

Asignación de costos en las comercializadoras mayoristas de medicamentos

JORGE A. TORRES-STACOFSHKI^a
MARYSELA COROMOTO MORILLO-MORENO^b

pp. 33-53

RESUMEN Este artículo tiene como finalidad describir, en el marco de los sistemas de costos, los procesos de asignación de costos utilizados en las empresas mayoristas de medicamentos del estado Mérida, concentradas en su mayoría en el municipio Alberto Adriani, y su efecto en la toma de decisiones y las operaciones. Se desarrolló una investigación descriptiva, de campo, basada en un diseño no experimental de un estudio de casos. Se concluye que el cálculo de la rentabilidad por sucursales, en el marco del sistema de costos total utilizado por estas empresas, es arbitrario debido a la asignación de gastos indirectos, con base en el nivel de ventas por unidades físicas desde la unidad central a cada sucursal, lo que distorsiona las utilidades. Se recomienda, para fines externos, la asignación de costos de acuerdo con bases generadoras observables o generadores de costos que midan el consumo de recursos o los esfuerzos de la unidad central sobre una sucursal, en el marco del sistema de costeo absorbente. Para evaluar internamente la gestión de las sucursales se recomienda no asignar gastos indirectos, según lo planteado en el sistema de costeo directo.

PALABRAS CLAVE comercialización, contabilidad de gestión, costos, decisiones, medicamentos.

HISTORIA DEL ARTÍCULO

¿CÓMO CITAR?:

Torres-Stacofshki, J. & Morillo-Moreno, M. C. (2016). Asignación de costos en las comercializadoras mayoristas de medicamentos. *Perspectiva Empresarial*, 3(1), 33-53. <http://dx.doi.org/10.16967%2Frpe.v3n1a4>

RECIBIDO: 6 de septiembre de 2015

APROBADO: 2 de febrero de 2016

CORRESPONDENCIA:

Marysela Morillo-Moreno, Av. Las Américas, Campus Universitario: Núcleo La Liria, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Edificio F, Piso 2, Departamento de Contabilidad y Finanzas. Mérida, estado Mérida, Venezuela. Código postal 5101.

^a *Magister Scientiae en Administración, gerente de Planificación Financiera de la Corporación Drolanca, Venezuela. Correo electrónico: jatorres@drolanca.com*

^b *Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, profesora titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela. Correo electrónico: morillom@ula.ve*

Cost allocation in wholesale drug trade

ABSTRACT This paper undertook to describe cost allocation processes used in wholesale drug companies, in the context of cost systems, in the State of Merida – mostly focusing on Alberto Adriani municipality – and its effect in decision making and operations. Descriptive, field research was conducted, based on a non-experimental design of a case study. It is concluded that the calculation of per-branch profitability is arbitrary under the system of total costs used by these companies due to allocation of overhead costs. Such allocation is made based on the level of sales of physical units from headquarters to each branch, which disrupts profits. It is recommended to carry out cost allocation for external purposes in accordance with observable generation bases, or cost drivers which measure consumption of resources or the efforts made by headquarters for a specific branch, under the absorption costing system. Overhead cost allocation is not recommended in order to conduct internal evaluation at branches, in pursuance of the provisions in the direct cost system.

KEYWORDS management accounting, marketing, costs, decisions, drugs.

¿CÓMO CITO EL ARTÍCULO? HOW TO CITE THIS PAPER?

CHICAGO:

Torres-Stacofshki, Jorge y Morillo-Moreno, Marysela. 2016. "Asignación de costos en las comercializadoras mayoristas de medicamentos". *Perspectiva Empresarial* 3(1): 33-53. <http://dx.doi.org/10.16967%2Frpe.v3n1a4>

MLA:

Torres-Stacofshki, Jorge y Morillo-Moreno, Marysela. "Asignación de costos en las comercializadoras mayoristas de medicamentos". *Perspectiva Empresarial* 3.1 (2016): 33-53. Digital. <http://dx.doi.org/10.16967%2Frpe.v3n1a4>

Distribuição dos custos nas grandes fornecedoras de medicamentos

RESUMO Este artigo tem como finalidade descrever, na abordagem dos sistemas de custos, os processos de distribuição de custos utilizados nas grandes empresas fornecedoras de medicamentos no estado de Mérida, concentradas em sua maioria na cidade de Alberto Adriani, e suas consequências na tomada de decisões nas operações. Se desenvolveu uma pesquisa descritiva, em campo, baseada num plano não experimental de um estudo de caso. Se conclui que o cálculo da rentabilidade por lojas, baseado do sistema de custos totais utilizado por estas empresas, é arbitrário devido à distribuição de gastos indiretos, com base no nível das vendas por unidades físicas partindo da unidade central à loja, o qual distorce as utilidades. Recomenda-se, para fins externos, distribuir os custos de acordo com bases geradoras observáveis ou geradoras de custos que meçam o consumo de recursos ou dos esforços da unidade central sobre uma loja, baseado no sistema de custeio absorvente. Para avaliar internamente a gestão das lojas, recomenda-se não colocar gastos indiretos, segundo exposto no sistema de custeio direto.

PALAVRAS CHAVE contabilidade de gestão, comercialização, custos, decisões, medicamentos.

Introducción

La constante evolución de las organizaciones comerciales y financieras ha impulsado el surgimiento de nuevas técnicas, herramientas y sistemas de información que permiten alcanzar la supervivencia, la maximización de utilidades y el crecimiento. Para el alcance de estos objetivos, las empresas deben contar con una adecuada y eficiente gestión de costos, ya que el éxito de las mismas se fundamenta en decisiones acertadas. Con base en estas premisas, se hace evidente la importancia de conocer detalladamente los sistemas de cálculo y control de costos internos, así como la asignación o imputación de costos entre los diferentes componentes de la organización (unidades centrales o corporativas y centros de distribución) a fin de optimizar los procesos de asignación de costos, con el consiguiente mejoramiento de las funciones gerenciales de la empresa.

Según Gonzales & Morillo (2013), citando a Sierra (2002), el 90% de las pequeñas y medianas empresas desconoce la estructura de costos y la situación financiera de cada una de sus unidades de negocio o productos; solo tiene información sobre la situación financiera general de la empresa, producto de los inadecuados sistemas de costos manejados. Morillo (2005) afirma que la gerencia de estas empresas, al no considerar los costos de las unidades de negocio por separado, pueden tomar decisiones incorrectas como la eliminación de unidades o actividades aparentemente poco rentables, entre otras decisiones de reducción de costos inadecuadas; tampoco pueden optimizar el uso de los recursos ni realizar proyecciones de costos por unidades de negocios al no conocer sus costos reales con exactitud, lo cual obstaculiza el proceso de control. Según Jones, Werner, Terrel & Terrel (2001), los problemas surgen de la ausencia de un sistema de costos adecuado, cuando se toman decisiones sin considerar la estructura de costos, cuando la misma es incompleta o errónea, o cuando no se prepara adecuadamente la información sobre un segmento particular de la empresa, conocido como informes de segmento, en inglés *segment reporting*¹.

Para la Cámara de la Industria Farmacéutica (Cifar, 2014), en lo concerniente a las comercializadoras mayoristas de medicamentos y, en general, en todas las empresas de la cadena farmacéutica venezolana –empresas de carácter estratégico para la calidad de vida de la población de cualquier país–, se observa una situación constante de fuertes presiones dictaminadas por políticas fiscales y económicas cada vez más agresivas, tales como la Ley Orgánica de Precios Justos, aprobada en sesión de la Asamblea Nacional a inicios del 2014 y el control y la regulación de precios de los medicamentos. Según Cifar (2014), estos factores afectan a la industria farmacéutica, la cual enfrenta la invariabilidad de precios de 1.144 productos desde el año 2003, y de ese universo de productos, el 80% posee un precio máximo de venta al público inferior a Bs. 20, y apenas el 5% de ellos supera los Bs. 50, mientras que el precio promedio de los productos fuera de esta lista y que poseen mayor rotación es de Bs. 35.

Según Morillo (2005), en cualquier organización cuando se manejan ingresos constantes, producto del control o regulación de precios, una alternativa viable para mejorar las utilidades y asegurar la supervivencia a corto plazo de la empresa es la del control de costos. Es por ello que la necesidad de información y de una asignación de costos adecuada no solo obedece a causas internas sino también a causas externas; las internas tienen que ver con las necesidades de incrementar o mantener el margen de utilidad de la empresa cuando los ingresos son constantes, y las externas, con la creación de ventajas competitivas; en palabras de Shank & Govindarajan (1995), crear un mayor valor ante los consumidores a cambio de un precio similar al de la competencia (estrategia

sus estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera” considerando que un segmento de operación es un componente de una entidad: “(a) que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos (incluidos los ingresos de las actividades ordinarias y los gastos por transacciones con otros componentes de la misma entidad), (b) cuyos resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento; y (c) sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada” (Federación de Contadores Públicos de Venezuela, 2014).

1 Incluso para fines externos, o como parte de la contabilidad financiera, en Venezuela las organizaciones deben presentar información financiera por segmento de operación, según la Norma Internacional de Información Financiera 8 (NIIF-8), atendiendo al principio básico de que: “Una entidad revelará información que permita que los usuarios de

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

En el sector farmacéutico venezolano participan tres tipos de agentes: los laboratorios, las droguerías (empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos) y las farmacias. Los laboratorios se encargan del procesamiento de materias primas para la producción de medicamentos, del empaque de sus productos y del traslado a los distritos mayoristas del país. Las droguerías, son las comercializadoras mayoristas, cumplen la función de distribuir los medicamentos desde sus almacenes hasta los detallistas. Finalmente, las farmacias y expendios se encargan de almacenar y vender al detal los productos farmacéuticos. De esta manera las droguerías o comercializadoras mayoristas adquieren los medicamentos de los laboratorios para luego venderlos a las farmacias (Cifar, 2014).

