

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**SISTEMAS DE COSTEOS UTILIZADOS Y VIRTUALES EN  
EMPRESAS DE DISTRIBUCIÓN COMERCIAL TIPO  
SUPERMERCADOS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**Autor**

**JUAN JOSÉ CASTRO ALBORNOZ**

**Institución:**

Universidad del Zulia, Venezuela

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**SISTEMAS DE COSTEOS UTILIZADOS Y VIRTUALES EN EMPRESAS DE  
DISTRIBUCIÓN COMERCIAL TIPO SUPERMERCADOS**

**Tipificación:** Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

**RESUMEN**

El objetivo general de esta investigación, es explicar las causas del porqué en las empresas de distribución comercial tipo supermercado y otras empresas al menudeo, no se han implementado los sistemas de costos. Esta investigación es de tipo explicativa, no experimental y transversal, utilizando una entrevista a través de un cuestionario de escala tipo Likert, para caracterizar procesos productivos, analizar las estructuras de costos y sus objetos, clasificación de partidas, y el uso gerencial de la información provista por los sistemas de costeo. Los resultados del análisis permitieron establecer bajo que metodología de costeo determinan el costo de las mercancías vendidas, determinar el objeto de costo principal o producto analizando las operaciones - ya que se difiere de las mercancías como el producto principal, caracterizar a las empresas de distribución comercial como empresas de servicios describiendo los procesos de producción de servicios o servucción, y además determinar los sistemas de costeo idóneos y virtuales comparativos, que permitan a la gerencia gestionar sus rendimientos, y a su vez que los sistemas de costeo coadyuven la planificación, control y toma de decisiones interfuncionales. En conclusión, los supermercados no utilizan ningún sistema de costos distinta a la dispuesta por Normas Internacionales de Contabilidad, se determinó correlación de dependencia entre las variables del objeto de costo producto y la gestión de calidad, los costos considerados del período pueden ser costos indirectos de producto cuando el servicio constituya el objeto de costo principal, que simultáneamente el grado de convertibilidad del objeto de costo servicio híbrido esta entre moderado y alto, y que los sistemas de costeo utilizables o virtuales, son sistemas de costeo parcial directo evolucionado versus un sistema de costeo total.

**Palabras Clave:** Sistemas de costeos parciales y totales, objetos de costos producto, servicio híbrido de distribución comercial.

## **INTRODUCCIÓN**

El trabajo de investigación que se presentará a continuación, tiene por objetivo describir los sistemas de costeo utilizados y virtuales o comparativos utilizados y de ser empleados por empresas de distribución comercial tipo supermercados y tiendas al menudeo similares o afines.

La investigación parte de indicios, de que las mercancías como producto ofrecido por las empresas de distribución comercial, no constituyen el objeto de costos principal o producto de este tipo de negocios. Las empresas de distribución comercial como los supermercados, al determinar un costo de venta a partir de las mercancías que revenden, no requieren discriminar entre costos variables y fijos, directos e indirectos, clasificación de costos fundamentales en la gestión basada en sistemas de costos.

Los supermercados se han convertido en negocios con procesos y actividades complejas, que implica un tratamiento o proceso de conversión con usos de tecnologías de la información, necesaria para interactuar con los diversos proveedores de marcas y/o mercancías que se ofrecen en sus instalaciones. Si a esto se le suma, la cada vez más costosas inversiones que deben realizar para la atención de consumidores, la investigación determina de que el objeto de costo producto de los supermercados, lo constituye un servicio simultáneo que ofrecen estos a proveedores y consumidores. Este servicio denominado por la investigación, como “servicio híbrido” recibe un proceso de conversión con un grado tan relevante como los requeridos en empresas de manufactura y de otros servicios.

Por todo lo anterior, la investigación intenta determinar las causas o variables que se han dado históricamente en bibliografías de contabilidad de costos y de gestión, contablemente, financieramente, y en términos gerenciales, del porqué en las empresas de distribución comercial o tiendas al menudeo, como los supermercados e hipermercados, y otros negocios análogos a las tiendas al menudeo o de autoservicios, no se ha implementado el uso de los sistemas de costeos como marco para la gestión de los costos.

Los supermercados no utilizan sistemas de costeo para valorar sus objetos de costos productos, ya que consideran como producto las mercancías que expenden y cuyo costo de producto, está constituida por los costos de adquisición, ajustándose a las normas contables, específicamente la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2).

El costo de adquisición de las mercancías no le es añadido otros costos, tales como costo de desembalaje de lotes, reempaque en lotes menudos, traslado a las salas de ventas, exposición, y otros costos operativos y administrativos. Sin embargo, estos costos excluidos son añadidos cuando se presume una desvalorización de las mercancías en el mercado, y cuyo costo de recuperación requiere de un procedimiento mediante un método denominado el “valor neto realizable”, que implica reconocer por una parte la desvalorización de las mismas, y por otra fijar un precio de venta consumible y recuperable de los costos operativos requeridos para realizar la venta de mercancías devaluada, de acuerdo a ciertos criterios establecidas en la NIC-2.

Para determinar las causas, se realizó un estudio comparativo entre las empresas en cuestión y las empresas de manufacturas y otros servicios disímiles a la distribución comercial. Lo anterior se debe, a que históricamente existe un esfuerzo bibliográfico de la contabilidad de costos, por mostrarse fundamental en la gestión de los negocios con estructuras manufactureras y de servicios no distributivos comerciales. La obvia bibliográfica a las tiendas al menudeo, se debe quizás por la simplicidad con la que se determinan los costos de sus productos, al considerar a las mercancías sus productos y/o objeto de costos principal (Amat y Soldevila, 1998; y Barfield y otros, 2005).

En esta investigación no se niega que los supermercados se gestionen con técnicas propias de la contabilidad de gestión o administrativa, técnicas observables en la concentración por parte de los regentes minoritarios en el proceso de compra, como por ejemplo los procesos de controles operativos y de registros por centros de responsabilidad, sobre todos en las áreas de logística y distribución física, producto de la fuerte actividad que requieren las minoristas en esas secciones. Sin embargo, los indicios de uso de las técnicas de contabilidad de gestión y gestión de costos son bajos, de acuerdo a los resultados obtenidos de la data recogida y procesada para esta investigación.

En esta investigación el objetivo general, Explicar las causas del porqué no se han empleado los sistemas de costos en las empresas de distribución comercial de tipo supermercados de gran tamaño. Los objetivos específicos son: 1. Describir los procesos ejecutados por las empresas de distribución comercial; 2. Analizar las operaciones o procesos ejecutados por los supermercados; 3. Comparar el objeto de costo principal o producto sobre el cual se rastrearán los costos directos y se definirán generadores de costos para los indirectos, respecto a una empresa de manufactura; 4. Explicar la causas del desuso de los sistemas de costos en los supermercados; 5. Establecer los sistemas de costeo utilizados, idóneos y virtuales comparativos para las empresas de distribución comercial de los Estados Zulia, Falcón, Lara y Trujillo de la República Bolivariana de Venezuela.

Con los objetivos anteriores, se podrá determinar causales de inexistencias de los sistemas de costos en supermercados, tal y como son configurados para empresas de manufactura y de otros tipos de servicios, con la finalidad de construir teorías sobre contabilidad de costos y de gestión para supermercados, aspectos pocos explorados por estas ciencias, es decir que se pretende enriquecer sus teorías.

La teoría anterior que se construirá a partir de los resultados de la comparabilidad entre empresas de tres sectores conocidos, tiene como finalidad proveer a las gerencias organizacionales de las distribuidoras comerciales, a fijar metas de rentabilidad más elevada, que traerán como consecuencias a favor de los clientes y proveedores de marcas, beneficios derivados de servicios adquiridos con indicadores de alta calidad, indicadores estos que se extraerán de registros de resultados basado en sistemas de costeo, que coadyuven a la resolución de problemas y construcción de informes orientados a la atención gerencial.

Esta investigación presenta 4 partes. En la parte 1, se encuentra el momento proyectivo, con un marco teórico hipotético que intenta demostrar o dilucidar para una investigación mayor lo inducido en párrafos anteriores. La parte 2, el momento metodológico o marco metodológico. La tercera parte se encuentra el resumen de los datos más relevante, y el cuarto las conclusiones, consideraciones e inferencias y la bibliografía.

### **Parte 1: MOMENTO PROYECTIVO**

La contabilidad de costos y/o de gestión expresa sus fundamentos y objetivos, en la distribución de los costos e ingresos entre los distintos productos u otros objetos que considera valorar la organización - sobre todo los objetos inventariables - o que son propios de su actividad comercial, proceso este que se lleva a través de los sistemas de costos, del cual surgieron los distintos métodos de valoración de inventarios, que es un aporte de la contabilidad de costos a los requerimientos de la contabilidad financiera en primer lugar histórico. Estos métodos de valoración de inventarios, son los únicos sistemas de costeo empleados por empresas de distribución comercial tipo supermercado en Venezuela.

En segundo lugar histórico, Kaplan en uno de sus tantos artículos, sobre todo el titulado: “un Sistema de Costos no es suficiente”, (2002), es decir que un negocio necesita dos o más sistemas de costos, para comparación y gestión.

Los sistemas de costos han evolucionado en diferentes métodos, más allá de la simple valoración de inventarios, sobre todo en el proceso distributivo de partidas de costos comunes o indirectas, que permitan valorar en primer lugar las distintas etapas del proceso productivo que conforman el movimiento interno de valores o cadena de valor, para luego distribuir los costos entre los productos.

