

# Revista de Ciencias Sociales

# Costos de producción en unidades productivas familiares del sector panadero en Maracaibo-Zulia, Venezuela

Acosta de Mavárez, Ana\*  
Bonomie S., María E.\*\*  
Urdaneta, Mary\*\*\*  
Rincón, P., Leandra\*\*\*\*

## Resumen

En contextos hiperinflacionarios las empresas deben tomar decisiones rápidas en toda la cadena de suministro, para lo cual conocer el costo de producción es clave. Este artículo analiza el costo de producción en unidades productivas familiares del sector panadero, en Maracaibo-Zulia, Venezuela, basado en las teorías de autores como Hansen y Mowen (2007); García (2008); Uribe (2011); Horngren Datar y Rajan (2012); Pabón (2012); así como Vanderbeck y Mitchell (2017). Se realizó un estudio descriptivo, de campo, aplicando como técnica de recolección de datos un cuestionario escala tipo Likert. Los resultados indican que estas unidades productivas fabrican diversos productos en pequeños volúmenes, la harina de trigo representa la mayor

---

\* Doctora en Ciencias Gerenciales. Máster en Administración de Empresas. Economista. Profesora Titular e Investigadora adscrita al Instituto de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela. Acreditada al PEII del Ministerio del Poder Popular para Ciencia, Tecnología e Innovación. E-mail: [anmavarez@hotmail.com](mailto:anmavarez@hotmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7983-4531>

\*\* Doctora en Ciencias Sociales mención Gerencia. Magister en Gerencia de Empresas. Economista. Profesora Agregado e Investigadora adscrita al Centro de Estudios de la Empresa de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela. Investigador RENACYT. Nivel 1. María Rostworowdki.P0238489 E-mail: [mebonomie@gmail.com](mailto:mebonomie@gmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5012-2389>

\*\*\* Doctora en Administración de Empresas. Magister en Gerencia de Empresas. Licenciada en Contaduría Pública. Profesora Titular e Investigadora adscrita al Centro de Estudios de la Empresa de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela. Coordinadora académica de la maestría Gestión de Costos. E-mail: [urdaneta\\_mary@fces.luz.edu.ve](mailto:urdaneta_mary@fces.luz.edu.ve) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5479-6425>

\*\*\*\* Magister en Gestión de Costos. Licenciada en Contaduría Pública. E-mail: [leandracrincomp@gmail.com](mailto:leandracrincomp@gmail.com)

parte del costo de producción porque debe adquirirse importada. Además, la mano de obra directa es mayoritariamente familiar y, frecuentemente, recibe salarios superiores al fijado en la normativa laboral. Se concluye, que las unidades analizadas no utilizan mecanismos formales para determinar los costos de producción de forma explícita, siendo necesario que implementen herramientas de gestión de costos para conocerlos y controlarlos, especialmente, dado que algunos de sus productos tienen precio regulado y necesitan un alto rendimiento en la producción y eficiente ejecución para minimizarlos.

**Palabras clave:** Costo de producción; elementos del costo; panaderías; unidades productivas familiares; materia prima.

## **Production costs in family production units of the bakery sector in Maracaibo-Zulia, Venezuela**

### **Abstract**

In hyperinflationary contexts, companies must make quick decisions throughout the supply chain, for which knowing the cost of production is key. This article analyzes the cost of production in family productive units of the bakery sector, in Maracaibo-Zulia, Venezuela, based on the theories of authors such as Hansen and Mowen (2007); García (2008); Uribe (2011); Horngren Datar and Rajan (2012); Pabón (2012); as well as Vanderbeck and Mitchell (2017). A descriptive field study was carried out, applying a Likert-type scale questionnaire as a data collection technique. The results indicate that these production units manufacture various products in small volumes; wheat flour represents the majority of the production cost because it must be purchased imported. In addition, the direct labor force is mainly family-owned and, frequently, receives salaries higher than those established in the labor regulations. It is concluded that the analyzed units do not use formal mechanisms to determine production costs explicitly, being necessary to implement cost management tools to know and control them, especially since some of their products have a regulated price and need a high production performance and efficient execution to minimize them

**Keywords:** Production cost; cost elements; bakeries; productive family units; raw material.

### **Introducción**

En un contexto hiperinflacionario, como el que enfrenta la economía venezolana, conocer los costos de producción es fundamental para fijar precios, reducir costos, determinar la mezcla de productos y establecer márgenes de ganancia adecuados, con base en información confiable que les

permita a las empresas mantenerse en el mercado. Ese contexto, demanda decisiones ágiles y oportunas a lo largo de toda la cadena de suministro, tanto para la adquisición de la materia prima e insumos, como para la distribución y comercialización de los bienes o productos, para lo cual, el costo de producción constituye un elemento clave.

Los costos, de forma general,

representan erogaciones o desembolsos que se realizan para adquirir, producir o prestar tanto bienes como servicios. En términos más específicos, señalan Hansen y Mowen (2007), que: “los costos de producción son aquellos que se asocian con la manufactura de artículos o con la prestación de servicios” (p.39). Para Rodríguez et al. (2007), son el conjunto de costos compuesto por la adquisición de los materiales y partes, así como el esfuerzo físico en que se incurre para la realización de los procesos y actividades que permiten obtener un bien tangible o intangible.

Al respecto, aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa, la Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventario (NIC 2) los denomina costos de transformación de las existencias, los cuales también comprenden, una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados (Fundación IFRS, 2021).

Por tanto, los costos de producción representan erogaciones importantes para cualquier empresa, independientemente del tipo de sistema de producción que tenga, por lo cual, debe conocerlos con el fin de ser eficiente en la utilización de sus recursos. En ellos existen dos características, si se quieren opuestas, que deben considerarse: Primero, se generan en la producción de bienes o la prestación de servicios, por tanto, mientras más bienes o servicios se generen mayores serán los costos; y, segundo, deben tratar de mantenerse tan bajos como sea posible, eliminando los costos innecesarios, para poder fijar un precio competitivo.

En el caso de las unidades productivas familiares, las cuales son una forma de organización en el marco de un sistema económico comunal, donde las familias se organizan para desarrollar actividades socio productivas que cuentan con un especial apoyo de las instancias de poder, los costos requieren especial atención, puesto que muchas de ellas tienden a incrementarlos cuando incorporan

como trabajadores a parientes que no agregan valor y desarrollan prácticas de trabajo que distan mucho de las que poseen organizaciones eficientes, por lo cual, se hace muy difícil que logren permanecer en un entorno competitivo (Belausteguigoitia, 2010) y tienden a presentar ciclos de vida muy cortos.

