

Página inicial: 70 Página final: 79

Tipo de artículo: científico

DISEÑO DEL MODELO DE SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS BASADO EN ACTIVIDADES PARA EL SECTOR PANIFICADOR DEL MUNICIPIO DE PASTO ¹

DESIGN OF MODEL OF THE PROCESSES COST SYSTEM BASED ON ACTIVITIES IN THE MUNICIPALITY OF PASTO BAKER SECTOR

Recibido: marzo 26 de 2009 / Revisado: octubre 21 de 2009 / Aceptado: marzo 30 de 2010

Por: **Nayibe Arcos Castillo², Marleny Farinango Vivanco³ y Genys Rodríguez Hernández⁴**

RESUMEN

El presente artículo toma como base la investigación realizada para validar el diseño de un sistema de costos para el sector microempresarial panificador del municipio de Pasto, con el fin de maximizar sus recursos, mejorar su rendimiento, competitividad, realizar un adecuado manejo del costo de sus actividades productivas y lograr su consolidación; objetivo que se cumplió después de analizar el registro de costos que se lleva en el sector, determinando sus principales necesidades y requerimientos.

Teniendo en cuenta la necesidad de medir, analizar, diseñar e implementar un sistema de costos aplicable al sector panificador, se tomó como muestra dirigida a cuatro empresas, las cuales conformaron el objeto de estudio, éstas fueron: Panadería El Nogal, Gustapan, Flor de trigo y Fortunato; establecimientos escogidos para la validación del modelo propuesto. El estudio se inscribió en investigación cuantitativa, de tipo descriptivo, con diseño no experimental; utilizando técnicas de recolección de la información como: entrevista a profundidad y observación directa.

De esta manera, se estableció el diseño de un sistema de costos para el sector microempresarial panificador de la ciudad de San Juan de Pasto, que permita maximizar sus recursos y realizar un adecuado manejo del costo de sus actividades productivas.

Palabras clave: Contabilidad de costos, Costos por actividad, Costos por procesos, Elementos del costo, Sector panificador, Sistema de costos

ABSTRACT

This article takes as its basis the research to validate the designed system cost for the microenterprise sector bakery of Pasto municipality, in order to maximize their resources, improve its performance, competitiveness, perform an adequate management of the cost of their productive activities and achieved its consolidation; goal fulfilled in analyzing the registration costs in the sector, identifying their main needs and requirements.

Taking into account the need to measure, analyze, design and implement a system cost bakery sector, was taken as a sample four companies, which formed the subject of study, these were: Panadería El Nogal, Gustapan, Flor de Trigo y Fortunato; establishments chosen for the validation of the proposed model.

Research was a descriptive, quantitative approach with no experimental design; using basic collection tools as: survey, interview, observation and literature review. In this way, established the designed a system of cost for the bakery microenterprise sector of the city of San Juan of Pasto, to maximize your resources and make adequate management of the cost of their productive activities.

Keywords: Accounting costs, Costs of processes, Costs by activity, Elements of cost, Bakery sector, Cost system.

¹ Artículo que se deriva de la investigación "Sistema de costos para el sector panificador" realizada por el grupo Luca Paccioli, avalada y financiada por la Institución Universitaria CESMAG (Pasto-Nariño-Colombia).

² Especialista en Administración y Gerencia Institucional, Universidad Cooperativa de Colombia- Sede Pasto y Contadora Pública, Universidad de Nariño Correo electrónico: kunarca@hotmail.com

³ Magister en Dirección de Empresas con Énfasis en Gerencia Estratégica, Especialista en Revisoría Fiscal, Universidad Mariana y Contadora Pública, Universidad Mariana. Correo electrónico: genys9@hotmail.com

⁴ Especialista en Administración, Universidad de Nariño, Administradora de Empresas, Universidad Cooperativa de Colombia- Sede Santa Marta, Contadora Pública, Fundación del Área Andina. Correo electrónico: marlenyfar@yahoo.com.mx

»»»INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el sector panificador de la ciudad de San Juan de Pasto, cuenta con un número considerable de microempresas, las cuales presentan deficiencias en la determinación y control de sus costos de producción, ya que utilizan métodos empíricos basados en experiencias propias y tradición de trabajo familiar, en donde se han adoptado sistemas contables con una inadecuada organización empresarial que influye en su manejo administrativo y contable, lo cual conlleva a disminuir su capacidad productiva.

