad																	
Coa. Créd. y Cobranz																	
Coa. Planf. Finanz																	
Coa. Adm. y Finanzas																	
Coa. Contabilidad																	
Coa. Tesorería																	
Coord. Centro. Procura																	
Coa. Recursos Hum.																	

**MODELO DE REPARTO DE COSTOS - FASE 1  
GERENCIA DE PLANIFICACION FINANCIERA**

C0200 - GESTION ADMINISTRATIVA																	
Segmento	ADM01	ADM02	ADM03	ADM04	ADM05	ADM06	ADM07	ADM08	ADM09	ADM10	ADM11	ADM12	ADM14	ADM15	ADM16	ADM17	ADM18
Nro Clase de Costo Sec.	900111	900200	900142	900115	900140	900122	900125	900143	900112	900127	900126	900131	900117	900132	900133	900135	900115
Nombre Clase de Costo Sec.	Reparto Gastos de personal	Reparto Viajes Administrativos	Reparto Otros Impuestos	Reparto Mantenimiento general	Reparto Mantenimiento general	Reparto Honorarios profesionales	Reparto Arrendamientos	Reparto Servicios	Reparto Gastos Generales	Reparto Seguros	Reparto Trámites judiciales y administrativos	Reparto Comisiones bancarias	Reparto Depreciación y amortización	Reparto Intereses Financiamiento externo	Reparto Intereses Financiamiento propio	Reparto Otros ingresos y egresos	Reparto Mantenimiento Genral
Ceco / GC	1.11 Gastos de personal	200 Viajes Administrativos	1.2. ISUR y Otros Impuestos	1.1.5 Mantenimiento general	1.40 Gastos de papelería y Otros insumos Administrativos	1.2.2 Honorarios profesionales	1.2.5 Arrendamientos	1.43 Sistemas	1.1.2 Gastos Generales	1.2.7 Seguros	1.36 Trámites judiciales y administrativos	1.3.1 Comisiones bancarias	1.1.7 Depreciación y amortización	1.3.2 Intereses Financiamiento externo	1.3.3 Intereses Financiamiento propio	1.3.5 Otros ingresos y egresos	1.1.5 Mantenimiento general
Junta Directiva																	
Gerencia Proyectos																	
Gerencia General																	
Auditoría Interna																	
Ger. de Tecno. y Coman.																	
Gerencia de Sistemas																	
Coord. Atención Alcl																	
Abogado Interno	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	En función de gerencia de Rentas (UM = IMPORTE 0%)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Moras de Consultoría (UM = HORAS)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)	Partes Iguales (UM = %)
Gerencia de Calidad																	
Ger. Créd. y Cobranz.																	
Ger. Planif. Financ.																	
Ger. Adm. y Finanzas																	
Ger. Contabilidad																	
Ger. Tesorería																	
Coord. Centra. Procura																	
Ger. Recursos Hum.																	

**Tabla 6. Modelo de Asignación de costos y gastos de la Gestión Fuerza de Ventas**

Fuente: Elaboración propia

Es importante acotar que adicionalmente a la agrupación por áreas de trabajo mostrada anteriormente, cada uno de los departamentos corporativos tiene su propia estructura de costos y gastos, en la cual se hace énfasis a que los mismos estarán clasificados por segmentos de asignación de costos y gastos bajo las variables de distribución que apliquen en cada uno de los rubros. Por ejemplo, el segmento FV01 de la gestión de ventas integra la porción de la asignación de los costos y gastos de personal imputados en los departamentos de los departamentos que integran la unidad comercial, como la gerencia de compra, gerencia de comercialización y ventas, gerencia de ventas y la gerencia de publicidad y mercadeo; a las sucursales, bajo las variables de asignación definidas.

Una vez agrupada la información pertinente por áreas funcionales (operaciones, administración y fuerza de ventas), se procedió a evaluar y determinar las variables de distribución acordes a la operación para garantizar que la asignación de los costos y gastos del nivel corporativo, se realicen de una forma más precisa, sin pechar o beneficiar alguna sucursal en particular, garantizando la exactitud y veracidad de la información financiera. Los grupos de costos y gastos a distribuir se especifican en las tablas 7, 8 y 9. Dicha asignación de costos a las sucursales es indispensable en los sistemas de costeo total en los que los objetos de costos deben incorporar o absorber la totalidad de costos incurridos (fijos, variables, directos e indirectos).

Básicamente, el estudio mediante dicha propuesta considera proponer cinco variables para la asignación (Tabla 10), ya que una vez evaluada la estructura organizativa de la compañía, y las operaciones que se desarrollan dentro del proceso de compra, venta y distribución de los productos farmacéutico, se considera que las mismas mejoran el esquema de asignación de costos, al permitir obtener valores de rentabilidad por sucursales con un nivel más óptimo asociado a la productividad del negocio y fortalecer aún más el apoyo al proceso de toma de decisiones. Dichas

variables en totalidad son cinco, de las cuales cuatro se muestran a continuación, y la quinta es la distribución en partes iguales. Estas variables se definieron en función de:

1. **Generación de renta:** Se deben analizar las utilidades netas de operaciones producto del resultado entre las ventas netas y el costo de ventas neto (margen de contribucion o rendimiento marginal) de cada sucursal antes de impuestos a fin de establecer un porcentaje de distribución de la partidas de impuestos registradas en su totalidad en el nivel central luego de la consolidación de rentas. Con esto, a pesar de que la alta gerencia pueda percibir una mala imputacion de costos asociada a este grupo de gastos, es importante resaltar que los gastos de impuestos son un costo directo que inciden dentro de la rentabilidad del negocio, por lo cual, esta variable se considera oportuna ya que se hace equitativa la proporcion de asignacion de costos en materias de los mismos, ya que en su mayoría se originan en funcion a los ingresos brutos que se generan producto de las operaciones del negocio, esto apoyando en gran proporcion el proceso de toma decisiones.
2. **Unidades vendidas:** Esta variable puede ser considerada para todos aquellos gastos y costos causados por los insumos requeridos, como por ejemplo en la preparacion de los pedidos de ventas, o con relacion a los gastos de embalaje (cajas de carton, citas de embalar, entre otros), ya que todas las compras de insumos se realizan a nivel corporativo afectando los centros de costos de la unidad central. Esta variable se calcula estimando con base a la cantidad de unidades vendidas en cada sucursal y determinando un peso ponderado en relación con el volumen general comercializado.
3. **Número de pedidos:** Cuantificando la cantidad de pedidos y ventas efectivas por sucursal, con el fin de asignar todos los gastos asociados al call center corporativo (Centro de Operadores telefónicos Corporativos) y el apoyo de las areas de ventas y mercadeo; ya que dentro de la unidad central existen un departamento con los operadores telefonicos quienes a nivel nacional atienden las necesidades

de los clientes (farmacias), según los pedidos de compras a ser despachados en cada sucursal.

4. **Horas de consultoría:** Las horas de consultoría promedio por cada unidad comercializadora. Esta variable tiene relación directa con todas las horas hombre invertidas en el área de sistemas y tecnología, las cuales dar soporte a las sucursales a fin de asegurar las operaciones dentro de los sistemas en líneas utilizados.

Una vez determinada estas variables, se procedió a simular los impactos y efectos en la asignación de costos y gastos, para medir los efectos sobre los niveles de rentabilidad bajo estas nuevas premisas y posteriormente comparar dichos resultados con el modelo de asignación utilizado por la empresa.

**Tabla 6. Variables de asignación**

Generación de Rentas			
Sucursal	Div	Resultado	Valor Relativo
El Vigía	1200	3.346,00	26%
Barquisimeto	1300	1.519,00	12%
Maracaibo	1400	3.145,00	25%
Oriente	1500	2.684,00	21%
Caracas	1800	1.988,00	16%
<b>Total</b>		<b>12.682,00</b>	<b>100%</b>

Unidades Vendidas			
Sucursal	Div	Resultado	Valor Relativo
El Vigía	1200	1.592.538	24%
Barquisimeto	1300	1.834.765	28%
Maracaibo	1400	1.294.741	20%
Oriente	1500	1.103.977	17%
Caracas	1800	746.420	11%
<b>Total</b>		<b>6.572.441</b>	<b>100%</b>

Nº de Pedidos de Venta			
Sucursal	Div	Resultado	Valor Relativo
El Vigía	1200	23.821	26%
Barquisimeto	1300	24.625	27%
Maracaibo	1400	17.095	19%
Oriente	1500	14.364	16%
Caracas	1800	11.063	12%
<b>Total</b>		<b>90.968</b>	<b>100%</b>

Horas de Consultoría			
Sucursal	Div	Resultado	Valor Relativo
El Vigía	1200	698	26%
Barquisimeto	1300	591	22%
Maracaibo	1400	510	19%
Oriente	1500	456	17%
Caracas	1800	429	16%
<b>Total</b>		<b>2.684</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaboración propia.

Las anteriores tablas muestran una visión de la data real de saldos contables para el año 2012, bajo la información recolectada y ajustada a las variables de distribución anteriormente definidas se calculan los niveles porcentuales de asignación de costos y gastos asociados a cada sucursal.

- Se observa el cuadro de generación de renta el cual muestra las utilidades netas operacionales de cada sucursal que derivan en la obligación de cancelación de impuestos que en gran parte son registrados en la unidad central, como es el caso de la LOCTI y el Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, la columna de división, hace mención a la codificación que tiene cada sucursal en el sistema contable.
- Unidades vendidas: Cantidad de unidades efectivamente despachadas en cada sucursal durante el año 2012.
- Número de pedidos de venta: Cantidad de pedidos tomados por el equipo de operadores telefónicos corporativo para el año 2012, información necesaria para asignar costos y gastos por conceptos de gastos de telecomunicaciones.
- Horas de consultoría: Cantidad de horas de consultoría demandadas por las sucursales, para el apoyo requerido para el equipo corporativo de sistemas y desarrollos.

Para la determinación de la estructura de costos mencionada, los costos variables son los costos que varían de acuerdo a las fluctuaciones o cambios en los niveles de actividad; están relacionados con el número de unidades vendidas, en el caso de una empresa comercializadora, volumen de producción en el caso de una empresa industrial, o número de servicios realizados en el caso de una empresa de servicios. Igualmente, los costos fijos son aquellos costos que no están afectados por

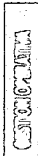
las fluctuaciones de los niveles de productividad de la empresa, como por ejemplo, los alquileres, depreciación y seguros, entre otros elementos.

Dentro del sistema de costeo absorbente, una vez definidos los criterios de distribución de gastos del nivel corporativo, se realiza en Excel el proceso de reparto asociado a cada una de las áreas funcionales de la Corporación, tal como lo ilustra la tabla 11.

En este sentido, una vez agrupados los gastos y centros de costos en las tres áreas funcionales ya definidas, se procede a distribuirlos de acuerdo a las proporciones obtenidas de las variables de distribución, lo que permite poner en práctica un sistema de costeo absorbente, con cierto nivel de precisión y equidad del corporativo entre las diferentes sucursales, conociendo además el gasto o peso específico asociado a cada área funcional del negocio, tal y como se detalla a continuación.

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

**Tabla 8. Distribución gasto-gestión operativa año 2012**



Cód. GC	111 Gastos de personal		112 Gastos de sueldos y prestaciones		113 Gastos de suministros y otros recursos Operativos		114 Materiales Operativos		115 Arrendamientos por Operativos		116 Depreciaciones y Amortizaciones		117 Honorarios Profesionales		118 Seguros		119 Gastos Generales		120 Gastos de atención y control de pérdidas		121 Otros ingresos y egresos		122 Ingresos generales				
	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)	Participación (M. \$)	Porcentaje (M. %)			
Gastos de Personal	21.528,75	62,81	322,83	7,781,22	6.617,40	16.397,93	1.171,05	32,29	3.514,15	2.155,55	971,27	1.154,93	1.154,93	3,29	9,08	24,97	70,85	1.154,93	3,29	9,08	24,97	70,85	1.154,93	3,29	9,08	24,97	70,85
Gastos Operativos	23.115,04	61,66	157,04	8.553,11	1.523,40	18.874,92	1.332,23	16,74	3.811,21	2.431,03	1.154,93	1.154,93	3,29	9,08	24,97	70,85	1.154,93	3,29	9,08	24,97	70,85	1.154,93	3,29	9,08	24,97	70,85	
<b>TOTALES</b>	<b>55.119,79</b>	<b>1.299,43</b>	<b>489,87</b>	<b>14.434,93</b>	<b>14.163,84</b>	<b>35.452,85</b>	<b>2.503,28</b>	<b>80,03</b>	<b>7.154,59</b>	<b>67.438,25</b>	<b>1.504,11</b>	<b>2.074,11</b>	<b>1.504,11</b>	<b>4,30</b>	<b>11,73</b>	<b>31,94</b>	<b>91,58</b>	<b>1.504,11</b>	<b>4,30</b>	<b>11,73</b>	<b>31,94</b>	<b>91,58</b>	<b>1.504,11</b>	<b>4,30</b>	<b>11,73</b>	<b>31,94</b>	<b>91,58</b>
Subtotal V.G.	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Subtotal Recursos	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Subtotal Materiales	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Subtotal Otros	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Subtotal Gastos	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
<b>TOTALES</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
Subtotal V.G.	11.031,96	25,29	197,93	3.326,59	2.853,17	7.654,29	500,57	13,81	1.483,00	11.465,17	913,58	415,22	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52
Subtotal Recursos	11.031,96	25,29	197,93	3.326,59	2.853,17	7.654,29	500,57	13,81	1.483,00	11.465,17	913,58	415,22	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52
Subtotal Materiales	11.031,96	25,29	197,93	3.326,59	2.853,17	7.654,29	500,57	13,81	1.483,00	11.465,17	913,58	415,22	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52
Subtotal Otros	11.031,96	25,29	197,93	3.326,59	2.853,17	7.654,29	500,57	13,81	1.483,00	11.465,17	913,58	415,22	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52
Subtotal Gastos	11.031,96	25,29	197,93	3.326,59	2.853,17	7.654,29	500,57	13,81	1.483,00	11.465,17	913,58	415,22	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52	1.031,96	2,38	6,50	17,94	41,52
<b>TOTALES</b>	<b>55.119,79</b>	<b>1.299,43</b>	<b>489,87</b>	<b>14.434,93</b>	<b>14.163,84</b>	<b>35.452,85</b>	<b>2.503,28</b>	<b>80,03</b>	<b>7.154,59</b>	<b>67.438,25</b>	<b>1.504,11</b>	<b>2.074,11</b>	<b>1.504,11</b>	<b>4,30</b>	<b>11,73</b>	<b>31,94</b>	<b>91,58</b>	<b>1.504,11</b>	<b>4,30</b>	<b>11,73</b>	<b>31,94</b>	<b>91,58</b>	<b>1.504,11</b>	<b>4,30</b>	<b>11,73</b>	<b>31,94</b>	<b>91,58</b>

En la Tabla 6 se muestra la estructura del Estado de ganancias y pérdidas, con la gestión propia de las sucursales al año 2012, donde se evidencia el resultado que las mismas obtuvieron producto del ciclo operativo del negocio, es decir; comprar, vender y distribuir los medicamentos. Esta información numérica contiene únicamente la estructura de ingresos, costos y gastos de las sucursales, antes de la porción de asignación de costos y gastos del corporativo. Es importante mencionar, que aunque la agrupación de la estructura en ambos modelos es diferente (Tablas 5 y 13) el resultado operacional al final es el mismo, concluyendo que bajo los cálculos efectuados, el orden de la estructura del estado financiero es diferente, pero el resultado financiero operacional es el mismo.

En la tabla 14 se puede observar el estado de ganancias y pérdidas, con la gestión de las sucursales después de la asignación de costos y gastos del corporativo según los lineamientos de los sistemas de costos absorbente, lo cual demuestra que la utilidad total obtenida por la empresa es la misma; lo que experimenta cambios es la utilidad obtenida por cada sucursal en ambos modelos, como se muestra en las tablas 6 y 14.

