

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DOCENTE DE CONTABILIDAD Y FINANZAS

PROCEDIMIENTO PARA REVISAR LAS FICHAS DE COSTO PARA
FORMAR PRECIOS EN LA UEB "FELIPE FUENTES FERNÁNDEZ" DE
HOLGUÍN

TESIS EN OPCIÓN AL TÍTULO DE LICENCIADO EN CONTABILIDAD Y
FINANZAS

Autor: Aylen Rodríguez Rodríguez

Tutor: MSc. Ciro Arturo Rodríguez Tamayo

HOLGUÍN, 2022



Dedicatoria

A la memoria de mis abuelas que aunque ya no están conmigo, sé que siempre guían mis pasos y me dan fuerzas para seguir adelante.

Agradecimientos

A Dios por hacer cumplir mis metas.

A toda mi familia por su apoyo incondicional.

A mi novio por su amor y paciencia.

A mi tutor, Ciro Arturo Rodríguez Tamayo por haber confiado en mí para la realización de este trabajo.

Resumen

La presente investigación se realizó en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de la Empresa Cárnica de Holguín. Surge para dar respuesta a los problemas que presenta la empresa en las fichas de costo, la misma tiene por objetivo elaborar un procedimiento para la revisión de las fichas de costo base para formar precios que permita reflejar los costos adecuados contribuyendo a la disminución de los precios de los productos. Para superar este inconveniente resulta factible realizar un análisis detallado de las fichas de costo para formar precios y sus anexos, buscando las reservas de eficiencia de la empresa. Se aplicaron métodos de investigación teóricos y empíricos que contribuyeron a la conformación del informe, organizado en dos capítulos: el primero muestra los fundamentos teóricos del objeto de estudio de la investigación, para la confección del marco teórico referencial y un segundo capítulo donde se plantea el procedimiento para revisar las fichas de costo para formar precios con la propuesta de 3 etapas y 7 pasos que lo integran. La investigación arriba a conclusiones y brinda varias recomendaciones que se hicieron necesarias elaborar para un correcto funcionamiento de la propuesta realizada.

Summary

The present investigation was carried out in the UEB "Felipe Fuentes Fernández" of the Holguín Meat Company. It arises to respond to the problems that the company presents in the cost sheets, it aims to develop a procedure for the review of the base cost sheets to form prices that allow reflecting the appropriate costs contributing to the reduction of prices. of the products. To overcome this inconvenience, it is feasible to carry out a detailed analysis of the cost sheets to form prices and their annexes, looking for the company's efficiency reserves. Theoretical and empirical research methods were applied that contributed to the conformation of the report, organized in two chapters: the first shows the theoretical foundations of the object of study of the research, for the preparation of the referential theoretical framework and a second chapter where the procedure to review the cost sheets to form prices with the proposal of 3 stages and 7 steps that integrate it. The investigation arrives at conclusions and offers several recommendations that were necessary to elaborate for a correct functioning of the proposal made.

ÍNDICE	Pág
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL. CONTABILIDAD DE COSTOS Y.....	6
FICHAS DE COSTO PARA FORMAR PRECIOS.....	6
1.1 La contabilidad de costos.	6
1.1.1 Definiciones de costo, de gasto y costo de producción.	8
1.2 Sistemas de costo.	12
1.2.1 Área de responsabilidad y centro de costo.	15
1.3. Fichas de costo.....	16
1.4 Caracterización de la empresa.	28
1.4.1 Proceso Tecnológico.	29
1.4.2 Diagnóstico de la situación económica-financiera.....	33
CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA REVISAR LAS FICHAS DE COSTO PARA FORMAR PRECIOS EN LA UEB "FELIPE FUENTES FERNÁNDEZ" DE HOLGUÍN	37
2.1 ETAPA I. Comprobación de documentos, índices, coeficientes y normas establecidos por la legislación vigente.	38
2.1.1 Paso 1. Verificación de la existencia de los documentos establecidos.....	38
2.2 ETAPA II. Análisis de la ficha por conceptos de gastos predeterminados.	40
2.2.1 Paso 3. Análisis de las materias primas y materiales.....	41
2.2.2 Paso 4. Análisis de los gastos de mano de obra directa.	50
2.2.3 Paso 5. Análisis de los gastos asociados a la producción.....	59
2.3 ETAPA III. Análisis de otros gastos y determinación del precio final.	63
2.3.1 Paso 6. Análisis de otros gastos.	64
2.3.2 Paso 7. Análisis de la normativa, masa de utilidad y determinación del precio final.	65
2.4. Valoración mediante Consulta a Especialistas.	66
CONCLUSIONES	68
RECOMENDACIONES	69
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70
BIBLIOGRAFÍA	72

INTRODUCCIÓN

La Contabilidad de Costos es una rama de la contabilidad general que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos a través de la obtención de costos unitarios y totales. Su principal propósito es contribuir al control de las operaciones y facilitar la toma de decisiones.

A nivel global el aumento incontable del precio de las materias primas ha provocado que los costos de los productos se hayan disparado, o lo que es lo mismo, que con la misma cantidad de dinero se pueda adquirir menos cantidad de productos en el mercado internacional, esto hace que el mercado sea hoy extremadamente excluyente. Cuba no se encuentra ajena a esta situación, en estos tiempos con el problema higiénico epidemiológico causado por la Covid-19, además del recrudecimiento del bloqueo Económico – Financiero, por parte de los Estados Unidos; lo que obliga al país a elevadas cuotas de compras de insumos en el mercado internacional que implican grandes desembolsos monetarios.

La necesidad creciente de divisa que demanda el país, requiere una mayor eficiencia de las empresas, alcanzar los niveles de costo y gasto más óptimos debe ser una dirección de trabajo constante, premisa para cumplir con el plan de aportes de divisa que respalda los numerosos programas sociales que se llevan a cabo.

El costo representa un indicador fundamental para medir la eficiencia económica, muestra el costo de producir o vender la producción. Refleja los niveles de productividad del trabajo, el grado de eficiencia con que se emplean los fondos; así como los resultados de economizar los recursos materiales, laborales y financieros.

