

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

**SISTEMA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES
PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.
CASO: EMPRESA CLEMENS CHAMY C.A.
DEL MUNICIPIO VALERA ESTADO TRUJILLO**

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

Autor: Luis Adrián Rosales

Tutora: Profa. María Eugenia Briceño

MÉRIDA, MAYO DE 2010

ÍNDICE GENERAL

	pp.
LISTA DE CUADROS	v
LISTA DE GRÁFICOS	vii
RESUMEN	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA	4
Planteamiento y Formulación del Problema	4
Objetivos de la Investigación	7
Justificación de la Investigación	8
Delimitación de la Investigación	9
II MARCO TEÓRICO	10
Fundamentos Filosóficos y Epistemológicos	10
Antecedentes de la Investigación	13
Bases Teóricas	16
Bases Legales	44
III MARCO METODOLÓGICO	47
Tipo de Investigación	47
Diseño de Investigación	48
Población	49
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	49
Validez y Confiabilidad de los Instrumentos	50
Análisis e Interpretación de los Resultados	51
IV PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	53
Instrumento A	54

Instrumento B	69
V CONCLUSIONES	77
VI ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES PARA LA EMPRESA CLEMENS CHAMY C.A.	80
Contenido.....	80
Fundamento Teórico	80
Justificación	81
Objetivo	81
Requerimientos de Base para el Alcance de la Estructura de Costos ABC	81
Desarrollo de la Estructura	82
Lineamientos para la Implementación de la Estructura de Costos ABC	92
REFERENCIAS.....	94
ANEXOS	
A Cuestionario “A”. Dirigido al Personal que Labora en la Empresa Clemens Chamy C.A.	98
B Cuestionario “B”. Dirigido a la Alta Gerencia de la Empresa Clemens Chamy C.A.....	105
C Guía de Registro de Información	111
D Constancias de Validación de Instrumentos	113

LISTA DE CUADROS

CUADRO	pp.
01 Sistema de Variables	46
02 Unidades de Trabajo de la Empresa Clemens Chamy C.A., y Cargos que Desempeñan en cada Unidad	54
03 Ejecución de la Fase de Diseño y Confección	55
04 Ejecución de la Fase de Corte	56
05 Ejecución de la Fase de Costura	56
06 Ejecución de la Fase de Control de Calidad	57
07 Ejecución de la Fase de Etiquetado	58
08 Unidad de Administración	58
09 Unidad de Producción	60
10 Unidad de Servicios Generales	62
11 Opinión de los Empleados acerca de la Inclusión o Exclusión de Actividades a su Cargo	64
12 Relación de las Actividades Realizadas entre las Unidades de Trabajo	65
13 Costos de Producción	71
14 Registro del Costo de Materiales Directos	72
15 Control del Costo de Materiales Directos	73
16 Registro del Costo de Mano de Obra Directa	74
17 Control del Costo de Mano de Obra Directa	74
18 Control de los Costos Indirectos de Fabricación	75
19 Asociación de los Costos Indirectos de Fabricación al Costo del	

Producto	75
20 Organización de Actividades por Centros de Costos	84
21 Relación Centro de Costos – Actividades	86
22 Impulsores de Actividades	86

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	pp.
1 Actividades fundamentales y discrecionales.	32
2 Opinión de los Empleados acerca de la Inclusión o Exclusión de Actividades a su Cargo	64
3 Diagrama del Proceso Productivo	67
4 Centro de Costo: Unidad de Administración	88
5 Centro de Costo: Unidad de Producción	89
6 Centro de Costo: Unidad de Servicios Generales	90
7 Consolidación de la Estructura de Costos Basado en Actividades Empresa Clemens Chamy C.A.....	91

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
Maestría en Ciencias Contables

**SISTEMA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES
PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.
CASO: EMPRESA CLEMENS CHAMY C.A.
DEL MUNICIPIO VALERA ESTADO TRUJILLO**

Autor: Luis Adrián Rosales
Tutora: Profa. María Eugenia Briceño
Fecha: Febrero, 2010

RESUMEN

El objetivo de la presente investigación es diseñar un sistema de costos basado en actividades para la empresa Clemens Chamy C.A., ubicada en el municipio Valera estado Trujillo. Este sistema se refiere a un método que acumula costos y los asigna en primer término a las actividades, por ser éstas las consumidoras de recursos, y en segundo término a los objetos de costos por ser la expresión cuantificada de los recursos consumidos por las actividades. Para el logro de los objetivos se diseñó una investigación de tipo proyectiva, utilizando como instrumentos de recolección de datos la observación documental y la observación participante, además de la aplicación de cuestionarios a los trabajadores de la empresa. Los resultados obtenidos arrojan como conclusión que el sistema de costos basado en actividades es una herramienta con la capacidad de conocer y controlar los costos asignados a los productos, que no necesariamente representan un cambio en la teoría de la contabilidad de costos sino una técnica para asignar los costos a los productos. En otro sentido la identificación de actividades y los centros que generan los costos de las mismas, recogieron los elementos precisos para presentar a la gerencia general de la empresa Clemens Chamy una propuesta para la distribución de los costos en las líneas de producción playera y deportiva, la cual le permita optimizar el proceso productivo sincerando los márgenes de utilidad percibidos. Por tal razón es importante que la gerencia propicie un ambiente positivo dentro de la organización, pues de la formación y empeño que se muestre en la nueva forma de estimar los costos dependerán los resultados que se obtengan.

Descriptores: costos, sistema de costos, actividades, centros de costo, impulsores de costos, impulsores de actividades, recursos.

INTRODUCCIÓN

En el mundo altamente competitivo en el que hoy día se hayan inmersas las empresas, se busca una optimización de los sistemas administrativos y productivos con el fin de lograr calidad y confiabilidad en las actividades que realizan las empresas dedicadas a la transformación de materia prima en productos terminados, se busca que las empresas constantemente puedan tener un control lo más exacto posible de los costos de producción, los cuales son esenciales para sobrevivir en situaciones que pueden ser perturbadoras para muchos.

Los sistemas de acumulación de costos convencionales en su devenir han dado paso a nuevos paradigmas en la gestión de costos de las empresas; de los cuales se espera obtener información relevante, oportuna y confiable de su proceso productivo tan importante en la toma de decisiones, especialmente para las proyecciones financieras, pues estas indican el incremento o disminución en sus niveles de actividad.

El sistema de costos basado en actividades (Costos ABC) se ha perfilado como un método de cálculo de los costos que se incurren para la elaboración de un producto o la prestación de un servicio, puesto que genera confiabilidad, ya que imputa cuidadosamente los costos indirectos de producción hacia aquellas actividades que realmente son necesarias.

Debido al éxito alcanzado el sistema de costos ABC ha sido implantado con efectividad en grandes empresas, por tal motivo las pequeñas y medianas empresas han querido aplicar dicho sistema en el afán por fortalecerse, pues la excelencia no se debe medir por el tamaño de las empresas, sino por los niveles de adaptación a los constantes cambios que genera el mercado.

Tomando en consideración lo anterior, se realizó una investigación con el fin de diseñar un sistema de costos basado en actividades para la empresa

Clemens Chamy C.A., ubicada en la ciudad de Valera del estado Trujillo, cuyo estudio se estructuró de la siguiente manera:

El capítulo I, en donde se describe el entorno o realidad de los sistemas de costos basados en actividades aplicados a las pequeñas y medianas empresas; se definen los objetivos de la investigación, así como también se justifica la importancia de la misma y para finalizar se delimita la investigación en cuanto a contenido, espacio y tiempo.

El capítulo II, se esbozan los fundamentos filosóficos y epistemológicos, los antecedentes de investigación seleccionados que tienen pertinencia o relevancia; las bases teóricas que sustentan la investigación, las cuales se eligieron en función de estructurar las dimensiones e indicadores que respondieran a la interrogante principal; las bases legales que norman el sujeto en estudio; todo ello para finalmente operacionalizar las variables.

El capítulo III, referido al diseño metodológico de la investigación, por tal razón en el desarrollo del mismo se precisa el tipo de investigación que se abordó, siendo esta de tipo proyectiva con diseño de campo. También se seleccionó la población según la delimitación del estudio por tanto los instrumentos fueron diseñados para abordar a los trabajadores y a la alta gerencia que prestan sus servicios en la empresa Clemens Chamy C.A. En relación a la técnica de análisis de la información recolectada se aplicó la revisión documental, la observación y la entrevista.

El capítulo IV, contiene tanto la interpretación como el análisis detallado de cada uno de los cuestionarios aplicados, dicho análisis se efectuó tomando en consideración las respuestas dadas por los sujetos informantes y las bases teóricas que acompañan la investigación, lo que ayudó a estructurar un estudio basado en la realidad de la empresa.

El capítulo V, se presentan las conclusiones que se consideraron de mayor relevancia, según los resultados obtenidos y el análisis hecho a los datos recolectados.

El capítulo VI, se propone una estructura del sistema de costos basado en actividades para la empresa Clemens Chamy C.A., con la finalidad de realizar una mejor distribución de los costos en las líneas de producción de la misma.

Finalmente se incluyen las referencias bibliográficas utilizadas para sustentar teórica y metodológicamente la investigación y los anexos.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento y Formulación del Problema

En la actualidad, el mundo de los negocios está presentando una serie de cambios y transformaciones originados por el avance tecnológico y científico que se ha manifestado en estos últimos tiempos, aunado a la acción de competidores globales, que presionan a otras empresas de una misma línea de producción para adoptar estrategias de excelencia empresarial con el fin de mantenerse activos, dentro del mercado competitivo. Para lograr esta posición, las empresas deben mejorar constantemente la calidad de sus productos, sus niveles de productividad y reducir sus costos, eliminando aquellos que no agregan valor, asignando costos a los productos, las actividades y los procesos, maximizando considerablemente la eficiencia a largo plazo. Es decir, es esencial que una empresa perfeccione continuamente sus procesos de producción, distribución y de comercialización.

A raíz de todos estos cambios empresariales, inducidos por el proceso de globalización económica, es de esperarse innovaciones sustanciales en los sistemas contables que den respuestas satisfactorias a estas nuevas exigencias en el manejo de la información económica.

En la actualidad, una de estas innovaciones es el auge que ha tenido el sistema de costos basado en actividades. Como lo señala Brimson (1998), el enfoque de la contabilidad de costos por actividades (Costos ABC), identifica las actividades que se ejecutan en una empresa y determina su costo y rendimiento. Una actividad describe lo que una empresa hace y la forma en que el tiempo se consume. La principal función de una actividad es

convertir recursos (materiales, mano de obra y tecnología) en salidas (productos o servicios).

Mallo, Kaplan, Meljem, y Giménez (1994) establecen que en el sistema de costos basado en actividades, los costos deben ser distribuidos a través de las verdaderas causas que lo generan, las cuales se identifican con las actividades necesarias para la elaboración y venta de los productos o servicios. Entre las principales actividades se podrían mencionar las siguientes: 1) Diseño de producto o servicio, 2) ingeniería, 3) fabricación, 4) comercialización, 5) envío, 6) facturación, y 7) servicio post venta.

Asociado a las definiciones anteriormente expuestas, Rincón (2000), señala que a través del sistema de costos basado en actividades, se busca calcular costos más exactos, controlarlos y mejorar la eficiencia, lo cual consiste en gerenciar la empresa mediante el dominio de sus actividades y procesos.

El sistema de costos basado en actividades, presenta una serie de características, que según Rincón (2000), son las siguientes:

- 1) Representa una metodología que puede plantearse en términos de costos históricos y costos estándar.
- 2) Es aplicable a todo tipo de organizaciones.
- 3) Trabaja en función de la relación de causalidad.
- 4) Permite la identificación, descripción y análisis de las actividades.
- 5) Sincroniza los tiempos del ciclo de producción.
- 6) Orienta la gestión hacia la plena satisfacción de los clientes.
- 7) Es una herramienta que permite fijar costos estratégicos.
- 8) Se sitúa muy bien en los nuevos enfoques gerenciales.

Las características del sistema de costos basado en actividades, se aplica a las grandes empresas en términos de planeación y control de las actividades económicas de las organizaciones, específicamente de los procesos productivos.

De allí que es importante resaltar las expectativas que se tienen en las pequeñas y medianas empresas, tomando en consideración que la mayoría de estas operan en mercados regionales o locales, ofreciendo sus productos al consumidor final y, en menor medida, sirviendo como proveedora de grandes empresas; en cuanto a los beneficios que puede aportar a sus procesos productivos la implantación de un sistema de costos basado en actividades.

Es por ello, que se plantea en esta investigación aplicar un sistema de costos basado en actividades a la pequeña empresa Clemens Chamy C.A., ubicada en el municipio Valera, estado Trujillo.

Dicha empresa se crea a partir de un financiamiento otorgado por el Centro de Investigación Social, Formación y Estudio de la Mujer (CISFEM), con el que inicia operaciones de manufactura en el área de diseño y confección de ropa deportiva y playera. Cuenta con una estructura organizativa conformada por tres departamentos o unidades de trabajo a saber: producción, administración y servicios generales. Clemens Chamy C.A., de acuerdo al decreto Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria es considerada como pequeña empresa si se toma en cuenta los siguientes factores; en primer lugar por el número de empleados que alberga, el cual no excede de 12 y; en segundo lugar por el ingreso anual percibido, el se encuentra entre nueve mil una (9.001) y cien mil (100.000) unidades tributarias.

En la actualidad la empresa Clemens Chamy no cuenta con un sistema de acumulación de costos definido, debido a que no posee una estructura que permita asignar los costos de producción de forma idónea, por tal razón no tiene establecido una adecuada asignación de los costos indirectos de fabricación, lo cual puede estar incidiendo de forma negativa en los márgenes de utilidad de la empresa.

En este sentido, Brimson (1998) señala que un error común en las empresas, es la manera de agrupar sus costos indirectos de fabricación y

asignarlos, sin relacionarlos con sus productos. Cuanto más amplia sea la línea de producto, mayores son las distorsiones que se producen como consecuencia de una aplicación no acertada de los costos.

Por tanto, se realizó una investigación que permitió orientar a la empresa en cuanto a los beneficios que aporta la aplicación del sistema de costos basado en actividades, en las áreas de los diferentes procesos productivos y operativos de dicha organización.

De lo antes expuesto, surgió la siguiente interrogante de investigación: ¿Cómo sería el sistema de costos basado en actividades para la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo?.

De esta interrogante surgen otras basadas en el contexto de la empresa Clemens Chamy C.A., las cuales son las siguientes:

- ¿Cómo es el proceso productivo de la empresa Clemens Chamy C.A.?
- ¿Cuáles características presenta el sistema de costos que utiliza actualmente la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo?.
- ¿Cuál sería la estructura del sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo?.

Para dar respuesta a las interrogantes antes referidas se pretende alcanzar los siguientes objetivos.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Diseñar un sistema de costos basado en actividades para la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo.

Objetivos Específicos

- Identificar el proceso productivo de la empresa Clemens Chamy C.A.
- Caracterizar el sistema de costos que utiliza actualmente la empresa Clemens Chamy C.A. , del municipio Valera del estado Trujillo.
- Presentar la estructura del sistema de costo basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo.

Justificación de la Investigación

La investigación presenta relevancia científica dado que aporta a las áreas contables y gerenciales una herramienta para el cambio de paradigmas en la forma de cómo determinar los costos de producción para el caso de las pequeñas y medianas empresas en el ramo manufacturero. El sistema de costos basado en actividades constituye un instrumento valioso, y son cada día más las organizaciones que la emplean para obtener mejores y mayores volúmenes de producción. Desde éste ámbito la finalidad de la presente investigación consiste desde el punto de vista teórico, dar a conocer los conceptos, fases de implantación, estructura, involucrados en el sistema de costos basado en actividades.

Además, desde el punto de vista metodológico se espera que esta investigación pueda establecer bases teóricas en cuanto a la aplicación de nuevas formas de estimar los costos, lo cual puede constituirse como punto de referencia y antecedente para la realización de futuras investigaciones dentro de la misma área de estudio.

En el aspecto práctico sobran motivos para justificar el análisis y la reflexión sobre las pequeñas y medianas empresas; sus problemas de crecimiento, sus exigencias gerenciales, su relación con el entorno, el adoptar nuevas tecnologías que permita reorganizar su pensamiento

estratégico y darle frente a los cambios originados por el entorno. Desde éste punto de vista, la investigación persigue determinar los beneficios que se pudieran generar luego de la aplicación del sistema de costos basado en actividades en las pequeñas y medianas empresas, tomando como base de estudio la empresa Clemens Chamy C.A.

En el aspecto institucional la importancia del trabajo presentado pretende consolidar la línea de investigación de costos del postgrado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, específicamente en lo referido al diseño de un sistema de costos basado en actividades que permita asignar los recursos directamente a la actividad que lo genere, en este caso en las pequeñas y medianas empresas como unidad de análisis

Delimitación de la Investigación

Para llevar a efecto la presente investigación se realizó un estudio en la pequeña empresa “Clemens Chamy C.A.”, ubicada en la avenida Bolívar del municipio Valera del estado Trujillo. En la misma se realizó una recolección de información en cuanto a datos referidos a: - costos de producción, - actividades realizadas para llevar a cabo el proceso, - responsabilidades, - los costos que consumen las actividades, entre otros datos relacionados con la elaboración de los diferentes productos que la empresa ofrece, a fin de diseñar un sistema de costos basado en actividades y proponer a la gerencia este modelo para su aplicación.

En tal sentido el estudio se inscribe dentro de la línea de costos en el postgrado de Ciencias Contables de la FACES – ULA.

Es importante resaltar que el proceso de investigación para responder al problema planteado se extendió hasta el mes de noviembre del año 2009.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

En el presente capítulo se muestra la sustentación teórica de la investigación. Para ello, se exponen los fundamentos filosóficos y epistemológicos que sirvieron de soporte teórico a la investigación. De igual forma se presentan tanto los antecedentes, como las bases teóricas y legales, así como también el sistema de variables que se manejó en el presente trabajo. Esta etapa se desarrolló a través de la revisión documental de artículos, trabajos de investigación y textos relacionados con el tema objeto de estudio, pues proporcionan los elementos necesarios para la interpretación de los resultados.

Fundamentos Filosóficos y Epistemológicos

El basamento teórico y epistemológico del presente estudio se hará a través del pragmatismo como corriente filosófica y el estructural – funcionalismo como perspectiva paradigmática.

Fundamento Filosófico: El Pragmatismo

La presente investigación se sustenta en el pragmatismo como corriente interpretativa. Según esta postura el ser humano se concibe como un ser fundamentalmente práctico y, en menor medida un ser pensante. En esencia, el pragmatismo concibe como criterio de verdad la consideración de que los hechos y las cosas son verdaderas en tanto y en cuanto tienen utilidad y, representan un valor para la vida humana, y en especial la vida social (Zaá, 1999).

En este sentido, la búsqueda de la verdad consiste en verificar la utilidad que tienen las cosas para la garantía de vida y la posibilidad que tengan éstas de proporcionar soluciones.

En el caso de la empresa Clemens Chamy, el pragmatismo va a servir para explicar la utilidad y las potencialidades que ofrecería el diseño de un sistema de costos basado en actividades, el cual está concebido para ser aplicado a grandes empresas y, en el caso de la empresa que nos ocupa, ésta se caracteriza por encontrarse en la categoría de las pequeñas y medianas empresas.

Por lo tanto, de verificarse la factibilidad de aplicación del sistema de costos basado en actividades, para la empresa Clemens Chamy pudiera pensarse en los beneficios que traería para la misma el hecho de poder obtener mayores y mejores volúmenes de producción a un menor costo.