En la tabla 15 se puede observar un análisis de las diferencias entre ambos modelos, las tablas 6 y 14 confirman lo expuesto en este trabajo de investigación, donde se demuestra que la rentabilidad total no varía, lo que varía es la utilidad final por sucursal, producto de la asignación de los costos y gastos del corporativo a las sucursales según los lineamientos de los sistemas de costos absorbente.

**Tabla 9. Gestión de sucursales antes de distribución**

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	<b>1.592.538</b> 24,23%	<b>1.834.765</b> 27,92%	<b>1.294.741</b> 19,70%	<b>1.108.977</b> 16,80%	<b>746.420</b> 11,36%	<b>6.572.441</b>
<b>Ofertas Entregadas</b>	<b>1.469</b> 4,26% 29,32%	<b>724</b> 4,22% 14,46%	<b>1.180</b> 3,70% 23,55%	<b>867</b> 3,74% 17,30%	<b>770</b> 3,81% 15,37%	<b>5.010</b> 3,95% 100,00%
<b>Descuentos por volumen</b>	<b>4.462</b> 12,94%	<b>2.372</b> 13,81%	<b>4.142</b> 13,00%	<b>2.744</b> 11,84%	<b>2.585</b> 12,79%	<b>16.305</b> 12,85%
<b>Descuentos por pronto pago</b>	<b>1.740</b> 5,04%	<b>733</b> 4,27%	<b>1.722</b> 5,41%	<b>1.238</b> 5,34%	<b>1.038</b> 5,14%	<b>6.471</b> 5,10%
<b>Exoneración por Peridas de Descuentos</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,01%	<b>0</b> 0,00%	<b>53</b> 0,23%	<b>0</b> 0,00%	<b>54</b> 0,44%
<b>Devoluciones en Ventas</b>	<b>265</b> 0,77%	<b>97</b> 0,56%	<b>142</b> 0,44%	<b>79</b> 0,34%	<b>266</b> 1,32%	<b>848</b> 0,67%
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>(26.599)</b> 76,99%	<b>(13.247)</b> 77,19%	<b>(24.684)</b> 77,44%	<b>(18.202)</b> 78,52%	<b>(15.546)</b> 76,94%	<b>-98.219</b> 77,39%
<b>Costo de ventas</b>	<b>23.014</b> 66,72%	<b>11.479</b> 66,84%	<b>21.356</b> 67,05%	<b>15.508</b> 66,89%	<b>13.383</b> 66,24%	<b>84.740</b> 66,77%
<b>Ingresos por pronto pago</b>	<b>(946)</b> 2,74%	<b>(597)</b> 3,47%	<b>(970)</b> 3,05%	<b>(806)</b> 3,48%	<b>(512)</b> 2,54%	<b>-3.831</b> 3,02%
<b>Ingresos Financieros por no Devolucion</b>	<b>-18</b> 0,05%	<b>-11</b> 0,06%	<b>-17</b> 0,05%	<b>-15</b> 0,06%	<b>-14</b> 0,07%	<b>-75</b> 0,06%
<b>Descuento por volumen de compra</b>	<b>-123</b> 0,36%	<b>-53</b> 0,31%	<b>-93</b> 0,29%	<b>-83</b> 0,36%	<b>-71</b> 0,35%	<b>-422</b> 0,33%
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	<b>21.927</b> 63,56%	<b>10.819</b> 62,99%	<b>20.277</b> 63,56%	<b>14.604</b> 63,00%	<b>12.786</b> 63,28%	<b>80.412</b> 63,36%
<b>OTROS INGRESOS NO OPERACIONALES</b>	<b>(10)</b> 0,03%	<b>(5)</b> 0,03%	<b>(4)</b> 0,01%	<b>(0)</b> 0,00%	<b>(2)</b> 0,01%	<b>(21)</b> 0,06%
<b>Ingresos de Publicidad</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Ingresos Fondos Impulsos Comerciales</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Ingresos por Intereses</b>	<b>(10)</b> 0,03%	<b>(5)</b> 0,03%	<b>(4)</b> 0,01%	<b>(0)</b> 0,00%	<b>(2)</b> 0,01%	<b>(21)</b> 0,02%
<b>Otros ingresos</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>UTILIDAD BRUTA</b>	<b>(4.442)</b> 18,46%	<b>(2.434)</b> 14,17%	<b>(4.391)</b> 13,79%	<b>(3.596)</b> 15,32%	<b>(2.762)</b> 19,67%	<b>(17.827)</b> 14,05%
<b>GESTION OPERATIVA</b>	<b>926</b> 2,69%	<b>653</b> 3,36%	<b>642</b> 2,64%	<b>537</b> 2,32%	<b>464</b> 2,30%	<b>3.422</b> 2,70%
<b>Gastos de personal</b>	<b>519</b> 1,50%	<b>300</b> 1,75%	<b>451</b> 1,42%	<b>314</b> 1,35%	<b>302</b> 1,49%	<b>1.885</b> 1,49%
<b>Sistemas</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%
<b>Trámites judiciales y administrativos</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Servicios de terceros</b>	<b>4</b> 0,01%	<b>1</b> 0,01%	<b>4</b> 0,01%	<b>0</b> 0,00%	<b>65</b> 0,32%	<b>74</b> 0,06%
<b>Gastos de Telecomunicaciones</b>	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>3</b> 0,00%
<b>Gastos de Papelería y Otros Insumos</b>	<b>21</b> 0,06%	<b>9</b> 0,05%	<b>17</b> 0,05%	<b>9</b> 0,04%	<b>17</b> 0,09%	<b>73</b> 0,06%
<b>Viáticos</b>	<b>39</b> 0,11%	<b>27</b> 0,16%	<b>35</b> 0,11%	<b>41</b> 0,18%	<b>18</b> 0,09%	<b>160</b> 0,13%
<b>Arrendamientos</b>	<b>3</b> 0,01%	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>4</b> 0,00%
<b>Mantenimiento de Flota</b>	<b>51</b> 0,15%	<b>54</b> 0,31%	<b>119</b> 0,37%	<b>80</b> 0,34%	<b>25</b> 0,12%	<b>329</b> 0,26%
<b>Suministros</b>	<b>48</b> 0,14%	<b>29</b> 0,17%	<b>41</b> 0,13%	<b>25</b> 0,11%	<b>20</b> 0,10%	<b>163</b> 0,13%
<b>Mantenimiento General</b>	<b>39</b> 0,11%	<b>14</b> 0,08%	<b>26</b> 0,08%	<b>20</b> 0,09%	<b>4</b> 0,02%	<b>103</b> 0,08%
<b>Depredación y Amortización</b>	<b>38</b> 0,11%	<b>20</b> 0,12%	<b>26</b> 0,08%	<b>32</b> 0,14%	<b>12</b> 0,06%	<b>129</b> 0,10%
<b>Honorarios Profesionales</b>	<b>9</b> 0,03%	<b>2</b> 0,01%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>2</b> 0,01%	<b>12</b> 0,01%
<b>Seguros</b>	<b>12</b> 0,03%	<b>10</b> 0,06%	<b>20</b> 0,06%	<b>13</b> 0,05%	<b>2</b> 0,01%	<b>57</b> 0,04%
<b>Gastos Generales</b>	<b>13</b> 0,04%	<b>3</b> 0,02%	<b>2</b> 0,01%	<b>5</b> 0,02%	<b>1</b> 0,00%	<b>23</b> 0,02%
<b>Otros Ingresos</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Flotes y Envío de Mercancía</b>	<b>48</b> 0,14%	<b>29</b> 0,17%	<b>41</b> 0,13%	<b>25</b> 0,11%	<b>20</b> 0,10%	<b>163</b> 0,13%
<b>Gastos de Prevención y Control de Peridas</b>	<b>65</b> 0,19%	<b>22</b> 0,13%	<b>46</b> 0,14%	<b>58</b> 0,25%	<b>43</b> 0,21%	<b>235</b> 0,19%
<b>Otros ingresos y Egresos</b>	<b>(37)</b> 0,11%	<b>121</b> 0,70%	<b>(22)</b> 0,07%	<b>(114)</b> 0,49%	<b>(106)</b> 0,52%	<b>-158</b> -0,12%
<b>Diferencias en Inven</b>	<b>57</b> 0,16%	<b>20</b> 0,12%	<b>38</b> 0,12%	<b>23</b> 0,10%	<b>32</b> 0,16%	<b>170</b> 0,13%
<b>Apartado para Poliza</b>	<b>43</b> 0,13%	<b>20</b> 0,12%	<b>40</b> 0,13%	<b>29</b> 0,13%	<b>25</b> 0,13%	<b>157</b> 0,12%
<b>Cuentas de Valoración</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>GESTION ADMINISTRATIVA</b>	<b>243</b> 0,70%	<b>171</b> 1,00%	<b>364</b> 1,14%	<b>239</b> 1,03%	<b>231</b> 1,14%	<b>1.248</b> 0,98%
<b>Gastos de Personal</b>	<b>55</b> 0,16%	<b>59</b> 0,34%	<b>61</b> 0,19%	<b>53</b> 0,23%	<b>54</b> 0,27%	<b>281</b> 0,22%
<b>Viáticos</b>	<b>1</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>3</b> 0,01%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,01%	<b>6</b> 0,00%
<b>Impuestos</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Mantenimiento General</b>	- 0,00%	<b>8</b> 0,05%	<b>11</b> 0,03%	<b>4</b> 0,02%	<b>1</b> 0,00%	<b>26</b> 0,02%
<b>Gastos de Papelería y Otros Insumos</b>	<b>2</b> 0,01%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>3</b> 0,01%	<b>1</b> 0,01%	<b>13</b> 0,01%
<b>Honorarios Profesionales</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Arrendamientos</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>19</b> 0,09%	<b>20</b> 0,02%
<b>Sistemas</b>	- 0,00%	<b>3</b> 0,01%	<b>2</b> 0,01%	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>5</b> 0,00%
<b>Gastos Generales</b>	<b>(5)</b> 0,02%	<b>10</b> 0,06%	<b>8</b> 0,03%	<b>12</b> 0,05%	<b>10</b> 0,05%	<b>35</b> 0,03%
<b>Seguros</b>	<b>4</b> 0,01%	<b>5</b> 0,03%	<b>2</b> 0,01%	<b>7</b> 0,03%	<b>3</b> 0,02%	<b>22</b> 0,02%
<b>Trámites Judiciales y Administrativos</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>1</b> 0,01%	<b>0</b> 0,00%	<b>3</b> 0,00%
<b>Comisiones Bancarias</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Depredación y Amortización</b>	<b>1</b> 0,00%	<b>16</b> 0,09%	<b>4</b> 0,01%	<b>10</b> 0,05%	<b>2</b> 0,01%	<b>34</b> 0,03%
<b>Intereses de Financiamiento Externos</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Intereses de Financiamiento Propio</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Servicios de Terceros</b>	<b>2</b> 0,01%	<b>2</b> 0,01%	<b>2</b> 0,01%	<b>11</b> 0,05%	- 0,00%	<b>17</b> 0,01%
<b>Telecomunicaciones</b>	<b>13</b> 0,04%	<b>7</b> 0,04%	<b>10</b> 0,03%	<b>10</b> 0,04%	<b>10</b> 0,05%	<b>49</b> 0,04%
<b>Mantenimiento de Flota</b>	- 0,00%	<b>(0)</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>-0</b> 0,00%
<b>Flotes y Envío de Mercancía</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Gastos de Prevención y Control de Peridas</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Otros ingresos y Egresos</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>(30)</b> 0,09%	<b>0</b> 0,00%	<b>(5)</b> 0,02%	<b>-34</b> -0,03%
<b>Patente</b>	<b>106</b> 0,31%	<b>53</b> 0,31%	<b>286</b> 0,90%	<b>127</b> 0,55%	<b>124</b> 0,61%	<b>695</b> 0,55%
<b>Suministros</b>	<b>1</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>1</b> 0,00%
<b>Pérdidas por Incobra</b>	<b>61</b> 0,18%	<b>2</b> 0,01%	<b>2</b> 0,01%	- 0,00%	<b>11</b> 0,05%	<b>76</b> 0,06%
<b>GESTION DE FUERZA DE VENTAS</b>	<b>127</b> 0,37%	<b>90</b> -0,52%	<b>41</b> -0,13%	<b>138</b> -0,60%	<b>79</b> -0,39%	<b>475</b> 0,37%
<b>Gastos de Personal</b>	<b>79</b> 0,23%	<b>46</b> -0,27%	<b>28</b> -0,09%	<b>87</b> -0,37%	<b>53</b> -0,26%	<b>293</b> 0,23%
<b>Telecomunicaciones</b>	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>3</b> 0,00%
<b>Honorarios Profesionales</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Comisiones de Venta</b>	<b>19</b> 0,05%	<b>10</b> -0,06%	<b>6</b> -0,02%	<b>20</b> -0,09%	<b>14</b> -0,07%	<b>69</b> 0,05%
<b>Gastos de Papelería y Otros Insumos</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Gastos de Publicidad y Mercadeo</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Promodones a Clientes</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Gastos Promodones de Laboratorios</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Gastos Fondos Impulsos Comerciales</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Arrendamientos</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Viáticos</b>	<b>28</b> 0,08%	<b>32</b> 0,19%	<b>6</b> -0,19%	<b>30</b> -0,13%	<b>11</b> -0,06%	<b>108</b> 0,09%
<b>Gastos Generales</b>	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Depredación y Amortización</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>1</b> 0,00%
<b>Mantenimiento General</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Sistemas</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Servicios de Terceros</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Flotes y envío de Mercancía</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>Seguros</b>	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Otros ingresos y egresos</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>Trámites Judiciales y Administrativos</b>	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	<b>0</b> 0,00%
<b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>	<b>(3.346)</b> 9,70%	<b>(1.519)</b> 8,63%	<b>(3.145)</b> 9,87%	<b>(2.684)</b> 11,58%	<b>(1.968)</b> 9,84%	<b>(12.682)</b> 9,99%

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 10. Gestión de sucursales después de distribución**