En ese contexto, muchas de estas organizaciones implementan algunas políticas de costos que parecen no responder de manera exacta a modelos gerenciales exitosos, sino que son resultado, más bien, de una combinación de prácticas, acciones, decisiones y relaciones, basadas tanto en la discrecionalidad patronal, como en el compromiso con la familia, con lo cual se debe ser muy cuidadosos, porque puede desbalancear el equilibrio entre el negocio y la familia, siendo importante que quienes “se integran y reciben un salario deben tener las habilidades necesarias para ganarse ese derecho, y en el futuro de hacerse cargo de los puestos directivos” (KPMG escritorio Jurídico, 2019, p.4).

Por tanto, la clave para lograr su supervivencia y sostenibilidad, fortalecer el desarrollo empresarial, principalmente a nivel de la población rural, e impulsar el espíritu emprendedor de las comunidades, se encuentra en el entendimiento y control de los costos, puesto que estas unidades productivas no pueden limitarse a establecer el precio de un producto o de un servicio, agregando un margen de utilidad al costo y esperar que se venda, sino que necesitan determinar los pagos que realizan para adquirir los insumos que permiten la elaboración de sus productos o servicios, eliminar los costos innecesarios y establecer estrategias para mantener los costos en un nivel lo suficientemente bajo como para que les permita obtener un margen de utilidad adecuado y permanecer en el mercado.

Para ello, las unidades productivas, familiares o no, pueden, entre otras cosas, identificar las actividades que implican costos significativos, determinar el reconocimiento que se le da en el marco normativo, y evaluar si pueden contratar actividades a terceros a menores costos. También, conocer los ciclos de producción para identificar actividades

que no añaden valor, eliminar actividades que generan beneficios marginales en la cadena de valor, o agregar más canales de distribución para asegurar la distribución de las unidades producidas a bajo costo (Gumbe y Kaseke, 2011).

Adicionalmente, para la delimitación y planificación de los costos de producción, requieren conocer los elementos o componentes necesarios para fabricar un producto, tales como: Materia prima, mano de obra directa y costos indirectos, los cuales, cuando hay elevada inflación se dificulta saber cómo será su comportamiento en el futuro.

Por tanto, de la integración de los elementos y de su uso eficiente dependerá el costo del producto y, por ende, el precio de venta al público. Una correcta gestión de estos, podrá generar información que permite reducir costos en la producción y generar un mayor valor del bien o servicio al final de la producción, garantizando estabilidad y sustentabilidad, como también mejorar su rentabilidad (Muyulema et al., 2020). Sin embargo, como cada proceso productivo es distinto, y los métodos de trabajo cambian, los factores de producción (materiales, trabajo, tecnología y gestión empresarial), se combinan en cada empresa de manera adecuada a fin de generar el bien o producto deseado, pero no existe una fórmula única para determinar sus costos de producción.

En el caso del sector panadero venezolano, a pesar de ser una actividad económica de gran importancia para la economía local, el consumo de pan se ha reducido en al menos 60% en los últimos años y muchas panaderías están al borde de un cierre técnico (Mendez, 2021). La escasez de los productos o desabastecimiento, los altos costos de las materias primas, las regulaciones gubernamentales, la contracción de la demanda, el retraso por parte de las proveedoras de los insumos al despachar los pedidos, los retrasos para obtener divisas oficiales (entre 90 y hasta más de 220 días), la escasez de gasoil, entre otros problemas, atacan al sector panadero y representan amenazas para la permanencia de las empresas en el mercado. Adicionalmente,

“en el sector de alimentos los problemas por las fallas eléctricas han generado la interrupción de procesos, lo que desencadena la pérdida de materia prima e incremento de costos de producción” (Rondón, 2019, p.16).

En este contexto, las empresas venezolanas del sector panadero, se enfrentan a regulaciones de los precios de algunos de sus principales productos y del principal insumo utilizado para su producción (harina de trigo). Las empresas han intentado no elaborar el pan que tiene el precio regulado, o disminuir su producción, pero la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), realiza fiscalizaciones a estos comercios y levanta multas si incumplen lo pautado en las regulaciones emitidas en gaceta oficial, por lo que, se ven en la obligación de seguir produciendo el pan regulado y venderlo al público al precio ajustado, originando pérdidas a las empresas del sector panadero.

Por tanto, resulta incongruente que, ante la existencia del precio regulado para el pan, se adquieran materias primas para su elaboración con precios dolarizados y en alza en más del 100% del valor, tales aumentos ejercen presión sobre el sector, puesto que no tienen opción alguna de poder trasladar todos los costos hacia el precio de venta. Estas medidas, entre otras, constituyen los factores que han venido asfixiando a las empresas del sector.

En ese entorno, surge la importancia de realizar un estudio para analizar el costo de producción en las unidades productivas familiares del sector panadero en Maracaibo-Zulia, Venezuela, el cual permitirá identificar algunos parámetros básicos de los costos que deben conocer los encargados de la fabricación de pan, a fin de optimizar el uso de los materiales, la mano de obra, así como otros insumos y servicios que se requieren. La información de costos es un elemento estratégico, en la procura de una gestión que garantice estabilidad, como también sustentabilidad económica a unidades productivas familiares, así como a cualquier tipo de sistema organizacional y, por ende, a la sociedad en la que se encuentra inmerso.

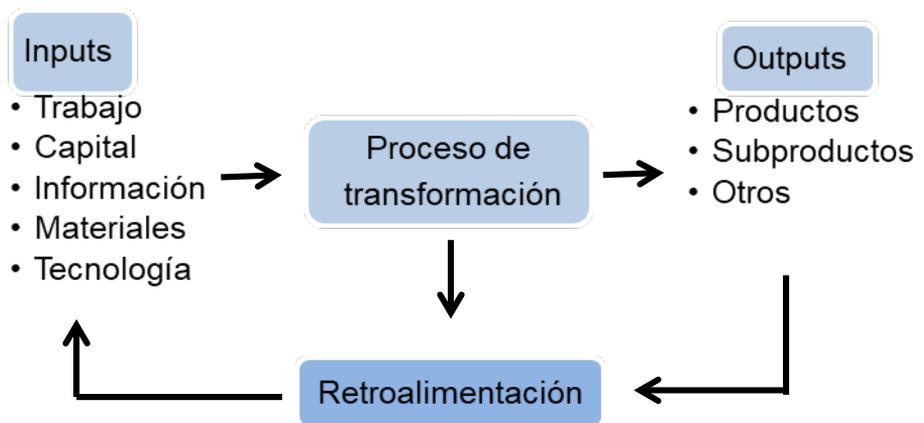
En este caso particular, se realizó un estudio descriptivo, de campo, en el cual se analizan las organizaciones registradas hasta 2020 en la Asociación de Panaderías, Pastelerías y Afines del Estado Zulia (APPAEZ), seleccionando aquellas cuyos dueños pertenecen a un núcleo familiar que desarrolla proyectos socio productivos dirigidos a satisfacer sus necesidades y las de la comunidad; y donde sus integrantes, bajo el principio de justicia social, tienen igualdad de derechos y deberes, resultando en 8 establecimientos, por lo cual se llevó a cabo un censo poblacional. La recolección de datos, se realizó aplicando a los administradores o encargados de las unidades productivas, un cuestionario tipo escala *Likert*, con el propósito de generar información de costos útil para la toma de decisiones en el sector.