La precisa determinación del costo es un relevante instrumento de dirección, útil para valorar las posibles decisiones a tomar, que permitan extender las utilidades de las empresas con un mínimo de gastos

En los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución actualizados, desde el lineamiento No. 55 hasta el 60, se establece la política de precios. En tal sentido se plantea:

55. Establecer un Sistema de Precios que permita medir correctamente los hechos económicos, estimule la producción, la eficiencia, el incremento de las exportaciones y

la sustitución de importaciones, así como trasladar las señales del mercado a los productores.

56. Mantener centralizados los precios mayoristas y minoristas de un grupo de productos y servicios esenciales que permitan respaldar las políticas sociales y las necesidades básicas de la población.

57. Garantizar, por parte del Estado, métodos efectivos de regulación y control directo e indirecto de precios mayoristas y minoristas.

58. Los precios minoristas que se forman al amparo de las regulaciones estatales, deben ser continuidad de los mayoristas e incluir los márgenes comerciales y los tributos que correspondan.

59. Continuar avanzando en el cumplimiento del principio de subsidiar personas y no productos, así como en la eliminación de subsidios. Se podrán mantener algunos niveles de estos, para garantizar determinados productos o servicios de uso masivo que lo requieran.

60. Los precios mayoristas deben constituirse en el vehículo principal para la asignación de recursos en la economía, minimizando el uso de mecanismos administrativos. (p.11).

En el contexto empresarial actual, uno de los mayores retos a los cuales se enfrenta la dirección de las empresas es lograr un manejo racional de los recursos, elevando la productividad del trabajo, para alcanzar así mejores resultados con menores costos, ya que aumentar la eficiencia es un requisito de primer orden.

La UEB "Felipe Fuentes Fernández" tiene como objeto social producir y comercializar carnes y sus derivados, grasas, subproductos del proceso productivo, así como comercializar soya texturizada, materias primas y otros insumos del proceso productivo y productos cárnicos.

En la revisión detallada de las fichas de costo en la UEB se comprueba existen deficiencias en la elaboración de las mismas al determinarse diferencias en los precios establecidos a partir de la aplicación de la Resolución 324/20 del MFP, que en su anexo No. 1 establece los índices máximos de la media de la clase de actividad económica para los productos cárnicos con un máximo de 4.98.

En los tres productos las fichas presentaron problemas en los cálculos del salario en cuanto a la cantidad de trabajadores que participan en la producción revisándose para el caso de la jamonada y la masa de chorizo que se repetían los trabajadores al realizarlo por proceso y no por brigada de trabajo, así mismo en la morcilla participan más trabajadores de los calculados, detectándose además que el tiempo real en horas no está ajustada al proceso.

Ante las deficiencias que afronta la entidad se establece como **problema profesional**:
¿Cómo revisar las fichas de costo que permita reflejar los costos adecuados contribuyendo a la disminución de los precios de los productos en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de la Empresa Cárnica de Holguín?

Se define como **objeto de estudio** de la investigación la Contabilidad de Costos.

Declarando como **objetivo** de la presente investigación: elaborar un procedimiento para la revisión de las fichas de costo base para formar precios que permita reflejar los costos adecuados contribuyendo a la disminución de los precios de los productos en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de la Empresa Cárnica de Holguín.

Para darle solución al problema se plantean como **objetivos específicos**:

- Realizar estudio teórico de las generalidades sobre contabilidad de costo y la formación, aprobación y control de las fichas de costo base para formar precios.
- Realizar un diagnóstico de la situación económico financiera de la Empresa Cárnica y de los métodos que se utilizan para la formación, aprobación y control de las fichas de costo base para formar precios.
- Elaborar un procedimiento para revisar las fichas de costo base para formar precios.
- Valoración mediante criterio de especialistas de la factibilidad del procedimiento propuesto en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de la Empresa Cárnica de Holguín.

Campo de acción: las fichas de costo base para formar precios.

Para dar cumplimiento al objetivo propuesto se plantea como **idea a defender**: si se elabora un procedimiento para la revisión de las fichas de costo base para formar precios, que permita reflejar los costos adecuados, se contribuye a la disminución de los precios de los productos en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de la Empresa Cárnica de Holguín.

Para la realización de este trabajo se hace imprescindible el uso de diferentes métodos, procedimientos y técnicas que van a proporcionar la orientación y dirección adecuada en correspondencia con el objetivo trazado.

Métodos Teóricos:

- Histórico – Lógico: Permitió evaluar la evolución de la contabilidad de costos en la empresa reconociendo aspectos lógicos internos y externos que formarán parte de la propuesta.
- El hipotético – deductivo: Se utiliza en la búsqueda de una respuesta anticipada al problema profesional, a partir de la deducción de las vías encontradas en las múltiples fuentes teóricas y empíricas estudiadas.

Métodos Empíricos:

- Observación y revisión de documentos existentes en la entidad, específicamente los relacionados con la información de los conceptos necesarios para el desarrollo de la investigación.

Procedimientos:

- Análisis - síntesis, para descomponer la información necesaria a partir de la revisión bibliográfica y así unir los elementos esenciales para arribar a conclusiones sobre los conceptos abordados para poder analizar, valorar y conocer sus particularidades.
- Inducción - deducción, se utilizó para el análisis de las variables que intervienen en la formulación de la idea a defender, que pretende dar solución al problema profesional de la investigación.

Técnicas:

- Revisión documental: se utilizó para la investigación de los documentos que sirven de referencia.
- Entrevistas: se utilizó con el objetivo de conocer el nivel de preparación y conocimiento de los administrativos y los trabajadores respecto al tema de los precios.
- Observación directa: se utilizó con el objetivo de conocer la problemática que presenta la formación, aprobación y control de las fichas de precios.

La investigación en lo adelante está estructurada para su presentación en dos capítulos.