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	<b>1.992.538</b> 24,23%	<b>1.834.765</b> 27,92%	<b>1.294.741</b> 19,70%	<b>1.103.977</b> 16,80%	<b>746.420</b> 11,35%	<b>6.572.441</b>
<b>Ofertas Entregadas</b>	<b>1.468</b> 4,25% <b>29.33%</b>	<b>723</b> 4,21% <b>14,44%</b>	<b>1.179</b> 3,70% <b>23,56%</b>	<b>866</b> 3,74% <b>17,30%</b>	<b>769</b> 3,81% <b>15,37%</b>	<b>5.005</b> 3,94% <b>100,00%</b>
Descuentos por volumen	4.458 12,92%	2.367 13,78%	4.138 12,99%	2.741 11,82%	2.593 12,78%	16.287 12,83%
Descuentos por pronto pago	1.738 5,04%	732 4,26%	1.721 5,40%	1.237 5,34%	1.037 5,13%	6.466 5,10%
Exoneración por Perdidas de Descuentos	- 0,00%	1 0,01%	- 0,00%	53 0,23%	- 0,00%	54 0,04%
Devoluciones en Ventas	298 0,86%	134 0,78%	168 0,53%	101 0,44%	282 1,39%	982 0,77%
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>(26.533)</b> 76,92%	<b>(13.218)</b> 76,99%	<b>(24.643)</b> 77,37%	<b>(18.184)</b> 78,44%	<b>(15.538)</b> 76,88%	<b>-98.112</b> 77,31%
<b>Costo de ventas</b>	<b>22.991</b> 66,65%	<b>11.452</b> 66,68%	<b>21.837</b> 66,99%	<b>15.491</b> 66,82%	<b>13.372</b> 66,18%	<b>84.642</b> 66,70%
Ingresos por pronto pago	(946) 2,74%	(597) 3,47%	(970) 3,05%	(806) 3,48%	(512) 2,54%	-3.831 3,02%
Ingresos Financieros por no Devolucion	(18) 0,05%	(11) 0,06%	(17) 0,05%	(15) 0,06%	(14) 0,07%	-75 0,06%
Descuento por volumen de compra	(98) 0,28%	(24) 0,14%	(72) 0,23%	(65) 0,28%	(59) 0,29%	-318 0,25%
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	<b>21.928</b> 63,57%	<b>10.820</b> 68,00%	<b>20.278</b> 63,67%	<b>14.606</b> 63,00%	<b>12.787</b> 63,28%	<b>80.418</b> 63,97%
<b>OTROS INGRESOS NO OPERACIONALES</b>	<b>(205)</b> 0,60%	<b>(231)</b> 1,36%	<b>(163)</b> 0,51%	<b>(136)</b> 0,59%	<b>(94)</b> 0,47%	<b>(630)</b> 0,65%
Ingresos de Publicidad	(9) 0,03%	(10) 0,06%	(7) 0,02%	(6) 0,03%	(4) 0,02%	(36) 0,03%
Ingresos Fondos Impulsos Comerciales	(174) 0,50%	(200) 1,19%	(141) 0,44%	(120) 0,52%	(81) 0,40%	(716) 0,56%
Ingresos por Intereses	(18) 0,05%	(14) 0,08%	(10) 0,03%	(6) 0,02%	(6) 0,03%	(54) 0,04%
Otros Ingresos	(6) 0,02%	(7) 0,04%	(5) 0,01%	(4) 0,02%	(3) 0,01%	(24) 0,02%
<b>UTILIDAD EN OPERACIONES</b>	<b>(4.811)</b> 13,99%	<b>(2.628)</b> 15,30%	<b>(4.528)</b> 14,22%	<b>(3.715)</b> 16,03%	<b>(2.841)</b> 14,06%	<b>(18.524)</b> 14,60%
<b>GESTION OPERATIVA</b>	<b>1.401</b> 4,06%	<b>718</b> 4,18%	<b>883</b> 2,77%	<b>882</b> 3,81%	<b>684</b> 3,39%	<b>4.569</b> 3,60%
Gastos de personal	963 2,79%	335 1,95%	462 1,45%	629 2,71%	492 2,44%	2.881 2,27%
Sistemas	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	- 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
Tramites Judiciales y Administrativos	48 0,14%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Servicios de terceros	4 0,01%	1 0,01%	4 0,01%	- 0,00%	65 0,32%	74 0,06%
Gastos de Telecomunicaciones	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	5 0,00%
Gastos de Papeleria y Otros Insumos	20 0,06%	9 0,05%	17 0,05%	9 0,04%	17 0,09%	72 0,06%
Viaticos	42 0,12%	30 0,18%	38 0,12%	45 0,19%	21 0,11%	176 0,14%
Arrendamientos	6 0,02%	4 0,02%	3 0,01%	3 0,01%	3 0,02%	18 0,01%
Mantenimiento de Flota	51 0,15%	54 0,31%	119 0,37%	80 0,34%	25 0,12%	929 0,26%
Suministros	48 0,14%	29 0,17%	41 0,13%	26 0,11%	20 0,10%	163 0,13%
Mantenimiento General	39 0,11%	15 0,09%	26 0,08%	20 0,09%	5 0,02%	105 0,08%
Depreciacion y Amortizacion	45 0,13%	28 0,16%	33 0,10%	39 0,17%	19 0,09%	164 0,13%
Honorarios Profesionales	10 0,03%	2 0,01%	1 0,00%	1 0,00%	2 0,01%	15 0,01%
Seguros	12 0,03%	10 0,06%	20 0,06%	13 0,05%	3 0,01%	57 0,04%
Gastos Generales	15 0,04%	4 0,02%	3 0,01%	6 0,03%	2 0,01%	30 0,02%
Impuestos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Fletes y Envío de Mercancia	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Gastos de Prevencion y Control de Perdidas	79 0,23%	35 0,21%	60 0,19%	72 0,31%	56 0,28%	303 0,24%
Otros Ingresos y Egresos	(86) 0,10%	122 0,71%	(21) 0,07%	(113) 0,49%	(105) 0,52%	-153 0,12%
Diferencias en Inven	57 0,16%	20 0,12%	38 0,12%	23 0,10%	32 0,16%	170 0,13%
Apartado para Poliza	43 0,13%	20 0,12%	40 0,13%	29 0,13%	25 0,13%	157 0,12%
Cuentas de Valoracion	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>GESTION ADMINISTRATIVA</b>	<b>1.553</b> 4,50%	<b>1.440</b> 8,38%	<b>2.029</b> 6,37%	<b>1.485</b> 6,32%	<b>1.314</b> 6,50%	<b>7.900</b> 6,15%
Gastos de Personal	410 1,19%	414 2,41%	816 2,56%	408 1,76%	409 2,02%	2.456 1,94%
Viaticos	12 0,03%	12 0,07%	14 0,04%	11 0,05%	13 0,06%	62 0,05%
Impuestos	577 1,67%	538 3,13%	535 1,68%	499 2,15%	357 1,77%	2.505 1,97%
Mantenimiento General	17 0,05%	23 0,14%	26 0,08%	19 0,08%	15 0,08%	100 0,08%
Gastos de Papeleria y Otros Insumos	4 0,01%	7 0,04%	4 0,01%	4 0,02%	3 0,01%	20 0,02%
Honorarios Profesionales	12 0,04%	13 0,07%	12 0,04%	12 0,05%	12 0,06%	63 0,05%
Arrendamientos	6 0,02%	6 0,03%	6 0,02%	5 0,02%	24 0,12%	47 0,04%
Sistemas	18 0,05%	18 0,10%	15 0,05%	13 0,05%	11 0,05%	75 0,06%
Gastos Generales	21 0,06%	36 0,21%	34 0,11%	38 0,17%	36 0,18%	165 0,13%
Seguros	13 0,04%	15 0,09%	12 0,04%	17 0,07%	13 0,06%	70 0,06%
Tramites Judiciales y Administrativos	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%	1 0,01%	0 0,00%	3 0,00%
Comisiones Bancarias	2 0,00%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	8 0,01%
Depreciacion y Amortizacion	24 0,07%	39 0,23%	27 0,08%	33 0,14%	25 0,12%	149 0,12%
Intereses de Financiamiento Externos	211 0,62%	211 1,25%	211 0,66%	211 0,92%	211 1,05%	1.056 0,83%
Intereses de Financiamiento Propio	24 0,07%	24 0,14%	24 0,08%	24 0,10%	24 0,12%	121 0,10%
Servicios de Terceros	3 0,01%	3 0,01%	3 0,01%	11 0,05%	1 0,00%	20 0,02%
Gastos de Telecomunicaciones	15 0,04%	9 0,05%	13 0,04%	12 0,05%	12 0,06%	61 0,05%
Mantenimiento de Flota	2 0,00%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	8 0,01%
Fletes y Envío de Mercancia	10 0,03%	10 0,06%	10 0,03%	10 0,04%	10 0,05%	50 0,04%
Gastos de Prevencion y Control de Perdidas	2 0,00%	2 0,01%	2 0,00%	2 0,01%	2 0,01%	8 0,01%
Otros Ingresos y Egresos	3 0,01%	4 0,02%	(27) 0,08%	3 0,01%	(2) 0,01%	8 0,01%
Patentes	106 0,31%	53 0,31%	296 0,93%	127 0,55%	124 0,61%	695 0,55%
Suministros	1 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	1 0,00%
Pérdidas por Inocbra	61 0,18%	2 0,01%	2 0,01%	- 0,00%	11 0,05%	76 0,06%
<b>GESTION DE FUERZA DE VENTAS</b>	<b>396</b> 1,15%	<b>389</b> 2,26%	<b>270</b> 0,85%	<b>343</b> 1,48%	<b>237</b> 1,18%	<b>1.635</b> 1,29%
Gastos de Personal	141 0,41%	107 0,63%	89 0,28%	148 0,64%	114 0,57%	599 0,47%
Gastos de Telecomunicaciones	6 0,02%	5 0,03%	4 0,01%	3 0,01%	2 0,01%	20 0,02%
Honorarios Profesionales	- 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Comisiones de Venta	32 0,09%	25 0,15%	17 0,05%	29 0,12%	20 0,10%	122 0,10%
Gastos de Papeleria y Otros Insumos	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
Gastos de Publicidad y Mercadeo	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Promociones a Clientes	17 0,05%	19 0,11%	14 0,04%	12 0,05%	8 0,04%	70 0,05%
Gastos Promociones de Laboratorios	4 0,01%	5 0,03%	4 0,01%	4 0,02%	2 0,01%	19 0,01%
Gastos Fondos Impulsos Comerciales	168 0,49%	193 1,12%	136 0,43%	116 0,50%	79 0,39%	691 0,54%
Arrendamientos	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
Viaticos	29 0,08%	33 0,19%	7 0,02%	32 0,14%	12 0,06%	113 0,09%
Gastos Generales	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Depreciacion y Amortizacion	1 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	3 0,00%
Mantenimiento General	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
Sistemas	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Servicios de Terceros	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Fletes y envío de Mercancia	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Seguros	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Otros Ingresos y egresos	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(5) 0,00%
Tramites Judiciales y Administrativos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>UTILIDAD DEL PERIODO</b>	<b>(2.461)</b> 4,24%	<b>(61)</b> 0,47%	<b>(1.348)</b> 4,23%	<b>(1.025)</b> 4,42%	<b>(605)</b> 2,97%	<b>(4.520)</b> 3,56%

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 11. Análisis comparativo entre la determinación de la estructura de costos y resultados bajo la gestión actual y la estructura de costos propuesta**

Variables	Actual	Propuesta bajo el sistema de costeo absorbente
Costos directos	Se considera la estructura de ingresos y egresos de cada sucursal	Se considera la estructura de ingresos y egresos de cada sucursal
Variable de distribución de costos indirectos	En función de volumen de ventas en unidades por sucursal	Partes iguales, Volumen de ventas en unidades por sucursal, Volumen de pedidos de ventas, Horas de consultoría de Sistemas y Tecnología y por la Generación de renta por sucursal
Estructura de ingresos	Estructura comercial hasta utilidad bruta por ingresos operacionales	Estructura comercial hasta total utilidad bruta por ingresos operacionales y no operaciones
Estructura de gastos	Segmentación bajo tres estructuras: Gastos administrativos, Gastos operativos y Gastos financieros	Segmentación por áreas funcionales del negocio: Gestión operativa, Gestión administrativa y Gestión de fuerza de ventas
Distribución de gastos de impuesto sobre la renta.	No se considera en la distribución de costos, determinado niveles de rentabilidad antes de ISLR	Bajo este modelo, todos los gastos asociados a los Impuestos, se distribuyen en función de la generación de renta por sucursal, obteniendo así niveles de rentabilidad más precisos y oportunos para la toma de decisiones y generar planes de acción que mejoren la estructura de costos y gastos de cada sucursal

**Fuente:** Elaboración propia.

Adicionalmente, se hace importante consolidar un cuadro comparativo donde se muestren los resultados finales de la rentabilidad vinculada al Estado de resultados de cada sucursal, bajos los dos métodos establecidos, en pro de establecer una matriz de análisis por la aplicabilidad de los costos parciales y apoyar el proceso de toma de decisiones.

**Tabla 12. Calculo de rentabilidad por sucursal vinculada al Estado de resultados, bajo el método utilizado por Corporación DROLANCA C.A.**

Sucursal	CALCULO DE RENTABILIDAD (Metodo actual)					
	Antes de asignacion Bs (000)	Antes de asignacion %	Despues de asignacion Bs (000)	ISLR	Rentabilidad Final	Despues de asignacion %
El Vigía	-3.346	9,70%	-2.018	536	-1.482	4,30%
Barquisimeto	-1.519	8,85%	11	536	547	-3,19%
Maracaibo	-3.145	9,87%	-2.065	536	-1.529	4,80%
Oriente	-2.684	11,58%	-1.763	536	-1.227	5,29%
Caracas	-1.988	9,84%	-1.366	536	-830	4,11%
Total	(12.682)	9,99%	(7.201)	2.681	(4.520)	3,56%

**Fuente:** Elaboración propia.

Como se muestra en la tabla 16, antes de la asignación de costos y gastos del nivel corporativo, la compañía obtiene una rentabilidad total producto de las operaciones de las sucursales de 12,68 millones de bolívares, equivalente al 9,99% del total de las ventas brutas. Posteriormente, cuando se aplica la asignación de costos, la rentabilidad total cierra finalmente en 4,52 millones de bolívares, donde se muestra que por concepto de costos y gastos se asignó a las cinco sucursales un total de 8,16 millones de bolívares, incluida la porción del impuesto sobre la renta. El detalle de rentabilidad describe que la sucursal El Vigía obtuvo una ganancia de 1,4 millones de bolívares equivalente al 4,30% de sus ventas brutas, sucursal Barquisimeto una pérdida en el año 2012 de 547 mil bolívares equivalente al 3,19% de su nivel de facturación, sucursal Maracaibo una utilidad 1,5 millones de bolívares equivalente al 4,80%, sucursal oriente 1,2 millones de bolívares equivalente al 5,29% y finalmente sucursal caracas con 830 mil bolívares equivalente al 4,11% en proporción a sus ventas. Es pertinente mencionar que bajo esta metodología se castiga considerablemente a la sucursal Barquisimeto, que de por sí ya tiene un margen de contribución menor en 1,4% en promedio respecto a las otras cuatro sucursales, lo

cual hace necesario que se revise a detalle la generación de ingresos de esta sucursal para que se tomen medidas correctivas ante esta evidente debilidad.

**Tabla 13. Cálculo de rentabilidad por sucursal vinculada al estado de resultado, bajo el método propuesto para la Corporación DROLANCA C.A.**

	CALCULO DE RENTABILIDAD (Método propuesto)			
	Antes de asignacion Bs (000)	Antes de asignacion %	Despues de asignacion Bs (000)	Despues de asignacion %
El Vigia	(3.346)	9,70%	(1.461)	4,24%
Barquisimeto	(1.519)	8,85%	(81)	0,47%
Maracaibo	(3.145)	9,87%	(1.348)	4,23%
Oriente	(2.684)	11,58%	(1.025)	4,42%
Caracas	(1.988)	9,84%	(605)	2,99%
Total	(12.682)	9,99%	(4.520)	3,56%

**Fuente:** Elaboración propia.

En la tabla 17, donde se aplica la asignación de costos y gastos del nivel corporativo bajo la metodología mencionada en el presente trabajo de investigación, mejoran considerablemente los niveles de rentabilidad de cada sucursal, tan es así, que la sucursal Barquisimeto que en el cálculo anterior presentaba una pérdida de 547 mil bolívares, en esta concepción pasa a una utilidad de 81 mil bolívares equivalente al 0,47%, mejorando los análisis y aportando un mayor grado de detalle al proceso de toma de decisiones.

Finalmente, como ya se mencionó anteriormente, ambos cálculos llegan al mismo resultado a nivel de rentabilidad total de la empresa, con una utilidad para el año 2012 de 4,52 millones de bolívares, lo que se traduce que por cada bolívar que la compañía factura se gana un equivalente del 3,56% de utilidad neta después de ISLR.

## **Determinación de la estructura de costos y de rentabilidad de las unidades organizacionales, bajo el sistema de costeo parcial**

Considerando que los resultados y la rentabilidad de cada sucursal es distinta, específicamente menor (Tablas 6 y 14), una vez que ha recibido la asignación de los costos y gastos incurridos por la unidad central corporativa, bajo el sistema de costeo absorbente el análisis de la información sobre la gestión de las sucursales puede resultar distorsionada. Por este motivo, en el presente apartado se dispone la aplicación del sistema de costeo parcial, como sistema de costeo alternativo al absorbente, para la determinación de la estructura de costos, de utilidades y de rentabilidad, como una forma de eliminar la distorsión de la información mencionada.

Dado que las sucursales funcionan como centros de utilidades, es decir, centros o unidades de la organización en los cuales el gerente tiene la responsabilidad y autoridad de actuar para aumentar sus ingresos, así como para controlar sus costos, su desempeño según Jones et ál. (2001), debe ser evaluado a partir del valor de utilidades generadas, es decir, sobre la capacidad de generar ingresos y controlar costos.