## 1. Costo de producción: Aspectos conceptuales

Antes de iniciar la conceptualización de los costos, es necesario mencionar el

proceso que los originan dentro de cualquier organización, es decir, el proceso productivo de los bienes y servicios. Este puede definirse, como una sucesión de acciones dirigidas a añadir valor a una entrada, para obtener una salida determinada. De acuerdo con Temes y Mengibar (2013), está relacionado con el conjunto de actividades llevadas a cabo en un orden lógico para obtener un producto o servicio. Según Fernández, Avella y Fernández (2006), se refiere al conjunto de actividades a través de las cuales, uno o varios factores productivos, se transforman en productos.

Dicha transformación añade valor a los insumos o *inputs* adquiridos inicialmente por la empresa, dado que el material comprado se hace más valioso y aumenta su potencialidad para satisfacer las necesidades de los clientes a medida que avanza a través del proceso de producción. Refiriéndose a esta misma definición, Chase, Jacobs y Aquilano (2005), establecen que el proceso de producción es un sistema que recibe y utiliza insumos, los cuales se transforman en productos o servicios, representando una salida de mayor valor para la organización. En la Figura I, se muestra un mapa del proceso productivo como sistema.



Fuente: Fernández et al. (2006).

**Figura I: Proceso productivo**

Para efectos de esta investigación, se entenderá por proceso productivo la secuencia de operaciones que realizan un grupo de trabajadores (mano de obra) para transformar los insumos o materia prima en productos elaborados (panes), mediante la utilización de tecnología de producción (máquinas y equipos). Como se destaca en la definición asumida, el proceso productivo requiere diferentes factores de producción, que se traducen en términos monetarios en costos de producción.

El término “costo” implica sacrificio de algo. Si se le asocia con alguna otra palabra como, por ejemplo, costo de producción, costo social, costo de capital, costo de oportunidad, entre otros, entonces se estará vinculando el término “costo” a una acción indicada para definirlo posteriormente, en función a esta acción (Pastor, 2012). Polimeni et al. (1994); Rojas (2007); Pabón, 2012; así como Vallejos y Chiliquinga (2017), concuerdan en la definición de los costos, considerándolos como valores que se incurren para la adquisición de un bien o servicio, con el propósito de recuperar el valor monetario, el esfuerzo y los recursos invertidos con la finalidad de generar un ingreso en el futuro.

Con relación al costo de producción, Sinisterra (2006) lo define como la suma de todas las erogaciones y cargos incurridos para convertir la materia prima en producto terminado. Asimismo, Torres (2010) lo identifica como un decremento de recursos, pero a diferencia de los gastos, estos recursos se consumen para fabricar un producto. En ese sentido, diversos autores lo precisan en términos del sacrificio de los recursos, que se expresa en un valor o cantidad monetaria que debe pagarse para adquirir bienes o servicios, que permitan lograr ingresos y beneficios, presente o futuro, a una organización, por la manufactura de artículos o la prestación de un servicio (Hansen y Mowen, 2007; García, 2008; Horngren, Datar y Rajan, 2012).

De acuerdo con estas definiciones, se incurre en costos para producir beneficios futuros y, por consiguiente, están relacionados con los egresos, necesarios para adquirir

inventarios de materia prima y otros insumos para producir bienes y servicios; así como con el ingreso, que se obtiene cuando se venden, haciendo una clara referencia a los costos de producción. Al respecto, la NIC 2 inventarios (Fundación IFRS, 2021), plantea que el costo de esos inventarios comprende aquellos costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros en los que se haya incurrido para proporcionarles su condición y ubicación actuales.

Al referirse a los costos de transformación, la Norma NIC 2 inventarios (Fundación IFRS, 2021) también establece, que además del costo de adquisición de los inventarios (materia prima), los costos de transformación:

Comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. (p.1254)

Adicionalmente, explica la misma Norma, que los costos de adquisición de la materia prima incluyen los precios de adquisición, aranceles de importación, impuestos no recuperables (o que no generen débito fiscal), y los desembolsos por concepto de transporte, almacenamiento, servicios y demás atribuibles a la adquisición; así como la deducción de los descuentos. Otros costos, son los asociados al diseño del producto destinados a clientes específicos y los pagos por intereses (Fundación IFRS, 2021).

Por tanto, los costos de producción resultan de sumar o adicionar al valor de los materiales consumidos (material directo), los salarios pagados a los operarios de producción (mano de obra directa) y los pagos realizados o causados, que corresponden a todas las actividades adicionales necesarias para elaborar el producto o prestar el servicio (costos indirectos) (Rodríguez et al., 2009; Torres, 2010; Calleja, 2013; Hernández, 2014). Una correcta gestión de estos tres elementos, que integran el costo de producción, podrá

reducir gastos innecesarios en la producción y contribuir a fijar un precio adecuado que le permita a la empresa ser competitiva en el mercado.

En ese sentido, afirman Casanova et al. (2021) “los costos de producción son una de las variables de mayor impacto sobre cualquier empresa, pero esta misma es la única que la organización puede mantener en control” (p.307), puesto que no puede controlar los precios de manera directa porque se establecen en el mercado y, muchas veces, en función de la competencia. Conocer los tres elementos que los integran es esencial para que una empresa pueda elaborar un producto, los tome de base en la determinación de su precio y le suministren a la gerencia la información necesaria para la medición del ingreso que se obtendrá a través de la venta de sus productos o servicios. Estos elementos se desarrollan a continuación.