Situación que coincide con una de las conclusiones sobre el estudio del estado ocupacional en el sector panificador en Colombia realizado por el Servicio Nacional para el Aprendizaje [SENA] (2006, p. 127) en el que se constata que en el sector existe "un desarrollo lento, y esto incluye aspectos técnicos, tecnológicos y comerciales. La planeación no es... una de sus fortalezas. No se cuenta con una infraestructura sectorial que facilite al empresario obtener el apoyo que necesita para superar el empirismo predominante".

Según Merz y Sauber (1995), los sistemas de contabilidad de costos deberían constituir herramientas comunes en la organización de todas las empresas, independientemente del tamaño de la misma. Las decisiones de las empresas se deben tomar en función de datos objetivos, que sólo son posibles, si se cuenta con un sistema de información adecuado. De igual manera, este sistema no solo se refiere al estudio de métodos, procedimientos contables para estimar unos costos, sino representa un factor para determinar la productividad y el rendimiento de bienes o servicios (Morillo, 2002; Fernández, 1997; Cañibano, 1979 & Shillinglaw, 1977), es así como la "contabilidad de costos tiene por objeto no solo reclasificar las cargas o los costos de la contabilidad financiera... sino constituir una base de datos de información económica de la empresa...con el fin de establecer una adecuada toma de decisiones"(García, Marín & Pérez, 2006, p. 42).

La contabilidad de costos, (Arias, Ríos, Chacón & Londoño, 2005) se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos; los cuales pueden acumularse por cuentas trabajos, procesos, productos y otros segmentos del negocio. Esta contabilidad se considera una rama de la contabilidad general, se basa en la partida doble, sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y relación; entendiendo el costo como un recurso que se sacrifica o al que renuncia para alcanzar un objetivo específico (Gómez, 2001).

Para Tyles y Waalley (1997), Chenhall y Langfield-Smith (1998), Gunasekaran, et al (2004), Azizi y King (2005), Aragón y Rubio (2005), García, et al. (2006) y Jänkälä (2007) (citado en Chacón, 2007) dan cuenta de resultados de investigaciones que destacan la utilización de un sistema de contabilidad de costos para optimizar la rentabilidad empresarial. Es así como una de las formas para aplicar el sistema de costos es el que hace referencia al sistema de costeo basado en actividades [ABC], sigla en inglés que hace mención "Activity Based Costing" propuesta por Kaplan y Cooper al finalizar la década de los ochenta, donde exponen una nueva perspectiva para calcular y gestionar los costos en las organizaciones que cuente con un sistema de información y eficiencia oportuna como ventaja competitiva de una empresa (Carrión, 2005).

Según Sáenz, (citado en Morillo, 2002, p. 10) el ABC es un sistema que:

Parte de la diferencia entre costos directos y costos indirectos, relacionando los últimos con las actividades que se realizan en la empresa. Las actividades se plantean de tal forma que los costos indirectos a las actividades, desde donde se les traslada a los productos (objeto de los costos), según la cantidad de actividades consumidas por cada objeto de costos. De esta manera, el costo final está conformado por los costos directos y los costos asociados a ciertas actividades consideradas como las que añade valor a los productos.

El énfasis consiste en asignar costos a los productos basados en las actividades, en un proceso de dos etapas: en primer lugar, los hechos y tareas se agrupan en actividades; esto quiere decir, que los costos indirectos de cada sección se vinculan con las actividades que los han causado. En segundo lugar, como los productos consumen actividades, se busca un vínculo conocido como un inductor de costos, que relaciona costo con objetivo de costos, conocido este último como la relación causa-efecto.

Igualmente, Carrión (2005, p. 49) identifica que para implementar la metodología de ABC, es necesario evaluar previamente si una empresa posee:

Un sistema administrativo integral, un sistema considerable nivel de costos indirectos y además existe una alta diversidad de productos, canales de distribución, puntos de venta, clientes, y la imperante necesidad de precisión respecto al costo unitario de producción, se deberá considerar seriamente la implantación el costeo ABC en la empresa.