Pero a la vez, el pragmatismo de alguna manera se vería reforzado por el empirismo en la medida que, al decir de Barrera (1995 p.68) la perspectiva empirista estaría reflejada al reconocer que “la experiencia es la única y real fuente del saber... pues... determina el conocimiento y la validez de los principios”. En este caso, es necesario identificar las actividades generadoras de costos para luego definir, por la experiencia del cuerpo de gerentes, personal operativo y administrativo las actividades que pudieran influir en la determinación de la estructura del sistema de costos basado en actividades.

Paradigma de Investigación: El Estructural - Funcionalismo

La perspectiva paradigmática que asumió el presente estudio es el estructural – funcionalista; por cuanto, por una parte se plantea que la estructura es lo que permite dar cuerpo a la organización interna de un conjunto de elementos, lo que a su vez permitiría su permanencia en el tiempo, (Zaá. ob. cit). Por otro lado, desde la cosmogonía estructural –

funcionalista la otra categoría que interesa retomar es la de función y, en este caso la de función social.

Si bien, la noción de función fue utilizada por Durkheim, sociólogo francés y uno de los máximos exponentes del funcionalismo en términos biológicos, el mismo ha servido para explicar el funcionamiento de las organizaciones y las sociedades en general. Durkheim citado por Stern (1970 p.42) define el término como “satisfacción de una necesidad”, pero a la vez, la satisfacción de necesidades sociales se logra en la medida que se tiene algún fin social y este fin pudiera ser el del mantenimiento del orden social, de la convivencia o la armonía; no obstante, la utilidad de una función es la que va a garantizar el mantenimiento de ésta. (Stern, ob. cit.).

En el caso de la presente investigación y, desde la cosmogonía estructural – funcionalista, la empresa Clemens Chamy C.A., constituye una unidad económica con una línea de producción específica, donde además cumple con la función de atender la demanda de ropa deportiva y playera de un importante sector de la población. Para cumplir con este fin, la empresa se organiza en una estructura departamental, a saber, departamentos de: producción, administración y servicios generales.

Por otra parte, es importante señalar el aporte que hace Radcliffe Brown, citado por Stern (ob. cit. p.45) desde el paradigma estructural – funcional, con respecto a la noción de función y de continuidad del funcionamiento de las estructuras. Al respecto señala el referido autor que:

“La continuidad de una estructura se mantiene a través del proceso de vida social, el cual consiste en las interacciones de los seres humanos individuales y de los grupos organizados... entonces la vida social de una comunidad se define como el funcionamiento de la estructura social”.

Mas adelante señala que “el concepto de función implica la noción de una estructura consistente en un conjunto de relaciones entre entidades unitarias” (p.48). En tal sentido, la continuidad de las estructuras se produce mediante un proceso formado por las actividades de las unidades

constituyentes, por tanto, la vida de un organismo se concibe en términos del funcionamiento de su estructura.

Al respecto podría decirse que la garantía de funcionamiento de la empresa Clemens Chamy estaría dado, no sólo por el funcionamiento armónico de sus unidades componentes, que en este caso son sus departamentos, sino por la calidad y cantidad de producción de la ropa deportiva y playera, lo cual garantizaría que la demanda externa se mantenga, lo que le daría la razón de ser a la empresa.

Antecedentes de la Investigación

Molina (2000), dio a conocer una investigación realizada en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de la Universidad de los Andes titulada “Diseño de un modelo computarizado de costos basado en actividades (ABC), para uso didáctico”. En la cual relata el devenir de las estrategias de costos empleadas por las organizaciones a través del tiempo, hasta llegar a finales del siglo pasado donde el sistema de costos basado en actividades, surge con la inquietud de mostrar que no es la producción propiamente dicha la que consume recursos, sino son las actividades empleadas durante la producción lo que verdaderamente lo hacen, además en dicha investigación facilita el cómo utilizar dicho sistema bajo ambiente computarizado lo que realmente facilita su aplicación a las pequeñas y medianas empresas.

El estudio antes citado, es tomado como referencia para la presente investigación debido a que muestra aspectos relevantes con relación a la variable sistema de costos basado en actividades, los cuales fueron utilizados como basamento teórico, además permite constatar bajo un enfoque computarizado su aplicación en las pequeñas y medianas empresas.

De igual forma Moreno (2001) realizó una investigación en la Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado titulado: “Diseño de un

sistema para la estimación del costo de las anomalías en el proceso de lectura, basado en el método de costeo por actividades. Caso: Eleoccidente, zona Falcón, oficina comercial Caja de Agua, ciclo N° 07". La investigación antes mencionada fue de tipo descriptiva, cumpliendo también con el tipo de investigación seccional, los datos recopilados y analizados, permitieron la asignación de los costos, a través de los impulsores de actividades. Además permitió el diseño de un plan de cuentas para establecer las partidas y registros contables que pueda ser adaptado a cualquier ciclo de estudio.

La relación de esta investigación con el trabajo desarrollado se ajusta en la formulación de los objetivos planteados, pues permiten visualizar el proceso productivo asignando los costos por medio de impulsores de actividades.

Para Hernández (2002) con el propósito de optar al grado de Magíster Scientiarum en Contaduría, Mención Costos, presentó ante la Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado la investigación: "Evaluación del nivel de aplicabilidad del sistema ABC en empresas agroindustriales del estado Lara". La metodología utilizada consistió en la aplicación de un método lógico y coherente de recolección de datos, el cual generó que las fases de diseño e implantación del sistema ABC cumplen satisfactoriamente lo relacionado a los aspectos teóricos del sistema, lo que permitió determinar el nivel de aplicabilidad del ABC, y las ventajas que este método de costos suministra a la gerencia de las empresas en cuanto a la determinación de costos e información cuantitativa y cualitativa oportuna, precisa, suficiente y relevante para la toma de decisiones operativas y estratégicas, lo que indica que esta técnica de costeo es una herramienta de gran utilidad.

La pertinencia del tema señalado con el presente estudio radica en el manejo de la información con relación a la variable, puesto que en el antecedente presentado se determina que la aplicación del sistema de costos basado en actividades constituye una herramienta de gran utilidad en la toma de decisiones referidas a la determinación de los costos.

Por otra parte Morillo (2003) en artículo publicado en la revista Visión Gerencial del Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial de la FACES - ULA titulado: "Factores determinantes del nivel de costos en las Pymes", plasma que las Pymes al diseñar e implantar un sistema de costos basado en actividades (ABC) tienen la oportunidad de descubrir detalles dentro de sus operaciones rutinarias que no agregan valor (trabajos repetidos, cuellos de botella, tiempos de espera, reprocesamientos) pero que demandan costos, los cuales deberán ser evitados para controlar y disminuir costos, en tal sentido deja por sentado que las pequeñas y medianas empresas deben estar preparadas para dar frente a un gran manejo de información en forma detallada empleando nuevas herramientas de costeo, sin que ello signifique aumento de los costos por su implementación.

Se hace referencia a esta investigación, puesto que relaciona aspectos importantes de los niveles de costos basados en actividades en las pymes, y debido a que la unidad de análisis en el presente estudio es una pequeña empresa, lo planteado por lo tanto representa un punto de partida relevante para el desarrollo de esta investigación.

En otro orden de ideas se dio a conocer la investigación titulada: "Diseño de un sistema de costos basado en actividades para las empresas comercializadoras y distribuidoras de productos perecederos. Caso: Jugos Mérida C.A.", presentada por Gómez (2004) ante la Ilustre Universidad de los Andes, como requisito para obtener el título de Magíster Scientiarum en Ciencias Contables, el cual tuvo como fin la implantación de este sistema de acumulación de costos como herramienta de gestión gerencial que mejore oportunamente la evaluación de sus actividades y la determinación de aquellas que agregan valor para lograr mejorar sus capacidades competitivas ante el mercado, en pro de la maximización de sus beneficios, caso atípico debido a que generalmente la aplicación del sistema de costos basado en actividades se realiza para las empresas manufactureras y de acuerdo a esta investigación es factible aplicar este sistema a empresas comercializadoras y

distribuidoras, lo cual constituye un valioso aporte por parte de la investigadora.

La investigación antes citada se relaciona a la presente, dado que la misma señala elementos de importancia en el diseño de un sistema de costos basado en actividades, lo cual permite el logro del objetivo propuesto, dado que las variables a considerar son similares en ambas investigaciones.

Bases Teóricas

Definición de Teoría Clásicas

Contabilidad de Costos. Enfoque Tradicional.

La contabilidad en su sentido general es una ciencia que se encarga de: registrar, analizar y clasificar hechos susceptibles de ser cuantificados a fin de dar a conocer la situación financiera de una entidad económica. Ésta en su devenir admite hoy día diversidad en cuanto a su clasificación, así pues se tiene la contabilidad financiera y la contabilidad de costos como los dos grandes rubros.

La contabilidad financiera según Gayle (2000) se transforma en informes que reflejan el estado del activo, pasivo y capital en el caso del balance general, la utilidad o pérdida generada en un periodo económico en el caso del estado de resultados, entre otros informes que aporta; los cuales son utilizados por la gerencia de las empresas para adoptar decisiones.

Por otra parte de acuerdo a lo señalado por Gayle (2000) la contabilidad de costos basada en métodos cuantitativos para acumular, clasificar e interpretar la información referente a los materiales directos referidos a cualquier materia prima que se convierta en un componente identificable del producto terminado, mano de obra directa que se refiere a la cantidad de salarios ganados por los trabajadores que intervienen realmente

en la transformación de la materia prima y costos indirectos o gastos indirectos de fabricación los cuales describen aquellos costos de difícil asignación a las unidades de producción, se acumulan para suministrar información a la contabilidad financiera para gestiones realizadas internamente por la dirección de la empresa, para que esta pueda planificar, evaluar y controlar los recursos.

La contabilidad de costos es entonces aquella parte de la contabilidad que identifica, define, mide, transforma y analiza los diferentes elementos del costo, directos o indirectos, asociados con la fabricación de un bien y/o la prestación de un servicio.

En tal sentido Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1995) definen que los elementos del costo de un producto o sus componentes son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, los cuales le suministran a las gerencias de las empresas la información necesaria para la medición de los ingresos y la fijación de precios de los productos fabricados.

De igual forma Gómez (2005) refiriéndose a cada elemento del costo los definen de la siguiente manera:

- Costo de materiales directos: representa la materia prima que interviene directamente en la elaboración de un producto.
- Costo de mano de obra directa: representa el pago que se debe asignar en forma directa al producto, tal como el salario de los obreros que intervienen directamente en la elaboración de los artículos.
- Costos indirectos de fabricación: representa todos aquellos costos de materiales indirectos y mano de obra indirecta y los demás costos indirectos de fabricación que no pueden identificarse directamente con los productos específicos.

El mundo económico de hoy ha requerido una reestructuración de la contabilidad de costos, debido a que las condiciones económicas,

tecnológicas y competitivas que actualmente enmarcan la realidad de la empresa han cambiado, y los sistemas de costos que actualmente existen no cubren las expectativas.

Por tal motivo la información que originan no es útil para los fines de control y toma de decisiones que las empresas actualmente demandan.

Dentro de la estructura de costos conformada por los elementos comunes del costo de producción, entendiéndose por este los costos imputados a un proceso, a un departamento, a una actividad o a un centro de costo, en el cual se transforma materia prima en un producto terminado, siendo los materiales directos y la mano de obra directa los rubros más importantes de la estructura de costo, los cuales se denominan costos directos de producción, tradicionalmente estos costos directos hacían énfasis en mejorar la eficiencia.

Hoy día la automatización de los procesos, el surgimiento de nuevos materiales para la producción y las nuevas tecnologías, así como los cambios de carácter financiero en el contexto de la contabilidad de costos, han hecho que los costos indirectos de producción aumenten su importancia dentro de la estructura del costo.

Los sistemas tradicionales de costos no imputan correctamente los costos indirectos de fabricación al costo de los productos, por tal motivo se producen distorsiones en la distribución de los mismos, sin embargo es de hacer notar que las empresas han utilizado distintas bases de asignación para atribuir estos costos indirectos a los productos tales como: costo de materiales directos, costos de mano de obra directa, horas de mano de obra directa, horas máquina, entre otros.

En este nuevo entorno la mano de obra directa ha quedado en muchos casos incapacitada para actuar como base de reparto apropiado para proceder a realizar el proceso de asignación de los costos indirectos de fabricación, a la pérdida de importancia cuantitativa y cualitativa en la composición de la estructura del costo del producto.

Evolución de la Contabilidad de Costos.

La contabilidad de costos según Osorio (1996), ha venido evolucionando a través del tiempo, para adaptarse a esos cambios empresariales y seguir sirviendo de herramienta efectiva para la toma de decisiones. Estas transformaciones podrían resumirse según este autor en cuatro etapas donde se señalan los aspectos más resaltantes:

- **Etapa I:** Desde el nacimiento de la contabilidad industrial hasta las primeras décadas del siglo XX. En esta etapa sólo se conocían dos costos de importancia: los de material directo y los de mano de obra directa, siendo el objetivo principal, controlar dichos costos en la elaboración de un producto. El sistema de costos utilizado fue básicamente el del costo por absorción, que incluye como costos del producto, tanto a los costos de producción fijos como los variables.
- **Etapa II:** De la década del cuarenta a la década del sesenta del siglo pasado. Nace el sistema de costo variable o directo, en el cual se introduce la separación de los costos de producción fijos y variables, donde los costos fijos de la función productiva se consideran como costos del período y no como costos del producto. Se incorpora el análisis de la relación costo – volumen – utilidad y se incorpora la técnica del presupuesto flexible.
- **Etapa III:** De la década del sesenta hasta finales de la década del ochenta del siglo pasado. En función del crecimiento del tamaño de las organizaciones, las nuevas tecnologías, la segmentación en las grandes empresas y la aparición de algunas nuevas técnicas de gestión, así como los cambios en el contexto, contribuyeron al aumento de los costos

indirectos de fabricación, modificándose la estructura de costos. Estas condiciones provocaron la necesidad de disponer de mecanismos de gestión lo suficientemente mejorados para poder tomar las decisiones que el cambio en el entorno demandaba.

- **Etapa IV:** Desde finales de la década de los ochenta del siglo pasado hasta hoy. Se imponen nuevos modelos, como consecuencia de la intensificación de la competitividad y del desarrollo de gestión que ya habían comenzado a manifestarse desde comienzos de la década de los ochenta. Algunas de estas nuevas técnicas son:
- 1) El Sistema de fabricación flexible del tipo Justo a Tiempo (JIT), iniciales de “Just in Time”.
 - 2) La gestión de la Calidad Total (TQM), iniciales de “Total Quality Management.
 - 3) La planificación de los recursos de la producción (MRP II), iniciales de “Manufacturing Resource Planning”.
 - 4) El análisis de la Cadena de Valor (Basada en las “Ventajas Competitivas” de Porter).
 - 5) El (costo objetivo o planeado), target cost.
 - 6) Las técnicas de mejoramiento continuo (KAIZEN, en terminología japonesa).
 - 7) La gestión de los costos mediante sistemas basados en el seguimiento de las actividades que se ejecutan en la empresa. El sistema de costos basado en actividades (Costos ABC), nace como consecuencia del incremento de los costos indirectos de fabricación en los procesos productivos de las empresas. (Rincón, 2000). Es por ello que surge como una herramienta contable que se adapta a esos cambios ocurridos dentro de los procesos productivos de la actualidad.

Por lo antes planteado es necesario preguntarse; si los sistemas de costos derivados del entorno tradicional pueden seguir vigentes para llevar a cabo con éxito las tareas de producción en las empresas y así lograr, tomar decisiones acertadas en el nuevo contexto globalizador en que hoy día se enmarcan las organizaciones.

En tal sentido no son los materiales directos ni la mano de obra directa los que han inspirado el desarrollo de nuevas metodologías que buscan precisar los cálculos en la asignación de los recursos a los productos; son los costos indirectos de fabricación, tercer elemento que a veces parece informal, difícil de controlar y medir y que en muchas empresas comienza a asumir una posición representativa dentro de la composición de los costos. Los procedimientos que hasta ahora se han utilizado para conocer el costo individual de los productos no han suministrado toda la confianza para asegurar las oportunidades de rentabilidad de la empresa.

Sistemas de Acumulación de Costos.

Un sistema de acumulación de costos según Polimeni y otros (ob. cit. p.46) “esta diseñado para suministrar información relevante y oportuna a la gerencia, a fin de ayudar en las decisiones de planeación y control... cuyo objetivo es la acumulación de costos totales y el cálculo de los costos unitarios”.

De acuerdo con las necesidades de la empresa, los costos se pueden dividir en dos grandes sistemas a saber:

- Sistema de acumulación de costos por órdenes específicas: conocido también como sistema de costos por pedidos, el cual opera en empresas cuya producción se basa en pedidos o lotes de trabajo, teniendo como característica la identificación específica de una parte del producto que se está elaborando, pudiendo

interrumpir la producción en un momento determinado sin perjudicar la producción del lote que se está haciendo.

- Sistema de acumulación de costos por procesos: se justifica en empresas cuya producción es continua, donde las partes específicas del artículo, o el artículo mismo, se producen en forma continua en un determinado periodo.

En un sistema de costos por órdenes de producción se presentan dos formas de inconsistencia en la aplicación de los costos indirectos de fabricación, lo que según su propia dimensión puede significar un deterioro completo en la determinación de este elemento del costo a saber:

- La base de actividad: recurrir a una base para distribuir los costos indirectos es sensato, pero más sensato es entender que cuando se trata de seleccionar una sola base, ninguna resulta suficientemente objetiva para describir la ocurrencia del costo. En general se elige la base de manera arbitraria.
- La tasa predeterminada: la distribución de los costos indirectos mediante una tasa predeterminada resulta asignando costos irreales. Quien retarde el cambio debe saber que siempre habrá alguien que lo hará primero que él.

Al respecto, tomando en cuenta la importancia que en la actualidad tienen los costos indirectos de fabricación en el proceso de transformación de materia prima en las organizaciones que se dedican a estas actividades de comercio, y por la relevancia cuantitativa y cualitativa en la composición de la estructura del costo de producción que este elemento ha obtenido, se hace necesario la aplicación de nuevas metodologías como la del sistema de costos basado en actividades para asignar dichos costos indirectos a los productos.

Contabilidad de Costos Basado en Actividades

En los años 80 del siglo pasado el mercado mundial se enfrentó a grandes cambios en lo que respecta a la filosofía de negocios, con un enfoque globalizador apoyado en los avances tecnológicos, cuyos objetivos eran obtener productos competitivos, minimizar costos de producción y responder oportunamente a las necesidades específicas del cliente.

Keyth Willians y Nick Vintila, dieron inicio en 1985 al costo basado en actividades ante el problema presentado, debido a la ineficacia del sistema de costos estándar, en la fábrica de tractores de John Deere, situado en Waterloo. Ellos, después de un largo estudio llegaron a la conclusión de que el costo estándar excedía el 35% de los precios de ventas y, por lo tanto se hacía necesario otro sistema de costo que indicara cuales eran las actividades que agregaban valor para los clientes, y cuales eran los generadores o impulsores de costos adecuados para trasladar los recursos consumidos por las actividades al objeto de costo. (Mallo y otros 1994, citado por Rincón, 2000).

Durante la última década del siglo pasado, las empresas han venido intentado sacar provecho del avance de las tecnologías de información mediante su aplicación en oficinas y fábricas. Con frecuencia han invertido en ellas cantidades muy importantes de dinero, con la esperanza de que las computadoras aumentarían la productividad al automatizar tareas rutinarias y reducir costos de personal. Las inversiones no siempre se han realizado de una forma planificada; sino más bien han sido los procesos empresariales los que se han ido adaptando a las capacidades crecientes de la tecnología, en lugar que las tecnologías se adaptaran a las necesidades de las empresas.

