

# Herramienta para Analizar la Gestión Administrativa del Mayorista de Farmacia. Caso: Municipio Alberto Adriani, Estado Mérida, Venezuela

## Resumen

En el presente trabajo se expone la aplicación de los sistemas de costos totales y parciales para la asignación y presentación de costos y gastos en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida en Venezuela, de cara a la optimización del análisis de la rentabilidad, la toma de decisiones, y la difusión de su uso en empresas similares. La aplicación fue precedida por un diagnóstico practicado, durante el año 2014, a los sistemas de costos utilizados por las comercializadoras objeto de estudio; a partir de allí se diseñó un proyecto factible de nivel comprensivo que intentó dar respuestas al cálculo adecuado de rentabilidad por sucursales de las mencionadas comercializadoras. Se observó una amplia variación en los niveles de rentabilidad obtenidos entre las distintas sucursales, obtenidos con la aplicación del sistema de costeo total utilizado actualmente por la empresa, el sistema de costeo total propuesto basado en bases generadoras de costos, y el sistema de costeo directo, evidenciando que método de asignación de los gastos indirectos utilizado incide en el cálculo de resultados, y por tanto en la evaluación de la gestión del negocio por unidades o sucursales. .

**Palabras clave:** Contabilidad, costos, droguerías, sucursales y sistemas.

---

## ***A Tool to Analyze the Management of Pharmaceutical Wholesellers Case study: Alberto Adriani Municipality, Merida State, Venezuela***

### **Abstract**

*This study introduces the application of total cost and partial cost accounting systems to allocate and report costs and expenses in medicine wholesale companies in Alberto Adriani Municipality, Merida State, Venezuela, as a means to optimize profitability analysis, decision making processes, and spread its use in similar companies. Before applying this tool, the cost accounting systems used by these companies was evaluated in 2014. This evaluation was the basis of the design of a feasible comprehensive project aimed at improving the calculation of the profitability of the different branches of the companies. The levels of profitability of the many branches were found to vary widely. They were obtained using total cost accounting that is currently applied by the company, the proposed total cost accounting based on cost generating units, and direct cost accounting. This shows that the method to allocate indirect expenses have an effect on the calculation of results, and thus, in the assessment of the business management by branches.*

**Keywords:** accounting, costs, pharmacies, branches, systems.

---

Recibido: 04-09-2015.  
Tipo: Artículo.

Aprobado: 12-11-2015.  
Condición: Evaluado por pares.

<sup>i</sup> Licenciado en Administración y en Contaduría Pública. Magister *Scientiae* en Administración, mención finanzas. Gerente de Planificación Financiera de la Corporación Drolanca, Mérida, Venezuela. Correo electrónico: jatorres@drolanca.com.

<sup>ii</sup> Licenciada en Administración y en Contaduría Pública. Magister *Scientiae* en Administración. Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela. Correos electrónicos: morillom@ula.ve; marysela.morillo@gmail.com.

## Introducción

Uno de los objetivos empresariales es la maximización de rentabilidad, para lo cual se debe conocer la estructura de costos, y su impacto en la rentabilidad. El poco conocimiento y control de los costos pone en riesgo la permanencia del negocio en perjuicio de lo que esperan los propietarios; por ello, se hace necesario que la gerencia cuente con herramientas de análisis financiero para la toma de decisiones asociadas con el nivel de costos y la rentabilidad. En este sentido, la aparición de herramientas informáticas ha promovido que los modelos de asignación de costos, ya no sea una tarea tediosa y devoradora de recursos.

En Venezuela, las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos y, en general, todas las empresas de la cadena farmacéutica, pese a su carácter estratégico, experimentan constante presiones dictaminadas por políticas fiscales y económicas cada vez más agresivas, tales como la Ley Orgánica de Precios Justos (República Bolivariana de Venezuela [RBV], 2014a), y el control y regulación de precios a medicamentos (Cámara de la Industria Farmacéutica en Venezuela [CIFAR], 2011).

En el sector farmacéutico venezolano participan laboratorios, droguerías o comercializadoras al mayor de medicamentos y farmacias. Los primeros se encargan del procesamiento de materias primas para la producción de medicamentos, y su traslado a los distintos mayoristas del país; estos últimos distribuyen los medicamentos desde sus almacenes hasta los detallistas. Finalmente, las farmacias y expendios se encargan de almacenar y vender al detal los productos farmacéuticos. La existencia e importancia de las droguerías radica en la distancia existente entre los laboratorios y las farmacias y, a los volúmenes de pedido, dado que las farmacias realizan pedidos en pocas cantidades basados en el déficit diario de sus variados inventarios (CIFAR, 2011).

En el ámbito local, en el estado Mérida, existen tres empresas dedicadas a la comercialización de productos al mayor y derivados farmacéuticos: Corporación Drolanca C.A. [DROLANCA], Droguería y Farmacéutica Andina C.A. [DROFANDI C.A.], ambas con sede central en la ciudad de El Vigía, municipio Alberto Adriani, y una tercera, llamada Droguería Mérida C.A. (Sucursal de la Corporación Beloso, C.A. [COBECA]) ubicada en la ciudad de Mérida, municipio Libertador; todas ellas orientadas a la comercialización de productos farmacéuticos terminados.

Estas comercializadoras medicamentos o droguerías, presentan una sintomatología compartida. Una característica común es que presentan unidades centrales o corporativas donde se concretan todas

las acciones a seguir dentro de los planes operativos anuales de la empresa; dichas unidades corporativas dictan las líneas de cumplimiento a seguir por las sucursales o centros de distribución. Las sucursales o centros de distribución generan costos e ingresos, mientras que las unidades centrales o corporativas son unidades o entes corporativos centralizados no generadores de ingresos, pero con 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.

Esta complejidad organizacional, entre unidades corporativas y centros de distribución, causan el conocimiento exacto de las estructuras de costos por sucursales, puesto que a las mismas se le imputan costos generados por las unidades centrales corporativas que no generan ingresos pero sí generan gran cantidad de costos (J. Moreno -miembro de la Cámara Venezolana de Droguería y Gerente general de DROLANCA-, comunicación personal, 20 de Octubre de 2012), lo cual refleja la necesidad de adecuar los procesos de asignación de costos de forma expedita a los fines de mostrar un margen de rentabilidad preciso, de optimizar la información de costos para la toma de decisiones, mejorar la administración del negocio y afianzar su permanencia en el mercado y su crecimiento.

Según Morillo (2005), en toda organización existe la necesidad de información de costos adecuada, lo cual obedece a causas internas y externas. Las internas tienen que ver con el incremento o mantenimiento del margen de utilidad de la empresa, puesto que cuando se manejan ingresos constantes, producto del control o regulación de precios, la única alternativa viable para mejorar las utilidades es controlar los costos; las causas externas tienen que ver con la creación de ventajas competitivas; en ambos casos, se requiere conocer la estructura de costos para elegir los diseños y procesos adecuados. En este sentido, según el mismo autor, existe proliferación de variantes en los sistemas de costos convencionales, como son el surgimiento de los sistemas de costos parciales con fines de control y la toma de decisiones, que intentan dar respuestas a los múltiples requerimientos de la gerencia.

Frente a estos requerimientos, en el marco de la contabilidad de costos, se han desarrollado los sistemas de costos parciales con toda una gama de formas para calcular y presentar los costos de producción, atendiendo a la necesidad de las decisiones de distinta índole (volumen de producción, eliminación de productos, reducción y control de costos y análisis de segmentos, entre otras). Estos sistemas, según Amat y Soldevila (2011), son utilizados especialmente cuando las empresas elaboran múltiples productos y

desean evaluar el desempeño de estos o de diferentes segmentos de la organización.

Ante este panorama es evidente la necesidad de estudiar los sistemas de costos en las comercializadoras de medicamentos al mayor, que permitan calcular y presentar resultados y la rentabilidad precisa entre las diferentes unidades o sucursales que la conforman. Para el alcance de lo anterior objetivo, se diseñó en una primera etapa una investigación de tipo descriptiva, y de campo, para diagnosticar los sistemas de costos utilizados por las comercializadoras de medicamentos al mayor, del municipio Alberto Adriani del estado Mérida; a partir de allí se describió la estructura organizativa de las empresas, los recursos utilizados en la prestación del servicio, se identificaron los objetos de costo, los procesos de asignación de costos y finalmente la estructura de costos. A fin de contribuir en el perfeccionamiento de dichos sistemas de costeo, y del proceso gerencial de las mismas a partir de sus características propias, necesidades y deficiencias observadas, se emplearon los procedimientos de los sistemas de costos totales y parciales en la asignación y presentación de costos y gastos en estas empresas, como una aplicación de los principios o fundamentos teóricos asociados a los sistemas de costos parciales como herramienta de gestión financiera para la adecuada toma de decisiones que permitirá determinar la verdadera rentabilidad de las unidades de negocios de acuerdo a las necesidades de decisión.

En el presente trabajo se expone la aplicación de los sistemas de costos totales y parciales para la asignación y presentación de costos y gastos en las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, de cara a la optimización del análisis de la rentabilidad y la toma de decisiones, y de difundir el uso de dichos sistemas en empresas similares. En una primera parte se presentan los antecedentes y el marco teórico, donde se exponen los resultados más significativos del diagnóstico practicado a los sistemas de costeo de las empresas mencionadas y en los cuales se fundamenta la aplicación de los sistemas de costos totales y parciales; posteriormente se presenta la metodología seguida para dicha aplicación, seguida de la explicación de ésta última.

## Antecedentes y bases teóricas

Como antecedente del presente estudio, se consideró el diagnóstico practicado, durante el año 2014, a los sistemas de costos utilizados por las comercializadoras de medicamentos al mayor, del municipio

Alberto Adriani del estado Mérida, en el cual Torres (2014) halló y concluyó lo siguiente:

- ▶ Sobre el propósito de la contabilidad de la empresa, el 46% de los gerentes entrevistados indicó que su propósito es determinar y dar a conocer la ganancia o pérdida de la organización al finalizar el ejercicio económico. La mayoría de los gerentes entrevistados (56%) opina que la forma como se llevan los registros contables, incluyendo la asignación de costos efectuados por el sistema contable y el cálculo de beneficios de las sucursales se hace de manera incorrecta. Igualmente, en cuanto a los procedimientos de asignación de costos actuales, el 54% de los gerentes percibe que la política de asignación de costos es errónea y que no se ajusta a la realidad financiera y administrativa 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; sólo el 23% de los gerentes opina que tales asignaciones son acertadas para el proceso de toma de decisiones en la empresa.
- ▶ Las erogaciones o cesiones de valor incurridas durante el ciclo de operaciones en las empresas en estudio son por concepto de: medicamentos a 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 halló que tales erogaciones, se encuentran incluidas en la estructura utilizada por las empresas estudiadas (Tabla 1), para medir la rentabilidad asociada a su gestión y en los que se aplica la asignación de costos y gastos de la unidad corporativa a las sucursales.

La Tabla 1 muestra la estructura del estado de ganancias y pérdidas, donde se evidencia con cifras hipotéticas el resultado que las mismas obtuvieron producto del ciclo operativo del negocio, es decir; comprar, vender y distribuir los medicamentos, con su estructura de ingresos, costos y gastos de las sucursales, y la porción de asignación de gastos indirectos incurridos a nivel corporativo.