El capítulo I contiene el marco teórico referencial de la investigación, en el cual se hace un análisis de los principales elementos teóricos sobre contabilidad de costos, conceptos, definiciones y su evolución, además de aspectos metodológicos acerca de la formación, aprobación y control de las fichas de costo. Así como la caracterización de la empresa, su proceso tecnológico y diagnóstico sobre la situación económica financiera.

El capítulo II contiene el procedimiento para revisar las fichas de costos para formar precios, la valoración mediante la consulta a especialistas, conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO I. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL. CONTABILIDAD DE COSTOS Y FICHAS DE COSTO PARA FORMAR PRECIOS

Este capítulo contiene el marco teórico referencial de la investigación, en el cual se hace un análisis de los principales elementos teóricos sobre los sistemas de costos y las fichas de costo, conceptos, definiciones y su evolución, además de aspectos metodológicos acerca de los sistemas de costos. Así como la caracterización de la empresa, su proceso tecnológico y diagnóstico sobre la situación económica financiera.

1.1 La Contabilidad de Costos.

Estudios realizados por diferentes economistas expresan el concepto de la Contabilidad de Costo teniendo en cuenta los siguientes criterios:

García Colín (2008) plantea que: “La contabilidad de costos es un sistema de información empleado para predeterminar, registrar, acumular, controlar, analizar, direccionar, interpretar e informar todo lo relacionado con los costos de producción, venta, administración y financiamiento” (p.8).

Carlos Mallo Rodríguez (1991) plantea que:

La contabilidad de costos es una parte de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, al objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de costo y sobre la política de precios de venta y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos basándose en: las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas del mercado. (p.48).

La contabilidad de Costo se considera como un registro detallado de los costos de los procesos de fabricación en función de sus unidades elaboradas. En otras palabras, consiste en llevar un registro de los costos del material, la mano de obra y los gastos indirectos usados en un departamento durante un período dado o, los costos del material, la mano de obra y los gastos indirectos usados para complementar una orden de fabricación o una tarea.

Según Jiménez Lemus (2010) "Generalmente, por Contabilidad de Costos se entiende cualquier técnica o mecánica contable que permita calcular lo que cuesta fabricar un producto o prestar un servicio" (p.13).

Se le considera un subsistema de la contabilidad general, al que le corresponde la manipulación detallada de la información pertinente a la fabricación de un producto, para la determinación de su costo final.

Según Newloye y Garner (1989):

La contabilidad de costo es la aplicación especial de los principios de contabilidad con el objeto de suministrar datos a los directores y administradores de un negocio, enseñan a calcular y ayudan a interpretar el costo de producir los artículos fabricados o de realizar los servicios prestados. (p.1)

"La contabilidad de costos identifica, define, mide, reporta y analiza los diversos elementos de los costos directos e indirectos asociados con la producción y la comercialización de los bienes y servicios; midiendo también el desempeño y la calidad de los productos y la productividad" (Gayle Rayburn, 1999, p.4).

Para Polimeni et al. (1994), "La contabilidad de costos o gerencial se encarga principalmente de la acumulación y del análisis de la información relevante para uso interno de los gerentes en la planeación, el control y la toma de decisiones" (p.4).

Jiménez (1999), plantea que:

La contabilidad de costo es la que registra, clasifica, analiza, asigna, sintetiza e informa sobre los costos de operaciones que se producen en su ámbito de acción, para lo cual los diferentes registros que integran sus sistemas deben proporcionar datos analíticos sobre el consumo de bienes y servicios que se operan en el proceso. (p.112).

El principal objetivo de la contabilidad de costos, es facilitar la información precisa para la toma de decisiones. El modelo de costos que deba de aplicarse en la empresa dependerá de sus características operativas, de sus posibilidades y de sus limitaciones, pero siempre debe dirigirse al logro de un perfeccionamiento de la información y control que permita optimizar la toma de decisiones a la gerencia (Ortega, 2013, p.1).

Como se aprecia en las diferentes definiciones se expresa de forma general que la Contabilidad de Costo es la encargada de registrar los gastos que se incurren en el negocio, con el objetivo de informar a la administración el comportamiento de los mismos, lo cual sirve de base para la toma de decisiones. Sin embargo, no se tiene en cuenta que es una rama de la contabilidad general que se basa en la partida doble, la cual sintetiza y registra los costos de los centros de costos productivos, servicios y comerciales de cualquier empresa para que puedan medirse, controlarse e interpretar la gestión empresarial por el aparato administrativo.

1.1.1 Definiciones de costo, de gasto y costo de producción.

García Colín (2008), define costo como "el valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de bienes o servicios que se adquieren" (p.9).

En el momento de la adquisición se incurre en el costo, lo cual puede originar beneficios presentes o futuros y, por lo tanto, tratarse como:

- Costos del producto o costos inventariables (costos) Son los costos relacionados con la función de producción; es decir, de materia prima directa, de mano de obra directa y de cargos indirectos. Estos costos se incorporan a los inventarios de materias primas, producción en proceso y artículos terminados, y se reflejan como activo circulante dentro del balance general. Los costos totales del producto se llevan al estado de resultados cuando y a medida que los productos elaborados se venden, afectando el renglón de costo de los artículos vendidos.
- Costos del periodo a costos no inventariables (gastos) Son los costos que se identifican con intervalos de tiempo y no con los productos elaborados. Se relacionan con las funciones de venta y administración de la empresa. Estos costos no se incorporan a los inventarios: se llevan al estado de resultados a través del renglón de gastos de venta, gastos de administración y gastos financieros, en el periodo en el cual se incurren.
- Costos capitalizables Son aquellos que se capitalizan como activo fijo o cargos diferidos y después se deprecian o amortizan a medida que se usan o expiran: dan origen a cargos inventariables (costos) o del periodo (gastos).

Horngrén, C. (1991), define por costo "... los medios en la forma contable convencional, en unidades monetarias, que deben ser pagadas para adquirir bienes y servicios" (p.20).