### **1.1. Elementos del costo de producción**

En cuanto a la composición y elementos del costo de producción, la teoría tradicional de costos habla de tres elementos básicos como son: Materiales directos o materias primas, mano de obra y costos indirectos (Torres, 2010; Warren, Reeve y Duchac, 2010; Calleja, 2013; Hernández, 2014; Vanderbeck y Mitchell, 2017), a estos últimos también se les conoce como costos indirectos de fabricación, gastos generales de fábrica o carga fabril (Jiménez y Espinoza, 2007).

#### **a. Material directo**

Los materiales directos (MD), son los principales recursos que se usan en la producción y se transforman en productos terminados o servicios en el proceso de producción, con la adición de mano de obra directa y los costos indirectos (Warren et al., 2010; Hernández, 2014). Por tanto, son identificables en el producto o servicio que

se está produciendo (Barfield, Raiborn y Kinney, 2005) y fácil de cuantificar, por lo que, se pueden cargar en forma directa a los productos, utilizando la observación para medir la cantidad consumida por cada uno. Ellos representan el principal costo de materiales en la elaboración del producto.

Al respecto, Heredia (2013); Hernández (2014); y David (2016), llaman la atención sobre los procesos de medición de los costos de los materiales directos cuando son importados, y recomiendan prestar atención a aspectos generadores de costos como: Los trámites, acuerdos, cambios de moneda, conceptos referenciales, impuestos, gravámenes y permisos, transporte, seguros, almacenaje y manejo de documentos, los cuales deben contemplarse en liquidaciones de importación para establecer el costo final de adquisición de los materiales de producción. Estos últimos son importantes en la administración, pues permiten cuantificar los costos, así como calcular utilidades, además, incidir en la calidad del producto, al controlar la cantidad exacta requerida de algún componente.

En ese sentido, la NIC 2 inventarios (Fundación IFRS, 2021) señala que los costos de materia prima comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, se deducirán para determinar el costo de adquisición.

En general, la materia prima puede representar el mayor costo en la producción de un bien y es el elemento principal de su costo de producción, por lo tanto, serán relevantes todas las acciones que se hagan en la cadena de producción, especialmente para el mejoramiento de los procesos de producción e incrementar la productividad, de forma de disminuir los costos sin afectar la calidad de la materia prima.

## **b. Mano de obra**

La mano de obra constituye el segundo elemento del costo de producción, representado por el esfuerzo físico o mental que realiza un trabajador que interviene directamente en el proceso de transformación de los materiales o insumos en un producto terminado, que satisfice una necesidad y que no perjudica el medio ambiente (Hernández, 2014), haciendo uso tanto de las destrezas, experiencias y conocimientos, como de máquinas y herramientas dispuestas para el efecto. Por tanto, “pueden impactar de una manera positiva o negativa los estados financieros de las organizaciones, reflejándose en variables como las utilidades, la rentabilidad y el flujo de caja libre, entre otras” (Uribe, 2011, p.68).

Al igual que en el caso de los materiales directos, la observación física puede utilizarse para medir la cantidad de mano de obra empleada en la elaboración de un producto o prestación de un servicio. Para García (2008), el costo de la mano de obra directa (MOD) está constituido por los sueldos y salarios, las prestaciones sociales y las obligaciones, como vacaciones, utilidades, aportes, entre otros, de todos los trabajadores de la empresa, cuya actividad se puede identificar o cuantificar plenamente con los productos o servicios terminados.

Los empleados que transforman materia prima en un producto o que proporcionan un servicio a los clientes, se clasifican como mano de obra directa y pueden ser asignados a la producción elaborando boletas de trabajo, tarjetas de tiempo, nóminas de pago y otros registros, según las leyes y normativas de trabajo, como los códigos laborales, reglamentos sobre salarios mínimos, seguridad social, entre otros (Hernández, 2014).

## **c. Costos indirectos**

El tercer elemento que integra el costo total del producto terminado son los costos indirectos (CI), los cuales son indispensables para lograr el proceso productivo y mantener

la unidad productiva en condiciones de operar normalmente, pero no pueden ser asignados directamente y atribuidos a cada unidad de producción, proceso productivo o centro de costes. Se refieren, por tanto, a todos los costos de producción que se relacionan indirectamente con el producto y son diferentes de los materiales directos y la mano de obra directa. Para Donoso y Donoso (2011), son el elemento del costo de producción más difícil de calcular dada su naturaleza, complejidad, variedad y diferentes departamentos que se ven involucrados en ellos, así como las diferentes formas de distribución.

En ese mismo sentido, Jiménez y Espinoza (2007) afirman que los costos indirectos son todos aquellos que no se pueden relacionar directamente con el objeto del costo, o bien, que sería muy costoso o complicado hacerlo. Por ello, los definen como todas aquellas erogaciones que, siendo necesarias para lograr la producción de un artículo o servicio, no es posible determinar en forma precisa la cantidad que corresponde a la unidad producida. En una empresa de manufactura, la categoría de costos indirectos también es conocida como carga fabril o costos indirectos de manufactura, y contienen una amplia variedad de conceptos que pueden agruparse en: Materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros costos indirectos.

Con respecto a los primeros, existen materiales involucrados en la elaboración o fabricación de un producto que pueden integrar físicamente el producto, pero que, por su naturaleza, no pueden identificarse o cuantificarse fácilmente en cada unidad de producción, o aquellos que no tienen un valor relevante, aunque es fácil reconocerlos (Horngren et al., 2012), es decir, son aquellos materiales que no pueden identificarse o no forman parte del producto o, si forman parte del mismo, resulta difícil y laborioso tratar de cuantificar su costo.

Muchas veces, se utiliza indistintamente el término materiales indirectos, para hacer referencia a los suministros de fábrica, como lubricantes para las máquinas, papel de lija, agujas, herramientas de corta vida,

combustible, entre otros. También, se incluyen dentro de la categoría de costos indirectos, como un tipo especial de material indirecto, los materiales directos que forman una parte insignificante de un producto final. Esto se justifica sobre la base del costo y de la conveniencia, puesto que el costo del rastreo puede ser mayor que el beneficio de una exactitud extra.

Otro costo que se incluye dentro de los indirectos es la mano de obra indirecta, la cual se encuentra conformada por los trabajadores que desempeñan labores indirectas en la producción para mantener en funcionamiento la unidad productiva, ellos no intervienen directamente, manual o mecánicamente, en la transformación de los materiales, por tanto, no tienen un costo significativo en el momento de la producción del producto y no es fácilmente rastreado en él. Comprende todas las remuneraciones a empleados y obreros que ejecutan labores distintas a las de la transformación del material directo. Incluye el pago que se les hace a los obreros directos por concepto de trabajo indirecto, permisos remunerados, bonificaciones por horas extras, tiempo ocioso o improductivo (Horngren et al., 2012).