Además, Carrión (2005, p. 50) puntualiza que la utilización del ABC impacta en los siguientes procedimientos: “el costeo de actividades, el costeo de productos, la reducción de costos, el mejoramiento de los procesos, administración del desempeño [y] el presupuesto basado en actividades” Pérez, Baujín y Joshua (2005), profesores auxiliares de la Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos de Cuba, en sus estudios relacionados con el sistema de costos basados en actividades, comentan: que el modelo de cálculo de los costos para las empresas es de suma importancia, ya que éstos son los que

determinan la viabilidad del negocio, los que determinan mayoritariamente el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos, por eso, un modelo de costos no puede basarse solamente en asignar los costos sobre un factor determinado, que para el orden empresarial puede ser insignificante o poco representativo de lo que en realidad simboliza.

Autores como: Armenteros, Castellón, Cooper, Garbey, Kaplan, Lizcano, Ripoll y Vega (citado en Pérez, Baujín & Joshua, 2005), plantean que la filosofía de ABC es sencilla, basada en el control de los costos indirectos a través de la gestión de las actividades que los causan. Es decir, que este sistema ABC permite “satisfacer las expectativas de la transformación sistemática de la información en acción en el proceso de toma de decisiones como elemento importante de la gestión estratégica de los costos”(Caldera, Baujín, Ripoll & Vega, 2007, p. 26).

Para Arbeláez y Marín (2001, pp. 14-17) cuando una empresa decida aplicar el ABC es necesario que exista: el compromiso de los directivos, una cultura de costos flexible, democrática y creativa que lleve a cabo los siguientes pasos:

1. Organización del equipo de trabajo...2. Análisis de la empresa para identificar todos los procesos que ella realiza, así como la división de procesos por actividades...3. La identificación de recursos consumidos por las actividades e identificación de los [empleados] de los recursos a las actividades...4. Se construye el modelo de costos y se documentan los resultados obtenidos del sistema de Costeo.

Además, el acopio bibliográfico resultado de la investigación, permitió brindar un aporte significativo a la satisfacción de las necesidades del sector panificador. Entre los estudios que sirvieron de referente a la investigación desarrollada se encuentran: Modelo organizacional para el montaje de la panificadora “Oro Pan”, del sitio El Potrerrillo de San Juan de Pasto (Muñoz & Velasco, 1994). Estudio de factibilidad para la creación de una cooperativa de panaderías en la ciudad de San Juan de Pasto. (David & Moran, 1996).

Teniendo en cuenta que la investigación se desarrolló en el sector panificador, vale la pena el SENA (2006, p. 40) plantea que este sector se define

como un “proceso de desarrollo eminentemente local, pero con características muy comunes a nivel nacional a pesar de las diferencias regionales”, generalmente han surgido como famiempresas o microempresas.

De acuerdo al marco legal que regulan la promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana, según la ley 590 del 2000 y posteriormente modificada por la ley 905 de 2004, se puede decir que esta última, respondió a la necesidad de estructurar programas de apoyo por parte del estado orientadas al sector empresarial, lo cual hizo necesario ajustar los criterios para diferenciar los tipos de empresa. Dado el carácter genérico de la situación es evidente que se cumplió con este objetivo, sin embargo esta clasificación netamente económica no alcanza a plantear un criterio absoluto para lograr una segmentación indiscutible entre las empresas del sector panificador. Como dato crítico se puede constatar que el número de empleados para las empresas panificadoras clasificadas por sus activos o volumen de clasificación como grandes, se encuentra por debajo del citado tope mínimo reemplazados vinculados que reza la ley.

Ahora bien, si bien es cierto, existen estudios relacionados con el diseño de costos para las microempresas, el sector panificador adolece de estudios que apliquen la metodología de ABC, de ahí la importancia y el aporte que esta investigación quiere hacer, con la cual se recomienda la implementación de un sistema de costos basado en actividades, para la efectiva toma de decisiones gerenciales. En consecuencia, la investigación resalta la importancia de implementar el sistema de costos por procesos, basado en actividades del sector panificador, con el objetivo de contribuir a optimizar la rentabilidad del sector.