En la actualidad, los dueños y los gerentes de las empresas comienzan a preguntarse si tanto esfuerzo y la inversión realizada ha valido la pena. Para muchos, la respuesta es negativa, para otros, todavía no ha

llegado el momento en que se podrá sacar el máximo rendimiento de las tecnologías de la información.

El enfoque de la distribución de los costos indirectos basados en las actividades, vienen de 1970, procedimiento que cayó en desuso debido a que no se contaba con los métodos apropiados para su estudio ya que resultaba demasiado costoso invertir en sistemas computarizados de avanzada tecnología. Es por ello que hubo gran dificultad en identificar los denominados generadores de costos, debido a que el procesamiento de datos era demasiado alto.

De acuerdo a Arrarte (1999) estos generadores han retornado hoy día con mayor fuerza en razón de los siguientes factores:

- La teoría básica de los costos se formuló a inicios del siglo pasado, donde materiales y mano de obra constituían los rubros más importantes de la producción en serie.
- El énfasis se centraba en la eficiencia de la utilización de la mano de obra y de los materiales, los costos indirectos no representaban un alto porcentaje del costo total.
- La automatización de las fábricas y las nuevas tecnologías de información han modificado radicalmente la estructura de los costos. Así, las empresas han sustituido una parte de sus costos variables, por un nuevo costo fijo; sacrificando su flexibilidad sin ganar a cambio en productividad; y es que una vez informatizada la empresa, se hace imposible desinformatizarla. La promesa de las tecnologías de información que reducirán costos, parece pues, no haberse cumplido.
- La nueva competencia y la globalización de la economía, hacen que el costo variable sea cada vez menos importante como componente del costo total, en tanto que los costos indirectos tienden a ser un costo fijo en las plantas.

- Los nuevos enfoques de costos asocian los gastos generales de los departamentos de servicio con los diferentes productos que los originan.
- En la nueva revolución industrial, la tecnología productiva es cambiante; existe menor ciclo de vida de los productos; hay gran complejidad de productos; el consumidor es más sofisticado, este no acepta los productos en serie.
- Hoy se exigen nuevos tipos de costo, los costos de la complejidad y valor de la diversidad. Generando distorsiones en los sistemas de costos actuales; tales como:
 - Los productos de bajo volumen resultan subsidiados por los de alto volumen.
 - Los productos de bajos volúmenes tiene precios demasiado bajos y marginales.
 - Con productos de alto volumen sucede lo inverso, a lo que ocurre con los productos de bajo volumen.
- Así aparecen los impulsores de costo, aquellos factores que crean e influyen en el costo y explican cómo varía este con relación a los diferentes volúmenes de actividad del negocio.

Frente a esta problemática surge la idea de que los costos que no pueden ser incorporados directamente, deben ser asignados a los productos a través de las actividades. De acuerdo con lo anteriormente planteado no son los productos los que consumen recursos sino las actividades, el costo de la actividad se convierte de esta manera en la antesala del costo del producto.

La organización empresarial actual está caracterizada por la automatización, reducción de plazos de entrega, calidad, satisfacción del cliente y optimización del costo; la planificación y el control son vitales para la supervivencia en un entorno difícil.

El sistema de costos basado en actividades, según Pérez (2002), se presenta como un instrumento útil de análisis del costo y búsqueda de actividades, factores relevantes para el desarrollo y resultado final de la gestión empresarial. Las exigencias de los clientes obligan a las organizaciones a disponer de la información necesaria para hacer frente a las decisiones oportunas. Este sistema permite la asignación y distribución de los diferentes costos indirectos de fabricación de acuerdo a las actividades realizadas, identificando el origen del costo de la actividad; no sólo para la producción sino también para la distribución y venta tal como lo demostró Gómez (2004), contribuyendo en la toma de decisiones sobre líneas de productos, segmentos de mercado y relaciones con los clientes.

Además, el sistema de costos basado en actividades, mide el alcance, costo y desempeño de recursos, actividades y objetos de costo. Los recursos son: primero asignados a las actividades y luego estas son asignadas a los objetos de costo según su uso. Los recursos no cuestan, cuestan las actividades que se desempeñan utilizando esos recursos.

El sistema de costos basado en actividades, es una herramienta de costeo de los productos que permite llevar una gerencia basada en costos, capaz de conocer y controlar los costos reales, evaluar el desempeño e identificar las oportunidades de mejora estando acorde con el entorno cambiante del mundo de los negocios. El sistema de costos basado en actividades, no representa un cambio en la teoría de la contabilidad de costos, pero sí un cambio en la técnica para asignar costos a los productos.

Para llevar un sistema de costos basado en actividades es necesario dividir la empresa en actividades. Por lo tanto, Brimson (1998 p.26) define a una actividad como:

“Lo que una empresa hace, la forma en que el tiempo se consume y las salidas de los procesos. La función principal de una actividad es convertir recursos en salidas. La contabilidad por actividades identifica las actividades que se ejecutan en una organización y determina su costo y su rendimiento”

Características del Sistema de Costos Basado en Actividades

Entre las principales características del sistema de costos basado en actividades de acuerdo a lo establecido por Rincón (2000) se tiene:

- El sistema de costos basado en actividades es una metodología de costo que puede plantearse tanto en términos de costos históricos, como en términos de costos estándar, que calcula y estima los costos de producción y comercialización de productos y servicios, en corto y largo plazo.
- Es además una técnica que se puede aplicar a cualquier tipo de organización como: manufacturera, comercial y de servicios.
- Determina el costo del producto con la mayor precisión posible, lo que implica que otorga una mayor visibilidad del costo.
- Establece, por medio de su trabajo, una función de causalidad relacionada con factores productivos – actividades – costos.
- Permite identificar, describir y analizar actividades.
- Clasifica las actividades atendiendo a su comportamiento con respecto al producto (bien sea a nivel unitario, lote o de línea) o, en función de su capacidad de añadir o no valor al producto; por lo tanto posibilita la eliminación de actividades que no generan valor añadido y mejora las actividades que si bien no agregan valor, no se pueden eliminar porque son necesarias.
- Mide los tiempos de introducción de un producto a su ciclo de transformación.
- Permite llevar un control de lo que se está haciendo y no de lo que se está gastando, es decir, controla las actividades en lugar de los costos.
- Busca orientar la gestión hacia los requerimientos de los clientes, por ser estos los que determinan las actividades que se deben realizar.

- Las actividades tienen una relación directa y explícita con los productos, a través de este sistema se logra transformar la mayoría de los costos indirectos respecto a los productos, en costos directos respecto a las actividades, lo que determina la relación causal de transformación del costo de los factores, en el costo de los productos y servicios obtenidos.
- El sistema de costos basado en actividades crea y mantiene un ambiente de mejoramiento continuo, bajo la idea de que siempre existirá una mejor manera de hacer las cosas.
- Se encuentra relacionado con el tratamiento histórico y estándar de los costos.
- Es una herramienta que muestra suficiente validez a la hora de fijar costos estratégicos.
- Se encuentra muy bien situado en los nuevos enfoques gerenciales de justo a tiempo, calidad total, planificación de los recursos de la producción y otros.

Por otra parte Santandreu y otros (1998), establece como principios a ser considerados en la implementación de un sistema de costos basado en actividades los siguientes:

- Los productos no consumen costos sino las actividades son las que realmente consumen recursos. Por lo que los costos son la expresión cuantificada de los recursos consumidos por las actividades.
- La gestión de costos se deberá centrar principalmente en las actividades que lo originan. La gestión óptima de las actividades producirá la reducción de los costos que de ellas se deriven.
- El establecimiento de una relación causa / efecto entre las actividades y los productos o servicios. De ello se deriva que a mayor consumo de actividades corresponde la imputación de mayores costos y viceversa.

- Permite una mayor objetividad en la asignación de los costos. Si se conoce el costo de cada actividad, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.

La observancia de estos principios propiciará sobre todo el conocimiento y profundización de las actividades que se desarrollan en la empresa. Así mismo, se conseguirá un aspecto tan deseable como es la objetividad en los criterios de imputación.

Ventajas del Sistema de Costos Basado en Actividades

A modo de resumen, se resaltan los aspectos que ofrecen ventajas al sistema de costos basado en actividades, citado por Arrarte (1999), de acuerdo a su comparación con los métodos tradicionales:

1. El sistema de costos basado en actividades ayuda a la organización a obtener mejor información sobre sus procesos y actividades existentes de manera que permite mejorar la eficiencia de las operaciones en forma continua.
2. Permite a la organización, racionalizar y optimizar su personal, capital y otros recursos.
3. La nueva organización por actividad se vuelve más ágil y se enfoca más al mercado, lo cual produce una mejora en la posición competitiva de la empresa.
4. Un sistema de costos basado en actividades alinea la información organizacional con la misión y operaciones de la empresa antes que con las transacciones financieras. Derriba las barreras que se preparan a la información financiera y no financiera. En esta clase de sistema, los datos financieros son considerados en la misma forma que los de operaciones, de mercado, y de todos los demás tipos de información.

5. Gracias a que es un solo sistema el que controla todos los tipos de información, ésta resulta más rápida, fácil y económica de manejar.
6. Elimina distorsiones originadas por la diversidad de productos.
7. Mejora la precisión del cálculo de los costos indirectos de fabricación.
8. Contribuye a la mejora continua, al facilitar información sobre las actividades de la empresa.
9. Permite un análisis crítico de los consumos de recursos indirectos.
10. Proporciona información para reorganizar y dirigir las tareas de la empresa.
11. Permite una mayor visibilidad del costo.
12. Produce una mayor capacidad de información del impacto del costo de un nuevo producto.
13. Genera una mayor información de carácter segmentado.
14. Facilita una medición correcta de la actividad. Mejora la información para la gestión.

Las Actividades en el Sistema de Costos Basado en Actividades

Según Santandreu y Otros (1998 p.15) las actividades se definen como: “La realización de una acción o conjunto de acciones y tareas coordinadas y dirigidas a añadir valor, es decir, a poder incrementar el valor de un producto o servicio”.

Brimson (1998 p.27) señala que el: “análisis de las actividades establece las tareas características de una empresa, con el fin de fijar una base a partir de la cual poder describir de manera precisa las operaciones del negocio y determinar sus costos y sus rendimientos”.

Además dice Brimson (ob. cit. p.27):

“El análisis de actividades descompone una organización grande y compleja en sus actividades elementales. Esta descomposición se realiza examinando cada unidad organizativa a fin de identificar su objetivo de

negocio esencial y los recursos asignados para alcanzar dicho objetivo. Por consiguiente, el análisis de actividades identifica la forma en que una empresa utiliza sus recursos para conseguir los objetivos del negocio”.

Clasificación de las Actividades

En toda empresa se realizan actividades. Unas de ellas son imprescindibles, mientras que otras, no siendo imprescindibles se consideran necesarias para el buen funcionamiento de la empresa. A las primeras se les denomina fundamentales y a las segundas se les conoce como discrecionales.

De acuerdo a Santandreu y Otros (1998), la clasificación de las actividades (figura 1) dependerá cuales son indispensables y cuales no, por tanto las actividades fundamentales son indispensables, lo cual implica que su análisis será innecesario, o cuanto menos muy limitado por su propia naturaleza; en cambio, las actividades discrecionales sí deben ser objeto de un exhaustivo estudio basado, sobre todo, en analizar en qué medida esa actividad contribuye a la obtención del beneficio, y en función a esa contribución buscar mayores oportunidades, o en caso contrario eliminarla.

Lo fundamental es que cada empresa, en función de su estructura y necesidades, debe ser la que decida sobre el número y clasificación de sus actividades y establezca a su vez las reglas para la medición de la relación costo / beneficio.

En primer lugar, es conveniente proceder a la agrupación de las secciones que realizan varias actividades y a las actividades que son realizadas por varias secciones, constituyendo así una serie de actividades agrupables.

Es por ello que una de las ventajas del sistema de costos por actividades, se basa en la investigación de las diferentes oportunidades para mejorar la eficacia de la empresa y a su vez reducir los costos.

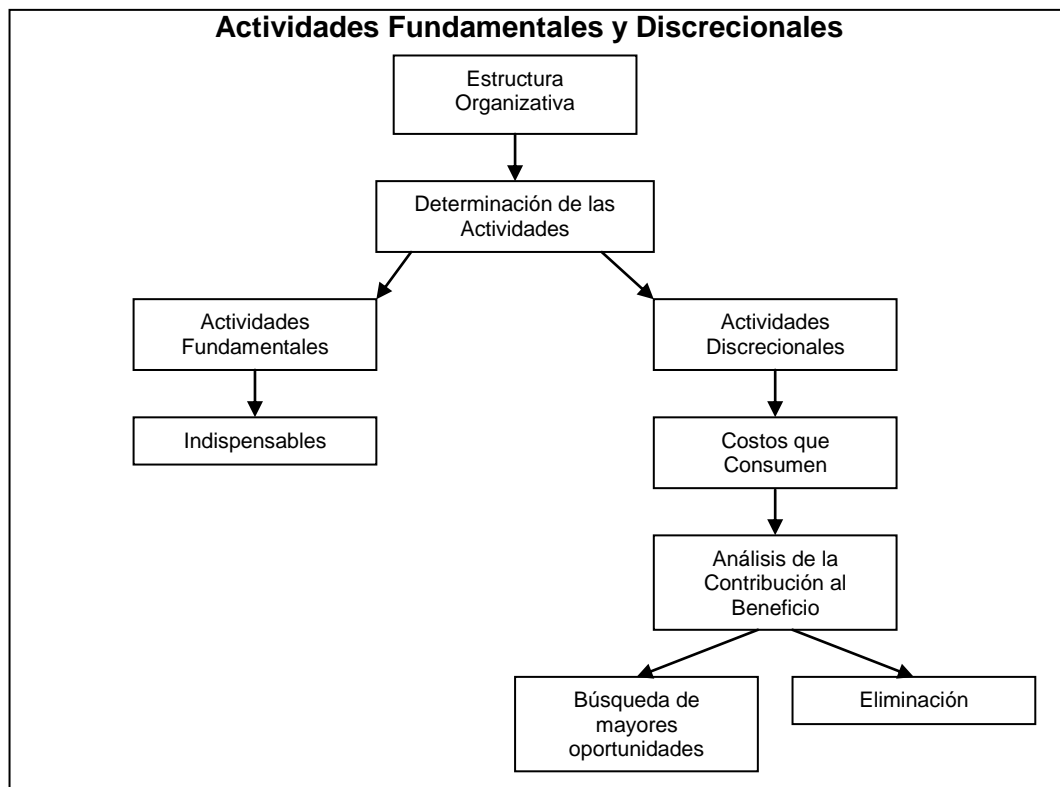


Gráfico 1. Actividades fundamentales y discrecionales. Tomado de “Santandreu y Otros (1998)”.

Un criterio tan usual como negativo que se prodiga en el sistema tradicional de costos es la consideración de repartir los costos indirectos en función de un volumen determinado, que puede ser producción, ventas, entre otros. El resultado de ello es que, cuando de un recurso se producen cantidades pequeñas, absorben a su vez pequeñas cantidades de costos indirectos, con independencia de lo que realmente hayan consumido.

El sistema de costos basado en actividades, permite analizar la información no sobre los costos que se les ha imputado en función de un determinado criterio, sino para detectar aquellos trabajos innecesarios que deben ser objeto de reducción e incluso de eliminación.

El tratamiento que en los sistemas tradicionales de costos se viene dando a los costos indirectos en lo que a su imputación se refiere, se basa

fundamentalmente en asignarlos a los productos o servicios a través del método de las secciones, por entender que son éstas las que consumen costos.

Esta imputación se realiza mediante una unidad de obra, o sea, un valor de referencia designado previamente, como por ejemplo, la hora de máquina, la hora directa por operario, entre otros.

En este contexto, el sistema tradicional basa su criterio en imputar los costos indirectos referenciados sobre los costos directos mediante unas normas preestablecidas de asignación, es decir, ignora el análisis de los costos, centrandó su objetivo exclusivamente en la asignación de los mismos.

Este criterio induce que, cuanto mayor sean las series que se producen, o mayores son los volúmenes de las unidades de obras elegidas, el aporte de los costos también es mayor, cuando generalmente, no tiene por qué ser así.

En cambio, el sistema de costos basado en actividades contempla este grupo de costos indirectos como aporte y no como carga

La diferencia fundamental entre ambos sistemas estriba en que el sistema tradicional centra su objetivo en imputar los costos indirectos al producto, mientras que, el sistema de costos basado en actividades se basa en analizar si los costos son necesarios o prescindibles, para asignarlos a dichas actividades.

En el sistema de costos basado en actividades, el tratamiento de los costos indirectos consiste en la identificación de los distintos niveles de servicios, así como en conocer las principales actividades que se hayan realizado, tanto si se trata de actividades dirigidas al consumo interno, como al externo.

El análisis de las actividades consiste fundamentalmente en obtener información sobre lo que hacen los empleados, así como los recursos que para su cometido consumen. De igual forma, este análisis debe facilitar

también la información necesaria que conlleve la eliminación de aquellas actividades superfluas.

Identificar y analizar estas actividades, permitirá a la empresa la eliminación de aquellas que resulten innecesarias y si es preciso, la empresa deberá crear aquellas otras que mejoren las condiciones anteriores. Pero en ambos casos, las decisiones se deberán tomar sobre la base de la relación costo / beneficio, es decir, de la eficiencia.

Por lo antes expuesto la aplicabilidad de un sistema de costos basado en actividades resulta beneficiosa en las grandes empresas, por ser estas las que presentan diversificación en la producción, permitiendo así realizar un análisis detallado del sistema de costos basado en actividades. Sin embargo, esto no quiere decir, que el sistema de costos basado en actividades, no puede ser aplicado en pequeñas y medianas empresas.

Impulsores o Generadores de Costos en el ABC

La definición de los impulsores o generadores de costo es una etapa que puede llevarse a cabo antes de la definición de las actividades, y completarse durante o después de la misma.

Antes de definir el concepto de impulsor de costo, es importante resaltar que desde el punto de vista del sistema de costo basado en actividades no existen “gastos” en su concepción contable o tradicional, ya que todos los recursos consumidos por la empresa son “costos” de los productos.

Los impulsores de costos de acuerdo a Hicks (1997), miden la demanda de recursos de las actividades, y se usan para asignar el costo de los recursos a dichas actividades. Se deberá elegir aquel impulsor de costo que mejor respete la relación causa-efecto entre: “*recurso - actividad - objeto de costo*”. Asimismo, se deberá escoger entre los que cumplan la anterior condición, aquel que sea más fácil de medir e identificar.

Para el sistema de costo basado en actividades los impulsores de costo son agrupaciones de los costos en que incurre la empresa, clasificados de acuerdo con su naturaleza. Un elemento del costo intenta representar uno de los tantos recursos con los que cuenta la empresa en el desarrollo de sus actividades.

De esta forma, todos los costos serán agrupados en distintas categorías o elementos del costo, y cada categoría será considerada dentro de cada área como un solo tipo de costo para su asignación a las actividades que desempeña el mismo.

La distinción tradicional entre costos directos e indirectos sirve para delinear el tratamiento dado por el sistema de costos basado en actividades a cada uno de ellos. Los costos directos son aquellos respecto a los que se puede establecer una relación directa con la producción o venta de los productos, es decir que se puede identificar exactamente cuánto consumió un producto de un recurso determinado.