Polimeni, R. et al., (2005), abordan el costo como "el valor sacrificado para obtener bienes o servicios mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios", define el gasto como "un costo que ha producido un beneficio y que ya está expirado". (p.10).

Almaguer López (2012) define costo como "Suma de los gastos fijos y variables contenidos en un producto o servicio de toda naturaleza, expresados monetariamente, que se aplican a una producción o a un servicio determinado" (p.123)

Según Chamorro Argoti (2016):

Se define costo como la erogación económica que se hace para obtener un bien o un servicio, con la intención de que genere ingresos o beneficios en el futuro. Mientras que el gasto es un costo que ha producido ingresos o beneficios y que ya no es vigente. De acuerdo a esta definición, el costo equivale a una inversión mientras que el gasto representa el costo expirado empleado para alcanzar el resultado esperado. (p.3).

Según la Norma No. 12 Contabilidad de Gestión (2018):

Costo es el gasto económico que representa la fabricación de un producto o la prestación de un servicio, el valor monetario de los consumos de todo tipo, que supone el ejercicio de una actividad económica destinada a la producción de un bien, servicio o actividad. Expresa la magnitud de los recursos materiales, laborales y monetarios necesarios para alcanzar un cierto volumen de producción o prestación de servicio con una determinada calidad. (p.571).

Los conceptos expresados sobre el término costo, coinciden en que el costo es el valor de los recursos materiales y humanos, consumidos o empleados en la elaboración de un producto o en la prestación de un servicio, que constituye un medidor de eficiencia económica productiva, por lo que su comportamiento nos facilita evaluar los resultados. Es necesario destacar también que una vez que se incurre en el costo para obtener beneficios presentes o futuros, los costos dejan de ser costos para convertirse en gastos.

El concepto de gasto es más amplio y refleja el consumo de cualquier recurso durante un período de tiempo con independencia de su destino dentro de la empresa, por ello, comúnmente se afirma que, el costo antes de ser costo, fue gasto.

Backer et al. (1996), consideran los gastos como:

Costos que han generado beneficios o ingresos para la empresa, son costos expirados que no generan más beneficios y por tanto deben ser aplicados a los ingresos del periodo, se presentan en el Estado de Resultados junto con los ingresos que generaron. (p.74).

El costo de producción, es la magnitud de los recursos materiales, laborales y monetarios necesarios para alcanzar un cierto volumen de producción con la calidad requerida. Está constituido por el conjunto de los gastos relacionados con la utilización de los medios inmobiliarios, las materias primas y materiales, el combustible, la energía y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como otros gastos relacionados con el proceso de fabricación y venta de la producción, expresados todos en términos monetarios.

Los objetivos de la contabilidad de costos son los siguientes:

- Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y valorar los inventarios (Estado de Resultados y Balance General).
- Ofrecer información para fundamentar la planeación, el control y la evaluación del desempeño.
- Proporcionar información para la toma de decisiones.

Los costos deben clasificarse convenientemente, de manera que faciliten el análisis, a tales efectos existen los siguientes criterios:

- Por su naturaleza económica:

Atendiendo a su naturaleza económica se clasifican en elementos.

Según Polimeni, R. et al., (2005):

Los elementos del costo de un producto o sus componentes integrales son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, esta clasificación suministra la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación del precio del producto. (p.11).

Material directo. Toda materia prima que sea parte integrante del producto terminado y que pueda asignarse cómodamente a unidades físicas específicas (p.12).

Material indirecto. Son todos los materiales comprendidos en la fabricación de un producto diferentes de los materiales directos. Estos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación (p.12).

Mano de obra indirecta. Es toda la mano de obra involucrada en la fabricación de un producto que no se considera mano de obra directa. Estos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación. (p.21).

Horngren, C., (1969), "considera mano de obra directa toda mano de obra que evidentemente se relacione con productos específicos y que pueda ser apropiadamente identificable con los mismos.

Costos indirectos de producción. Todos los costos de la fábrica, con excepción del material y la mano de obra directa" (p.23).

Santa Cruz y Torres (2008) consideran que:

Los salarios que se pagan a las personas que participan directamente en la transformación de la materia prima en producto terminado y que se pueden identificar o cuantificar plenamente con el mismo se clasifican como costo de mano de obra directa y pasan a integrar el segundo elemento del costo de producción. (p.74).

Respecto a los gastos de mano de obra indirecta, Santa Cruz y Torres (2008) consideran que:

Los sueldos y salarios que se pagan al personal de apoyo a la producción como, por ejemplo, funcionarios de la fábrica, supervisores, personal del almacén de materiales, personal de mantenimiento, etc., y que no se pueden identificar o cuantificar plenamente en la elaboración de los productos, se clasifican como costo de mano de obra indirecta y se acumulan dentro de los cargos indirectos. (p. 79).

Al clasificar los gastos por elementos, estos se agregan para facilitar el análisis por su naturaleza económica, estén o no asociadas a una producción o servicios.

Registrándose tanto los incurridos durante el proceso productivo, en la administración y dirección de la empresa, en la distribución y venta de la producción terminada, como los

de las actividades ajenas a las fundamentales de la entidad, entre las que se encuentran los gastos de comedores y servicios no industriales, entre otros.

1.2 Sistemas de costo.

Para Pantoja Algarin et. al., (2010):

Un sistema de costos se basa en las condiciones en que invierten, utilizan o consumen los recursos que intervienen en la elaboración de los productos y responde a los enfoques administrativo, operativo y contable aplicables a las actividades de producción que ejecutan en una entidad, de la cual forma parte, como integrante de la estructura funcional que se necesita para lograr los propósitos empresariales. Y para que el conjunto formado por los factores involucrados en los procesos, actividades y operaciones correspondientes a las funciones de producción pueda considerarse un sistema, entre otras cosas debe tener unos objetivos claros y precisos, unos elementos identificables y unos controles que procuren el cumplimiento de los primeros, monitoreando y coordinando el desempeño y las interacciones de los segundos y las relaciones con su entorno sociocultural y económico. (p.18).

