



UNIVERSIDAD
Privada
DR. RAFAEL BELLOSO CHACÍN

CAPÍTULO II

FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

CAPÍTULO II

FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Los costos de producción han sido objeto de estudio de diversas investigaciones como consecuencia de la situación económica que actualmente presenta el país, la variabilidad de los mismos y su efecto en el producto o servicio final conllevan a un mayor control de la materia prima, mano de obra y costos indirectos de producción. Dentro de este marco los estudios anteriores permiten entender con mayor exactitud la variable a estudiar en diferentes contextos. A continuación se presentan algunas de ellas:

Al respecto Gittens, Manzanares y Rojas (2014), presentaron una investigación que tiene como título “Evaluación de los costos de producción de puertas corredizas para baños en Cristalera de Occidente, S.A.”; sustentada teóricamente por los autores: Govea y Urdaneta (2012); Garcia (2008), Sinisterra y Polanco (2007), entre otros.

La investigación fue de tipo evaluativa, descriptiva, de campo; con un diseño no experimental, transeccional. La población estuvo constituida por cuatro (4) personas pertenecientes a la empresa objeto de estudio. Para

hacer la recolección de datos se empleó como técnica la observación mediante encuesta, se utilizó un cuestionario contentivo de sesenta y un (61) ítems, dicho instrumento fue validado por tres (03) expertos en el área. El análisis de los datos se realizó mediante el tratamiento estadístico descriptivo, basado en la frecuencia absoluta. Dentro de los hallazgos más importantes se determinó que en la empresa se estima la variación del costo de la mano de obra directa, debiéndose a maquinarias dañadas u ociosas.

Los aportes de la investigación al presente trabajo, en el marco metodológico técnicas de observación e instrumento de validación, por otro lado en el marco teórico los autores utilizados tales como Garcia (2008), Sinisterra y Polanco (2007) y Govea y Urdaneta (2012), sirvieron como base para el desarrollo teórico del presente trabajo.

Por otro lado, Alizo y Chacón (2014), desarrollaron un trabajo de investigación que lleva como título “Evaluación de los costos de producción del concreto premezclado en la empresa Concretos y Construcciones Faria, S.A.”. Las bases teóricas de esta investigación se fundamentan en los planteamientos de autores como: Sinisterra (2006), Polimeni y otros (2005); Gómez (2005), Garcia (2001), entre otros. El estudio evaluativo, descriptivo y de campo, de tipo no experimental, transeccional o transversal descriptiva; la población estuvo conformada por tres (3) personas: un (1) jefe de contabilidad y dos (2) auxiliares contables.

Como técnica de observación se utilizó la encuesta, mediante un cuestionario valido; los datos fueron analizados a través de tablas de

frecuencia absoluta mediante la estadística descriptiva. Los resultados de dicha investigación evidenciaron que la empresa identifica y cuantifica sus materiales directos e indirectos, aunque al momento de contabilizarlos no cargan a estos los costos por manejo de materia prima como la recepción, almacenaje y mantenimiento de los mismos, utiliza métodos de valuación de inventarios, control de los inventarios de los materiales directos e indirectos, tiene una adecuada clasificación de la mano de obra aunque no posee eficiente control de horas trabajadas de las mismas.

Los aportes brindados por la presente investigación, ofrecieron información basada en los costos de producción desde la perspectiva de diferentes autores tales como Sinisterra (2006), Polimeni y otros (2005); Gómez (2005), Garcia (2001), entre otros, permitiendo profundizar la variable y aplicarla a la empresa.

De igual manera, Andrade, Cardoso, Huerta y Márquez (2012), realizaron un estudio que tiene como título "Evaluación de los costos de producción de la empresa Infinity, C.A". Para la fundamentación teórica se consultaron autores como: Polimeni, Fabozzi y Adelberg (2005); Hansen y Howen (2004), entre otros.

El estudio evaluativo fue descriptivo y de campo, el diseño de tipo no experimental, transeccional o transversal descriptiva, la población estuvo conformada por cuatro (4) personas del departamento administrativo y contable; utilizando como técnica de observación la encuesta, se elaboró un cuestionario valido conformado por cincuenta y tres (53) ítems, los datos

fueron analizados a través de la estadística descriptiva utilizando tablas de frecuencia absoluta.

Esta investigación tuvo como resultado la existencia de un departamento de compra con debilidades por cuanto no todos los empleados manejan el material directo utilizado en el proceso de producción; por otra parte el departamento de contabilidad lleva el control del costo unitario de la mano de obra empleada en el proceso de producción y si constituye un elemento base en el control de los costos debe llevarse un control más eficaz y por ultimo existen fallas en los costos indirectos por categorías y disconformidad en el manejo de los mismos.

Los resultados de la presente investigación permitieron tener una visión más clara de cómo puede afectar el manejo de los costos a la empresa, sus ganancias y al consumidor final. Por otro lado en el aspecto metodológico su aporte se basa en la técnica de recolección de datos e instrumento utilizado.

Igualmente, Bernal, Montiel, Pavón y Paz (2012) presentaron un trabajo de investigación el cual tiene como título “Evaluación de los Costos de Producción de la Empresa Manufacturas Hidromecánicas, S.A.”; se fundamentaron en autores como Hansen y Moven (2007), Polimeni Fabozzi y Adelberg (2005), García (2004), Torres (2002), entre otros.

El estudio evaluativo fue descriptivo y de campo considerándose transversal no experimental. La población estuvo conformada por tres (3) personas las cuales pertenecen al área administrativa y contable de la empresa.

En referencia con las técnicas de observación, se realizó mediante encuesta, elaborando un instrumento válido conformado por treinta y seis (36) ítems. La técnica de análisis empleada fue el análisis cuantitativo y los resultados obtenidos determinaron que el material directo y los costos indirectos de fabricación se controlan a través de métodos y formulas, mientras que la mano de obra es controlada pero no como lo refleja la teoría.

Los resultados obtenidos determinaron que tanto el material directo como los costos indirectos de fabricación se controlan efectivamente a través de ciertos métodos y formatos; por tal motivo se recomienda seguir utilizando los controles y mantener el uso de los formatos para así determinar las causas que producen las variaciones, minimizar las mismas y reducir los costos sin afectar la calidad del producto.

En relación a los resultados de la investigación, su aporte al presente trabajo fue como determinar los controles a utilizar para verificar los costos de producción de la empresa y así poder determinar las causas de las variaciones estructurales de la empresa Maryforma, C.A.

Asimismo, De Abreu, Ramírez, Solarte (2011), desarrollaron un estudio que lleva por título "Evaluación de los Costos de Producción en la Empresa Productora de Alcoholes Hidratados Pralca, C.A.". La misma fue sustentada principalmente en los planteamientos de los autores: Ramírez (2008), Horngren (2007), Hiucochea (2003), Polimeni, Fabozzi, Adelberg (2001), entre otros.

El tipo de investigación fue evaluativa, descriptiva y de campo, el diseño es no experimental, transeccional descriptivo y la población que seleccionaron se basó en (4) cuatro empleados uno (1) labora en el departamento de operaciones, un (1) gerente general, un (1) administrador y un (1) contador público. Se aplicó como técnica de recolección de datos un cuestionario de cuarenta y cuatro (44) preguntas válidas.

