

Sistemas de costeo y objeto de costo producto en supermercados

Castro A., Juan J.

Castro A., Juan J.
Lcdo. en Contaduría Pública
Especialista en Contaduría de Costos.
M.Sc. en Gerencia de Empresas
Universidad del Zulia
Venezuela
irajus3@yahoo.es; irajus@hotmail.com

Recibido: 03/12/2009
Revisado: 22/04/2010
Aceptado: 25/06/2010

El propósito de esta investigación es determinar el objeto de costo producto para supermercados en Venezuela. La metodología es explicativa, correlacional con el chi-cuadrado de Pearson, uso del modelo de VIE de Padrón (2001), y se empleó un instrumento en escala Likert. Resultados: Los supermercados desconocen lo que es un objeto de costos; no emplean sistemas de costos; algunos manejan elementos de calidad. Existe correlación de 19,67% entre las variables, objeto de costos y gestión de calidad; 21,29% entre las variables, gestión de calidad o conocimiento para el mejoramiento continuo, y la necesidad de diseñar nuevos servicios o mejorar los existentes; 12,82% indica importancia entre una estructura organizacional y sus respectivos certificados de calidad; 24,13% asignan costos acorde con una estructura por procesos operativos. En conclusión: Costos considerados del período serán costos directos e indirectos del producto cuando el servicio constituya el objeto de costo principal y las mercancías bienes facilitadores.

Palabras clave: Sistemas de costeo, objetos de costos, empresas de distribución comercial, supermercados.

RESUMEN

This research aims to determine the product cost object to supermarkets in Venezuela. The methodology is explanatory, in correlation with the Pearson chi-square and Padrón's VIE model (2001), and a Likert scale instrument was employed. Results: Unaware of what cost object is, supermarkets do not use cost systems, though some manage elements of quality. There is a correlation of: 19.67% between the variables, object cost and quality management; 21.29% between variables, quality management or knowledge for continuous improvement, and the need to design new services or improve existing ones; 12.82% indicate significance between organizational structure and their certificates of quality; 24.13% assign costs consistent with a structure for operating processes. In conclusion, considered costs of the period will be direct and indirect costs of the product when the service constitutes the main cost object, and merchandise facilitating goods.

Keywords: Cost systems, cost objects, commercial distribution companies, supermarkets.

ABSTRACT

1. Introducción

El objeto de costo, según Horngren, Foster y Datar (2007: 27), es todo aquello para lo que sea necesaria una medida de costos, entre lo que podemos mencionar el producto (bienes y servicios); un departamento (un proceso, una función, una actividad); una sucursal (zona, territorios, subsidiaria); un proyecto y clientes (por tipos de clientes). La necesidad puede estar dada con la finalidad de medir la rentabilidad básicamente para fines de planificación y control o presupuestos. El objeto de costo producto en las empresas constituye la imagen de la misma, la base del presupuesto maestro (volumen de ventas del objeto de costo), y por ende la unidad de medida sobre la cual se realizará la planificación y el control de los costos; es el resultado de la cadena de valor y debe ser un producto de calidad. El producto es elaborado o procesado por funciones y actividades que, constituyendo el movimiento interno de valores, deben ejecutarse bajo un mejoramiento continuo, de manera de garantizar el posicionamiento de una empresa, preservando a la clientela de la competencia.

En los supermercados, desde el punto de vista de la contabilidad financiera, el objeto de costo producto lo constituye las mercancías que distribuyen. Las mercancías son productos que adquieren los supermercados a proveedores de marcas y distribuidores comerciales al por mayor, con la finalidad de expendarlos en sus locales. A su vez, los supermercados son intermediarios entre los proveedores de marcas y los consumidores que se encuentran en la última etapa de la cadena de suministros. Los proveedores de marcas son proveedores desde el punto

de vista de la contabilidad financiera. Sin embargo, para la gerencia de operaciones los supermercados son empresas de servicios con un grado de convertibilidad bajo, según Barfield, Raiborn y Kinney (2005), y Schroeder (2004). La reclasificación de los supermercados como empresas de servicios obedece a la intermediación expuesta en el párrafo anterior. Por tanto, los proveedores de marcas no son proveedores, sino empresas que subcontratan los servicios operativos de los supermercados para hacer asequibles las mercancías a los consumidores finales. Los proveedores de marcas son entonces clientes de los supermercados, éstos últimos como empresas de servicios tienen dos tipos de clientes: los subcontratistas y los consumidores finales. Y como se puede inferir en el párrafo cuatro de esta introducción, el costo de venta es determinado a partir de las mercancías que se expenden, y no del servicio que ofrecen; es decir, el servicio no es costado. Según se puede deducir del texto de Horngren et al. (2007), el objeto de costo es la base para asignar y distribuir todos o partes de los costos de la empresa. Lo anterior significa que el objeto de costo es el fundamento de los sistemas de costos, requeridos para que las empresas registren resultados analíticos, que coadyuven a la resolución de problemas y permitan dirigir la atención.