Estos sistemas de costo evolucionado, se han desarrollado en empresas de manufactura y de servicios disímiles a la distribución comercial. Mientras que en las empresas de distribución comercial utilizan el primer aporte de la contabilidad de costos, es decir los métodos de valoración de inventarios, como el método promedio, el de las primeras entradas serán las mercancías primeras en salir (PEPS), y otros métodos conocidos, que son utilizados por todas las empresas que almacenan mercancías o materiales, sin embargo esto no constituye un sistema de costo relevante que indique el uso de los fundamentos de la contabilidad de costos en la gestión de empresas de distribución comercial. Los sistemas de costos, denominados por Horngren y otros (2007) como sistemas de costeo, son aquellos que representan los costos en dos etapas básicas, la acumulación seguida de la asignación. En esta definición que los autores posteriormente sustentan en su libro, se adapta a la contabilidad de costos históricos, donde la acumulación de transacciones financieras traducidas en partidas de costos durante un período económico, finalizado el período económico se asignaran las partidas de costos a cada uno de los objetos de costos que se considere.

En esta investigación se adoptará la característica de la contabilidad gestión y de costos modernos, de proyectar los costos por objetos y para períodos económicos, es decir expresarlos al futuro, y por tanto los sistemas de costo deben primero asignar partidas de costos, para luego iniciar el proceso de acumulación.

Los sistemas de costos o cálculo de costos como lo define Amat y Soldevila (1998), abarcan dos sistemas: el sistema de acumulación de costos y el sistema de costeo. El sistema de acumulación de costos está compuesto de tres sistemas conocidos: el sistema de costos acumulados por órdenes de trabajo o costos por pedido, el sistema de acumulación de costos por operaciones de procesos, y el sistema de acumulación de costos por operaciones de actividades.

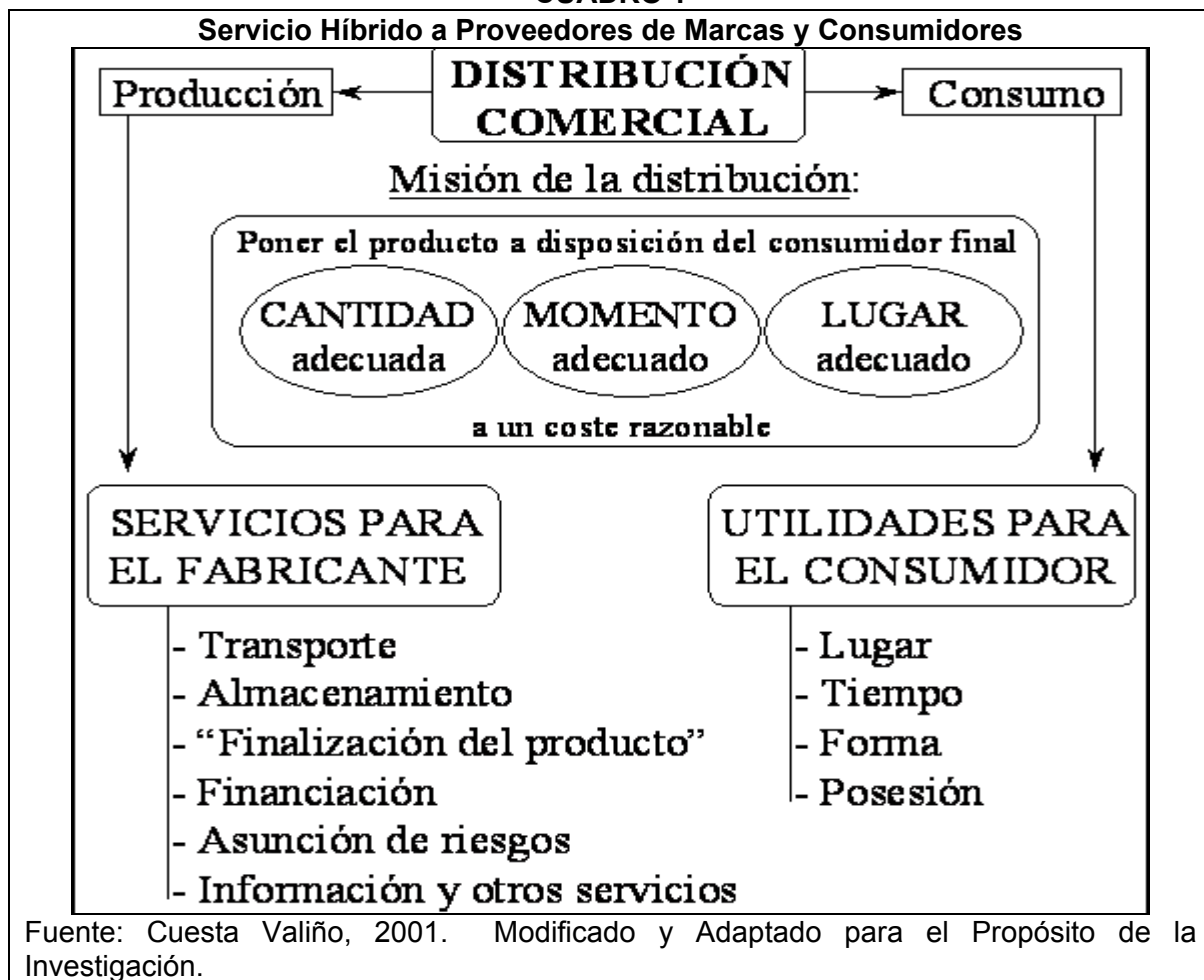
Si el objeto es un producto que no constituye un servicio, sino un bien manufacturado, las partidas incorporables o costos de producto, será simultáneamente las partidas incorporables para la valoración de los inventarios. Por tanto se está ante un sistema de costeo.

La asignación de partidas que es primero que la acumulación, desde la perspectiva de la contabilidad de costos muchas de las partidas implican un proceso de rastreo para las cargas incorporables indirectas, que simultáneamente requiere el proceso de reparto de estas partidas indirectas entre los diversos objetos análogos (productos, departamentos, procesos, actividades, clientes, otros), el sistema de costeo debe a su vez definir las unidades de obra (sistema basado en funciones) o inductores de costos (sistema basado en actividades) para cada una de estas partidas indirectas, con la finalidad de rastrearlos a los objetos de costos pertinentes. Lo anterior significa, que el proceso de asignación conlleva un proceso de definición de criterios de distribución o repartos (o generadores de costos), para la asignación de las partidas indirectas incorporables.

Es cierto que las cargas incorporables indirectas o costos indirectos, deben acumularse primero para luego repartirse, sin embargo para fines presupuestario deben definirse las unidades de obra o inductores de costos antes expuestos, y que permiten prorratear o asignar los costos indirectos a los distintos objetos de costos.

Trasladando lo establecido anteriormente a las tiendas al menudeo, se puede definir que el costo de las mercancías vendidas, debe incorporar cómo costos de las mismas, cargas o partidas que generalmente son consideradas cómo costos no incorporables. Las tiendas al menudeo realizan una serie de operaciones costosas para adquirir y vender las mercancías (ver cuadro 1). Estas series de operaciones constituyen los procesos de conversión necesarios para hacer asequible la mercancía al ciudadano consumidor.

**CUADRO 1**



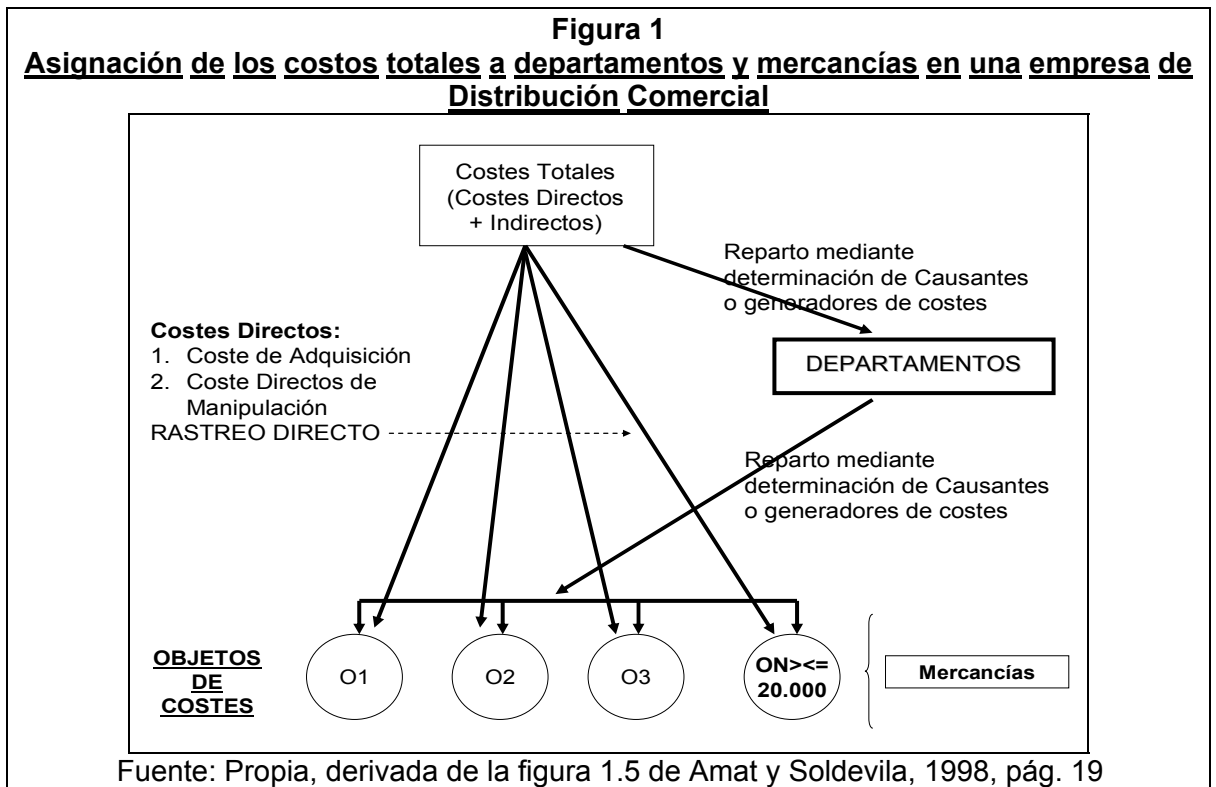
Según autores de textos sobre gestión de la distribución comercial, se deduce que las empresas de distribución comercial promueven el autoservicio, es decir exponer mercancías en anaqueles sin ofrecer atención personalizada a clientes, excepto cuando este paga los productos que adquiere, quizás por el desconocimiento del costo que implica los procesos operativos relacionados con las mercancías que ofrecen en sus tiendas.