El antecedente antes mencionado, se considera útil para la presente investigación en el aspecto teórico de acuerdo con los diferentes autores los cuales servirán como base para la aplicación de una estructura de costos de producción en la empresa y las variables a utilizar para clasificar dichos costos.

2. BASES TEÓRICAS

A continuación, se presentan los fundamentos teóricos que sirvieron como base de la presente investigación, las mismas fueron sustentadas por diferentes autores que hacen referencia al tema en estudio; definiendo de forma clara los conceptos básicos que integran la misma.

2.1 COSTOS DE PRODUCCIÓN

Los costos de producción se asemejan a los costos que genera una entidad en la manufactura de un producto, según lo establecen los siguientes autores a continuación: Ramírez (2005, p. 35 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 37) “son los que se generan en el proceso de

transformar la materia prima en producto terminado y se subdividen en: costo de materia prima, costo de mano de obra y gastos indirectos de fabricación”.

Lo antes expuesto hace referencia a que los costos de producción son todos aquellos desembolsos que se originan en el proceso productivo, es decir, al transformar la materia prima una vez ingresada a la organización, en producto terminado. Este a su vez indica que se dividen en tres (3) las cuales son: materia prima, costo de mano de obra y gastos indirectos de fabricación.

Según Hansen y Mowen (2007, p. 39) son aquellos que se asocian con la manufactura de artículos o con la prestación de servicios, pueden clasificarse a un nivel más detallado como: materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos.

Los autores anteriormente mencionados coinciden en que los costos de producción se da en el proceso de manufactura, transformando la materia prima en producto terminado y que este se clasifica a su vez en: materia prima, costo de mano de obra y costos indirectos de fabricación.

Puede decirse que los costos de producción son los desembolsos que se llevan a cabo en el proceso de elaboración de un producto, donde interviene la materia prima, mano de obra y los costos indirectos de fabricación con el fin de obtener el bien esperado.

Para fines de esta investigación se siguió lo expuesto por Ramírez (2005, p. 35 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 37) debido a que dichos autores señalan que son los que se generan el proceso de transformar la materia prima en producto terminado, en tal sentido la presente definición es la más adecuada para el presente trabajo.

2.1.1. ELEMENTO DEL COSTO

Los elementos del costo son los principales recursos utilizados para la producción, se clasifican en: costo de material, costo de mano de obra y costos indirectos de fabricación. Este a su vez se analizó a través de distintos autores tales como: Govea y Urdaneta (2014), Hansen y Mowen (2007), Polimeni (2005), entre otros, la cual definen cada uno de los rubros que conforman dichos costos de producción.

2.1.1.1 COSTO DE MATERIAL

Cuando se trata de costo de material, está asociado al desembolso que puede generar una empresa en relación a cualquier tipo de material o recurso para poder elaborar y darle forma a dicho producto. Según lo indicado por Govea y Urdaneta (2014, p. 59) “los materiales representan el costo de los materiales comprados que se utilizan en la producción, y pueden ser, directos e indirectos”. En tal sentido, dicha definición hace referencia a que el costo del material es la erogación derivada de la

compra de materiales la cual será utilizada en el proceso productivo y que este a su vez puede dividirse en: directos e indirectos.

Por otro lado, Polimeni (2005, p. 29) “son los principales recursos que se usan en la producción; estos se transforman en bienes terminados con la adición de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación”. Según lo indicado por el autor anteriormente mencionado, indica que son los recursos principales utilizados en la producción la cual pueden ser transformados en bienes terminados por medio de la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

Los autores coinciden en que los costos de materiales es un recurso que se utiliza para la producción y que a su vez la misma está compuesta por: material directo e indirecto.

En consecuencia de lo expuesto por los autores anteriormente mencionados, los materiales son aquellos costos en que una entidad debe incurrir para la elaboración o fabricación de un producto determinado, esto a su vez es transformado por otros factores como la mano de obra y los costos indirectos de fabricación.

En virtud de esta investigación se tomó lo expuesto por Govea y Urdaneta (2014, p. 59) ya que los presentes autores explican de una forma amplia, detallada y con palabras claves la definición a estudiar. Adaptándose la misma al presente estudio indicando que es la compra de materiales utilizados en la producción.

(A) MATERIAL DIRECTO

Con respecto al material directo es un tipo de costo que está asociado al material utilizado en la organización la cual es uno de los principales recursos para que se lleve a cabo el proceso productivo. Para la presente investigación se presenta lo expuesto por Pérez (1999, p. 54 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 60) lo cual indica que “son aquellos que se emplean en la fabricación de un producto y que podemos pesar, medir o contar con relativa facilidad para ser valorados y cargados directamente al costo del producto se les conoce también como materia prima”.

Por lo antes expuesto, este lo define como aquel desembolso que se emplea en el proceso productivo de un producto y que puede pesarse, medirse o contar con facilidad para luego ser valorados y cargados al costo del producto, de igual manera el mismo indica que también es llamado materia prima.

Por otro lado, el autor Polimeni (2005, p. 29) señala que “son todos los que pueden identificarse en la fabricación de un producto terminado, fácilmente se asocian con este y representan el principal costo de materiales en la elaboración del producto”. Este lo define como todos los que pueden identificarse con facilidad en la fabricación de un producto o en el proceso de manufactura de un producto representando a su vez el principal costo del material en la elaboración de dicho objeto.

En este sentido los autores coinciden indicando que los materiales directos son aquellos que se llevan a cabo en el proceso de fabricación y que este a su vez se identifica fácilmente con el producto terminado.

Con esa finalidad puede decirse que los materiales directos es el costo principal, en cuanto a materiales se refiere, para la elaboración o fabricación de un producto, es decir, que se identifica directamente con la transformación de dicho recurso a producto terminado.

Para esta investigación se tomó la definición de los autores Pérez (1999, p. 54 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 60) debido a que la misma hace referencia al peso, medición y valoración del material para la elaboración de un producto, lo cual se adapta con lo relacionado a la empresa objeto de estudio.

(B) MATERIAL INDIRECTO

El material indirecto es un tipo de costo que puede presentarse en el proceso de fabricación de una organización. Según lo indicado por Polimeni (2005, p. 29) “son aquellos involucrados en la elaboración de un producto, pero no son materiales directos. Estos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación”. En tal sentido, los materiales indirectos es todo aquel recurso que está asociado o forma parte de la elaboración del producto pero no son materiales directos, por lo tanto forman parte de los costos indirectos de fabricación.

Por consiguiente, Pérez (1999, p. 54 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 60) expone que “son los suministros o partidas de materiales que por su naturaleza difícilmente pueden valorarse y cargarse directamente a la producción”. Este lo define como suministros o partidas de materiales que difícilmente pueden valorarse y cargarse directamente a la producción, según la naturaleza de la misma por lo tanto no está asociado directamente al proceso productivo.

En tal sentido los autores coinciden en que los materiales indirectos es un costo que no está directamente relacionado a la fabricación de un producto y que el mismo es incluido dentro de los costos indirectos de fabricación.

Para tal efecto el material indirecto es un costo que se da en el proceso de manufactura y que no está directamente relacionado con la fabricación del producto, es decir, este no es el material principal o fundamental para la elaboración de un bien.

Entorno a las definiciones expuestas por los autores anteriormente mencionados, se siguió la de Pérez (1999, p.54 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 60) ya que presenta una idea clara, sencilla, general y bien explicada del término a estudiar para los efectos de esta investigación, indicando que son los suministros que fácilmente pueden valorarse.