Los supermercados, según esta investigación, no tienen sistemas de costos bajo el contexto de la contabilidad de gestión, sino aquel establecido por las normas contables, cuyo propósito es determinar un enriquecimiento gravable o fiscal. Es éste el propósito de esta investigación: El de construir los fundamentos para establecer un sistema de costos para supermercados,

realizando un estudio comparativo con empresas de manufacturas y de servicios disímiles a la distribución comercial, ya que estos tipos de empresas han experimentado con sistemas de costos. La construcción teórica tiene como primera parte definir e identificar el objeto de costo producto para supermercados. Un sistema de costos persigue el proveer a las gerencias organizacionales de las distribuidoras comerciales, fijar metas de rentabilidad más elevada (Kaplan y Cooper, 2003), que traerán como consecuencias a favor de los clientes y proveedores de marcas, beneficios derivados de servicios adquiridos con indicadores de alta calidad, indicadores que se extraerán de registros de resultados basados en sistemas de costeo con la finalidad de solucionar problemas y la construcción de informes orientados a la atención gerencial.

Esta investigación es no experimental, realizando un estudio transversal donde se compara las variables objeto del estudio, en su desenvolvimiento en diferentes tipos de empresas. Los datos relacionados con las variables para las empresas de manufactura y de servicio distinto a la venta de mercancías se tomaron de fuentes secundarias; específicamente de textos de contabilidad de costos, contabilidad de gestión y gestión de operaciones; así como de artículos científicos y tesis sobre los sistemas de costos. Los datos de las empresas de distribución comercial se obtuvieron de fuentes primarias; es decir, de individuos pertenecientes a dichas empresas ubicados en Venezuela, quienes aportaron la información a través de entrevistas con preguntas en escala de Likert. La información se comparó con las teorías existentes utilizando el método deductivo propuesto por el modelo de variabilidad de la investigación

educativa (VIE).

Padrón (2001) indica que cuando un investigador cualquiera elige un tema de estudio y se formula una pregunta y unos objetivos de trabajo, en realidad lo que hace es inscribirse dentro de una red temática y problemática, en la que también trabajan y han estado trabajando otros investigadores. Por tanto, el proceso investigativo que se llevará a cabo es un estudio por igual diacrónico, estableciéndose la integración de la tesis con bibliografías y teorías conocidas e instituidas. Basado en las investigaciones de tipo diacrónico, y de acuerdo al modelo de VIE expuesto por Padrón, aquí se adoptan los enfoques empíricos-inductivos para comparar los procesos operacionales de las tiendas al menudeo con lo establecido por teorías inscritas, y de esta forma intuir el tipo de procesos que se emplean, con la finalidad de construir los fundamentos teóricos de un sistema de costeos para tiendas al menudeo. La construcción del fundamento se expondrá en otro artículo.

2. Estado del arte

La gestión de operaciones, según Schroeder (2004), implica la gestión de procesos, calidad, capacidad e inventario. Las tiendas al menudeo de tipo supermercados e hipermercados tienen una estructura estándar adecuada al tamaño de población donde ubican sus locales. Este estudio determinó que los supermercados gestionan los inventarios y la capacidad para almacenarlos en procesos estandarizados; procesos uniformes para casi todas las marcas y tamaño de los supermercados; además, desconocen la gestión de la calidad y el costo de los servicios que ofrecen. En los supermercados

la gestión de procesos relacionada con el servicio que implica la venta de mercancía se desconoce. Sin embargo, es conocido el proceso tecnológico para el control de compras, manejo y salida de mercancías de los almacenes a las tiendas; así como la colocación de dispositivos de seguridad para evitar pérdidas de mercancías por robo. Existe en las empresas de distribución comercial sistemas modernos de distribución y logística; mas no ha sido importante – aparentemente – la gestión de operaciones para el ofrecimiento de mercancías al consumidor.

Según Leal (2003), las empresas de distribución comercial tratan de garantizar la calidad de los productos que ofrecen sus proveedores en las tiendas; pero se observa una baja calidad en la atención del cliente, una inadecuada presentación de mercancías, algunas de ellas con precios de venta dudoso y otros factores de baja calidad en la gestión de operaciones relacionada con la venta de mercancías. Estudios de la Stanford Research Institute (2008) señalan que los clientes norteamericanos muestran índices de satisfacción decrecientes y tasas de abandono de sus proveedores en progresión geométrica creciente, lo que podría estar asociado a la ineficacia operativa en la atención de clientes. Las empresas de distribución comercial en Venezuela siguen las técnicas de gestión de las empresas norteamericanas, lo que indica que los clientes venezolanos muestren insatisfacciones similares (Rojas, 2006). La razón de lo anterior está relacionada con el hecho de que las empresas se enfocan en la calidad de un producto que por lo general no producen, en la decoración del local e imagen de la empresa, dejando de lado el servicio de atención al cliente, ya que éste más que

comprar productos en locales esplendorosos, populares o de moda, compra la percepción del servicio personalizado (Antognolli, 2006).

Las empresas de distribución comercial atraen al consumidor a través de precios de descuento, marcas de modas. El consumidor es inducido por fuertes campañas de publicidad, donde a su vez es atendido con otros servicios complementarios, como restaurantes, cines, cajeros automáticos bancarios, y otros servicios y comercios aledaños (Ver cuadro 1), con la finalidad de satisfacer a un 50% de clientes que prefieren ir a un sólo sitio a adquirir todos sus requerimientos personales, familiares y del hogar (Leal).