Donde el sistema ABC adquiere toda su potencialidad es en el tratamiento de los costos indirectos, tanto los de fábrica como los del resto de la empresa, que constituyen un entramado de recursos dirigidos a sustentar en forma más o menos estrecha la producción y comercialización de los productos de la empresa. Dada esa vinculación no tan directa, estos costos no pueden ser atribuidos a los distintos productos por criterios tan simples de consumo, como ocurre en el caso de los directos. El postulado básico del sistema de costos basado en actividades es que estos costos se generan en el desarrollo de actividades que se realizan con el objetivo de producir y vender los productos; se determina el consumo que de estos recursos realizó cada actividad y luego se determina qué porción del costo de cada actividad se asignó a cada producto.

Impulsores o Generadores de Actividades

Los impulsores de actividades son medidas competitivas que sirven como conexión entre las actividades y sus costos indirectos de fabricación respectivos y que se pueden relacionar también con el producto terminado. Cada “medida de actividad” debe estar definida en unidades de actividad perfectamente identificables.

Las medidas de actividad son conocidas como cost - drivers u origen del costo son precisamente los que hacen que los costos indirectos de fabricación varíen; es decir, cuantas más unidades de actividad del cost - driver específico identificado para una actividad dada se consuman, mayores serán los costos indirectos asociados con esa actividad.

Ejemplo de cost - driver:

Número de proveedores:

- a) Número de órdenes de producción solicitadas.
- b) Número de entregas de material efectuadas.

De esta manera, se les asigna un costo mayor a los productos que hayan demandado más recursos organizacionales, y dejarán de existir distorsiones en el costo de los productos causadas por los efectos del prorrateo de un sistema tradicional de asignación de costos que falla por no analizar las verdaderas causas del comportamiento de los costos indirectos y que, por ello, los prorratea utilizando bases de asignación arbitrarias, como las horas de mano de obra directa.

La tarea para cada departamento en particular y para la empresa en general, consiste en determinar en forma aproximada qué proporción de cada recurso o elemento de costo ha consumido cada una de las actividades desarrolladas en el periodo considerado. Para ello es necesario que las personas directamente involucradas o conocedoras de la forma en que se llevan a cabo las actividades, identifiquen las medidas de consumo más adecuadas para cada elemento de costo. Debe identificarse cómo los

distintos recursos con que cuenta la organización sean asignados o sean consumidos en la ejecución de las distintas actividades que la misma desarrolló en el periodo.

Fases para implementar el Sistema de Costos Basado en Actividades

Una vez que la empresa ha establecido la necesidad de proceder a mejorar la calidad de su sistema de información de costos y ha decidido que el enfoque basado en las actividades es el medio más apropiado para conseguir dicho fin, la compañía debe seguir los pasos necesarios para poner en marcha un sistema de costos basado en actividades efectivo. Estos pasos tal como lo señala Hicks (1997), se resumen en los siguientes:

1. Identificar y definir las actividades relevantes: Las actividades en el sistema de costos basado en actividades son consideradas como la fuente principal del estudio. Cuando se comienza a desarrollar una lista de actividades, lo mejor es identificar tantas como sea posible y no sólo unas pocas. Posteriormente siempre es posible combinar actividades si se considera pertinente.

Las actividades de una empresa pueden identificarse revisando los organigramas, la disposición y distribución de las instalaciones; y entrevistando al personal de la empresa para determinar lo que cada uno hace dentro del proceso productivo.

En el caso de la presente investigación la identificación y definición de las actividades relevantes se obtuvo a través de la aplicación de los cuestionarios empleados para tal fin (ver anexo A).

2. Organizar las actividades por centros de costos: Una vez que las actividades han sido identificadas y definidas, deberán ser organizadas en una serie de centros de costos, para lo cual debe tenerse en cuenta

las características de cada actividad en cuanto a su analogía, para así poder definir la unidad de medida o inductores con que serán medidas las demandas.

En tal sentido, estos centros de costos pueden ser determinados por departamentos a saber: producción, administración, ventas, servicios generales, entre otros; lo cual facilita la asociación de actividades de acuerdo a su punto de origen.

En la investigación realizada la organización de actividades en centros de costo estuvo fundamentada en la teoría propuesta por Hicks (1997) y a través de la recolección de la información por medio de los cuestionarios empleados, se organizaron las actividades identificadas por departamentos de trabajo, constituyéndose estos en los centros de costos identificados.

3. Identificar los impulsores o generadores de costos principales: Los objetos de costos pueden ser vistos como las partidas en un presupuesto o como las cuentas incluidas en el libro de gastos, teniendo presente que los recursos consumidos por la empresa el sistema de costos basado en actividades son considerados como costos. En esta situación, sólo se consideran los componentes de costos indirectos. Los materiales directos, las piezas o componentes adquiridos directos, los servicios externos directos y los costos directos similares no se incluyen porque pueden ser asignados a los productos directamente, sin necesidad de efectuar un análisis de flujos de costos.

En la mayoría de los casos, es necesario identificar más componentes de costo de los que han sido identificados en la práctica a través de la contabilidad ordinaria de la empresa. Esto es necesario porque los dos objetivos son: En primer lugar, estimar la magnitud de cada costo y; segundo, repartir cada costo a los centros de costos.

Otras áreas en las que se requiere con frecuencia una distinción de los componentes de costos, de aquellos utilizados en la contabilidad ordinaria, son las siguientes:

- Costos de los servicios generales: La electricidad, el gas, el agua, teléfono, entre otros. Con frecuencia deben ser tratados por separado si se pretende llevar el consumo y el reparto de tales servicios.
- Suministros: Determinados suministros pueden ser atribuibles a unos pocos centros de costos con lo que deberían ser tratados por separado.
- Cargas Sociales: Algunos costos son generados por el número de empleados, otros por la nómina bruta, otros por las horas trabajadas, entre otras. (Hicks, 1997).

4. Determinar las relaciones entre actividades y costos: Una vez que las actividades se han identificado y organizado en centros de costos y se han establecido los componentes de costos principales, deben determinarse las relaciones entre las actividades y los costos. Este paso consiste básicamente en determinar qué costos genera cada actividad.
5. Identificar los impulsores de actividades o las unidades de medida para asignar los costos a las actividades y las actividades a los productos: Una vez que se han determinado las relaciones generales en el paso anterior, es preciso identificar los inductores particulares que generan los costos a ser incurridos en los centros de costos específicos, es decir, las unidades con que se miden las demandas colocadas sobre las actividades por parte de los objetos de costos. Se usan para asignar el costo de las actividades a los objetos de costo, que puede ser un producto, un proceso, un cliente, un canal de distribución, entre otros. Conocidos los costos de las actividades y determinado el inductor de

actividades, se procede a calcular el costo unitario para cada una de ellas, dividiendo los costos totales de cada actividad entre el número de inductores de cada actividad.

En la presente investigación se logra esta fase valiéndose de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos (ver anexos A y B).

Pequeñas y Medianas Empresas

La Pequeña y Mediana Empresa (PyME), es un concepto muy difundido en todo el mundo. Lamentablemente, este concepto encierra acepciones muy divergentes en tanto cuáles son los factores que dan definición a una PyME son considerados de diferente manera en cada país, es casi un hecho que se puede afirmar que existe una definición de PyME para cada país, sumándole a ellas las de los organismos internacionales, instituciones varias, congresos y convenciones, entre otras. No ha sido posible aún unificar criterios globales, esto es en parte lógico dado los diferentes escenarios en cada país, región, economías, significación y dimensiones de empresas a confrontar.

No obstante, es importante resaltar que en la última década se puede observar un reconocimiento creciente al papel que desempeñan las PyMES en la creación de empleos y en la promoción del crecimiento y del desarrollo.

Sin embargo, en ninguna definición se puede pretender recoger todos los elementos que determinan que una empresa sea pequeña ó mediana, ni los que diferencian a las empresas. Los sectores o los países en sus distintos niveles de desarrollo.

La definición tradicional del concepto de pequeñas y medianas empresas se ha basado en varios criterios, que son:

- El número de trabajadores que emplean.
- El volumen de producción o de ventas.

- El valor del capital invertido.
- El consumo de energía.

En las últimas décadas la situación económica por la que atraviesa actualmente el país, según Mora (2003) ha cobrado importancia la necesidad de estimular la creación; y consolidación de las pequeñas y medianas empresas, para de esta forma darle un empuje a dicha economía, por tanto son fuentes generadoras de empleos, sin tomar en cuenta su grado de desarrollo tecnológico, pues su gran papel de acuerdo a lo esperado por el gobierno nacional las pequeñas y medianas empresas deben ser generadoras y distribuidoras del ingreso nacional.

Sobre esta base dentro del marco de las pequeñas y medianas empresas se pueden concebir cualquiera de las que participan dentro de los ramos empresariales, es decir, pueden ser empresas comerciales, industriales o de servicio.

Por lo anteriormente expuesto, en el artículo 3º del Decreto Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria (2001), se cataloga la pequeña industria como aquella empresa que tiene entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores al año, de igual manera ventas anuales entre 9.001 a 100.000 unidades tributarias.

Igualmente el mencionado Decreto para la Promoción y Desarrollo para la Pequeña y Mediana Industria (2001) contempla; que las medianas empresas son aquellas cuya unidad de explotación económica tenga anualmente una planta entre cincuenta y un (51) y cien (100) trabajadores, así como ventas anuales entre 100.001 y 250.000 unidades tributarias.

Clemens Chamy Compañía Anónima

Clemens Chamy C.A. (2007), surge como microempresa en la ciudad de Valera, estado Trujillo, en el año 1992, estableciendo su lugar de trabajo en la casa en que habitaba su propietaria para ese entonces.

Recibe su primer crédito del Centro de Investigación Social, Formación y Estudio de la Mujer (CISFEM), con el que adquirió una máquina de coser industrial para cubrir la demanda de ropa íntima y deportiva, que para ese momento era el producto de elaboración, y nace como persona jurídica el 14 de Septiembre de 1994, bajo la denominación de “Clemens C.A.”, para presentar ante la sociedad formalmente la microempresa que ya durante dos años se había dado a conocer con sus productos. En el año 1996, recibe un crédito del Centro de Desarrollo para la Artesanía, Microempresa y la Pequeña Industria del Estado Trujillo (CEDAMPTRU), el cual fue determinante para su crecimiento, y fue empleado en la adquisición de materia prima y de máquinas industriales.

Debido al carácter de microempresa, generadora de empleos en el estado Trujillo; contaba ya con cuatro operarias trabajando para ella; presentó a finales del año 1996 ante la Corporación de Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria (CORPOINDUSTRIA), una solicitud de crédito para la adquisición de maquinaria, el cual fue aprobado por ese organismo. Paralelamente, se solicitaba apoyo crediticio a entidades de la banca comercial, (que eran aprobados sobre la base de la confianza y credibilidad que tenían en la empresa), así como también se invertían las ganancias obtenidas de las ventas en pro de su consolidación. El 11 de Septiembre del año 1996 cambia la denominación de la firma, y con ella su imagen, pasa de ser “Clemens C.A.” a “Clemens Chamy C.A.”, firma que se especializó aún más en el diseño, confección (incluyendo en este paso corte y costura) y sobre todo un riguroso control de calidad de una amplia gama de productos enfocados en las líneas de ropa playera y deportiva, y convierte su sueño en realidad el día 05 de Diciembre de 1997, cuando se inaugura un local comercial para ofrecerle a la ciudadanía toda la línea de productos diseñados y confeccionados allí, con el lema de que *“si algo no le queda se lo hacemos a su medida”*, y con la firme intención de cubrir las expectativas de los clientes.

La firma Clemens Chamy C.A., ha buscado alternativas en nuevos mercados, dándose a conocer, con muy buenos resultados en el estado Zulia, y actualmente se plantea la incursión del producto en la zona central y oriental de Venezuela.

Características de la Empresa Clemens Chamy C.A.

Es una pequeña empresa, según lo establecido en el Decreto Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria es una empresa generadora de empleos; cuenta con doce (12) trabajadores a saber: gerencia general, una (1); administración, dos (2); promotora de ventas, una (1); gerencia de producción, una (1); producción, cinco (5); servicios generales dos (2), que atienden la demanda.

Además dentro de la normativa legal que regula las pequeñas y mediana empresas cumple con los siguientes parámetros:

- La persona que ejerce la dirección, sabe quienes son los pocos miembros de la organización; sabe a quien le corresponde la responsabilidad de los principales resultados; conoce cuales son las tareas asignadas al personal; sabe lo que se puede hacer con sus limitaciones.
- Genera ingresos fiscales.
- Es un canal excelente para la redistribución de ingresos.
- Contribuye con la gran industria proyectando sus productos.
- Es una empresa innovadora.
- Se adapta a los cambios económicos y diversifica la economía

Bases Legales

Para tener una visión más clara sobre la normativa en materia de pequeñas y medianas empresas se presenta a continuación las principales disposiciones que las regulan:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

De acuerdo a lo que se observa en las disposiciones constitucionales relativas a los derechos económicos en el artículo 112º se establece que: “El estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan, las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país”.

Además la Constitución incita a la promoción de las asociaciones y cooperativas, destinadas a la actividad económica.

Código de Comercio Venezolano

En el contenido de los artículos 1º y 9º se puede evidenciar que al referirse a las pequeñas y medianas empresas básicamente se esta en presencia de una actividad especulativa que realizarán ciertas personas de forma regular y permanente, de forma colectiva, siendo esta la actividad de los comerciantes. En la legislación venezolana los comerciantes regulan todas sus actividades por la disciplina denominada derecho mercantil amparado en las disposiciones jurídicas establecidas en el Código de Comercio.

Ley Orgánica del Trabajo

La Ley Orgánica del Trabajo no exime a las pequeñas y medianas empresas de mantener una relación de trabajo con sus empleados. Por tal motivo hay que dejar claro que independientemente del vínculo que une a los trabajadores con las pequeñas y medianas empresas, con la denominación de la actividad económica desarrollada siempre se está en presencia de una relación de trabajo establecido en el artículo 65º el cual establece que: “se presumirá la existencia de una relación de trabajo entre quien preste un servicio personal y quien lo reciba”, de la mencionada Ley, siendo esta relación remunerada de acuerdo a lo establecido en el artículo 66º de la Ley, el cual reza: “la prestación de servicio en la relación de trabajo será remunerada”.

Decretos con Fuerza de Ley

Uno de los avances que ha tenido el actual gobierno en el apoyo de las pequeñas y medianas empresas se puede evidenciar en los Decretos con Fuerza de Ley entre los cuales desatacan: decreto N° 5.552 (2001) referido a la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria publicado en gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela; y el decreto N° 37.164 el cual contempla la Creación, Estímulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Micro Financiero, publicado en gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela, dejando como certeza que las pequeñas y medianas empresas son en teoría fáciles de manejar e impulsar.

Cuadro 01

Sistema de Variables

Título de la Investigación: Sistema de Costos Basado en Actividades para las Pequeñas y Medianas Empresas. Caso: Empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera estado Trujillo.
Objetivo General: Diseñar un Sistema de Costos Basado en Actividades a la Empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera estado Trujillo.

SISTEMATIZACIÓN	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLE	DIMENSIONES	SUB – DIMENSIONES	INDICADORES	ÍTEMS INSTR. A	ÍTEMS INSTR. B
¿Cómo es el proceso productivo de la empresa Clemens Chamy C.A.?	Identificar el proceso productivo de la empresa Clemens Chamy C.A.	SISTEMA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES	Proceso Productivo	Etapas	Personal que Labora	1	
					Diseño	2	
				Confección	3		
				Corte	4		
			Costura	5			
			Calidad	6			
			Actividades de Centros de Costos	7			
				8			
				9			
			Centros de Costos	10			
		Recursos de Costos	11				
¿Cuáles características presenta el sistema de costos que utiliza actualmente la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo?	Caracterizar el sistema de costos que utiliza actualmente la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo.		Sistema de Costos	Registro y Control	Identificación Materiales Directos Mano de Obra Directa Costos Indirectos		1 – 3 4 – 6 7 – 9 10 – 12
¿Cuál sería la estructura del sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo?	Presentar la estructura del sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo.		Estructura				

Fuente: Elaboración propia

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

El presente capítulo tiene como propósito suministrar la metodología empleada para recolectar, procesar y analizar la información, a fin de proporcionar al lector una visión de cómo se realizó la investigación, por tal motivo se dará a conocer el tipo y diseño utilizado, la población, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, la validez de los instrumentos, el procesamiento y análisis de los datos que se obtuvo en la investigación.

Tipo de Investigación

El tipo de investigación que se empleó está en concordancia con el ciclo holístico propuesto por Hurtado (2000) es de tipo proyectiva, puesto que la misma consiste en la elaboración de una propuesta (Capítulo VI), que puede contribuir a la solución de una necesidad de carácter práctico a partir del diagnóstico de necesidades puntuales.

De acuerdo a lo señalado por Hurtado (2000 p.331), se ubican como “proyectivas, todas aquellas investigaciones que conducen a inventos, programas, diseños o a creaciones dirigidas a cubrir una determinada necesidad y basadas en conocimientos anteriores”.

Cabe destacar que para que un proyecto se considere investigación proyectiva según Hurtado (2000 p.334) “la propuesta debe estar fundamentada en un proceso sistemático de búsqueda e indagación que recorre los estadios descriptivo, comparativo, analítico, explicativo y predictivo de la espiral holística”.

Por lo anteriormente expuesto la investigación cumplió con dicho ciclo holístico pues se cumplió con la fase descriptiva al presentar las características objeto de estudio. De igual forma alcanzó la fase comparativa

al contrastar el sistema de costos empleado por la empresa con uno mas actualizado; por otra parte se logró la fase analítica pues se abarcó el objeto de estudio logrando una mejor comprensión del mismo. Es explicativa pues se indagó a través de la relación causa – efecto comprender el por qué de los hechos. Finalmente se alcanzó la fase predictiva, pues al seguir la secuencia metodológica se pudo determinar la viabilidad del proyecto.

En tal sentido, en la investigación se utilizó como método de estudio y con carácter científico el método cualitativo, el cual incluye en su metodología una adecuada utilización de técnicas, tácticas, estrategias y procesamientos adecuados que conllevaron a lograr satisfactoriamente los objetivos planteados.

Diseño de Investigación

Para la realización de la presente investigación se realizó un estudio de campo que según Balestrini M. (1998 p.19) define como:

“Diseños que permiten establecer una interacción entre los objetivos y la realidad de la situación de campo; observar y recolectar los datos directamente de la realidad, en su situación natural; profundizar en la comprensión de los hallazgos encontrados con la aplicación de los instrumentos y proporcionarle al investigador una lectura de la realidad objeto de estudio más rica en cuanto a conocimiento de la misma, para plantear hipótesis futuras en otros niveles de investigación”.

Para ello se examinó el sistema de costos aplicado en la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo y sobre la base del resultado que generó se propone la aplicación de un sistema de costos basado en actividades en dicha empresa.

Por otra parte y sin perder de referencia lo expuesto por Hurtado (ob. cit.), en la presente investigación se utilizó el diseño documental basado en la revisión de textos, entre otros para sustentar los aspectos teóricos del sistema de costos basado en actividades, además se presenta un diseño contemporáneo puesto que la información se obtuvo en base a un estudio de

una situación actual, que cumple también con el diseño transaccional que plantea Hurtado (ob. cit.).

Población

Una población según Hernández, Fernández y Baptista (1998 p.204), "... es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones". Así mismo, Arias (1997 p.49) define la población como "... un conjunto total de elementos que constituyen un área de interés analítico en el cual serán validadas las conclusiones que se obtengan en los elementos involucrados en la investigación".

Tomando en cuenta las definiciones anteriores debido a la naturaleza de la investigación, se tomó como población a los trabajadores encargados de cumplir actividades dentro de las distintas áreas funcionales de la empresa Clemens Chamy C.A., en tal sentido la población estuvo conformada por: la gerente general, la gerente administrativa, la promotora de ventas, los empleados de la unidad de servicios generales y seis (06) empleados que laboran en el departamento de producción para el mes de enero del año 2009.