(C) CONTABILIZACIÓN DE LA COMPRA DE MATERIALES

A continuación según la definición de los autores se determinara la contabilización de los materiales en una empresa. Según Deakin y Neuner

(2001, p. 167 citados por Govea y Urdaneta 2014, p. 63) los materiales comprados para una empresa industrial pueden ser materiales directos que se convierten en parte del producto fabricado, y materiales indirectos o suministros de fábrica. Por lo general todos estos se guardan en un solo almacén, por lo tanto, ha sido adecuado registrar todos los materiales en una sola cuenta denominada control de inventario de materiales y mantener la clasificación de los materiales en las tarjetas auxiliares del mayor.

En tal sentido, Gonzalo y Polanco (2007, p. 99) la contabilización de las facturas de compra de materias primas comprende el original de la factura expedido por el proveedor, así como de la orden de compra y del documento que informe sobre eventuales devoluciones de materiales rechazados al proveedor. Contabilidad procede a la remisión de los anteriores documentos básicos y luego efectúa el registro en los libros. El registro comprende un débito a la cuenta materias primas y un crédito a proveedores, si la compra se hace a crédito, o a bancos, si se produce el respectivo desembolso.

Los autores anteriormente mencionados difieren en la cuenta en la que debe de registrarse los materiales. En este sentido, dichos autores Deakin y Neuner (2001, p. 167 citados por Govea y Urdaneta 2014, p. 63) señalan que los materiales deben de ser registrados en una cuenta denominada control de inventario de materiales y los autores Gonzalo y Polanco (2007, p. 99) indican que se registra en una cuenta llamada materias primas.

Para tal efecto la contabilización de la compra de materiales se debe de registrar una vez emitido la factura por el proveedor, la misma puede estar

conformada por materia prima e insumos o materiales indirectos, por lo general estarán destinada a guardarse en un solo almacén. Una vez verificado dicha factura junto a la orden de compra, se procede a registrar en los respectivos libros.

A efectos de la presente investigación se tomó posición con los autores Deakin y Neuner (2001, p. 167 citados por Govea y Urdaneta 2014, p. 63) ya que presenta una definición adecuada y lo suficientemente comprensible para dicho trabajo, haciendo referencia a que los materiales comprados por lo general se resguarda en un almacén teniendo que llevar un control del mismo.

(D) CONTABILIZACIÓN DEL USO DE MATERIALES

A continuación se presenta la contabilización del uso de materiales, la cual es la forma en que las empresas pueden registrar dicho recurso una vez hecha la compra de la misma según lo establecen los siguientes autores en sus distintas definiciones, de esta manera se procede analizar dicho punto.

En este sentido, Gómez (2005, p. 28 citados por Govea y Urdaneta 2014, p. 67) indicó asimismo que la recepción, el manejo, almacenaje y mantenimiento de los materiales dan origen a una serie de gastos dentro de las empresas cuya contabilización se puede hacer de diferentes maneras.

Primero cargar estos gastos a los materiales, al igual que se hace con los fletes, pero se debe tomar en cuenta su repartición a las diferentes clases de materiales, fijando una cuota predeterminada de gastos por materiales, y luego los carga a la producción con base en el costo o el peso de los diferentes materiales; como segunda opción contabilizan los gastos de manejo como costos indirectos de fabricación control, facilitando los procedimientos contables.

(E) MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIO

Hace referencia a los métodos que puede aplicar una empresa para valorizar el inventario. Según lo indicado por Perez (1999, p. 311 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 61) este señala que existen tres métodos de valuación de inventario:

(a) Primero en entrar primeros en salir, este procedimiento se considera que los materiales de adquisición más antiguos han sido los primeros en utilizarse, lo que implica una correlación entre el orden de ingreso de los distintos materiales y el de su utilización.

(b) Últimos en entrar primeros en salir, se basa en el reconocimiento de la necesidad de actualizar los costos de producción en épocas de tendencias al alza en los precios de reposición y se aparta de los hechos físicos ocurridos en el almacén, tales como la necesidad que tendrán de seguir saliendo los materiales en el mismo orden en que han ingresado.

(c) Promedio ponderado, consiste en que cada vez que ingresa al almacén la compra de una nueva cantidad de materia prima a la existente, se determinara un costo unitario, dividiendo el costo total de los materiales entre el número total de unidades en existencia de dicho material.

Mientras que Fierro (2011, p. 159) expone que “los métodos de valuación de los inventarios son diferentes a los sistemas de inventario y se utilizan para darle valor a las unidades vendidas, lo que es igual al costo de la mercancía vendida no fabricada por la empresa”. En tal sentido, dicho autor indica que son distintos a los sistemas de inventario y se utilizar para valorizar las unidades vendidas.

Con esta finalidad los autores mencionados al comienzo coinciden en que los métodos de valuación de inventarios son utilizados para asignarle un valor a la mercancía. Pero por otro lado el autor Fierro (2011, p. 159) difiere con Perez (1999, p. 311 citado por Govea y Urdaneta (2014, p. 61) en que solo se le da un monto a la mercancía vendida que no ha sido fabricada por la empresa, mientras que los otros autores le asignan un costo a los materiales en existencia, productos en proceso y a los productos terminados existentes mientras que a su vez este los clasifica en primeros en entrar primeros en salir, últimos en entrar primeros en salir y promedio ponderado.

Puede decirse que los métodos de valuación de inventario son utilizados por empresas industriales o manufactureras para determinar y asignar un valor a la mercancía que está en el proceso productivo, aquellos productos terminados y a la cantidad de artículos que hayan sido vendidos.

Para esta investigación se siguió lo expuesto por los autores Pérez (1999, p. 311 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 61) ya que expone los métodos de valuación de inventario, indicando que existen tres, los cuales son: primero en entrar primero en salir, últimos en entrar primeros en salir y promedio ponderado.

(F) SISTEMA DE REGISTRO DE INVENTARIO

Son las formas o las maneras de contabilizar en una empresa los inventarios. En este sentido, Govea y Urdaneta (2014, p. 73) hacen referencia que es un conjunto de procedimientos que se utilizan para llevar a cabo un efectivo control en las entradas y salidas de materiales y determinar su costo en cada proceso productivo.

(a) Sistema perpetuo, el control y registro de los materiales existen registros auxiliares, en donde se plasma la historia de su movimiento y en donde se puede tener un doble control, cuando el almacenista maneja un auxiliar con base a unidades y en

contabilidad otro con unidades y valores, así mismo, por este método se conocen por operación la variación del costo de producción.

(b) Sistema periódico, se caracteriza por depender de más de una cuenta para el registro de los materiales y para conocer la variación del costo de producción se debe esperar la finalización del periodo para realizar el inventario final de inventario, el cual al restarlo de la sumatoria de inventario inicial más las compras se obtiene el costo del material utilizado en la producción.

(G) VARIACIÓN DE LOS MATERIALES

La variación de los materiales son los cambios o las diferencias que puede presentar el costo del material al comparar un periodo con otro, esto según lo indican los siguientes autores. De acuerdo a Datar, Horngren y Rajan (2012, p. 236) aseguran que:

es la diferencia entre el precio real y el precio presupuestado, multiplicada por la cantidad real del insumo, como los materiales directos comprados o utilizados. Y en cuanto a la cantidad es la diferencia entre la cantidad real de insumos usados y la cantidad presupuestada de insumos permitidos para ese nivel de producción, multiplicada por el precio presupuestado del insumo.