Para Lavolpe (2003) sistema de costo:

Es un conjunto de procedimientos técnicos, administrativos y contables que se emplea en cualquier tipo de entes con vistas a determinar el costo de sus operaciones en sus diversas fases -sectores, departamentos, actividades- de manera de utilizarlo para fines de información contable (valuación de inventarios, costo de ventas); control de gestión y base para la toma de decisiones (fijar precios; conocer la contribución marginal y trabajar con ella; discontinuar una línea; tercerizar sectores o actividades; etc.). (p.9).

El registro de los gastos se garantiza a partir del sistema de contabilidad de costo, a través de este, los gastos de producción pueden analizarse por área de responsabilidad o por centro de costo.

Las cuentas de gastos de producción deben analizarse por elementos de gasto, ello permite identificar su carácter directo o indirecto, según los procesos en que estos se originan.

Para diseñar un sistema de costo es necesario tener una idea bien concebida del tipo de entidad o empresa para el que se diseña, es necesario poder identificar los procesos que se llevan a cabo y de acuerdo con la teoría de los costos, plantear los instrumentos que permitan identificar y registrar los elementos del costo.

Por lo que respecta a que es lo que se va a costear, es necesario identificar el producto o servicio y cómo se va a medir. La determinación de los costos requiere adicionalmente la utilización de los métodos de prorrateo a fin de asignar con base en los medios más adecuados posibles los gastos que no son directamente identificados con un producto o servicio. Entre las bases más utilizadas están: horas hombre, horas máquina, consumo de material directo, salarios directos.

En resumen, el objetivo de un sistema de costos no se limita al costeo del producto para la valuación de los inventarios y la determinación de los resultados, sino que abarca otros propósitos como la planeación, el control, el análisis y la toma de decisiones, auxiliándose en los presupuestos por áreas de responsabilidad.

Tradicionalmente los sistemas de costos se han clasificado de diferentes formas: Por la forma en que se acumulan los costos y se produce el flujo del proceso productivo pueden ser: sistema de costo por procesos, sistema de costo por órdenes o sistema de costo mixto.

Según el momento en que se lleva a cabo el cálculo de los costos pueden ser: sistema de costo real, sistema de costo normal o sistema de costo estándar.

El diseño de un sistema de acumulación de costos debe ser compatible con la naturaleza y tipo de operaciones ejecutadas.

Cuando los productos son producidos masivamente en un proceso continuo el sistema de costos por proceso es el más apropiado.

Según Luján (2009),

En este sistema, el objeto de costo lo constituyen las distintas fases del proceso productivo, acumulándose los costos en cada uno de estos durante un lapso de tiempo y son traspasados de un proceso a otro, junto con las unidades físicas del producto, de manera que el costo total de producción se halla al finalizar el proceso productivo, por efecto acumulativo secuencial. (p.123).

En el costeo por procesos todos los costos del departamento se aplican al producto distribuyéndolo sobre la producción de los departamentos mediante el uso de promedios generales. Es posible el uso de este método en virtud de que todas las unidades terminadas reciben la misma atención y esfuerzo.

En ambos métodos está presente la idea de una tasa predeterminada para la aplicación de los gastos de fabricación.

En condiciones normales de trabajo, en todos o casi todos los departamentos, existirán durante el período, inventarios de productos en proceso y la misma situación podrá presentarse al final de cualquier período, salvo que se hubiera planificado en otra forma. En el sistema de procesos continuos existe una secuencia y los costos son obtenidos por departamentos. De este modo, el segundo, tercero y cuarto departamento, recibe el costo de las unidades semi-terminadas del departamento anterior y le añade sus propios costos, antes de transferir al siguiente y así sucesivamente hasta que el producto esté completamente terminado.

Dependiendo del tipo de producto y las técnicas de fabricación, los materiales pueden ingresar en todos los procesos o solo en algunos, generalmente el primer y el último, mientras que el costo de conversión, es parte del costo de todos y cada uno de los procesos o departamentos. Por tanto, son importantes; la identificación del centro de producción, la cantidad de unidades producidas en cada uno de ellos, el costo total acumulado de cada centro, el cómputo del costo unitario por departamento y el costo total por unidad.

Posiblemente el aspecto más importante dentro de un sistema de costo por procesos es la determinación de los costos unitarios de producción, tanto en la etapa de proceso como terminados en un momento dado. Este aspecto es importante desde el punto de vista de la necesidad de una buena información para el control y la toma de decisiones.

En los procesos productivos, existen situaciones más complejas cuando durante un período se presenta pérdidas o disminuciones en el proceso productivo y, cuando los productos quedan todavía en proceso al terminar el período.

El término unidades perdidas es referido a unidades que dejan de existir en el proceso productivo como resultado de los materiales que se pierden, evaporan o merman y a los cuales se les considera desperdicios.

La producción dañada es un elemento importante a considerar en cualquier sistema, y para su tratamiento existe una gran variedad de métodos, propuestos por diferentes autores, la mayoría de los cuales parte de establecer una diferenciación entre el tratamiento de la producción dañada normal y anormal, y coinciden en que el costo de la producción dañada normal debe ser asumido por la producción buena; la distinción estriba en la forma que proponen para realizar esa consideración.

Se proponen dos métodos: la teoría de la negligencia, que ignora totalmente la producción dañada, o calcular en forma separada el costo del daño normal y anormal. El daño normal se asume como un costo del producto y se carga totalmente a la producción terminada cuando el punto de inspección es al final del proceso productivo, o se distribuye entre la producción terminada y en proceso, de forma proporcional, si las unidades que están en el inventario final tienen un grado de terminación que rebasa el punto de inspección. (Polimeni, R. et al., 2005, p.298).

1.2.1 Área de responsabilidad y centro de costo.

Para asegurar una debida uniformidad el Ministerio de Finanzas y Precios en Cuba ha emitido definiciones y conceptos de uso frecuente por igual en los trabajos de registro de los gastos, planificación, cálculo y análisis de los costos de producción, entre los que se encuentran los de Área de Responsabilidad y Centro de Costo.