Cuadro 1

Servicios de atracción ofrecidos por un supermercado en Venezuela

- Dos amplios estacionamientos cercados para su mayor tranquilidad.
- Área de selección variada de pagos de servicios básicos del hogar tales como: electricidad, agua, Cantv, DirecTV e Intercable; además de los agentes autorizados de las telefonías móviles: Movilnet, Movistar y Digitel.
- Una avanzada plataforma tecnológica en sistemas que le garantizan una transacción rápida, segura y confiable, con 24 cajas registradoras.
- Línea de servicio de taxi privado.
- 4.000 Mts² de pisos de ventas en sus modernas instalaciones con amplios espacios para su disfrute.
- Múltiples promociones y ofertas permanentes.
- Taquilla y cajero automático de bancos.

Fuente: Supermercado La Franco-Italiana, 11/11/2008

Lo anterior puede estar dado al desenfoque que tienen las empresas de distribución comercial minoristas sobre sus verdaderos objetos de costos; en el sentido de que no son las mercancías o bienes facilitadores del servicio que deben ofrecer y la condición del local-empresa, sino que sus objetos de costos son el producto servicio y los propios clientes. A los clientes se les deja solos (autoservicio), y tratan de obnubilarle la percepción con servicios complementarios que rápidamente asimilan y desdeñan. Otra razón, es que los regentes de las empresas de distribución comercial se han enfocado en otras actividades e intereses distintos a la actividad comercial para la cual constituyeron sus negocios, como es la actividad de rentabilidad financiera (Melle, 2002). Entre las actividades financieras los supermercados exigen a sus proveedores de marcas, sobre todo los pequeños y medianos, noventa días o más de crédito para recibirles las mercancías, y luego los supermercados terminan financiando a estos proveedores de marcas o reinvierten los recursos en otras actividades de inversión (Leal, 2003; Rojas, 2006). Con lo anterior y bajo el enfoque introspectivo-vivencial (Padrón, 2001), se establece que las empresas de distribución comercial no gestionan los rendimientos en forma óptima de las operaciones y la calidad en el ofrecimiento de las mercancías; esto da lugar a una hipótesis asociada a la gestión de costos y operaciones o procesos de atención al cliente. La hipótesis es la siguiente: *Al desconocer o no tener los procedimientos sumariados de los procesos de atención al cliente en las empresas de distribución comercial, desconocen por igual los costos de las operaciones requeridas, y por ende, promueven el autoservicio.*

La hipótesis anterior nos lleva a redactar una segunda basada en la teoría del proceso de conversión de Barfield et al. (2005), y Schroeder (2004). Los supermercados e hipermercados emplean un proceso de logística altamente moderno, donde requieren de tecnología de recepción; personal entrenado para la apertura de contenedores de embarque; arrumadores y clasificadores de mercancía; etiquetadores de precios y de códigos de seguridad; otros procesos operativos que varían de acuerdo al tipo de mercancía y que conllevan un proceso de conversión del servicio ofrecido a los dos tipos de clientes. La segunda hipótesis es la siguiente: *El servicio híbrido operativo simultáneo requiere de un proceso de conversión que está entre el grado moderado y alto, y no entre bajo y moderado como lo plantean las bibliografías que datan sobre negocios minoristas y procesos de conversión.*

El servicio híbrido que requiere un proceso de conversión no menor al grado moderado ha orientado la investigación en el sentido de que los supermercados requieren de un sistema de costeo. Utilizando el modelo de VIE bajo un enfoque racionalista-deductivo (Padrón, 2001) se han comparado los sistemas de costeo utilizados por distintas tipos de empresas y con naturaleza comercial diferente a la distribución comercial, sobre todo el de empresas manufactureras bajo el marco de la contabilidad de costos y de gestión. Los sistemas de costos han evolucionado en diferentes métodos, más allá de la simple valoración de inventarios, sobre todo en el proceso distributivo de partidas de costos comunes o indirectas, que permiten valorar en primer lugar las distintas etapas del proceso productivo que conforman el movimiento interno de valores o cadena de

valor, para luego distribuir los costos entre los productos. Es decir, los sistemas de costos son fundamentales para determinar el valor agregado de las distintas funciones o actividades, constituyendo así una de las columnas para establecer la calidad de los productos. Estos sistemas de costo se han desarrollado en empresas de manufactura y de servicios disímiles a la distribución comercial, mientras que en las empresas de distribución comercial utilizan el primer aporte de la contabilidad de costos; es decir, los métodos de valoración de inventarios convencionales, método promedio, primeras entradas serán las mercancías primeras en salir (PEPS), y otros que son utilizados por todas las empresas que almacenan mercancías, materiales y productos. Sin embargo, esto no constituye un sistema de costo que indique el uso de los fundamentos de la contabilidad de costos en la gestión de empresas de distribución comercial (Castro, 2007).

Kaplan y Cooper (2003), indican que en la actualidad de las empresas un sistema de costos no es suficiente; es decir, se requiere de un sistema de costos uniforme y otro virtual comparativo; por tanto, las tiendas al menudeo medianas y grandes deberían adoptar un sistema de costos distinto y que incorpore partidas incorporables no admisibles por las normas contables de aceptación general o Normas de información financiera (NIC'S), con la finalidad de establecer la planificación estratégica, el control de gestión y la toma de decisiones gerenciales.

Los sistemas de costos o cálculo de costos, como lo definen Amat y Soldevila (1998), abarcan dos sistemas: el sistema de acumulación de costos y el sistema de

costeo (Castro). Dentro de los sistemas de acumulación de costos destacan el sistema de acumulación por órdenes de trabajo o costos por pedido; el sistema de acumulación de costos por procesos; el sistema de acumulación de costos por actividades y un híbrido de los anteriores. Los sistemas de costeo son aquellos clasificados según las partidas de costos que se imputan a los objetos; es decir, la asignación, y éstos se pueden clasificar en sistemas de costeos parciales y totales (Amat y Soldevila, 1998; Sáez, Fernández y Gutiérrez, 2004), y de acuerdo al método de asignación de los costos indirectos: en sistemas basados en funciones y en actividades (Hansen y Mowen, 2007).