En este caso por tratarse de una sucursal o unidad que percibe ingresos para la empresa y a la vez es responsable de sus costos, según Izar (2007), el asunto se resume en calcular la rentabilidad y el margen de contribución (MC) aportado por cada unidad (sucursal) para sufragar o cubrir los costos y gastos de la unidad corporativa central de la organización. Si dicho margen o resultado es positivo su desempeño se considera favorable para continuar operando; contrariamente, si es negativo se considera que la sucursal no es capaz de cubrir sus propios costos y gastos directos.

En este orden de ideas, en el corto plazo, cuando se evalúa el desempeño de la empresa por segmentos (departamentos o sucursales) a partir del análisis de costos,

independientemente de que se trate de centros de utilidades, ingresos, costos o inversión, es útil la aplicación del sistema de costos parciales, específicamente del sistema de costos directos<sup>1</sup>, donde los objetos de costos están constituidos por las sucursales a evaluar.

Precisamente, estos sistemas de costos parciales surgieron por la necesidad interna, según Jones et ál. (2001), de asignar costos a un segmento en particular, lo cual resulta en algunos casos una tarea difícil, por lo que se opta por asociar a los segmentos los costos directamente incurridos por ellos. Además se considera que el nivel de rentabilidad obtenido por cada sucursal no debe ser afectado por costos asignados de los cuales no son responsables.

En realidad, según Mallo et al. (2000), la razón para el uso del sistema de costos directos en este tipo de decisiones es por el bajo grado de control que tienen los gerentes de cada sucursal sobre los costos indirectos o costos incurridos por la unidad corporativa central, éstos no se pueden incluir en los informes preparados por cada sucursal, por cuanto resultaría injusto cargar a una sucursal costos que están fuera del control del gerente, los cuales pueden hasta intentar manipular la base de asignación para mejorar los resultados de su sucursal respecto a los demás. En este sentido los informes preparados por segmentos no deben ser opacados por datos que se relacionen con otras sucursales. Por el contrario, cuando no se asignan costos indirectos, el margen de la sucursal se convierte en un mejor indicador del desempeño sobre la utilidad, puesto que considera sólo los costos directos, sobre los cuales tiene control el gerente de la sucursal.

---

<sup>1</sup> Según Amat y Soldevila (2011), los sistemas de costos parciales son los que imputan solo una parte de los costos a los objetos de costos, clasificados en sistemas de costos variables, sistemas de costos variables evolucionados, sistemas de costos directos, sistemas de costos directos evolucionados y sistemas de costos marginales.

Fundamentados en la idea de que al existir costos de atribución e identificación directa a las sucursales, sean fijos o variables, es decir, costos que son directamente asignables, con criterios objetivos a los objetos de costos como el arrendamiento de un local de la sucursal, estos deberán ser considerados como costos evitables de suprimirse las operaciones de la sucursal. Desde este punto de vista, no existiría distorsión de la rentabilidad, y se convierte en un enfoque ampliamente usado cuando se trata de decidir la eliminación de segmentos (departamentos o sucursales) de la organización, dado que analiza solo costos directos y evitables.

En los sistemas de costos parciales, basados en el sistema de costeo directo, los informes de resultados de los objetos de costos deben estar estructurados a partir de costos directos y costos indirectos de la sucursal. Los costos directos están conformados por los costos directos de los productos vendidos (costos de ventas) y los gastos operativos que pueden asociarse de forma objetiva a las unidades o sucursales, tales como se muestra en la tabla 6, por ejemplo, con la estructura de los gastos de administración, donde se incluyen los gastos de personal, patentes municipales, otros impuestos como la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, mantenimiento general, honorarios profesionales, arrendamientos, sistemas y gastos generales, entre otros.

De esta forma para hallar el margen de contribución se tendrán que deducir del ingreso los costos y gastos considerados directos respecto a los objetos de costos, sin importar su comportamiento; también los gastos directos de comercialización u operativos, como comisiones y gastos de entrega o transporte deberán deducirse de los ingresos de cada departamento (Amat y Soldevila, 2011).

Es decir, todos los costos y gastos directos deben ser afectados a los objetos de costos (sucursales) independientemente de su comportamiento; tales como salario del gerente o supervisor de determinada sucursal sin importar si se trata de un costo fijo o de un costo variable (comisiones de venta y salarios de gerentes de sucursales), sin

atender a su variabilidad frente al nivel de actividad. Mientras que los costos indirectos los cuales no serán afectados a ninguna sucursal, están conformados por las erogaciones incurridas por la unidad central corporativa como los gastos de personal, telecomunicaciones, impuestos, suministros, gastos de papelería, seguros, entre otros costos y gastos incurridos para la empresa, y otros gastos operativos de difícil asociación con los departamentos o sucursales.

Respecto a los análisis de costos realizados, para Jones et ál. (2001):

... frecuentemente resulta sencillo obtener información sobre los ingresos generados por un segmento (sucursal o departamento) de la organización, pero resulta difícil obtener información de costos para cada uno de ellos y excluir a la vez los costos asociados a otros segmentos o unidades corporativas centrales. Por ejemplo, los gastos de publicidad a través de televisoras nacionales de una cadena de tiendas con frecuencia beneficia a todas sus tiendas ubicadas en las distintas localidades del país, el valor que debe ser asociado como directo a cada sucursal es sin duda imposible de determinar con precisión. En estos casos se recomienda formularse la siguiente interrogante: “¿El costo continuaría en caso de que desaparezca el segmento?” (p. 411).

Si el costo continúa si se elimina la sucursal, se trata de un costo fijo indirecto, pero si el costo desaparece se trata de un costo fijo directo, por ser un costo evitable.

La tabla 18, muestra la estructura de costos y la determinación de utilidades, así como el margen de contribución basado en el sistema de costos parciales, donde a las sucursales no se les asigna ningún costo o gasto incurrido en otras dependencias (unidad central u otras sucursales), sino que simplemente se evalúan sus resultados en función de sus ingresos y gastos de los cuales son responsables.

**Tabla 14. Cálculo del margen de contribución por sucursales, basado en el sistema de costos parcial (Costeo Directo)**

	2012 Año 2012 18.700	2013 Año 2013 18.700	2014 Año 2014 18.700	2015 Año 2015 18.700	2016 Año 2016 18.700	TOTALES Año 2012 20.000
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	<b>1.592.538</b> 24,23%	<b>1.834.765</b> 27,92%	<b>1.294.741</b> 19,70%	<b>1.103.977</b> 16,80%	<b>746.420</b> 11,36%	<b>6.572.441</b> 100,00%
<b>Ofertas Entregadas</b>	<b>1.469</b> 29,32%	<b>724</b> 14,46%	<b>1.180</b> 23,55%	<b>867</b> 17,30%	<b>770</b> 15,37%	<b>5.010</b> 100,00%
Descuentos por volumen	4.462	2.372	4.142	2.744	2.585	16.305
Descuentos por pronto pago	1.740	733	1.722	1.238	1.038	6.471
Exoneración por Perdidas de Descuentos	-	1	-	53	-	54
Devoluciones en Ventas	265	97	142	79	266	848
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>(26.559)</b>	<b>(13.247)</b>	<b>(24.664)</b>	<b>(18.202)</b>	<b>(15.546)</b>	<b>(98.219)</b>
Costo de ventas	23.014	11.479	21.356	15.508	13.383	84.740
Ingresos por pronto pago	(946)	(597)	(970)	(806)	(512)	(3.831)
Ingresos Financieros por no Devolucion	(18)	(11)	(17)	(15)	(14)	(75)
Descuento por volumen de compra	(123)	(53)	(93)	(83)	(71)	(422)
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	<b>21.927</b>	<b>10.819</b>	<b>20.277</b>	<b>14.604</b>	<b>12.786</b>	<b>80.412</b>
Costos y gastos operativos (desglose de la unidad corporativa central)						5.482
						(7.701)
						2.681
<b>Utilidad despues de ISLR</b>						<b>(4.520)</b>
<b>Rentabilidad neta despues de ISLR</b>						<b>3,56%</b>

(\*) Margen de contribución, o excedente para cubrir costos y gastos indirectos, y utilidades

Fuente: Elaboración propia.

En este sentido, el sistema de costeo parcial es superior al sistema de costeo absorbente, el cual asigna costos y gastos de la unidad central como si se tratara de

costos indirectos en función de cierta base de distribución (proceso de imputación<sup>2</sup>), por cuanto los mismos son de difícil identificación con los objetos de costos (sucursal), lo cual implica cierta distorsión en el rendimiento o desempeño de las sucursales. Tal como se planteó, en el Capítulo I según Warren et ál. (2010), muchas compañías corporativas reconocen que el 75% de sus utilidades corporativas las obtienen de actividades realizadas fuera de su país, esto es gracias al cálculo del margen de contribución por segmento: territorio de ventas (localidades), donde solo se considera el costo directamente incurrido en cada uno de sus territorios de ventas sin la distorsión de costos incurridos en otros o varios territorios de ventas.

Por ejemplo, si la empresa comercializadora estudiada plantea la decisión de eliminar una de sus sucursales o de otorgar algún estímulo sobre el rendimiento de su gestión al personal de la misma. Para ello ha calculado los costos directos asociados a cada sucursal (objetos de costo), compuestos por los costos de ventas y los gastos operativos, a los fines de calcular el margen de contribución de cada uno (Tabla 18). Es importante destacar que los gastos operativos de 5.482 millones de bolívares, de una unidad corporativa central no van a ser eliminados en caso de cerrar alguna de las sucursales, por tal motivo no fueron imputados a ninguna de ellas, a diferencia de los gastos operativos incurridos propiamente en las distintas sucursales.

De acuerdo a los márgenes de contribución de las sucursales Barquisimeto y Caracas, estas aportan resultados o ganancias bajas, lo cual indica que sus ingresos no son capaces de cubrir los costos y gastos propios, tampoco aportan nada para cubrir los costos de la unidad central corporativa no imputados a las sucursales (por ser de difícil atribución o por beneficiar a varias sucursales). Por tal motivo, basado en el análisis de costos, la gestión de las mencionadas sucursales debe ser mejorada, o en el peor de los casos eliminarlas o cerrarlas, con tal decisión la organización no sólo dejaría de percibir 37.379 millones de bolívares, como ingresos anuales, sino que

---

también tendría un ahorro de 909 millones de bolívares, y 731 millones de bolívares, por concepto de costos de ventas y gastos operativos, respectivamente.

El principal uso que recibe el sistema de costos parciales para la toma de decisiones, es el de mostrar la contribución marginal que realiza cada unidad organizacional o segmento de ventas en la empresa, en este caso, sin las distorsiones que pudieran presentarse por la distribución arbitraria o equívoca de los costos y gastos indirectos entre las diversas unidades organizacionales.

Como medio de análisis, se hace importante evaluar los resultados obtenidos entre ambos métodos de asignación de costos y gastos, es decir, entre el sistema de costeo total y el costeo parcial propuesto frente al método utilizado actualmente por la empresa, así medir los niveles de rentabilidad obtenidos en la asignación de costos y gastos.

**Tabla 15. Análisis de rentabilidad bajo el costeo total y el costeo parcial**

	Costeo Total Método Actual <i>(después de asignación de costos y gastos)</i>	Costeo Total Método Propuesto <i>(después de asignación de costos y gastos)</i>	Costeo Parcial Costeo directo <i>(después de asignación de costos y gastos)</i>
Sucursal El Vigía	(1.482) 4,30%	(1.461) 4,24%	(3.346) 9,70%
Sucursal Barquisimeto	547 -3,19%	(81) 0,47%	(1.519) 8,85%
Sucursal Maracaibo	(1.529) 4,80%	(1.348) 4,23%	(3.145) 9,87%
Sucursal Oriente	(1.227) 5,29%	(1.025) 4,42%	(2.684) 11,58%
Sucursal Caracas	(830) 4,11%	(605) 2,99%	(1.988) 9,84%
Rentabilidad en operaciones	(4.520) 3,56%	(4.520) 3,56%	(12.682) 9,99%
Asignación de costos y gastos nivel central	- 0,00%	- 3,56%	8.931 8,33%
Impuestos	- -	- -	1.967 1,96%
Rentabilidad neta	(4.520) 3,56%	(4.520) 3,56%	(4.520) 3,56%

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 18, se muestra los niveles de rentabilidad obtenidos bajo la aplicabilidad de los diferentes sistemas de costeos, en los cuales se puede apreciar como las variables de distribución inciden directamente en la forma en que los costos de la unidad central son asignados a las sucursales, y como dicha asignación pueden afectar la medición en las ganancias netas, y la mala interpretación de la gestión del negocio evaluado por unidades o segmentos, lo cual pudiera conducir a decisiones poco acertadas y a su vez puedan causar impactos sobre el plan operativo de la organización.

En los cálculos de la asignación de los costos y gastos dentro del costeo total actual y el propuesto se pueden observar diferencias significativas, destacando las de mayor relevancia, por ejemplo, en caso de la sucursal de Barquisimeto, la cual mostraba bajo el modelo actual (usando como unidad de distribución el nivel de ventas) una pérdida equivalente al 3,19% con relación al nivel de su facturación bruta, dado su elevado nivel de ventas; luego de simular dicha asignación de costos bajo las variables propuestas (sistema de costeo total propuesto), se puede apreciar que su indicador de rentabilidad mejora para ubicarse en una utilidad del 0,47%. Lo anterior evidencia que dicha unidad de negocio está siendo afectada por el proceso de distribución, por ser la Sucursal que tiene un mayor nivel de volumen de ventas en unidades. Contrariamente, la Sucursal de Caracas la cual mostraba una utilidad del 4,11%, por presentar un nivel de ventas menor a las demás sucursales, reduce su resultado bajo el modelo propuesto al 2,99%.

Posteriormente, dentro de este análisis, cuando comparamos los resultados entre los métodos del costeo absorbente (actual y propuesto), con el costeo parcial, los indicadores de rentabilidad de todas las unidades de negocio mejoran significativamente. Este incremento se debe a que a ninguna de las sucursales se le asigna carga de gastos y costos incurridos en el nivel central, principal características del sistema de costeo directo; estos costos y gastos son asignados a la totalidad del resultado del rendimiento de todas las unidades generadoras de ingresos (sucursales),

por lo que los resultados de todas las sucursales solo son afectadas por su propia estructura de costos y gastos directos, de los cuales son responsables. Se trata de costos evitables y relevantes en caso de decidir el cierre de algunas de estas unidades, y hasta podría ser costos controlables en caso de tomar decisiones para mejorar resultados por unidad de negocio.

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

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

A partir del análisis de los resultados expuestos, y de cara a los objetivos de investigación trazados, a continuación se presentan las principales conclusiones y recomendaciones para las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos, con base en los objetivos y teorías planteadas.

La complejidad de la organización como corporación comercializadora de medicamentos a nivel nacional exige que la información financiera sea lo más adecuada y pertinente posible, ajustada a las necesidades gerenciales de la organización para que los gerentes a quienes compete, estén adecuadamente informados.

Lo anterior, se enfatiza al considerar el entorno cambiante y competitivo del mercado farmacéutico nacional, donde cualquier tipo de mejora en la calidad de los servicios tanto internos como externos requerirá de análisis financieros pertinentes, lo cual redundará en beneficios para la empresa y para las operaciones de comercialización de productos farmacéuticos a nivel nacional.

El sistema de costos actualmente usado por Corporación DROLANCA C.A., en el cual los costos y/o gastos de las unidades corporativas son distribuidos en función de volúmenes de ventas de las sucursales, no es el más adecuado para evaluar la gestión de sus sucursales; presenta un panorama financiero difuso y engañoso, en el

que los gerentes no poseen información real sobre la utilidad de la gestión comercial de cada una de las sucursales.

Por lo anterior, en la presente investigación se desarrollaron los lineamientos básicos para el cálculo de utilidades de las sucursales a partir de los sistemas de costeo absorbente y bajo el sistema de costeo parcial, específicamente bajo el sistema de costeo directo.