El proceso de comprar y vender, abarca un proceso de conversión enorme que se resume en comprar por lotes mercancías, desempacarlas y venderlas al menudeo, y todo el costo de ese proceso es contabilizado como costos no incorporable por el único sistema contable que manejan la mayoría de las empresas de distribución comercial en Venezuela, que es el sistema contable financiero amparado por las NIC`S, diseñado principalmente para la valoración de los inventarios, y bajo la NIC-2, se establece que para las empresas de compra y venta de mercancía, el costo de las mismas es igual al costo de adquisición, pudiendo ser ajustado mediante un submétodo denominado valor neto realizable, que permite ajustar el valor de las mercancías cuando esta por algunas razones reguladas en la referida norma, se estima hallan perdido valor. Además, la

norma regula la forma de distribuir en el costo de venta una cuota parte de los otros costos con un proceso de reparto equitativo cuestionado por los eruditos de la contabilidad de gestión.

Según Barfield y otros (2005: 79), dónde compara los procesos de conversión entre compañías comerciales al menudeo y empresas de manufactura y servicio, establece que las empresas de distribución comercial tienen procesos de conversión de grado bajo y moderado, debido a que la mayoría de las mercancías no sufren transformaciones relevantes, aspecto que se comparte en esta investigación. Estos autores (Barfield y otros, 2005), establecen que las mercancías son el objeto de costo producto para las empresas de distribución comercial.

La multivariedad de mercancías que ofrecen las tiendas al menudeo, sin lugar a duda no permitirá incorporar cómo costos de las mismas a las partidas indirectas, porque esto implicaría un alto costo de oficina al tener que definir unidades de obras o inductores de costos, que coadyuven su reparto. Si a esto se le agrega el hecho, de que las mayorías de las partidas no incorporadas como costos en el manejo de mercancía, son costos indirectos será aún más improbable la adopción de algún sistema de costo por parte de las tiendas al menudeo, debido a lo económicamente infactible que implica el proceso administrativo de reparto (ver figura 1).



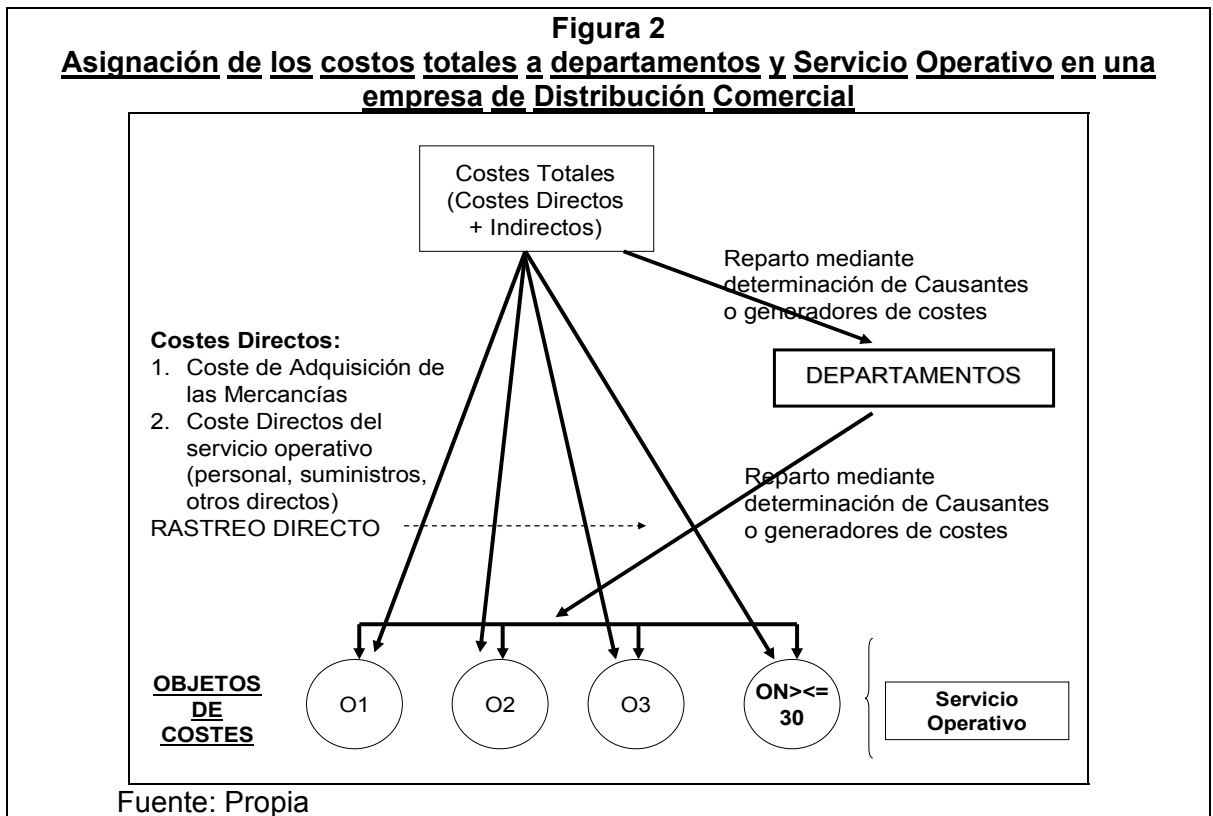
Un proveedor de marca, no puede desconcentrarse vendiendo mercancías al menudeo, porque lo llevaría a incurrir en otros costos estructurales, que los desviarían del propósito de ofrecer un producto de marca reconocible.

Esta variedad de servicios simultáneos más la determinación planteada anteriormente, nos lleva a nuestra primera hipótesis: *El producto que comercializan los supermercados, es el servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes, por tanto constituye el objeto de costo producto, y no las mercancías que comercializan. Las mercancías son insumo o bien facilitador del servicio que prestan.*

Lo anterior lleva a establecer el papel de las mercancías en las empresas de distribución comercial tipo supermercado. Las mercancías al no ser consideradas como el producto u objeto de costo principal, porque sería sustituido por la gestión de

operaciones de servicios, que implica el tratamiento antes descrito de las mercancías, es decir el servicio simultáneo a proveedores y consumidores. Planteamiento este que deja en el aire el papel de las mercancías en sí. ¿Sino son productos, qué son? Entonces *las mercancías constituyen el insumo principal (equivalente a las materias prima directa de una empresa manufacturera) del servicio híbrido simultáneo a proveedores de marcas y clientes.*

En este el número de servicios no deberían superar los treinta tipos de servicios, lo que resultaría en una reducción de más de un 99% (de 20.000 ítems <ver figura 1> a 30 ítem) el número de objetos de costos, sobre los cuales habría que repartir todos o parte de los costos indirectos, y definiendo otros costos directos (Ver figura 2), esto dará como resultado, la factibilidad económica del proceso administrativo de asignación y reparto de costos.



Al considerar los servicios híbridos como el objeto de costo principal, estos incorporaran bajo un sistema de costeo total o parcial, los costos indirectos considerados como costos de funcionamiento y/o del período, cuando las mercancías son el objeto de costos producto. Esto nos lleva a establecer una segunda hipótesis extraída de la base teórica de Barfield y otros, 2005: *Todos o parte de los costos de funcionamiento, estimados como costos del período cuando el objeto de costo lo constituyen las mercancías, se reconsideran cómo costos del producto, cuando se reconoce al servicio híbrido simultáneo como el objeto de costo principal.*

Por otra parte, la gestión de operaciones según Schroeder (2004), implica la gestión de procesos, calidad, capacidad e inventario. Según Leal (2003), las empresas de distribución comercial tratan de garantizar la calidad de los productos que ofrecen sus proveedores en sus tiendas, pero se observa una baja calidad en la atención del cliente, en la presentación de mercancías, algunas de ellas con precios de venta dudoso, y otros factores de baja calidad en la gestión de operaciones relacionada con la venta de mercancías.