Según la definición anteriormente expuesta, dicho autor indica que es la diferencia entre el precio realmente incurrido y el presupuestado o estimado, multiplicado por la cantidad del insumo obtenido tales como los materiales directos comprados o utilizados. En cuanto a la cantidad

es la diferencia entre lo realmente incurrido en cuanto a los insumos utilizados y lo que se estimó para la producción, multiplicada por el precio estimado del insumo.

Por otro lado, Luján (2009, p. 24) señala que es la diferencia entre el costo estándar de las cantidades reales y el costo real de los materiales. En cuanto a la cantidad resulta de emplear más o menos la cantidad que lo contemplado en los estándares estimados de materiales. Esta variación es la diferencia entre las cantidades realmente incurridas de materiales utilizados a precio estándar y el costo de los materiales.

Por consiguiente los autores coinciden en que la variación de precios en el costo de los materiales es la diferencia entre el precio estándar o presupuesto y el costo real de los materiales, mientras que para la cantidad de igual manera concuerdan en que es la diferencia entre la cantidad que se estimó emplear y lo que realmente se empleó en la producción.

Partiendo de lo expuesto anteriormente puede decirse que la variación de los materiales en relación al precio es la diferencia que hay entre el costo estimado o presupuestado por una entidad y el costo real que al final realmente se empleó en relación a los materiales. Mientras que la variación en cuanto a la cantidad es la diferencia que hay entre el material que se estimó emplear y lo que realmente se utilizó en el proceso productivo.

Sin embargo para efectos de esta investigación se siguió lo indicado por Datar, Horngren y Rajan (2012, p. 236) debido a que señalan que la variación del presente rubro es la diferencia entre lo realmente incurrido con lo presupuestado o estimado, por lo que se adaptó en su totalidad al área en estudio.

2.1.1.2. COSTO DE LA MANO DE OBRA

A continuación se presentan los fundamentos teóricos sobre la mano de obra necesaria para el desarrollo de la presente investigación comprendida por distintos autores lo cual fueron analizados y confrontados.

Según Polimeni y Otros (2005, p. 12), la mano de obra es el esfuerzo físico y mental empleado en la fabricación de un producto. Los costos de mano de obra se dividen en mano de obra directa y mano de obra indirecta.

Por otra parte Govea y Urdaneta (2014, p. 92), definen la mano de obra como el esfuerzo físico o mental relacionado con los trabajadores que intervienen directa o indirectamente en la transformación de la materia prima en producto terminado o en la prestación de un servicio.

Con referencia a los autores Polimeni y otros (2005) y Govea y Urdaneta (2014) estos coinciden en que al hablar de mano de obra se hace referencia al esfuerzo físico y mental empleado para la fabricación de un producto. De igual forma los autores coinciden que la intervención puede ser directa o Indirecta, en lo que el presente rubro se trata.

Sobre las bases de las ideas expuestas anteriormente, se puede inferir que la mano de obra como el talento humano que interviene en la elaboración de un producto o la prestación de un servicio empleando un esfuerzo físico y mental, de manera directa o indirecta. En este orden de idea se fijó posición con lo expuesto por Polimeni (2005) ya que se adapta mejor al tema en estudio ya que este indica que es el esfuerzo físico y mental empleado en la producción.

(A) MANO DE OBRA DIRECTA

Considerado uno de los principales elementos de los costos de producción, la mano de obra se clasifica en directa e indirecta, definiendo cada una encontramos:

Para Hansen y Mowen (2007, p. 40), la mano de obra directa es el trabajo que se asigna a los artículos y servicios que se están produciendo. Como sucede con los materiales directos, se puede utilizar la observación física para medir la cantidad de mano de obra empleada para elaborar un producto o servicio. Los empleados que convierten materias primas en un producto o que proporcionan un servicio a los clientes se clasifican como mano de obra directa.

Mientras tanto Govea y Urdaneta (2014, p. 95), definen la mano de obra directa como aquella que implica el esfuerzo físico utilizado en la producción de un producto o en la prestación de un servicio.

Partiendo de los supuestos anteriores, Hansen y Mowen (2007) y Govea y Urdaneta (2014) coinciden en que la mano de obra directa es aquella que interviene directamente en la fabricación de un producto o en la prestación de un servicio. Por otro lado Hansen y Mowen (2007) hace referencia que la mano de obra directa puede medirse a través de la observación física como se hace con los materiales directos.

Resumiendo, se puede decir que la mano de obra directa es aquella que interviene directamente en la producción de un producto o en la prestación de un servicio y que puede ser medida a través de la observación física. En este sentido se fija posición con Govea y Urdaneta (2014) lo cual indican que implica el esfuerzo físico utilizado en la producción, adaptándose la misma a la presente investigación.

(B) MANO DE OBRA INDIRECTA

Por otro lado y dentro del marco de clasificación, se define la mano de obra indirecta lo cual hace referencia a un tipo de desembolso que lleva a cabo las organizaciones según lo establecen los autores a continuación.

Para Rojas (2007, p. 44), la mano de obra indirecta, es aquella que se requiere dentro del proceso productivo pero que a diferencia de la mano de obra directa no ejerce directamente un esfuerzo dentro del

proceso de transformar la materia prima en un producto final. Por lo tanto no se le asigna directamente a un producto.

Por otro lado Govea y Urdaneta (2014, p. 95) definen la mano de obra indirecta como el esfuerzo mental aplicado a la producción y el cual está conformado por los salarios de los trabajadores que se encargan de la organización de los procesos, el diseño de nuevos productos, el rediseño de los productos ya existentes, la clasificación y el registro de los costos y la logística en general de la producción.

Atendiendo a estas consideraciones, Rojas (2007) y Govea y Urdaneta (2014) coinciden que la mano de obra indirecta no interviene de manera directa dentro del proceso de producción. A diferencia de Rojas (2007), Govea y Urdaneta (2014) se refieren a ella como el esfuerzo mental aplicado a la producción estableciendo una serie de ítem para facilitar la identificación de esta mano de obra.

En resumen, la mano de obra indirecta es aquella que no interviene en el proceso de transformación de la materia prima, pero es necesaria como apoyo al proceso de fabricación, dentro de ella se pueden incluir los costos administrativos, de diseño, organización de los procesos entre otros. En sentido, se fijó posición según lo expresado por Govea y Urdaneta (2014) ya que señalan que es el esfuerzo mental aplicado a la producción haciendo de la misma adaptable a la investigación.

(C) CONTABILIZACIÓN DE LA MANO DE OBRA

Considerada un elemento primordial en el proceso de producción, un punto importante a definir es la contabilización. Según lo indicado por Rojas (2007, p. 44) señala que la contabilización de la mano de obra en un sistema de costos, usualmente comprende tres actividades: control de tiempo, cálculo de la nómina total y asignación de los costos de la nómina.

(a) Control de Tiempo: Comúnmente son utilizados dos documentos fuentes en el control de tiempo: la tarjeta de tiempo y las boletas de trabajo. La función de este control, es mantener un registro de las horas trabajadas.