»»MÉTODO

Se desarrolló una investigación cuantitativa, analizando variables de costos de aplicación directa e inmediata, con el fin de resolver problemas prácticos en el manejo de costos en el sector microempresarial panificador de la ciudad de San Juan de Pasto. Su tipo fue descriptivo no experimental que permitió: medir, analizar, diseñar e implementar un sistema de costos aplicable al sector.

Se tomó como muestra dirigida a cuatro microempresas que se caracterizan por fabricar una gran variedad de productos alimenticios, predominando la elaboración de diversos tipos de pan, las cuales conformaron el objeto de estudio, éstas fueron: Panadería El Nogal, Gustapan, Flor de trigo y Fortunato; establecimientos escogidos para la validación del modelo propuesto.

Instrumentos

Se aplicó una entrevista a profundidad, para conocer aspectos relacionados con proceso productivo en función a: materia prima, la mano de obra utilizada, los costos indirectos incurridos, tiempo empleado, almacenamiento y venta del pan de harina de trigo; la cual permitió llevar un control efectivo de los costos, aplicando pruebas en la implementación de un sistema de costos que se adecue a las necesidades del sector.

Además, se utilizó la observación directa para determinar tiempos y movimientos requeridos en el proceso productivo, indispensables para diseñar los sistemas de costos ABC, a saber: alistamiento de materiales, amasado, división y pesado de masa, boleado y moldeado, fermentación, horneado y actividades de terminado.

Procedimiento

Se llevó a cabo una entrevista a profundidad a cada uno de los microempresarios de las cuatro panaderías seleccionadas, se les expuso el propósito de la investigación y se solicitó el consentimiento para la realización de la entrevista y observar el proceso productivo.

»»RESULTADOS

Para el sector panificador de San Juan de Pasto, se propuso el diseño de un sistema de costos como instrumento contable integral que organice sus mejores conceptos, en busca de un fácil manejo y aplicación por parte de estas industrias. En dicho instrumento se combina el sistema por procesos con el sistema por actividad, al que se denominó: "Sistema de costos por procesos basado en actividades para la toma de decisiones gerenciales"; este diseño contiene la siguiente estructura:

1. Identificación del producto y cantidad a elaborar.
2. Identificar la materia prima.
3. Identificación de procesos, actividades, tiempos y movimientos.
4. Determinar inductores.

5. Determinar recursos y costos unitarios de los mismos.
6. Costear las actividades.
7. Determinar el costo unitario total del producto.

De esta manera, se pudo identificar que la mayoría de las microindustrias panificadoras de Pasto, delimitan tres áreas de trabajo, estas son: producción, ventas y administración; con la acumulación de los costos por periodo de tiempo, por departamentos y la determinación de los costos por actividad.

La estructura del diseño del sistema de costos fue aplicado a las panificadoras Gustapan, Fortunato, Flor de Trigo y El Nogal, todas con domicilio en la municipio de Pasto, y las cuales la investigación tomó como grupo focal objeto de estudio. La aplicación del sistema comienza con la identificación del proceso productivo, el cual se visualiza en la Figura 1.

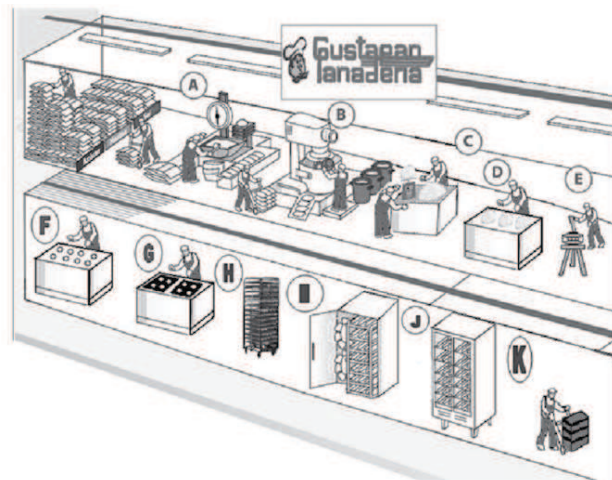


Figura 1. Proceso productivo en una panificadora. Fuente: Julio Cesar Portilla

- A: Alistamiento de materiales
- B: Amasado
- C y D: Divido y peso de la masa
- E, F y G: Boleado y moldeado
- H: Fermentación
- I: Horneado
- J: Actividades de Terminado
- K: Almacenamiento del producto