La gestión de procesos relacionada con la venta de mercancía, se desconoce. Si es conocido el proceso tecnológico para el control de compras, manejo y salida de mercancías de los almacenes a las tiendas, así como la colocación de dispositivos de seguridad para evitar pérdidas de mercancías por robo. Existe en las empresas de distribución comercial sistemas modernos de distribución y logística, más no ha sido importante – aparentemente – la gestión de operaciones para el ofrecimiento de mercancías al consumidor.

Las empresas de distribución comercial en Venezuela, siguen las técnicas de gestión de las empresas norteamericanas, lo que indica que los clientes venezolanos muestren insatisfacciones similares (Rojas, 2006).

Lo anterior puede estar dado al desenfoco que tienen las empresas de distribución comercial minoristas sobre su verdaderos objetos de costos, en el sentido de que no son las mercancías o bienes facilitadores del servicio que deben ofrecer y condición del local-empresa, sino que sus objetos de costos, son el producto servicio y los propios clientes. Otra razón, es que los regentes de las empresas de distribución comercial se han enfocado en otras actividades u objetos de costos distintas a la actividad comercial para el cual constituyeron sus negocios, como lo es la actividad de rentabilidad financiera (Melle, 2002).

Las empresas de distribución comercial obnubilan las mediocres operaciones y calidad de servicio en el ofrecimiento de las mercancías, con lo planteado en el párrafo anterior.

Como habrá podido observar el lector, la comparación de los sistemas de costeo utilizados por distintas tipos de empresas y con naturaleza comercial diferente a la distribución comercial, que se desarrolla en esta investigación, pretende determinar la idoneidad del sistema de costeo utilizado en las empresas de distribución comercial minoristas, al refutarlos con lo que debería ser un sistema de costeo basado en un servicio con un grado de moderado a alto de conversión. Pero que todo esto bajo el marco de la contabilidad de costos y de gestión enfocada primordialmente a las empresas de manufactura.

Los objetivos de la contabilidad de costos, según los autores mencionados en el párrafo anterior, se encuentran el cálculo del costo de los diferentes objetos, sobre todo el de productos, departamentos, procesos y actividades. De aquí, se pueden realizar gestión basada en indicadores. Según investigaciones previas, las empresas de distribución comercial no analizan indicadores no monetarios, pero si realizan análisis de costos-beneficio sobre las mercancías a adquirir, el tamaño de su volumen, ventajas que brindan los proveedores de marcas para definir la repartición de espacios de las tiendas, en aquellas mercancías que ofrezcan mayores beneficios. Estos aspectos, junto con la valoración de inventarios mediante la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2), son los aspectos más relevantes utilizados por las gerencias de los supermercados dentro del ámbito de la contabilidad de gestión.

La NIC-2 plantea métodos de valorización de inventarios, extraídos de la contabilidad de costos por parte de la contabilidad financiera, que permiten a su vez determinar el costo de las mercancías vendidas. Sin embargo, esto no constituye un sistema de costo relevante que indique el uso de la contabilidad de costos en la gestión de empresas de distribución comercial.

### **1.1. Delimitación de la Investigación**

Esta investigación se desarrollará en tiendas al menudeo, cómo supermercados e hipermercados o con mecanismos de autoservicio, pequeñas, medianas y grandes en la República Bolivariana de Venezuela, específicamente en los Estados, Zulia, Falcón, Lara y Trujillo.

Teóricamente, se utilizan las proposiciones de sistemas de costos expuestos por Amat y Soldevila (1998), Sáez Torrecilla y otros (2004), Horngren y otros (2007), Hansen y Mowen (2007), Barfield y otros (2005), y Kaplan y otros (1998 y 1999), para analizar los sistemas de costeo utilizado por empresas de manufacturas y de servicios disimiles a la distribución comercial. Y de las teorías relacionadas con empresas de distribución comercial y con la gestión de operaciones.

Por ser una investigación transversal, no se establece el período de investigación.

## **1.2. Antecedentes investigados sobre el tema.**

El antecedente más destacable, es el relacionado con los costos de distribución, que en efecto son sistemas de costos que permiten distribuir los costos entre objetos de costos similares o de grado disímil bajo, como lo son territorios o sucursales, tipos de productos, tipos de clientes, y canales de distribución, con la finalidad de planificar, controlar y rentabilizar dichos objetos. Pero estos sistemas de costeos, son para empresas de distribución comercial mayoristas.

Burruezo (2003) expone que el objeto de costo son las mercancías, y que su costo está constituido por su costo de adquisición. En forma similar, Cuesta Valiño (2001) intenta vislumbrar el costo verdadero de las mercancías, reconociendo que su valor está más allá del simple costo de adquisición, pero que por igual es dificultosa la repartición de costos de funcionamiento.

La dificultad obedece, a la recopilación tediosa y voluminosa de información fundamental, es a menudo la razón de la falta de un sistema de costo de mercadeo o de distribución en un supermercado (Matz & Usry, 1980, pág. 811).

Por otra parte, la investigación no concreto ninguna investigación relacionada con la gestión de costos en las empresas de distribución comercial basada en sistemas de costeo, o de sistemas de costeo en empresas de distribución comercial tipo supermercados.

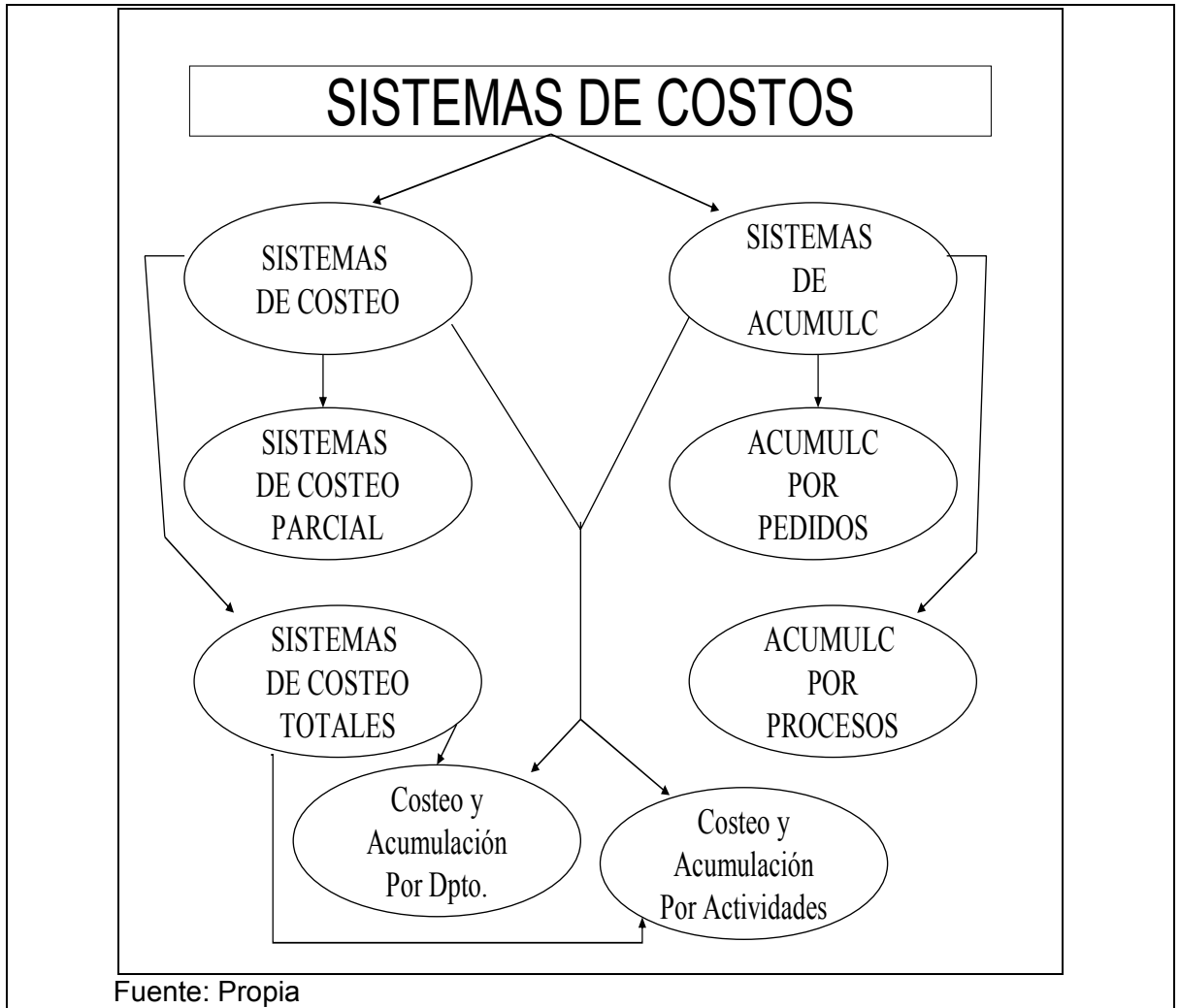
## **1.3. Evolución de los Sistemas de Costeo y base teórica**

Los sistemas de costeo son un tipo de sistemas de costos. Existen dos tipos de sistemas de costos: los de costeo y los de acumulación (ver figura 3). Cada sistema de acumulación emplea un sistema de costeo.

Para las empresas de distribución comercial, la NIC-2 establece que el costo de venta debe ser igual al costo de adquisición, y por ende el objeto de costo son las mercancías. Es decir, los supermercados emplean un sistema de costeo parcial, similar al sistema de costeo súper marginal o variable.