(b) Calculo de la nómina total: La nómina es un documento en el cual un empleador relaciona salarios, deducciones, valor neto pagado, aportes parafiscales y apropiaciones de los trabajadores que han laborado en un período determinado, ya sea por semana, quincena o mes.

(c) Asignación de los costos de la nómina: Adicionalmente el patrón está en la obligación de reconocer al trabajador unas prestaciones sociales, que por ley debe pagar en una cuantía y periodicidad, que el código sustantivo de trabajo detalla ampliamente.

Mientras Govea y Urdaneta (2014, p. 99), afirman que el registro y control de la mano de obra descansan específicamente en los departamentos de recursos humanos como encargado de la logística de reclutamiento, retiro y

todos los aspectos relacionados con la administración del personal y el departamento de contabilidad de costos el cual se encarga de la acumulación, clasificación, asignación, análisis y registro del costo y la cantidad de mano de obra que interviene en la producción, todos estos auxiliados ambos por las distintas secciones del área de producción.

Las ideas expuestas por los autores antes mencionados coinciden en que la contabilización de la mano de obra debe realizarse mediante procesos de administración de personal. En este sentido, Rojas (2007) se refiere a que este proceso está conformado por tres elementos a saber: Control de tiempo, cálculo de la nómina total y asignación de los costos de la nómina, sin definir ampliamente que departamento o quienes deben llevar dicho control.

Por otro lado Govea y Urdaneta (2014) consideran que la mano de obra debe ser controlada por la Administración de Personal y el Departamento de Contabilidad de Costos, ellos en conjunto se encargaran de realizar todos los procedimientos necesarios para determinar los costos de mano de obra.

Atendiendo a estas consideraciones, la contabilización de la mano de obra es un proceso que debe manejarse en conjunto entre los departamentos involucrados siendo la gerencia de recursos humanos el principal debido a que es el lugar donde se maneja toda la información con respecto al personal de la organización, mientras que el segundo departamento puede variar entre el departamento de costos o aquel que lleve el control directo de

la producción, coincidiendo de esta forma con lo indicado por Govea y Urdaneta (2014).

En este sentido, se fijó posición según lo expresado por Govea y Urdaneta (2014, p. 99) señalando que el registro y control de la mano de obra descansan específicamente en los departamentos de recursos humanos y en el de costo. Haciendo de la misma comprensible para la presente investigación.

(D) VARIACIÓN DE LA MANO DE OBRA

La mano de obra, por tratarse de elemento humano, sus variaciones pueden estar determinadas por elementos externos o internos de la organización. Para Lujan (2009, p. 25) las variaciones producidas en la mano de obra son:

(a) Variación de Tarifa: representa la diferencia entre la tasa real y la tasa estándar multiplicado por las horas reales trabajadas. Estas generalmente ocurren si se emplea mano de obra en mayor o menor cantidad de lo estipulado para el periodo.

(b) Variación de eficiencia: (cantidad) esta variación representa la diferencia entre las horas reales trabajadas y las horas estándar asignadas para un nivel de producción) multiplicada por la tasa estándar por horas.

En este sentido, se indica lo expresado por Polimeni y otros (2005, p. 435) lo cual hacen referencia que las variaciones de la mano de obra directa pueden dividirse en dos tipos los cuales son los siguientes:

(a) Variación de Precio (Tarifa) de la Mano de Obra: la diferencia entre la tarifa salarial real por hora y la tarifa salarial estándar por hora genera la variación del precio por hora de la mano de obra directa; cuando se multiplica por las horas reales de mano de obra directa trabajadas, el resultado es la variación total del precio de la mano de obra directa.

(b) Variación de la eficiencia de la mano de obra directa: la diferencia entre las horas reales trabajadas de mano de obra directa y las horas estándares permitidas de mano de obra directa, multiplicada por la tarifa salarial estándar por hora, es igual a la variación de la eficiencia de la mano de obra directa.

Ambos autores coinciden en que se presentan dos tipos de variaciones en cuanto a la tarifa y la eficiencia de la mano de obra, representando una diferencia entre lo real trabajado y lo estimado, que al ser multiplicado por la tarifa, genera las variaciones.

En efecto la mano de obra por ser un elemento del costo, la misma debe ser controlada, sin embargo las variaciones pueden ocurrir por un incremento salarial de los trabajadores conocido como Variación de Tarifa o un cambio en el tiempo u horas utilizadas para la producción también denominado Variación de Eficiencia, de acuerdo con lo definido por Polimeni (2005) por lo cual se fija posición con el presente autor ya que este lo divide

en variación de precio y eficiencia, obteniendo la mayor comprensibilidad del punto objeto de estudio.

(E) SUELDOS Y SALARIOS

Los sueldos y salarios son considerados las asignaciones o remuneraciones recibidas por el empleado por el desempeño de su cargo o actividad. Para Govea y Urdaneta (2014; p. 96) los sueldos y salarios representan las remuneraciones en dinero efectivo que una empresa cancela a sus trabajadores por la prestación de un servicio.

Por otro lado la Ley Orgánica del Trabajo, los trabajadores y las trabajadoras (2012) Art. 104. Define salario como la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en moneda de curso legal, que corresponda al trabajador o trabajadora por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extraordinarias o trabajo nocturno, alimentación y vivienda.

Ambas definiciones indicadas según los autores Govea y Urdaneta (2014, p. 96) y la Ley Orgánica para los Trabajadores y Trabajadoras (2012, art. 104) coinciden en que los sueldos y salarios es la remuneración recibida por el trabajador por la prestación de un servicio.

Por lo que sueldos y salarios se entiende como la retribución recibida por un empleado, como consecuencia de la prestación de un servicio, la misma puede ser recibida a diario, semanal, quincenal, mensual o en base a la producción, en tal sentido se siguió lo indicado por Govea y Urdaneta (2014) ya que los mismos exponen que la definición objeto de estudio es la contraprestación que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios, adaptándose a la presente investigación.

(E.1) TIPOS DE SALARIO

A continuación, se presentan los distintos tipos de salario en el cual las organizaciones pueden pagar dicha remuneración a sus trabajadores. Según lo indicado por los autores Govea y Urdaneta (2014; p. 97) lo cual establecen dos tipos de sueldos:

(a) Salario por tiempo indeterminado: es aquel donde el pago se realiza diario, semanal, quincenal o mensual.

(b) Salario a destajo, por producción o trabajo realizado: el salario se cancela en base a la producción y su característica principal es quien más produce más gana.

(E.2) INCENTIVOS SALARIALES

En este sentido se presenta lo relacionado a los incentivos salariales que le da el patrono a sus trabajadores según lo indican los siguientes autores, para Govea y Urdaneta (2014; p. 97) refieren que los

incentivos salariales representan en cierto grado un paliativo en la búsqueda de la satisfacción personal de los trabajadores, dándole sentido de pertenencia hacia la empresa, lo cual si se quiere representa un aspecto de gran valía en el logro de los objetivos mutuos empresa-empleado.

(F) RUBROS QUE CONFORMAN EL COSTO DE LA MANO DE OBRA

El presente punto está relacionado a los rubros que conforman el costo de la mano de obra según lo indican los autores, Govea y Urdaneta (2014; p. 99) refieren: el Estado Venezolano en búsqueda de satisfacer las necesidades del colectivo, ha implementado una serie de tributos, conocidos también como contribuciones parafiscales, las cuales como su nombre lo indica son paralelas al fisco, es decir, son de carácter obligatorio pero están dirigidas específicamente a contribuir con el financiamiento en materia de salud, vivienda y educación.