Dentro de cada proceso se identifican las actividades o tareas específicas y, a cada una de ellas, se le realiza un estudio de tiempos y movimientos, lo mismo que la asignación de los inductores por actividad, para determinar, de esta manera, los recursos y costos respectivos tanto unitarios como por actividad.

Para cada departamento se establecen cuentas individuales de productos en proceso, las cuales se cargan por los costos incurridos en el procesamiento de las unidades que pasan a través de ellos.

Además de la materia prima requerida (elementos esenciales que se utilizan para ser transformados en productos terminados), se tiene en cuenta el segundo elemento, es decir, la mano de obra, considerada ésta como un servicio que, a diferencia de los materiales, no puede almacenarse, no se convierte físicamente en parte del producto terminado, y su principal costo esta constituido por el salario que se paga a cada uno de los trabajadores en la producción. En las microindustrias panaderas su manejo se hace a través de un formato denominado tarjeta de control semanal o tarjetas de reloj, lo cual consiste en un registro diario, analizado por el gerente o administrador, en relación a la asistencia de los empleados, a fin de detectar cualquier falta injustificada y tomar las medidas correctivas necesarias.

Los Costos Indirectos de Fabricación [CIF] hacen referencia al grupo de erogaciones que la empresa hace para cumplir con la actividad productiva, distintos a la materia prima y a la mano de obra directa. De acuerdo con los resultados de la investigación, las microindustrias panaderas incurrir en los siguientes costos: materiales de limpieza, aceites lubricantes, salario de los aseadores, salario de los vigilantes, arrendamiento del local, arrendamiento de maquinarias y equipos, energía, gas, costos de asesoría técnica, costos de repuestos, costos de seguros, mantenimiento y reparaciones menores, depreciación del local, depreciación de maquinarias y equipos, entre otros; los cuales se deben registrar periódicamente en el formato diseñado para tal fin, dado que, de esta manera, se logra un mayor grado de control, en la medida en que se puedan agrupar las cuentas relacionadas (materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos de fabricación).

Con este sistema, se pretende la aplicación de la contabilidad de gestión, rescatando las mejores prácticas y modelos de costos; además, permite utilizar el modelo gerencial basado en actividades, para tomar acertadas decisiones respecto a: segmentación de mercado, cierre o reacondicionamiento de puntos de venta o sucursales, redefinición de portafolio de servicios, definición del cliente rentable, optimización de canales de distribución, evaluación de alternativas de actividades internas versus contrataciones externas, diseño de campañas publicitarias y estrategias de mercado.

A continuación se muestra la figura 2 el diseño de sistema de costos, con el fin de hacer más comprensibles los procedimientos y su aplicación.