El costeo es la forma o método de valoración, y pueden existir diferentes criterios de cálculos para valorar objetos de costos como los productos; por tanto se deben definir qué partidas serán consideradas incorporables, con la finalidad de valorar los objetos. Si el objeto es un producto que no constituye un servicio, sino un bien manufacturado, las partidas incorporables o costos de producto serán simultáneamente las partidas incorporables para la valoración de los inventarios; por consiguiente, estamos ante un sistema de costeo. La asignación de partidas es un proceso simultáneo de rastreo para las cargas incorporables indirectas y de reparto de estas entre los diversos objetos análogos (productos; departamentos; procesos; actividades; clientes; otros), esto significa que el sistema de costeo debe a su vez definir las unidades de obra (sistema basado en funciones) o inductores de costos (sistema basado en actividades). Lo anterior significa que el proceso de asignación conlleva un proceso de definición de criterios

de distribución o repartos (o generadores de costos) para la asignación de las partidas indirectas incorporables. Las partidas incorporables o cargas incorporables, como las definen Sáez et al. (2004), son partidas que abarcan los costos o gastos del período vistos como no incorporables por parte de la contabilidad financiera y sus principios de aceptación general. Lo anterior significa que aquellas partidas clasificadas como gastos generales de administración, gastos generales de mercadeo y venta, gastos generales de distribución y logística, gastos generales financieros, y otros gastos de no producción deben ser consideradas como cargas incorporables, y todo dependerá del sistema de costeo adoptado (sistema de costeo parcial o total o un sistema basado en funciones y en actividades).

Las tiendas al menudeo realizan una serie de operaciones costosas para adquirir y vender las mercancías (ver cuadro 2). Estas operaciones constituyen los procesos de conversión necesarios para hacer asequible la mercancía al consumidor. Utilizando la metodología del empirismo-inductivo del modelo de VIE (Padrón, 2001), se deduce que las empresas de distribución comercial promueven el autoservicio; es decir, exponen mercancías en anaqueles sin ofrecer atención personalizada a clientes, excepto cuando éste paga los productos que adquiere. La razón de la desatención obedece quizás al desconocimiento del costo implicado en los procesos operativos relacionados con las mercancías que ofrecen en sus tiendas (Burruezo, 2003; Cuesta, 2001; Sanguino, 2001).

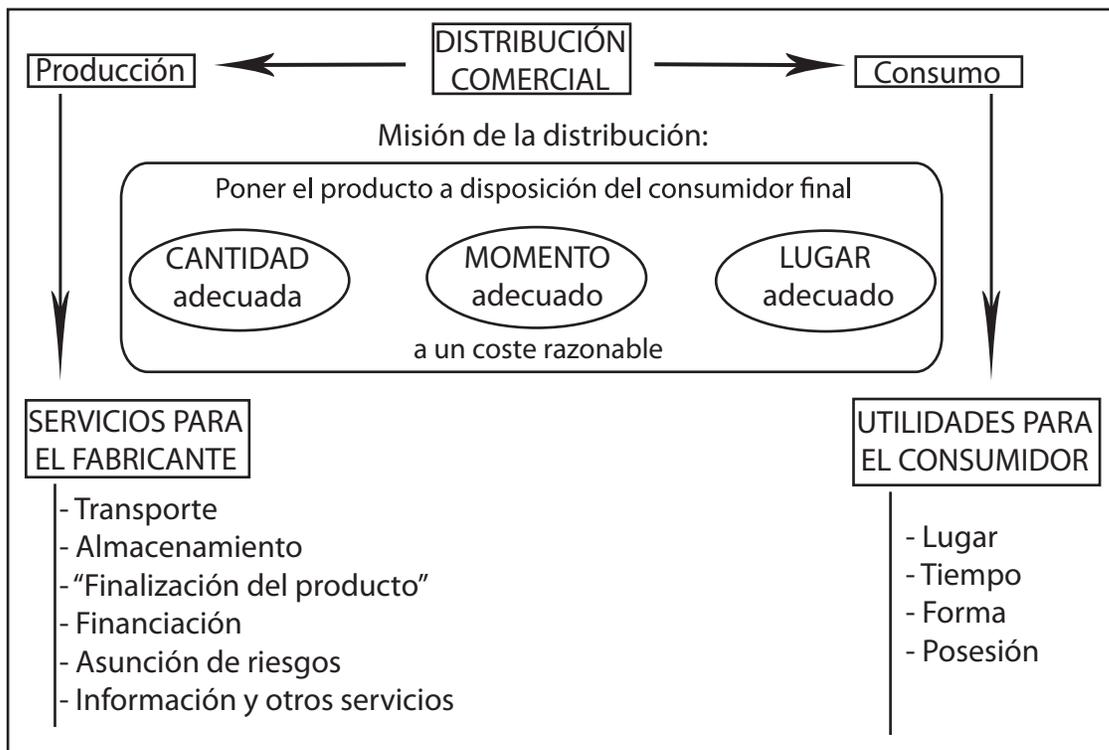


Gráfico 1. Servicio híbrido a proveedores de marcas y consumidores. Fuente: Cuesta, 2001. Modificado para el propósito de la investigación.