La estructura de gastos categorizados en administrativos, financieros y de operación, corresponden en gran parte a gastos de la unidad central asignados a cada una de las sucursales, en el marco del sistema

**Tabla 1.** Rentabilidad por sucursal después de la asignación de gastos del nivel corporativo.

| GANANCIAS Y PÉRDIDAS                      | MÉRIDA         |               | CENTRO-OCCIDENTAL |               | OCCIDENTE      |               | ORIENTE        |               | DISTRITO CAPITAL |               | TOTALES        |               |
|---|----------------|---------------|-------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|------------------|---------------|----------------|---------------|
|   |                |               |                   |               |                |               |                |               |                  |               |                |               |
| VENTAS (UNIDADES)                         | 1.592.538      |               | 1.834.765         |               | 1.294.741      |               | 1.103.977      |               | 746.420          |               | 6.572.441      |               |
|   | 24,23%         |               | 27,92%            |               | 19,70%         |               | 16,80%         |               | 11,36%           |               |                |               |
| Ventas Brutas                             | -34.495        | 100%          | -17.174           | 100%          | -31.850        | 100%          | -23.182        | 100%          | -20.205          | 100%          | -126.907       | 100%          |
| Ofertas Entregadas                        | 1.468          | 4,25%         | 723               | 4,21%         | 1.179          | 3,70%         | 866            | 3,74%         | 769              | 3,81%         | 5.005          | 3,94%         |
|   | 29,33%         |               | 14,44%            |               | 23,56%         |               | 17,30%         |               | 15,37%           |               | 100%           |               |
| Ventas Brutas Menos Ofertas               | -33.027        | 95,75%        | -16.452           | 95,79%        | -30.671        | 96,30%        | -22.316        | 96,26%        | -19.436          | 96,19%        | -121.902       | 96,06%        |
| Descuentos por volumen                    | 4.458          | 12,92%        | 2.367             | 13,78%        | 4.138          | 12,99%        | 2.741          | 11,82%        | 2.583            | 12,78%        | 16.287         | 12,83%        |
| Reintegro Descuentos de Volumen           | 0              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0              | 0,00%         |
| Descuentos por pronto pago                | 1.738          | 5,04%         | 732               | 4,26%         | 1.721          | 5,40%         | 1.237          | 5,34%         | 1.037            | 5,13%         | 6.466          | 5,10%         |
| Exoneración por Pérdidas de Descuentos    | 0              | 0,00%         | 1                 | 0,01%         | 0              | 0,00%         | 53             | 0,23%         | 0                | 0,00%         | 54             | 0,04%         |
| Devoluciones en Ventas                    | 298            | 0,86%         | 134               | 0,78%         | 168            | 0,53%         | 101            | 0,44%         | 282              | 1,39%         | 982            | 0,77%         |
| Descuentos por oferta no entregada        | 0              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0              | 0,00%         |
| Otros descuentos                          | 0              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0              | 0,00%         |
| <b>VENTAS NETAS</b>                       | <b>-26.533</b> | <b>76,92%</b> | <b>-13.218</b>    | <b>76,96%</b> | <b>24.643</b>  | <b>77,37%</b> | <b>-18.184</b> | <b>78,44%</b> | <b>-15.533</b>   | <b>76,88%</b> | <b>-98.112</b> | <b>77,31%</b> |
| Costo de ventas                           | 22.991         | 66,65%        | 11.452            | 66,68%        | 21.337         | 66,99%        | 15.491         | 66,82%        | 13.372           | 66,18%        | 84.642         | 66,70%        |
| Ingresos por pronto pago                  | -946           | 2,74%         | -597              | 3,47%         | -970           | 3,05%         | -806           | 3,48%         | -512             | 2,54%         | -3.831         | 3,02%         |
| Ingresos Financieros por no Devolución    | -18            | 0,05%         | -11               | 0,06%         | -17            | 0,05%         | -15            | 0,06%         | -14              | 0,07%         | -75            | 0,06%         |
| Descuento por volumen de compra           | -98            | 0,28%         | -24               | 0,14%         | -72            | 0,23%         | -65            | 0,28%         | -59              | 0,29%         | -178           | 0,25%         |
| Otros ingresos y costos en compras        | 0              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0              | 0,00%         |
| <b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>              | <b>21.928</b>  | <b>63,57%</b> | <b>10.820</b>     | <b>63,00%</b> | <b>20.278</b>  | <b>63,67%</b> | <b>14.605</b>  | <b>63,00%</b> | <b>12.787</b>    | <b>63,28%</b> | <b>80.418</b>  | <b>63,37%</b> |
| <b>UTILIDAD BRUTA</b>                     | <b>-4.605</b>  | <b>13,35%</b> | <b>-2.397</b>     | <b>13,96%</b> | <b>-4.365</b>  | <b>13,71%</b> | <b>-3.579</b>  | <b>15,44%</b> | <b>-2.747</b>    | <b>13,59%</b> | <b>-17.694</b> | <b>13,94%</b> |
| <b>GASTOS DE ADMINISTRACIÓN</b>           | <b>1.747</b>   | <b>5,06%</b>  | <b>1.540</b>      | <b>8,97%</b>  | <b>1.623</b>   | <b>5,10%</b>  | <b>1.282</b>   | <b>5,53%</b>  | <b>1.046</b>     | <b>5,18%</b>  | <b>7.238</b>   | <b>5,70%</b>  |
| Gastos de personal                        | 1.171          | 3,40%         | 1.011             | 5,89%         | 994            | 3,12%         | 812            | 3,50%         | 651              | 3,22%         | 4.640          | 3,66%         |
| Víaticos Administrativos                  | 0              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0              | 0,00%         |
| Patente                                   | 106            | 0,31%         | 32                | 0,18%         | 235            | 0,74%         | 127            | 0,55%         | 124              | 0,61%         | 623            | 0,49%         |
| Otros impuestos                           | 282            | 0,82%         | 325               | 1,89%         | 229            | 0,72%         | 196            | 0,84%         | 132              | 0,66%         | 1.165          | 0,92%         |
| Mantenimiento general                     | 59             | 0,17%         | 42                | 0,25%         | 52             | 0,16%         | 37             | 0,16%         | 14               | 0,07%         | 204            | 0,16%         |
| Gastos de papelería y Otros Insum. Adm.   | 0              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0              | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0              | 0,00%         |
| Honorarios profesionales                  | 25             | 0,07%         | 20                | 0,12%         | 13             | 0,04%         | 11             | 0,05%         | 9                | 0,04%         | 78             | 0,06%         |
| Arrendamientos                            | 8              | 0,02%         | 8                 | 0,05%         | 6              | 0,02%         | 5              | 0,02%         | 4                | 0,02%         | 30             | 0,02%         |
| Sistemas                                  | 17             | 0,05%         | 21                | 0,12%         | 16             | 0,05%         | 12             | 0,05%         | 8                | 0,04%         | 75             | 0,06%         |
| Gastos Generales                          | 41             | 0,12%         | 47                | 0,28%         | 37             | 0,12%         | 40             | 0,17%         | 26               | 0,13%         | 192            | 0,15%         |
| Seguros                                   | 28             | 0,08%         | 27                | 0,16%         | 32             | 0,10%         | 28             | 0,12%         | 11               | 0,06%         | 126            | 0,10%         |
| Trámites judiciales y administrativos     | 1              | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 1              | 0,00%         | 1              | 0,01%         | 0                | 0,00%         | 3              | 0,00%         |
| Servicios de terceros                     | 7              | 0,02%         | 3                 | 0,02%         | 7              | 0,02%         | 11             | 0,05%         | 65               | 0,32%         | 93             | 0,07%         |
| Comisiones bancarias                      | 2              | 0,01%         | 2                 | 0,01%         | 2              | 0,00%         | 1              | 0,01%         | 1                | 0,00%         | 8              | 0,01%         |
| <b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>                | <b>537</b>     | <b>1,56%</b>  | <b>355</b>        | <b>2,07%</b>  | <b>449</b>     | <b>1,41%</b>  | <b>389</b>     | <b>1,68%</b>  | <b>288</b>       | <b>1,42%</b>  | <b>2.018</b>   | <b>1,59%</b>  |
| <b>GASTOS OPERATIVOS</b>                  | <b>530</b>     | <b>1,54%</b>  | <b>347</b>        | <b>2,02%</b>  | <b>443</b>     | <b>1,39%</b>  | <b>385</b>     | <b>1,66%</b>  | <b>285</b>       | <b>1,41%</b>  | <b>1.990</b>   | <b>1,57%</b>  |
| Gasto de telecomunicaciones               | 22             | 0,06%         | 13                | 0,08%         | 18             | 0,06%         | 16             | 0,07%         | 14               | 0,07%         | 84             | 0,07%         |
| Comisiones de ventas                      | 32             | 0,09%         | 28                | 0,16%         | 24             | 0,08%         | 29             | 0,12%         | 20               | 0,10%         | 133            | 0,10%         |
| Gastos de papelería y Otros insumos Oper. | 25             | 0,07%         | 14                | 0,08%         | 20             | 0,06%         | 13             | 0,06%         | 20               | 0,10%         | 91             | 0,07%         |
| Víaticos                                  | 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%         |
| Arrendamientos 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 Prevenc. 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%         |
| <b>PUBLICIDAD Y MERCADEO</b>              | <b>7</b>       | <b>0,02%</b>  | <b>8</b>          | <b>0,04%</b>  | <b>5</b>       | <b>0,02%</b>  | <b>5</b>       | <b>0,02%</b>  | <b>3</b>         | <b>0,02%</b>  | <b>27</b>      | <b>-0,02%</b> |
| 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 DROLANCA                    | 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%         |
| <b>UTILIDAD OPERATIVA</b>                 | <b>-2.321</b>  | <b>6,73%</b>  | <b>-503</b>       | <b>2,93%</b>  | <b>-2.293</b>  | <b>7,20%</b>  | <b>-1.908</b>  | <b>8,23%</b>  | <b>-1.413</b>    | <b>7,00%</b>  | <b>-8.438</b>  | <b>6,65%</b>  |
| <b>GASTOS FINANCIEROS</b>                 | <b>304</b>     | <b>0,88%</b>  | <b>514</b>        | <b>2,99%</b>  | <b>228</b>     | <b>0,72%</b>  | <b>145</b>     | <b>0,62%</b>  | <b>48</b>        | <b>0,24%</b>  | <b>1.238</b>   | <b>0,98%</b>  |
| 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%         |
| <b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>       | <b>-2.018</b>  | <b>5,85%</b>  | <b>11</b>         | <b>0,06%</b>  | <b>-2.065</b>  | <b>6,48%</b>  | <b>-1.763</b>  | <b>7,60%</b>  | <b>-1.366</b>    | <b>6,76%</b>  | <b>-7.201</b>  | <b>5,67%</b>  |
| <b>I.S.L.R.</b>                           | <b>536,19</b>  |               | <b>536,19</b>     |               | <b>536,19</b>  |               | <b>536,19</b>  |               | <b>536,19</b>    |               | <b>2.681</b>   | <b>2,11%</b>  |
| <b>UTILIDAD NETA</b>                      | <b>.482</b>    | <b>4,30%</b>  | <b>547</b>        | <b>-3,19%</b> | <b>(1.529)</b> | <b>4,80%</b>  | <b>(1.227)</b> | <b>5,29%</b>  | <b>(830)</b>     | <b>4,11%</b>  | <b>-4.520</b>  | <b>3,56%</b>  |

de costeo total o absorbente. Es decir, en los gastos administrativos, de operación y financieros presentados por las sucursales, existe un cúmulo de gastos (de personal, depreciaciones, impuestos generales, costos financieros) generados por los departamentos pertenecientes a la unidad central, los cuales son distribuidos entre las sucursales en función del nivel de ventas obtenido por cada una. Tal asignación se justifica porque, los departamentos de la unidad central apoyan el desarrollo de las operaciones de las sucursales y, porque las unidades centrales no generan

sus propios ingresos para soportar su estructura de costos y gastos.