Aunque mediante el uso del sistema de costos actual de la empresa, del costeo absorbente y parcial, la utilidad total generada por la corporación es la misma, la utilidad de cada sucursal es distinta según el nivel de costos y gastos de la unidad central corporativa asignados en el caso del sistema de costos actual de la corporación y del sistema absorbente. Por ello, dichos costos y gastos no deben ser asignados, esta forma de asignación suele ser peligrosa, por cuanto existen muchos otros generados de costos distintos a las bases utilizadas en el sistema de costeo absorbente (número de consultorías, generación de rentas, unidades vendidas). En este sentido el uso de del costeo basado en actividades podría aportar información relevante.

Así mismo, al desarrollar esta investigación, se comprobó que el sistema de costos parciales ofrece una visión más detallada y realista de la gestión de la empresa en sus diversas sucursales por no recibir la asignación de costos y gastos incurridos en la unidad corporativa central; todo ello redundará en decisiones más acertadas y acordes a las necesidades de la organización.

Es necesario advertir que el principal uso recomendable para determinación de la estructura de costos y de utilidades de acuerdo al sistema de costeo absorbente es la preparación de informes financieros con fines externos, dado que las sucursales reciben una cuota o asignación de costos y gastos que permite el total funcionamiento de la empresa desde las unidades centrales corporativas; dichos costos pueden ser considerados como indirectos respecto a las sucursales (objeto de costos) dado que no

pueden ser identificados con exactitud con cada una. Con dicha estructura de costos la empresa puede dar cumplimiento a las necesidades de información exigidas externamente, tales como las solicitadas por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), en el marco de la aplicación de la Ley de Precios Justos, basados en sistemas contables establecidos en las empresas registradas en Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas (RUPDAE).

Por el contrario, el principal uso recomendable para la determinación de la estructura de costos y de utilidades de acuerdo al sistema de costeo parcial (costeo directo) es la preparación de informes financieros con fines internos para la toma de decisiones de la gerencia, supervisores y propietarios, entre otros; especialmente sobre cursos de acción que involucren la gestión o actuación de las sucursales. Lo anterior se debe a que dichas sucursales no reciben la asignación de costos y gastos incurridas en la unidad central corporativa, erogaciones consideradas como indirectas respecto a las operaciones de las sucursales; al no recibir dicha asignación se considera que los resultados mostrados por dichas sucursales no están distorsionados, por dos razones: la primera tiene que ver con la omisión del uso de bases de asignación arbitrarias, y la segunda, porque no se le asignaron costos y gastos de los cuales no son responsables las sucursales.

Desde otro punto de vista, la evaluación de la gestión de las sucursales puede implicar decisiones sobre las mismas tan variadas que van desde la eliminación de alguna de ellas como su estudio detallado hacia la mejora continua de sus operaciones. Cualquiera que sea la decisión a tomar, se debe comenzar a realizar una excelente determinación de la estructura de costos, dentro de la cual se incluya la asignación de los mismos, para posteriormente evaluar el desempeño del curso de acción tomado, o de cada una de las unidades organizacionales, con base en su nivel y su capacidad para controlar costos en función de un estándar establecido, como un presupuesto. Por ello, se considera que el sistema de costos parciales expuesto en la

presente investigación a ser utilizado en la corporación en estudio, puede ser usado para la toma de múltiples decisiones, incluidas la eliminación de sucursales o la evaluación de su gestión.

Es importante aclarar que la eliminación de sucursales o segmentos de la empresa se decide, no sólo a partir del análisis de sus costos, sino también a partir de una evaluación minuciosa sobre su desempeño. Esta evaluación se establece en función de varios criterios como son el alcance de la responsabilidad del gerente y su autoridad para incurrir en costos, generar ingresos y realizar inversiones. En este sentido, es recomendable que la decisión de cierre de una sucursal además de estar basada en un análisis de costos en el que se evalúe el comportamiento de sus costos frente a su nivel de ingreso expresado en el nivel de margen de contribución, también debe tomar en cuenta el desempeño de la sucursal a partir de la evolución de sus ingresos o de la capacidad de generar ingresos, expresada en el crecimiento del mercado; también deberán considerarse los efectos colaterales para la organización en su totalidad, por cuanto dicha sucursal puede ser importante por razones estratégicas para la organización. Estas consideraciones son efectos de largo plazo que casi siempre son vinculados con factores cualitativos, tales como la moral de los empleados, reacciones de los usuarios y calidad del servicio, entre otros.

Aun cuando no se trate de eliminación de sucursales de la organización, el análisis de la utilidad por segmento (sucursales) proporcionado por el sistema de costeo parcial es fundamental basado en una correcta asignación de costos. En tales circunstancias se debe contar con información detallada de cada sucursal; por ejemplo, la corporación podría beneficiarse al conocer el nivel de costos, ingresos y el margen de contribución de cada sucursal ubicada en distintas localidades del país, y decidir reducir costos en territorios de ventas o incrementar sus esfuerzos de ventas en territorios altamente rentables.

Es decir, los sistemas de costos directos y los demás sistemas de costos

parciales para la toma de decisiones, lejos de ser usados para evaluar las opciones de eliminar o ratificar departamentos o sucursales, proporcionan información útil a fin de ayudar a la optimización de resultados y reducción de costos, puesto que el hecho de considerar solo los costos y gastos directos sobre los cuales la gerencia de la sucursal tiene control permiten también que el gerente estudie su trayectoria o comportamiento y trabaje para reducirlos, lo cual requerirá la presentación de información de costos en forma detallada.

Se recomienda en las comercializadoras de medicamentos al mayor impulsar la aplicación de nuevos modelos gerenciales y financieros, que rompan con los paradigmas clásicos de la administración, donde los cambios se realizan con renuencia y escepticismo, quedando demostrado con esta investigación que las nuevas tendencias pueden producir mejores y más efectivos gerentes y administradores.

Finalmente, es importante proponer a la organización que desarrolle un modelo aplicando los sistemas de asignación de costos, y utilizando como variable de distribución el nivel de ventas expresado en Bolívares, por cada sucursal. Todo ello con el objeto de conocer cómo se comporta la estructura de gastos posterior a la asignación de costos y gastos y medir bajo otra perspectiva los niveles de rentabilidad en las operaciones de negocio. Si bien es cierto, que estos estudios o modelos generalmente son aplicados en la industria farmacéutica en función de las unidades vendidas que son las que posicionan la participación de la Droguerías en el país dentro del mercado farmacéutico (medición que aplica a nivel global), se hace imperante que la organización desarrolle un sistema de contabilidad interna (costos), con el fin de apoyar aún más el proceso de toma de decisiones que permita generar más valor en la operación del negocio y generar planes de acción orientado a optimizar sus estructuras de costos y gastos.

## **Futuras líneas de investigación**

Considerando el alcance de la presente investigación, la delimitación teórica del mismo, la importancia de las empresas comercializadoras de medicamentos y en aras de contribuir con el proceso investigativo, a continuación se presenta un conjunto de temáticas merecedoras de futuros estudios en pro del desarrollo de las empresas del sector:

- Análisis de la cadena de valor para la industria farmacéutica.
- Aplicación de otros sistemas de costos para las comercializadoras de medicamentos.
- Administración basada en actividades para las comercializadoras de medicamentos.
- Presentación de la información del estado de resultados a nivel de las líneas de producto que se comercializan en dichas empresas.
- Costeo a nivel de clientes, zonas y rutas, para medir análisis de rentabilidad vinculada al estado de resultados de las comercializadoras de medicamentos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álvarez y Otros (1996). *Contabilidad de gestión avanzada*. México: McGraw-Hill.

Amat, O. y Soldevila, P. (1998). *Contabilidad de gestión y reducción de costes*. España: Ediciones Gestión 2.000.

Amat, O. y Soldevila, P. (2011). *Contabilidad y gestión de costes*. Barcelona, España: Profit Editorial.

Anderson, D., Sweeney, D. y Williams, T. (1999). *Métodos cuantitativos para negocios*. Séptima edición. México: Thomson Editores.

Arias, Fidas G. (2006). *El proyecto de investigación. Guía para su elaboración*. Venezuela: Editorial Episteme.

Arias, Fidas G. (2009). *El proyecto de investigación: Guía para su elaboración* (3ra. Ed.). Caracas: Editorial Episteme.

Arellano, R. (2000). *Marketing – Enfoque América Latina*. México: McGraw-Hill.

Backer, M., Jacobsen, L. y Ramírez, D. (1997). *Contabilidad de costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México: McGraw-Hill.

Balestrini, M. (2006). *Cómo se elabora el proyecto de investigación* (7a. ed.). Caracas, Venezuela: Consultores Asociados.

Balestrini, M. (2008.) *Cómo se elabora un proyecto de investigación*. Caracas: Editorial Consultores Asociados.

Burrafato, María Elena y Rodríguez, Yennifer (2004). *Análisis de la estructura organizacional*. Universidad de Oriente. Escuela de Ciencias Sociales y Administrativas. Maturín, Venezuela.

Briones, G. (2003). *Métodos y técnicas de investigación para las ciencias sociales*. México: Ed. Trillas.

Camero A., Denisse y Hernández P., Milángela J. (2005). *Lineamientos para el diseño de un sistema de acumulación de costos por órdenes específicas Empresa "Lara Chile, S.A."*. Universidad Centro Occidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto. Venezuela. *Diseño de una estructura de costos por procesos para la empresa metalmecánica "Preformados de Línea, C.A."*. Junio, 12-2012.

Catacora, F. (1996). *Sistemas y procedimientos contables*. México: McGraw-Hill.

Cervantes, S. (1999). *Casos prácticos de contabilidad de costos I*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México: Editorial Limusa.

Colín, J. (1997). *Contabilidad de costos*. México: McGraw Hill.

Colom, Antonio, Sarramona, Jaime y Vázquez, Gonzalo (1994). *Estrategias de formación en la empresa*. Madrid: Narcea, S.A. de Ediciones.

Cordobéz, M. Muñoz, J. M<sup>a</sup>; Ruiz, M.; Tirado, P. (2000): "*Contabilidad de Costes: Casos y soluciones*". Publicaciones Etea. Córdoba.

Dirección Financiera Internacional (1990). *Dirección y Gestión Financiera*. Corporación Rueda Medrano. Edición Mayo. Caracas Venezuela.

Chacón, G. (2009). *Práctica de la contabilidad de costos y la rentabilidad de las pymes del municipio Libertador estado Mérida*. Trabajo de grado de maestría en Ciencias Contables. Trabajo no publicado. Universidad de Los Andes.

Everett, A. y Ebert. (1981). *Administración de la producción y las operaciones*. México: Prentice Hall International.

Figueroa, E (2003). *Propuesta de una Estructura Organizacional para la transformación de la Contraloría Interna en Unidad con Auditoría Interna, para la Universidad Nacional Experimental Politécnica "Antonio Jose de Sucre" UNEXPO*. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto Venezuela.

Fleitman, J. (2000). Libro de negocios exitosos México McGraw-Hill.

GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.  
Jueves 29 de marzo de 2012. Nro. 39.894. Caracas. Venezuela.

García, F., Chamorro y Molina (2000). *Informática de gestión y sistemas de información*. España: Editorial McGraw-Hill.

Gayle, L. (1999). *Contabilidad y administración de costos*. (6ª. ed.) México: McGraw-Hill.

Gómez, F. (1988). *Presupuesto. Teoría y práctica integral resuelta y explicada*. Caracas: Ediciones Frigor.

Gómez, F. (1990). *Contabilidad de costos I: Sistemas de costos industriales*. Caracas: Ediciones Frigor.

Gómez y Gómez (2011). *Contabilidad I semestre*. Caracas: Ediciones Fragor.

González, N. (2012). *Análisis de los sistemas de acumulación de costos y la gerencia de las Pymes*. Trabajo de grado de maestría en Ciencias Contables. Trabajo no publicado. Universidad de Los Andes.

González, N. (2005). *Las Estructuras de Costos Formales como Herramienta Generadora de Rentabilidad en las Empresas Prestadoras del Servicio de Distribución de Productos Farmacéuticos en el Estado Lara*. Trabajo Especial de Grado. Universidad Centrooccidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto, Venezuela.

Guiltinan, J., Paul, G. y Madden, T. (1998). *Gerencia de marketing. Estrategias y programas*. (6ª. Ed.) México: Mc Graw-Hill.

Hansen y Mowem (2006). *Administración de costos. Contabilidad y control*. México. International Thomson Editores, S.A

Hargadón y Múnera (1985). *Contabilidad de costos*. (2ª. Ed.). México: Editorial Norma.

Hernández, R. (1994). *Coficiente de proporción de rangos (CPR): Una alternativa para determinar la validez de contenido de instrumentos de medición*. Ponencia presentada en la XLIV Convención anual de ASOVAV, Coro, Venezuela.

Hernández, S. Fernández, C. y Baptista, L. (1999). *Metodología de la investigación*. México: Editorial McGraw-Hill.

Hernández, S. Fernández, C. y Baptista, L. (2001). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill.

Hernández, S. Fernández, C. y Baptista, L. (2003). *Metodología de la investigación*. México: Editorial McGraw-Hill.

Hicks, D. (1998). *El sistema de costos basado en actividades, ABC*. México DF: Ediciones Alfaomega.

Horngren, Datar y Rajan (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial 14 edición* Pearson Educación de México, S.A. de C.V.

Horngren, Foster y Datar. (1996). *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial*. México: Prentice Hall.

Horngren y Sundem. (1994). *Introducción a contabilidad administrativa*. (9ª. Ed.). México: Prentice Hall.

Horngren, Sundem y Stratton. (2001). *Introducción a la contabilidad administrativa*. (11ª. Ed.). México: Editorial Prentice Hall.

Hurtado de Barrera, J. (2008). *Metodología de la investigación, una comprensión holística*. Caracas: Ediciones Quirón - Sypal.

Ibáñez, E. A. (2010). *El estatus epistemológico de la contabilidad*. Universidad Tecnológica Nacional. Caracas, Venezuela

IMS de Venezuela. *Reporte estadístico del mes de agosto del año 2012*.

Instituto Americano de Contadores Públicos. (2004). *La contabilidad*.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (1999). *Principios de contabilidad generalmente aceptados* (14ª. Ed.). México. Boletín Nro.1.

Izar L., (2007). *Contabilidad gerencial. Guía técnica*. México: Editorial Trillas.

Jones, Werner, Terrel y Terrel. (2001). *Introducción a la contabilidad administrativa. Perspectiva del usuario*. Colombia: Prentice Hall.

Kaplan, R. y Norton, D. (2005). *Cuadro de mando integral. (Balanced Scorecard)*. Madrid: Gestión 2000.

Kotler, P. (1993). *Dirección de la mercadotecnia: análisis, planeación, implementación y control*. México: McGraw-Hill.

Kloter, P. (1998). *Fundamentos de mercadotecnia*. (4ª. Ed.). México: McGraw-Hill.

Lang. (1958). *Manual del contador de costos*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.

L. D. María Elena Torres Cuevas. (2008). *Desarrollo de la estructura organizacional de un área académica a nivel posgrado, caso: Área académica de ciencias de la comunicación*. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. Instituto de Ciencias Económicas Administrativas.

Ley de Precios y Costos Justos (2011). Decreto N° 8.331. *Gaceta Oficial* N° 39.802 del 14 de julio 2011.

Ley Orgánica de Precios Justos. (2014). Decreto N° 600, *Gaceta Oficial* N° 40.340 del 24 de enero del 2014.

Luque de Lázaro. (1975). *Introducción al estudio de la contabilidad*. México: Editorial Limusa.

Mallo, Kaplan, Meljem y Jiménez (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. España: Prentice Hall.

Mallo, C. Kaplan, R. Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. España: Prentice Hall.

Marín R, (2011). *Costos para la toma de decisiones*. Colombia. McGraw-Hill Interamericana.

Mccarthy y Perreault. (1996). *Marketing*. (11a. Ed.). México: McGraw-Hill.

Meigs y Meigs. (1992). *Contabilidad. La base para la toma de decisiones gerenciales*. (10a. Ed.). México: McGraw-Hill.

Méndez A., C. (2001). *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. Bogotá: McGraw-Hill.

Méndez A., C. (2001). *Metodología (Guía para elaborar diseño de investigación en ciencias)*. Colombia: Edición Kimpres Ltda.