Por último, se encuentran los otros costos indirectos, los cuales se refieren al conjunto de costos relacionados directamente con la empresa o unidad productiva, que no pueden asignarse de forma directa a un producto en particular porque suelen ser compartidos por distintos departamentos o servicios y, a lo largo del proceso de fabricación resultan de vital importancia para el desarrollo y la creación de los productos, por lo que es necesario asignarlos de tal forma que reflejen correctamente el costo total de la producción.

Algunos ejemplos incluyen la depreciación de los activos fijos, el mantenimiento, los suministros, la supervisión, el manejo de materiales, los servicios públicos, los impuestos prediales, pólizas de seguro, comedor, vigilancia de los terrenos de las fábricas, la seguridad de la planta, así como las pérdidas por materiales defectuosos, dañados, reparaciones ordinarias, entre otros

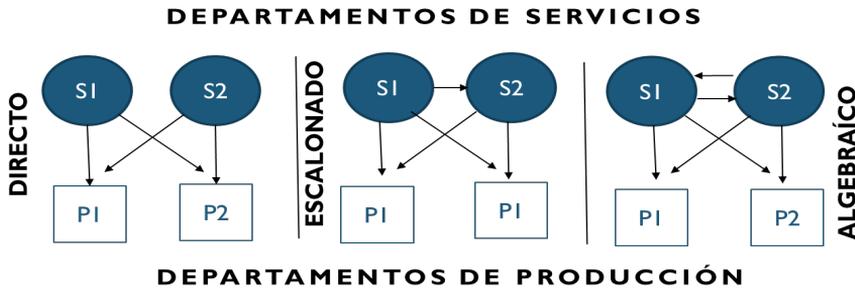
distintos al material indirecto y a la mano de obra indirecta. El costo del tiempo extra de la mano de obra directa, también se asigna por lo general como costo indirecto.

Queda en evidencia, por lo antes descrito, que los costos indirectos no se pueden rastrear fácilmente en los productos o servicios (objetos de costos<sup>(1)</sup>), lo que significa que no existe una relación causal entre el costo y el objeto de costos, por tanto, la asignación de los mismos recibe el nombre de distribución. Esta última se basa, según Hansen y Mowen (2007), en poder establecer vínculos de convivencia y afectación. La gerencia de costos, debe determinar cuál será la forma conveniente de asignar los costos indirectos a los objetos de costos, identificando principalmente los impulsores de esos costos a fin de poder establecer criterios para la asignación.

Al respecto, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), incluyen una distribución sistemática de los costos indirectos de producción variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad [International Accounting Standards Board – IASB], 2010). Considerando, como costos indirectos de producción fijos, los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta; y los variables, son los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirecta (Fundación IFRS, 2021).

En este sentido, se reconocen tres métodos de asignación de costos a los objetos del mismo: El método directo, el método escalonado y el método algebraico (Polimeni et al., 1994). La mayor parte de la aplicación administrativa de estos métodos dependerá del conocimiento de los centros de costos y sus generadores. La precisión al identificar los generadores de costos, depende de la relación causal descrita por el generador. En la Figura

II, se presenta un diagrama de funcionamiento de cada uno de los métodos.



Fuente: Elaboración propia, 2021 a partir de Polimeni et al. (1994).

Figura II: Métodos de asignación de costos indirectos

## 2. Características de las unidades de producción familiar

Las unidades de producción familiar, tradicionalmente, han jugado un rol dominante en la economía de muchos países y, aunque existe una gran cantidad de estas organizaciones, sólo unas cuantas sobreviven al mercado, puesto que no logran controlar la línea entre el éxito de la empresa y las relaciones familiares. En la economía venezolana, no son muchos los datos estadísticos sobre su número, pero se sabe que la mayoría de las empresas (grandes o pequeñas) son de propiedad familiar.

Al respecto, suele considerarse como unidades de producción familiar, aquellas en las que la propiedad y/o la dirección de la empresa se encuentra en manos de una familia que tienen vocación de continuidad, y que desea que la empresa continúe en un futuro en manos de sus descendientes (Barroso, Sanguino y Bañegil, 2012). Se identifican con términos como: Empresa familiar, unidades productivas familiares, empresas de familia, familia empresaria, negocios de familia, emprendimientos familiares, entre otros; todos los cuales intentan distinguir un tipo de negocio que ha crecido notablemente en los

últimos tiempos y en donde se plantean las dificultades organizacionales emergentes de tres sistemas básicos que se presentan en el: Familia, empresa y propiedad.

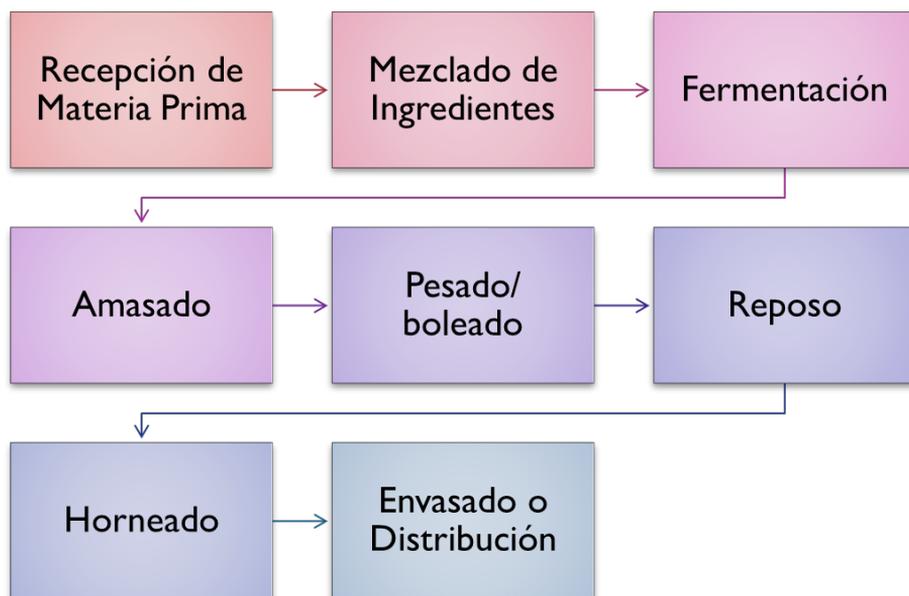
La influencia de la familia, ya sea a través de la propiedad o del trabajo en la entidad, es la que determina las potencialidades y, a su vez, las debilidades en este tipo de organizaciones (Arenas y Rico, 2014). Las fortalezas principales pueden referirse al compromiso que surge de ser, a la vez, propietario, gerente y empleado, así como de la presencia de una mentalidad sobre el crecimiento orientado hacia el futuro, que ancla profundamente en el espíritu de la familia (Acosta et al., 2019), pero su mayor debilidad radica, en la dificultad para lograr continuidad generacional, puesto que los miembros familiares, sucesores del fundador, por lo general, no tienen el espíritu de su antecesor y tienden a confundir las funciones de la familia con las de la organización. En este sentido, el gobierno corporativo debe servir como ente mediador de estas dificultades y garantizar la transparencia en la gestión empresarial.