Es importante aclarar que para la presente investigación no se utilizó la muestra, puesto que la población es finita y por el número de sujetos en estudio fue de fácil acceso.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

En relación a los objetivos que persigue la investigación y luego de haber definido el evento en el cual se realizó el estudio de acuerdo a lo señalado por Hurtado (ob. cit.) se hizo necesario que el investigador seleccionara las técnicas y los instrumentos mediante los cuales se obtuvo la información necesaria para llevar a cabo la investigación.

En tal sentido las técnicas a utilizar plantea Hurtado (ob. cit.), son la revisión documental, empleo de la observación directa, encuestas, entre otras; mientras que los instrumentos fueron el diseño de cuestionarios, guías de información, etc.

En función de lo antes expuesto para la presente investigación se emplearon las técnicas de recolección de datos referidas a la revisión documental con el fin de abordar el estudio en concordancia a los objetivos establecidos y darle fundamento teórico y así poder llegar a respuestas concretas; también se empleó la observación de la cual se obtuvo de una forma directa la información requerida a través de la visualización de los hechos reales. Por último se utilizó como técnica la entrevista dirigida a los empleados responsables de cada departamento.

En cuanto a los instrumentos se emplearon en primer término, la observación documental y la observación participante, con lo que se obtuvo un juicio bien definido del objeto estudiado, reforzado con la documentación teórica y partiendo del contacto directo con los elementos del estudio.

Por último también se utilizó como instrumento cuestionarios (ver anexos A y B) contentivos de preguntas abiertas y cerradas con el que se logró recabar información relacionada al proceso productivo de la empresa objeto a estudio y que fue cotejada con una guía de registro de información llevada por el investigador en el proceso de observación.

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos

La validez del instrumento se sustenta en los siguientes enfoques: el de Chávez N. (2001 p.193), en el cual señala que el proceso de validación "... constituye un elemento determinante para llevar a cabo una investigación de campo", debido a que ella es la que determina la eficiencia y correspondencia, derivada de cada ítems contentivo de las variables a medir en el instrumento con el propósito de la investigación. El otro enfoque

corresponde al sugerido por Hernández y otros (ob. cit. p.240) quienes acotan que la validez, "... se refiere al grado en que un instrumento refleja con dominio específico de contenido de lo que se mide".

Al respecto para llevar a cabo el proceso de validación de los instrumentos que sirvieron para recolectar la información se sometieron a juicio de tres (3) expertos (ver anexo D) que fueron seleccionados de la siguiente forma: un experto de lenguaje y comunicación que se encargó de evaluar el estilo, redacción y ortografía de los mismos; un experto en el área metodológica el cual determinó si las preguntas formuladas se relacionan con los objetivos del estudio y con sus dimensiones e indicadores; por último un experto en contenido, quien determinó como conocedor del tema de investigación, si las preguntas permitían obtener la información necesaria para dar respuesta a los objetivos planteados.

A los expertos se les entregó una guía de validación en la cual podían valorar la suficiencia de las variables consideradas en el estudio para lograr el objetivo previsto, y un dossier contentivo de los objetivos de la investigación, el sistema de variables e indicadores y los instrumentos a validar.

Por otra parte, puesto que las respuestas eran abiertas para el proceso de garantizar la confiabilidad de las mismas se implementó un procedimiento de observación directa de las actividades realizadas por el personal.

Análisis e Interpretación de los Resultados

Una vez recolectados los datos, fue necesario realizar un análisis con la finalidad de determinar su significado en término de los objetivos de estudio.

En tal sentido los datos que se obtuvieron a través de la aplicación de las técnicas e instrumentos de recolección fueron organizados en: matrices

de información, cuadros comparativos y/o diagramas de flujo; así como también se empleó el método de tabulación a través de gráficos que muestran de la mejor forma los resultados obtenidos.

El análisis estuvo dirigido a la interpretación de la información obtenida en la realización de la investigación y siempre enfocada en dar respuesta a la interrogante planteada, el detalle se encuentra en el capítulo IV.

CAPITULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En este capítulo se presenta, el análisis de resultados el cual contiene la información recopilada mediante la aplicación del instrumento planteado para diseñar un sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera del estado Trujillo; la información fue procesada a través del ordenamiento en tablas, matrices, diagramas de flujo y gráficos, herramientas estas que permitieron desarrollar un estudio minucioso de los objetivos presentados en el capítulo I de la presente investigación.

La información recolectada responde a los objetivos específicos planteados en la investigación y señalados en el sistema de variables (cuadro 01), en principio se muestran los resultados obtenidos de la observación documental, la entrevista y el cuestionario, con el fin de mostrar, una visión general de la empresa objeto de estudio.

Luego, con los resultados obtenidos de la observación directa, parte de la investigación documental y el cuestionario se expone un análisis el cual sirvió para realizar la explicación relación causa - efecto de la investigación mediante el logro de la interrelación de los resultados de los objetivos siguiendo los pasos de la explicación funcional para el diseño del sistema de costos ABC. Estos resultados obtenidos se presentan ordenados con sus respectivos análisis, de manera que el lector no tenga confusión alguna.

Finalmente, con los datos obtenidos en el proceso de investigación se presenta en el capítulo VI el diseño de la estructura del sistema de costo basado en actividades a desarrollar para iniciar la implantación de dicho sistema en la empresa Clemens Chamy C.A., la cual se muestra como el resultado de todo el proceso de búsqueda de información y la aplicación de

instrumentos respectivos para llegar al alcance total del objetivo general de la investigación.

Por lo anteriormente expuesto a continuación se muestran los datos recopilados en el instrumento A, aplicado al personal administrativo y operativo de la empresa Clemens Chamy C.A., los cuales se muestran a través de cuadros, gráficos y matrices de análisis contentivas de una columna en la que se registraron las respuestas dadas por los entrevistados y otra columna en la que se realizó un análisis de contenido.

Instrumento A

Cuadro 02

Unidades de Trabajo de la Empresa Clemens Chamy C.A., y Cargos que Desempeñan en cada Unidad

UNIDAD DE TRABAJO	CARGOS DE CADA UNIDAD
Administración	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gerente General. ➤ Administradora. ➤ Asistente de Contabilidad. ➤ Promotora de Ventas.
Producción	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gerente de Producción. ➤ Diseñadora. ➤ Cortadora. ➤ Costurera 1. ➤ Costurera 2. ➤ Etiquetadora.
Servicios Generales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Aseadora. ➤ Técnico de Mantenimiento.

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

En el cuadro 02 se muestra que la empresa Clemens Chamy C.A., esta funcionalmente organizada en tres unidades, las cuales son suficientes para atender la demanda solicitada por cada uno de los clientes que acuden a solicitar sus servicios; además de mostrar cada uno de los cargos asociados a cada unidad de trabajo.

Matriz de Análisis de Resultados para el Desarrollo del Proceso Productivo en la Empresa Clemens Chamy C.A.

Cuadro 03

Ejecución de la Fase de Diseño y Confección

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Satisfacción de los clientes. ➤ Exigencias de los clientes. ➤ Confección de piezas en función de diseños preestablecidos. 	<p>La fase de diseño y confección se desarrolla basándose en catálogos de muestras de la empresa, a partir de los cuales el cliente elige el modelo deseado, luego se realiza el boceto de la pieza a fabricar tomando en cuenta el tipo de tela, los accesorios y otros elementos que éstos requieran; en algunos casos la empresa oferta una gama de diseños preestablecidos en las líneas de producción, ajustando posteriormente la talla deseada por cada cliente, logrando su principal objetivo el cual es la satisfacción del cliente sobre la base de las exigencias realizadas.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Cuadro 04

Ejecución de la Fase de Corte

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none">➤ Fijación del patrón diseñado en la materia prima seleccionada.➤ Corte de la tela a utilizar.	<p>Luego de diseñada la pieza a producir, el paso siguiente dentro del proceso es la fijación del patrón con alfileres sobre la tela seleccionada y se procede al corte de la misma utilizando para ello una cortadora manual; en algunos casos y dependiendo del lote de producción se utiliza una cortadora eléctrica, para aquellos artículos con el mismo diseño y talla.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Cuadro 05

Ejecución de la Fase de Costura

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none">➤ Unión de piezas.	<p>La fase de costura se realiza en tres etapas: en la primera se procede a la costura de cada una de las piezas cortadas por medio de la máquina fileteadora, resaltando que en esta etapa la pieza a fabricar se deja casi terminada por las características de la maquinaria que se emplea, es decir en este proceso la pieza queda unida en su mayoría por este tipo de costura.</p>
<ul style="list-style-type: none">➤ Unión de accesorios pequeños.➤ Colocación de elástica.	<p>Una vez que el artículo en proceso de fabricación ha pasado por la primera etapa de costura, se desarrolla la segunda etapa en la</p>

Cuadro 05 (Cont.)

	<p>que se procede a la costura de los accesorios con los que se confecciona la pieza y de otras partes de tamaño pequeño para lo cual se emplea la máquina de costura recta; por último se concluye con la tercera etapa en la cual se le coloca a la pieza la elástica requerida por medio de la máquina collaretera, dejando la pieza terminada.</p>
--	--

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Cuadro 06

Ejecución de la Fase de Control de Calidad

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none">➤ Supervisión del proceso productivo.➤ Comparación de la pieza con los estándares de calidad.	<p>La fase de control de calidad se encuentra presente durante todo el desarrollo del proceso productivo, debido a que la supervisión de calidad se evidencia desde el momento en que se selecciona la materia prima a utilizar hasta que se concluye el artículo deseado, momento en el cual se realiza la supervisión final de la pieza de una forma exhaustiva, verificando el cumplimiento de los estándares establecidos en la pieza concluida que de ser favorable, se entrega a la fase de etiquetado, y en caso contrario se entrega a la diseñadora para que realice los correctivos necesarios.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Cuadro 07

Ejecución de la Fase de Etiquetado

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none">➤ Etiquetado de la pieza.➤ Empacado del artículo terminado.	Esta fase se cumple luego de la última supervisión realizada, en la que se toma la decisión de enviarla al etiquetado, ya que la pieza cumple con los estándares de calidad previstos y se considerará un artículo dispuesto para la venta, que una vez empacado se reconoce la pieza totalmente terminada.

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Actividades Realizadas por los Trabajadores en cada una de las Unidades de Trabajo

Cuadro 08

Unidad de Administración

Cargo: Gerente General		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Tomar decisiones de índole económico, para llevar una adecuada dirección de la organización.	Actividades realizadas cada vez que se requieran.
02	➤ Representar legalmente a la empresa.	
03	➤ Autorizar los diseños realizados a través de los portafolios de las líneas de producción.	
04	➤ Realizar la contratación del personal que labora en la empresa así como su	

Cuadro 08 (Cont.)

05	remoción. ➤ Autorizar los salarios que deben percibir los trabajadores, períodos de vacaciones y permisos que estos soliciten.	Actividades realizadas cada vez que se requieran.
06	➤ Manejar las cuentas bancarias.	
07	➤ Realizar convenios de crédito.	
08	➤ Apoyar lanzamientos de nuevos productos al mercado.	
Cargo: Administradora		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Revisar la facturación de ingresos.	Diariamente
02	➤ Revisar y cancelar la facturación de gastos.	Diariamente
03	➤ Controlar el inventario de piezas terminadas en el almacén.	Semanalmente
04	➤ Realizar los depósitos bancarios.	3 veces/sem.
05	➤ Cancelar la nómina de los trabajadores.	Mensualmente
06	➤ Estudiar la factibilidad de incursionar en nuevos mercados.	Regularmente
Cargo: Auxiliar de Contabilidad		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Registrar las operaciones financieras.	Diariamente
02	➤ Generar los reportes financieros cuando sean solicitados.	2 veces/mes
03	➤ Verificar la documentación de los registros contables.	Diariamente
04	➤ Realizar archivos de la información financiera generada.	Semanalmente

Cuadro 08 (Cont.)

05	➤ Registrar las entradas y salidas de inventarios.	Diariamente
06	➤ Registrar y controlar los movimientos bancarios a través de las conciliaciones.	Mensualmente
07	➤ Realizar las estimaciones de los impuestos.	Al causarlos
08	➤ Realizar y registrar la nómina de pago.	Mensualmente
Cargo: Promotora de Ventas		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Prestar atención directa a los clientes.	Diariamente
02	➤ Mostrar la gama de productos que la empresa fabrica.	Diariamente
03	➤ Tomar las anotaciones necesarias para la realización de un artículo en base a las especificaciones de los clientes.	Diariamente
04	➤ Impulsar la venta de los nuevos productos fabricados.	Diariamente

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Cuadro 09

Unidad de Producción

Cargo: Gerente de Producción		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Supervisar el proceso productivo en todas sus fases.	Continuamente
02	➤ Revisar detalladamente las piezas terminadas.	1 vez/pieza
03	➤ Tomar la decisión en cuanto al control de	1 vez/pieza

Cuadro 09 (Cont.)

	calidad de la pieza.	
Cargo: Diseñadora		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Diseñar el modelo de pieza que se va a fabricar.	1 vez/pieza
02	➤ Seleccionar la tela en que se va a realizar la pieza.	1 vez/pieza
03	➤ Seleccionar los accesorios que complementan la pieza.	1 vez/pieza
04	➤ Seleccionar el patrón correspondiente a la talla a realizar.	1 vez/pieza
05	➤ Realizar las posibles correcciones a las piezas que lo requieran.	Cuando se requiera
Cargo: Cortadora		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Recibir las indicaciones de la diseñadora.	1 vez/pieza
02	➤ Colocar el patrón sobre la tela seleccionada.	1 vez/pieza
03	➤ Fijar el patrón sobre la tela con alfileres.	1 vez/pieza
04	➤ Realizar el corte de la pieza.	1 vez/pieza
05	➤ Colocar el patrón sobre la tela de forro.	1 vez/pieza
06	➤ Realizar el corte de la tela de forro.	1 vez/pieza
Cargo: Costurera 1		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Realizar la unión de las piezas a través de la máquina fileteadota.	1 vez/pieza

Cuadro 09 (Cont.)

Cargo: Costurera 2		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Recibir la pieza de la costurera 1.	1 vez/pieza
02	➤ Unir los accesorios y otros detalles a la pieza con la máquina de costura recta.	1 vez/pieza
03	➤ Colocar la elástica a las piezas que lo requieran, utilizando la máquina collaretera.	1 vez/pieza
Cargo: Etiquetadora		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Recibir la pieza después de realizada la supervisión de calidad.	1 vez/pieza
02	➤ Colocar las etiquetas a la pieza terminada.	2 veces/pieza
03	➤ Empacar las piezas etiquetadas.	1 vez/pieza

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Cuadro 10

Unidad de Servicios Generales

Cargo: Aseadora		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Realizar la limpieza del local donde funciona la empresa.	3 veces/sem.
02	➤ Realizar el aseo del mobiliario y equipos de la empresa.	3 veces/sem.

Cuadro 10 (Cont.)

Cargo: Técnico de Mantenimiento		
Nº de Actividad	Descripción de la Actividad Realizada	Frecuencia
01	➤ Realizar el mantenimiento periódico a la maquinaria de producción.	2 veces/mes
02	➤ Realizar las reparaciones de la maquinaria de producción cuando sea necesario.	Cuando se requiera.

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Actividades a Incluir y Excluir

Al consultar a los encuestados, sobre la necesidad de incluir o excluir algunas actividades que se realizan en cada una de las unidades de trabajo, se obtuvo que con respecto a la inclusión de actividades sólo el 17% respondió de forma afirmativa. En el caso de la administradora, ésta sugirió incluir la promoción de campañas publicitarias, puesto que daría realce a la empresa y permitiría abarcar otros mercados de venta.

Por otra parte, el técnico de mantenimiento sugiere la contratación de personal especializado en mantenimiento de mobiliarios y equipos, pues la empresa no se veía en la necesidad de contratar personal externo cuando éstos sufran averías, hecho que provoca retrasos en las operaciones.

Por otra parte el resto de los encuestados representado por el 83% consideró que NO es necesaria la inclusión de actividades a sus rutinas de trabajo.

En relación con la exclusión de actividades el 100% de los encuestados consideró que NO es necesaria la exclusión de actividades desarrolladas. (Ver cuadro 11 y gráfico 2).

Cuadro 11

Opinión de los Empleados acerca de la Inclusión o Exclusión de Actividades a su Cargo

Posición del Empleado	Incluir	%	Excluir	%
SÍ	2	17%	0	0%
N0	10	83%	12	100%
Total de Empleados	12	100%	12	100%

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

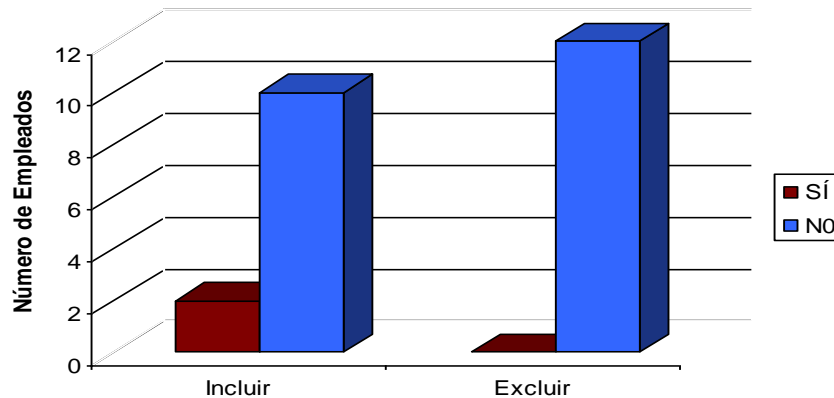


Gráfico 2. Opinión de los Empleados acerca de la Inclusión o Exclusión de Actividades a su Cargo. Elaborado con datos obtenidos de la aplicación de los instrumentos aplicados.

Recursos que Generan Costos de Acuerdo a las Actividades Realizadas en Cada Unidad de Trabajo en la Empresa.

- Sueldos y salarios.
- Depreciación de maquinarias.
- Depreciación de mobiliarios.
- Depreciación de equipos.

- Gastos de energía eléctrica.
- Gastos de teléfono.
- Gastos de agua.
- Gastos de mantenimiento de maquinarias.
- Gastos de reparación de maquinaria.
- Gastos de artículos de limpieza.
- Gastos de artículos de oficina.

Los recursos mostrados anteriormente son las partidas de gastos que generan erogaciones en la medida que se van realizando cada una de las actividades descritas por los trabajadores que laboran en la empresa, esto no quiere decir que cada una de las actividades realizadas genera todas las partidas de gasto sino que los recursos consumidos depende de la naturaleza de la actividad misma.

Cuadro 12

Relación de las Actividades Realizadas entre las Unidades de Trabajo

Cargo	Nº de Actividad	Relación con Unidad de:		
		Administración	Producción	Servicios Generales
Gerente General	01	x		
	02	x		
	03	x	x	
	04	x	x	x
	05	x		
	06	x		
	07	x		
	08	x	x	
Administración	01	x		
	02	x		
	03	x	x	
	04	x		
	05	x	x	x
	06	x	x	
Auxiliar de Contabilidad	01	x	x	x
	02	x		
	03	x		
	04	x		
	05	x	x	
	06	x		

Cuadro 12 (Cont.)