Méndez, C. (2004). *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. (3a. ed.). Colombia: McGraw-Hill.

Melinkoff, R. (2008). *Los Procesos Administrativos*. (3a. ed.). Caracas: Panapo.

Molina, O. (1993). *Modelo de planificación financiera información base para la toma de decisiones*. Trabajo de ascenso, Universidad de Los Andes. Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE). Mérida, Venezuela.

Molina, O. (2000). *Diseño de un modelo computarizado de costos basados en actividades (ABC) para uso didáctico*. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mérida, Venezuela.

Mora, Ch. (1997). *Propuesta de un diseño de un sistema de costos para la Industria Láctea, C.A.* Universidad Centro Occidental Lisandro Aivarado. Barquisimeto Venezuela

Moreno, J. (Octubre, 2012). Entrevista personal no estructurada. Gerente general de DROLANCA. Mérida, estado Mérida.

Morillo, M. (2003). La contabilidad de costos y diseño de mezclas de productos. *Revista Actualidad Contable*. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Mérida, Venezuela. No. 6, Vol. 6.

Morillo, M. (2005). Sistemas de costos parciales: herramientas para la toma de decisiones. *Visión Gerencial*. Año 3, N° 1 (3). pp. 24-38.

Morillo, M. (2006). Sistema computarizado de análisis de contribución marginal. *Revista Actualidad Contable*. Año 9, N° 13, pp. 105-127.

Morillo, M. (2007). *Manual para la elaboración del estado de costos de producción y ventas en los sistemas convencionales de la contabilidad de costos*. Mérida: Consejo de Desarrollo Científico Humanístico y Tecnológico (CDCHT) y Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes.

Muñoz, M. y Maldonado, Eva. (1993). *Manual práctico de introducción a la Economía I*. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mérida, Venezuela.

Namakforoosh, M. (2002). *Metodología de la investigación*. (2ª. Ed.). México: Editorial Limusa.

Neuner, J. (1998). *Contabilidad de costos. Principios y práctica*. UTEHA.

Océano / Centrum (2001). *Curso de contabilidad de costos*. CD – ROM versión Windows. España.

Osorio, O. (1996). *Tendencias actuales de la contabilidad de gestión*. VII Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Puerto La Cruz, Venezuela.

Pardinas, F. (1983). *Metodología y técnicas de investigación en ciencias sociales*. (17ª. Ed.). México, Siglo XXI Editores.

Pequeño Larousse Ilustrado Año 2002. Pág. 737.

Pérez de León (1999). *Contabilidad de costos*. México: Editorial Limusa.

Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1994). *Contabilidad de Costos. Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Colombia: Editorial McGraw-Hill Interamericana, S.A.

Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1998). *Contabilidad de costos: concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. México: McGraw-Hill.

Polimeni, Ralph S., Fabozzi, Frank J., Adelberg, Arthur H. y Kole, Michael A. (1989). *Contabilidad de costos*. (3ª. ed.). Colombia: McGraw-Hill.

Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.

Pulido, D. (2004). *Evaluación del sistema de acumulación de costos de la industria panadera. Municipio Barinas, estado Barinas, Año 2002*. Trabajo de grado de maestría no publicado, FACES. Universidad de los Andes, Mérida.

Pride, W. y Ferrell. (1997). *Marketing: conceptos y estrategias*. (9ª. Ed.). México: McGraw-Hill. 1997.

Ramírez, D. (1997). *Contabilidad administrativa*. (5ª. Ed.). México: McGraw-Hill.

Ramírez, D. (2002). *Contabilidad administrativa*. (6ª. Ed.). México: McGraw-Hill.

Riggs, J. (1998). *Sistemas de producción. Planeación, análisis y control*. (3ª. Ed.). México: Noriega Editores.

Rincón Castillo, José L. (2003). *Análisis de una estructura de costos en las variaciones de la mezcla y en el rendimiento en el proceso productivo de la fábrica de bolsas plásticas*.

Rincón de Parra, Haydée Cecilia (2005). Contabilidad de costos y de gestión en la industria farmacéutica venezolana. Estudio de un caso. *Revista Venezolana de Gerencia*, v.10 n.30. Maracaibo jun. 2005.

Rincón, H. (2000). *Sistema de contabilidad de costos: convencional y actual*. Mérida, Venezuela: ULA. Unidad de producción FACES. Trabajo de ascenso no publicado.

Rincón, H. (2005). Universidad del Zulia. *Revista venezolana de gerencia*, vol. 10, N° 30.

Rodríguez, Neiba. (2011) Publicación Comité de Salud de la Cámara de la Industria Farmacéutica (CIFAR).

Robert, Nelson (1997). *Cómo delegar funciones al personal para lograr una mejor gerencia*. Colombia: Editorial MC Graw-Hill Interamericana, S.A.

Rodríguez, J. (1980) *Estudio Económico-Contable de los costos fijos y variables a través de la relación costo-volumen- utilidad*. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mérida, Venezuela.

Rojas, C (2006) *Optimización de la Línea de Producción de Antibióticos (Cefalosporínicos y Penicilínicos) de la Planta de Medicamentos PROULA C.A.* Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mérida, Venezuela.

Sáez, Fernández y Gutiérrez. (1997). *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. España: McGraw-Hill.

Salkind, N. (1997). *Métodos de investigación*. (3ª. Ed.). Person Educación. México: Prentice May.

Samuelson, P. y Nordhaus, W. (2005). *Economía*. (18ª ed.). México: McGraw-Hill Interamericana

Sánchez, Crox. (1973) *La contabilidad de costos como instrumento cuantitativo en la administración de empresas*. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Mérida, Venezuela.

Sierra, R. (2002). Costos y finanzas para la toma de decisiones del mercadeo. *Diario Frontera*, día 29/04/02, Cuerpo C, página 2c.

Silva, J. (2010). *Fundamentos de la Contabilidad I*. Ediciones CO-BO. Caracas-Venezuela.

Sinisterra, G. (1997). *Fundamentos de contabilidad financiera y de gestión*. Cali, Colombia: Editorial Universidad del Valle. 116 páginas.

Tamayo y Tamayo, M. (2004). *Proceso de la investigación científica*. (4ª. Ed.). México: Limusa.

Terry, G (1978). *Administración y control de oficina: El manejo administrativo de la información*. México.

Toro H., J. (1999). *Fundamentos de teoría económica*. Universidad Central de Venezuela. Caracas, Venezuela.

Torres, M. (2008). *Desarrollo de la estructura organizacional de un área académica a nivel de Postgrado*. Caso: Área académica de la comunicación. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. Pachuca Hidalgo.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL). (1998). *Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales*. Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. Caracas.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL). (2006). Instituto Pedagógico de Caracas, Subdirección de Investigación y Postgrado. Caracas: FEDUPEL.

Uribe Marín R. (2006). *Costos para la Toma de Decisiones*. México: McGraw-Hill.

Warren, Reeve y Fess (2000). *Contabilidad administrativa*. (6ª Ed.). México: International Thomson Editores.

Warren, C., Reeve, J. y Duchac, J. (2010). *Contabilidad administrativa*. (10ª. ed.). México: CENGAGE Learning.

Zerpa, A. (2007) *Estudio de un sistema de acumulación de costos para la industria de la sericultura Caso: VENESEDA, S.A.* Trabajo de grado maestría en Ciencias Contables. Trabajo no publicado. Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos. Ensayo la contabilidad. Año 2007.

## REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

Amerino, M. (1996). Importancia de los sistemas de costos en la competitividad de las empresas. *Revista Espacios Digital*, Vol. 17, N° 2, pp. 71-80, Disponible en <http://www.revistaespacios.com>. Consultado el 12-11-2012.

Cámara Venezolana de Droguerías (CAVEDRO). (s.f.). Disponible en: <http://www.cavedro.org>. Consultado el 10-10-2013.

CIFAR (2011). *Boletín de Coyuntura* Octubre 2011. Documento electrónico en [www.cifar.org.ve.coyunturainternacional.wikispaces.com/.../Generalidades-de-la-industriaes.wikipedia.org/wiki/Pierre\\_Joseph\\_Pelletier](http://www.cifar.org.ve.coyunturainternacional.wikispaces.com/.../Generalidades-de-la-industriaes.wikipedia.org/wiki/Pierre_Joseph_Pelletier) Consultado el 04-04-2013.

García B., Marlene C. (2005). *El subproceso de entrenamiento basado en competencia en empresas de distribución de productos farmacéuticos del estado Lara*. Universidad Lisandro Alvarado. Decanato de administración y contaduría. Barquisimeto. Disponible en: [www.bibadm.ucla.edu.ve/educs\\_baducla/tesis/p642/pdf](http://www.bibadm.ucla.edu.ve/educs_baducla/tesis/p642/pdf) Consultado el 04-04-2013.

Morillo, M. (2004). *Diseño de sistema de costeo. Fundamentos teóricos*. Disponible en: [www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17204/Dis\\_Sist\\_costo.doc](http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17204/Dis_Sist_costo.doc) Consultado el 04-04-2013.

Periódico digital “El periodiquito.com” (2014). Ejecutivo trabaja con Cámara Venezolana de Droguerías para optimizar distribución de medicamentos. Consultado el 22 septiembre de 2014.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE COSTOS Y PRECIOS. –SUNDECOP- (2012). *Conozca las claves del sistema de fijación de precios en productos masivos*. Disponible en [http://www.esade.es/cedit2004/pdfs/2\\_Alcantara](http://www.esade.es/cedit2004/pdfs/2_Alcantara) Consultado el 24 de mayo del 2012.

UNIVERSIDAD PONTIFICIA COMILLAS DE MADRID. (2002). Disponible en: [http://server2.southlink.com.ar/vap/costos\\_y\\_decisiones.htm](http://server2.southlink.com.ar/vap/costos_y_decisiones.htm) Consultado el 12 de abril del 2012.

UNIVERSIDAD PONTIFICIA COMILLAS DE MADRID. (2002). Disponible en: [http://server2.southlink.com.ar/vap/costos\\_y\\_decisiones\\_especiales.htm](http://server2.southlink.com.ar/vap/costos_y_decisiones_especiales.htm) VIII Congreso Iberoamericano de Administración Consultado el 14 de agosto del 2012.

La Industria Farmaceutica (s.f.). Disponible en: <http://www.slideshare.net/LETSS/industria-farmaceutica-13534866> Consultado el 10 de mayo del 2013.

**ANEXOS**

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

**ANEXO A**

**Instrumentos de recolección de datos**

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

ANEXO 1  
www.bdigital.ula.ve



**CUESTIONARIO DIRIGIDO A LAS GERENCIAS DE PRIMERA LÍNEA DE  
CORPORACIÓN DROLANCA C.A., CON EL FIN DE OBTENER  
INFORMACIÓN QUE PERMITA CARACTERIZAR LAS UNIDADES DE  
NEGOCIOS Y DEPARTAMENTOS DE LA EMPRESA**

- 1) ¿Los trabajadores reciben orientación didáctica, mediante talleres y programas respecto a la visión, misión y valores de la empresa?

Siempre \_\_\_\_\_  
Algunas veces \_\_\_\_\_  
Nunca \_\_\_\_\_

- 2) La estructura organizativa de la empresa es:

- Lineal o jerárquica \_\_\_\_\_
- En línea y *staff* (*personal o por departamentos*) \_\_\_\_\_
- Funcional \_\_\_\_\_

- 3) ¿Considera usted que la estructura organizacional lleva al éxito proactivo de su empresa?

Mucho \_\_\_\_\_  
Algo \_\_\_\_\_  
Poco \_\_\_\_\_

- 4) Considera que la conformación de las líneas de mando de la empresa son las más apropiadas al funcionamiento de las mismas?

Si \_\_\_\_\_  
No \_\_\_\_\_

- 5) ¿De qué manera se llevan a cabo los registros contables en la compañía? Y de acuerdo a la alternativa o alternativas seleccionadas describa brevemente el proceso de registro.

Registros automáticos \_\_\_\_\_

Registros manuales \_\_\_\_\_

- 6) La contabilidad de la empresa tiene como propósitos (señale todos los que procedan):

\_\_\_\_\_ Suministrar la información requerida para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa.

\_\_\_\_\_ Proporcionar información financiera y económica para facilitar la toma de decisiones operativas, tácticas y estratégicas.

\_\_\_\_\_ Determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida de la empresa al finalizar el ejercicio económico.

\_\_\_\_\_ Preparar y presentar información financiera y económica para solicitar créditos bancarios y/o comerciales.

\_\_\_\_\_ Proyectar las posibilidades futuras del negocio.

\_\_\_\_\_ Elaborar y presentar las declaraciones de impuestos, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta (ISLR).

\_\_\_\_\_ Anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa.

\_\_\_\_\_ Servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales, especialmente, en todos aquellos actos judiciales en los que la contabilidad tiene carácter de evidencia probatoria.

7) ¿Quién lleva la contabilidad de la empresa? (marque sólo una respuesta)

El departamento, área o división de contabilidad de la empresa

Personal de la empresa dedicado a ello

Un profesional de libre ejercicio ajeno a la empresa

Un despacho, oficina o estudio contable

Una empresa consultora o de asesoría administrativa

8) ¿Actualmente se cuenta en la empresa con un sistema de acumulación de costos

Sí \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

9) ¿Qué utilidad tiene la información que suministra la contabilidad de costos?

- \_\_\_ Ninguna
- \_\_\_ Escasa
- \_\_\_ Media
- \_\_\_ Alta
- \_\_\_ Muy alta

10.) ¿Conoce la estructura de costos de la empresa?

- \_\_\_ Sí \_\_\_ No

En caso afirmativo, ¿Cómo se determina la estructura de costos de la empresa?

- \_\_\_ Con base en la experiencia
- \_\_\_ Con base en algún método técnico
- \_\_\_ Con base en algún procedimiento o sistema contable

11) ¿La empresa determina sus costos de operación con base en el (señale todos los que procedan):

- Costeo histórico o real \_\_\_\_\_
- Costeo por órdenes o pedidos específicos \_\_\_\_\_
- Costeo por procesos \_\_\_\_\_
- Costeo por operaciones o secciones \_\_\_\_\_
- Costeo absorbente \_\_\_\_\_
- Costeo variable \_\_\_\_\_
- Costeo basado en las actividades \_\_\_\_\_

12) ¿Existen centros de costos o departamentos principales y de soporte en las sucursales?

SÍ \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

13) La agrupación de los costos en los departamentos o centros de costos tiene como objetivos:

\_\_\_ Imputar los costos a los productos y/o servicios

\_\_\_ Conocer los costos de los departamentos o centros principales y de los auxiliares

\_\_\_ Otros

14) ¿En la empresa ¿Se calculan los niveles de rentabilidad de cada unidad de negocio?

\_\_\_ SÍ \_\_\_\_\_ No

15) Cree Ud. que influye el sistema de acumulación de costos y los niveles de rentabilidad de cada unidad negocio en la toma de decisiones?

\_\_\_ SÍ \_\_\_\_\_ No

16) ¿Cree Ud. que se evalúan los niveles de rentabilidad de cada unidad de negocio?

\_\_\_ SÍ \_\_\_\_\_ No

17) En la empresa, para qué tipo de decisiones es necesaria la información sobre la rentabilidad de los negocios:

\_\_\_ Fijar Precios

\_\_\_ Evaluar operatividad de la sucursal

\_\_\_ Generación de planes de ahorro o de reducción de costos

18) ¿Conoce usted el objetivo del sistema de acumulación de costos para medir márgenes de rentabilidad en la empresa?

SÍ \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

19) ¿La organización, por ser una empresa comercializadora debe considerar el comportamiento de las variables comerciales estadísticas para distribuir los costos asociados a la operación de cada unidad de negocios?