Todas las características fundamentales para la continuidad exitosa de estas empresas implican la necesidad de una clara delimitación

de funciones entre propietarios, directivos, trabajadores (agentes internos) y otros agentes (externos) interesados en la empresa (clientes, proveedores, consumidores, administración pública, sindicatos, competidores, entre otros); por ello, se requiere establecer una estructura de responsabilidades y funciones, donde se privilegie las capacidades de los miembros de la familia y no su apellido, para el desarrollo de las diversas actividades relacionadas con el control, la propiedad y la dirección de la empresa (Acosta et al., 2019).

### 3. Resultados y discusión

Los resultados del análisis descriptivo de los costos de producción de las 8 unidades familiares del sector panadero analizadas se presentan a continuación. En la Figura II, relacionada con el proceso productivo de las empresas del sector panadero, se muestra la secuencia de operaciones que realizan los trabajadores (mano de obra) para transformar los insumos o materia prima (mantequilla, azúcar, huevos, leche, harina, saborizantes, levadura, sal y agua) en productos elaborados (panes), mediante la utilización de tecnología de producción.



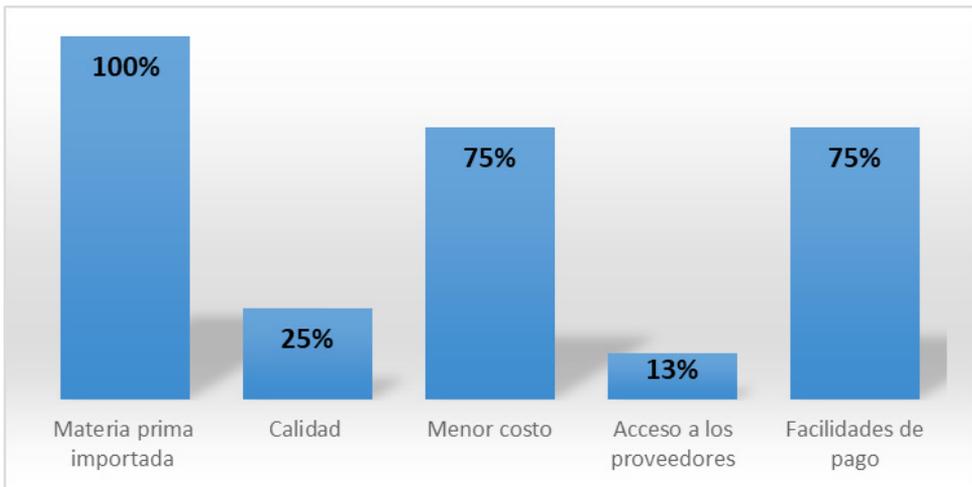
Fuente: Elaboración propia, 2021.  
**Figura III: Proceso productivo del pan**

El flujo de producción es mecanizado, inicia con la recepción de la materia prima y luego pasa, a un ritmo controlado, por diferentes etapas, tales como: Amasado, sobado, pesado-boleado, reposo, horneado o cocción, donde se incorpora mano de obra y costos indirectos para obtener el pan. La producción se realiza por lotes, en gran variedad de productos y con capacidad a corto plazo, porque las empresas establecen la producción diaria basándose en una vaga estimación de la demanda de los clientes.

Los resultados evidenciaron que, como proceso estandarizado, el 100% de las unidades estudiadas manejan ese flujo de proceso, pasando de una etapa a otra secuencialmente para lograr la transformación de los recursos utilizados, siguiendo los pasos definidos para la fabricación de su producto. Sin embargo, las

unidades productivas analizadas no consideran las etapas del proceso productivo como “centros de costos”, según lo planteado por Polimeni et al. (1994), es decir, que en cada etapa no se acumulan los costos resultantes de la aplicación de los insumos que consume la misma.

Con respecto a la materia prima empleada, el Gráfico I muestra que las unidades productivas analizadas (100%), manifestaron que la misma es importada y que, debido a los retrasos para acceder a las divisas oficiales, las panaderías no reciben la asignación de sacos de harina que le corresponden, por lo cual deben acudir al mercado paralelo de divisas, viéndose perjudicadas por el mayor costo al cual deben adquirirla, lo que ha hecho que se reduzca la producción.



Fuente: Elaboración propia, 2021.

**Gráfico I: Criterios de selección de la materia prima**

Asimismo, la mayoría de las unidades familiares productivas estudiadas (75%) indicaron que aplican los costos como criterio de selección de su materia prima, en lugar de la calidad de los productos que ofrecen los

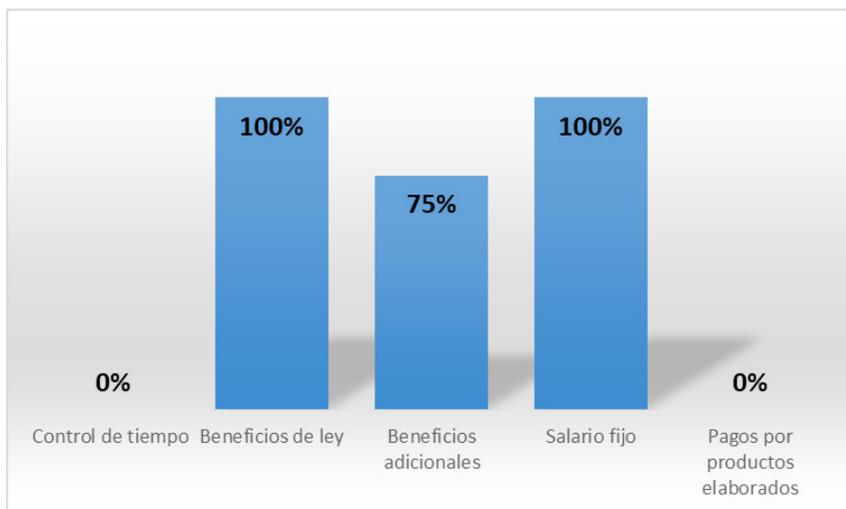
proveedores, puesto que prefieren comprar cualquier marca de harina, al menor precio que se encuentre en el mercado, sin evaluar estándares de calidad para poder producir pan cuando no reciben la asignación de sacos

de harina a precios regulados. Sin embargo, el 25% de las empresas afirmaron que, a la hora de seleccionar los proveedores de la materia prima, toman en consideración, principalmente, la calidad de los insumos y no el costo de estos.