La Norma Específica No. 12 Contabilidad de gestión (2018) define Área de responsabilidad:

Centro de actividad que desarrolla un conjunto de funciones, que pueden o no coincidir con una unidad organizativa o subdivisión estructural dentro de la entidad, al frente de la cual se encuentra un responsable facultado para desplegar acciones encaminadas a que las tareas asignadas al área se desarrollen de forma eficiente. (p.571).

El área de responsabilidad constituye la base del esquema de dirección de las entidades, por lo cual deben estar bien definidas en cada entidad.

El control eficiente de los costos exige la determinación concreta de responsabilidades individuales y colectivas, ante los resultados del proceso productivo y los gastos que en el mismo se incurren, todo ello en comparación con los objetivos originalmente establecidos.

Atendiendo a lo anterior y a los fines de facilitar el control de los gastos, las entidades y demás entidades productivas deberán precisar sus diferentes áreas de responsabilidad. Una premisa básica para la determinación de un área de responsabilidad es que su jefe pueda controlar y accionar sobre los gastos que en la misma se originan y, consecuentemente, responder por su comportamiento.

La Norma Específica No. 12 Contabilidad de gestión (2018) define Centro de costo como "una unidad o subdivisión mínima en el proceso de registro contable en la cual se acumulan los gastos en la actividad productiva de la entidad a los fines de facilitar la medición de los recursos utilizados y los resultados económicos obtenidos" (p.571).

La determinación de los centros de costo debe hacerse centrando la atención en los objetivos a lograr con la información que ellos proporcionan como base para la toma de decisiones, por lo cual debe tratarse, siempre que sea posible, de que se correspondan con un área de responsabilidad claramente delimitada.

1.3. Fichas de costo.

La Ficha de Costo constituye un poderoso instrumento de control que influye en la toma de decisiones contribuyendo a medir la eficiencia en la utilización de los recursos. Para garantizar la utilidad de este instrumento es fundamental poder contar con información actualizada referida a las normas de consumo y de trabajo, precios y tarifas, así como tasas de aplicación de los gastos indirectos de fabricación debidamente fundamentadas.

Con vista a asegurar el correcto análisis del comportamiento de la eficiencia productiva en cada unidad de producto elaborado o en proceso, es necesario el cálculo del costo unitario, el cual debe realizarse teniendo en cuenta las normas de consumo de materias primas y materiales, así como de fuerza de trabajo y los gastos indirectos de producción. Es el costo unitario un indicador económico de gran importancia en el análisis de los resultados productivos de una entidad al mostrar la efectividad alcanzada en el proceso y la eficiencia en la utilización de los recursos mediante el análisis de las variaciones del mismo.

En la terminología básica del costo de producción se define como costo unitario a la relación entre el costo total y las unidades físicas, que pueden ser productos

terminados, horas trabajadas o planificadas, y también pueden referirse a un área, departamento, fábrica, o sea, a unidades organizativas.

La ficha de costo es el documento donde se refleja la información relacionada con los componentes del costo unitario de la producción o el servicio.

Las fichas de costo se pueden clasificar en atención al momento de confección de la misma, en función al criterio de los especialistas y a los fines que se persiguen, por tanto de acuerdo a los objetivos en el cálculo de producción también López (2008) afirma que pueden clasificarse de diferentes maneras, resumiéndolas a continuación:

Ficha de costo planificada: representa la magnitud máxima de los gastos esperados en la producción de una unidad de producto. Se confeccionan utilizando normas y normativas que garanticen la situación óptima posible de la producción para el año que se planifica. Reflejará el costo planificado para una producción determinada, emitiéndose cada vez que sea necesario determinar un costo estimado, teniendo en cuenta las variaciones existentes de calidad, medidas y precios de los materiales y calificación de la fuerza de trabajo cuando sea necesario, así como las características concretas del taller que fabrica, pudiéndose dar el caso de una producción igual, tener costos diferentes dado el taller que los produzca o servicio que preste. Ficha de costo normativa: se calcula partiendo de las normas vigentes en una ficha determinada y caracteriza la situación técnica, organizativa y económica de la producción, su diferencia con las planificadas es que son mucho más dinámicas, esto es que cambian en la misma medida en que cambian las normas.

Ficha de costo presupuestada: es una variante de la planificada y se confecciona para aquellos tipos de productos que su producción no es representativa y generalmente se coordina con el consumidor para la fundamentación de los cálculos de los gastos, por cuanto esta ficha es necesaria para establecer los precios de estos productos. Es necesario para su elaboración tener en cuenta:

1. El establecimiento de las normas de consumo material y de trabajo para los diferentes productos en sus fases o etapas de fabricación.
2. La delimitación correcta de los gastos directos e indirectos agrupados en las partidas de costo correspondientes.

3. La determinación de las cuotas de aplicación de los gastos indirectos por cada producto.
4. Su estructura y contenido muestran el desglose de los gastos por partida directa e indirecta del costo de producción de una unidad de producto, contemplándose las normas de consumo y de trabajo físico y valor para las partidas directas y las cuotas de aplicación y su base unitaria para las partidas indirectas.
5. Contendrá de igual manera, especificaciones técnicas de los materiales a utilizar y calificación de los trabajadores que deben participar y otras de acuerdo a los requerimientos de la producción para su ejecución.
6. Con vista a asegurar el correcto análisis del comportamiento de la eficiencia productiva en cada unidad de producto elaborado o en proceso, es necesario el cálculo del costo unitario, mediante las normativas de consumo de fuerza de trabajo y otros gastos, de los productos o grupos de productos homogéneos producidos por la empresa.

El costo unitario constituye un indicador económico de vital importancia en el análisis de los resultados obtenidos, mostrando la efectividad alcanzada en el proceso y la eficiencia en la utilización de los recursos.

En la terminología básica del costo de producción se define como costo unitario a la relación entre el costo total y las unidades físicas, que pueden ser productos terminados, horas trabajadas o planificadas, y también pueden referirse a un área, departamento, fábrica, o sea, a unidades organizativas.