Es de destacar que la ubicación de la unidad central de las empresas en estudio, es el municipio Alberto Adriani del estado Mérida, mientras que las sucursales se encuentran ubicadas en distintas entidades federales del país, identificadas por regiones, incluyendo el mismo estado Mérida; es decir, estado Lara (región centro occidental), estado Zulia (región occidente), Caracas (Distrito Capital) y Anzoátegui (Región oriente).



A partir de lo anterior se determinó que el sistema de costos utilizado por estas empresas es el sistema de costeo total o absorbente, por cuanto al considerar a las sucursales como objeto de costos, las mismas son costeadas con la totalidad de costos y gastos, sin importar el comportamiento de los mismos frente al nivel de actividad, o su identificación sobre el objeto de costos. Esta totalidad incluye una imputación de gastos incurridos por la unidad central o corporativa, considerados como indirectos respecto al objeto de costos, al no poder ser identificados y cuantificados de forma económicamente factible, y exactitud en cada una de las sucursales.

Aunque mediante el uso de dicho sistema 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 de la unidad central corporativa asignados. El 54% de los gerentes entrevistados manifestaron que los niveles de rentabilidad por sucursal no son representativos, dado que la relación costo-beneficio no se calcula apropiadamente en las sucursales que generan más ingresos; estos gerentes coinciden en que la rentabilidad por sucursal no es satisfactoria, dado que existe una asignación de costos inadecuada.

Concluyen que los sistemas de costos son inadecuados, dado que los costos y/o gastos de las unidades corporativas son asignados a las sucursales en función de sus volúmenes de ventas, distorsionando las utilidades de cada una de ellas, así como la evaluación de su gestión.

Este proceso de asignación de costos es considerado arbitrario, según la opinión de la mayoría de los gerentes entrevistados, porque la base o criterio de imputación no reflejan el apoyo dado a nivel corporativo tampoco una generación de costos coherente que refleje la relación causa-efecto, y porque la asignación de costos depende de la mezcla de productos vendida por cada sucursal (medicamentos regulados y no regulados, genéricos y no genéricos), lo cual su vez depende de variables sociodemográficas de la población atendida según la región donde se asiente la sucursal.

Por ello, en la investigación se determinó que un sistema de costeo absorbente adecuado, de cara a la preparación de informes financieros con fines externos, debería contener bases de asignación de gastos indirectos adecuadas. Igualmente se hace imperante que estas comercializadoras, desarrollen un sistema de contabilidad de gestión tal como el sistema de costos directo, con el fin de apoyar aún más el proceso interno de toma de decisiones, relacionadas con la gestión de cada sucursal y sus utilidades.

En el presente trabajo, para desarrollar la aplicación de los sistemas de costos totales y parciales en la asignación y presentación de costos y gastos en las empresas mayoristas de medicamentos del municipio

Alberto Adriani del estado Mérida, se consultaron las siguientes bases teóricas.

Según reconocidos autores como Neuner y Deakin (1993), Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994) y Hargadon y Munera (1988), la contabilidad de costos es una fase ampliada de la contabilidad general que se encarga de registrar, acumular, analizar o interpretar la información con fines internos y externos relacionada con los costos de producir o vender o de prestar un servicio con la finalidad de proporcionar información importante y oportuna en la toma de decisiones. Actualmente, se emplea el término de administración de costos para describir los enfoques y las actividades de los gerentes para utilizar los recursos con miras a incrementar el valor. Así se tiene que las decisiones de administración de costos incluyen, por ejemplo, las decisiones relacionadas con el ingreso a nuevos mercados, implementar nuevos procesos organizacionales y cambiar los diseños de producto (Horngrén, Datar y Raján, 2012).

En este sentido, la administración de costos exige una profunda comprensión de la estructura de costos de una empresa (Hansen y Mowen, 2007). Estos intereses han propiciado la existencia y evolución de los sistemas de costeo como subsistemas de la contabilidad general, definidos como el “[...] conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría doble y otros principios que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles [...]” (Pérez de León, 1999:150).

También, para Morillo (2005), las regulaciones externas y legales que presionan a las empresas, los cambios y complejidades en la estructura de costos han impulsado la proliferación de variantes en los sistemas de costos convencionales, como son el surgimiento de los sistemas de costos parciales para el control y la toma de decisiones. Por ejemplo, el incremento de costos fijos o indirectos entre las distintas líneas de productos fabricados o diversos segmentos de la empresa hacen profundas las necesidades de información con el fin de minimizar su estructura de costos y maximizar su rentabilidad.

Según Morillo (2007) los sistemas de costos parciales son los que imputan solo una parte de los costos a los productos, y se presentan como sistemas de costos variables, sistemas de costos variables evolucionados, *sistemas de costos directos*, sistemas de costos directos evolucionados y sistemas de costos marginales. En el caso específico de los sistemas de costos directos, a los objetos de costos sólo se asignan costos directos, es decir, en el cálculo del costo del producto se consideran sólo aquellos que son directamente asignables, con criterios objetivos; este sistema permite hallar el margen de contribución (MC), 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; mientras que los costos indirectos son considerados costos del periodo. Su principal uso es mostrar el MC que realiza cada línea de productos o segmento de ventas a la empresa, sin las distorsiones que pudieran presentarse por la asignación arbitraria o equívoca de los costos indirectos en cada línea de producto o segmento (unidad) de la empresa.

Según Warren, Reeve y Duchac (2010), muchas empresas conocen la proporción de utilidades corporativas obtenidas en actividades realizadas fuera del país o localidad, esto es gracias al cálculo del MC por segmento *territorio de ventas*, donde solo se considera el costo directamente incurrido en cada uno de sus territorios de ventas sin la distorsión de costos incurridos en otros o varios territorios de ventas. En este sentido, el sistema de costeo directo es superior al sistema absorbente, el cual asigna costos y gastos de la unidad central como si se tratara de costos indirectos en función de cierta base de distribución (proceso de imputación), por cuanto los mismos son de difícil identificación con los objetos de costos (sucursal), lo cual implica cierta distorsión en el desempeño de las sucursales.

En este sentido, en el corto plazo, cuando se evalúa el desempeño de la empresa por segmentos (departamentos o sucursales) a partir del análisis de costos, independientemente de que se trate de centros de utilidades, ingresos, costos o inversión, es útil la aplicación del sistema de costos directos, donde los objetos de costos están constituidos por las sucursales a evaluar. Precisamente, estos sistemas de costos parciales surgieron por la necesidad interna, según Jones, Werner, Terrel y Terrel, (2001), de asignar costos a un segmento en particular, lo cual resulta en algunos casos una tarea difícil, por lo que se opta por asociar a los segmentos los costos directamente incurridos por ellos.

Adicionalmente, basados en Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez (2000), la razón para el uso del sistema de costos directos en este tipo de decisiones es por el bajo grado de control que tienen los gerentes de cada sucursal sobre los costos indirectos o costos incurridos por la unidad corporativa central, éstos no se pueden incluir en los informes preparados por cada sucursal, por cuanto resultaría injusto imputar a una sucursal costos que están fuera del control del gerente, los cuales pueden hasta intentar manipular la base de asignación para mejorar los resultados de su sucursal respecto a los demás; es decir, el nivel de rentabilidad obtenido por cada sucursal no debe ser afectado por costos asignados de los cuales no son responsables, por lo que los informes preparados por segmentos no deben ser opacados por datos que se relacionen con otras sucursales. Por el contrario, cuando no se asignan costos indirectos, el margen de la sucursal se convierte en un mejor indicador del desempeño sobre la utilidad, puesto que considera sólo los

costos directos, sobre los cuales tiene control el gerente de la sucursal.

## Metodología

De acuerdo al nivel la investigación se considera de tipo proyecto factible de nivel comprensivo, dado que la presente aplicación de los sistemas de costos absorbente y directo intenta dar respuestas al cálculo adecuado de rentabilidad por sucursales de las comercializadoras al mayor de medicamentos, a partir de conocimientos o hallazgos obtenidos del diagnóstico sobre su sistema de costeo.

De acuerdo al ámbito de la investigación y al tipo de datos recolectado la investigación es bibliográfica o documental, por cuanto se usaron técnicas documentales a través de fuentes de información secundarias desarrolladas por investigaciones previas, así como la práctica de una revisión bibliográfica exhaustiva y actualizada, sobre las características, funcionamiento y casos especiales de los sistemas de costeo en estudio.

Posterior a la revisión bibliográfica, se procedió a interrelacionar la información obtenida con la reportada por el diagnóstico presentado como antecedente, a los fines de realizar una reflexión basada en un proceso de triangulación de datos, de distinta naturaleza (cuantitativos y cualitativos) y de diferentes fuentes secundarias (publicaciones, textos, reportes de investigación), lo que proporcionó una visión holística, múltiple y enriquecedora, del objeto de estudio. Luego se procedió a organizar toda la información a los fines de mostrar los efectos del uso de los sistemas de costos absorbente y directo sobre los resultados y rentabilidad de las sucursales.

## Resultados

Dado que los resultados de la diagnosis que precede el presente estudio revelaron que el sistema de costos utilizado en la actualidad por las comercializadoras de medicamentos del municipio Alberto Adriani del estado Mérida, basado en el sistema de costeo total es considerado arbitrario por su asignación de gastos indirectos basada sólo en el nivel de ventas por unidades físicas desde la unidad central a cada sucursal, es recomendado para fines externos en el marco del costeo absorbente, basar la asignación de costos de acuerdo a bases generadoras de costos; igualmente a los fines de evaluar la gestión interna de cada una de las sucursales, es recomendado el uso del sistema de costeo directo.

Con base en lo anterior y con miras a contribuir a subsanar las deficiencias halladas y a difundir el uso adecuado de tales sistemas de costo en las empresas

objeto de estudio, a continuación se explica el funcionamiento de cada uno de éstos sistemas.

### Sistema de costeo absorbente

El paso inicial para la determinación de la estructura de costos de las unidades organizacionales, en el marco de costeo total o absorbente, fue la consolidación de la información financiera de las diferentes sucursales y los distintos departamentos de la unidad central en diferentes áreas o departamentos, en elementos homogéneos y relacionables bajo tres enfoques de gestión según las áreas de trabajo que integran el proceso de cadena de valor de la comercializadora al mayor de medicamentos. Así, todos los gastos se agruparon en tres áreas funcionales:

1. Gestión operativa, que agrupa aquellas unidades funcionales que apoyan la logística de almacenamiento y distribución para la compra y venta de medicamentos y misceláneos, como gastos de personal, gastos por sistemas, trámites judiciales y administrativos, servicios de terceros, telecomunicaciones, papelería, viáticos operativos, arrendamientos por operaciones, mantenimiento de la flota causados por las áreas o centros de costos corporativos que prestan apoyo operativo a las sucursales.
2. Gestión administrativa, que contiene los gastos de las unidades que apoyan administrativamente el funcionamiento de las sucursales, tales como: gastos de personal, viáticos administrativos, obligaciones fiscales impositivas (Impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado), gastos de mantenimiento general, gastos de papelería e insumos de oficina, honorarios profesionales, arrendamientos varios, sistemas, gastos generales, pólizas de seguros, trámites

judiciales y administrativos, comisiones bancarias, depreciación de activos y amortizaciones, financiamientos externos, financiamientos propios y, cualquier otro egreso causado por las áreas como junta tecnología y directiva, gerencia de proyectos, gerencia general, auditoría interna, coordinación de atención al accionista y de contratación y procura, abogado interno, gerencia de comunicación, de calidad, de sistemas, de crédito y cobranza, de planificación financiera, de administración y finanzas, de contabilidad, de tesorería y de recursos humanos.