Los sistemas de costeo súper variable, son para empresas que emplean procesos y actividades comunes a varios productos u objetos de costos, generándose restricciones, y la forma de establecer a que productos priorizar el uso de los procesos restringidos, es imputando únicamente los costos de materiales directos y sin añadir los otros costos probables al producto (Goldratt, 1994).

Figura 3



**1.4. Base Teórica para construir el Modelo de Sistema de Costeo para una empresa de Distribución Comercial, tipo Supermercado.**

**1.4.1. Los supermercados como empresas de servicios**

Las características diferenciadoras de las empresas de manufactura, servicio no masivo y distinto a la distribución comercial, y los supermercados (ver cuadro 2).

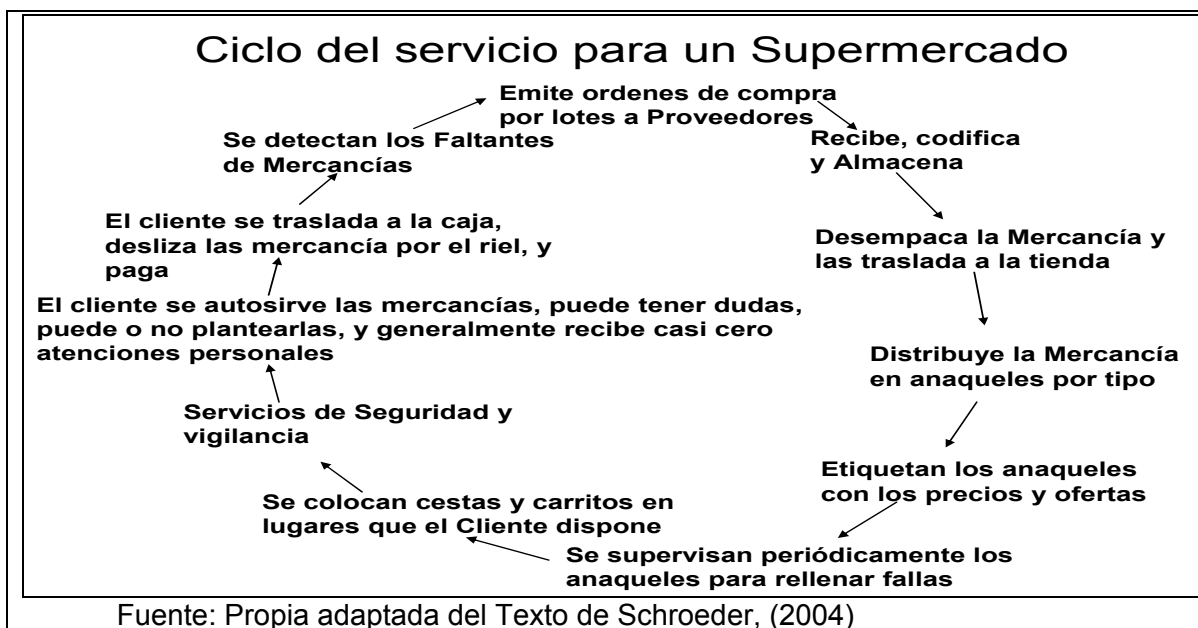
Al establecer que los supermercados son empresas de servicio, se establece que los servicios son los objetos de costo producto.

**1.4.2. Los Procesos de Conversión requeridos en los Supermercados como empresa de Servicio, y los Costos de estos procesos.**

En la figura 4 se expone los procesos requeridos hoy día por los supermercados, aspecto este que indica que los supermercados requieren un proceso de conversión esmerado, que implicaría reconsiderar el grado del mismo, considerado como bajo, cuando de acuerdo a la figura 4 y cuadro 3 debe estar entre moderado y alto.

CUADRO 2  
Procesos de Conversión Comparativo

<b>Manufactura</b>	<b>Servicio General</b>	<b>Supermercado</b>
El producto es tangible	El servicio es intangible, y en algunos casos expresado por insumos facilitadores	El servicio es intangible, apoyado por un insumo facilitador expresado en la mercancía
La propiedad se transfiere en el momento de la compra	En general la propiedad no se transfiere	La propiedad del servicio es transferida a través del insumo facilitador
El producto se puede revender	La reventa no es posible	La reventa del servicio operativo no es posible, pero si la del insumo facilitador
El producto se puede demostrar antes de la compra	El producto no existe antes de la compra	La calidad del servicio ofrecido, se sustenta en parte por demostrar la calidad del insumo mercancía, en lugar, tiempo y forma requerida
El producto se puede almacenar Almacenan Materiales y Suministros	Producto no almacenable Almacenan Materiales y Suministros	Producto no almacenable Almacenan Mercancías y Suministros
La producción precede al consumo	La producción y el consumo son simultáneos	La producción y el consumo son simultáneos
La producción y el consumo pueden separarse espacialmente	La producción y el consumo deben darse en el mismo lugar	La producción y el consumo deben darse en el mismo lugar
El producto se puede transportar	El producto no se puede transportar (pero si los productores)	El producto y los productores no se pueden transportar
El vendedor produce	El comprador interviene directamente en el proceso de producción y puede realmente encargarse de parte de la producción	Igual al servicio general, y la parte donde el comprador se encarga de la producción, constituye la esencia del autoservicio
Es posible un contacto indirecto entre la empresa y el cliente	En la mayor parte de los casos se necesita el contacto directo	El contacto directo es fundamental hoy día, pero es casi inexistente.
El producto se puede exportar	El servicio no se puede exportar normalmente, pero si el concepto de servicio	El servicio no se puede exportar normalmente, pero si el concepto de servicio
El negocio se organiza por funciones y actividades, donde las ventas y la producción están separadas	Las funciones de venta y producción son inseparables	Las funciones de venta y producción son inseparables
Las excepciones son los servicios de TV Cable y satelital, comunicaciones y electricidad	Las excepciones son los servicios de TV Cable y satelital, comunicaciones y electricidad	Las excepciones son los servicios de TV Cable y satelital, comunicaciones y electricidad
Fuente: Propia, adaptada de la Tabla 5.1 de Schroeder (2004)		
Figura 4		



Si el objeto de costo fuese las mercancías, la mayoría de los costos en un supermercado son indirectos, en cambio al concretar el servicio como el objeto de costo, la cantidad de partidas de costos indirectas quedaría importantemente reducida, y controlable por un proceso de gestión.

**CUADRO 3**

Proceso de Conversión por tipo de Mercancía en un Supermercado		
Mercancía	Proceso de Conversión	Tiempo de Vida
Carnes y Pollos a despresar	Proceso Común de conversión alta	Perecedero
Lácteos empacados de vencimiento menor a un mes	Proceso de conversión moderada	Perecedero
Lácteos empacados de vencimiento mayor a un mes	Proceso de Conversión moderada	Perecedero
Queso para cortes y rebanado	Proceso de Conversión moderada	Perecedero
Charcutería empacada por proveedores de marcas, de vencimiento mayor a un mes	Proceso de conversión moderada	No Perecedero, se vuelven obsoletos en periodos mayores a 6 meses
Charcutería empacada por el supermercado	Proceso de conversión, entre moderada y alta	Perecedero
Vegetales y frutas empacado por proveedores de marcas	Proceso de conversión baja	Perecedero
Vegetales y frutas empacado por el supermercado	Proceso de conversión moderada	Perecedero
Vegetales y frutas sin empaque servida en anaquel	Proceso de conversión entre moderada y baja	Perecedero
Alimentos en general, que no requiere enfriadores, empacado por proveedores de marcas	Proceso de conversión moderada común	No perecedero
Desinfectantes, cosméticos, y productos del hogar	Proceso de conversión moderado común	No perecedero
Otros productos	Proceso dependiente del tipo de producto	Perecedero y no perecedero
Fuente: Propia		

El investigador considera, que analizado los supermercados como empresas de servicios, estos a hora de experimenta con un sistema de costeo, deben transigir iniciando con sistemas de costeo totales a partir de los sistemas de costos departamentales, antes de evolucionar a un sistema de costo por actividades, también bajo la filosofía de los sistemas de costeo total.

## **Parte 2: MOMENTO METODOLÓGICO**

### **2.1. Tipo de investigación**

Esta investigación es de tipo comparativa en primer lugar, porque analiza las similitudes y diferencias entre los sistemas de costeo empleado por las empresas de

manufactura, de servicio distintas a las ventas al menudeo, y de distribución comercial tipo supermercado.

Este tipo de investigación explicativa busca determinar el grado de relación existente entre las variables de los sistemas de costos, procesos y productos en las tiendas al menudeo.

## **2.2. Definición Operacional de la Variable**

La investigación presenta dos variables de estudio, los sistemas de costeo y el objeto de costo producto, procesos y actividades ya definidas conceptualmente en el capítulo anterior.

A. La variable, “sistema de costeo” compila las partidas de control de costos, en estructuras de costos unitarios o lotes reducidos de productos, que muestran para las partidas consideradas, los valores financieros monetarios (dato económico, que es el valor o precio de las cantidades) y no monetarios (dato técnico o valor de eficiencia de las cantidades), que viene a representar la expresión numérica del pronóstico unitario de lo que serán o deberán ser los costos reexpresados en volúmenes de producción y venta previstos para un período económico.