»»DISCUSIÓN

PROCESO	Actividad	TiemposH	.H.	H/MQ	H/MESAH	/ARREN	K/H	H/HTA	TOTAL
ALISTAMIENTO DE MATERIALES	Pesaje de ingredientes	5 min.	332,252595	N/A	0,81741898	217,013889	29,166667	1,3744213	580,624991
AMASADO	Traslado a artesana	5 seg.	5,53754326	N/A	N/A	3,61689815	0,48611111	0,00301408	9,6435666
	Mezcla	15 min.	996,757786	78,125	N/A	651,041667	87,5	N/A	1813,42445
	Traslado a mesa de reposo	5 seg.	5,53754326	N/A	N/A	3,61689815	0,48611111	0,00301408	9,6435666
DIVISION Y PESADO DE MASA	División de masa	3 seg.	3,32252595	N/A	N/A	2,17013889	0,29166667	0,00180845	5,78613996
	Traslado a pesa	3 seg.	3,32252595	N/A	N/A	2,17013889	0,29166667	0,00180845	5,78613996
	Pesaje de masa	5 min.	332,252595	N/A	N/A	217,013889	29,166667	1,3744213	579,807572
BOLEADO Y MOLDEADO	Traslado a máquina cortadora	3 seg.	3,32252595	N/A	N/A	2,17013889	0,29166667	0,00180845	5,78613996
	Corte y boleado	15 min.	996,757786	16,2760417	1,62760417	651,041667	87,5	0,37977431	1753,58287
	Traslado a mesa	7 seg.	7,75256056	N/A	N/A	5,06365741	0,68055556	0,00421971	13,5009932
	Moldeado	30 min.	1993,51557	N/A	16,2760417	1302,08333	175	0,75954861	3487,63449
FERMENTACIÓN	Traslado a escabilladero	5 seg.	5,53754326	N/A	N/A	3,61689815	0,48611111	0,00210986	9,64266238
	Almacenamiento en cuarto térmico	30 min.	1993,51557	N/A	N/A	1302,08333	175	6,8359375	3477,43484
	Sistema de leudado	5 min.	5,53754326	60,7638889	N/A	217,013889	29,166667	1,13932292	313,621311
	Traslado a cuarto de reposo	5 seg.	5,53754326	10,1273148	N/A	3,61689815	0,48611111	0,00928337	19,7771507
	Reposo	5 min.	N/A	N/A	N/A	217,013889	29,166667	2,71267361	248,893229
HORNEADO	Traslado a horno	5 seg.	5,53754326	N/A	N/A	3,61689815	0,48611111	0,00210986	9,64266238
	Horneado	15 min.	N/A	14,1059028	N/A	651,041667	87,5	3,41796875	756,065539
ACTIVIDADES DE TERMINADO	Traslado a enfriamiento	5 seg.	5,53754326	N/A	N/A	3,61689815	0,48611111	0,00210986	9,64266238
	enfriamiento	15 min.	N/A	14,1059028	N/A	651,041667	87,5	3,41796875	756,065539
	Traslado a sección de ventas	5 seg.	332,252595	N/A	N/A	217,013889	29,166667	0,12659144	578,559742
TOTAL		2h 30m 43seg	7362,71751	179,398148	24,1464121	6541,52199	879,180556	23,3988595	15010,3635

Figura 2. Resumen del diseño de sistema de costos por procesos basado en actividades. Fuente: elaboración propia

Una vez que se termina el proceso de fabricación, el costo del inventario de productos en proceso en el último departamento, se transfiere al inventario de productos terminados, de modo que el artículo elaborado soporta el costo acumulativo de todas las operaciones realizadas.

Para mejor comprensión del tema, es necesario especificar que un departamento es una división funcional donde se realizan procesos de manufactura relacionados. Cuando en un departamento se ejecuta más de un proceso, es conveniente dividirlo en centros de costos para cada proceso, y acumular los costos para cada uno de ellos, en lugar de acumularlos por departamentos, situación que no se presenta en la muestra objeto de estudio. Después de acumular los costos para cada departamento, se prepara un informe de costos de producción, donde se detallan las actividades de costos de las unidades fabricadas en cada período.

Los resultados de la investigación revelaron que en las industrias panaderas, un solo proceso de producción genera varios productos diferentes (pan de sal, pan de dulce, pan de coco, pan de queso y otros); existiendo productos conjuntos, es decir, productos individuales que se generan simultáneamente a partir de un mismo proceso de manufactura, y se separan en una determinada etapa del proceso (punto de separación), para ser sometidos a un procesamiento adicional.

Los costos acumulados en una semana, un mes, etc., una vez determinado el costo por actividad, se dividen entre las cantidades producidas en ese período para obtener costos unitarios promedios (de cada departamento). La información de costos se debe usar para la determinación de la utilidad, valoración del inventario, planificación, control y toma de decisiones. Cabe resaltar que cada ente económico debe establecer sus propios tiempos, recursos y costos.