3. Gestión de fuerza de ventas, que agrupa gastos dedicados a la compra y venta de medicamentos y misceláneos, que se desarrollan en las áreas de comercialización y ventas, mercadeo, compras, gerencia de ventas y el *call center* corporativo (Centro de operadores telefónicos corporativos), tales como: gestión de personal, gastos de telecomunicaciones, comisiones de ventas, gastos de papelería e insumos de oficina, publicidad y mercadeo, promociones a clientes y laboratorios y, demás gastos por impulso comercial a laboratorios.

Una vez agrupada la información pertinente por áreas funcionales, se procedió a evaluar y determinar las variables de asignación acordes a la operación, para garantizar que la asignación de los gastos del nivel corporativo se realizara de una forma más precisa, y equitativa, garantizando la exactitud y veracidad de la información financiera. Los Cuadros 1, 2 y 3 presentan todos estos conceptos así como las bases que servirán de criterio de asignación o imputación de los gastos indirectos desde la unidad central corporativa a cada una de las sucursales. Dicha asignación de costos a las sucursales es indispensable en los sistemas de costeo total

**Cuadro 1.** Gastos de la gestión operativa y bases de imputación.

| CO100-GESTIÓN OPERATIVA                |                               |                                 |   |                                |                                       |   |                              |                                     |                                    |                         |                                |
|--|-------------------------------|---------------------------------|---|--------------------------------|---------------------------------------|---|------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|-------------------------|--------------------------------|
| Segmento                               | OP01                          | OP02                            | OP03                                      | OP04                           | OP05                                  | OP06                                    | OP07                         | OP08                                | OP09                               | OP10                    | OP11                           |
| No. clase de costo sec.                | 900111                        | 900143                          | 900136                                    | 900114                         | 900121                                | 900201                                  | 900124                       | 900173                              | 900116                             | 900120                  | 900115                         |
| Nombre clase de costo sec.             | Reparato de Gasto de Personal | Reparato sistemas               | Reparato trámites judiciales y adm.       | Reparato Servicios de terceros | Reparato gastos de telecomunicaciones | Reparato Papelería y otros insumos      | Reparato Viáticos Operativos | Reparato arrendamientos             | Reparato mantenimiento de la flota | Reparato suministros    | Reparato mantenimiento general |
| Ceco / GC                              | 111 Gastos de personal        | 143. Sistemas                   | 136 Trámites judiciales y administrativos | 114 Servicios de terceros      | 121 Gastos de telecomunicaciones      | 140 Gastos de papelería y otros insumos | 124 Viáticos Operativos      | 173 Arrendamientos para operaciones | 116 Mantenimiento de la flota      | 120 Suministros         | 115 Mantenimiento general      |
| Gerencia prevención, control y pérdida | Partes Iguales (UM = %)       | Horas de Consultoría (UM= Hrs.) | Partes Iguales (UM = %)                   | Partes Iguales (UM = %)        | Partes Iguales (UM = %)               | Partes Iguales (UM = %)                 | Partes Iguales (UM = %)      | Partes Iguales (UM = %)             | Partes Iguales (UM = %)            | Partes Iguales (UM = %) | Partes Iguales (UM = %)        |
| Gerencia de operaciones                |                               |                                 |   |                                |                                       |   |                              |                                     |                                    |                         |                                |

en los que los objetos de costos deben incorporar o absorber la totalidad de costos incurridos (fijos, variables, directos e indirectos).

Evaluada la estructura organizativa de la compañía, y las operaciones que se desarrollan dentro del proceso de compra, venta y distribución de los productos farmacéutico, se propusieron cuatro (4) variables para la asignación de costos, que permiten obtener por sucursal, valores de rentabilidad acertados: generación de rentas, unidades vendidas, cantidad de pedidos y horas de consultoría. Las bases seleccionadas fungirán como generadoras de costos adecuados que reflejan el nivel de apoyo o esfuerzo invertido por la unidad central en cada una de las sucursales, es decir, intentarán medir el consumo de recursos o esfuerzos sobre determinada sucursal, basadas en actividades, por relación causa-efecto para cada concepto o gasto, según lo planteado por Hansen y Mowen (2007).

Para la recolección de la generación de renta, se deben analizar las utilidades netas de operaciones producto del sustraendo obtenido entre las ventas netas y

el costo de ventas neto (margen de contribución o rendimiento marginal) de cada sucursal antes de impuestos. Con esta base se podrá establecer un porcentaje de distribución de la partidas de impuestos registradas en su totalidad en el nivel central luego de la consolidación de rentas; lo cual se considera equitativo, ya que en su mayoría los impuestos se originan en función a los ingresos brutos que se genera cada sucursal.

La variable *unidades vendidas*, puede ser usada para la asignación de gastos causados por los insumos requeridos para la preparación de pedidos de ventas, o el embalaje, ya que todas las compras de insumos se realizan a nivel corporativo afectando los centros de costos de la unidad central. Esta variable se podría estimar con base a la cantidad de unidades vendidas en cada sucursal y determinando un peso ponderado en relación con el volumen general comercializado.

El *número de pedidos*, será usada para asignar todos los gastos asociados al *call center* corporativo (Centro de operadores telefónicos corporativos) y el apoyo de las áreas de ventas y mercadeo; ya que den-

**Cuadro 2.** Gastos de la gestión administrativa y bases de imputación.

| C0200 – GESTIÓN ADMINISTRATIVA       |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
|--------------------------------------|------------------------------|----------------------------------|--|-------------------------------|--|----------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|--------------------------|-------------------------|---|------------------------------|---------------------------------------|--|--|----------------------------------|-------------------------------|
| Segmento                             | ADM 01                       | ADM 02                           | ADM 03                                 | ADM 04                        | ADM 05   | ADM 06                           | ADM 07                  | ADM 08                            | ADM 09                   | ADM 10                  | ADM 11                                    | ADM 12                       | ADM 14                                | ADM 15                                   | ADM 16                                   | ADM 17                           | ADM 18                        |
| No. clase de costo sec.              | 900111                       | 900200                           | 900142                                 | 900115                        | 900140   | 900122                           | 900125                  | 900143                            | 900112                   | 900127                  | 900136                                    | 900131                       | 900117                                | 900132                                   | 900133                                   | 900135                           | 900115                        |
| Nombre clase de costo sec.           | Reparto de Gasto de Personal | Reparto Viáticos Administrativos | Reparto otros ingresos                 | Reparto mantenimiento general | Reparto Papelería y otros insumos                  | Reparto honorarios profesionales | Reparto arrendamientos  | Reparto sistemas                  | Reparto gastos generales | Reparto seguros         | Reparto trámites judiciales y adm.        | Reparto comisiones bancarias | Reparto depreciaciones amortizaciones | Reparto intereses financiamiento externo | Reparto intereses financiamiento externo | Reparto otros ingresos y egresos | Reparto mantenimiento general |
| Ceco / GC                            | 111 Gastos de personal       | 200 Viáticos Administrativos     | 142 ISLR Otros Impuestos               | 115 Mantenimiento general     | 140 Gastos de papelería y otros insumos administr. | 122. Honorarios profesionales    | 125 Arrendamientos      | 143. Sistemas                     | 112. gastos generales    | 127 Seguros             | 136 Trámites judiciales y administrativos | 131 Comisiones bancarias     | 117 Depreciaciones y amortizaciones   | 132. intereses de financiamiento externo | 133. Intereses financiamiento propio     | 135 Otros ingresos y egresos     | 115 Mantenimiento general     |
| Junta Directiva                      | Partes iguales (UM = %)      | Partes iguales (UM = %)          | Generación de Rentas (UM= Importe Bs.) | Partes iguales (UM = %)       | Partes iguales (UM = %)                            | Partes iguales (UM = %)          | Partes iguales (UM = %) | Horas de Consultoría (UM = HORAS) | Partes iguales (UM = %)  | Partes iguales (UM = %) | Partes iguales (UM = %)                   | Partes iguales (UM = %)      | Partes iguales (UM = %)               | Partes iguales (UM = %)                  | Partes iguales (UM = %)                  | Partes iguales (UM = %)          | Partes iguales (UM = %)       |
| Gerencia de proyectos                |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia general                     |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Auditoría interna                    |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de tecnología y com.        |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de sistemas                 |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Coord. atención acci.                |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Abogado interno                      |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de calidad                  |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de crédito y cobranza       |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de planificación financiera |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de admn. y finanzas         |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de contabilidad             |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de tesorería                |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Coordinación contra. procura.        |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |
| Gerencia de recursos humanos         |                              |                                  |  |                               |  |                                  |                         |                                   |                          |                         |   |                              |                                       |  |  |                                  |                               |



**Cuadro 3.** Gastos de la gestión de fuerza de ventas y bases de imputación.

| C0300 GESTIÓN FUERZA DE VENTAS        |                              |   |                             |  |   |   |   |   |
|---------------------------------------|------------------------------|---|-----------------------------|--|---|---|---|---|
| Segmento                              | FV01                         | FV04  | FV05                        | FV06   | FV07  | FV08  | FV09  | FV10  |
|                                       | 900121                       | 900121  | 900123                      | 900201                                       | 900150                                      | 900119                                      | 900151                                      | 900172  |
| Nro. clase de costo sec.              | Reparto de gasto de personal | Reparto gastos de telecomunicaciones            | Reparto comisiones de venta | Reparto papelería y otros insumos operativos | Reparto gastos de publicidad y mercadeo     | Reparto promociones y ventas                | Reparto promociones de laboratorios         | Reparto de gastos fondos impulsos laboratorios    |
| Ceco / GC                             | 111 Gastos de personal       | 121 Gastos de telecomunicaciones                | 123 Comisiones de venta     | 201 Papelería y otros insumos operativos     | 150 Publicidad y mercadeo                   | 119 Promociones a clientes                  | 151 Promociones de laboratorios             | 172 Impulsos laboratorios                         |
| Call center corporación               | Partes Iguales (UM = %)      | En función del volumen de pedidos (UM= Pedidos) | N/A                         | Partes Iguales (UM = %)                      | En función del nivel de ventas (UM= Ventas) | En función del nivel de ventas (UM= Ventas) | En función del nivel de ventas (UM= Ventas) | En función del presupuesto de ventas (UM= Ventas) |
| Gerencia de compras                   |                              |   |                             |  |   |   |   |   |
| Gerencia de comercialización y ventas |                              |   |                             |  |   |   |   |   |
| Gerencia de ventas                    |                              |   |                             |  |   |   |   |   |
| Gerencia de publicidad y mercadeo     |                              |   |                             |  |   |   |   |   |

tro de la unidad central existe un departamento con los operadores telefónicos quienes a nivel nacional atienden las necesidades de los clientes (farmacias), según los pedidos de compras a ser despachados en cada sucursal. Finalmente, las *horas de consultoría* promedio por cada unidad comercializadora, fue seleccionada por ser un generador de costos para asignar los gastos incurridos en el área de sistemas y tecnología de la unidad central, encargados de planificar, diseñar, controlar e implementar las políticas de

manejo de los sistemas de mantenimiento de operación, según los lineamientos del gerente de tecnología de información y comunicación, en soporte a las sucursales a fin de asegurar sus operaciones dentro de los sistemas en líneas utilizados.