Con respecto a los costos de la mano de obra directa, que según Garrison, Noreen y Brewer (2007), son aquellos que se generan por el pago a los trabajadores encargados de transformar la materia prima en producto terminado y que, además, son fácilmente identificables, el 100% de las Unidades Productivas Familiares (UPF) consideran el costo de sueldos y demás beneficios de ley a sus empleados, quienes aportan el esfuerzo físico para llevar a cabo cada una de las etapas del proceso productivo del pan. En todas las UPF analizadas la mano de obra está representada por personas con poca formación técnica, es decir, un personal mayoritariamente no calificado, observándose un gran número

de familiares que laboran en el mismo, a los cuales se les cancela un salario superior a lo establecido en la normativa vigente, y algunos casos se les asigna una bonificación especial.

En relación, al tiempo de trabajo que dedica la mano de obra en la elaboración de sus productos, se observó que las UPF no establecen mecanismos de control del tiempo de trabajo de la mano de obra directa, lo que pudiera implicar que se haga un uso ineficiente del tiempo, que incremente los costos de operación. La mano de obra es remunerada de manera fija, puesto que independientemente del número de panes que se produzcan, tienen un salario fijo, con los beneficios establecidos en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Las Trabajadoras (LOTTT) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012) y algunos beneficios extras por la existencia del sindicato panadero, tal como se muestra en el Gráfico II.



Fuente: Elaboración propia, 2021.

**Gráfico II: Pagos de mano de obra directa**

Para el caso de los productos regulados de las UPF analizadas, es muy importante considerar el control del tiempo de la mano de obra, implementando horarios y objetivos que deben ser cumplidos por los empleados, de modo de garantizar un alto rendimiento en cuanto a producción y eficiencia en la ejecución del proceso, reduciendo costos.

Por último, en el elemento de costos indirectos, se identificó que el 100% de las UPF estudiadas, reconocen la depreciación y el mantenimiento de los equipos como parte de los costos indirectos. Las depreciaciones, son calculadas frecuentemente por el método de línea recta, considerando el costo constante durante los años de vida útil. No obstante, el mantenimiento de los equipos dedicados a la producción, se relaciona con el volumen de producción, considerándolo un costo variable, puesto que la frecuencia de los mantenimientos dependerá de la cantidad de lotes de producción que se realicen en un periodo determinado.

Con respecto al método de asignación de costos indirectos, que según Hansen y Mowen (2007) es un medio para dividir un grupo de costos y asignarlos a diversas unidades de la organización, como los departamentos producción y de apoyo, se observa que las UPF del sector panadero, asignan los costos de los departamentos de apoyo únicamente a los departamentos de operación (70%); la empresa no reconoce en su totalidad las interacciones entre los departamentos de apoyo, cuando asigna sus costos a los departamentos operativos (80%); y no reconocen los servicios proporcionados entre los departamentos de apoyo antes de ser asignados a los departamentos operativos (70%).

Según lo planteado por Hansen y Mowen (2007), y los resultados obtenidos se determina que las empresas utilizan el método directo de asignación, puesto que las empresas panaderas asignan los costos del departamento de apoyo solo al departamento de producción, porque según las mismas es la manera más fácil y directa de asignar los costos entre los departamentos. Pero este método plantea una

desventaja, puesto que ignora los servicios recíprocos entre los departamentos de apoyo antes de ser asignados al departamento de producción.

En este mismo orden de ideas, con relación a la base de asignación de costos indirectos, las cuales pueden ser unidades de producción, costos de los materiales directos, costo de mano de obra directa, horas de mano de obra directa y horas máquinas (Polimeni et al., 1994; Hansen y Mowen, 2007), se observa que el 70% de las empresas tiene definida la base de distribución de los costos indirectos en función del costo de materiales, puesto que constituyen una parte considerable del costo total y puede inferirse que los costos indirectos de fabricación están directamente relacionados con los materiales directos.

## **Conclusiones**

De la investigación realizada se concluye que las empresas analizadas, en su mayoría, no poseen un sistema formal para la gestión de los costos, por lo que, la información sobre los costos de producción que manejan sus directivos es incompleta e inexacta. Esta situación afecta la gestión de las UPF, dado que, con información escasa, el proceso de toma de decisión se basa en información poco confiable, lo cual obstaculiza seriamente sus posibilidades de desarrollar ventajas competitivas. Adicionalmente, sus decisiones se fundamentan en un enfoque tradicional, basadas principalmente en la visión del negocio del socio fundador, lo que coloca en riesgo la transición de la empresa familiar a la siguiente generación.

Conocer y gestionar de forma adecuada los costos resulta fundamental, puesto que estos conforman la base de supervivencia de las organizaciones, especialmente en un entorno hiperinflacionario y donde las acciones del gobierno han incidido en sectores de la economía, estableciendo precios sin tomar en consideración, en muchos casos, si cubren o no los costos incurridos en el proceso productivo, trayendo como consecuencias

perdidas en las empresas.

Por ello, resulta necesario que estas unidades productivas establezcan lineamientos orientados hacia la gestión de sus costos, que le permitan lograr su nivel de competitividad en el mercado y desarrollar su potencial de crecimiento, determinando y asignando los costos a cada producto, de tal manera, que indiquen con exactitud lo que debe costar el mismo o los costos de cada etapa del proceso, para desarrollar un plan de negocios, reponer los inventarios de materia prima y de productos, asumir las regulaciones de precios del gobierno de forma de adaptarse a la inflación y sobrevivir en el mercado.