es el servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes; por tanto constituye el objeto de costo producto y no las mercancías que comercializan. Las mercancías son insumos o bienes facilitadores del servicio que prestan; es decir, constituyen el insumo principal (equivalente a las materias primas directas de una empresa manufacturera) del servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes. Con la hipótesis planteada y el establecimiento como insumo de las mercancías, se estima que el número de servicios que prestarán los supermercados se definirá de acuerdo a las cantidad de ítems de mercancías homogéneas, o que requieren servicios simultáneos a distintos tipos de mercancías similares y provenientes de los mismos proveedores de marcas o proveedores de mercaderías similares. El

número de servicios, se estima, no debería superar los treinta tipos de servicios, lo que resultaría en una reducción de más de un 99% (de 20.000 ítems <ver gráfico 1> a 30 ítem) el número de objetos de costos sobre los cuales habría que repartir todos o parte de los costos indirectos.

El planteamiento anterior implica la configuración del sistema de costeo de los servicios como los objetos de costos en un supermercado. En el gráfico 2 se puede observar el objeto de costo servicio. En este gráfico, además del costo directo de las mercancías como insumos, los servicios tendrán asignados otros costos directos. Este planteamiento dará como resultado la factibilidad económica del proceso administrativo de asignación y reparto de costos para los supermercados.

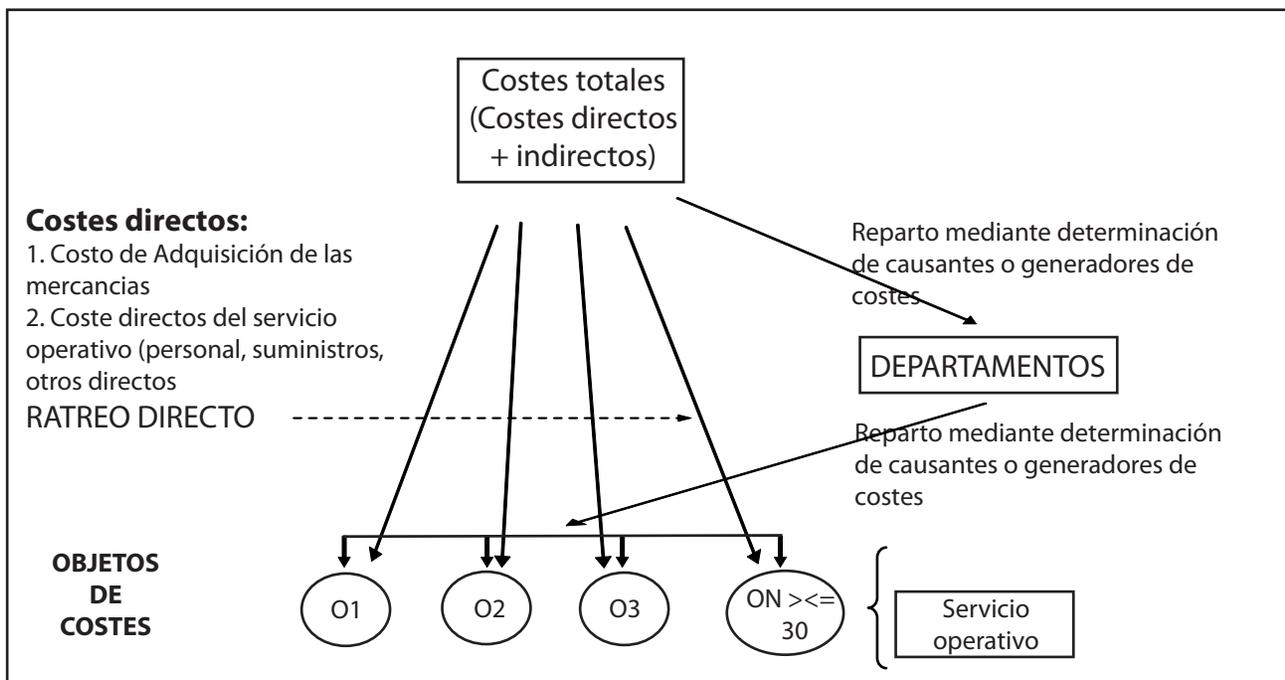


Gráfico 3. Modelo hipotético para asignar costos totales a departamentos y servicios en empresas de distribución comercial (supermercados). Fuente: Castro, J. (2010)

Al considerar los servicios híbridos como el objeto de costo principal, éstos incorporarán, bajo un sistema de costeo total o parcial, los costos indirectos estimados como costos de funcionamiento y/o del período cuando las mercancías son el objeto de costos producto. Esto nos lleva a establecer una cuarta hipótesis extraída de la base teórica de Barfield et al. (2005): *Todos o parte de los costos de funcionamiento estimados como costos del período, cuando el objeto de costo lo constituyen las mercancías, se reconsideran como costos del producto cuando se reconoce al servicio híbrido simultáneo como el objeto de costo principal.*

3. Resultados obtenidos

Para justificar las razones del objeto de costo: el servicio híbrido, y la necesidad de que los supermercados lo costeen, se aplicó una encuesta, tipo escala de Likert, a gerentes, dueños y accionistas, gerentes de operaciones y logísticas, y contadores públicos de 38 supermercados de Venezuela, abarcando un total de 57 individuos. El instrumento fue validado por nueve expertos, pertenecientes a las áreas metodológicas; contabilidad de costos, gerencias de operaciones y ciencias gerenciales. La muestra es de 77 supermercados existentes en Venezuela entre pequeños, medianos y grandes (Leal, 2003; Rojas, 2006). No se realizó muestreo porque metodológicamente todos conforman la muestra; por otro lado, gran parte de la población es inaccesible, sólo se logró entrevistar a supermercados del Distrito Federal, y los Estados Miranda,

Carabobo, Lara, Falcón, Táchira, Trujillo y Zulia. De éstos, solamente 38 respondieron la encuesta; por tanto se utilizó el muestreo casual o incidental (Parra, 2000: 21).