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

Las droguerías, como empresas del sector farmacéutico, se caracterizan por operar con unidades centrales o corporativas donde se concretan todas las acciones que se deben realizar dentro de los planes operativos anuales de la empresa; dichas unidades corporativas dictan las líneas de cumplimiento que deben seguir las sucursales o centros de distribución. Las sucursales, o centros de distribución, ubicadas en distintas localidades geográficas del país, generan costos e ingresos, mientras que las unidades centrales o corporativas, como unidades o entes corporativos centralizados no generan ingresos por comercialización, pero sí poseen una estructura de costos considerable por el apoyo funcional que prestan a toda la organización, y cuya única función es coordinar y establecer las políticas y estrategias gerenciales de la organización.

En el ámbito local, en el estado Mérida, existen tres empresas dedicadas a la comercialización mayorista de productos y derivados farmacéuticos, concentradas en su mayoría en el municipio Alberto Adriani. Se trata de la Corporación Drolanca C.A. (Drolanca), la Droguería Farmacéutica Andina

C.A. (Drofandi C.A.) y la Droguería Mérida, C.A. (Sucursal de la Corporación Belloso, C.A., Cobeca). Las dos primeras ubican su sede central en la ciudad de El Vigía, municipio Alberto Adriani, mientras que la tercera se localiza en la ciudad de Mérida, municipio Libertador. Todas estas empresas comercializan al por mayor productos farmacéuticos terminados, y, según Moreno (2012), presentan una sintomatología compartida, pues aunque para calcular la rentabilidad general de la empresa las ventas generadas por todas las sucursales o distribuidoras ubicadas en el centro, oriente y occidente del país se agrupan en un total general junto con los costos incurridos en las mismas y en las unidades centrales o corporativas, estas empresas se caracterizan porque no conocen con exactitud sus estructuras de costos por sucursales, puesto que a estas se les imputan costos generados por las unidades centrales corporativas que no generan ingresos pero sí gran cantidad de costos (Moreno, 2012). Adicionalmente, según Cifar (2014), en la cadena del sector farmacéutico (laboratorios, droguerías y farmacias) las empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos (droguerías) son las que presentan menores márgenes de rentabilidad.

Objetivo de la investigación

Por lo anteriormente expuesto, y en razón de los escasos márgenes de rentabilidad obtenida en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos, según Cifar (2011), es pertinente describir, en el marco de los sistemas de costos, los procesos de asignación de costos utilizados en las empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos del municipio Alberto Adriani, del estado Mérida, en vinculación con la toma de decisiones y las operaciones, con el fin de aplicar los principios o fundamentos teóricos asociados a la contabilidad de costos como herramienta de gestión para la adecuada toma de decisiones, que permitirá percibir la verdadera rentabilidad de las unidades de negocios de acuerdo con las necesidades de cada decisión.

Conocer el funcionamiento del sistema de costos podría mejorar el análisis de la rentabilidad de las empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos mediante la formulación de variables de asignación o imputación de costos acordes con las diferentes actividades comerciales que guíen la toma de decisiones. Igualmente, se podría determinar mediante la gestión de costos qué tan

rentable resulta cada unidad de negocio, o en cuál de estas es más beneficioso invertir, si es conveniente invertir en otras futuras o si es necesario fusionar algunas de ellas, al proporcionar conocimiento sobre las sucursales o distribuidoras más rentables. En segundo lugar, conocer los costos de cada unidad podría facilitar el establecimiento de criterios para controlarlas y manejar con mayor eficiencia sus recursos; de esta manera, a partir de la mejora continua en los procesos, se podrían mejorar a su vez los niveles de rentabilidad mediante la reducción de los gastos y costos.

Revisión de la literatura

Una organización solo puede actuar con éxito si mantiene un óptimo control sobre sus costos. Debe conocer con precisión cuánto le cuesta fabricar su producto o proporcionar sus servicios.

En este sentido, la *contabilidad de costos* mide, analiza y reporta información monetaria y no monetaria relacionada con los costos de adquisición o uso de los recursos dentro de una organización. El cálculo del costo de un producto es una función de la contabilidad de costos, que responde a las necesidades de evaluación de inventarios de la contabilidad financiera, así como a las necesidades de toma de decisiones de la contabilidad de costos; por ejemplo, la decisión de cómo asignar los precios a los productos, y la elección de cuáles de ellos se deberán promover (Horngren, Datar & Rajan, 2012). A partir de lo anterior, la contabilidad de costos proporciona a las empresas la posibilidad de determinar el costo de producir y vender cada artículo o de prestar un servicio, de tal forma que la gerencia pueda ejercer un control efectivo y eficiente de los recursos que tiene a su disposición, ya que cuenta de manera inmediata con las cifras detalladas de materiales directos, mano de obra directa, costos indirectos incurridos en la fabricación, así como costos de distribución, administración y ventas de cada producto.

El *costo* se constituye en el fundamento de evaluación del desempeño y la toma de decisiones gerenciales; es el sacrificio o ventaja, medido por el precio pagado o por pagar para adquirir bienes o servicios; es decir, es la valoración de un bien o servicio (Weil & Maher, 2005). “Se refiere a las erogaciones o desembolsos hechos para adquirir bienes o servicios” (Lang, 1958, p. 236), los cuales se clasifican o agrupan según las necesidades de análisis; por ejemplo, por funciones vinculadas a

las actividades de fabricación o de distribución. Según Weil & Maher (2005), algunos autores utilizan el costo como sinónimo de *gasto*; sin embargo, cuando los beneficios de la adquisición de los bienes o servicios adquiridos caduca, el costo se convierte en un gasto o en una pérdida. En este sentido, Polimeni, Fabozzi & Adelberg (1994) definen los *gastos* como costos que han producido un beneficio a la empresa. Para estos autores, son costos expirados que no generarán más beneficios y, por tanto, deben ser aplicados a los ingresos del periodo. Ahora bien, los gastos se confrontan con los ingresos para determinar la utilidad o pérdida netas de un periodo, para que así la gerencia pueda tomar las medidas correctivas.

Existe una tipología de costos importante de acuerdo con su identificación en el objeto de costos; se trata de los costos directos y los costos indirectos. En este sentido, Horngren *et al.* (2012) expresan que los *costos directos* son los que se relacionan con un objeto de costos en particular y pueden atribuirse a dicho objeto desde un punto de vista económico y factible; en este caso el término costo atribuible se utiliza para describir la asignación de los costos directos a un objeto de costos específico. Por otra parte, los *costos indirectos* son los que se relacionan con el objeto de costos particular; sin embargo, no pueden atribuirse a dicho objeto desde un punto de vista económico y factible.

Otro aspecto relevante en la contabilidad de costos es lo relativo a los procesos de *asignación de costos* directos e indirectos. Según Amat & Soldevila (2011) y Hansen & Mowen (2007), la asignación es el proceso de atribución de costos a los productos o a los objetos de costos (elemento que se desea costear) mediante un proceso de cuantificación e identificación objetiva o de rastreo exacto denominado *afectación*; dada la precisión y exactitud del proceso de asignación de costos, la *afectación* solo puede ser practicada con los costos directos. Cuando en el proceso de asignación no se puede establecer una asociación, cuantificación o rastreo exacto de forma factible, como en el caso de los costos indirectos, la asignación de costos se realiza a través de un procedimiento denominado *imputación* o *adjudicación* a partir de criterios o bases de asignación, que realmente son las bases que generan los costos –como por ejemplo, según Amat & Soldevila (2011), a partir de un proceso de reparto a través de departamentos, mas no a partir de una cuantificación inequívoca y exacta.

De acuerdo con la revisión bibliográfica desarrollada, hay variedad de sistemas de costeo, según los elementos del costo de producción; también dentro de la contabilidad de costos convencional existen los sistemas de costos absorbentes y costos parciales²; estos últimos han surgido por requerimientos de información para la toma de decisiones (Amat & Soldevila, 2011, Horngren *et al.*, 2012).

El primero, según Horngren *et al.* (2012), se requiere para la presentación de información externa en muchos países, dado que mide los costos de todos los recursos de fabricación necesarios para producir el inventario, y se caracteriza, según Backer, Jacobsen & Ramírez (1997), porque todos los costos de producción (fijos, variables, directos, indirectos, entre otros) se cargan a los productos elaborados, partiendo de que todos son necesarios para fabricar un determinado producto. Este sistema de costeo solo hace la distinción entre costos inventariables y costos del periodo.

Respecto a los *sistemas de costos parciales*, es preciso que la gerencia maneje información pertinente, pues existen elementos que pueden distorsionar aquella generada por los sistemas de costos; esto ocurre cuando se quieren distribuir costos de difícil identificación (costos indirectos), o costos de comportamiento constante frente al nivel de actividad (costos fijos), entre los objetos de costos; en este caso cualquier reparto que se realice puede arriesgar el justo y adecuado cálculo del costo de los productos. Con ese objetivo se crearon los sistemas de costos parciales, fundamentados en distintos análisis sobre los márgenes de contribución reportados, en los cuales se asigna solo una parte de los costos a los objetos de costos, evitando las distorsiones que pudieran generar los costos indirectos, fijos, etc. (Amat & Soldevila, 2011). Entre las principales ventajas de los sistemas de costos parciales, según Cordobés, Jacobsen & Ramírez (2000), se destacan: su

simplicidad, debido a que resulta más sencillo y económico tanto en el registro como en el análisis la no asignación de cierto tipo de costos; adicionalmente, son altamente útiles para analizar el margen de contribución que genera cada producto o servicio, u objeto de costos.