Con los resultados de la investigación, se constató la necesidad que tiene el sector microempresarial panificador de la ciudad de San Juan de Pasto, de contar con un sistema eficiente para maximizar la utilización y control de los recursos, y realizar un adecuado manejo y costeo de sus actividades productivas. Por tanto, con el ánimo de brindar un aporte significativo a la satisfacción de sus necesidades contable –administrativas, se diseñó un sistema de costos, accesible al microempresario, que no requiere de mayores recursos financieros ni conocimientos previos en el área de costos, permitiéndole acceder a nuevas perspectivas de acción y mejoramiento de sus actividades productivas.

Los datos obtenidos indican la gran importancia que tiene para la microindustria panadera de la ciudad de San de Pasto, el que cuente con un sistema de control de los materiales directos transformados en productos terminados, para mantener un nivel mínimo de costos y tener una producción constante.

En este sentido, el procedimiento de control sugerido es sistemático, el cual comprende las actividades de compra y utilización de las materias primas, para lo cual, en las microindustrias panaderas se debe usar una rutina de formatos que permitan supervisar las diferentes fases del ciclo de materiales, desde el momento de realizar la orden de compra hasta el reemplazo de los materiales usados, y asignar responsabilidades de control de materiales.

Debido a que el sector panificador carece de elementos de control, como parte de la investigación se estructuraron una serie de documentos y formatos que ayudarán a este sector a llevar un control y reducción de los costos en cuanto al manejo de la materia prima, mano de obra y costos indirectos de fabricación. Entre estos formatos tenemos:

- Solicitud de compra.
- Orden de compra.
- Requisición de materiales.
- Tarjeta control de entrada o de reloj semanal.
- Boleta de trabajo.
- Control de costos indirectos de fabricación.
- Informe de costos de producción.

El sector panificador, a nivel nacional, ha desem-

peñado un papel primordial en el desarrollo de la economía; independientemente de su grado de desarrollo tecnológico, cumple un papel importante como generador y distribuidor de ingreso. Su capacidad para emplear mano de obra poco calificada, durante las fases iniciales de los procesos de fabricación, se convierte en factor determinante de la estabilidad familiar.

Así pues, se pudo constatar que uno de los problemas más graves que presentan los empresarios panaderos, es la dificultad para determinar costos de producción precisos, debido a que no manejan criterios uniformes para realizar dicho cálculo; en consecuencia, cada empresario los determina de acuerdo con su experiencia, sus conocimientos en el área de costos, dándole principal importancia a los costos de la materia prima y de la mano de obra, lo cual refleja la existencia de sistemas de acumulación de costos deficientes e inadecuados para establecer el margen de ganancia deseado, y éste es tomado como referencia para fijar los precios de venta de sus productos.

En consecuencia de lo descrito en el párrafo anterior, el costo de producción determinado de esta manera, es usado por los microindustriales panaderos sólo como un referente para calcular el margen de utilidad esperado; en este sentido, se debe señalar que el costo de producción ha dejado de ser un factor clave en la determinación del precio, pues éste (el precio) es determinado por el mercado, en un medio económico cada vez más competido, en el cual sólo triunfarán las microindustrias que resulten más eficientes. Se hace necesario entonces, implementar estrategias gerenciales que contribuyan a la supervivencia de las empresas; dentro de estas estrategias, el concepto de costo objetivo o costo meta juega un papel muy importante, debido a que permite a las empresas lograr nuevas oportunidades, al ofrecer un producto de calidad (satisfacción de las necesidades del cliente) a un precio que le asegure la demanda; para ello, se parte de un precio meta y de un nivel de utilidad planeada, factores que determinarán el costo máximo en que debe incurrir

la empresa para ofrecer dicho producto, es decir, el costo meta depende del precio y de la utilidad deseada o planeada.

Otra consecuencia de la determinación no objetiva de los costos de producción, es que el resultado económico que muestran las panaderías del municipio de Pasto, para un determinado período contable, no es confiable, pues, éste surge como consecuencia de comparar los costos de los productos con los ingresos derivados de su venta; como efecto lógico, el costo de las existencias de productos no vendidos al final del período no representa su valor real. Por consiguiente, las decisiones tomadas por los empresarios panaderos basadas en costos de producción que han sido calculados de una manera poco fiable, no son acertadas, puesto que estos costos sólo constituyen una aproximación a los reales.