En los casos que se analizaron, la información sobre cada una de estas variables fue recolectada y promediada por Torres (2014), y el valor relativo obtenido para cada sucursal se presenta en la Tabla 2.

**Tabla 2.** Variables de asignación y peso relativo para cada sucursal.**Generación de rentas**

| SUCURSAL            | DIV. | RESULTADO     | VALOR RELATIVO (%) |
|---------------------|------|---------------|--------------------|
| Mérida              | 1200 | 3.346         | 26                 |
| Centro – Occidental | 1300 | 1.519         | 12                 |
| Occidente           | 1400 | 3.145         | 25                 |
| Oriente             | 1500 | 2.684         | 21                 |
| Distrito Capital    | 1800 | 1.988         | 16                 |
| <b>Total</b>        |      | <b>12.682</b> | <b>100</b>         |

**Unidades vendidas**

| SUCURSAL            | DIV. | RESULTADO        | VALOR RELATIVO (%) |
|---------------------|------|------------------|--------------------|
| Mérida              | 1200 | 1.592.538        | 24                 |
| Centro – Occidental | 1300 | 1.834.765        | 28                 |
| Occidente           | 1400 | 1.294.741        | 20                 |
| Oriente             | 1500 | 1.103.977        | 17                 |
| Distrito Capital    | 1800 | 746.420          | 11                 |
| <b>Total</b>        |      | <b>6.572.441</b> | <b>100</b>         |

**Número de pedidos de venta**

| SUCURSAL            | DIV. | RESULTADO     | VALOR RELATIVO (%) |
|---------------------|------|---------------|--------------------|
| Mérida              | 1200 | 23.821        | 26                 |
| Centro – Occidental | 1300 | 24.625        | 27                 |
| Occidente           | 1400 | 17.095        | 19                 |
| Oriente             | 1500 | 14.364        | 16                 |
| Distrito Capital    | 1800 | 11.063        | 12                 |
| <b>Total</b>        |      | <b>90.968</b> | <b>100</b>         |

**Horas de Consultoría**

| SUCURSAL            | DIV. | RESULTADO    | VALOR RELATIVO (%) |
|---------------------|------|--------------|--------------------|
| Mérida              | 1200 | 698          | 26                 |
| Centro – Occidental | 1300 | 591          | 22                 |
| Occidente           | 1400 | 510          | 19                 |
| Oriente             | 1500 | 456          | 17                 |
| Distrito Capital    | 1800 | 429          | 16                 |
| <b>Total</b>        |      | <b>2.684</b> | <b>100</b>         |

En la Tabla 4 se presentan los resultados con cifras hipotéticas, obtenidos de la gestión de cada sucursal antes de haber efectuada la asignación de costos. Una vez definidos los criterios de distribución de gastos del nivel corporativo, dentro del sistema de costeo absorbente, se realiza la asignación a cada una de las sucursales, previamente agrupados en áreas funcionales.

La Tabla 3 presenta, con cifras ilustrativas, la asignación de gastos operativos a cada una de las sucursales, según las proporciones mostradas en la Tabla 2; una asignación similar fue practicada con los gastos agrupados en gestión administrativa y fuerza de ventas. Una vez efectuadas cada una de las asignaciones correspondientes a los gastos de la unidad central, se presenta el estado de resultados de la empresa con el

desglose de los resultados obtenidos por cada sucursal (Ver Tabla 5).

Una vez efectuada la asignación de gastos indirectos, la rentabilidad total hipotética de las empresas estudiadas resultó de 4,52 millones de bolívares (Tabla 5), siendo importante mencionar, como los resultados financieros totales mostrados en las Tablas 1 y 5 son los mismos (4,52 millones de bolívares), a diferencia de los resultados obtenidos por cada una de las sucursales, producto, no de la agrupación de la estructura de costos en gestión operativa, administrativa y de fuerza de ventas, sino de las distintas bases o criterios de asignación utilizados para asignar los gastos indirectos incurridos en la unidad central a cada una de las sucursales,

**Tabla 3.** Asignación de gastos de la gestión operativa a cada una de las sucursales.

| Ceco / GC                  | 111 Gastos de personal  | 121 Gasto de telecomunicaciones | 201 Gastos de papelería y Otros insumos Operativos | 124 Viáticos Operativos | 173 Arrendamientos para Operaciones | 117 Depreciaciones y Amortizaciones | 122 Honorarios Profesionales | 127 Seguros             | 112 Gastos Generales    | 205 Gastos de prevención y control de pérdidas | 135 Otros ingresos y egresos | 115 Mantenimiento general |
|----------------------------|-------------------------|---------------------------------|--|-------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|-------------------------|-------------------------|--|------------------------------|---------------------------|
| Gerencia Prev. Ctról. Perd | Partes Iguales (UM = %) | Partes Iguales (UM = %)         | Partes Iguales (UM = %)                            | Partes Iguales (UM = %) | Partes Iguales (UM = %)             | Partes Iguales (UM = %)             | Partes Iguales (UM = %)      | Partes Iguales (UM = %) | Partes Iguales (UM = %) | Partes Iguales (UM = %)                        | Partes Iguales (UM = %)      | Partes Iguales (UM = %)   |
| Gerencia de Operaciones    |                         |                                 |  |                         |                                     |                                     |                              |                         |                         |  |                              |                           |

| Ceco / GC                  | 111 Gastos de personal | 121 Gasto de telecomunicaciones | 201 Gastos de papelería y Otros insumos Operativos | 124 Viáticos Operativos | 173 Arrendamientos para Operaciones | 117 Depreciaciones y Amortizaciones | 122 Honorarios Profesionales | 127 Seguros  | 112 Gastos Generales | 205 Gastos de prevención y control de pérdidas | 135 Otros ingresos y egresos | 115 Mantenimiento general |
|----------------------------|------------------------|---------------------------------|--|-------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|--------------|----------------------|--|------------------------------|---------------------------|
| Gerencia Prev. Ctról. Perd | 25.803,75              | 607,87                          | -322,63  | 7.781,82                | 6.617,42                            | 16.587,93                           | 1.171,06                     | 32,29        | 3.351,78             | 31.544,15                                      | 2.136,86                     | 971,20                    |
| Gerencia de Operaciones    | 29.356,04              | 691,56                          | -367,04  | 8.853,11                | 7.528,42                            | 18.871,52                           | 1.332,28                     | 36,74        | 3.813,21             | 35.886,70                                      | 2.431,03                     | 1.104,90                  |
| <b>TOTALES</b>             | <b>55.159,79</b>       | <b>1.299,43</b>                 | <b>-689,67</b>                                     | <b>16.634,93</b>        | <b>14.145,84</b>                    | <b>35.459,45</b>                    | <b>2.503,34</b>              | <b>69,03</b> | <b>7.164,99</b>      | <b>67.430,85</b>                               | <b>4.567,89</b>              | <b>2.076,10</b>           |

|                           |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |
|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Sucursal Mérida           | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         |
| Sucursal Centro-Occidente | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         |
| Sucursal Occidente        | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         |
| Sucursal Oriente          | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         |
| Sucursal Distrito Capital | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         | 20,00%         |
| <b>TOTALES</b>            | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |

|                           |                  |                 |                |                  |                  |                  |                 |              |                 |                  |                 |                 |
|---------------------------|------------------|-----------------|----------------|------------------|------------------|------------------|-----------------|--------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|
| Sucursal Mérida           | 11.031,96        | 259,89          | -137,93        | 3.326,99         | 2.829,17         | 7.091,89         | 500,67          | 13,81        | 1.433,00        | 13.486,17        | 913,58          | 415,22          |
| Sucursal Centro-Occidente | 11.031,96        | 259,89          | -137,93        | 3.326,99         | 2.829,17         | 7.091,89         | 500,67          | 13,81        | 1.433,00        | 13.486,17        | 913,58          | 415,22          |
| Sucursal Occidente        | 11.031,96        | 259,89          | -137,93        | 3.326,99         | 2.829,17         | 7.091,89         | 500,67          | 13,81        | 1.433,00        | 13.486,17        | 913,58          | 415,22          |
| Sucursal Oriente          | 11.031,96        | 259,89          | -137,93        | 3.326,99         | 2.829,17         | 7.091,89         | 500,67          | 13,81        | 1.433,00        | 13.486,17        | 913,58          | 415,22          |
| Sucursal Distrito Capital | 11.031,96        | 259,89          | -137,93        | 3.326,99         | 2.829,17         | 7.091,89         | 500,67          | 13,81        | 1.433,00        | 13.486,17        | 913,58          | 415,22          |
| <b>TOTALES</b>            | <b>55.159,79</b> | <b>1.299,43</b> | <b>-689,67</b> | <b>16.634,93</b> | <b>14.145,84</b> | <b>35.459,45</b> | <b>2.503,34</b> | <b>69,03</b> | <b>7.164,99</b> | <b>67.430,85</b> | <b>4.567,89</b> | <b>2.076,10</b> |

Tabla 4. Gestión de sucursales antes de la asignación de gastos indirectos.