Cordobés *et al.* (2000) plantean que existen diversos sistemas de costos parciales; algunos de ellos se pueden identificar según la clasificación de costos, de acuerdo con el nivel de actividad y su identificación en el objeto de coste. Aparecen así algunos tipos de sistemas de costos parciales a raíz de la combinación entre los costos clasificados según el nivel de actividad y los clasificados en virtud de su identificación en el objeto de costos; los primeros son costos variables y costos fijos, y los segundos son costos directos y costos indirectos. De allí que surjan sistemas de costos variables, sistemas de costos directos y sistemas de costos evolucionados.


El *sistema de costos variable* se caracteriza porque los únicos costos que se consideran como parte de los costos de los productos elaborados son los variables, por cuanto los fijos solo representan la capacidad para producir y vender, independientemente de qué se fabrique (Backer *et al.*, 1997); de esta manera, los costos variables de producción son los únicos que se toman como rubros inventariables, mientras que los costos fijos de producción se consideran costos del periodo. Algunos autores como Ramírez (2013) utilizan el término costeo directo como sinónimo del costeo variable. Sin embargo, otros autores como Uribe Marín (2011, p. 298) explican las razones por las cuales el costeo directo y el costeo variable no significan lo mismo. "El costeo variable incluye como costos inventariables no solo los costos de fabricación directos, sino también los costos indirectos de fabricación", dado que también existen costos indirectos variables.

El *sistema de costos variable evolucionado*, según Amat & Soldevila (2011), es un sistema en el cual los costos asignados a los productos son costos variables más todos los costos fijos directos (figura 1); estos últimos son los que no guardan relación con el volumen de producción y se pueden identificar respecto del objeto de costos por analizar, a diferencia de los costos fijos indirectos, los cuales no guardan relación con el volumen de producción y no se pueden atribuir a un objeto de costo. Para Mallo, Kaplan, Meljem & Jiménez (2000), el sistema de costos variable evolucionado surge de la necesidad de información de las

2 Por tradición, en la contabilidad de gestión se aborda solo la diferenciación entre el costeo variable y el costeo por absorción; así es tratado por autores como Polimeni *et al.* (1994) y Horngren *et al.* (2012), de tal manera que los sistemas de costos parciales únicamente comprenden el sistema de costeo variable. Es verdad que los sistemas de costos parciales surgieron inicialmente como un sistema de costeo variable; sin embargo a este sistema se le ha sumado gran variedad de sistemas orientados a la toma de decisiones, tales como el costeo directo y el costeo variable evolucionado (Amat & Soldevila, 2011).

FIGURA 1. Costos del producto en el sistema de costos variables evolucionado.

	FIJOS	VARIABLES
DIRECTOS	Costos directos	Costos directos
INDIRECTOS	Costos indirectos	Costos indirectos

 Costos considerados por los sistemas de costos variables evolucionados

Fuente: elaboración propia, con base en datos tomados de Amat & Soldevila (2011).


nuevas organizaciones o empresas que han realizado inversiones cuantiosas reflejadas en altos niveles de costos fijos.

En el marco de los sistemas de costos parciales, otro sistema de costos parcial es el *sistema de costos directo*, el cual se caracteriza, según Morillo (2007), por asignar a los productos u objetos de costos únicamente costos directos, es decir, en el cálculo de los costos del producto se consideran solo aquellos que son directamente asignables, con criterios objetivos, a los objetos de costos (ver figura 2). Este sistema permite hallar el margen de contribución, para lo cual se tendrán que deducir del ingreso solo los costos directos sin importar el comportamiento de estos, así como también los gastos directos de comercialización de los productos, como comisiones y gastos de entrega o transporte del producto terminado. De esta manera, a los resultados como costos del periodo son llevados todos los costos y gastos considerados como indirectos. Para Morillo (2007, p. 277), el uso que recibe la contribución marginal calculada es observar el comportamiento o resultados obtenidos “por cada línea de productos o segmento de ventas en la empresa, sin las distorsiones que pudieran presentarse por la distribución arbitraria o equívoca de los costos indirectos”. Por ello el sistema de costos directo, con fines internos, puede ser superior al sistema de costos variables y al sistema de costos variable evolucionado.

En todo caso, los sistemas de costos parciales ayudan a preparar informes por segmentos (*segment reporting*); este, según Jones *et al.* (2001), es un reporte que proporciona información sobre un

FIGURA 2. Costos del producto en el sistema de costos directos

	FIJOS	VARIABLES
DIRECTOS	Costos directos	Costos directos
INDIRECTOS	Costos indirectos	Costos indirectos

 Costos considerados por los sistemas de costos variables evolucionados

Fuente: elaboración propia, con base en datos tomados de Amat & Soldevila (2011).

segmento en particular, considerando este último como una parte de la organización manejada por una persona o equipo, o parte de la organización de la que se requiere información por separado, con fines de evaluar el desempeño o para optimizar decisiones. Los informes de un segmento en particular no deben ser opacados con información de otros segmentos o de la compañía en general, sino que deben presentar información específica y detallada sobre los ingresos y costos del segmento en particular, para obtener un margen por segmento. No obstante, los ingresos pueden ser fácilmente identificados por segmento, pero la información sobre costos resulta una tarea delicada. Para Jones *et al.* (2001), algunas veces los costos variables pueden ser asociados fácilmente a un segmento y ser incluidos en sus respectivos informes, mientras que algunos costos fijos pueden ser de difícil asociación, por lo que pueden ser clasificados como costos fijos comunes o indirectos por beneficiar a varios segmentos o a toda la organización, y como costos fijos directos o rastreables. Este análisis expuesto por Jones *et al.* (2001), se asocia al costeo variable evolucionado presentado por Mallo *et al.* (2000) y Amat & Soldevila (2011). Según Jones *et al.* (2001), existen algunos casos de costos variables comunes, por lo que se podría continuar su análisis discriminando también al costo variable en indirecto y directo, lo cual se corresponde con el análisis de costos realizado en el costeo directo considerando el segmento de la empresa como objeto de costos.

Puesto que los costos comunes o indirectos benefician a varios segmentos, y los gerentes de dichos segmentos suelen tener poco o ningún

control sobre estos costos, Jones y sus colaboradores recomiendan preguntarse si “el costo continuará en caso de que desaparezca el segmento”; si el costo continúa, este es un costo común, pero si el costo desaparece junto con el segmento, se trata de un costo directo (Jones *et al.*, 2001, p. 411).

Este ha sido un tema de debates, por cuanto quienes sostienen que deben presentarse informes sobre segmentos individuales sin incluir costos indirectos, argumentan que como los gerentes del segmento tienen poco o ningún control de autoridad sobre costos que benefician o impactan en varios segmentos, dichos costos no deben ser incluidos en los informes de gestión de sus segmentos. De esta manera, los informes por segmento presentan mejor información sobre su utilidad o resultados del desempeño puesto que solo consideran los costos directos sobre los cuales el gerente de segmento tiene control (Jones *et al.*, 2001).

El sistema de costos directos se utiliza generalmente para decidir sobre la eliminación de algún producto o segmento de la empresa, o simplemente para evaluar su desempeño, considerando a los costos directos como evitables de eliminarse el producto, o controlables para la gerencia en caso de evaluación (Jones *et al.*, 2001, Amat & Sodevila, 2011). Cuando se trata de evaluar el desempeño por líneas de productos o segmentos de la empresa, lo anterior se ubica en el principio de la “controlabilidad”, según el cual los gerentes deben ser responsables solamente por los resultados financieros asociados a las actividades que pueden influir o controlar (Antle & Demski, 1988), es decir que los gerentes no pueden ser responsables de los ingresos, gastos, costos e inversiones que no estén bajo su control. Al aplicar este principio, los gerentes deben ser evaluados solo a partir de las medidas de rendimiento que ellos pueden influir o controlar. En otras palabras, la evaluación del gerente se debe realizar en función de lo que él controla, dada la estrecha relación existente entre el contenido de la información y una noción de control.

En este principio se entiende por controlabilidad a la capacidad del gerente de afectar las entradas para la obtención de resultados a partir, por ejemplo, de decisiones de inversión o asignación de recursos; de esta forma los gerentes influyen en las salidas, las cuales deben ser las medidas en las que un indicador de rendimiento debe ser controlable. En la literatura contable esto es básico para el desarrollo de incentivos para gerentes; estos últimos deben ser evaluados

sobre las acciones de las que poseen control, de allí que este principio ha sido ampliamente usado para el diseño de informes contables de cara a la evaluación del desempeño.

Igualmente, en torno a la controlabilidad de costos, para Weil & Maher (2005) el éxito del sistema de contabilidad dependerá de su capacidad de diferenciación entre costos controlables e incontrolables, lo cual no depende de su comportamiento frente al nivel de actividad, por cuanto no todos los costos incontrolables pueden ser fijos, mientras no todos los costos controlables son variables. Por el contrario, la controlabilidad se relaciona con la dimensión de tiempo, según la cual los costos resultantes de decisiones de periodos anteriores no son controlables en el corto plazo, y en el largo plazo todos los costos podrían ser controlables, por lo menos hasta cierto punto. Por ejemplo, el control sobre la adquisición de activos fijos se produce cuando la gestión aprueba su compra; posterior a dicha fecha, el gasto de depreciación es incontrolable.

Otro sistema de coste de gran impacto en las operaciones es el costeo basado en actividades (ABC), el cual, según Pavlatos & Paggios (2009), es un sistema sencillo enfocado en dos etapas en las cuales los recursos se les asignan a las actividades y posteriormente a los productos u objetos de costos, sobre la base de la cantidad de actividades requeridas para fabricar los productos. Dicho de otra manera, los recursos o costos son asignados a las actividades, desde donde son también asignados los objetos de costos a partir de una relación de causalidad entre los inductores de costos y las actividades (Player & Lacerda, 2002). Este sistema se basa, según Caldera, Baujín, Ripoll & Vega (2007), en tres premisas básicas: a) los productos o servicios requieren y consumen actividades; b) las actividades a su vez consumen recursos o causan costos; c) los recursos cuestan dinero. De allí que, de acuerdo con Chea (2011), el ABC asigna objetivamente los costos sobre la base de las relaciones costo-efecto.