Para asegurar el éxito de las UPF se debe concientizar a los socios fundadores acerca de dos puntos fundamentales: Por un lado, la necesidad imperiosa de contar con información útil y fiable sobre los costos, como base para la toma de decisiones gerenciales y, por el otro, los beneficios que al respecto pueden obtenerse mediante el desarrollo e implementación de técnicas de gestión que mejor se adapten a su organización y en mayor grado satisfagan sus requerimientos de información.

## Notas

<sup>1</sup> Un objeto de costos es cualquier rubro, respecto del cual los costos se miden y asignan (Hansen y Mowen, 2007)

## Referencias bibliográficas

- Acosta, A., Molina, C. A., Andino, T. S., y Rodríguez, V. E. (2019). Sistema familiar y continuidad de las empresas familiares. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXV(4), 265-275.
- Arenas, H. A., y Rico, D. (2014). La empresa familiar, el protocolo y la sucesión familiar. *Estudios Gerenciales*, 30(132), 252-258. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2014.02.013>
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2012). *Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras. Gaceta Oficial No. 6.076 Extraordinaria del 7 de mayo de 2012*. [https://oig.cepal.org/sites/default/files/2012\\_leyorgtrabajo\\_ven.pdf](https://oig.cepal.org/sites/default/files/2012_leyorgtrabajo_ven.pdf)
- Barfield, J. T., Raiborn, C. A., y Kinney, M. R. (2005). *Contabilidad de costos: Tradiciones e innovaciones*. International Thomson.
- Barroso, A., Sanguino, R., y Bañegil, T. M. (2012). Diferentes criterios del concepto de empresa familiar. Una aportación desde Extremadura, España. *Ide@s Concyteg*, 7(83), 611-622.
- Belausteguigoitia, I. (2010). El campo de las empresas familiares en Latinoamérica: Nuevas perspectivas. *Gestión & Sociedad*, 3(1), 13-25.
- Calleja, F. J. (2013). *Costos*. Pearson Educación.
- Casanova, C. I., Núñez, R. V., Navarrete, C. M., y Proaño, E. A. (2021). Gestión y costos de producción: Balances y perspectivas. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXVII(1), 302-314. <https://doi.org/10.31876/rcs.v27i1.35315>
- Chase, R. B., Jacobs, F. R., y Aquilano, N. J. (2005). *Administración operaciones: Producción y cadena de suministros*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores.
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB) (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Emitidas a 1 de enero 2010*. Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. <http://nicniif.org/files/normas2010/parte%20>

- [a/00\\_2010\\_prelims\\_part%20a%20f\\_150.pdf](#)
- David, P. A. (2016). *Logística internacional: Administración de operaciones de comercio internacional*. Cengage Learning Editores.
- Donoso, R., y Donoso, A. (2011). *Sistemas de costes e información económica*. Pirámide.
- Fernández, E., Avella, L., y Fernández, M. (2006). *Estrategia de producción*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores.
- Fundación IFRS (2021). *Las Normas NIIF Ilustradas. Parte A. requeridas a 1 de enero 2021*. IFRS.
- García, J. (2008). *Contabilidad de costos*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores, S.A.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., y Brewer, P. C. (2007). *Contabilidad administrativa*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores.
- Gumbe, S., y Kaseke, N. (2011). Manufacturing firms and hyperinflation- survival options: the case of Zimbabwe manufacturers (2005-2008). *Journal of Management and Marketing Research*, 7(1), 1-22. <http://www.aabri.com/manuscripts/10667.pdf>
- Hansen, D. R., y Mowen, M. M. (2007). *Administración de costos: Contabilidad y control*. CENGAGE Learning Editores.
- Heredia, N. L. (2013). *Gerencia de compras: La nueva estrategia competitiva*. Ecoe Ediciones.
- Hernández, N. (2014). *Contabilidad de costos de productos y servicios: Una herramienta indispensable en la gestión competitiva de los negocios*. Búho, S.R.L.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., y Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial*. Pearson Educación.
- Jiménez, F., y Espinoza, C. L. (2007). *Costos industriales*. Instituto Tecnológico de Costa Rica.
- KPMG Escritorio Jurídico (2019). *Las empresas familiares en Venezuela: El desafío de permanecer, madurar y ser exitosas*. Ostos Velázquez & Asociados.
- Mendez, B. (25 de marzo de 2021). Consumo de pan en Venezuela ha mermado un 60%. *Descifrado*. <https://www.descifrado.com/2021/03/25/consumo-de-pan-en-venezuela-ha-mermado-un-60/>
- Muyulema, C. A., Muyulema, J. C., Pucha, P. M., y Ocaña, S. V. (2020). Los costos de producción y su incidencia en la rentabilidad de una empresa avícola integrada del Ecuador: Caso de estudio. *Visionario Digital*, 4(1), 43-66. <https://doi.org/10.33262/visionariodigital.v4i1.1089>
- Pabón, H. (2012). *Fundamentos de costos*. Alfaomega Grupo Editor.
- Pastor, J. L. (2012). *Costos: Teoría y práctica*. Universidad de San Martín de Porres. <https://docplayer.es/8432553-Costos-teoria-y-practica.html>
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H., y Kole, M. A. (1994). *Contabilidad de costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. McGraw-Hill/ Interamericana S.A.
- Rodríguez, G., Chávez, J., Rodríguez, B., y Chirinos, A. (2007). Gestión de costos de producción en el sector metalmecánico de la región zuliana. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XIII(3), 455-467.
- Rojas, R. A. (2007). *Sistemas de costos: Un proceso para su implementación*. Universidad Nacional de Colombia,

- sede Manizales.
- Rondón, A. (2019). *Hacer negocios en Venezuela: Costos e impacto del marco legal y regulatorio*. Serie Diálogo Democrático (4). Unión Europea-Cedice.
- Sinisterra, G. (2006). *Contabilidad de costos*. Ecoe Ediciones.
- Temes, J. L., y Mengíbar, M. (2013). *Gestión hospitalaria*. McGraw-Hill/Interamericana.
- Torres, A. S. (2010). *Contabilidad de costos: Análisis para la toma de decisiones*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores.
- Uribe, R. (2011). *Costos para la toma de decisiones*. McGraw-Hill Interamericana.
- Vallejos, H. M., y Chiliquinga, M. P. (2017). *Costos: Modalidad órdenes de producción*. Editorial UTN-Universidad Técnica del Norte.
- Vanderbeck, E. J., y Mitchell, M. R. (2017). *Principios de contabilidad de costos*. CENGAGE Learning Editores.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., y Duchac, J. E. (2010). *Contabilidad administrativa*. CENGAGE Learning Editores.