Los valores no monetarios son la medida numérica que relaciona a la partida de costo con el objeto de costo producto. Es decir, (ej.: costo por hora maquina) por cada factor numérico aplicado a los productos (costos indirectos).

Los sistemas costeo son parte de los sistemas de costos, y estos últimos se clasifican además en sistemas de acumulación.

Estas variables serán analizadas bibliográficamente, debido a que para estas empresas ya los sistemas de costos, los objetos de costos y los costos operacionales, se encuentran ampliamente definidas e instauradas.

Con el instrumento en escala tipo Likert para las empresas de Distribución Comercial Minorista, se recogerán datos sobre los procesos de acumulación de costos, organización del negocio (por departamentos, procesos y actividades), las partidas de costos, características de las partidas de costos, los valores monetarios y no monetarios correspondientes, y el estado de resultado.

B. La variable “objeto de costo producto” se analizará mediante comparaciones de los insumos empleados para elaborarlos (valores no monetarios). La elaboración constituye el proceso de conversión de los insumos en productos. Según Barfield y otros (2005), el proceso de conversión puede estar entre bajo, moderado y alto, y el grado en el que se encuentre la empresa, está relacionado con el empleo de un número menor o mayor de insumos utilizados en la elaboración de los productos. Los insumos son el valor no monetario de las partidas de control de costos, y consisten en los materiales directo (MD), la mano de obra directa (MOD), otros costos directos y los costos indirectos (CI), asignados (costos directos) e imputados (costos indirectos) por los sistemas de costeo a los productos.

El objeto de costo producto en una empresa, es la base de las actividades naturales y constitutivas de la empresa.

## **Parte 3: MOMENTO TÉCNICO**

### **3.1. Instrumento de Recolección de Datos y Técnicas de Análisis de la Información**

La información fue recogida mediante un instrumento diseñado bajo la escala Likert contentiva de 50 preguntas, y procesada mediante uso de software del SPSS 15 y Microsoft Excel 2007. Los datos fueron procesados mediante análisis de frecuencias,

ponderaciones, y la correlación de dependencia e independencia mediante el chi-cuadrado de Pearson.

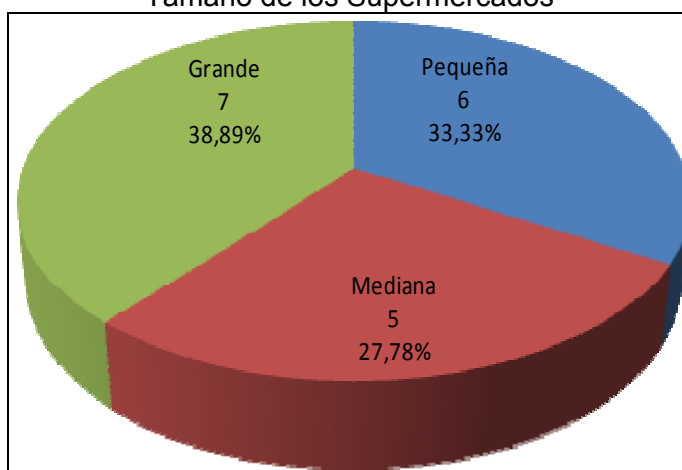
El instrumento fue validado por 8 expertos entre metodólogos, especialistas del sector de distribución comercial y de contabilidad de costos o de gestión.

### 3.2. Población y Muestra

La población de esta investigación está constituida por empresas del sector de distribución comercial minorista de tipo supermercado de tamaño pequeña, mediana y grande.

Se entrevistaron 18 empresas, 6 pequeñas, 5 medianas y 7 grandes. Las empresas grandes, tienen locales menores y mayores a 2.500 y 5.000 metros cuadrados respectivamente. Las medianas oscilan en espacios entre 1.000 y 2.800 metros cuadrados. Y las pequeñas tienen espacios oscilantes no menor a 800 y mayor a 2.000 metros cuadrados.

Figura 5  
Tamaño de los Supermercados



Fuente: Propia

La característica diferenciadora más relevante, se encuentra en los ingresos de ventas y márgenes de rentabilidad, no revelados por los encuestados, pero según indagaciones obtenida de otras fuentes, los supermercados grandes poseen ingresos de ventas anuales aproximados a los Bolívares Fuertes de Un Mil Millones, es decir, aproximadamente unos Cuatrocientos Cincuenta Millones de Dólares Estadounidenses. Los ingresos de ventas anuales en empresas medianas y pequeñas, están aproximados a los Bolívares Fuertes de Seiscientos Cincuenta Millones y no más de Doscientos Millones respectivamente, es decir, entre Trescientos y Noventa Millones de Dólares Estadounidenses.

Al tratar de relacionar variables de la estructura organizativa y funcional de los supermercados, con el tamaño de la empresa, no se encontraron relaciones de dependencia, es decir, que para todos los tamaños se presenta una estructura similar.

### 3.3. Análisis de Datos

A continuación se muestra ítems en literales, de los resultados más relevantes obtenidos relacionados con los objetivos e hipótesis.

- a) Estructura organizacional acorde a la cadena de valor: un 15,65% de las empresa indicaron tener una estructura que se corresponde con la cadena de valor, es decir, cuenta con áreas operativas y administrativas, estructuradas en procesos, actividades y centros de costos, y una combinación de ellas. Sin embargo, ninguna de las empresas definen costos departamentales con la finalidad de

rastrearlos y/o prorratarlos a los productos, o que midan el valor añadido de las áreas definidas.

- b) El 8,46% de los supermercados, indicaron definir centros de costos o áreas con un presupuesto designado, donde el regente del mismo tiene autonomía en el gasto. Este presupuesto asignado, más bien tiene las características de caja chica grande, para cubrir aquellos costos operativos, y muy pocos administrativos, que requieren prontitud para la gestión, sin tener que someterse a la burocracia estructural respectiva.
- c) El 11,11% de los supermercados manifestaron manejar sistemas de información relativos al control de costos por departamentos o áreas de responsabilidad.
- d) El 5,07% de los supermercados, indicaron que estructuran costos en directos e indirectos, en variables y fijos, que asignan costos por departamentos correspondientes al costo de personal, y que elaboran estructuras de costos.
- e) El 89,99% de los entrevistados, manifestaron desconocer lo que es un objeto de costos, así mismo indicaron que las mercancías son el único producto que comercializa el supermercado. Un 12,50% indicaron ofrecer servicios tales como: maquinas consultoras de precios a los consumidores, servicios de taquillas de cajeros bancarios electrónicos, restaurantes, caja registradoras por departamentos de ventas, estacionamientos amplios y seguros, vigilancia por video, líneas de taxis y otros.
- f) Un tercio de los supermercados manifestaron realizar estudios de mercados para conocer las expectativas de los proveedores de marcas, es decir, que ya muestran interés por considerar a los proveedores de marcas, consumidores o contratantes de los servicios que le ofrece el supermercado.
- g) El 31,48% de los supermercados manejan softwares y tecnologías de información de vanguardia, para empresas del sector en el manejo y control de los inventarios, algunos de ellos con intranet directo con los proveedores de marcas, que monitorean la velocidad de salida de sus mercaderías.
- h) Un 19,14% de los encuestados, indicaron manejar y conocer elementos de calidad y/o mejoramiento continuo. En general los supermercados no miden la calidad de los procesos y servicios que ofrecen.
- i) Un 69,40% de los supermercados no gestionan el justo a tiempo, aunque si planifica los volúmenes de compra, gestionan la capacidad de almacenamiento e interactúan con tecnologías de información con un 28% de los proveedores de marcas.
- j) Se encontró correlación de variables en un 19,67% del chi-cuadrado de Pearson, entre el objeto de costos y la gestión de calidad.
- k) También se encontró dependencia entre variables relacionada con la gestión de calidad o conocimiento para el mejoramiento continuo, y la necesidad de diseñar nuevos servicios o mejorar los existentes. El chi-cuadrado de Pearson fue de un 21,29% de significancia.
- l) Un chi-cuadrado de Pearson de 12,82%, indica la importancia entre una estructura organizacional y sus respectivos certificados de calidad. Esta correlación es más significativa en un 21,50% entre la estructura organizacional y la necesidad de tener mecanismo para la mejora continua.
- m) No existe correlación entre los sistemas de costos y la estructura organizativa. Sin embargo, se considera relevante (chi-cuadrado de Pearson del 24,13%) la asignación de costos acorde con una estructura por procesos operativos.



- n) Se estableció correlaciones promedios de 32%, entre la gestión de inventarios, la gestión de la capacidad y la planificación de los volúmenes de compras.

#### **3.4. Causas de la Inexistencia de los Sistemas de Costos en los Supermercados.**

Sino conocen y no definen objetos de costos, tampoco gestionaran costos basados en la distribución por algún factor. Por tanto, los supermercados no emplean sistemas de costeo, quizás debido al paradigma instaurado con rigor de que las mercancías son el producto que venden, y mientras los supermercados mantengan el criterio de dar tratamiento de producto a la mercancía, en vez de enfocarlo como un bien facilitador (Schroeder, 2004), no tiene sentido económico utilizar sistemas de costos configurados para empresas de otro tipo, como las de manufactura.

#### **3.5. Análisis del Objeto de Costos Producto para los Tres Tipos de Empresa.**

El objeto de costos es la unidad para el cuál se miden (se rastrean y prorratan) los costos (partidas o cuentas).