Metodología

Para el alcance del objetivo trazado se desarrolló una investigación de tipo transeccional descriptiva, de campo, basada en un diseño no experimental de un estudio de casos, como una investigación empírica que estudia los sistemas de

costos en su contexto natural con múltiples fuentes de datos (Yin, 2014). Se define el estudio de casos como una metodología cada vez más aceptada en las ciencias administrativas para explicar relaciones complejas o en detalles no detectables con la realización de encuestas o donde sea imposible la realización de experimentos, y en el presente estudio, para explorar y describir el contexto real donde ocurre el fenómeno, con pocos antecedentes. En ese sentido, la población seleccionada para esta investigación quedó determinada por la totalidad de los sistemas de costos utilizados por las empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos ubicadas en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida. Esta población finita, objeto de estudio, fue identificada a partir del directorio elaborado por la Cámara de Industria y Comercio del estado Mérida. En dicho listado se identificaron solo dos empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos (droguerías) ubicadas en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida. Estas empresas distribuidoras se encuentran entre las más grandes del país; una de ellas se ubica como la tercera a nivel nacional y la otra ocupa la sexta posición, según el reporte estadístico del mes de agosto del año 2012 suministrado por la Cámara Venezolana de Droguerías (Cavedro). Estos datos justifican la elección del municipio Alberto Adriani, en el estado Mérida, como área espacial de esta investigación.

Dado que el tamaño de la población es reducido y que la prueba piloto de los instrumentos de recolección de datos arrojó resultados que tienden a considerar a las empresas por estudiar como altamente homogéneas con respecto a las variables objeto de estudio (nivel de actividad, tipos y cantidad de insumos importados requeridos, nivel de ingresos, tipos de erogaciones incurridas, entre otros), se decidió hacer un estudio exhaustivo de los objetos de estudio, es decir, realizar un censo; razón por la cual en esta investigación se omiten los métodos de muestreo, así como los métodos para la selección del tamaño de muestra.

En esta investigación, la recopilación de datos se realizó valiéndose de fuentes primarias, apoyados en entrevistas personales, la técnica de la encuesta y la guía de observación, cuyos instrumentos se presentan en el anexo. La guía de entrevista estructurada y el cuestionario (ver anexo) fueron aplicados a los gerentes pertenecientes a los departamentos de administración y de planificación financiera y de operaciones, de las empresas objeto de estudio. Se trata,

específicamente, de gerentes de primera línea (gerentes de administración y finanzas, de comercialización y ventas, de operaciones, de recursos humanos), y de segunda línea (gerentes de contabilidad, nómina, tecnología de información, compras, crédito y cobranza, compras, ventas, logística, sistemas y desarrollos, prevención y control de pérdidas, calidad), para un total de veintiséis (26) gerentes, los cuales aportaron datos sobre la actividad comercial realizada, funcionamiento de la empresa y características generales de los sistemas de acumulación de costos. Igualmente, los estados financieros y la observación realizada a los mismos fueron suministrados por los departamentos de planificación financiera, que funcionan como unidad de asesoría o *staff* a la división de administración y finanzas, encargada esta de manejar los módulos y la información de finanzas y costos de las empresas. Los instrumentos de recolección de datos fueron sometidos a pruebas de validez de contenido mediante el procedimiento estadístico coeficiente de proporción de rangos (CPR) basado en el método juicio de expertos (Hernández, 1994). Con este coeficiente se midió el nivel de concordancia del juicio de los expertos que evaluaron los instrumentos de recolección de datos; concretamente los instrumentos fueron evaluados por cinco expertos en las siguientes especialidades: metodología de la investigación, contabilidad de costos, administración financiera y estadística. Una vez diseñados los instrumentos, se procedió a aplicar una prueba piloto a las empresas mencionadas del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, objeto de estudio, para verificar la confiabilidad y operatividad del mismo.

Resultados

En términos generales, al estudiar el sistema contable se pudo conocer que el 46% de la población encuestada manifiesta que el *propósito de la contabilidad general de la empresa* es determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida de la organización al finalizar el ejercicio económico, mientras que el 31% opina que esta se debe limitar a suministrar la información requerida para la planificación y el control de las operaciones que lleva a cabo la empresa. Finalmente, una pequeña porción de gerentes entrevistados considera que la contabilidad también proporciona información

financiera y económica para facilitar la toma de decisiones operativas, tácticas y estratégicas.

Sobre la confiabilidad y oportunidad de la información arrojada por los *registros contables para la toma de decisiones*, la mayoría de los gerentes entrevistados (56%) expresa que la forma como se llevan los registros contables, incluidos la asignación de costos efectuados por el sistema contable y el cálculo de beneficios entre las sucursales por parte de la corporación, se hace de manera totalmente incorrecta, mientras que el 44% de los gerentes estima que los registros contables efectuados en la compañía proporcionan información medianamente confiable y oportuna para la toma de decisiones, asociados al manejo de sus operaciones diarias (comercialización y ventas, gestión de recursos humanos, nómina, crédito y cobranza, compras, calidad, etc.). Ante estas respuestas es necesario realizar una evaluación o revisión de la situación al respecto, por cuanto ello repercute en la gestión general de la organización.

En cuanto a las *políticas de asignación de costos actuales*, el 54% de los gerentes entrevistados percibe que la política de asignación de costos es errónea, y que no se ajusta a la realidad de operaciones, financieras y administrativas de la organización, donde algunas sucursales generan más ingresos pero reciben una cantidad de costos no equitativa; esta asignación no apoya eficientemente el proceso de toma de decisiones en la empresa. A esta proporción se le podría adicionar la opinión del 23% de los gerentes que manifestaron estar moderadamente en desacuerdo en que tales políticas son erróneas e inadecuadas frente a la realidad de las operaciones financieras y administrativas de la organización. Solo el 23% de los gerentes entrevistados expresa que tales asignaciones son acertadas para el proceso de toma de decisiones en la empresa (totalmente de acuerdo). Esto significa que más de la mitad de gerentes considera que la política de asignación de costos a las sucursales no es la adecuada, no es equitativa porque obstaculiza la visualización de la realidad operativa, financiera y administrativa de la empresa.

Con miras a la determinación detallada de la estructura de costos, incluida la asignación de costos, para el cálculo de rentabilidad por centros o unidades organizacionales fue necesario analizar la metodología de cálculo usada por las unidades en estudio. Para ello, en primer lugar, fue importante profundizar sobre el *desarrollo del ciclo comercial* de las empresas comercializadoras de

medicamentos, con miras a identificar los recursos requeridos para poder llevar a cabo cada una de las fases del proceso operativo.

En este sentido, el proceso de distribución comienza por la emisión, por parte del departamento de compras, de las órdenes de compra para los distintos laboratorios (proveedores comerciales); tal emisión se hace en función de la demanda y de las exigencias del mercado farmacéutico. Una vez que se concreta el proceso de negociación por parte de la unidad central con los laboratorios mediante acuerdos comerciales y condiciones de descuentos financieros, se activa el despacho de las unidades a cada sucursal de las comercializadoras estudiadas, donde a cada sucursal –por medio de un procedimiento de recepción de mercancía y verificación de facturas– se le da entrada a los inventarios, con el propósito de satisfacer las necesidades de los principales clientes (farmacias); estos, por medio de un equipo de trabajo, generan los pedidos por ser despachados en sus puntos de venta. Posteriormente, se activa el proceso logístico de facturación y despacho de mercancía, en el que el equipo de ventas logra satisfacer las necesidades del sector. Por último, el ciclo comercial se cierra en el momento en que los clientes (farmacia) cancelan las facturas asociadas a los productos despachados, según las condiciones negociadas en descuentos y plazos de pago. Este ciclo comercial tiene cabida y retroalimentación varias veces durante todos los periodos contables, dependiendo del comportamiento del mercado.

Las erogaciones o cesiones de valor incurridas durante el anterior ciclo de operaciones en las empresas comercializadoras de medicamentos son por concepto de: medicamentos para ser comercializados (mercancías para la venta), gastos de personal, patentes, impuestos, mantenimiento general, honorarios profesionales, arrendamientos, gastos de sistemas, gastos generales, telecomunicaciones, comisiones de ventas, mantenimiento de flotas, gastos de papelería y gastos por intereses de financiamiento externo y propio, entre otros. Se observó que tales erogaciones se encuentran incluidas en la estructura utilizada por las empresas estudiadas para medir la rentabilidad asociada a su gestión y en las que se aplica la asignación de costos y gastos de la unidad corporativa a las sucursales. Específicamente, en la tabla 1 –elaborada a partir de cifras promediadas y obtenidas por el investigador en la observación realizada a los estados financieros de las empresas estudiadas–,

se ilustra el estado de ganancias y pérdidas con el resultado operacional de cada sucursal, producto de la gestión en las actividades que estas realizan. En este informe se calcula la utilidad por cada sucursal ubicada en distintos puntos geográficos del país, a partir de sus propios ingresos obtenidos como resultado de sus operaciones de venta de medicamentos, acompañados de sus respectivos descuentos, ofertas comerciales y devoluciones, costos de ventas, descuentos financieros de los laboratorios, entre otros conceptos, con el fin de determinar la utilidad bruta en operaciones.