	07	x		
	08	x	x	x
Promotora de Ventas	01	x		
	02	x		
	03	x	x	
	04	x		
Gerente de Producción	01		x	
	02		x	
	03		x	
Diseñadora	01		x	
	02		x	
	03		x	x
	04		x	
	05		x	x
Cortadora	01		x	
	02		x	
	03		x	
	04		x	
	05		x	
	06		x	
Costurera 1	01		x	x
Costurera 2	01		x	
	02		x	x
	03		x	x
Etiquetadora	01		x	
	02		x	
	03		x	
Aseadora	01	x	x	x
	02	x	x	x
Técnico de Mantenimiento	01		x	x
	02		x	x

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo A)

Identificadas cada una de las actividades realizadas por los trabajadores adscritos a las distintas unidades, en el cuadro 12 se muestra la relación existente entre ellas, es decir que actividad realizada influye en cada unidad funcional de la empresa objeto de estudio, en otras palabras se realizó la asignación de las distintas actividades en las unidades que la han generado; para ello se empleó indicando con la sigla x la relación existente.

Objetivo del Proceso: Presentar el Proceso de Producción.	Resumen de Actividades		
Actividades: Desde la Fase de Diseño, hasta la Fase de Etiquetado y Empacado.	Operación:	○	11
	Transporte:	⇒	03
	Inspección:	□	05
	Almacenamiento:	▽	01
Cantidad de Personas que Intervienen: 06	Costos de Producción:		
Descripción de Equipos:	Materiales Directos:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tela. ▪ Tela de forro. ▪ Elástica. ▪ Hilo poliéster. ▪ Hilaza. ▪ Etiquetas. ▪ Accesorios decorativos. 	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ C1: Cortadora manual. ▪ C2: Cortadora eléctrica. ▪ E1: Máquina de costura fileteadora. ▪ E2: Máquina de costura recta. ▪ E3: Máquina de costura collaretera. ▪ E4: Etiquetador. 		Mano de Obra Directa:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Salarios de personal de producción.
Elaborado por: El Investigador.	Costos Indirectos de Fabricación:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Salario de personal administrativo. ▪ Salario de personal de servicios generales. ▪ Gastos operativos. 	

Nº	Descripción de Actividades	○	⇒	□	▽	Equipos	Personal
1	Realizar el boceto de la pieza.	●					Diseñadora
2	Diseñar el patrón final.	●					Diseñadora
3	Seleccionar el material y accesorios.	●					Diseñadora
4	Inspeccionar el material y accesorios.			●			Gerente de Producción
5	Enviar a la zona de corte.		●				
6	Fijar el patrón en la tela.	●					Cortadora
7	Fijar el patrón en la tela de forro.	●					Cortadora
8	Cortar las piezas.	●				C1, C2	Cortadora
9	Inspeccionar el corte.			●			Gerente de Producción
10	Enviar a la zona de costura.		●				
11	Coser cada una de las piezas que conforman el modelo.	●				E1	Costurera 1
12	Inspeccionar que las piezas queden unidas con buen acabado.			●			Gerente de Producción
13	Coser los accesorios y otras partes pequeñas.	●				E2	Costurera 2
14	Inspeccionar el acabado de los accesorios y piezas pequeñas.			●			Gerente de Producción
15	Colocar la elástica a la pieza.	●				E3	Costurera 2
16	Inspeccionar la pieza terminada en costura.			●			Gerente de Producción
17	Enviar a la zona de etiquetado.		●				
18	Etiquetar la pieza.	●				E4	Etiquetadora
19	Empaquetar la pieza.	●					Etiquetadora
20	Enviar a la estantería.				●		

Gráfico 3. Diagrama del Proceso Productivo. Elaboración propia.

De acuerdo a lo mostrado en el gráfico 3 se aprecia que el proceso productivo final costa de once (11) operaciones que añaden valor al proceso; durante las cuales se realizan cinco (05) inspecciones en la medida en que se van ejecutando cada una de las actividades que comprenden todas las fases por las cuales pasa la materia prima hasta convertirse en un producto terminado, es decir desde la fase de diseño de la pieza a producir, hasta que ésta es etiquetada y posteriormente enviada al almacén.

De lo anterior se infiere que existe poco inventario en proceso, a pesar de que el sistema de acumulación de costos utilizado por la empresa Clemens Chamy C.A., es un método intermitente, específicamente el sistema de costos por órdenes específicas en lotes pequeños de producción.

El proceso se desarrolla igual para cualquier tipo de pieza, variando en cada una de ellas el diseño, la tela y los accesorios. Se entiende por lo tanto que existe variedad de productos en cuanto a lo antes indicado debido a la exclusividad que el cliente exige del artículo solicitado.

Esto justifica lo importante de plantear a la empresa un sistema de costos que le permita conocer de una forma más exacta los costos en que incurre para la elaboración de cada pieza producida de acuerdo a la diversidad de diseños que ofrece en la actualidad, atendiendo a las diversas actividades que se desarrollan en cada uno de los diseños que se ejecutan y los recursos que se consumen en cada una de las mismas, para lo cual se propone la estructura del sistema de costos basado en actividades debido a que con este método, se puede precisar cuanto es el consumo de costos unitarios para cada diseño de producción atendiendo a la gama de diseños elaborados.

En otro orden de ideas para alcanzar el objetivo relacionado con la identificación del proceso productivo realizado por la empresa Clemens Chamy C.A., se aplicó un cuestionario dirigido específicamente a la gerencia general y a la administradora de dicha empresa con la finalidad de describir

la estructura de costos actualmente llevada, los datos obtenidos se muestran a continuación.

Instrumento B

En Cuanto a la Empresa Clemens Chamy C.A.

La Empresa Clemens Chamy C.A., surgió en el año 1992 con la necesidad de transformar materia prima mediante un proceso productivo en las áreas de diseño y confección de ropa playera y deportiva. Al transcurrir del tiempo la empresa se ha ido perfeccionando, y ha notado que la mayoría de los clientes se inclinan por los productos playeros, por lo que ha decidido poco a poco ir eliminando la elaboración de ropa deportiva, es por ello que su producción se centra más en el diseño y confección de productos playeros, buscando de esta manera estar a la vanguardia de la moda tanto de nuestro país como del mundo entero.

No obstante, la empresa en la actualidad tiene dos líneas de producción, a saber:

Línea Playera: dentro de esta línea la empresa produce trajes de baño con una gran gama de modelos, vestidos, pareos y accesorios playeros.

Línea Deportiva: aunque esta línea en la actualidad esta en proceso de eliminación la empresa por exigencias de los clientes produce mallas para ejercicios y accesorios de gimnasio.

La empresa Clemens Chamy C.A., alcanza una producción mensual de 500 piezas, de todos los productos que dentro de la misma se fabrican.

La unidad de producción está representada por cada pieza elaborada mensualmente por la empresa Clemens Chamy C.A.

Descripción de la Estructura de Costos

Para realizar la descripción de la estructura de costos actualmente llevada por la empresa, se tomó en consideración la información proporcionada por la alta gerencia de la empresa, a través del cuestionario aplicado para tal fin, por lo tanto con los resultados obtenidos se puede afirmar:

- La empresa Clemens Chamy C.A., si lleva actualmente un sistema de costos.
- El proceso productivo de la empresa se basa en órdenes de producción, las cuales se emiten internamente para fabricar lotes de artículos que permiten mantener existencias de inventarios o para elaborar otros productos atendiendo a las especificaciones del cliente tomando en cuenta características, materiales, accesorios, entre otros, las cuales hacen exclusivos los diseños realizados.
- Los costos de producción para cada orden se acumulan de manera directa y se calculan en base al total de costos incurridos en determinado período, los cuales se dividen entre el número de piezas producidas para obtener el costo unitario.
- En cuanto al margen de utilidad, éste se obtiene incrementando determinado porcentaje al costo de producción unitario.

De lo que se puede deducir, que el sistema de costos adoptado por la empresa es un sistema de acumulación de costos por órdenes específicas, debido a que no imputan correctamente los costos indirectos de fabricación produciendo distorsión en la distribución de los mismos.

Matriz de Análisis de Resultados para los Costos de Producción

Cuadro 13

Costos de Producción

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none">➤ <u>Costos directos.</u><ul style="list-style-type: none">▪ Tela.▪ Tela de forro.▪ Elástica.▪ Hilo poliéster.▪ Hilaza.▪ Etiquetas.▪ Accesorios decorativos.▪ Salarios de personal de producción. ➤ <u>Costos indirectos.</u><ul style="list-style-type: none">▪ Salarios de personal administrativo y servicios generales.▪ Gastos operativos.	<p>Los costos del producto en la fabricación de un artículo se clasifican en; costos directos que se definen como los costos que se pueden identificar fácilmente en la elaboración de una pieza; y costos indirectos que son aquellos en los que necesariamente se deben de incurrir para las operaciones de fabricación pero no se identifican de forma fácil en el proceso productivo. La distribución de costos realizada en la empresa atiende a la distribución del costo en base a los tres elementos que conforman el costo total del producto, el cual lo distribuye en: costos de materiales directos, es decir el costo de materia prima que van a sufrir el proceso de transformación para convertirse en un producto terminado. Costo de mano de obra directa, en la cual se imputa las remuneraciones percibidas por los trabajadores que intervienen en la transformación de la materia prima; y por último los costos indirectos de fabricación en los que se incluyen todos los costos adicionales y distintos a los costos primos necesarios para llevar a cabo el proceso productivo.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

Cuadro 14

Registro del Costo de Materiales Directos

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
Contabilización de los materiales.	<p>El ciclo de contabilización de los materiales cubre las actividades realizadas desde el momento en que la fábrica solicita los mismos y se colocan las órdenes de compra, hasta que son usados en las actividades fabriles, pasando por las siguientes etapas: compra de materiales, recepción de materiales, almacenamiento, entrega al proceso y en algunos casos reemplazo de materiales. Este ciclo en la empresa objeto de estudio se cumple dentro de la unidad de producción, pues la misma no cuenta con un departamento de compras que se encargue de todas las actividades del ciclo de materiales desde su compra hasta su entrega al proceso productivo, lo cual es supervisado por la gerencia de producción, quien es la encargada de estar manteniendo un inventarios de materiales necesario para cubrir las solicitudes hechas en la producción.</p> <p>El registro contable de los materiales es llevado a través de la cuenta “Inventario de Materiales”, por utilizar un sistema de inventario continuo.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

Cuadro 15

Control del Costo de Materiales Directos

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
Hoja de control de inventarios.	<p>El control de los materiales en una empresa es de gran importancia, pues con un adecuado sistema de control de inventarios de materiales se mantienen costos a un nivel mínimo y la producción se mantiene constante e ininterrumpida, debido a que se puede conocer cual es la situación de estos en cuanto a su existencia, buscando que estas siempre estén acordes a las solicitudes realizadas; la empresa Clemens Chamy, para llevar a cabo el control de inventario de materiales emplea una hoja de control formulada para cada uno de los materiales existentes en el almacén, en la cual registran las entradas por compras realizadas, el envío de materiales al proceso productivo tomando en cuenta para ello el método de valoración de inventarios de las primeras unidades que la empresa adquiere son las primeras unidades que traspasa a la producción, lo que indica que las mercancías existentes en el almacén van a estar valoradas a los últimos costos de compras realizadas por la empresa; por lo tanto se aprecia la existencia de mercancía por la relación entrada-salida de las mismas.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

Cuadro 16

Registro del Costo de Mano de Obra Directa

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
Remuneración.	El registro de los costos de mano de obra directa representa el esfuerzo físico o mental que se emplea en la elaboración de un producto, es decir el costo que se genera por emplear recursos humanos; este costo esta determinado por las remuneraciones percibidas por cada uno de los empleados que laboran en la unidad de producción de la empresa, determinado por el tiempo de jornada laborada en la producción de las artículos fabricados de acuerdo a lo especificado en las boletas de trabajo. El registro de sueldos percibidos por los trabajadores se realiza mensualmente.

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

Cuadro 17

Control del Costo de Mano de Obra Directa

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
Horario de Trabajo. (Boletas de Trabajo).	Las boletas de trabajo relacionan el tiempo de labores realizada por cada empleado en las distintas ordenes de producción, en las cuales se indica el tiempo de horas laboradas y una breve descripción del trabajo de acuerdo a los artículos fabricados, además de la base salarial establecida a cada trabajador.

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

Cuadro 18

Control de los Costos Indirectos de Fabricación

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
<ul style="list-style-type: none">➤ Costos fijos.➤ Costos variables.	<p>El estudio de los costos indirectos de fabricación en las pequeñas y medianas empresas generalmente no establece una clasificación departamental, desde el punto de vista contable, reduciéndose dicho estudio a un prorrateo entre las distintas órdenes de producción, en las que se haya trabajado durante un período. En tal sentido la empresa controla los costos indirectos de fabricación atendiendo a si estos son fijos, como gastos de servicios básicos, depreciaciones, entre otros; o si son variables, causándolos de acuerdo a su aparición para su posterior distribución al final del período. En este elemento la empresa relaciona todos los costos distintos a los costos de materiales directos y mano de obra directa.</p>

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

Cuadro 19

Asociación de los Costos Indirectos de Fabricación al Costo del Producto

RESPUESTA	ANÁLISIS DE CONTENIDO
Tasa única de asignación de costos.	De acuerdo a lo que establece el método de asignación de costos indirectos utilizando una tasa global, estos se asignan acumulando todos los costos en un solo grupo y luego los

Cuadro 19 (Cont.)

	<p>distribuye a los productos fabricados. En la empresa Clemens Chamy, se considera que los productos elaborados consumen recursos indirectos en proporción a la mano de obra utilizada, por lo que los costos indirectos se aplican al producto multiplicando la tasa única de asignación por el total de mano de obra directa utilizada para cada producto.</p>
--	---

Fuente: Respuestas obtenidas del cuestionario aplicado (ver anexo B)

CAPITULO V

CONCLUSIONES

El análisis de los resultados producto de la aplicación de instrumentos realizados atendiendo a los objetivos de la investigación planteados en la empresa Clemens Chamy C.A., así como toda la información que se consideró relevante para lograr el propósito de estudio reveló las siguientes conclusiones:

En atención a la unidad de análisis Clemens Chamy C.A., es una pequeña empresa, pues de acuerdo a lo establecido en el decreto Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria cuenta con doce (12) trabajadores, de igual manera la persona encargada de ejercer la dirección de dicha empresa asume la responsabilidad de dichas labores realizadas; por otra parte constituye una unidad económica atendiendo la demanda exigida por los clientes en la fabricación de artículos playeros y deportivos, cumpliendo con tal fin a través de una estructura organizada por medio de departamentos.

Las unidades de trabajo de la empresa Clemens Chamy se distribuyen en unidad administrativa, de producción y de servicios generales lo suficientemente capaces de atender las demandas solicitadas.

En lo referente al proceso productivo es ejecutado a través de fases que abarcan desde el diseño de las piezas solicitadas en el que se tiene como norte la satisfacción de los clientes atendiendo las exigencias realizadas; luego se realiza la fase de corte de las piezas, finalizada dicha etapa se desarrolla la fase de costura; por último se aplica el control de calidad por medio de un proceso de supervisión, atendiendo a los estándares establecidos; posteriormente al ser aprobada esta última fase se procede al etiquetado de las piezas las cuales quedan aptas para la venta.

En el proceso productivo de la empresa Clemens Chamy C.A., se involucran las distintas unidades de trabajo de dicha empresa, en las cuales se determinaron una serie de actividades con el fin de presentar un diseño de costos basado en actividades (ABC), estas actividades se consideran importantes para el funcionamiento de cada unidad de trabajo, teniendo en cuenta que los costos no se pueden incorporar de una forma directa a los productos, sino que se deben asignar a través de actividades, pues son estas las que consumen recursos.

La determinación de actividades por cada uno de los trabajadores de las distintas unidades de trabajo permitieron que dichas unidades conformaran cada uno de los centros de costo en los que se consumen recursos, lo que sirve para la asignación posterior al producto de acuerdo a las actividades que se realizan por cada uno de ellos, especialmente en la asignación de los costos indirectos de fabricación, pues la relevancia que este elemento ha obtenido en la estructura de los costos de producción hace necesario la utilización de nuevas metodologías como la del sistema ABC para asignar dichos costos indirectos a los productos.

Las partidas de gasto representan los recursos de costos generados por cada una de las actividades realizadas por los trabajadores de la empresa Clemens Chamy C.A., teniendo en cuenta la labor para asociar el gasto que se genera, a cada actividad.

En atención al sistema productivo llevado por la empresa fabricante de productos playeros y deportivos se determinó que emplea un sistema de acumulación de costos por órdenes específicas debido a que imputa los costos de acuerdo a cada uno de los productos que fabrica, sin tomar en cuenta la actividad que lo genera, lo que produce una distorsión en la distribución de los mismos.

La distribución de los costos de producción se realiza sobre la base de los tres elementos del costo, es decir se distribuyen en costos de materiales directos los cuales incluyen el costos de los materiales necesarios en el

proceso de transformación para realizar cada una de las piezas a fabricar; costos de mano de obra directa que constituyen las remuneraciones percibidas por los trabajadores que transforman la materia prima, y; costos indirectos de fabricación en los que se imputan todos los costos distintos a los costos primos necesarios para ejecutar el proceso productivo.

En relación al procedimiento contable y el control requerido por cada uno de los elementos del costo la empresa realiza los requerimientos específicos para tal fin como lo son: el registro a través de un sistema continuo de inventario valorando el mismo por el método de las primeras mercancías que adquiere la empresa son las primeras que envía al proceso productivo en lo que se refiere a los costos de materiales directos; por otra parte en cuanto al costo de mano de obra directa registra el salario cancelado mensualmente controlado por boletas en las que se evidencia el horario de trabajo realizado; finalmente los costos indirectos de fabricación se registran por medio de las partidas de gasto que generan recursos asignados por una tasa única empleando como base el costo de la mano de obra directa.

Al lograr la identificación de actividades y los centros que generan los costos de dichas actividades se recogieron los elementos necesarios para presentar la propuesta de implementar un sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., el cual es una herramienta de costeo de productos con la capacidad de conocer y controlar los costos reales de producción que no representan un cambio en la teoría de la contabilidad de costos, pero sí en la técnica para asignar los costos a los productos. El sistema ABC no contempla la solución a todos los problemas de la empresa, solo ofrece a la misma la oportunidad para mejorar el nivel de competencia que el mundo de los negocios exige.

CAPITULO VI

ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE COSTOS BASADO EN ACTIVIDADES PARA LA EMPRESA CLEMENS CHAMY C.A.

Contenido

1. Fundamento Teórico
2. Justificación
3. Objetivo
4. Requerimientos de Base para el Alcance de la Estructura de Costos ABC
5. Desarrollo de la Estructura
6. Lineamientos para la Implementación de la Estructura de Costos ABC

Fundamento Teórico

La aplicación del sistema de costos basado en actividades (costos ABC), ofrece a las empresas conocer el costo del producto de una forma más confiable debido a que su finalidad es asignar los recursos directamente a la fuente (actividad) que lo origina; en tal sentido el sistema de costos ABC, se ha desarrollado con el propósito de dar soluciones a diversos problemas que la contabilidad de costos tradicional aplicada en muchas organizaciones en el mundo no han podido solventar.

Por lo ante expuesto, en las pequeñas y medianas empresas (PyMES), la implantación del sistema de costos ABC es perfectamente aplicable, por tal razón la propuesta de diseño de un sistema de costos basado en actividades para la empresa Clemens Chamy C.A., va ha tener como referencia el sustento teórico explicado por Douglas Hicks desarrollado en el capítulo II de la presente investigación, puesto que plantea una metodología de aplicación de dicho sistema en las PyMES, en la cual se

busca sacar provecho de este nuevo concepto de gestión augurando éxitos en el futuro.