| GANANCIAS Y PÉRDIDAS                   | MÉRIDA          |               | CENTRO OCCIDENTAL |               | OCCIDENTE       |               | ORIENTE         |               | DISTRITO CAPITAL |               | TOTAL           |               |
|--|-----------------|---------------|-------------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|------------------|---------------|-----------------|---------------|
| VENTAS (UNIDADES)                      | 1.592.538       |               | 1.834.765         |               | 1.294.741       |               | 1.103.977       |               | 746.420          |               | 6.572.441       |               |
|  | 24,23%          |               | 27,92%            |               | 19,70%          |               | 16,80%          |               | 11,36%           |               |                 |               |
| Ventas Brutas                          | -34.495         | 100%          | -17.174           | 100%          | -31.850         | 100%          | -23.182         | 100%          | -20.205          | 100%          | -126.907        | 100%          |
| Ofertas Entregadas                     | 1.469           | 4,26%         | 724               | 4,22%         | 1.180           | 3,70%         | 867             | 3,74%         | 770              | 3,81%         | 5.010           | 3,95%         |
|  | 29,32%          |               | 14,46%            |               | 23,55%          |               | 17,30%          |               | 15,37%           |               | 100,00%         |               |
| Ventas Brutas Menos Ofertas            | 33.026          | 95,74%        | (16.450)          | 95,78%        | (30.670)        | 96,30%        | (22.315)        | 96,26%        | (19.435)         | 96,19%        | -121.897        | 96,05%        |
| Descuentos por volumen                 | 4.462           | 12,94%        | 2.372             | 13,81%        | 4.142           | 13,00%        | 2.744           | 11,84%        | 2.585            | 12,79%        | 16.305          | 12,85%        |
| Reintegro Descuentos de Volumen        | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | 0               | 0,00%         |
| Descuentos por pronto pago             | 1.740           | 5,04%         | 733               | 4,27%         | 1.722           | 5,41%         | 1.238           | 5,34%         | 1.038            | 5,14%         | 6.471           | 5,10%         |
| Exoneración por Perdidas de Descuentos | 0               | 0,00%         | 1                 | 0,01%         | 0               | 0,00%         | 53              | 0,23%         | 0                | 0,00%         | 54              | 0,04%         |
| Devoluciones en Ventas                 | 265             | 0,77%         | 97                | 0,56%         | 142             | 0,44%         | 79              | 0,34%         | 266              | 1,32%         | 848             | 0,67%         |
| Descuentos por oferta no entregada     | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | 0               | 0,00%         |
| Otros descuentos                       | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | -               | 0,00%         |
| <b>VENTAS NETAS</b>                    | <b>(26.559)</b> | <b>76,99%</b> | <b>(13.247)</b>   | <b>77,13%</b> | <b>(24.664)</b> | <b>77,44%</b> | <b>(18.202)</b> | <b>78,52%</b> | <b>(15.546)</b>  | <b>76,94%</b> | <b>-98.219</b>  | <b>77,39%</b> |
| Costo de ventas                        | 23.014          | 66,72%        | 11.479            | 66,84%        | 21.356          | 67,05%        | 15.508          | 66,89%        | 13.383           | 66,24%        | 84.740          | 66,77%        |
| Ingresos por pronto pago               | (946)           | 2,74%         | (597)             | 3,47%         | (970)           | 3,05%         | (806)           | 3,48%         | (512)            | 2,54%         | -3.831          | 3,02%         |
| Ing. Financ. por no Devolución         | -18             | 0,05%         | -11               | 0,06%         | -17             | 0,05%         | -15             | 0,06%         | -14              | 0,07%         | -75             | 0,06%         |
| Descuento por vol. de compra           | -123            | 0,36%         | -53               | 0,31%         | -93             | 0,29%         | -83             | 0,36%         | -71              | 0,35%         | -422            | 0,33%         |
| Otros ingresos y costos en compras     | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | 0               | 0,00%         |
| <b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>           | <b>21.927</b>   | <b>63,56%</b> | <b>10.819</b>     | <b>62,99%</b> | <b>20.277</b>   | <b>63,66%</b> | <b>14.604</b>   | <b>63,00%</b> | <b>12.786</b>    | <b>63,28%</b> | <b>80.412</b>   | <b>63,36%</b> |
| <b>UTILIDAD BRUTA</b>                  | <b>(4.633)</b>  | <b>13,43%</b> | <b>(2.429)</b>    | <b>14,14%</b> | <b>(4.388)</b>  | <b>13,78%</b> | <b>(3.598)</b>  | <b>15,52%</b> | <b>(2.760)</b>   | <b>13,66%</b> | <b>-17.807</b>  | <b>14,03%</b> |
| <b>OTROS INGRESOS NO OPERACIONALES</b> | <b>(10)</b>     | <b>0,03%</b>  | <b>(5)</b>        | <b>0,03%</b>  | <b>(4)</b>      | <b>0,01%</b>  | <b>(0)</b>      | <b>0,00%</b>  | <b>(2)</b>       | <b>0,01%</b>  | <b>(21)</b>     | <b>0,06%</b>  |
| Ingresos de Publicidad                 | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | -               | 0,00%         |
| Ingresos Fondos Impulsos Comerciales   | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | -               | 0,00%         |
| Ingresos por intereses                 | 10              | 0,03%         | (5)               | 0,03%         | (4)             | 0,01%         | (0)             | 0,00%         | 2                | 0,01%         | (21)            | -0,02%        |
| Otros Ingresos                         | -               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | -               | 0,00%         |
| <b>UTILIDAD BRUTA</b>                  | <b>(4.642)</b>  | <b>13,46%</b> | <b>(2.434)</b>    | <b>14,17%</b> | <b>(4.391)</b>  | <b>13,79%</b> | <b>(3.598)</b>  | <b>15,52%</b> | <b>(2.762)</b>   | <b>13,67%</b> | <b>(17.827)</b> | <b>14,05%</b> |
| <b>GESTION OPERATIVA</b>               | <b>925</b>      | <b>2,68%</b>  | <b>653</b>        | <b>3,36%</b>  | <b>842</b>      | <b>2,64%</b>  | <b>537</b>      | <b>2,32%</b>  | <b>464</b>       | <b>2,29%</b>  | <b>3.421</b>    | <b>2,70%</b>  |
| Gastos de personal                     | 519             | 1,50%         | 300               | 1,75%         | 451             | 1,42%         | 314             | 1,35%         | 302              | 1,49%         | 1.885           | 1,49%         |
| Sistemas                               | 0               | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | 1               | 0,00%         |
| Servicios de terceros                  | 4               | 0,01%         | 1                 | 0,01%         | 4               | 0,01%         | -               | 0,00%         | 65               | 0,32%         | 74              | 0,06%         |
| Gastos de Telecomunicaciones           | 1               | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 1               | 0,00%         | 1               | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 3               | 0,00%         |
| Gastos de Papelería y Otros Insumos    | 21              | 0,06%         | 9                 | 0,05%         | 17              | 0,05%         | 9               | 0,04%         | 17               | 0,09%         | 73              | 0,06%         |
| Viáticos                               | 39              | 0,11%         | 27                | 0,16%         | 35              | 0,11%         | 41              | 0,18%         | 18               | 0,09%         | 160             | 0,13%         |
| Arrendamientos                         | 3               | 0,01%         | 1                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 4               | 0,00%         |
| Mantenimiento de Flota                 | 51              | 0,15%         | 54                | 0,31%         | 19              | 0,37%         | 80              | 0,34%         | 25               | 0,12%         | 329             | 0,26%         |
| Suministros                            | 48              | 0,14%         | 29                | 0,17%         | 41              | 0,13%         | 26              | 0,11%         | 20               | 0,10%         | 163             | 0,13%         |
| Mantenimiento General                  | 39              | 0,11%         | 14                | 0,08%         | 26              | 0,08%         | 20              | 0,09%         | 4                | 0,02%         | 103             | 0,08%         |
| Depreciación y Amortización            | 38              | 0,11%         | 20                | 0,12%         | 26              | 0,08%         | 32              | 0,14%         | 12               | 0,06%         | 129             | 0,10%         |
| Honorarios Profesionales               | 9               | 0,03%         | 2                 | 0,01%         | -               | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 2                | 0,01%         | 12              | 0,01%         |
| Seguros                                | 12              | 0,03%         | 10                | 0,06%         | 20              | 0,06%         | 13              | 0,05%         | 2                | 0,01%         | 57              | 0,04%         |
| Gastos Generales                       | 13              | 0,04%         | 3                 | 0,02%         | 2               | 0,01%         | 5               | 0,02%         | 1                | 0,00%         | 23              | 0,02%         |
| Gastos de Prev. y Control de Perdidas  | 65              | 0,19%         | 22                | 0,13%         | 46              | 0,14%         | 58              | 0,25%         | 43               | 0,21%         | 235             | 0,19%         |
| Otros Ingresos y Egresos               | (37)            | 0,11%         | 121               | 0,70%         | (22)            | 0,07%         | (114)           | 0,49%         | (106)            | 0,52%         | -158            | -0,12%        |
| Diferencias en Inventario              | 57              | 0,16%         | 20                | 0,12%         | 38              | 0,12%         | 23              | 0,10%         | 32               | 0,16%         | 170             | 0,13%         |
| Apartado para Póliza                   | 43              | 0,13%         | 20                | 0,12%         | 40              | 0,13%         | 29              | 0,13%         | 25               | 0,13%         | 157             | 0,12%         |
| <b>GESTION ADMINISTRATIVA</b>          | <b>243</b>      | <b>0,70%</b>  | <b>171</b>        | <b>1,00%</b>  | <b>364</b>      | <b>1,14%</b>  | <b>39</b>       | <b>1,03%</b>  | <b>231</b>       | <b>1,14%</b>  | <b>.247</b>     | <b>0,98%</b>  |
| Gastos de Personal                     | 55              | 0,16%         | 59                | 0,34%         | 1               | 0,19%         | 3               | 0,23%         | 54               | 0,27%         | 281             | 0,22%         |
| Viáticos                               | 1               | 0,00%         | 1                 | 0,00%         | 3               | 0,01%         | 0               | 0,00%         | 1                | 0,01%         | 6               | 0,00%         |
| Mantenimiento General                  | 2               | 0,01%         | 8                 | 0,05%         | 11              | 0,03%         | 4               | 0,02%         | 1                | 0,00%         | 26              | 0,02%         |
| Gastos de Papelería y Otros Insumos    | 2               | 0,01%         | 5                 | 0,03%         | 1               | 0,00%         | 3               | 0,01%         | 1                | 0,01%         | 13              | 0,01%         |
| Arrendamientos                         | 0               | 0,00%         | 1                 | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 19               | 0,09%         | 20              | 0,02%         |
| Sistemas                               | -               | 0,00%         | 3                 | 0,01%         | 2               | 0,01%         | 1               | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 5               | 0,00%         |
| Gastos Generales                       | (5)             | 0,02%         | 10                | 0,06%         | 8               | 0,03%         | 2               | 0,05%         | 10               | 0,05%         | 35              | 0,03%         |
| Seguros                                | 4               | 0,01%         | 5                 | 0,03%         | 2               | 0,01%         | 2               | 0,03%         | 3                | 0,02%         | 22              | 0,02%         |
| Trámites Judiciales y Administrativos  | 0               | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 1               | 0,00%         | 1               | 0,01%         | 0                | 0,00%         | 3               | 0,00%         |
| Depreciación y Amortización            | 1               | 0,00%         | 16                | 0,09%         | 4               | 0,01%         | 10              | 0,05%         | 2                | 0,01%         | 34              | 0,03%         |
| Servicios de Terceros                  | 2               | 0,01%         | 2                 | 0,01%         | 2               | 0,01%         | 11              | 0,05%         | -                | 0,00%         | 17              | 0,01%         |
| Telecomunicaciones                     | 13              | 0,04%         | 7                 | 0,04%         | 10              | 0,03%         | 10              | 0,04%         | 10               | 0,05%         | 49              | 0,04%         |
| Otros Ingresos y Egresos               | 0               | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | (30)            | 0,09%         | 0               | 0,00%         | (5)              | 0,02%         | -34             | -0,03%        |
| Patente                                | 106             | 0,31%         | 53                | 0,31%         | 286             | 0,90%         | 127             | 0,55%         | 124              | 0,61%         | 695             | 0,55%         |
| Suministros                            | 1               | 0,00%         | -                 | 0,00%         | -               | 0,00%         | -               | 0,00%         | -                | 0,00%         | 1               | 0,00%         |
| Pérdidas por incobrabilidad            | 61              | 0,18%         | 2                 | 0,01%         | 2               | 0,01%         | -               | 0,00%         | 11               | 0,05%         | 6               | 0,06%         |
| <b>GESTION DE FUERZA DE VENTAS</b>     | <b>127</b>      | <b>0,37%</b>  | <b>90</b>         | <b>-0,52%</b> | <b>41</b>       | <b>-0,13%</b> | <b>138</b>      | <b>-0,60%</b> | <b>79</b>        | <b>-0,39%</b> | <b>474</b>      | <b>0,37%</b>  |
| Gastos de Personal                     | 79              | 0,23%         | 6                 | -0,27%        | 28              | -0,09%        | 87              | -0,37%        | 53               | -0,26%        | 293             | 0,23%         |
| Telecomunicaciones                     | 1               | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 0               | 0,00%         |
| Comisiones de Venta                    | 19              | 0,05%         | 0                 | -0,06%        | 6               | -0,02%        | 0               | -0,08%        | 4                | -0,07%        | 9               | 0,05%         |
| Viáticos                               | 28              | 0,08%         | 2                 | -0,19%        | 6               | -0,02%        | 0               | -0,13%        | 11               | -0,06%        | 08              | 0,09%         |
| Depreciación y Amortización            | 0               | 0,00%         | 0                 | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 0               | 0,00%         | 0                | 0,00%         | 1               | 0,00%         |
| <b>TOTAL GASTOS</b>                    | <b>.295</b>     | <b>3,76%</b>  | <b>914</b>        | <b>-5,32%</b> | <b>1.246</b>    | <b>-3,91%</b> | <b>914</b>      | <b>-3,94%</b> | <b>773</b>       | <b>-3,83%</b> | <b>.142</b>     | <b>-4,05%</b> |
| <b>UTILIDAD NETA EN OPERACIONES</b>    | <b>(3.347)</b>  | <b>9,70%</b>  | <b>(1.520)</b>    | <b>8,85%</b>  | <b>(3.145)</b>  | <b>9,88%</b>  | <b>(2.684)</b>  | <b>11,58%</b> | <b>(1.989)</b>   | <b>9,84%</b>  | <b>(12.682)</b> | <b>9,99%</b>  |





bajo los criterios explicados en la Tabla 2. Es de resaltar que dichos criterios (generación de rentas, unidades vendidas, cantidad de pedidos y horas de consultoría), giran en torno a variables generadoras de costos basadas en relación causa efecto para cada grupo de gastos indirectos (gastos de gestión operativa, administrativa y fuerza de ventas), los cuales fueron medidos en cada sucursal a los fines de identificar su peso o proporción relativa en cada una, lo cual fue resumido en la Tabla 2.