Para confiabilizar el instrumento se utilizó el método de mitades partidas, correlacionando la sumatoria de las partes mediante el coeficiente alfa de Cronbach y KR-20 y KR-21, alcanzado un nivel de confiabilidad del 93,12%. Los cuadros 2, 3 y 4 muestran todos los ítems. Cada uno de los ítems tiene proporciones con flechas ascendentes, descendentes y a la derecha. Las ascendentes indican que los entrevistados están entre de acuerdo o muy de acuerdo con el cuestionamiento; las flechas descendentes muestran los que están muy en desacuerdo o en desacuerdo con los cuestionamientos; y las flechas a la derecha indican resultados del porcentaje medianamente de acuerdo. También se obtuvieron respuestas nulas, y en otras no hubo respuestas. Estos resultados muestran equidades entre de acuerdo y en desacuerdo. Luego se procedió a cruzar o correlacionar las variables o ítems del instrumento, obteniéndose los siguientes resultados relevantes:

- Correlación de variables en 19,67% entre el objeto de costos y la gestión de calidad. Este índice demuestra que toda empresa requiere precisar su objeto de costos para gestionar óptimamente la calidad; por tanto, los supermercados requieren precisar su objeto de costo producto, que en ningún momento pueden ser las

mercancías.

- Dependencia entre variables relacionadas con la gestión de calidad o conocimiento para el mejoramiento continuo y la necesidad de diseñar nuevos servicios o mejorar los existentes de 21,29% de significancia. Esta correlación significativa demuestra que se requiere todo un departamento dedicado a la gestión de calidad que diseñe procesos sumariados para la prestación de los diversos servicios a proveedores de marcas y consumidores finales.
- Una correlación del 12,82% indica la importancia entre una estructura organizacional y sus respectivos certificados de calidad. Esta correlación y la siguiente se compenentran con las dos anteriores.
- 21,50% entre la estructura organizacional y la necesidad de tener mecanismo para la mejora continua, aspecto relacionado con una estructura organizacional configurada para la prestación de servicios y costeo del mismo.
- No existe correlación entre los sistemas de costos y la estructura organizativa. Sin embargo, 24,13% respondió que la asignación de costos debe estar acorde con una estructura por procesos operativos, aspecto que no se ha logrado en casi todos los supermercados.
- 32% entre la gestión de inventarios, la gestión de la capacidad y la planificación de los volúmenes de compras. Este

resultado muestra que los supermercados realizan una gestión enfocada en las mercancías, en vez de enfocarse en el servicio a proveedores de marcas y consumidores.

Cuadro 2

Índice dimensión 1

1	1. Existe una estructura organizacional que se corresponde con las áreas funcionales: Operativas y Administrativas	↑ 75,0%
2	2.1 Su estructura organizacional se corresponde con: Departamentos	↑ 92,2%
3	2.2 Su estructura organizacional se corresponde con: Procesos	⇒ 56,3%
4	2.3 Su estructura organizacional se corresponde con: Actividades	↓ 32,8%
5	2.4 Su estructura organizacional se corresponde con la : Combinación de Departamentos y Procesos	⇒ 56,9%
6	2.5 Su estructura organizacional se corresponde con la : Combinación de Departamentos y Actividades	↓ 34,4%
7	2.6 Su estructura organizacional se corresponde con la : Combinación de Procesos y Actividades	↓ 28,1%
8	2.7 Centros de Costes	↓ 27,9%
9	2.8 Centros de Inversión	↓ 14,1%
10	2.9 Centros de Responsabilidad	↑ 78,1%
11	3. La empresa asigna los costes e insumos requeridos o correspondientes a cada área seleccionada anteriormente	↓ 21,2%
12	4. La empresa tiene asignándolos costes de personal, materiales y otros costos en cada área	↓ 17,9%
13	5. La empresa maneja una estructura organizacional construida de acuerdo al sistema de gestión de costes basado en actividades	↓ 15,4%
14	6. La empresa discrimina sus áreas en departamentos o áreas o actividades principales y apoyo o auxiliares	↓ 16,2%
15	7. La estructura organizativa de la empresa se corresponde con la Cadena de Valor	↓ 23,5%
16	8. La empresa utiliza un sistema de contabilidad de costes o de gestión	↓ 35,0%
17	9. La empresa clasifica sus costes y gastos en: costes directos e indirectos para determinar el Coste de Productos y Servicios	↓ 8,9%
18	10. La empresa clasifica sus costes y gastos en costes variables y fijos con fines de planificación, análisis y presupuestos	↓ 12,5%
19	11. La empresa maneja otro sistema contable con fines gerenciales, además del sistema contable basado en principios de Contabilidad o NIC'S	⇒ 37,5%
20	12. La empresa elabora estructuras de costes por productos, procesos, actividades, u otros objetos de costes	↓ 16,0%
21	13. La empresa maneja un sistema de costes para imputar costes indirectos a productos, procesos, actividades, u otros objetos de costes	↓ 13,7%
Índice de la dimensión		34,0%

Fuente: Castro, J. (2010).