Justificación

El sistema de costos basado en actividades permite sincerar el cálculo de los costos de producción, especialmente los relacionados a los costos indirectos de fabricación, de manera tal, que al imputarlos a cada actividad que los genera, se obtiene una relación más cercana a la realidad del proceso productivo, por tanto su aplicación en las PyMES optimiza el proceso, sincerando los márgenes de utilidad percibidos, debido a que la forma en que estos se obtienen por la estructura de costos llevada actualmente en la empresa Clemens Chamy no muestra una correcta asignación de costos, puesto que estos se obtienen distribuyendo dichos costos entre la producción realizada sin tomar en cuenta los factores que genera cada recurso de acuerdo a cada uno de los artículos que se ofrecen de las distintas líneas de producción que en la actualidad se demandan.

Objetivo

Presentar a la gerencia general de la empresa Clemens Chamy C.A., una propuesta para la distribución de los costos en las líneas de producción playera y deportiva.

Requerimientos de Base para el Alcance de la Estructura de Costos ABC

Para llevar a cabo la implementación de un sistema de costos basado en actividades se debe contar con la disposición de todos los niveles de la organización, pues es necesario para realizar dichos cambios.

Por tal razón es de suma importancia que la gerencia propicie un ambiente positivo dentro de la organización, pues depende de la formación y empeño que se muestre por todos y cada uno de los trabajadores los resultados obtenidos serán positivos en cuanto a la nueva forma de estimar los costos.

En tal sentido los requerimientos de base para implementar el sistema de costos en la empresa Clemens Chamy C.A., sería:

- Analizar el clima interno de trabajo.
- Desarrollar el estudio de factibilidad.
- Contratar el recurso humano calificado.
- Establecer jornadas de capacitación que involucre a todo el personal de la empresa.
- Planificar las tareas a realizar, con la adopción del nuevo sistema.

Desarrollo de la Estructura

La aplicación del sistema de costos basado en actividades no busca precisar la asignación de los materiales directos ni de la mano de obra directa, debido a que estos se asignan directamente al producto de acuerdo a la cantidad de materia prima utilizada y al tiempo invertido por los trabajadores encargados de transformarla, son los costos indirectos de fabricación que por su comportamiento, a veces parece difícil de controlarlos y medirlos y que para muchas empresas este último elemento asume una posición representativa dentro de la estructura de costos.

En tal sentido se propone a la empresa Clemens Chamy C.A., desarrollar la estructura de costos basada en actividades de acuerdo a los siguientes pasos:

Paso N° 1: Selección de actividades principales:

Sobre la base de los datos obtenidos con la aplicación de los instrumentos para obtener los resultados en la presente investigación, las actividades de mayor relevancia que añaden valor en la empresa Clamens Chamy C.A., y que por lo tanto se deben controlar y potencializar dentro del proceso productivo son las siguientes:

- Autorizar los diseños a realizar.
- Contratar personal.
- Controlar las piezas terminadas.
- Cancelar la nómina.
- Registrar las operaciones contables.
- Realizar los depósitos bancarios.
- Diseñar las piezas a producir.
- Seleccionar la tela para la elaboración de las piezas.
- Seleccionar los accesorios para la elaboración de las piezas.
- Seleccionar el patrón de acuerdo a la talla a elaborar.
- Cortar las piezas.
- Coser las piezas.
- Etiquetar las piezas.
- Supervisar el proceso en todas sus fases.
- Realizar la limpieza del local.
- Supervisión de maquinarias.

Paso N° 2: Organización de actividades por centro de costos.

Luego de tener definidas las actividades principales realizadas por la empresa, se propone la agrupación de dichas actividades en centro de costos, esto con la finalidad de asociar los costos que producen las actividades en un mismo centro que genera recursos y a su vez integrar estas como algo que forma parte del proceso productivo.

En tal sentido se propone como centros de costos las distintas unidades de trabajo que la empresa posee, debido a que las personas encargadas de dichos departamentos realizan varias actividades dentro del proceso, por lo tanto de esta forma se puede determinar las responsabilidades que deben tener cada uno de los trabajadores dentro de la empresa, como se muestra en el cuadro 20.

Cuadro 20

Organización de Actividades por Centros de Costos

	Centro de Costo	Actividades Realizadas
Unidades	Administración	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Autorizar los diseños a realizar. ➤ Contratar personal. ➤ Controlar las piezas terminadas. ➤ Cancelar la nómina. ➤ Registrar las operaciones contables. ➤ Realizar los depósitos bancarios.
	Producción	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Diseñar las piezas a producir. ➤ Seleccionar la tela para la elaboración de las piezas. ➤ Seleccionar los accesorios para la elaboración de las piezas. ➤ Seleccionar el patrón de acuerdo a la talla a elaborar. ➤ Cortar las piezas. ➤ Coser las piezas. ➤ Etiquetar las piezas. ➤ Supervisar el proceso en todas sus fases.
	Servicios Generales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Realización de limpieza del local. ➤ Supervisión de maquinarias.

Fuente: Elaboración propia

Paso Nº 3: Identificar los impulsores o generadores de costos principales:

Los impulsores de costo dentro de la empresa representa los recursos que genera cada actividad en el proceso de producción, los cuales se deben imputar directamente a cada actividad que lo consume, es por ello que se

hace necesario identificar tantos como sea posible la cantidad de componentes que generan recursos puesto que así se puede obtener un costo más exacto del producto realizado. Los recursos que se propone identificar son los siguientes:

- Sueldos y Salarios.
- Depreciación de Activos.
- Mantenimiento de Maquinaria.
- Servicios Generales.
 - Servicio de Energía.
 - Servicio Telefónico.
 - Servicio de Agua,
- Suministros.
 - Artículos de Oficina.
 - Artículos de Limpieza.

Paso N° 4: Determinar la relación entre actividades y costos:

Descritas y organizadas las actividades principales por centros de costo, y habiendo identificado los impulsores de costo se debe determinar la relación entre la actividades y los componentes de costo en la empresa Clemens Chamy con la finalidad de asignar los recursos a las distintas actividades que los han originado.

Cuadro 21

Relación Centro de Costos – Actividades

Componentes de Costo	Centros de Costo															
	Administración						Producción							Servicios Generales		
	Autorizar los diseños a realizar	Contratar personal	Controlar las piezas terminadas	Cancelar la nómina	Registrar las operaciones contables	Realizar los depósitos bancarios	Diseñar las piezas a producir	Seleccionar la tela para la elaboración de las piezas	Seleccionar los accesorios para la elaboración de las piezas	Seleccionar el patrón de acuerdo a la talla a elaborar	Cortar las piezas	Coser las piezas	Etiquetar las piezas	Supervisar el proceso en todas sus fases	Realización de limpieza del local	Supervisión de maquinarias
Sueldos y Salarios	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Depreciación Activos				X	X						X	X				
Mantenimiento de Maquinaria										X	X					X
Servicio de Energía				X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	
Servicio de Teléfono		X														
Servicio de Agua														X		
Artículos de Oficina	X	X	X	X	X											
Artículos de Limpieza														X		

Fuente: Elaboración propia

Paso N° 5: Identificar los impulsores de actividades o las unidades de medida para asignar los costos a las actividades y las actividades a los productos:

Cuadro 22

Impulsores de Actividades

Actividades	Impulsor de Actividades
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Autorizar los diseños a realizar. ➤ Contratar personal. ➤ Controlar las piezas terminadas. ➤ Cancelar la nómina. ➤ Registrar las operaciones contables. ➤ Realizar los depósitos bancarios. ➤ Diseñar las piezas a producir. ➤ Seleccionar la tela para la elaboración de las piezas. ➤ Seleccionar los accesorios para la elaboración de las piezas. ➤ Seleccionar el patrón de acuerdo a la talla a elaborar. ➤ Cortar las piezas. ➤ Coser las piezas. ➤ Etiquetar las piezas. ➤ Supervisar el proceso en todas sus fases. ➤ Realización de limpieza del local. ➤ Supervisión de maquinarias. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ N° de Autorizaciones. ➤ N° de Contrataciones. ➤ N° de Controles ➤ N° de Pagos Realizados. ➤ N° de Registros. ➤ N° de Depósitos Realizados. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Supervisiones. ➤ N° de Horas Trabajadas. ➤ N° de Ajustes Realizados.

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro 22 se muestran los impulsores de actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., los cuales están determinados por las unidades con que se miden las demandas colocadas sobre las actividades por parte de los objetos de costos.

Con la aplicación de los pasos descritos anteriormente para la implantación de la estructura del sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy C.A., se presenta a continuación un diagrama de cableado por cada centro de costo identificado en la empresa, en los cuales se aprecia la asignación de cada uno de los recursos identificados a las actividades que los genera, por cada centro de costo.

La diagramación del flujo de actividades por cada centro de costo se realizará con la finalidad de conocer los costos unitarios de cada actividad realizada que genera recursos asociados al tercer elemento del costo del producto referido a los costos indirectos de fabricación, los cuales se van a obtener dividiendo los totales de cada actividad, entre el número de impulsores de la misma.

Es importante aclarar que el diagrama de cableado muestra una relación de cada recurso con todas las actividades, que no quiere indicar que cada actividad genera todos los costos, pues en la descripción del paso 4 (ver cuadro 22) de la estructura de costos ABC se expresa la relación existente entre cada actividad de los distintos centros de costo y los recursos consumidos por cada una de ellas (ver gráficos 4, 5 y 6).

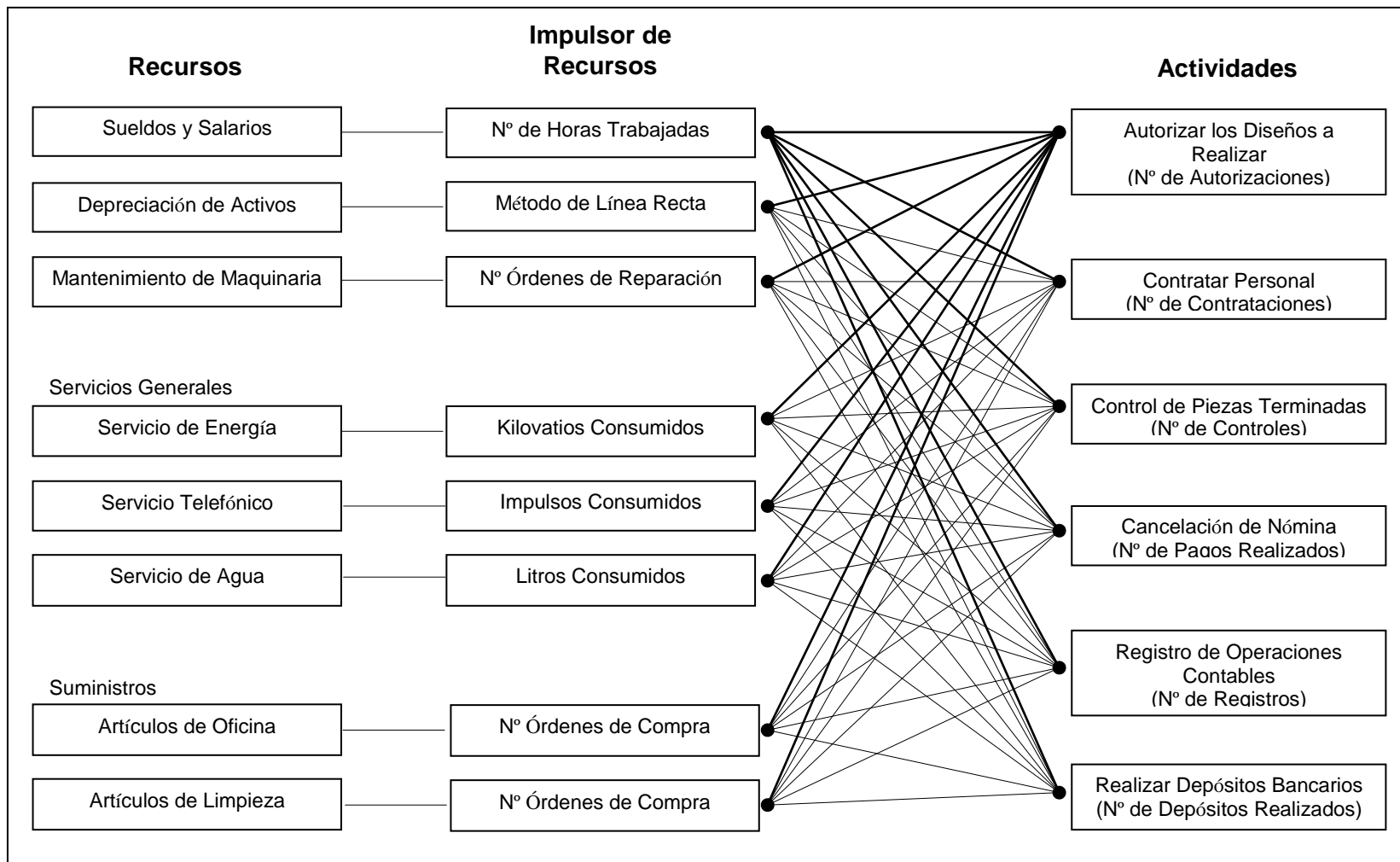


Gráfico 4. Centro de Costo: Unidad de Administración. Elaboración propia.

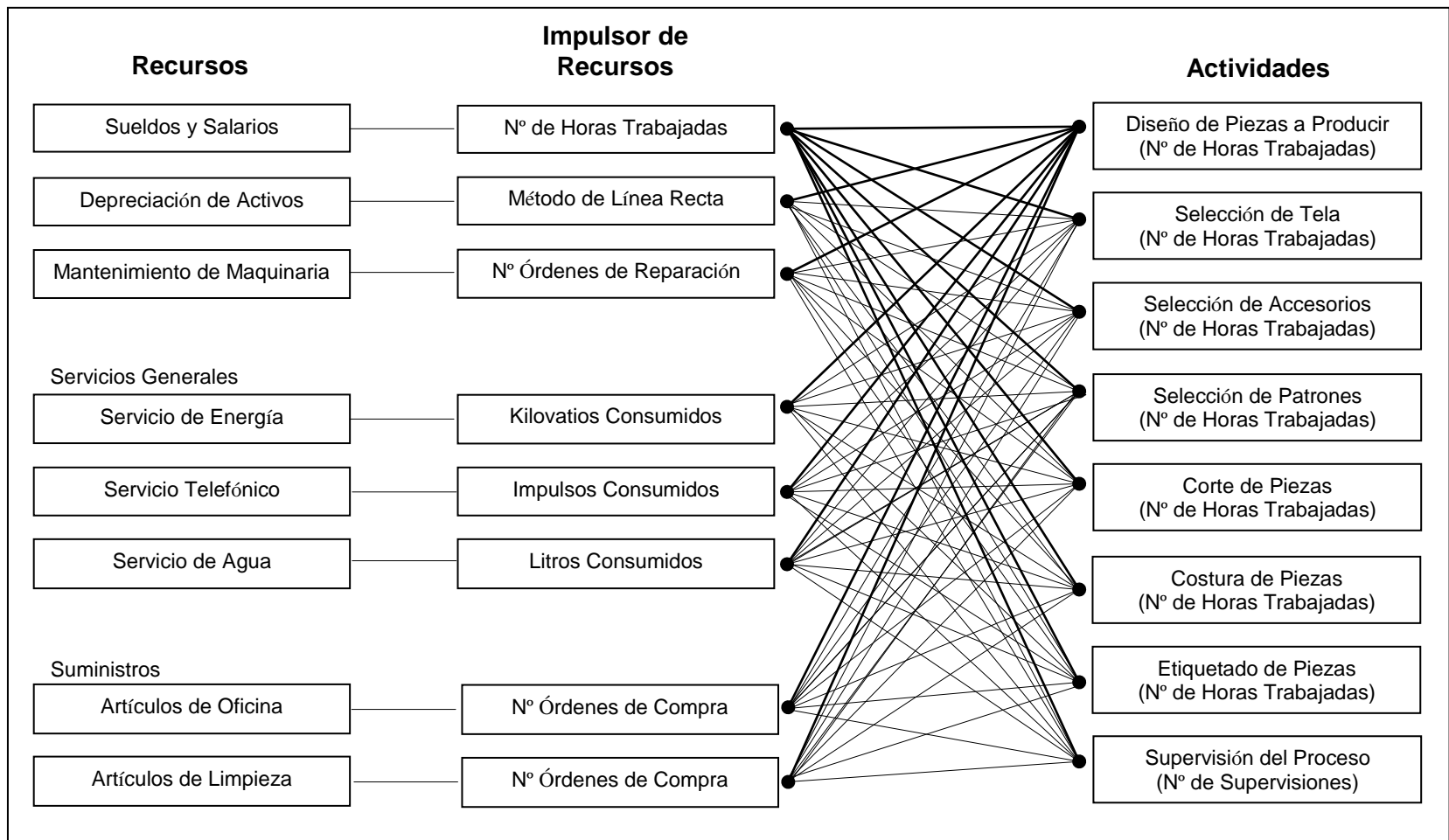


Gráfico 5. Centro de Costo: Unidad de Producción. Elaboración propia.

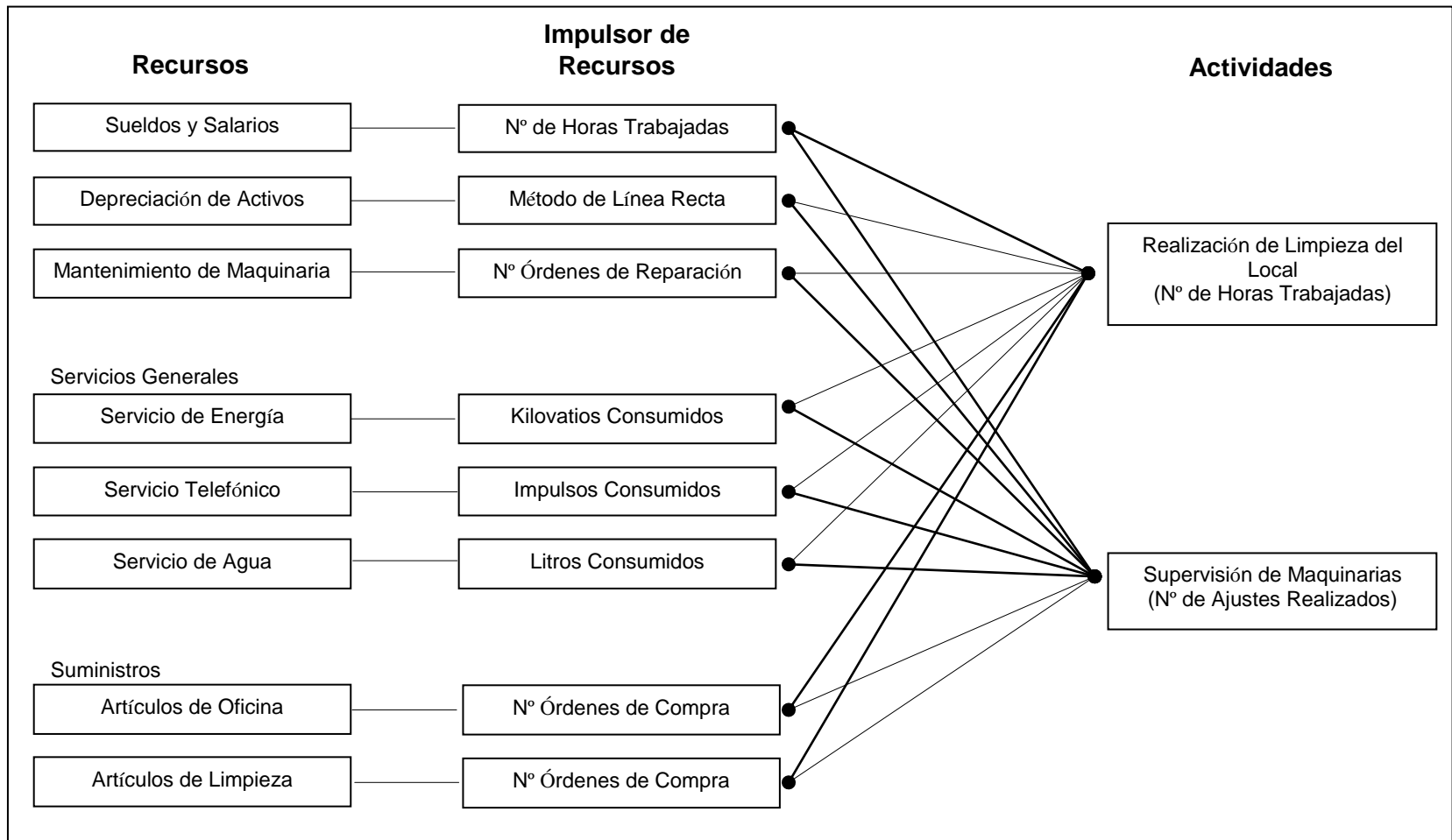


Gráfico 6. Centro de Costo: Unidad de Servicios Generales. Elaboración propia.