En este caso (Tabla 5), cambian considerablemente los niveles de rentabilidad de cada sucursal; este es el caso de la sucursal centro-occidental que en el cálculo de la Tabla 1 presentaba una pérdida de 11 mil bolívares, por ser la sucursal que tiene un mayor nivel de volumen de ventas en unidades, y luego de la asignación propuesta y simulado su resultado cambia a una utilidad de 81 mil bolívares equivalente al 0,47%, mejorando su posición financiera.

Contrariamente, la sucursal de D os indirectos en función del volumen de ventas, tal como se mencionó en los antecedentes (Tabla 1).

### Sistema de costeo directo

Considerando las discrepancia entre los resultados y la rentabilidad de cada sucursal, explicada en la parte anterior bajo el sistema de costeo absorbente, donde el análisis de la información sobre la gestión de las sucursales puede resultar distorsionada, a continuación se dispone la aplicación del sistema de costeo parcial, como sistema de costeo alternativo al absorbente, para la determinación de la estructura de costos, de utilidades y de rentabilidad por sucursales, como una forma de eliminar la distorsión mencionada.

El uso del sistema de costos directo en el caso de las empresas estudiadas, se justifica según Hansen y Mowen (2007), en primer lugar porque la precisión y exactitud de los procesos de asignación de costos indirectos siempre será menos precisa que la asignación hecha con los costos directos, la cual es realizada por identificación física, específica e inequívoca; y en segundo lugar porque la exactitud de la asignación de costos indirectos estará siempre determinada por la solidez de la relación causa-efecto de la base de asignación seleccionada en la Tabla 2. Por estas razones, el autor argumenta que “[...] la mejor política puede ser asignar nada más los costos rastreables en forma directa a los objetos [...]” (p. 38).

Dado que las sucursales de las comercializadora estudiadas funcionan como centros de utilidades, es decir, centros en los cuales el gerente tiene la responsabilidad y autoridad de actuar para aumentar sus ingresos, y controlar sus costos, su desempeño debe ser evaluado (Jones *et al.*, 2001), a partir del valor de utilidades generadas, es decir, sobre la capacidad

de generar ingresos y controlar costos. En este caso, para Izar (2007), el asunto se resume en calcular la rentabilidad o margen de contribución (MC) aportado por cada unidad (sucursal) para sufragar o cubrir utilidades y gastos de la unidad corporativa central de la organización. Si dicho MC es positivo su desempeño se considera favorable para continuar operando; contrariamente, si es negativo se considera que la sucursal no es capaz de cubrir sus propios costos y gastos.

En los sistemas de costos parciales, basados en el sistema de costeo directo, los informes de resultados de los objetos de costos deben estar estructurados a partir de costos directos y costos indirectos de la misma sucursal. Los costos y gastos directos, son los directamente asignables con criterios objetivos a los objetos de costos (sucursal), y están conformados por los costos de los productos vendidos (costos de ventas) y los gastos operativos que pueden asociarse de forma objetiva a las unidades o sucursales (gastos directos de comercialización u operativos).

En este sentido, Jones *et al.* (2001) aclara que aun cuando un costo sea considerado como fijo o variable el mismo debe ser imputado a la estructura de costos de la sucursal, siempre el mismo sea directo, como comisiones y gastos de entrega o transporte de cada departamento; tal como se muestra en la Tabla 1 en la estructura de los gastos de administración, donde se incluyen los gastos de personal, patentes municipales, otros impuestos como la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (RBV, 2014c), mantenimiento general, honorarios profesionales, arrendamientos, sistemas y gastos generales, entre otros. De esta forma para hallar el MC se tendrán que deducir del ingreso los costos y gastos considerados directos respecto a los objetos de costos, sin importar su comportamiento (Amat y Soldevila, 2011); los costos y gastos considerados indirectos respecto a las sucursales conformados por las erogaciones incurridas por la unidad central corporativa, no serán imputados o afectados a ninguna sucursal.

La Tabla 6, muestra la estructura de costos y la determinación de utilidades, así como el MC 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, sino que simplemente se evalúan sus resultados en función de sus ingresos y gastos de los cuales son responsables. Es importante destacar que los gastos operativos de 5.482 millones de bolívares, de una unidad corporativa central no van a ser eliminados en caso de cerrar alguna de las sucursales, por tal motivo deberán ser presentados para hallar la utilidad total de la corporación, aún cuando no sean imputados a ninguna sucursal, a diferencia de los gastos operativos incurridos propiamente

en las distintas sucursales; por este último motivo, el resultado total de la corporación en las Tablas 1, 5 y 6 es la misma (Bs. 4,52 millones de bolívares).

El principal uso que recibe el sistema de costos directo para la toma de decisiones, es el cálculo del MC que realiza cada unidad organizacional o segmento de ventas en la empresa, en este caso las sucursales, sin las distorsiones que pudieran presentarse por la distribución arbitraria o equivocada de los costos y gastos indirectos entre las diversas unidades organizacionales.

De acuerdo a los MC de las sucursales Centro occidental y Capital, estas aportan resultados o ganancias bajas, lo cual indica que sus ingresos apenas son capaces de cubrir los costos y gastos propios, y aportan muy poco para cubrir los costos de la unidad central corporativa no imputados a las sucursales. Por tal motivo, basado en el análisis de costos, la gestión de las mencionadas sucursales debe ser mejorada; en caso de ser eliminadas o de cerrarlas, se debe alertar a las comercializadoras que con tal decisión no sólo se tendría un ahorro de 909 millones de bolívares, y 771 millones de bolívares, por concepto de costos de ventas y gastos operativos, sino también se

dejaría de percibir más de 13,24 y 15,54 millones de bolívares, como ingresos anuales.

En todo caso, aun cuando no se trate de eliminación de sucursales de la organización, el análisis de la utilidad por segmento (sucursales) proporcionado por el sistema de costeo directo es fundamental. En tales circunstancias se debe contar con información detallada de cada sucursal; por ejemplo, la corporación podría beneficiarse al conocer el nivel de costos, ingresos y el MC de cada sucursal ubicada en distintas localidades del país, y decidir reducir costos en territorios de ventas o incrementar sus esfuerzos de ventas en territorios altamente rentables, como en Oriente. Es decir, los sistemas de costeo directo para la toma de decisiones, proporcionan información útil a fin de ayudar a la optimización de resultados y reducción de costos, puesto que el hecho de considerar solo los costos y gastos directos sobre los cuales la gerencia de la sucursal tiene control permiten también que el gerente estudie su trayectoria o comportamiento y trabaje para reducirlos, lo cual requerirá la presentación de información de costos en forma detallada.

**Tabla 6.** Margen de contribución por sucursales, en el sistema de costeo directo.

|  | MÉRIDA          | CENTRO-<br>OCCIDENTAL | OCCIDENTE       | ORIENTE         | DISTRITO<br>CAPITAL | TOTAL           |
|--|-----------------|-----------------------|-----------------|-----------------|---------------------|-----------------|
| VENTAS (UNIDADES)  | 1.592.538       | 1.834.765             | 1.294.741       | 1.103.977       | 746.420             | 6.572.441       |
|  | 24,23%          | 27,92%                | 19,70%          | 16,80%          | 11,36%              | 100,00%         |
| Ventas Brutas  | -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 Perdidas de Desc.                                      | -               | 1                     | -               | 53              | -                   | 54              |
| Devoluciones en Ventas   | 265             | 97                    | 142             | 79              | 266                 | 848             |
| <b>VENTAS NETAS</b>  | <b>(26.559)</b> | <b>(13.247)</b>       | <b>(24.664)</b> | <b>(18.202)</b> | <b>(15.546)</b>     | <b>(98.219)</b> |
| 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 Devolucion                                 | (18)            | (11)                  | (17)            | (15)            | (14)                | (75)            |
| Descuento por volumen de compra  | (123)           | (53)                  | (93)            | (83)            | (71)                | (422)           |
| <b>TOTAL COSTO DE VENTAS</b>   | <b>21.927</b>   | <b>10.819</b>         | <b>20.277</b>   | <b>14.604</b>   | <b>12.786</b>       | <b>80.412</b>   |
| Gastos y costos directos a la operación                                | 1.286           | 909                   | 1.243           | 915             | 771                 | 5.124           |
| <b>Margen de Contribución</b>  | <b>(3.347)</b>  | <b>(1.520)</b>        | <b>(3.145)</b>  | <b>(2.683)</b>  | <b>(1.989)</b>      | <b>(12.683)</b> |
| <b>Rentabilidad Marginal</b>   | <b>9,70%</b>    | <b>8,85%</b>          | <b>9,87%</b>    | <b>11,57%</b>   | <b>9,84%</b>        | <b>9,99%</b>    |
| 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)         |
| <b>Rentabilidad neta despues de ISRL</b>                               |                 |                       |                 |                 |                     | <b>3,56%</b>    |

Es importante señalar, por ejemplo, que si se plantea la decisión de cierre o eliminación de sucursales o de otorgar algún estímulo sobre el rendimiento de su gestión al personal de la misma, tal decisión podría ser analizada a partir de la información reportada por el MC de cada una, calculada a partir de los costos directos asociados a cada sucursal (objetos de costo), compuestos a su vez por los costos de ventas y los gastos operativos, cuidando de incluir los costos evitables. Es decir, adicionalmente y fundamentados en la existencia de costos de atribución e identificación directa a las sucursales, estos deberán contener también costos evitables de suprimirse las operaciones de la sucursal, sin importar si se trata de un costo fijo o variable, o su variabilidad frente al nivel de actividad; por ejemplo, el arrendamiento de un local de la sucursal o el salario y comisiones del gerente o supervisor de determinada sucursal. De esta manera no existiría distorsión de la rentabilidad, con un enfoque ampliamente usado cuando se trata de decidir la eliminación de segmentos (departamentos o sucursales) de la organización, dado que analiza solo costos directos y evitables.