El objeto de costos en una empresa manufacturera, implica el consumo de una diversidad de insumos, que sufren un proceso de conversión de grado alto, si lo comparamos con el proceso de conversión casi nulo que sufren las mercancías adquiridas para ser revendidas en una empresa de distribución comercial. Sin embargo, según el autor de esta investigación, el proceso de conversión definido por Barfield y otros (2005) para empresas de manufacturas de grado alto, una vez asimilado e internalizado mediante estándares, el grado de convertibilidad debe reducirse a moderado.

Mientras más partidas de costos se consideren para valorar los objetos de costos, este debería ser el criterio para determinar el proceso de conversión, no tanto en la construcción del producto, que como fue narrado en el párrafo anterior son procesos de construcción que se estandarizan, sino en el proceso de conversión o de determinación del valor costo que represente el producto en términos contables, económicos y financieros.

Este criterio que se propone para definir el grado de convertibilidad en una empresa, obedece al hecho de el número de partidas a asignar, si estas están representadas por una proporción relevante de costos indirectos, esto implicaría un proceso administrativo arduo de distribución, que aunque por igual es asimilable, el seguimiento a los factores bases de distribución a través de período, es fundamental en la valoración correcta de los objetos de costos.

En una empresa de servicio, por lo general puede utilizar un sistema de acumulación de costos por pedido u órdenes de trabajo, y donde por lo general cada servicio tiene particularidades de acuerdo a los requerimientos del cliente, que podrían obligar a la empresa a determinar un costo del producto, bajo un sistema de costeo total, porque la mayoría de los costos deberían para fines de medición, tratarse como costos indirectos y fijos (Horngren y otros, 2007).

Si se utiliza el criterio para definir el grado de convertibilidad plasmada en empresas de manufacturas, tanto el propuesto como el definido por el texto de Barfield y otros (2005), en una empresa de servicio es más complejo estandarizar e internalizar los procesos, por tanto el criterio de considerarles con un proceso de conversión moderado o medio, debe reconsiderarse a un grado alto de acuerdo al criterio propuesto en esta investigación, porque implicaría prorratar entre sus productos todos los costos en los que incurre la empresa. Sin embargo, en investigaciones previas para empresas de servicio petrolero en Venezuela, se determinó que este tipo de empresas utilizan dos sistemas de costeo parciales, uno para efectos fiscales, donde incluyen costos directos de materiales y mano de obra, más los costos indirectos de producción; y otro sistema de costeo total completo, para fines de cotización a la industria petrolera (Castro, 2007).

En un supermercado se presta servicios simultáneos a proveedores y consumidores de mercancías como fue establecido en el planteamiento del problema y el marco teórico.

El proceso de servicio en un supermercado implica una labor compleja, que según la investigación debe considerarse como un proceso de conversión entre moderado y alto, porque implicaría valorar los servicios con una cantidad de insumos o partidas de costos, tan o más incluyente de lo que tradicionalmente se consideran para valorar productos por parte de manufactureras.

### **3.6. Determinación de los elementos del Sistema de Costeo para un Supermercado.**

Los elementos del sistema de costeo son los mismos definidos para empresas de manufactura y de servicios diferentes. Es decir, definir departamentos, procesos, actividades para cada uno de los productos, partidas de costos directas e indirectas y variables y fijas para cada objeto de costos, definir los criterios de reparto, establecer sistemas de costeos virtuales o comparables para evaluar la gestión del principal, y establecer los criterios presupuestarios para cada una de las partidas de costos y productos.

En la particularidad de los supermercados, al establecer correlación de variables referidas específicamente con los sistemas de costeo, los objetos de costos y los procesos operativos de los supermercados, no se obtuvo suficientes datos con fines de establecer un modelo de contabilidad de costos para supermercados, pero se puede configurar en relación con el objeto de costo servicio híbrido que se ha narrado a lo largo de esta investigación.

En todo caso, la investigación desarrolló los elementos predecibles para un sistema de costeo en los supermercados, desde la perspectiva de un negocio de servicio, dejando para una segunda etapa de investigación, la construcción del modelo sistema de costeo.

## **CONCLUSIONES**

1. De acuerdo a la relación de variables de las dimensiones y de correlación de variables, se puede establecer lo predicho en el planteamiento del problema sobre inexistencia casi absoluta de sistemas de costo en los supermercados de Venezuela, más allá del obligatorio impuesto por las normas internacionales de la contabilidad financiera. Es decir, la norma internacional de contabilidad número dos (NIC-2), establece como sistemas de costeos el método por absorción y el variable-directo tradicional. El método por absorción establece que solo debe considerarse como costo del producto, los costos de producción. En el caso de los supermercados, su costo de producción es su costo de adquisición donde se ignora cualquier costo de conversión que las mercancías sufran, en el proceso de adquisición y venta.
2. Las empresas al considerar a las mercancías como el objeto de costo producto, no requiere sistemas de costos, porque implicaría que aquellos costos que se consideren para valorar productos, todos serían indirectos, y sería muy oneroso el costo administrativo requerido en el proceso del reparto respectivo.
3. Como el servicio híbrido objeto de costo producto no tiene un precio tácito en su comercialización, está es una de las causas de no ser considerado como el objeto de costo producto. El precio de venta esta explícito en los bienes facilitadores o mercancías. El precio de venta incluye no sólo el margen de ganancia esperado, sino la recuperación de los costos operativos necesarios para realizar la venta de los bienes facilitadores.

4. Se determinó que los supermercados en Venezuela, en sus diferentes tamaño, no tienen certificados por normas de calidad sus procesos y servicios. Tampoco conocen los procedimientos para el mejoramiento continuo, y para el diseño de nuevos procesos y servicios.
5. El servicio híbrido inducido en el planteamiento del problema, incluiría además de costos de materiales, como empaques, cintas de embalaje, etiquetas, y otros costos como estibas, horas hombres, equipos, seguridad, pólizas, comunicaciones, energía, aprovisionamiento o suministros, otros servicios exteriores, y otros costos.
6. Los supermercados no miden los costos variables y fijos en relación a escala de producción, capacidad de almacenamiento y comercialización por tipo de mercancía y servicio. Los supermercados tampoco miden costos directos e indirectos, por tanto tampoco prorratan costos, exceptuando por los costos de empaque, desempaque y almacenamiento establecido en la NIC-2, mediante la filosofía de reparto del valor neto realizable y razonable a la hora de desvalorizar las mercancías por obsolescencia, deterioro, fecha próxima de vencimiento y otras variables que contempla la norma.
7. Los supermercados gestionan la capacidad de almacenamiento y comercialización de las diferentes mercancías, mediante tecnologías de información tipo intranet, donde los proveedores de marcas se encuentran conectados con el sistema administrativo de los supermercados de registros de entradas y salidas de mercancía de la marca. Este sistema de gestión, fue uno de los pocos sistemas de la contabilidad administrativa observado en el gerenciamiento de los supermercados.
8. La estructura organizativa de los supermercados, responde a la estructura tradicional funcional para el control operativo de transacciones que se resumen a objeto de elaborar la contabilidad financiera para fines fiscales, de adquisición de préstamos bancarios, y de cotización en bolsas de valores. Los supermercados en forma general, no tienen estructuras matriciales, estructura horizontal que actualmente poseen organizaciones modernas, y con sistemas de gestión estratégica y de calidad.
9. Los supermercados no distribuyen costos indirectos entre sus objetos de costos bajo sistemas basados en funciones, como tampoco bajo sistemas basados en actividades.
10. El tamaño de los supermercados, entre grandes, medianos y pequeños, no afecto en grandes rasgos los resultados generales. Es decir, los supermercados medianos y pequeños se gestionan y miden rentabilidad de la misma forma o métodos que los utilizados por los supermercados grandes.

## CONSIDERACIONES E INFERENCIAS

Las consideraciones e inferencias, se basan en las conclusiones e hipótesis no confirmadas en esta etapa de la investigación, como consecuencias de las inexistencias de sistemas de costeo en supermercados, y que pueden servir para desarrollar futuras investigaciones.

1. En el planteamiento del problema, se estableció que si los supermercados manejaran las mercancías como bienes facilitadores del servicio híbrido que ofrecen a proveedores de marcas y consumidores, el número de productos puede quedar reducido en más de un 99%, esto ayudaría a este tipo de empresas a emplear un sistema de costos, e introducirse en el mundo de la contabilidad de gestión que le permita estructurar los costos para una configuración organizativa establecida hacia el mejoramiento continuo y determinación del valor que agregan cada función incorporada, es decir una estructura acorde a la cadena de valor.
2. Si los supermercados consideran a la mercancía un bien facilitador, el costo de adquisición se trataría como el primer costo directo equivalente al costo de materiales directos para una empresa de manufactura y de servicios que se basan en determinar el costo de productos con consumo de materiales.
3. Aunque el autor de esta investigación no encontró antecedentes sobre la relación entre la gestión de los sistemas de costos y la gestión simultánea de la calidad, se logró establecer correlación o grados de dependencia entre variables relacionadas con los sistemas de costos y de calidad.
4. Existe relación relevante entre el desconocimiento de objetos de costos y gestión de calidad. En este sentido, una empresa difícilmente que no gestione costos por objetivos, tendrá dificultades para gestionar la calidad, esto debido, a que la calidad implica indicadores relacionados con la eficacia, la efectividad y la eficiencia, que necesariamente implica la medición de costos, sobre todo de costos de evaluación y prevención por productos. Es decir, sino tienen enfocado el objeto de costos difícilmente puedan gestionar la calidad en forma adecuada o eficaz.
5. Un supermercado no puede medir la calidad de una mercancía que por lo general no fabrica el mismo, pero si puede gestionar la calidad para el servicio híbrido prestado a proveedores de marcas y consumidores, cuando considere a las mercancías un bien facilitador del servicio que prestan.
6. Los proveedores de las marcas de las distintas mercancías que se expende en los supermercados, dejarían de serlo cuando los supermercados asuman el criterio de servicio híbrido, pasando de proveedores a consumidores o contratantes del servicio que le preste el supermercado. Los proveedores de los supermercados, serían aquellos que le presten un servicio exterior o mediante tercerización.
7. Cuando los supermercados consideren al servicio híbrido como su objeto de costo producto, el grado de convertibilidad pasará de bajo a estar entre moderado y alto, dependiendo del número de ítems de servicio que se definan, del agrupamiento de mercancías por servicio, y del tamaño de la tienda.
8. Se considera que si los supermercados asumen al servicio híbrido propuesto en esta investigación como sus objeto de costos productos, podrá repartir los costos indirectos empleando un sistema de costeo que simultáneamente utilice un sistema basado en actividades para prorratear o asignar los costos indirectos comunes a los distintos servicios producidos o servucción.