Sí \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

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

**ANEXO 2**

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



**CUESTIONARIO DIRIGIDO A LAS GERENCIAS DE PRIMERA Y SEGUNDA LÍNEA DEL CORPORATIVO, GERENCIAS DE OPERACIONES Y VENTAS DE LA SUCURSAL, CON EL FIN DE OBTENER INFORMACIÓN QUE PERMITA CARACTERIZAR LAS UNIDADES DE NEGOCIOS Y DEPARTAMENTOS DE LA EMPRESA.**

<b>Instrucciones:</b>				
Lea y analice cada una de las siguientes afirmaciones que se presentan en la tabla anexa, y señale la opción que considere pertinente:				
Nro.	Pregunta	Totalmente de acuerdo	De acuerdo	En desacuerdo
1	¿Se siente usted identificado con la visión y misión de Corporación DROLANCA?			
2	¿Cree usted que la actual estructura organizacional se adapta a la realidad de Corporación DROLANCA?			
3	¿Considera usted que la actual estructura de líneas de mando en la empresa apoya eficientemente el proceso de toma de decisiones?			
4	¿Considera usted que los departamentos que conforman la unidad corporativa de la empresa apoyan correctamente las operaciones de las sucursales?			
5	¿Cree usted que los departamentos en las sucursales conforman correctamente la estructura jerárquica de la unidad de negocio?			

6	¿Cree usted que los registros contables efectuados en la compañía proporcionan información confiable y oportuna para la toma de decisiones?			
7	¿Considera usted que las políticas de distribución de costos actuales apoyan eficientemente el proceso de toma de decisiones en la empresa?			
8	¿Los niveles actuales de rentabilidad asociados a cada unidad de negocio en la compañía son óptimos?			
9	¿El sistema actual de costos empleado en la empresa permite tener niveles óptimos de análisis financieros?			
10	¿Considera usted que un sistema de contabilidad de costos con un mayor grado de detalle en el diseño e implantación aportará mayores beneficios en la operación de la compañía?			

**ANEXO 3**

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

### ANEXO 3: GUÍA DE OBSERVACIÓN

ASPECTOS A OBSERVAR	
ASPECTOS:	Observación:
<b>1. Proceso operativo de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos</b>	
1.1. Fases del proceso operativo	
1.2. Utilización de recursos	
1.2.1. Insumos	
1.2.2. Mano de obra	
1.2.3. Costos directos e indirectos del proceso operativo	
<b>2. Sistemas de acumulación o distribución de costos</b>	
2.1. Clasificación de los gastos y costos utilizados para la distribución	

2.2. Tipos de cuentas utilizadas para registrar operaciones	
2.3. Tipos de asientos contables realizados	
2.4. Tipos de libros auxiliares y principales utilizados	

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

**ANEXO B**  
**Coefficiente de Proporción de Rangos**

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

## COEFICIENTE DE PROPORCIÓN DE RANGOS Y EL COEFICIENTE DE PROPORCIÓN DE RANGOS CORREGIDO

a. **Coefficiente de Proporción de Rangos (CPR):** Coeficiente de validez de los instrumentos.

$$CPR = \frac{\sum P_{Pri}}{N}$$

$$P_{Pri} = \frac{\sum r_i}{K}$$

$$r_i = \frac{\sum r_i}{J}$$

Por lo tanto,

$$CPR = \frac{[\sum(\sum r_i/J) / K]}{N}$$

### Puntaje de la escala evaluativa de los ítems

$$A = 3$$

$$B = 2$$

$$C = 1$$

b. **Coefficiente de Proporción de Rangos corregido (CPRc):** Coeficiente de validez y concordancia entre los expertos.

$$CPRc = CPR - \sum P_e$$

$$P_e = \left(\frac{1}{J}\right)^J$$

i = Ítems.

ri = Rango i.

$\Sigma r_i$  = Sumatoria de rangos para cada ítems i.

$Pri$  = Promedio de rangos para cada ítems i.

$PPri$  = Proporción de rangos de cada ítems i. Es el promedio de rangos de cada ítems dividido entre el puntaje máximo de la escala evaluativa de los ítems (coeficiente de validez de cada ítems).

$J$  = Número de rangos observados o expertos.

$K$  = Número de rangos de la escala evaluativa (máximo puntaje de la escala evaluativa para cada ítems).

$N$  = Número de ítems.

#### **Interpretación del Coeficiente de Proporción de Rangos corregido – CPRc:**

Menor de 0,40: validez y concordancia baja.

Mayor de 0,40 y menor que 0,60: validez y concordancia moderada.

Mayor de 0,60 y menor que 0,80: validez y concordancia alta.

Mayor que 0,80: validez y concordancia muy alta.



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**CENTRO DE INVESTIGACIONES Y DESARROLLO EMPRESARIAL**  
**MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN**  
**MENCIÓN FINANZAS**

**VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**

**Profesor (a): Dra. Marysela Morillo.**

Me dirijo a usted con la finalidad de realizar por medio de este formato la validación de los instrumentos de recolección de datos, a través de dos cuestionarios y un guión de observación que serán aplicados a los gerentes de la empresa **Corporación DROLANCA**, ubicada en el Vigía estado Mérida.

Espero su evaluación en cuanto a los siguientes aspectos:

	SI	NO
1.- PERTINENCIA DEL INSTRUMENTO	X	
	X	
2.- CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS		
3.- VINCULACIÓN CON LOS INDICADORES	X	
	X	
4.- REDACCION Y COHERENCIA		

Esta información será presentada por el trabajo de investigación titulado: **SISTEMAS DE COSTOS PARCIALES PARA COMERCIALIZADORAS AL MAYOR DE MEDICAMENTOS DEL MUNICIPIO ALBERTO ADRIANI DEL ESTADO MÉRIDA** Sin otro particular a que hacer referencia y agradeciendo su valiosa colaboración, se despide de usted.

**Lic. Jorge Torres S.**

### IDENTIFICACION DEL EXPERTO

Apellidos y Nombres: Morillo Marysela  
Cedula de Identidad: V – 11.320.854  
Profesión: Dra.  
Lugar de Trabajo: Universidad de los Andes  
Cargo que desempeña: Docente en el área de Costos.

N°de ítems	Objetivos Específicos	Escala Evaluativa			Observaciones
		A	B	C	
I: 1-4, II: 1-5	1	X			
I: 5-7, 12-16 II:6-10	2	X			
I: 8-11, 18-19	3		X		
Gulon de observación	4	X			



#### ESCALA EVALUATIVA DE LA CORRESPONDENCIA ITEMS-OBJETIVOS

A= TOTALMENTE DE ACUERDO

B= DE ACUERDO

C= DESACUERDO



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**CENTRO DE INVESTIGACIONES Y DESARROLLO EMPRESARIAL**  
**MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN**  
**MENCIÓN FINANZAS**

**VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**

**Profesor (a): Lic. Ricardo Gomez.**

Me dirijo a usted con la finalidad de realizar por medio de este formato la validación de los instrumentos de recolección de datos, a través de dos cuestionarios y un guión de observación que serán aplicados a los gerentes de la empresa **Corporación DROLANCA**, ubicada en el Vigía estado Mérida.

Espero su evaluación en cuanto a los siguientes aspectos:

	SI	NO
1.- PERTINENCIA DEL INSTRUMENTO	X	
2.- CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS	X	
3.- VINCULACION CON LOS INDICADORES	X	
4.- REDACCION Y COHERENCIA	X	

Esta información será presentada por el trabajo de investigación titulado: **SISTEMAS DE COSTOS PARCIALES PARA COMERCIALIZADORAS AL MAYOR DE MEDICAMENTOS DEL MUNICIPIO ALBERTO ADRIANI DEL ESTADO MÉRIDA** Sin otro particular a que hacer referencia y agradeciendo su valiosa colaboración, se despide de usted.

**Lic. Jorge Torres S.**

V-14.262104

**IDENTIFICACION DEL EXPERTO**

**Apellidos y Nombres:** Gomez Perez Ricardo José

**Cedula de Identidad:** V – 14.282.104

**Profesión:** Mcs. Ciencias Contables

**Lugar de Trabajo:** Universidad de los Andes

**Cargo que desempeña:** Docente en el área contable y tributaria.

N° de ítems	Objetivos Específicos	Escala Evaluativa			Observaciones
		A	B	C	
I: 1-4, II: 1-5	1	X			
I: 5-7, 12-16 II: 6-10	2	X			
I: 8-11, 18-19	3	X			
Guion de observación	4		X		

**ESCALA EVALUATIVA DE LA CORRESPONDENCIA ITEMS-OBJETIVOS**

**A= TOTALMENTE DE ACUERDO**

**B= DE ACUERDO**

**C= DESACUERDO**

*Gomez Perez Ricardo José*  
V- 14 282 104



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**CENTRO DE INVESTIGACIONES Y DESARROLLO EMPRESARIAL**  
**MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN**  
**MENCIÓN FINANZAS**

**VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**

**Profesor (a): Lic. Carmen H. Peña R.**

Me dirijo a usted con la finalidad de realizar por medio de este formato la validación de los instrumentos de recolección de datos, a través de dos cuestionarios y un guión de observación que serán aplicados a los gerentes de la empresa Corporación DROLANCA, ubicada en el Vigía estado Mérida.

Espero su evaluación en cuanto a los siguientes aspectos:

	SI	NO
1.- PERTINENCIA DEL INSTRUMENTO	X	
2.- CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS	X	
3.- VINCULACION CON LOS INDICADORES	X	
4.- REDACCION Y COHERENCIA	X	

Esta información será presentada por el trabajo de investigación titulado: **SISTEMAS DE COSTOS PARCIALES PARA COMERCIALIZADORAS AL MAYOR DE MEDICAMENTOS DEL MUNICIPIO ALBERTO ADRIANI DEL ESTADO MÉRIDA** Sin otro particular a que hacer referencia y agradeciendo su valiosa colaboración, se despide de usted.

**Lic. Jorge Torres S.**

*[Handwritten signature]*  
14.11.2020

### IDENTIFICACION DEL EXPERTO

Apellidos y Nombres: Peña Molina Carmen Haydee

Cedula de Identidad: V- 14.267.598

Profesión: Mcs. Ciencias Contables

Lugar de Trabajo: Universidad de los Andes

Cargo que desempeña: Docente en el área de costos

N° de ítems	Objetivos Específicos	Escala Evaluativa			Observaciones
		A	B	C	
I: 1-4, II: 1-5	1	X			
I: 5-7, 12-16 II: 6-10	2	X			
I: 8-11, 18-19	3	X			
Guion de observación	4	X			

#### ESCALA EVALUATIVA DE LA CORRESPONDENCIA ITEMS-OBJETIVOS

A= TOTALMENTE DE ACUERDO

B= DE ACUERDO

C= DESACUERDO

*Carmen Haydee Peña Molina*  
AC 7/10

**Procesamiento y análisis de la información proporcionada por cada uno de los expertos.**

**Tabulación de los datos respecto a la evaluación del instrumento.**

N° de ítems	Evaluadores		
	Marisela Morillo	Carmen Peña	Ricardo Gómez
I: 1-4, II: 1-5	A	A	A
I: 5-7, 12-16 II:6-10	A	A	A
I: 8-11, 18-19	B	A	A
Guion de observación	A	A	B

Tabulación de los datos según la escala evaluativa de los ítems:

N° de ítems	Evaluadores		
	Marisela Morillo	Carmen Peña	Ricardo Gómez
I: 1-4, II: 1-5	3	3	3
I: 5-7, 12-16 II:6-10	3	3	3
I: 8-11, 18-19	2	3	3
Guion de observación	3	3	2

**Cálculo del coeficiente de proporción de rangos y el coeficiente de rangos corregido**

N° de ítems	Evaluadores			$\sum R_i$	PR <sub>i</sub>	PPR <sub>i</sub>	P <sub>e</sub>
	Marisela Morillo	Carmen Peña	Ricardo Gómez				
I: 1-4, II: 1-5	3	3	3	9	3,00	1,00	0,03
I: 5-7, 12-16 II:6-10	3	3	3	9	3,00	1,00	0,03
I: 8-11, 18-19	2	3	3	8	2,67	0,89	0,03
Guion de observación	3	3	2	8	2,67	0,89	0,03
<b>TOTALES</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>11</b>	<b>34</b>	<b>11,33</b>	<b>3,78</b>	<b>0,12</b>

$$CPR = \sum PPR_i / N = 3,78 / 4 = 0,94$$

$$CPR_c = CPR - \sum P_e = 0,94 - 0,12 = 0,82$$

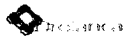
**ANEXO C**

**Tablas de distribución de costos y gastos del nivel corporativo**

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

## Metodología utilizada por la empresa Corporación DROLANCA actualmente

	VIGIA Año 2012 VEB.(000)	BARQUISIMETO Año 2012 VEB.(000)	MARACAIBO Año 2012 VEB.(000)	ORIENTE Año 2012 VEB.(000)	CARACAS Año 2012 VEB.(000)	TOTALES Año 2012 VEB.(000)
<b>GANANCIAS Y PERDIDAS</b>						
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	<b>1.592.538</b> 24.23%	<b>1.834.765</b> 27.92%	<b>1.294.741</b> 19.70%	<b>1.103.977</b> 16.80%	<b>746.420</b> 11.36%	<b>6.572.441</b>
Ventas Brutas	-34.495 100%	-17.174 100%	-31.850 100%	-23.182 100%	-20.205 100%	-126.907 100%
<b>Oferas Entregadas</b>	<b>-1 0,00%</b> 24.23%	<b>-1 -0,01%</b> 27.92%	<b>-1 0,00%</b> 19.70%	<b>-1 0,00%</b> 16.80%	<b>-1 0,00%</b> 11.36%	<b>-5 0,00%</b> 100,00%
Ventas Brutas Menos Oferas	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	-5 0,00%
Descuentos por volumen	(4) 0,01%	(5) -0,03%	(4) -0,01%	(3) -0,01%	(2) -0,01%	-18 -0,01%
Descuentos por pronto pago	(1) 0,00%	(1) -0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	-5 0,00%
Exoneracion por Perdidas de Descuentos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Devoluciones en Ventas	32 0,09%	37 0,22%	26 0,08%	23 0,10%	15 0,08%	134 0,11%
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>26 0,07%</b>	<b>30 -0,17%</b>	<b>21 -0,07%</b>	<b>18 -0,08%</b>	<b>12 -0,06%</b>	<b>106 -0,08%</b>
Costo de ventas	(24) 0,07%	(27) -0,16%	(19) -0,06%	(16) -0,07%	(11) -0,06%	-98 -0,08%
Ingresos por pronto pago	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Ingresos Financieros por no Devolucion	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Descuento por volumen de compra	25 0,07%	29 -0,17%	21 -0,06%	18 -0,08%	12 -0,06%	104 -0,08%
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	<b>2 0,00%</b>	<b>2 0,01%</b>	<b>1 0,00%</b>	<b>1 0,00%</b>	<b>1 0,00%</b>	<b>6 0,00%</b>
<b>UTILIDAD BRUTA</b>	<b>27 0,08%</b>	<b>31 -0,16%</b>	<b>22 -0,07%</b>	<b>19 -0,08%</b>	<b>13 -0,06%</b>	<b>113 -0,09%</b>
<b>GASTOS DE ADMINISTRACIÓN</b>	<b>906 2,63%</b>	<b>1.044 6,08%</b>	<b>737 2,31%</b>	<b>628 2,71%</b>	<b>425 2,10%</b>	<b>3.739 2,95%</b>
Gastos de personal	518 1,50%	597 3,47%	421 1,32%	359 1,55%	243 1,20%	2.137 1,68%
Patente	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Otros impuestos	282 0,82%	325 1,89%	229 0,72%	196 0,84%	132 0,65%	1.165 0,92%
Mantenimiento general	19 0,05%	22 0,13%	15 0,05%	13 0,06%	9 0,04%	77 0,06%
Honorarios profesionales	16 0,05%	18 0,11%	13 0,04%	11 0,05%	7 0,04%	65 0,05%
Arrendamientos	7 0,02%	8 0,05%	6 0,02%	5 0,02%	3 0,02%	28 0,02%
Sistemas	17 0,05%	19 0,11%	14 0,04%	12 0,05%	8 0,04%	69 0,05%
Gastos Generales	33 0,10%	39 0,22%	27 0,09%	23 0,10%	16 0,08%	138 0,11%
Seguros	12 0,03%	14 0,08%	10 0,03%	8 0,04%	6 0,03%	49 0,04%
Trámites judiciales y administrativos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Servicios de terceros	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	3 0,00%
Comisiones bancarias	2 0,01%	2 0,01%	2 0,00%	1 0,01%	1 0,00%	8 0,01%
<b>TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN</b>	<b>83 0,24%</b>	<b>96 0,56%</b>	<b>68 0,21%</b>	<b>58 0,25%</b>	<b>39 0,19%</b>	<b>343 0,27%</b>
<b>GASTOS OPERATIVOS</b>	<b>77 0,22%</b>	<b>88 0,51%</b>	<b>62 0,20%</b>	<b>53 0,23%</b>	<b>36 0,18%</b>	<b>316 0,25%</b>
Gasto de telecomunicaciones	7 0,02%	8 0,05%	6 0,02%	5 0,02%	3 0,02%	30 0,02%
Comisiones de ventas	13 0,04%	15 0,09%	11 0,03%	9 0,04%	6 0,03%	53 0,04%
Gastos de papelería y Otros insumos Operativos	2 0,00%	2 -0,01%	1 0,00%	1 0,01%	1 0,00%	7 -0,01%
Viáticos	19 0,05%	22 0,13%	15 0,05%	13 0,06%	9 0,04%	78 0,06%
Fletes y envíos de mercancía	12 0,03%	14 0,08%	10 0,03%	8 0,04%	6 0,03%	49 0,04%
Arrendamientos para Operaciones	3 0,01%	4 0,02%	3 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	14 0,01%
Mantenimiento de la Flota	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	1 0,01%	1 0,00%	8 0,01%
Gastos de Prevencion y Control de Perdidas	18 0,05%	21 -0,12%	15 0,05%	13 0,05%	9 0,04%	75 -0,06%
Apartado para Poliza Terrestre	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Suministros	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Pérdidas por incobrables	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Diferencias en Inventarios	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
<b>PUBLICIDAD Y MERCADEO</b>	<b>7 0,02%</b>	<b>8 -0,04%</b>	<b>5 -0,02%</b>	<b>5 -0,02%</b>	<b>3 -0,02%</b>	<b>27 0,02%</b>
<b>UTILIDAD OPERATIVA</b>	<b>1.016 2,95%</b>	<b>1.171 -6,82%</b>	<b>826 2,59%</b>	<b>705 3,04%</b>	<b>476 -2,36%</b>	<b>4.195 -3,31%</b>
<b>GASTOS FINANCIEROS</b>	<b>312 0,90%</b>	<b>359 1,91%</b>	<b>254 0,80%</b>	<b>216 0,93%</b>	<b>146 0,72%</b>	<b>1.287 1,01%</b>
Depreciación y amortización	37 0,11%	42 0,25%	30 0,09%	26 0,11%	17 0,09%	152 0,12%
Intereses Financiamiento externo	256 0,74%	295 1,72%	208 0,65%	177 0,76%	120 0,59%	1.056 0,83%
Intereses Financiamiento propio	29 0,09%	34 -0,20%	24 -0,08%	20 -0,09%	14 -0,07%	121 -0,10%
Ingresos por intereses	(8) 0,02%	(9) -0,05%	(7) -0,02%	(6) -0,02%	(4) -0,02%	-33 -0,03%
Cuentas de Valoracion	(1) 0,00%	(2) -0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	-5 0,00%
Otros ingresos y egresos	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	(0) 0,00%	-4 0,00%
<b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>	<b>1.328 3,85%</b>	<b>1.530 8,91%</b>	<b>1.080 3,39%</b>	<b>921 3,97%</b>	<b>623 3,08%</b>	<b>5.482 -4,32%</b>