Jones *et al.* (2001), explican de forma específica el análisis de costos a las sucursales o unidades del negocio, al indicar que:

*[...] frecuentemente resulta sencillo obtener información sobre los ingresos generados por un segmento (sucursal o departamento) de la organización, pero resulta difícil obtener información de costos para cada uno de ellos y excluir a la vez los costos asociados a otros segmentos o unidades corporativas centrales. Por ejemplo, los gastos de publicidad a través de televisoras nacionales de una cadena de tiendas con frecuencia beneficia a todas sus tiendas ubicadas en las distintas localidades del país, el valor que debe ser asociado como directo a cada sucursal es sin duda imposible de determinar con precisión. En estos casos se recomienda formularse la siguiente interrogante: ¿El costo continuará en caso de que desaparezca el segmento? [...] (p. 411).*

Es decir, Jones *et al.* (2001), para la identificación de costos evitables propone una guía fácil, donde si la sucursal se elimina y el costo continúa se trata de un costo inevitable, pero si el costo desaparece se trata de un costo evitable.

## Conclusiones

Dado que según los resultados de una investigación preliminar, donde se halló que el sistema de costos absorbente actualmente usado por las comercializadoras de medicamentos al mayor del

municipio Alberto Adriani del estado Mérida, no es el más adecuado para evaluar y analizar los resultados de la gestión de sus sucursales, por cuanto los gastos de las unidades corporativas son asignadas sólo en función de volúmenes de ventas; en el presente trabajo se desarrollaron los lineamientos básicos para el cálculo de utilidades de las sucursales a partir de los sistemas de costeo absorbente y bajo el sistema de costeo directo.

A partir de los resultados obtenidos entre el sistema de costeo total utilizado actualmente por la empresa, y el sistema de costeo total propuesto basado en bases generadoras de costos, así como en el sistema de costeo directo, se pudo observar una amplia variación en los niveles de rentabilidad obtenidos entre las distintas sucursales, manteniéndose constante la utilidad total obtenida en la corporación.

Específicamente, la variación de utilidades obtenidas en cada una de las sucursales, entre el costeo absorbente utilizados por las empresas estudiadas y el costeo absorbente propuesto, es producto del método de asignación de los gastos indirectos incurridos en la unidad central, basados en el primer caso en el nivel de ventas y en el segundo caso simulado bajo las variables propuestas (generación de rentas, unidades vendidas, cantidad de pedidos y horas de consultorías) intentando reflejar la generación del costo o la relación causa efecto.

Las anteriores diferencias de los niveles de rentabilidad obtenidos, permiten apreciar como las variables de asignación inciden directamente en la forma en que los gastos de la unidad central son asignados a las sucursales, lo que a su vez afecta la medición de los resultados, y la mala interpretación de la gestión del negocio evaluado por unidades o segmentos. Es decir, tal variación podría afectar la evaluación realizada sobre la gestión de las sucursales y por tanto las decisiones tomadas a partir de dicha evaluación, lo cual a su vez pudiera conducir a decisiones poco acertadas con los correspondientes impactos sobre el plan operativo de la organización.

Se considera que la asignación de gastos indirectos a cada sucursal siguiendo los criterios basado en generadores de costos aportan mayor grado de precisión y equidad del proceso conociendo además el gasto o peso específico asociado a cada área funcional del negocio, y por tanto aporta mayor detalle al proceso de toma de decisiones.

Posteriormente, al comparar los resultados entre el costeo absorbente (el actual desarrollado por las empresas y el propuesto), con el costeo parcial, los indicadores de rentabilidad de todas las unidades de negocio mejoran significativamente. Este incremento se debe a que a ninguna de las sucurs-

sales se le asignan gastos y costos incurridos en el nivel central, principal características del sistema de costeo directo; por ello los resultados de todas las sucursales solo reflejan su propia estructura de costos y gastos directos, de los cuales son responsables, se trata de costos controlables y evitables, y en todo caso relevantes para decidir el cierre de algunas de estas unidades, o decidir la mejora de resultados por unidad de negocio.

En este sentido, el sistema de costos directo ofrece una visión detallada y realista de la gestión de cada una de las sucursales por no recibir la asignación de costos y gastos incurridos en la unidad corporativa central. Esta visión realista o no distorsionada de la gestión de sucursales, se debe a dos razones: la primera tiene que la omisión de asignaciones de gastos indirectos evita el uso de bases de asignación arbitrarias; y la segunda, porque no se le asignaron costos y gastos de los cuales no son responsables las sucursales.

Es importante advertir, que el principal uso recomendable para la determinación de la estructura de costos y de utilidades de acuerdo al sistema de costeo directo es la preparación de informes financieros con fines internos o para la toma de decisiones de la gerencia, supervisores y propietarios, entre otros; ello permitirá especialmente evaluar los cursos de acción que involucren la gestión o actuación de las sucursales, gracias al cálculo de lo que se denomina utilidad marginal o MC como la capacidad de cada sucursal de cubrir los gastos de la unidad central luego de cubrir la totalidad sus costos y gastos; es decir, el remanente de los ingresos de cada sucursal, una vez cubierto sus costos y gastos, disponible para cubrir los gastos de la unidad central. Es por esto que el MC a ser calculado en el marco del sistema de costeo directo, refleja la rentabilidad de cada sucursal, sin distorsiones, producto de la no asignación de gastos incurridos en la unidad central corporativa o erogaciones consideradas como indirectas respecto a las operaciones de las sucursales.

El cálculo de la MC, es importante al momento de evaluar internamente la gestión de las sucursales, al informa la contribución financiera que hace cada una a la corporación; esta evaluación puede implicar decisiones variadas que van desde la eliminación de alguna de ellas como su estudio detallado hacia la mejora continua de sus operaciones. Cualquiera que sea la decisión a tomar, se debe comenzar a realizar una excelente determinación de la estructura de costos, dentro de la cual se incluya la asignación de los mismos, para posteriormente evaluar el desempeño del curso de acción tomado, o de cada una de las unidades organizacionales, con base en su nivel y su capacidad para controlar

costos en función de un estándar establecido, como un presupuesto.

Es importante aclarar que la eliminación de sucursales o segmentos de la empresa se decide, no sólo a partir del análisis de sus costos, sino también a partir de una evaluación minuciosa sobre su desempeño. Esta evaluación se establece en función de varios criterios como son el alcance de la responsabilidad del gerente y su autoridad para incurrir en costos, generar ingresos y realizar inversiones. En este sentido, es recomendable que la decisión de cierre de una sucursal además de estar basada en un análisis de costos en el que se evalúe el comportamiento de sus costos frente a su nivel de ingreso expresado en el nivel de MC, también debe tomar en cuenta el desempeño de la sucursal a partir de la evolución de sus ingresos o de la capacidad de generar ingresos, expresada en el crecimiento del mercado; también deberán considerarse los efectos colaterales para la organización en su totalidad, por cuanto dicha sucursal puede ser importante por razones estratégicas para la organización. Estas consideraciones son efectos de largo plazo que casi siempre son vinculados con factores cualitativos, tales como la moral de los empleados, reacciones de los usuarios y calidad del servicio, entre otros.

Finalmente, es preciso enfatizar que dado los alcances del presente trabajo, circunscrito al análisis de información de costos con fines internos propio de la contabilidad administrativa y de gestión, en Venezuela es preciso continuar con el estudio de la estructura de costos de las empresas comercializadoras al mayor de medicamentos, producto de la entrada en vigencia y la aplicación de la Ley de Costos y Precios Justos en el año 2011 (RBV, 2011), posteriormente derogada en el año 2014 por la Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ) (RBV,14a), y reformada a finales del año 2015 (RBV, 2015b).

En estas circunstancias y con fines externos, en el marco de la contabilidad financiera, es oportuno reflexionar sobre los procedimientos de la normativa legal, para la determinación de precios a la luz de la metodología y procedimientos de la contabilidad de costos. Tales reflexiones podrían apuntar a la aplicación de los parámetros exigidos por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), en cumplimiento con la LOPJ (2015) y las Providencias Administrativas 003 (RBV, 2014b) y 070 (RBV, 2015a), de cara a la construcción y reconocimiento de la estructura de costos a nivel de distribuidores y comercializadores de medicamentos, en el proceso de fijación del precio máximo de venta al público (PMVP) de los medicamentos.



## Referencias

- Amat, O. y Soldevila, P. (2011): **Contabilidad y Gestión de Costes**. Barcelona, España: Profit Editorial.
- Cámara de la Industria Farmacéutica en Venezuela (2011). **Boletín de Coyuntura Octubre 2011**. (En línea). Disponible en: [www.cifar.org](http://www.cifar.org). ve Consulta: 2012, Octubre 10.
- Hansen, D. y Mowen, M. (2007): **Administración de Costos: Contabilidad y Control**. México: International Thomson Editores. 5ta. Ed.
- Hargadon, B. y Munera, A. (1988): **Contabilidad de Costos**. Colombia: Norma. 2da. Ed.
- Hornngren, C.; Datar, S. y Raján, M. (2012): **Contabilidad de Costos: Un Enfoque Gerencial**. España: Pearson Educación. 14ma. Ed.
- Izar, J. (2007). **Contabilidad Gerencial**. Guía Técnica. México: Trillas.
- Jones, K.; Werner, M.; Terrel, K. y Terrel, R. (2001): **Introducción a la Contabilidad Administrativa. Perspectiva del Usuario**. Colombia: Prentice Hall.
- Mallo, C.; Kaplan, R.; Meljem, S. y Giménez, C. (2000): **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión**. España: Prentice Hall.
- Morillo, M. (2005): **Sistema Computarizado de Análisis de Contribución Marginal**. Mérida: Investigación individual financiada por el Consejo de Desarrollo Científico, Humanístico y Tecnológico (CDCHT) de la Universidad de Los Andes, Venezuela. (No publicado).
- Morillo, M. (2007): **Manual para la Elaboración del Estado de Costo de Producción y Ventas en los Sistemas Convencionales de la Contabilidad de Costos**. Mérida: Consejo de Estudios de Postgrado (CEP) y Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes, Venezuela.
- Neuner, J. y Deakin, E. (1993): **Contabilidad de Costos. Principios y Prácticas**. Tomo I. México: Limusa Noriega Editores.
- Pérez de León, O. (1999). **Contabilidad de Costos**. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 6ta. Ed.
- Polimeni, R.; Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1994): **Contabilidad de Costos. Concepto y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales**. Colombia: Editorial Mc Graw-Hill Interamericana, S.A.
- República Bolivariana de Venezuela (2011): **Ley de Costos y Precios Justos**, Decreto No. 8.331. Gaceta Oficial No. 408.948 del 23 de Enero de 2014. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2014a): **Ley Orgánica de Precios Justos**. Decreto No. 600. Gaceta Oficial No. 40.340 del 24 de enero del 2014. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2014b): **Providencia Administrativa N° 003/2014**. Gaceta Oficial No. 40.351 del 07 de febrero de 2014. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2014c): **Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación**. Decreto No. 1411, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6151 del 18 de noviembre de 2014. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2015a): **Providencia Administrativa N° 070/2015**. Gaceta Oficial No. 40.775 del 27 de octubre de 2015. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2015b): **Reforma a la Ley Orgánica de Precios Justos**. Decreto No. 600. Gaceta Oficial Extraordinario No. 6.202 del 8 de noviembre de 2015. Caracas.
- Torres, J. (2014): **Sistemas de costos Totales y Parciales**. (Trabajo de Grado de Maestría). Universidad de Los Andes, Venezuela (No publicado).
- Warren, C.; Reeve, J. y Duchac, J. (2010): **Contabilidad Administrativa**. México: CENGAGE Learning. 10ma Ed.