Cuadro 3

Índice dimensión 1

1	14. ¿Conoce usted lo qué es objeto de costo?	↓29,2%
2	15. Las mercancías son el producto principal que comercializa la empresa	↑97,2%
3	16. La empresa comercializa principalmente el servicio prestado a proveedores de marcas y consumidores	↓29,7%
4	17. Los productos principales de la empresa son las mercancías y los servicios a proveedores y consumidores	⇒42,8%
5	18. La empresa identifica los procesos o actividades para cada uno de los tipos de mercancías y servicios de comercialización	↓29,2%
6	19. La empresa trata la mercancía como un bien facilitador del producto servicio que ofrece	↓26,4%
7	20. La empresa distribuye los costos y gastos totales entre la mercancía o productos para determinar el verdadero valor de los mismos	↓15,9%
8	21. Los proveedores de las marcas de as mercancías ofrecidas son los clientes de la empresa	↓ 5,3%
9	22. Los consumidores o compradores de mercancía son los clientes de la empresa	↑98,6%
10	23. La empresa tiene mecanismos para conocer las necesidades y expectativas de los clientes	↑88,9%
11	24. La empresa realiza estudios para determinar si la clientela está satisfecha con el producto o servicio que le ofrecen	⇒46,7%
12	25. La empresa controla los costos, mediante presupuestos o cualquier otra medida de controles administrativos o de gestión	↓20,9%
13	26. La empresa utiliza tecnologías, como software, y hardware de última generación para el control de costos	⇒36,2%
14	27. La empresa utiliza tecnologías, como software, y hardware de última generación para el control de costos de inventario	↑90,3%
Índice de la dimensión		⇒46,9%

Fuente: Castro, J. (2010).

Cuadro 4

Índice dimensión 2

1	28. La empresa tiene caracterizados y documentados los procesos, departamentos, áreas u actividades que emplea	↑52,8%
2	29. La empresa tiene mapas de relaciones de los procesos de producción y administrativos	↑51,4%
3	30. La empresa maneja mecanismos para la mejora continua de los procesos	⇒39,1%
4	31.1 Dependier exclusivamente de las TIC (Tecnologías de la Información y Comunicación)	↑65,7%
5	31.2 Escalas de producción	↑51,7%
6	31.3 Interacción directa con clientes	↑67,6%
7	31.4 La empresa tiene certificados los procesos de producción y prestación de servicio	↓21,2%
8	31.5 La empresa maneja el proceso para diseñar un nuevo servicio o mejorar los existentes	↓28,4%
9	31.6 La tecnología de los procesos está actualizada	↑58,9%
10	32. La empresa tiene definido la capacidad de comercialización para cada tipo de mercancía y servicio	⇒46,7%
11	33. La empresa tiene definido la capacidad de almacenamiento para cada tipo de mercancía	⇒50,0%
12	34. Existe capacidad ociosa relevante o mayor o igual al 25% en la comercialización y almacenaje	↑54,4%
13	35. La empresa planifica o presupuesta los volúmenes de compra	↑69,4%
14	36. Los procesos, mercancías y servicios que emplean y comercializan tienen imputados los costos directos de mano de obra	↓16,0%
15	37. La estructura de los costos en la valoración de los productos - procesos es comparada con otras formas de estructuración de los costos	↓12,5%
Índice de la dimensión		45,7%

Fuente: Castro, J. (2010).

4. Conclusiones

I. De acuerdo con las variables de las dimensiones y su correlación se puede establecer lo predicho en el planteamiento del problema sobre la inexistencia casi absoluta de sistemas de costo en los supermercados de Venezuela, exceptuado por el sistema de costeo que imponen las normas internacionales de la contabilidad financiera. Es decir, la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2) establece como sistemas de costeos el método por absorción y la variable-directo tradicional. El método por absorción establece que sólo deben considerarse como costo del producto los costos de producción. En el caso de los supermercados, su costo de producción es su costo de adquisición, donde se ignora cualquier costo de conversión que las mercancías sufran en el proceso de adquisición y venta.

II. Las empresas, al considerar las mercancías como el objeto de costo producto, no requieren sistemas de costos, porque ello implicaría que aquellos costos que se consideren para valorar productos serían indirectos, y sería muy oneroso el costo administrativo requerido en el proceso del reparto respectivo.

III. Los supermercados no miden los costos variables y fijos en relación con escala de producción, capacidad de almacenamiento y comercialización por tipo de mercancía y servicio. Los supermercados tampoco miden costos directos e indirectos; por tanto, tampoco prorratan costos, exceptuando los costos de empaque, desempaque y almacenamiento establecido en la NIC-

2, mediante la filosofía de reparto del valor neto, realizable y razonable, a la hora de desvalorizar las mercancías por obsolescencia, deterioro, fecha próxima de vencimiento y otras variables que contempla la norma.

IV. Los supermercados no distribuyen costos indirectos entre sus objetos de costos bajo sistemas basados en funciones, como tampoco bajo sistemas basados en actividades.