Finalmente, en la tabla 1, se presenta para cada sucursal la estructura de gastos necesaria para llevar a cabo el ciclo de comercialización, categorizados en tres bloques. Esta categorización fue determinada, en esta investigación, teniendo como principal insumo los balances generales y de comprobación y los planes de cuentas observados, donde se indagaron y analizaron los conceptos o partidas contables halladas, en combinación con la información aportada por los gerentes entrevistados. El primer bloque se refiere a los gastos de administración, en el que se incluyen los gastos de personal, patentes municipales y otros impuestos derivados de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (Locti), mantenimiento general, honorarios profesionales, arrendamientos, sistemas y gastos generales, entre otros. Según la información observada, en el grupo de gastos de personal se encuentran, a su vez, los conceptos de salarios, obligaciones contractuales como aportes SSO, LVH, Inces, prestaciones sociales, vacaciones, bono vacacional, utilidades y otros conceptos que apliquen bajo el lineamiento ya mencionado. El segundo bloque comprende los gastos de operación y ventas, con todo lo concerniente a los gastos de telecomunicaciones, comisiones por ventas, gastos de papelería y otros insumos, viáticos, mantenimiento de flota, pérdidas por cuentas incobrables, gastos de prevención y control de pérdidas, y las diferencias de inventarios, entre otros conceptos asociados a la operatividad del negocio, gastos de publicidad y mercadeo. En el tercer bloque se presentan los gastos e ingresos financieros por concepto de depreciaciones, intereses de financiamiento e ingresos por intereses, entre otros conceptos que la compañía utiliza para registrar partidas que no tienen relación directa con las operaciones propias de la empresa (comercialización).

En la misma tabla 1, la estructura de gastos – categorizados en administrativos, financieros y de

operación– corresponde en gran parte a gastos de la unidad central asignados a cada una de las sucursales, según las variables consideradas por la empresa, en el marco del sistema de costeo total o absorbente. Es decir, en los gastos administrativos, de operación y financieros presentados por las sucursales existe un cúmulo de gastos producto de las operaciones de la unidad corporativa (gastos de personal, depreciaciones, impuestos generales, gastos por costos financieros), todos ellos generados por los departamentos pertenecientes a la unidad central, los cuales son distribuidos entre las sucursales. Tal distribución se justifica porque, en primer lugar, los departamentos de la unidad central apoyan el desarrollo de las operaciones de las sucursales y, en segundo lugar, porque las unidades centrales no generan sus propios ingresos para soportar su estructura de costos y gastos.

Los cálculos para la asignación de gastos se realizan, según la información aportada por los gerentes entrevistados, sobre la suposición de que todos los gastos de la unidad corporativa deben distribuirse de manera proporcional de acuerdo con los niveles de ventas en unidades, entre las sucursales. Tal base de distribución (número de unidades vendidas) es aplicada en las empresas estudiadas, dado que es una base comúnmente usada en el sector, dada la facilidad de su cálculo o consecución, para fines fiscales y de la contabilidad financiera. Igualmente, según la información recabada, los gerentes indicaron que esta variable es usada en virtud de que indica el posicionamiento o participación de la empresa en el mercado farmacéutico nacional. Lo anterior genera gran distorsión, según lo manifestado por los mismos gerentes, pues al hacer la asignación solo en función de una variable comercial (nivel de ventas de cada sucursal), se adjudica injustamente a las sucursales con gastos que en realidad no habían sido generados por ellas y de los cuales no son responsables.

Por lo anterior, se puede afirmar que el sistema de cálculo actual de rentabilidad por sucursal presenta ineficiencias en su diseño y operación, dado que al distribuir los costos y gastos según esta única variable, se puede, en primer lugar, adjudicar gastos que no reflejan el apoyo dado a nivel corporativo; es decir, sin que la unidad central haya apoyado, desarrollado e invertido sobre la unidad de negocios (sucursal) el esfuerzo suficiente que justifique afectar la estructura de costos de aquellas unidades de negocio. Por ejemplo, en el caso de los gastos asociados al personal de

TABLA 1. Rentabilidad por sucursal

GANANCIAS Y PÉRDIDAS VENTAS (UNIDADES)	MÉRIDA	CENTRO-OCCIDENTAL	OCCIDENTE	ORIENTE	DISTRITO CAPITAL		TOTALES
	1.592.538 24,23%	1.834.765 27,92%	1.294.741 19,70%	1.103.977 16,80%	746.420 11,36%	6.572.441	
VENTAS BRUTAS	-34.495 1.468 29,33%	100% 4,25% 14,44%	-17.174 723 100%	100% 3,70% 17,30%	-23.182 866 100%	100% 3,81% 15,37%	-126.907 5.005 100%
Ofertas entregadas							
Ventas brutas menos ofertas	-33.027	95,75%	-16.452	96,30%	-22.316	96,26%	-121.902
Descuentos por volumen	4.458	12,92%	2.367	13,78%	2.741	11,82%	16.287
Descuentos por pronto pago	1.738	5,04%	732	4,26%	1.237	5,34%	6.466
Exoneración por pérdidas de descuentos	0	0,00%	1	0,01%	0	0,00%	54
Devoluciones en ventas	298	0,86%	134	0,78%	101	0,44%	982
VENTAS NETAS	-26.533	76,92%	-13.218	76,96%	-18.184	78,44%	-98.112
Costo de ventas	22.991	66,65%	11.452	66,99%	15.491	66,82%	84.642
Ingresos por pronto pago	-946	2,74%	-597	3,47%	-806	3,48%	-3.831
Ingresos financieros por no devolución	-18	0,05%	-11	0,06%	-15	0,06%	-75
Descuento por volumen de compra	-98	0,28%	-24	0,14%	-65	0,28%	-318
Otros ingresos y costos en compras	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0
TOTAL COSTO DE VENTAS	21.928	63,57%	10.820	63,67%	14.605	63,00%	80.418
UTILIDAD BRUTA	-4.605	13,35%	-2.397	13,71%	-3.579	15,44%	-17.694
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	1.747	5,06%	1.540	8,97%	1.282	5,53%	7.238
Gastos de personal	1.171	3,40%	1.011	5,89%	994	3,12%	4.640
Viáticos administrativos	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0
Patente	106	0,31%	32	0,18%	127	0,55%	623
Otros impuestos	282	0,82%	325	1,89%	196	0,84%	1.165
Mantenimiento general	59	0,17%	42	0,25%	37	0,16%	204
Gastos de papelería y otros insumos administrativos	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0
Honorarios profesionales	25	0,07%	20	0,12%	13	0,04%	78
Arrendamientos	8	0,02%	8	0,05%	6	0,02%	30
Sistemas	17	0,05%	21	0,12%	16	0,05%	75
Gastos generales	41	0,12%	47	0,28%	37	0,12%	192
Seguros	28	0,08%	27	0,16%	32	0,10%	126
Trámites judiciales y administrativos	1	0,00%	0	0,00%	1	0,01%	3
Servicios de terceros	7	0,02%	3	0,02%	7	0,02%	93
Comisiones bancarias	2	0,01%	2	0,01%	2	0,01%	8
GASTOS DE OPERACIÓN	537	1,56%	355	2,07%	449	1,68%	2.018
GASTOS OPERATIVOS	530	1,54%	347	2,02%	443	1,66%	1.990
Gasto de telecomunicaciones	22	0,06%	13	0,08%	18	0,07%	84
Comisiones de ventas	32	0,09%	28	0,16%	24	0,08%	133

Continúa

	MÉRIDA	CENTRO-OCCIDENTAL	OCCIDENTE	ORIENTE	DISTRITO CAPITAL	TOTALES						
<i>Continuación</i>												
Gastos de papelería y otros insumos operativos	25	0,07%	14	0,08%	13	0,06%	20	0,10%	91	0,07%		
Viáticos	86	0,25%	92	0,54%	67	0,21%	85	0,37%	40	0,20%	369	0,29%
Fletes y envíos de mercancía	13	0,04%	14	0,08%	10	0,03%	8	0,04%	6	0,03%	50	0,04%
Arendamientos para operaciones	7	0,02%	5	0,03%	3	0,01%	3	0,01%	20	0,10%	39	0,03%
Mantenimiento de la flota	53	0,15%	60	0,35%	120	0,38%	81	0,35%	26	0,13%	341	0,27%
Gastos de prevención y control de pérdidas	84	0,24%	45	0,26%	61	0,19%	71	0,31%	52	0,25%	312	0,25%
Apartado para póliza terrestre	43	0,13%	21	0,13%	40	0,13%	29	0,13%	25	0,13%	159	0,13%
Suministros	49	0,14%	31	0,18%	41	0,13%	26	0,11%	20	0,10%	166	0,13%
Pérdidas por incobrables	61	0,18%	1	0,01%	2	0,01%	0	0,00%	11	0,05%	75	0,06%
Diferencias en inventarios	57	0,16%	22	0,13%	38	0,12%	23	0,10%	32	0,16%	171	0,13%
PUBLICIDAD Y MERCADEO	7	0,02%	8	0,04%	5	0,02%	5	0,02%	3	0,02%	27	-0,02%
Ingresos de publicidad	-9	0,03%	-10	0,06%	-7	0,02%	-6	0,03%	-4	0,02%	-36	0,03%
Gastos de publicidad y mercadeo	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Promociones a clientes	17	0,05%	19	0,11%	14	0,04%	12	0,05%	8	0,04%	70	-0,05%
Gastos promociones de laboratorios	4	0,01%	5	0,03%	4	0,01%	3	0,01%	2	0,01%	19	-0,01%
Total gestión	13	0,04%	15	0,08%	10	0,03%	9	0,04%	6	0,03%	52	-0,04%
Ingresos fondos impulsos comerciales	-174	0,50%	-200	1,16%	-141	0,44%	-120	0,52%	-81	0,40%	-716	0,56%
Gastos fondos impulsos comerciales	168	0,49%	193	1,12%	136	0,43%	116	0,50%	79	0,39%	691	-0,54%
Total gestión laboratorios	-6	0,02%	-7	0,04%	-5	0,02%	-4	0,02%	-3	0,01%	-25	0,02%
UTILIDAD OPERATIVA	-2.321	6,73%	-503	2,93%	-2.293	7,20%	-1.908	8,23%	-1.413	7,00%	-8.438	6,65%
GASTOS FINANCIEROS	304	0,88%	514	2,99%	228	0,72%	145	0,62%	48	0,24%	1.238	0,98%
Depreciación y amortización	77	0,22%	74	0,43%	60	0,19%	68	0,29%	32	0,16%	311	0,24%
Intereses financiamiento externo	256	0,74%	295	1,72%	208	0,65%	177	0,76%	120	0,59%	1.056	0,83%
Intereses financiamiento propio	29	0,09%	34	0,20%	24	0,08%	20	0,09%	14	0,07%	121	0,10%
Impuesto a las transacciones financieras	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Ingresos por intereses	-18	0,05%	-12	0,07%	-10	0,03%	-6	0,02%	-6	0,03%	-51	-0,04%
Cuentas de valoración	-37	0,11%	128	0,75%	-27	0,08%	-115	0,49%	-104	0,51%	-154	-0,12%
Otros ingresos y egresos	-3	0,01%	-6	0,03%	-27	0,09%	-1	0,00%	-8	0,04%	-44	0,04%
UTILIDAD NETA EN OPERACIONES	-2.018	5,85%	11	0,06%	-2.065	6,48%	-1.763	7,60%	-1.366	6,76%	-7.201	5,67%
ISLR											2.681	2,11%
UTILIDAD NETA											-4.520	3,56%