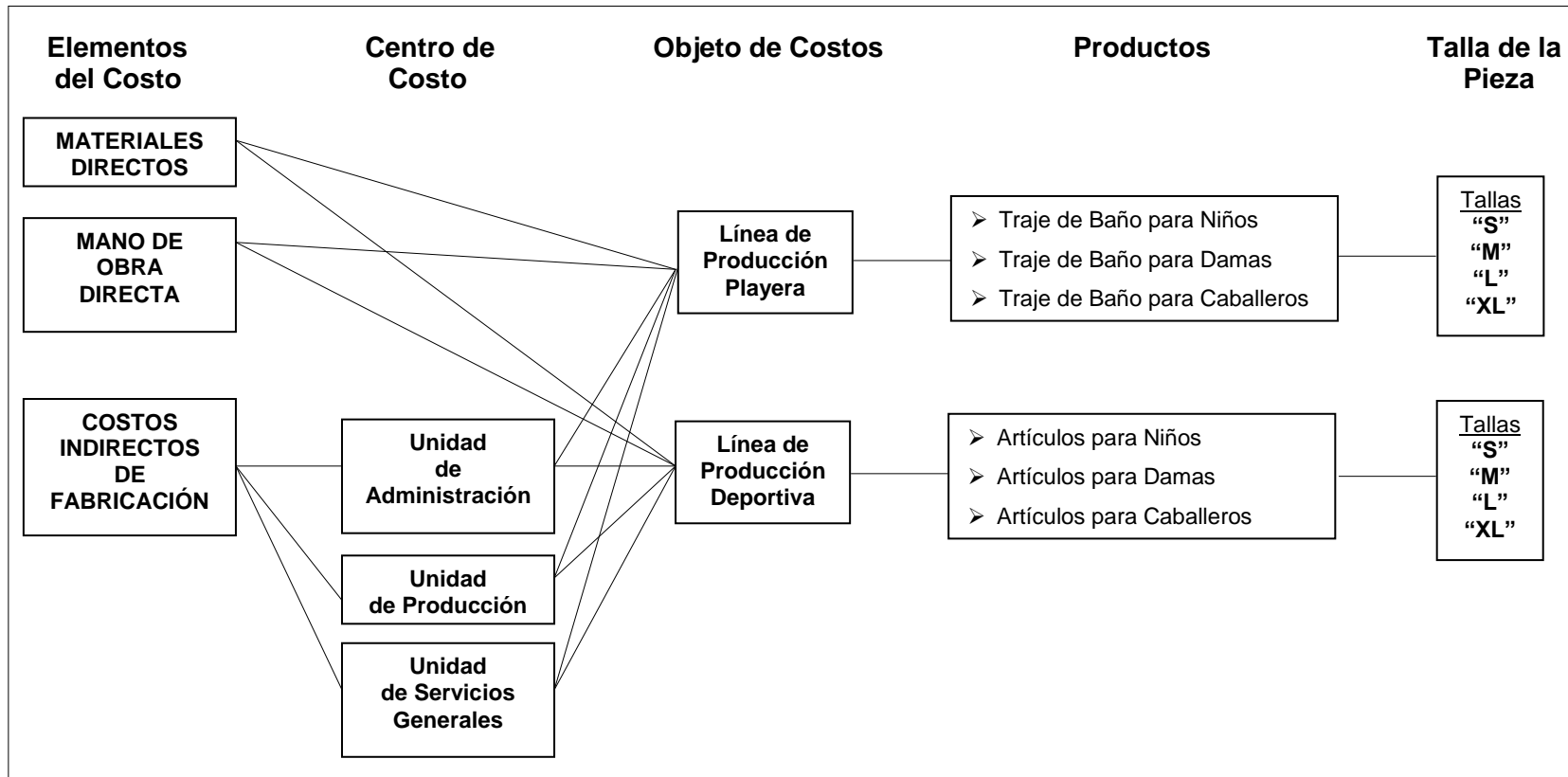


Gráfico 7. Consolidación de la Estructura de Costos Basado en Actividades Empresa Clemens Chamy C.A.

Elaboración propia.

Luego de haber determinado la relación entre recursos y actividades por cada centro de costo identificado en la empresa Clemens Chamy C.A., a través del diagrama de cableado se presenta a continuación la consolidación de la estructura de costos basada en actividades para dicha empresa, con la finalidad de determinar los costos unitarios de cada producto fabricado, que de acuerdo al autor García Colin es la finalidad última de un sistema de acumulación de costos, debido a que se evidencia una forma clara de como se ha desarrollado el proceso productivo, cumpliendo con los objetivos de la contabilidad de costos.

El costo unitario total de los productos requiere de la asignación de cada uno de los elementos del costo, es decir la recopilación de los costos de materiales directos y costo de mano de obra directa que constituyen los costos primos del costo total de producción, los cuales se asignan de forma directa a cada artículo fabricado; y los costos indirectos de fabricación que son los costos en el cual el sistema ABC centra su estudio, asignándolos a cada una de las actividades que son las que consumen los recursos, para luego asignar dichos recursos a cada centros de costos que la genera como se evidencia en los diagramas de cableado (ver gráficos 4, 5 y 6), y posteriormente asignar dichos recursos a cada artículo elaborado por la empresa como se muestra en el gráfico 7.

Lineamientos para la Implementación de la Estructura de Costos ABC

1. El cambio de estructura de costos planteado a la empresa en estudio a través de la implantación del sistema de costos ABC, requiere sobre todo el apoyo por parte de la gerencia y del apoyo de todas las personas que laboran en la organización, generando interés por el nuevo sistema y creando un compromiso que redunde en lealtad y pertinencia, identificándose plenamente con la adopción del nuevo sistema el cual no será difícil de aplicar si todos los sujetos involucrados en las labores de la

empresa prestan su colaboración, recalcando que la aplicación del sistema de costos ABC, es un nuevo concepto de gestión que seguramente va hacer muy útil para la toma de decisiones en el futuro.

2. Para llevar a efecto el desarrollo e implantación de un sistema de costos basado en actividades en la empresa Clemens Chamy se requiere en sentido general una aceptación en cuanto a cambios en algunos niveles de la estructura organizacional de la empresa, es decir, la aceptación del personal especializado para orientar la adopción del nuevo sistema.
3. Por lo antes expuesto la empresa requerirá:
 - Recursos tangibles:
 - Recursos humanos.
 - Maquinaria y equipos.
 - Recursos financieros.
 - Recursos intangibles:
 - Proyectos de inversión.
 - Programas de capacitación.
 - Programas de concientización.

REFERENCIAS

Arias, F. (1997). *El proyecto de investigación. Guía para su elaboración*. (2da. Ed.). Caracas: Consultores y Asociados.

Arrarte Mera, R. (1999). *Costeo por actividad (ABC)*. Perú: Facultad de Ciencias Financieras y Contables de La Universidad de San Martín de Pórres.

Balestrini Acuña, M. (1998). *Como se elabora el proyecto de investigación*. (2da. Ed.). Caracas: Consultores y Asociados.

Barrera Morales, M. (1995). *El intelectual y los modelos epistémicos*. Caracas: Sypal.

Brimson, J. (1998). *Contabilidad por actividades*. México: Alfaomega.

Chamy, C. (2007). [Reseña de la empresa]. Datos no publicados.

Chávez, N. (2001). *Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. (6ta. Ed.). Barcelona, España: Editorial IRWIN.

Código de Comercio. (1955) Reforma Parcial Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 475, 1995.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453. Marzo, 2000.

Decreto con Fuerza de Ley de Creación, Estímulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Microfinanciero. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.164. Marzo, 2001.

Decreto con Fuerza de Ley para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.552. Noviembre, 2001.

García Colin, J. (2001). *Contabilidad de costos*. (2da. Ed.). México: Mc Graw Hill.

Gayle Rayburn, L. (2000). *Contabilidad de Gestión. Presupuestaria y de costos*. España: Océano Grupo Editorial.

Gómez Bravo, O. (2005). *Contabilidad de costos*. (5ta. Ed.). Bogotá: Mc Graw Hill.

Gómez, M. (2004). Diseño de un sistema de costo basado en actividades para las empresas comercializadoras y distribuidoras de productos perecederos. Caso: Jugos Mérida C.A. Trabajo de grado de maestría no publicado, Universidad de los Andes, Mérida.

Gutiérrez Pantoja, G. (1984). *Metodología de las ciencias sociales*. México: Editorial Harla. Tomos I y II.

Hernández, L. (2002). *Evaluación del nivel de aplicabilidad del sistema ABC en empresas agroindustriales del estado Lara*. Trabajo de grado de maestría no publicado, Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto.

Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P. (1998). *Metodología de la investigación*. (3era. Ed.). México: Mc Graw Hill.

Hicks, D. (1997). *El sistema de costes basado en las actividades*. España: Alfaomega.

Hurtado de Barrera, J. (2000). *El proyecto de investigación*. Caracas: Sypal.

Ley Orgánica del Trabajo. (1997) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.152. Junio, 1997.

Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (1994). *Contabilidad de gestión: Cálculo, análisis y control de costos para la toma de decisiones*. España: Pretince Hall.

Molina de Paredes, O. (2000). *Diseño de un modelo computarizado de costos basado en actividades (ABC). Para uso didáctico*. Trabajo de ascenso no publicado, Universidad de los Andes, Mérida.

Mora Bastidas, F. (2003). *El marco jurídico regulatorio de las pequeñas y medianas empresas (pymes) en Venezuela*. Revista Visión Gerencial, FACES – ULA. Volumen 2 N° 1, Pág. 3-10. Enero – Junio.

Moreno, Y. (2001). *Diseño de un sistema para la estimación del costo de las anomalías en el proceso de lectura, basado en el método de costeo por actividades*. Caso: Eleoccidente, zona Falcón, oficina comercial Caja de Agua, ciclo N° 07. Trabajo de grado de maestría no publicado, Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto.

- Morillo, M. (2003). *Factores determinantes del nivel de costos en las pymes*.
Revista Visión Gerencial, FACES – ULA. Volumen 2 N° 1, Pág. 20-28.
Enero – Junio.
- Osorio, O. (1996). *Tendencias actuales de la contabilidad de gestión*.
Venezuela: Congreso de Contadores Públicos de Venezuela.
- Pérez, G. (2002). *Cálculo del costo utilizando el modelo ABC* [Documento en línea]. Disponible: <http://www.monografias.com/trabajos12/calco/calco.shtml#fu>. [Consulta: 2009, Noviembre 6].
- Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1995). *Contabilidad de costos*. (3era. Ed.). Bogotá: Mc Graw Hill.
- Rincón de Parra, H. (2000). *Sistemas de costos: Convencional y actual*.
Mérida, Venezuela: Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.
Universidad de los Andes.
- Santandreu, E. y Santandreu, P. (1998). *Cálculo de costes con el método ABC*. España: Gestión 2000.
- Stern, C. (1970). *Notas sobre el concepto de función y la sociología funcionalista*. Revista Mexicana de Ciencias Políticas. 62,40-47 México: UNAM,. Febrero.
- Zaá, J. (1999). *La formulación de objetivos en la investigación contable*.
Revista Actualidad Contable. FACES – ULA. Volumen 2 N° 1, Pág. 3-15.
Julio – Diciembre.

ANEXO A

**Cuestionario “A”. Dirigido al Personal que Labora en la
Empresa Clemens Chamy C.A.**



CUESTIONARIO “A”. DIRIGIDO AL PERSONAL QUE LABORA EN LA EMPRESA CLEMENS CHAMY C.A.

El presente cuestionario está dirigido al personal administrativo y operativo de la empresa Clemens Chamy C.A., se ha preparado con el fin de obtener la información necesaria para identificar las actividades realizadas en cada departamento, identificar los centros de costos, e identificar los recursos que consumen dichos costos actualmente llevados en la misma.

Instrucciones:

A continuación, se presenta una serie de preguntas, las cuales debe contestar con respuestas precisas y coherentes, las mismas se responden de forma abierta o marcando con una (X). Se le agradece su colaboración al responder las preguntas, ya que sus repuestas son importantes para la investigación. Tenga presente que los datos aportados son de carácter confidencial y anónimos.

Gracias por su Colaboración.

1. ¿En cuál de las siguientes unidades labora dentro de la empresa?.

Unidad de Producción: _____

Unidad de Administración: _____

Unidad de Servicios Generales: _____

Si la unidad donde labora es producción favor continuar respondiendo el cuestionario, de lo contrario pase a la pregunta N° 7.

Cargo que desempeña:

2. De acuerdo al proceso productivo, describa ¿cómo se ejecuta la fase de diseño?.

3. Describa ¿cómo se realiza la fase de confección llevada en el proceso productivo?.

4. ¿Cómo se ejecuta la fase de corte en el proceso productivo?.

5. Describa ¿cómo se ejecuta la fase de costura en el proceso de producción?. De existir cualquier otra fase dentro del proceso especifique.

6. ¿Cómo se ejecuta la fase de control de calidad en la empresa durante el proceso productivo?.

7. ¿Qué actividades desempeña en la unidad según el cargo, de acuerdo a la importancia de las mismas?.

Actividad N° 01: _____
Actividad N° 02: _____
Actividad N° 03: _____
Actividad N° 04: _____
Actividad N° 05: _____
Actividad N° 06: _____
Actividad N° 07: _____
Actividad N° 08: _____
Actividad N° 09: _____
Actividad N° 10: _____
Otra: _____

8. En relación directa a su pregunta anterior, respetando la numeración, indique el número de veces que debe realizarlas y el tiempo que le tome hacerlas

	N° de Veces	Tiempo
Actividad N° 1	_____	_____
Actividad N° 2	_____	_____
Actividad N° 3	_____	_____
Actividad N° 4	_____	_____
Actividad N° 5	_____	_____
Actividad N° 6	_____	_____
Actividad N° 7	_____	_____
Actividad N° 8	_____	_____
Actividad N° 9	_____	_____
Actividad N° 10	_____	_____
Otra:	_____	_____

9. ¿Considera necesario la inclusión o exclusión de alguna de las actividades que desempeña en la unidad?.

<p>Inclusión</p> <p>SI _____ NO _____ ¿Por qué? _____</p> <p>Mencione:</p>
<p>Exclusión</p> <p>SI _____ NO _____ ¿Por qué? _____</p> <p>Mencione:</p>

10. De las actividades que usted realiza, señale según el número asignado por actividad, marcando con una "X", ¿cuál de ellas se relaciona con otra(s) unidad(es)?.

Actividad	Producción	Administración	Servicios Generales
Actividad N° 01:			
Actividad N° 02:			
Actividad N° 03:			
Actividad N° 04:			
Actividad N° 05:			
Actividad N° 06:			
Actividad N° 07:			
Actividad N° 08:			
Actividad N° 09:			
Actividad N° 10:			
Otra:			

11. De las siguientes partidas que se mencionan a continuación, indique ¿cuál de ellas se puede identificar como recurso que genera costos de acuerdo a las actividades realizadas por usted?.

Sueldos y Salarios: _____

Depreciación de Maquinarias: _____

Gastos de Energía Eléctrica: _____

Gastos de Teléfono: _____

Gastos de Agua: _____

Gastos de Mantenimiento de Maquinarias: _____

Gastos de Reparación de Maquinarias: _____

Gastos de Artículos de Limpieza: _____

Otros: _____

¿Cuáles?: _____

ANEXO B

**Cuestionario “B”. Dirigido a la Alta Gerencia de la
Empresa Clemens Chamy C.A.**



CUESTIONARIO “B”. DIRIGIDO A LA ALTA GERENCIA DE LA EMPRESA CLEMENS CHAMY C.A.

Este cuestionario está dirigido al personal administrativo de la empresa Clemens Chamy C.A., específicamente al Gerente General y a la Administradora, se ha preparado con el fin de obtener la información necesaria para describir la estructura de contabilidad costos actualmente llevada en la misma.

Es importante aclarar que los datos suministrados en el presente cuestionarios serán utilizados solo con el objetivo de dar a respuesta al problema planteado en la investigación titulada: **Sistema de Costos Basado en Actividades para las Pequeñas y Medianas Empresas. Caso: Empresa Clemens Chamy C.A., del municipio Valera estado Trujillo**, y no para otro fin.

Instrucciones:

A continuación, se presenta una serie de preguntas, las cuales debe contestar con respuestas precisas y coherentes, las mismas se responden de forma abierta o marcando con una (X). Se le agradece su colaboración al responder las preguntas, ya que sus repuestas son importantes para la investigación.

Gracias por su Colaboración.

1. ¿Actualmente la empresa lleva un sistema de costos?.

Si: _____

No: _____

Si su respuesta es afirmativa continúe respondiendo el cuestionario, de lo contrario pase a la pregunta N° 4.

2. De los sistemas de costos que se mencionan a continuación señale ¿cuál utiliza la empresa?.

Sistema de Costos por Órdenes Específicas: _____

Sistema de Costos por Procesos: _____

Describa el proceso:

3. Con base en el sistema de costos seleccionado en la pregunta N° 2, describa ¿cuáles de los costos considera directos y cuáles indirectos?.

4. ¿La empresa lleva un registro de materiales?

Si: _____

No: _____

5. ¿Cómo es el registro de los materiales directos utilizados en el proceso productivo?.

6. ¿Cuál es el sistema de control utilizado por la empresa para los materiales directos?.

7. ¿Cómo se registra el costo de la mano de obra directa del personal que labora en la empresa?.

8. ¿Cómo se controla el costo de la mano de obra directa?.

9. ¿El costo de la mano de obra directa es calculado bajo los conceptos establecidos en la Ley Orgánica del Trabajo vigente?.

Si: _____

No: _____

¿Por qué?.

10. ¿Qué otros costos distintos a los costos de materiales directos y mano de obra directa incurre la empresa para llevar a cabo el proceso productivo?.

11. En relación a la pregunta anterior, ¿cómo se controlan éstos costos en el proceso productivo?.

12. ¿Qué procedimiento se realiza para asociar los costos indirectos de fabricación al costo del producto?.

ANEXO C

Guía de Registro de Información

GUÍA DE REGISTRO DE INFORMACIÓN

Línea de Producción: _____.

Identificación del Producto: _____.

Etapa: _____.

Actividades	Tiempo (Min.)	Costo (Bs.)	Distribución de Responsabilidades
01.-			
02.-			
03.-			
04.-			
05.-			
06.-			
07.-			
08.-			
09.-			
10.-			
11.-			
12.-			
13.-			
14.-			
15.-			

ANEXO D

Constancias de Validación de Instrumentos