La complejidad del cálculo del costo unitario, dependerá del sistema de cálculo del costo que se adopte, ya que este es el encargado de la determinación del costo total de la producción y de las unidades físicas resultado de ese proceso productivo.

Es la ficha de costo el documento donde se refleja la información relacionada con los componentes del costo unitario de la producción o el servicio.

Las fichas de costo se elaboran por partidas y reflejan el costo unitario de cada producto o servicio y pueden elaborarse tanto para productos finales, como para intermedios o semielaborados, posibilitando de esta manera el establecimiento de precios mercantiles e internos según corresponda.

Mediante la determinación correcta del costo unitario se garantiza la comparación más adecuada de los costos reales de los distintos periodos al reducir los mismos a una unidad de medida común, con lo cual se eliminan las incidencias que introducen fluctuaciones en el volumen y la estructura de la producción.

El costo de la producción y la medición de los resultados tienen su base en la obtención del costo de cada unidad de producto, y, por tanto, su determinación previa, asegura el posterior análisis del comportamiento de la eficiencia productiva por tipo de producción.

Este documento debe confeccionarse para cada producto que elabore la empresa y en el caso de que la complejidad y surtido de la producción sea significativa deberá formularse para los artículos más importantes o grupos homogéneos de productos.

La elaboración de la misma requiere:

- El establecimiento de las normas de consumo material y de trabajo para los diferentes productos en sus fases o etapas de fabricación.
- La delimitación correcta de los gastos directos e indirectos agrupados en las partidas de costo correspondientes.
- La determinación de las cuotas de aplicación de los gastos indirectos de cada producto.

Su estructura y contenido muestran el desglose de los gastos por partida directa e indirecta del costo de producción de una unidad de producto, contemplándose las normas de consumo y de trabajo físico y valor para las partidas directas y las cuotas de aplicación y su base unitaria para las partidas indirectas.

Contendrá de igual manera, especificaciones técnicas de los materiales a utilizar y calificación de los trabajadores que deben participar y otras de acuerdo a los requerimientos de la producción para su ejecución.

Las alternativas estarán dadas por la calidad de los materiales, sus medidas, precio, cantidades a producir, calificación de la fuerza de trabajo, trabajo manual, equipos a utilizar, etc.

Igualmente servirá para el cálculo del precio de venta, una vez determinado el costo total y el porcentaje de ganancias que se quiere alcanzar.

Las fichas de costo se elaboran tanto para los productos finales como intermedios posibilitando el establecimiento de los precios mercantiles e internos según corresponda.

Un aspecto importante para el cálculo del costo lo constituye la identificación de los costos directos e indirectos. Esta clasificación de los gastos está muy vinculada al objeto de costo, o sea, estará en función de aquello a lo que se le calculará el costo, el producto, el servicio, el área, la actividad.

En Cuba, para el cálculo del costo se utiliza la clasificación en partidas de gastos, que agrupan los mismos atendiendo a su origen y destino.

A continuación, se muestran los procedimientos a utilizar para el cálculo del costo unitario por partidas directas e indirectas.

Partidas Directas:

Las partidas directas agrupan generalmente gastos normales y variables en función de la producción principal de la empresa por lo que debe existir un riguroso trabajo en la determinación de las mismas garantizándose la máxima consideración de las reservas existentes y que la dirección disponga de un importante instrumento de medición de los resultados que ayude a obtener a la empresa un aprovechamiento óptimo de los recursos en su actividad económico- productiva

Su cálculo se efectúa de forma siguiente:

Las partidas del consumo material se obtienen por:

- La multiplicación de la norma bruta de cada tipo de material por sus precios correspondientes, ofreciendo el costo de cada material por unidad de producto, cuya suma permitirá asociarlo a la partida de consumo material definida, o sea, materiales fundamentales.

Las partidas de salarios se determinan por:

- La multiplicación de las normas de tiempo por las tarifas horarias correspondientes de las diferentes operaciones de trabajo que se contemplan en la fabricación del producto y cuyo resultado expresa el costo de salario básico por unidad de producto. La existencia de conceptos de pagos adicionales cuyo comportamiento de sus gastos responde al carácter directo y variable seguirá similar tratamiento e inclusión como salario básico.

- Se incluirán los porcentos establecidos de salario complementario y seguridad social a las tarifas horarias del salario básico y total, respectivamente, obteniendo sus tarifas correspondientes, las que se multiplican por las normas de tiempo empleadas en el cálculo del salario básico y de esta forma se obtienen los costos unitarios.

De ambos conceptos, si desean mostrarse explícitamente en la ficha de costo, en caso de incluirse dentro de una misma partida, se adicionan sus cifras al costo unitario planificado de la partida de salario designada.

Partidas Indirectas:

Los gastos que incluyen estas partidas no están asociados a la producción, como es el caso de los materiales auxiliares, combustible, energía, salarios de los trabajadores no vinculados directamente a la producción, entre otros. Esta característica hace necesario que al elaborarse más de un producto se tenga que establecer tasas o cuotas de aplicación para cargar a cada producto la proporción de las partidas indirectas que le corresponde.

La determinación de la tasa o cuota de aplicación a incluir en la ficha de costo planificado, es predeterminada, mediante:

- La relación entre el importe presupuestado de la partida indirecta con la base seleccionada (generalmente vinculada al trabajo, o sea, costo de la mano de obra directa u horas trabajadas).

Lo antes expuesto hace que sea necesario:

1. Elaborar los presupuestos de gastos indirectos referidos estos a todos aquellos gastos que se estiman para las áreas de servicios de producciones auxiliares, de dirección e incluso dentro de las áreas productivas básicas no asociadas directamente a su producción.
2. Efectuar la distribución secundaria de los gastos indirectos presupuestados, aplicando el método que se considere conveniente, así como la selección de la base para el prorrateo de los gastos y el establecimiento del orden de distribución más lógico. En este sentido debe existir una correspondencia en la selección de estos aspectos y los procedimientos de la distribución de los gastos reales, pues precisamente así resultarán comparables las cifras de costos planificados y reales obtenidas para las

partidas indirectas. El resultado final de la distribución secundaria ofrece las cifras presupuestadas de las partidas indirectas que se conforman.