	VEGUA Año: 2012 VEB(000)	BARCELONA Año: 2012 VEB(000)	MARACAIBO Año: 2012 VEB(000)	ORIENTE Año: 2012 VEB(000)	CARACAS Año: 2012 VEB(000)	TOTALS Año: 2012 VEB(000)
<b>GANANCIAS Y PERDIDAS</b>						
<b>VENTAS (UNIDADES)</b>	<b>1.592.538</b> 24,23%	<b>1.834.765</b> 27,92%	<b>1.204.741</b> 19,70%	<b>1.103.877</b> 16,80%	<b>746.420</b> 11,36%	<b>6.572.441</b>
Ventas Brutas	1.592.538	1.834.765	1.204.741	1.103.877	746.420	6.572.441
Ofertas Entregadas	(1) 0,00%	-1 0,01%	-1 0,00%	-1 0,00%	-1 0,00%	-5 0,00%
Descuentos por volumen	(4) 0,01%	(5) 0,02%	(4) 0,01%	(3) 0,01%	2.583 12,78%	2.567 2,02%
Descuentos por pronto pago	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	1.037 5,13%	1.033 0,81%
Exoneración por Perdidas de Descuentos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Devoluciones en Ventas	32 0,08%	37 0,22%	28 0,08%	23 0,10%	282 1,39%	400 0,32%
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>28 0,07%</b>	<b>30 0,17%</b>	<b>21 0,07%</b>	<b>18 0,08%</b>	<b>3.902 19,31%</b>	<b>3.996 3,15%</b>
Costo de ventas	(24) 0,07%	(27) 0,16%	(19) 0,06%	(18) 0,07%	(11) 0,06%	-88 0,08%
Ingresos por pronto pago	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Ingresos Financieros por no Devolucion	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Descuento por volumen de compra	25 0,07%	28 0,17%	21 0,08%	18 0,08%	12 0,06%	104 0,08%
<b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>	<b>2 0,00%</b>	<b>2 0,01%</b>	<b>1 0,00%</b>	<b>1 0,00%</b>	<b>1 0,00%</b>	<b>6 0,00%</b>
<b>UTILIDAD EN OPERACIONES COMERCIALES</b>	<b>27 0,08%</b>	<b>3 0,15%</b>	<b>2 0,07%</b>	<b>19 0,08%</b>	<b>390 19,21%</b>	<b>4.002 3,15%</b>
<b>OTROS INGRESOS NO OPERACIONALES</b>	<b>(196) 0,57%</b>	<b>(226) 1,32%</b>	<b>(159) 0,50%</b>	<b>(138) 0,56%</b>	<b>(94) 0,47%</b>	<b>(812) 0,64%</b>
Ingresos de Publicidad	(9) 0,03%	(10) 0,06%	(7) 0,02%	(8) 0,03%	(4) 0,02%	(36) 0,03%
Ingresos Fondos Impulsos Comerciales	(174) 0,50%	(200) 1,18%	(141) 0,44%	(120) 0,52%	(81) 0,40%	(718) 0,56%
Ingresos por intereses	(8) 0,02%	(9) 0,05%	(7) 0,02%	(8) 0,02%	(6) 0,03%	(36) 0,03%
Otros Ingresos	(8) 0,02%	(7) 0,04%	(5) 0,01%	(4) 0,02%	(3) 0,01%	(24) 0,02%
<b>UTILIDAD EN OPERACIONES</b>	<b>(169) 0,49%</b>	<b>(193) 1,13%</b>	<b>(137) 0,43%</b>	<b>(117) 0,50%</b>	<b>3.808 18,85%</b>	<b>3.191 2,51%</b>
<b>GESTION OPERATIVA</b>	<b>474 1,38%</b>	<b>65 0,38%</b>	<b>41 0,13%</b>	<b>345 1,49%</b>	<b>41 0,20%</b>	<b>967 0,76%</b>
Gastos de personal	444 1,28%	35 0,20%	11 0,03%	315 1,36%	11 0,05%	816 0,64%
Sistemas	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Tramites Judiciales y Administrativos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Servicios de terceros	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Gastos de Telecomunicaciones	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
Gastos de Papeleria y Otros Insumos	(0) 0,00%	(0) 0,00%	(0) 0,00%	(0) 0,00%	(0) 0,00%	-1 0,00%
Viaticos	3 0,01%	3 0,02%	3 0,01%	3 0,01%	3 0,02%	17 0,01%
Arendamientos	3 0,01%	3 0,02%	3 0,01%	3 0,01%	3 0,01%	14 0,01%
Mantenimiento de Flota	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Suministros	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Mantenimiento General	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	2 0,00%
Depreciacion y Amortizacion	7 0,02%	7 0,04%	7 0,02%	7 0,03%	7 0,04%	35 0,03%
Honorarios Profesionales	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	3 0,00%
Seguros	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Gastos Generales	- 1 0,00%	- 1 0,01%	- 1 0,00%	- 1 0,01%	- 1 0,01%	7 0,01%
Impuestos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Fletes y Envio de Mercancia	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Gastos de Prevencion y Control de Perdidas	13 0,04%	13 0,08%	13 0,04%	13 0,06%	13 0,07%	67 0,05%
Otros Ingresos y Egresos	1 0,00%	1 0,01%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	5 0,00%
Diferencias en Inven	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Apertado para Poliza	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Cuentas de Valoracion	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>GESTION ADMINISTRATIVA</b>	<b>1.310 3,80%</b>	<b>1.269 7,39%</b>	<b>1.264 3,97%</b>	<b>1.226 5,29%</b>	<b>1.083 5,36%</b>	<b>6.152 4,85%</b>
Gastos de Personal	355 1,03%	355 2,07%	355 1,11%	355 1,53%	355 1,76%	1.776 1,40%
Viaticos	11 0,03%	11 0,07%	11 0,04%	11 0,05%	11 0,06%	56 0,04%
Impuestos	577 1,67%	538 3,13%	535 1,68%	499 2,15%	357 1,78%	2.505 1,97%
Mantenimiento General	15 0,04%	15 0,09%	15 0,05%	15 0,06%	15 0,07%	74 0,06%
Gastos de Papeleria y Otros Insumos	1 0,00%	1 0,01%	1 0,00%	1 0,01%	1 0,01%	7 0,01%
Honorarios Profesionales	12 0,04%	12 0,07%	12 0,04%	12 0,05%	12 0,06%	62 0,05%
Arendamientos	5 0,02%	5 0,03%	5 0,02%	5 0,02%	5 0,03%	27 0,02%
Sistemas	18 0,05%	15 0,09%	13 0,04%	12 0,05%	11 0,05%	69 0,05%
Gastos Generales	26 0,08%	26 0,15%	26 0,08%	26 0,11%	26 0,13%	131 0,10%
Seguros	10 0,03%	10 0,06%	10 0,03%	10 0,04%	10 0,05%	48 0,04%
Tramites Judiciales y Administrativos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Comisiones Bancarias	2 0,00%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	8 0,01%
Depreciacion y Amortizacion	23 0,07%	23 0,13%	23 0,07%	23 0,10%	23 0,11%	115 0,09%
Intereses de Financiamiento Extamos	211 0,61%	211 1,23%	211 0,68%	211 0,91%	211 1,05%	1.056 0,83%
Intereses de Financiamiento Propio	24 0,07%	24 0,14%	24 0,08%	24 0,10%	24 0,12%	121 0,10%
Servicios de Terceros	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,00%	3 0,00%
Gastos de Telecomunicaciones	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	12 0,01%
Mantenimiento de Flota	2 0,00%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	8 0,01%
Fletes y Envio de Mercancia	10 0,03%	10 0,06%	10 0,03%	10 0,04%	10 0,05%	49 0,04%
Gastos de Prevencion y Control de Perdidas	2 0,00%	2 0,01%	2 0,00%	2 0,01%	2 0,01%	8 0,01%
Otros Ingresos y Egresos	3 0,01%	3 0,02%	3 0,01%	3 0,01%	3 0,02%	16 0,01%
Patente	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Suministros	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	0 0,00%
Perdidas por Incobra	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>GESTION DE FUERZA DE VENTAS</b>	<b>245 0,71%</b>	<b>276 1,60%</b>	<b>209 0,62%</b>	<b>181 0,78%</b>	<b>135 0,67%</b>	<b>1.043 0,82%</b>
Gastos de Personal	61 0,18%	61 0,36%	61 0,19%	61 0,26%	61 0,30%	306 0,24%
Gastos de Telecomunicaciones	5 0,01%	4 0,03%	3 0,01%	2 0,01%	2 0,01%	17 0,01%
Honorarios Profesionales	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Comisiones de Venta	13 0,04%	15 0,09%	11 0,03%	9 0,04%	6 0,03%	53 0,04%
Gastos de Papeleria y Otros Insumos	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Gastos de Publicidad y Mercadeo	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Promociones a Clientes	17 0,05%	19 0,11%	14 0,04%	12 0,05%	8 0,04%	70 0,05%
Gastos Promociones de Laboratorios	4 0,01%	5 0,03%	4 0,01%	3 0,01%	2 0,01%	19 0,01%
Gastos Fondos Impulsos Comerciales	168 0,49%	193 1,12%	136 0,43%	118 0,50%	78 0,39%	691 0,54%
Arendamientos	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Viaticos	1 0,00%	1 0,01%	1 0,00%	1 0,00%	1 0,01%	5 0,00%
Gastos Generales	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Depreciacion y Amortizacion	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	2 0,00%
Mantenimiento General	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	1 0,00%
Sistemas	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Servicios de Terceros	(23) 0,07%	(23) 0,14%	(23) 0,07%	(23) 0,10%	(23) 0,12%	(117) 0,09%
Fletes y envio de Mercancia	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
Seguros	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%
Otros ingresos y egresos	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(1) 0,00%	(1) 0,00%	(1) 0,01%	(5) 0,00%
Tramites Judiciales y Administrativos	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%	- 0,00%
<b>TOTAL REPARC (110)</b>	<b>2.629 4,99%</b>	<b>1.622 3,32%</b>	<b>1.111 4,74%</b>	<b>1.223 7,64%</b>	<b>1.259 6,24%</b>	<b>8.164 6,43%</b>

**ANEXO D**  
**Terminología básica de costos**

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

## Terminología básica

A partir de la revisión practicada a numerosos especialistas en contabilidad de costos (Hansen y Mowen, 2003, Hargadon y Múnera, 1985, Molina, 2006, Polimeni et ál. 1999) a continuación se presenta un listado de términos básicos sobre contabilidad de costos, lo cual facilita la definición de las variables de la investigación.

**Costo:** Valor del sacrificio realizado para adquirir bienes o servicios que da un beneficio y expira en determinado momento.

**Pérdida:** Costo de los bienes o servicios comprados, que además pierden su valor sin haber suministrado ningún beneficio.

**Ingreso:** Como el precio de los productos vendidos o de los servicios prestados.

**Costos del período:** Costos no relacionados con la manufactura de un producto.

**Costos presupuestados:** Costos totales que se espera incurran durante determinado período.

**Costos del producto:** Costos de producción incurridos en la elaboración de un producto.

**Costos administrativos:** Son los que se incurren en la dirección, el control y la operación de una compañía.

**Costos de manufactura:** Son los que se relacionan con la producción de un artículo, son la suma de materiales directos, de la mano de obra directa y de los costos indirectos de fabricación.

**Costos de mercadeo:** Se incurren en la promoción y venta de un producto o servicio.

**Costos de oportunidad:** Cuando se toma una decisión para empeñarse en determinada alternativa, se abandonan los beneficios de otras opciones. Los beneficios perdidos al descartar la siguiente mejor alternativa son los costos de oportunidad de la acción escogida. Puesto que realmente no se incurre en costos de oportunidad, no se incluyen en los registros contables. Sin embargo, constituyen costos relevantes para propósitos de toma de decisiones y deben tenerse en cuenta al evaluar una alternativa propuesta.

**Acumulación de costos:** Recolección organizada y clasificación de los datos de costos.

**Planificación:** Establecimiento de objetivos e identificación de métodos para alcanzar dichos objetivos.

**Control:** Proceso de establecimiento de normas, recepción de la retroalimentación sobre el desempeño actual y la toma de medidas correctivas, siempre que el desempeño real se desvíe en forma significativa del desempeño planeado. Pasos específicos emprendidos por la gerencia de la organización para garantizar el logro de los objetivos de ésta y el uso eficiente y efectivo de sus recursos

**Toma de decisiones:** Proceso de elegir entre alternativas o cursos de acción que compiten entre sí.