Estas forman parte de los beneficios sociales y la responsabilidad que el Estado delega a las empresas en general, y entre las cuales se pueden mencionar, el Seguro Social Obligatorio (S.S.O.), el Régimen Prestacional de Empleo (R.P.E.), el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat o Fondo Obligatorio de Ahorro para la Vivienda (R.P.V.H. o F.A.O.V.) y el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (I.N.C.E.S.), como parte de las obligaciones laborales.

2.1.1.3. COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

Cuando se habla de costos indirectos de fabricación se hace referencia a los costos que se puedan presentar en una empresa u organización. De acuerdo con Govea y Urdaneta (2014, p. 123) los costos indirectos, son el conjunto de desembolsos o gastos indirectos que por su naturaleza no pueden ser pesados, medidos o contados, en otras palabras, no pueden ser identificados con ningún bien, producto, departamento o servicio para asignarle un valor y cargarlo a un bien, un producto, departamento o servicio en particular.

Según Hansen y Mowen (2007, p.40) todos los costos de producción diferentes de los materiales directos y de la mano de obra directa se agrupan en una categoría denominada costos indirectos. La categoría de los costos indirectos contiene una amplia variedad de conceptos. Se necesitan muchos insumos además de la mano de obra directa y de los materiales directos para elaborar los productos. Los materiales directos que forman una parte insignificante de un producto final se incluyen por lo general dentro de la categoría de costos indirectos como un tipo especial de material indirecto.

Con lo ya expuesto entre los dos autores, se puede decir, que ambos coinciden en explicar que los costos indirectos de fabricación no pueden ser identificados debidamente.

Al analizar los dos conceptos desarrollados anteriormente se puede interpretar que dichos costos no se pueden cargar ni identificar directamente con un trabajo en específico y que también son bienes naturales semielaborados o elaborados de caracteres complementarios, así como servicios personales, públicos y generales.

Ante lo expuesto por los autores, la interpretación de Govea y Urdaneta (2014) posee mejor redacción ya que exponen en términos más entendibles, indicando que son el conjunto de desembolsos que por su naturaleza no pueden ser presados, medidos o contados, haciendo de la misma comprensible para el presente trabajo.

(A) COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN VARIABLES

Los costos indirectos de fabricación variables es una de las categorías de los costos indirectos de fabricación que surge a partir del comportamiento que poseen con respecto a la producción según lo indican los distintos autores a continuación. Con lo mencionado por Polimeni (2001, p. 124 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 124) estos cambian en proporción directa al nivel de producción, dentro de un rango relevante. Ejemplo: los materiales indirectos y la mano de obra indirecta.

Según Hansen y Mowen (2007, p. 70) se definen como aquellos que varían en forma total en proporción directa a los cambios en el generador de

actividad. Los costos variables también se representan por una ecuación lineal.

Estos autores coinciden en explicar que dichos costos cambian dependiendo de la proporción directa con respecto al nivel de producción que han sido expuestos.

Al observar estas teorías podría decir, que los costos indirectos de fabricación variable van a variar dependiendo del grado de la actividad o producción en donde se están reflejando, y estos variarían dentro de un rango relevante en proporción directa a los cambios reflejados.

De acuerdo con la definición de los autores mencionados anteriormente, la redacción de Hansen y Mowen (2007) tiene mayor relevancia y entendimiento ya que plasma en palabras más técnicas lo que son los costos indirectos de fabricación variable, señalando que varían en proporción directa a los cambios de la actividad.

(B) COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN FIJOS

Estos costos son aquellos que permanecen constantes dentro de un rango relevante y es otra clasificación de los costos indirectos de fabricación. Con lo indicado por Polimeni (2001, p.12, citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 124) señala que permanece constante dentro de un rango relevante. Ejemplo: los impuestos a la propiedad y el arrendamiento de edificio de fábrica.

Por otro lado, según lo indicado por Hansen y Mowen (2007, p. 68) lo definen como aquellos que en total son constantes dentro del rango relevante a medida que varía el nivel del generador de la actividad.

En esta definición dichos autores explican que los costos indirectos de fabricación fijos van a estar constante, es decir, estarán presentes a medida que varía los niveles de la producción. Es por ello que ambos coinciden que dichas definiciones.

De acuerdo con lo ya explicado los costos indirectos de fabricación fijos, son aquellos que siempre estarán y permanecerán dentro de los niveles de la producción, así dicha producción este en constante movimiento. Por consiguiente se tomó lo expuesto por Hansen y Mowen (2007, p. 68) debido a que presenta una definición adecuada para el desarrollo de la presente investigación.

(C) COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN MIXTOS

Este costo es la última categoría en la cual se dividen los costos indirectos de fabricación y es una combinación entre los variables y los fijos. Según Polimeni (2001, p.124, citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 124) poseen características entre los costos indirectos de fabricación variable y los costos indirectos de fabricación fijos, ya que no son totalmente variables ni totalmente fijos para propósito de planeación y control, estos costos deben separarse en sus componentes fijos y variables. Ejemplo: el servicio telefónico de fábrica es un tipo de costo de fabricación mixto.

De acuerdo con Hansen y Mowen (2007, p. 72) los costos mixtos son aquellos que tienen un componente tanto fijo como variable. Por ejemplo, a los representantes de ventas se les paga con frecuencia un salario más una comisión.

Los autores anteriormente mencionados coinciden en su totalidad al indicar que este tipo de costo poseen características tanto del costo indirecto de fabricación variable, como el de costo de fabricación fijo, pero también difieren ya que según Polimeni estos costos deben separar sus componentes fijos y variables para propósito de planeación y control, mientras que Hansen y Mowen solo mencionan los componentes que poseen pero no que deben ser separados.

Por lo anteriormente mencionado, los costos indirectos de fabricación mixtos tienden a tener similitudes ya que poseen características tanto de los costos indirectos de fabricación variable como de los costos indirectos de fabricación fijos, pero para propósito de planeación y control deben separar sus componentes tanto variables como fijos. En esta ocasión la interpretación de Hansen y Mowen (2007) es más implícita, redactan la definición de una manera más sencilla, señalando que tienen un componente tanto fijo como variable.

(D) CONTABILIZACIÓN DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

La contabilización de los costos indirectos de fabricación se basa en la manera de cómo se debe reflejar en términos monetarios en valor de dichos costos de un bien o de un producto o de la prestación de un servicio.

Según Govea y Urdaneta (2014, p.132) la contabilidad de costos se basa en la estimación de la cantidad y el valor en términos monetarios de los elementos a utilizar en la fabricación de un bien, de un producto o la prestación de un servicio, los cuales al finalizar el proceso de producción se compara con los costos incurridos a fin de determinar las variaciones en precio y cantidad de materiales y mano de obra, así mismo, es de hacer notar que entre los más resaltantes se encuentran los costos indirectos de fabricación, que por su condición de costos comunes son aplicables a toda la producción.

De acuerdo a Polimeni (2005, p. 134) Las compañías manufactureras comúnmente utilizan una hoja de costos indirectos de fabricación departamentales para el análisis de los costos indirectos de fabricación. Cada departamento mantiene una hoja de costos departamentales, que constituye un libro auxiliar de la cuenta de control de costos indirectos de fabricación. Estas hojas son registros detallados del valor total de los costos indirectos de fabricación realmente incurridos por cada departamento. La reconciliación de

los libros de control y auxiliares debería realizarse a intervalos regulares.