V. Los supermercados gestionan la capacidad de almacenamiento y comercialización de las diferentes mercancías, mediante tecnologías de información, tipo intranet, donde los proveedores de marcas se encuentran conectados con el sistema administrativo de los supermercados con registros de entradas y salidas de mercancía de la marca; es decir, monitoreo en tiempo real. Este sistema de gestión fue uno de los pocos sistemas de contabilidad administrativa observado en la gerencia de los supermercados.

VI. La estructura organizativa de los supermercados responde a la estructura tradicional funcional para el control operativo de transacciones que se resumen con el objeto de elaborar la contabilidad financiera para fines fiscales, de adquisición de préstamos bancarios, y de cotización en bolsas de valores. Los supermercados, en forma general, no tienen estructuras matriciales, la estructura horizontal que actualmente poseen organizaciones modernas que se destacan en sistemas de gestión estratégica y de calidad.

VII. Se determinó que los supermercados

en Venezuela, en sus diferentes tamaños, no tienen certificados de normas de calidad de sus procesos y servicios, tampoco conocen los procedimientos para el mejoramiento continuo ni para el diseño de nuevos procesos y servicios.

VIII. El tamaño de los supermercados, entre grandes, medianos y pequeños no tuvo efecto relevante en los resultados generales. Los supermercados medianos y pequeños se gestionan y miden con los mismos métodos utilizados por los supermercados grandes.

IX. Los resultados no corroboran las hipótesis, porque corroborarlas implicaría aplicar el modelo del sistema de costeo basado en el objeto de costos servicio que se propone en un supermercado. En este caso, la corroboración es teórica, utilizando el modelo de VIE; teoría que se fundamenta en los planteamientos establecidos en el estado del arte.

X. El servicio híbrido como objeto de costos, fundamentado en el planteamiento del problema, incluiría costos de materiales como empaques, cintas de embalaje, etiquetas; costos como estibas, horas hombres, equipos, seguridad, pólizas, comunicaciones, energía, aprovisionamiento o suministros; otros servicios exteriores y otros costos que dependerán de los sistemas de costeos que asuma la empresa.

XI. Como el servicio híbrido objeto de costo producto no tiene un precio tácito en su comercialización, ésta es una de las causas de no ser considerado como el objeto de costo producto. El precio de venta está explícito en los bienes facilitadores o mercancías. Sin embargo,

se conoce que el precio de venta incluye el margen para recuperar los costos operativos del servicio híbrido empleado para realizar la adquisición y venta de los bienes facilitadores.

5. Referencias

- Amat, O. y Soldevila, P. (1998). *Contabilidad y gestión de costos*. Madrid: Gestión 2000.
- Antognolli, S. (2006). *El mayor peligro de una franquicia*. Recuperado de <http://www.degerencia.com/articulo/>
- Barfield, J., Raiborn, C., y Kinney, M. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. México, DF: Thomson.
- Burruezo, J. (2003). *La gestión moderna del comercio minorista. El Enfoque práctico de la tiendas de éxito*. Madrid: ESIC.
- Castro, J. (2007). *Sistema de costeo utilizados en empresas metalmecánica de la Costa Oriental del Lago*. Trabajo de Ascenso a Asociado no publicado, Núcleo Costa Oriental del Lago, Universidad del Zulia, Zulia.
- Cuesta, P. (2001). *Estrategia de crecimiento de las empresas de distribución comercial de productos de gran consumo que operan en España*. Tesis Doctoral no publicada, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid.
- Hansen, D. y Mowen, M. (2007). *Administración de costos, contabilidad y control*. México, DF: Thomson.
- Horngren, C; Foster, G. y Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México, DF: Prentice-Hall-Pearson.
- Kaplan, R. y Cooper, R. (2003). *Costo y Efecto*. Barcelona: Gestión 2000.
- Leal, M. (2003). *Estrategias de financiamiento aplicado por hipermercados en un*

- entorno competitivo. *Revista de Ciencias Sociales*, IX (2), 311-322.
- Melle, M. (1996). Actividad financiera de las grandes empresas de distribución comercial en España. *Cuaderno de Estudios Empresariales*, (108), 60-64.
- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S)*. NIC-2, Inventarios. Recuperado de <http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic2.pdf>
- Padrón, J. (2001). *El Problema de organizar la investigación*. Recuperado de http://lineai.netfirms.com/organizar_iu/Index.htm
- Parra, J. (2000). *Guía de Muestreo*. Colección F.C.E.S. Maracaibo: Dirección de Cultura de la Universidad del Zulia.
- Rojas, Y. (2006). *Valoración de clientes en el sector ferretero venezolano basada en el modelo CLV (valor de vida del cliente)*. Trabajo de Ascenso a Titular no publicado, Instituto Universitario Experimental de Tecnología Andrés Eloy Blanco, Barquisimeto.
- Sáez, Á; Fernández, A. y Gutiérrez, G. (2004). *Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión*. Madrid: McGraw Hill.
- Sanguino, R. (2001). *El Sistema de distribución comercial*. Recuperado de <http://www.5campus.org/leccion/distribucion>
- Schroeder, R. (2004). *Administración de las operaciones*. México, DF: McGraw Hill.
- Stanford Research Institute. *The customer economy lealtad y rentabilidad de los clientes*. Recuperado de <http://www.docstoc.com/docs/3266104/The-customer-economy-lealtad-y-rentabilidad-de-los-clientes>