Fuente: elaboración propia.

TABLA 2. Sistema de costeo directo

	MÉRIDA	CENTRO - OCCIDENTAL	OCCIDENTE	ORIENTE	DISTRITO CAPITAL	TOTALES
GANANCIAS Y PÉRDIDAS						
VENTAS (UNIDADES)	1.592.538	1.834.765	1.294.741	1.103.977	746.420	6.572.441
Ventas brutas	24,23%	27,92%	19,70%	16,80%	11,36%	100,00%
	-34.495	-17.174	-31.850	-23.182	-20.205	-126.907
Ofertas entregadas	1.469	724	1.180	867	770	5.010
	29,32%	14,46%	23,55%	17,30%	15,37%	100,00%
Ventas brutas menos ofertas	(33.026)	(16.450)	(30.670)	(22.315)	(19.435)	(121.897)
Descuentos por volumen	4.462	2.372	4.142	2.744	2.585	16.305
Descuentos por pronto pago	1.740	733	1.722	1.238	1.038	6.471
Exoneración por pérdidas de descuentos	-	1	-	53	-	54
Devoluciones en ventas	265	97	142	79	266	848
VENTAS NETAS	(26.559)	(13.247)	(24.664)	(18.202)	(15.546)	(98.219)
Costo de ventas	23.014	11.479	21.356	15.508	13.383	84.740
Ingresos por pronto pago	(946)	(597)	(970)	(806)	(512)	(3.831)
Ingresos financieros por no devolución	(18)	(11)	(17)	(15)	(14)	(75)
Descuento por volumen de compra	(123)	(53)	(93)	(83)	(71)	(422)
TOTAL COSTO DE VENTAS	21.927	10.819	20.277	14.604	12.786	80.412
Gastos y costos directos a la operación	1.286	909	1.243	915	771	5.124
Margen de contribución (*)	(3.347)	(1.520)	(3.145)	(2.683)	(1.989)	(12.683)
Rentabilidad marginal	9,70%	8,85%	9,87%	11,57%	9,84%	9,99%
Costos y gastos operativos (desglose de la unidad corporativa central)						5.482
Utilidad antes de impuestos						(7.201)
ISRL						2.681
Utilidad despues de ISRL						(4.520)
RENTABILIDAD NETA DESPUÉS DE ISRL						3,56%

Fuente: elaboración propia.

apoyo que labora en el nivel corporativo o central, ubicado en sus diversas áreas de trabajo (compras, recursos humanos, finanzas, auditoría interna, entre otros), estos trabajadores invierten la misma cantidad de horas-hombre o esfuerzo apoyando la gestión de las distintas sucursales, independientemente del nivel de ventas que obtengan en sus operaciones; es decir, en muchos conceptos, el nivel de ventas de cada sucursal es totalmente diferente al nivel del esfuerzo o apoyo desarrollado por la unidad central.

En segundo lugar, según manifestó la totalidad de gerentes entrevistados, los niveles de venta de cada sucursal depende de las condiciones sociodemográficas de la población de la región en la cual se asienta la sucursal, que determina la demanda del mercado farmacéutico regional que satisface, así como el nivel de preferencia de los clientes finales. Este nivel de preferencia y demanda determina, a su vez, la composición de la mezcla de ventas de medicamentos (medicamentos de marca y genéricos, medicamentos de precios regulados y no regulados). En estas circunstancias, a las sucursales asentadas en las regiones con elevados niveles de demanda de medicamentos de marca, no genéricos o de precios no contralados, se les estarían asignando mayores gastos de personal de apoyo del nivel corporativo de forma injusta, por el hecho de obtener niveles de venta más elevados.

De acuerdo con los anteriores argumentos recabados en las entrevistas aplicadas a los gerentes, la totalidad de los gastos de la unidad central o de nivel corporativo se asigna a cada sucursal de forma injusta y poco precisa, lo cual afecta los indicadores de las sucursales, y redundando en un estado financiero engañoso para la alta gerencia, desvirtuando a su vez el proceso de toma de decisiones, según lo indicaron los mismos gerentes entrevistados. Específicamente, el 54% de los gerentes entrevistados manifestó estar totalmente de acuerdo con que los niveles actuales de rentabilidad por sucursal no son óptimos, por cuanto no son representativos, dado que la relación costos-beneficios no se calcula de manera apropiada para las sucursales que generan más ingresos. Estos gerentes coinciden en que las rentabilidades por sucursales no son satisfactorias, puesto que existe una asignación de costos inadecuada. Cabe destacar que a este alto porcentaje de gerentes es necesario adicionarle el 46% de los gerentes restantes entrevistados, que expresó estar moderadamente en desacuerdo con que los

niveles actuales de rentabilidad son óptimos y representativos de las operaciones de cada sucursal.

Igualmente, el 54% de los gerentes de las sucursales y gerentes de línea entrevistados coincide en estar totalmente de acuerdo con que el sistema actual de costos no se adecua a la realidad financiera de la organización, mientras que el 46% de los gerentes (moderadamente de acuerdo) indica que el sistema, aunque no es óptimo, cumple con las funciones de permitir la práctica del análisis de los estados financieros requerido a las sucursales y a nivel corporativo central, a partir de las utilidades brutas en ventas o antes de que a las sucursales se les asignen gastos del nivel central o corporativo. A partir de lo anterior, el mismo 54% de los gerentes opina que un sistema de contabilidad de costos con un mayor grado de detalle o precisión aportará mayores beneficios en la operación y gestión de la empresa, con un proceso de asignación de recursos más equitativo y eficiente.

Con base en lo anterior, y de cara a la evaluación al desempeño de cada sucursal, se podría simular el uso de un sistema de costeo directo mediante la no asignación de costos y gastos incurridos en la unidad corporativa central a las sucursales. La tabla 2 presenta la estructura de costos y las utilidades de cada sucursal en el sistema de costeo directo, donde a las sucursales no se les asigna ningún costo o gasto incurrido en otras dependencias (unidad central u otras sucursales) considerados como indirectos, lo cual permite evaluar sus resultados en función de los ingresos y gastos de los cuales son responsables. Evidentemente, los gastos operativos de 5.482 millones de bolívares, de la unidad corporativa central no se van a evitar en caso de eliminar alguna sucursal, por lo que deben ser presentados para hallar la utilidad total de la corporación; por este último motivo, el resultado total de la corporación en las tablas 1 y 2 permanece constante (Bs. 4,52 millones de bolívares).

El principal uso del sistema de costos directo, es el cálculo del margen de contribución de cada sucursal, sin las distorsiones generadas por la distribución de los costos y gastos indirectos. Por ejemplo, según los márgenes de contribución, la sucursal que aporta menores ganancias, es la ubicada en el Distrito Capital, por cuanto sus ingresos (Bs. 15,546 millones) apenas cubren los costos y gastos incurridos en la misma. A partir de este análisis, la gestión de dicha sucursal debe ser mejorada. Es de advertir que, en caso de eliminar la sucursal Distrito Capital, tal decisión implica no

solo un ahorro de 771 mil bolívares, sino también la no percepción de 15,54 millones de bolívares como ingresos anuales.

Conclusiones

La complejidad de las comercializadoras mayoristas de medicamentos a nivel nacional exige que la información financiera sea la más adecuada y pertinente posible, ajustada a las necesidades gerenciales. Lo anterior se enfatiza al considerar el entorno legal y social tan cambiante y competitivo del mercado farmacéutico nacional, en el que cualquier tipo de mejora en la calidad de los servicios, tanto internos como externos, requerirá una toma de decisiones expedita, apoyada a su vez en un análisis financiero pertinente, lo cual redundará en beneficios para las operaciones de comercialización de productos farmacéuticos a nivel nacional, así como para los consumidores finales.

Dado que el 46% de los gerentes entrevistados indicó que el propósito de la contabilidad de la empresa es determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida tanto de la organización como de cada sucursal al finalizar el ejercicio económico, se recomienda advertir a esta considerable proporción de gerentes que actualmente la contabilidad no se limita a llevar cuentas aritméticamente, sino que también provee un relato histórico del acontecer económico y financiero de la organización con sus resultados.