En base a los autores anteriormente mencionados, se indica que la contabilización de los costos indirectos de fabricación es muy importante, ya que a través de esta se puede determinar y estimar los valores monetarios de todos los elementos que se van a utilizar o a fabricar, así como también llevar un control de dichos costos indirectos de fabricación de acuerdo al departamento en que se incurren.

Con lo ya mencionado se tomó lo expuesto por Polimeni (2005) debido a que define el punto a estudiar de manera más amplia dando un mejor entendimiento y comprensión sobre la contabilización de los costos indirectos de fabricación, señalando que los departamentos deben de mantener una hoja de costos donde se verifique los registros detallados del mismo, adaptándose a la presente investigación.

(E) DETERMINACIÓN DE LA TASA DE APLICACIÓN DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

La tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación es aquella que se debe calcular al inicio de cada año. Por consiguiente, Polimeni (2001, p. 127 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 129) considera que una vez conocido el nivel de producción estimado y los costos indirectos de fabricación totales estimados, podrá calcularse la

tasa predeterminada de la aplicación de los costos indirectos de fabricación para el periodo.

Por lo general la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación se fijan en bolívares fuertes por unidad de actividades estimadas en algunas bases. La tasa de aplicación, está comprendida por un numerador, que sea el nivel de la base estimada en la actividad.

De acuerdo con Hansen y Mowen (2007, p. 122) las tasas predeterminadas se calcula al inicio del año dividiendo los costos indirectos anuales presupuestados entre el nivel anual del generador presupuestado. Las tasas predeterminadas se utilizan porque los costos indirectos y la producción se incurren con frecuencia de manera no uniforme en el transcurso del año, y no es posible esperar hasta el final del mismo para calcular las asignaciones reales del costo indirecto, ya que los administradores necesitan la información del costo unitario del producto de manera continua.

Estos autores coinciden en que para calcular la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación es necesario conocer el nivel de la producción y los costos indirectos estimados totales, la misma se debe calcular al principio del periodo ya que no es necesario esperar que culmine el periodo para saber los costos reales de los costos indirecto.

En referencia con lo antes expuesto, la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación se puede saber los costos unitarios de cada

producto de una manera continua, debido a que de esta manera se puede tomar decisiones. De igual manera este se calcula dividiendo los costos indirectos anuales presupuestados entre el nivel anual del generador presupuestado.

Para fines de la presente investigación se siguió lo expuesto por Hansen y Mowen (2007, p. 122) ya que presenta una mejor explicación del término a estudiar, el presente autor señala que las tasas predeterminadas se calcula al inicio del año dividiendo los costos indirectos estimados con el generador presupuestado. Adaptándose de esta manera a la empresa objeto de estudio.

(F) VARIACIÓN DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

A través de esta definición se reflejara la manera de como variaran los costos indirectos de fabricación y como son esas variaciones. De acuerdo a Hansen y Mowen (2007, p. 396) En el caso de los materiales directos y de la mano de obra directa, las variaciones totales se clasifican en variaciones en precio y eficiencia. La variación total en costos indirectos, la diferencia entre los costos indirectos aplicados y reales, también se clasifica con base en variaciones componentes. El número de variaciones componentes calculado depende del método de análisis de variaciones que se utilice.

Con lo mencionado por Polimeni (2001, p. 135 citado por Govea y Urdaneta 2014 p. 132) la diferencia entre los costos indirectos de fabricación aplicados y los costos indirectos de fabricación reales se conoce como

variación la cual para efectos del análisis de su origen se pueden separar de la siguiente forma:

(a) Variación en precio: cuando una compañía gasta realmente más o menos de lo previsto en los costos indirectos de fabricación, se dice que hay variación en precio.

(b) Variación en eficiencia: esta nace cuando los trabajadores son más o menos eficientes que lo planeado, es decir, los trabajadores pueden gastar más tiempo que el esperado para generar la producción, por consiguiente el equipo utilizado para generar la producción debe funcionar más tiempo de lo que debería, lo que aumentaría el total de los costos indirectos de fabricación porque se incurriría innecesariamente en mayor consumo de combustible y otros costos relacionados con el equipo.

(c) Variación del volumen de producción: surge cuando el nivel de actividad utilizado para calcular la tasa predeterminada de aplicación de los costos indirectos de fabricación es diferente del nivel de producción real logrado. Una variación en el volumen de producción constituye un fenómeno de los costos indirectos de fabricación fijos que resulta de tener que aplicar estos a la producción como si fuera un costo variable con el fin de determinar el costo de un producto.

Los autores anteriormente mencionados coinciden en que el origen de las variaciones de los costos indirectos de fabricación puede ser por el precio, eficiencia o el volumen de producción, básicamente al

reflejar una diferencia entre los costos indirectos de fabricación presupuestados y los reales o aplicados.

Dicho de otro modo, la variación de los costos indirectos de fabricación puede originarse del precio que es la diferencia entre los costos indirectos de fabricación presupuestado con lo real, en relación a la eficiencia nace por una desigualdad entre lo producido por los trabajadores y la capacidad del equipo, finalmente en cuanto al volumen de producción es la parte residual entre la tasa predeterminada de aplicación de los costos indirectos de fabricación con el nivel de producción realmente logrado.

En esta ocasión se tomó lo expuesto por Polimeni (2001, p. 135 citado por Govea y Urdaneta 2014 p. 132) debido a que define y refleja mejor lo que son las variaciones en los costos indirectos de fabricación, indicando varios tipos según su origen tal como lo es en el precio, eficiencia y volumen, adaptándose la misma a la presente investigación.

2.1.1.4. SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS

Son diferentes sistemas en la que una organización puede acumular sus costos dependiendo de su proceso de fabricación. Según Polimeni (2005, p. 44) “es la recolección organizada de datos de costo mediante un conjunto de procedimientos o sistemas”. El autor anteriormente

mencionado indica que es a recolección de datos mediante procedimientos de manera organizada.

Por otro lado, Hansen Mowen (2007, p. 186) “se refieren al reconocimiento y registro de los costos. El contador de costos necesita desarrollar documentos fuente que mantenga un seguimiento de los costos a medida que estos ocurren”. En tal sentido, este lo define como la identificación y registro de los costos para poder llevar un seguimiento de los costos a medida que estos se vayan originando.

Los autores anteriormente mencionados coinciden al indicar que el sistema de acumulación de costos son una recolección o reconocimiento que luego serán registrados de forma ordenada mediante un sistema en el momento en que ocurre.

En función a lo expuesto por los autores se puede definir como un procedimiento mediante el cual recopila información y la ordena por medio del registro de forma ordenada y en el momento en que ocurre para su adecuado reconocimiento en relación a los costos, lo cual es fundamental para un control del mismo.

Para efectos de la presente investigación se siguió lo expuesto por Polimeni (2005, p. 44) en relación a la definición antes planteada, debido a que presenta una idea clara para el desarrollo del trabajo, refleja de forma sencilla el concepto a estudiar lo cual es importante para una mayor comprensión del mismo, expresando que es la recolección organizada de

datos relacionado a los costos, haciendo de la misma útil y adaptable para el desarrollo del trabajo.