Luego, la escasa veracidad del cálculo de rentabilidad realizado por las microindustrias panificadoras de la ciudad de San Juan de Pasto, a partir de la información generada por los deficientes sistemas de costo empleados, obstaculiza el diseño de mezclas de productos que maximicen las utilidades del negocio, y que contribuya con la supervivencia y crecimiento del mismo, puesto que los panificadores no pueden reconocer los productos más rentables.

En conclusión, se debe resaltar la importancia para las empresas, que éstas empiecen a realizar una gestión administrativa que propenda por la reducción de costos; para ello se debe analizar, entre otros aspectos, los siguientes: el mejoramiento de la calidad y de la productividad, la reducción de inventarios, acortamiento de líneas de producción, reducción de tiempo ocioso de las máquinas y equipos, reducción de espacio utilizado y reducción del ciclo o tiempo de espera; además, como todo sector productivo debe acogerse a diversas normas internacionales, nacionales y regionales de tipo ambiental, sanitario, de calidad, contable, comercial y laboral.

»»REFERENCIAS

- Arbeláez, L. & Marín, F. (2001). Sistema de coste ABC aplicado al sector de transporte de carga. [Versión electrónica], *Revista Universidad EAFIT*, 124, 9-20.
- Arias, L., Ríos, S., Chacón, L. & Londoño, F. (2005). *Contabilidad, su desarrollo en el mundo, América y Colombia*. Recuperado el 22 febrero de 2006, en <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/contamerica.htm>
- Caldera, J., Baujín, P., Ripoll, V. & Vega, V. (2007). Evolución en la configuración de los sistemas de costeo basado en las actividades. [Versión electrónica], *Actualidad Contable Fases*, 10 (14) 13-28.
- Cañibano, L. (1979). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: ICE.
- Carrión, J. (2005). Pautas básicas para una implantación exitosa del costeo basado en actividades (ABC). [Versión electrónica], *Industrial Data*, 8 (1), 47-52.
- Congreso de Colombia. (2004). *Ley 905 de 2004*. Recuperado el 8 de febrero de 2009. http://www.sena.edu.co/NR/rdonlyres/8DCDB7D4-FABE-42DA-BD74-00F7C40AD9D0/0/Ley905_2004_MIPYMES.pdf
- Chacón, C. (2007). La Contabilidad de Costos, los sistemas de control de gestión y la rentabilidad empresarial. [Versión electrónica], *Actualidad Contable Fases*, 10 (15), 29-45.
- David, H. & Moran, J. (1996). *Estudio de factibilidad para la creación de una cooperativa de panaderías en la ciudad de San Juan de Pasto*. Trabajo de grado para optar el título de Contador Público de tipo ambiental, sanitario, de calidad, contable, comercial y laboral. Pasto, Colombia.
- Fernández, P. (1983). *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid: ICE.
- García, P., Marín, S. & Martínez, F. (2006). La contabilidad de costos y rentabilidad en las PYME. *Contaduría y Administración*, 218, 39-59.
- Gómez, O. (2001). *Contabilidad de costos*. México: McGraw Hill.
- Morillo, M. (2002). Diseño de sistemas de costeo: fundamentos teóricos. [Versión electrónica], *Actualidad Contable Fases*, 5 (5), 7-22.
- Merz, G. R. & Sauber, M. H. (1995). Perfiles de las actividades de gestión en las pequeñas empresas. *Diario de Gestión Estratégica*, 16, 551-564.
- Muñoz, L. M. & Velasco, A.J. (1994). *Modelo organizacional para el montaje de la panificadora "Oro Pan"*, San Juan de Pasto.
- Pérez, O., Baujín P. & Joshua, C. (2005). *Estudios relacionados con el sistema de costos basado en actividades*. Recuperado el 2 de febrero de 2010, en <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/estudios.htm>
- SENA. (2006). *Caracterización ocupacional y actualización industrial de la panificación y la repostería*. Recuperado el 2 de marzo de 2010, en http://www.cipan.org/Port/DOWNLOADS/caracterizacion_sec.pdf
- Shillinglaw, G. (1977). *Contabilidad de costos análisis y control*. Madrid: Aguilar.