A partir de los datos recolectados y analizados, y con base en información en su mayoría cualitativa, recabada a partir de la experticia de los gerentes entrevistados, y delimitados geográficamente en las empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos ubicadas en el municipio Alberto Adriani, del estado Mérida, Venezuela, se puede aseverar que el sistema de costos total o absorbente actualmente usado por las comercializadoras de medicamentos del municipio Alberto Adriani, del estado Mérida, en el cual los costos o gastos de las unidades corporativas son asignados a las sucursales en función de volúmenes de ventas de estas últimas, no es el más adecuado para evaluar la gestión de sus sucursales. Este contribuye a presentar un panorama financiero difuso y engañoso en el que los gerentes no poseen información real sobre el resultado o utilidad de la gestión comercial de cada una de las sucursales. Es decir, el cálculo de la rentabilidad por sucursales en el marco del sistema de costos total utilizado

por las empresas comercializadoras mayoristas de medicamentos se juzga arbitrario por su asignación de gastos indirectos basada en el nivel de ventas por unidades físicas de cada sucursal, lo que distorsiona las utilidades de cada una de las sucursales. Estos gastos se consideran como indirectos respecto a las sucursales (objeto de costos) dado que no pueden ser identificados y cuantificados de forma económicamente factible y con exactitud en cada una de las sucursales.

Pese a que mediante el uso del sistema de costos absorbente usado en las comercializadoras estudiadas la utilidad total generada por la corporación es la misma, la utilidad de cada sucursal es distinta según el nivel de gastos asignados de la unidad central corporativa. Por ello, dichos gastos incurridos por la corporación a nivel central –y por tanto indirectos respecto a la sucursal–, deben ser asignados de acuerdo con alguna base o generadores de costos más adecuados que reflejen el nivel de apoyo o esfuerzo invertido por la unidad central en cada una de las sucursales, que en efecto evidencien una relación causa efecto coherente para cada concepto o gasto, lo que Hansen & Mowen (2007) denominan bases generadoras observables, y que miden el consumo de recursos o esfuerzos sobre determinada sucursal. Estas bases podrían representar factores que causan el uso de los recursos, apoyadas en actividades, es decir, la cantidad de actividades o esfuerzo de la unidad central que demanda cada sucursal, por ejemplo, número de consultorías, horas de trabajos, número de trabajadores, e incluso las mismas unidades vendidas, para imputar los costos de despacho. De esta manera el ente corporativo pasa a ser más proveedor de servicios a las sucursales con una justa distribución de costos a todas las unidades (sucursales) de la organización.

En este sentido, también el uso del costeo basado en actividades (ABC) podría aportar información relevante, como metodología que mide el costo y el desempeño de las actividades. Los objetos de costos en este caso serían las sucursales, y los inductores de costos, el factor que causa un cambio en el costo de una actividad, como medidas competitivas que sirven a la vez de conexión entre las actividades y los costos indirectos o de criterio para la asignación de costos a las actividades o centros de actividades (Torres, 2010). En esa dirección, “mientras más unidades de actividades del *Cost Driver* (...) identificado para una actividad (...), mayores serán los costos indirectos asociados con esa actividad” (Romero, 1998, p.

49); por ejemplo, número de proveedores, cantidad de órdenes de compra o de entregas de material efectuadas, etc.

Es necesario advertir que el principal uso del sistema de costeo absorbente recomendado con las bases de asignación de gastos indirectos adecuadas, para la determinación de la estructura de costos y de utilidades por sucursales es la preparación de informes financieros con fines externos, dado que las sucursales reciben una cuota o asignación de costos y gastos que permite el total funcionamiento de la empresa desde las unidades centrales corporativas. Con dicha estructura de costos, la empresa puede dar cumplimiento a las necesidades de información exigidas externamente, tales como las solicitadas por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), en el marco de la aplicación de la Ley de Precios Justos (2014), reformada el 8 de noviembre de 2015, basadas en sistemas contables establecidos en las empresas registradas en Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas (RUPDAE). Igualmente puede dar cumplimiento al conjunto de Principios de contabilidad de aceptación general vigentes en Venezuela, como son las Normas de Información Financiera (VEN-NIF) para grandes empresas (VEN-NIF-GE) y para las pequeñas empresas (VEN-NIF-PYMES)³ dedicadas a la valoración y revelación de inventarios y, por ende, a la determinación de su estructura de costos⁴. “Los costos de transformación de los inventarios incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción (...) como la mano de obra directa. También incluirán (...) costos indirectos variables o fijos” (VEN-NIF-GE, NIC-2, sección 12, y VEN-NIF-PYMES, sección 13.8).

Aun cuando los sistemas de costos absorbentes se deberán continuar utilizando en las

comercializadoras estudiadas –por satisfacer los requerimientos legales enunciados en el párrafo anterior–, se destaca que los resultados de la presente investigación no pretenden eliminar o modificar el sistema de costeo actual, sino generar un sistema de costeo alterno capaz de generar reportes para una óptima toma de decisiones. En este orden de ideas, se hace imperante que las comercializadoras mayoristas de medicamentos estudiadas desarrollen un sistema de contabilidad de gestión, con el fin de apoyar aún más el proceso de toma de decisiones, que permita crear más valor en la operación del negocio y generar planes de acción orientados a optimizar sus estructuras de costos y gastos. Es decir, internamente para la toma de algunas decisiones relacionadas con la gestión de cada sucursal y las utilidades obtenidas por cada uno de los sistemas de costos basado en el costeo parcial, específicamente bajo el sistema de costeo directo, el cual ofrece una visión más detallada y realista de la gestión de la empresa en sus diversas sucursales por no recibir la asignación de costos y gastos incurridos en la unidad corporativa central. De esta manera, el sistema de costos directos solo mostraría los ingresos, costos y gastos incurridos en la misma sucursal, costos y gastos de los cuales son responsables, así como los gastos de la unidad central que puedan ser rastreados o identificados de forma específica como la sucursal, tal como se simuló en la tabla 2.

El uso del sistema de costos directo en el caso de las comercializadoras mayoristas estudiadas también se justifica en lo argumentado por autores como Hansen & Mowen (2007) sobre la precisión y exactitud de los procesos de asignación de costos, en cuanto a que toda asignación de costos indirectos es menos precisa que la asignación hecha con los costos directos (a partir de una identificación física, específica o inequívoca), en razón a que la exactitud de costos indirectos está determinada por la solidez de la relación causa-efecto de la base de asignación seleccionada. Además, argumentan Hansen & Mowen (2007) que ante la ausencia de tal relación “la mejor política puede ser asignar nada más los costos rastreables en forma directa a los objetos” (p. 38).

Adicional al uso del sistema de costeo directo –considerando el alcance de la presente investigación, la delimitación teórica del mismo, la importancia de las empresas comercializadoras de medicamentos y en aras a contribuir con el proceso investigativo– podría ser de interés el abordaje de un conjunto de temáticas investigativas para

3 Según la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2014), el cuerpo normativo contable vigente en Venezuela desde el año 2008, denominado VEN-NIF, y subdividido para grandes entidades (VEN-NIF-GE) y para pequeñas y medianas entidades (VEN-NIF-PYME).

4 Para medición de inventarios, en las VEN-NIF y en la contabilidad de costos convencional se deben incorporar los costos directos e indirectos de la transformación o prestación del servicio, así como incluir dentro de su estructura de costos los gastos generales de la empresa (gastos de venta y de distribución y los gastos administrativos) (Morillo, 2013).

la evaluación de la gestión de las sucursales y la toma de decisiones, tales como el costeo basado en actividades y el costeo a nivel de clientes, zonas y rutas, para un expedito análisis de rentabilidad mediante la presentación de la información del estado de resultado en las líneas de producto que se comercializan en dichas empresas.