(A) POR PROCESO

Es un tipo de sistema de acumulación de costo que puede aplicar una entidad para poder llevar un control de los mismos de acuerdo a las características que contempla dicho sistema para un proceso productivo específico. Al respecto, Polimeni (2005, p. 48) indica:

este sistema se utiliza cuando los productos se manufacturan mediante técnicas de producción masiva o procesamiento continuo. El costeo por proceso es adecuado cuando se producen artículos homogéneos en grandes volúmenes. En un sistema de costeo por procesos, los tres elementos básicos del costo de un producto (materiales directos, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación) se acumulan según los departamentos o centros de costos. El costo unitario se calcula para un departamento dividiendo el costo total acumulado en la cuenta de inventario de trabajo en proceso de ese departamento por la cantidad de sus unidades procesadas y antes de su transferencia a un departamento subsecuente, el costo unitario total del producto terminado es la suma de los costos unitarios de todos los departamentos.

En tal sentido, el autor anteriormente mencionado señala que dicho sistema es utilizado cuando los productos se elaboran mediante técnicas de producción masiva. Este es adecuado cuando se producen artículos con características iguales u homogéneas en grandes cantidades. En dicho sistema los tres elementos básicos del costo de producción se acumulan según los departamentos o centros de costos.

En relación a Hongren y otros (2007, p. 99 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 170) “en el sistema de costeo por proceso, el objeto de costo son unidades idénticas o similares de un producto o servicio. En cada periodo, el sistema de costos por proceso divide los costos totales de producir un producto o servicio idéntico o similar entre el número total de unidades producidas para obtener un costo unitario, donde este costo unitario es el costo promedio que se aplica a cada una de las unidades idénticas o similares producidas en el periodo”.

En este sentido, dicho autor indica que el mismo se lleva a cabo cuando se elaboran unidades idénticas o similares de un producto o servicio. Este se divide los costos totales de producción entre el número total de unidades producidas para calcular el costo unitario, donde ese monto es aplicado a cada una de las unidades idénticas o producidas en el periodo.

Los autores anteriormente mencionados coinciden en que un sistema de acumulación de costos por proceso se lleva a cabo en el momento en que se fabrica un producto similar a otro o que tengan ciertas características en común. Y aunado a lo planteado en el principio los autores Hongren y otros (2007, p. 99 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 170) señalan que para esto se toma los costos totales de producir un producto similar entre el número total de unidades producidas para obtener un costo unitario, donde ese costo unitario es un monto promedio para producir un producto similar al mismo.

En base a lo planteado por los autores, un sistema de acumulación de costo por proceso es aquel que se lleva a cabo cuando uno o más productos o servicios tienen un proceso de fabricación similar al original, donde se procesan en grandes cantidades y en forma continua a través de una serie de pasos de producción.

Para fin de esta investigación se siguió lo expuesto por Polimeni (2005, p. 48) debido a que define de forma amplia y detallada lo relacionado al término a investigar, donde da un mayor entendimiento y ofrece una mejor comprensión del mismo, indicando que dicho sistema es ideal para aquellas empresas que manufacturan por lotes de producción o grupos, haciendo de la misma adaptable a la empresa objeto de estudio.

(B) POR ORDEN ESPECÍFICA

Por orden específica es un tipo de sistema de acumulación de costo que puede registrar una organización para controlar los costos. En este sentido, Pérez (1999, p. 159 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 162) el sistema de acumulación de costos por órdenes de producción, se caracteriza por la posibilidad de lotificar y subdividir la producción de acuerdo con las necesidades graduales establecidas por la dirección de la fábrica o por el departamento de planeación de producción e inventarios.

Para iniciar cualquier actividad productiva se requiere de una orden de producción específica en la cual se establecerá la cantidad y características de los productos a elaborar, independientemente de que sean para reponer

las existencias de inventario de productos terminados o para atender pedidos específicos de los clientes.

Por otro lado, Polimeni (2005, p. 47) señala que este sistema es más adecuado cuando se manufactura un solo producto o grupo de productos según las especificaciones dadas, es decir, cada trabajo es “hecho a la medida” según el precio de venta acordado que se relaciona de manera cercana con el costo estimado.

En un sistema de costeo por órdenes de trabajo los tres elementos básicos del costo de un producto (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) se acumulan de acuerdo con la identificación de cada orden. Se establece cada una de las cuentas de inventario de trabajo en proceso para cada orden y se cargan con el costo incurrido en la producción de las unidades ordenadas específicamente.

El costo unitario para cada orden se calcula dividiendo el costo total acumulado por el número de unidades de la orden en la cuenta de inventario de trabajo en proceso una vez terminada y previa a su transferencia al inventario de artículos terminados.

Los autores coinciden al plantear que el sistema de acumulación de costos por órdenes de trabajo se lleva a cabo en el momento en que se fabrica un producto o un grupo del mismo con características particulares establecidas bien sea por la alta gerencia o por los clientes.

De esta manera el sistema de acumulación de costos por órdenes específicas es un sistema que se lleva a cabo principalmente en empresas

donde se elaboran o fabrican artículos con características particulares que son establecidas por la misma administración o por sus clientes, donde el precio se relacionara directamente con el costo estimado que conlleva a elaborar dicho producto.

Para la presente investigación se siguió lo expuesto por Polimeni (2005, p. 47) ya que el autor define claramente el concepto a estudiar lo cual es importante para un entendimiento detallado y bien planteado por lo que indica el autor, generando la mayor comprensión y el mejor entendimiento.

3. SISTEMA DE VARIABLES

3.1. DEFINICIÓN NOMINAL

Costos de Producción

3.2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL

Son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en producto terminado. (Ramírez, 2005, p. 35 citado por Govea y Urdaneta 2014, p. 37).

3.3. DEFINICIÓN OPERACIONAL

Son los que se generan en la empresa Maryforma, C.A. en el proceso de transformar la materia prima en fajas post operatorias.

Esta variable fue medida a través del instrumento diseñado por los investigadores, (2015) tomando como referencia las dimensiones e indicadores del cuadro de operacionalización de la variable.

Cuadro 1
Operacionalización de la Variable

Objetivo General: Evaluar los costos de producción de fajas post operatorias de la Empresa Maryforma, C.A.			
Objetivos Específicos	Variable	Dimensión	Indicadores
Evaluar el costo del material utilizado en la producción de fajas post operatorias en la Empresa Maryforma, C.A.	Costos de Producción	Costo del material	Material Directo Material Indirecto
Evaluar el costo de la mano de obra empleada en la producción de fajas post operatorias en la Empresa Maryforma, C.A.		Costo de la Mano de obra	Mano de Obra Directa Mano de Obra Indirecta
Evaluar los costos indirectos aplicados en la producción de fajas post operatorias en la		Costos Indirectos	Variables Mixtos Fijos
Evaluar el sistema de acumulación de costos utilizado en la producción de fajas post operatorias en la Empresa Maryforma, C.A.		Sistema de acumulación de costos	Por proceso Por Orden específica
Establecer comparación entre los costos de producción de las fajas post operatorias para el tercer y cuarto trimestre del 2015 en la Empresa Maryforma, C.A.		Este objetivo será alcanzado mediante una tabla comparativa.	

Fuente: **Los investigadores (2015)**