## BIBLIOGRAFÍA

### TEXTOS, ARTÍCULOS CIENTÍFICOS, & TESIS DOCTORALES

- Amat Salas, O. (1992a). Contabilidad y finanzas de hoteles. EADA Gestión. Barcelona.
- Amat Salas, O. (1992b). Costos de calidad y de no calidad. Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- Amat, Oriol; Soldevila, Pilar. (1998). Contabilidad y gestión de costos. Segunda Edición. Madrid, España. Editorial Gestión 2000.
- Ansari, Bell, Klammer and Lawrence. (1999). Management Accounting: A Strategic Focus. EE.UU. Editions Irwin McGraw Hill. (Copia no paginada).
- Asqc Comité de Costos de la Calidad & Campanella, J. (1990). Principles of Quality Costs. Implementation Principles, and Use. ASQC Quality Press, Milwaukee.
- Azofra, V. & Prieto. M.B. (1996). La teoría positiva de la contabilidad en los sistemas de información contable internos. ICAC, Madrid.
- Ballester, M. (1992). Principios de los costos de la calidad. Ediciones Díaz de Santos, Madrid.
- Barfield, Jesse; Raiborn, Cecily; & Kinney, Michael. (2005). Contabilidad de Costos, Tradiciones e Innovaciones. Editorial Thomson. México.
- Blanco Ibarra, F. (1998). Contabilidad de costos y analítica de gestión para las decisiones estratégicas. Ediciones Deusto, Bilbao.
- Burruezo García, Juan Carlos. (2003). La Gestión Moderna del Comercio Minorista, El Enfoque Práctico de la Tiendas de Éxito. Editorial ESIC. Madrid, España.
- Casares Ripol, Javier y Martín Cedeño, Víctor J. (2003). Evolución de la Distribución Comercial y de los Hábitos de Compra: del Dualismo al Polimorfismo. Artículo Publicado en la Revista de Información Comercial Española (ICE). Madrid, España.
- Castro A., Juan J. (2007). Sistema de Costeo Utilizados en Empresas Metalmeccánica de la Costa Oriental del Lago. Tesis de Maestría en la Universidad del Zulia. República Bolivariana de Venezuela.
- Chase, Richard; Jacobs, Robert; & Aquilano, Nicholas. (2005). Administración de la Producción y Operaciones. Editorial McGraw-Hill. México.
- Cokins, Gary. (2004). Performance Management. Editorial Gestión 2000. Madrid, España. Gestión 2000.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1991a). The design of cost management systems. Text, cases and readings, Ed. Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, L.; Morrissey, E. & Oehm, R. (1992a). Implementing Activity-based Cost Management. Moving from Analysis to Action. Institute of Management Accountants, Montvale, New Jersey.
- Cooper, R.; Kaplan, R.; Maisel, J. et al (1992c). Activity-Based Cost Management. Moving from analysis to action, IMA Bold Step Series, Montvale, New Jersey.
- Cruz Roche, Ignacio. (1999). Los Canales de Distribución de Productos de Gran Consumo, Concentración y Competencia. Ediciones Pirámide. Madrid, España.
- Cuesta Valiño, Pedro. (2001). Estrategia de Crecimiento de las Empresas de Distribución Comercial de Productos de Gran Consumo que Operan en España. Tesis Doctoral de la Universidad Autónoma de Madrid, España.
- Díez de Castro, Enrique C. (1997). Distribución Comercial. Editorial McGraw Hill. Madrid, España.
- Fernández Fernández, A. & Muñoz Rodríguez, M<sup>a</sup>C. (1997). Contabilidad de gestión y excelencia empresarial. Ariel Economía. Barcelona.

- Friedman, A.L. & Lyne, S.R. (1999). Success and Failure of Activity-based Techniques: A Long Term Perspective. Chartered Institute of Management Accountants. London.
- Fuentes Ruiz, M.P. (1995). Calidad y gestión de costos: una evidencia empírica. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Sevilla.
- Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M. (2007). Administración de Costos, Contabilidad y Control. Editorial Thomson. México.
- Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; & Batista Lucio, Pilar. (2003). Metodología de la Investigación. Editorial McGraw Hill. México.
- Horngren, Charles; Foster, George; Datar, Srikant. (2007). Contabilidad de Costos, Un Enfoque Gerencial. Editorial Prentice-Hall-Pearson. México.
- Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998). "Cost & effect Using Integrated Cost Systems to drive Profitability and Performance". Harvard Business School Press Boston, Massachusetts. Traducción al español en la obra de los mismos autores (1999) Costo y efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Ed. Gestión 2000. 2ª ed. Barcelona.
- Kaplan, Robert & Cooper, Robín. (1999). Costo y Efecto. Barcelona, España. Gestión 2000.
- King, M. (1994). Activity based costing in hospitals: a case study investigation. Ed.
- Krajewski, Lee J. & Ritzman, Larry P. (2000). Administración de Operaciones. Editorial Prentice-Hall-Pearson. México.
- Leal Morantes, Miraidy. (2003). Estrategias de Financiamiento Aplicado por Hipermercados en un Entorno Competitivo. Artículo Científico de la Revista de Ciencias Sociales. Universidad del Zulia. República Bolivariana de Venezuela.
- Lizarraga Dallo, F. (1996). Modelos multivariantes de previsión del fracaso empresarial. Una aplicación a la realidad de la información contable española. Tesis Doctoral, Facultad de CC. Económicas y Empresariales, Universidad Pública de Navarra, Pamplona.
- Martín Peña, F. (1995). Costos por actividades. Un análisis crítico del modelo ABC (Activity Based Costing). Tesis Doctoral. Universidad de Barcelona.
- Melle Hernández, Mónica. (2002). Actividad financiera de las grandes empresas de distribución comercial en España. Tesis Doctoral en la Universidad Autónoma de Madrid, España.
- Méndez A., Carlos E. (2001). Metodología, Diseño y desarrollo del proceso de investigación. Editorial McGraw Hill-Interamericana. Bogotá, Colombia.
- Morillo Moreno, Marysela Corómoto. (2002). Diseño de Sistemas de Costeo, Fundamentos Teóricos. Artículo Científico publicado en la Revista de Ciencias Contables, de la Universidad de los Andes, Mérida, República Bolivariana de Venezuela.
- Rocafort Nicolau, A. (1997). El modelo de costos por actividades ABC (Activity Based Costing) y su adecuación a las necesidades de información interna en las organizaciones actuales. Trabajo de investigación. Universidad de Barcelona, Barcelona.
- Rodríguez Díaz, Rosa. (1999). Costos por Actividades en Empresas de Distribución Minoristas. España, Editorial MARCOMBO.
- Rodríguez Díaz, Rosa. (2001). El Sistema ABC en Contraste con las Nuevas Tendencias en Contabilidad. Artículo Publicado en la Web y Patrocinado por el Colegio Oficial de Corredores de Comercio de las Palmas. Islas Canarias, España.
- Sabino, Carlos. (2002). El Proceso de Investigación. Buenos Aires, Argentina. Editorial PANAPO.

- Sáez Torrecilla, Ángel; Fernández, Antonio; Gutiérrez, Gerardo. (2004). Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión. Segunda Edición. Madrid, España. McGraw Hill.
- Sanguino Galván, Ramón. (2001). El Sistema de Distribución Comercial. [En línea] 5campus.org, Marketing <<http://www.5campus.org/leccion/districom>>
- Schroeder, Roger G. (2004). Administración de las Operaciones. McGraw Hill. México.
- Shank, John & Govindarajan, Vijay. (1995). Gerencia Estratégica de costos, la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Bogotá, Colombia. Editorial Norma.
- Sierra Bravo, R. (1993). Tesis Doctorales y Trabajos de Investigación Científica. Editorial Paidós. Madrid, España.
- Tanaka, M.; Yoshikawa, T.; Innes, J. & Mitchell, F. (1996). Gestión moderna de costos. Ed. Díaz de Santos. Madrid. Traducción de la obra en inglés de los mismos autores Contemporary Cost Management, publicada en 1996 por Ed. Chapman & May, London, UK.