REFERENCIAS

- Amat, O. & Soldevila, P. (2011). *Contabilidad y gestión de costes*. Barcelona, España: Profit Editorial.
- Antle, R., & Demski, J. S. (1988). The Controllability Principle in Responsibility Accounting. *The Accounting Review*, 63(4), 700-718. (Documento en línea). Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/247908>
- Backer, M., Jacobsen, L. & Ramírez, D. (1997). *Contabilidad de costos: Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México: McGraw-Hill.
- Caldera, J., Baujín, P., Ripoll, V. & Vega, V. (2007). Evolución en la configuración de los sistemas de costeo. *Actualidad Contable Faces*, 10(14), 13-28
- Cámara de la Industria Farmacéutica - Cifar (10 de octubre de 2011). Boletín de Coyuntura Octubre 2011. Documento electrónico recuperado de www.cifar.org.ve
- Chea, A. (2011). Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 3-10.
- Cordobés, M. Muñoz, J. M^a; Ruiz, M. & Tirado, P. (2000): *Contabilidad de costes: Casos y soluciones*. España: Publicaciones Etea.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCPV). (2014). *Norma Internacional de Información Financiera 8 –NIIF 8– Segmentos de Operación*, aprobada en el Directorio Nacional Ampliado, Caracas, noviembre 2014.
- Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCPV). (2014). Portal de Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF) (s.f.). *Normas de Información Financiera (VEN-NIF)*. (Documento en línea). Recuperado de <http://ven-nif.com/normas.html>
- Gonzales, N. & Morillo, M. (2013). Análisis de los sistemas de acumulación de costos y su participación en la gerencia de las Pymis de la construcción. *Actualidad Contable*, 16(26), 5-26.
- Hansen, D. & Mowen, M. (2007). *Administración de costos. Contabilidad y control* (5^a. ed.) México: International Thomson Editores, S.A.
- Hernández, R. (1994). *Coefficiente de proporción de rangos (CPR): Una alternativa para determinar la validez de contenido de instrumentos de medición*. Ponencia presentada en la XLIV Convención anual de Asovav, Coro, Venezuela.
- Horngren, C., Datar, S. & Rajan, M. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial* (14^a. ed.). México: Pearson Educación de México, S.A. de C.V.
- Jones, K., Werner, M., Terrel, K. & Terrel, R. (2001). *Introducción a la contabilidad administrativa. Perspectiva del usuario*. Colombia: Prentice Hall.
- Lang, T. (1958). *Manual del contador de costos*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.
- Ley Orgánica de Precios Justos. (2014). Decreto N° 600, *Gaceta Oficial* N° 40.340 del 24 de enero del 2014.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. & Jiménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. España: Prentice Hall.
- Moreno, J. (octubre de 2012). Entrevista personal no estructurada. Miembro de la Cámara Venezolana de Droguería y gerente general de Drolanca.
- Morillo, M. (2005). Sistemas de costos parciales: Herramientas para la toma de decisiones. *Visión Gerencial*, 3(1), 24-38.
- Morillo, M. (2007). *Manual para la elaboración del estado de costos de producción y ventas en los sistemas convencionales de la contabilidad de costos*. Mérida: Consejo de Desarrollo Científico Humanístico y Tecnológico (CDCHT) y Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes.
- Morillo, M. (2013). *Contabilidad de costos para la toma de decisiones*. (Trabajo de ascenso). Universidad de Los Andes. Mérida, Venezuela.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(4), 511-527.
- Player, S. & Lacerda, R. (2002). *Gerencia basada en actividades*. Colombia: McGraw- Hill.
- Polimeni, R., Fabozzi, F. & Adelberg, A. (1994). *Contabilidad de costos. Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Colombia: McGraw-Hill Interamericana, S.A.
- Ramírez, D. (2013). *Contabilidad administrativa: Un enfoque estratégico para competir* (9^a. ed.). México: McGraw-Hill.
- Romero, A. (1998). *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Shank, J. & Govindarajan, V. (1995). *Gerencia estratégica de costos*. Bogotá: Norma S.A.
- Sierra, R. (2002). Costos y finanzas para la toma de decisiones del mercadeo. Diario Frontera, día 29/04/02, Cuerpo C, página 2c.
- Torres, A. (2010). *Contabilidad de costos: Análisis para la toma de decisiones*. México: McGraw-Hill.
- Uribe Marín, R. (2011). *Costos para la toma de decisiones*. México: McGraw-Hill.

Weil, R. L., & Maher, M. W. (2005). *Handbook of cost management* (2nd. ed.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Yin, R. (2014). *Case Study Research: Design and Methods* (5^a. ed.). USA: Cosmo Corporation.

Anexo



Guía de entrevista dirigida a la gerencia de primera línea, con el fin de obtener información para caracterizar las unidades de negocios y departamentos de la empresa

1. ¿Los trabajadores reciben orientación didáctica, mediante talleres y programas respecto a la visión, misión y valores de la empresa?
 - Siempre
 - Algunas veces
 - Nunca
2. La estructura organizativa de la empresa es:
 - Lineal o jerárquica
 - En línea y *staff* (personal o por departamentos)
 - Funcional
3. ¿Considera usted que la estructura organizacional conlleva al éxito proactivo de su empresa?
 - Totalmente
 - Moderadamente
 - Escasamente
4. ¿Considera que la conformación de las líneas de mando de la empresa son las más apropiadas al funcionamiento de las mismas?

Sí No
5. ¿De qué manera se llevan a cabo los registros contables en la compañía? Y de acuerdo con la alternativa o alternativas seleccionadas, describa brevemente el proceso de registro.
 - Registros automáticos
 - Registros manuales
6. La contabilidad general de la empresa tiene como propósitos (señale todos los que procedan):
 - Suministrar la información requerida para la planificación y control de las operaciones que lleva a cabo la empresa.
 - Proporcionar información financiera y económica para facilitar la toma decisiones operativas, tácticas y estratégicas.
 - Determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida de la empresa al finalizar el ejercicio económico.
 - Preparar y presentar información financiera y económica para solicitar créditos bancarios o comerciales.
 - Proyectar las posibilidades futuras del negocio.
- Elaborar y presentar las declaraciones de impuestos, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto sobre la Renta (ISLR).
- Anticipar los efectos tributarios de las operaciones que realiza la empresa.
- Servir de comprobante para respaldar ante terceros la veracidad de las operaciones empresariales, especialmente en todos aquellos actos judiciales en los que la contabilidad tiene carácter de evidencia probatoria.
7. ¿Quién lleva la contabilidad de la empresa? (Marque solo una respuesta).
 - El departamento, área o división de contabilidad de la empresa
 - Personal de la empresa dedicado a ello
 - Un profesional de libre ejercicio ajeno a la empresa
 - Un despacho, oficina o estudio contable
 - Una empresa consultora o de asesoría administrativa
8. ¿Actualmente se cuenta en la empresa con un sistema de acumulación de costos?

Sí No
9. ¿Qué utilidad tiene la información que suministra la contabilidad de costos?
 - Ninguna
 - Escasa
 - Media
 - Alta
 - Muy alta
10. ¿Conoce la estructura de costos de la empresa?

Sí No

 - En caso afirmativo, ¿cómo se determina la estructura de costos de la empresa?
 - Con base en la experiencia
 - Con base en algún método técnico
 - Con base en algún procedimiento o sistema contable

11. ¿La empresa determina sus costos de operación con base en el (señale todos los que procedan):
- Costeo histórico o real _____
- Costeo por órdenes o pedidos específicos _____
- Costeo por procesos _____
- Costeo por operaciones o secciones _____
- Costeo absorbente _____
- Costeo variable _____
- Costeo basado en las actividades _____
12. ¿Existen centros de costos o departamentos principales y de soporte en las sucursales?
- Sí _____ No _____
13. La agrupación de los costos en los departamentos o centros de costos tiene como objetivos:
- _____ Imputar los costos a los productos y/o servicios
- _____ Conocer los costos de los departamentos o centros principales y de los auxiliares
- _____ Otros
14. ¿En la empresa se calculan los niveles de rentabilidad de cada unidad de negocio?
- Sí _____ No _____
15. ¿Cree Ud. que influye el sistema de acumulación de costos y los niveles de rentabilidad de cada unidad negocio en la toma de decisiones?
- Sí _____ No _____
16. ¿Se evalúan los niveles de rentabilidad de cada unidad de negocio?
- Sí _____ No _____
17. En la empresa, ¿para qué tipo de decisiones es necesaria la información sobre la rentabilidad de los negocios?
- _____ Fijar precios
- _____ Evaluar operatividad de la sucursal
- _____ Generación de planes de ahorro o de reducción de costos
18. ¿Conoce Ud. el objetivo del sistema de acumulación de costos para medir márgenes de rentabilidad en la empresa?
- Sí _____ No _____
19. ¿La organización, por ser una empresa comercializadora, debe considerar el comportamiento de las variables comerciales estadísticas para distribuir los costos asociados a la operación de cada unidad de negocios?
- Sí _____ No _____



Cuestionario dirigido a las gerencias de primera y segunda línea, gerencias de operaciones y ventas de la sucursal, con el fin de obtener información que permita caracterizar las unidades de negocios y departamentos de la empresa

INSTRUCCIONES: Lea y analice cada una de las siguientes afirmaciones que se presentan en la tabla anexa, y señale la opción que considere pertinente.

No.	PREGUNTA	TOTALMENTE DE ACUERDO	DE ACUERDO	INDIFERENTE	EN DESACUERDO	TOTALMENTE EN DESACUERDO
1	¿Se siente usted identificado con la visión y misión de Corporación DROLANCA?					
2	¿Cree usted que la actual estructura organizacional se adapta a la realidad de Corporación DROLANCA?					
3	¿Considera usted que la actual estructura de líneas de mando en la empresa apoya eficientemente el proceso de toma de decisiones?					
4	¿Considera usted que los departamentos que conforman la unidad corporativa de la empresa apoyan correctamente las operaciones de las sucursales?					
5	¿Cree usted que los departamentos en las sucursales conforman correctamente la estructura jerárquica de la unidad de negocio?					

Continuación

No.	PREGUNTA	TOTALMENTE DE ACUERDO	DE ACUERDO	INDIFERENTE	EN DESACUERDO	TOTALMENTE EN DESACUERDO
6	¿Cree usted que los registros contables efectuados en la compañía proporcionan información confiable y oportuna para la toma de decisiones?					
7	¿Considera usted que las políticas de distribución de costos actuales apoyan eficientemente el proceso de toma de decisiones en DROLANCA?					
8	¿Los niveles actuales de rentabilidad asociados a cada unidad de negocio en la compañía son óptimos?					
9	¿El sistema actual de costos empleado en la empresa permite tener niveles óptimos de análisis financieros?					
10	¿Considera usted que un sistema de contabilidad de costos con un mayor grado de detalle en el diseño e implantación aportará mayores beneficios en la operación de la compañía?					



Guía de observación

ASPECTOS POR OBSERVAR

Aspectos	Observación
1. Proceso comercial para la compra y venta de medicamentos al mayor	
1.1 Fases del proceso comercial	
1.2 Uso de recursos	
1.2.1 Insumos	
1.2.2 Mano de obra	
1.2.3 Costos directos e indirectos del proceso comercial	
2. Sistemas de acumulación de costos	
Objetos de costos (denominación y caracterización)	
2.1 Clasificación de los recursos utilizados en el proceso operativo	
2.2 Tipos de cuentas utilizadas para registrar operaciones	
2.3 Tipos de asientos contables realizados	
2.4 Tipos de libros auxiliares y principales utilizados	
2.5 Tipos de informes de costos elaborados en la empresa	