3. Calcular la tasa de aplicación de cada partida indirecta. La obtención del costo de las partidas indirectas por unidad de producto se efectúa por la multiplicación de la tasa de aplicación predeterminada de cada partida correspondiente por la base unitaria seleccionada.

4. El costo unitario total de cada producto obtendrá mediante la suma de los costos unitarios seleccionados

Para la correcta formación de precios es necesaria la elaboración de la Ficha de Costo Base, siendo una condición imprescindible su actualización periódica, cada vez que cambien las condiciones que le dieron origen.

Desde el punto de vista técnico existe una diferencia entre la ficha de costos y la ficha de precios. La ficha de costos unitaria refleja los costos directos e indirectos para una unidad de producción determinada, si a estos elementos le son añadidos los gastos de distribución y venta, los generales y de administración y otros, se conforma la ficha de precios, debido a que no solo hay costos, sino también gastos que se han adicionado. La ficha de precio contiene, asimismo, las utilidades establecidas al respecto.

El término de ficha de precios no aparece en la bibliografía que aborda la contabilidad de costos, este es un concepto que ha surgido en el contexto empresarial cubano. Internacionalmente, los precios son formados por el método de la correlación con los mercados, que parte del reconocimiento de que las economías están inmersas en el proceso de globalización y por tanto sus producciones requieren como condición primera la comparación para poder determinar los precios. El éxito del método está en que se aplique a la actividad económica, en la cual la competencia entre los productores favorezca a la reducción de los gastos y de los precios.

En general, para definir la Ficha de Costos Base a utilizar deben considerarse los siguientes aspectos:

- Se realizará su cálculo y desagregación sobre la base de la Norma Específica No. 12 Contabilidad de Gestión.

- Partir para su elaboración de normas de consumo y de trabajo económicamente fundamentadas. En los casos que ello sea imposible, provisionalmente hasta que se elaboren dichas normas.
- Considerar los costos reales depurados deduciendo los gastos excesivos en el uso de recursos materiales, humanos y financieros, así como todo gasto que no esté vinculado realmente a la producción de que se trate.
- El por ciento que se asume de utilización de las capacidades, debe corresponderse con una explotación adecuada. Esto es, deben identificarse los llamados “costos por su actividad” y deducirse de la Ficha de Costos Base para formar precios, lo que significa si es necesario reducción de otros gastos directos y de los gastos indirectos.

La ficha de costo base para formar precios se realiza tomando un período determinado y los anteriores a este para ver el comportamiento de los elementos e indicadores que intervienen en la misma. Para formar la ficha de costo real para formar precios se deberán tomar los datos reales en los que se ha incurrido en el período que se desea calcular.

Un buen análisis del proceso y las fichas de costo, permite descubrir posibles desvíos de recursos, ocultos en una ficha irreal, viciada por normas de consumo desactualizadas, o sobredimensionadas, y desenmascarar métodos de encubrimiento perfeccionados durante años.

Por ello es extremadamente necesario dominar el proceso productivo, pues en la elaboración de una ficha de costo de un producto convergen diferentes áreas claves de una entidad.

Al revisar una ficha de costo hay aspectos no pueden obviarse.

Se debe realizar primeramente una investigación sobre el precio del producto a comercializar.

Es importante determinar si existe un Comité de Precios, compuesto por los diferentes directores de las áreas claves, y presidida por el director general; porque representa un método efectivo, mayoristas descentralizados para la organización y control del trabajo realizado, y la conformación del expediente de certificación de precios para cada producto comercializado, establecido en la Resolución 256/2020 del MFP, para verificar

la presentación de los diferentes precios del surtido, de acuerdo con las características de cada unidad productora, así como la ficha predeterminada como base para aplicar el índice de crecimiento a la media de la clase del producto, que se define con la certificación del precio empresa máximo que marca el mayor peso de las ventas en físico, e identificar las facturas que lo sustentan.

Al mismo tiempo, revisar que se cumpla con la superioridad del precio minorista sobre el mayorista, y de no ser así, las causas que origina esta situación adversa. Entendiéndose como punto de partida el análisis del índice de crecimiento establecido, para el precio mayorista del producto a comercializar y de las materias primas y materiales fundamentales que intervienen en el proceso productivo, y como consecuencia de los resultados, analizar la ficha de costo.

Partiendo del precio de un producto hacia su base de concepción, se debe analizar la ficha para determinar el precio por los conceptos de gastos predeterminados, la cual se subdivide en tres grandes grupos:

- Las Materias Primas y Materiales
- La mano de obra directa.
- Los gastos asociados a la producción.

Para poder analizar la ficha, es conveniente fragmentar el objetivo desde lo general hacia lo específico. Tener dominio del proceso en cuestión permitirá emitir un criterio certero, con un mínimo de riesgo a equivocaciones.

Es necesario, definir si los gastos indirectos son superiores a los directos, o qué por ciento representa los primeros de los segundos, para poder establecer si existe equilibrio en el proceso. Esto se puede observar desde la ficha elaborada para determinar el precio del producto o servicio.

Otro aspecto a tener en cuenta es si los gastos que se reflejan en la ficha, son expuestos en la misma unidad de medida en que se comercializa la producción resultante. Por ejemplo, un producto se puede producir y comercializar en unidades físicas (u), y ser controlada como producción terminada en m², porque una unidad no representa un número entero de metros cuadrados.

Por lo tanto, antes de comenzar a analizar su ficha, deberá cerciorarse de su cálculo, de acuerdo con la unidad de medida establecida para la comercialización del producto y

su equivalente en unidades de producción —ej. Una unidad física del producto X = 1.98 m²; la ficha debe reflejar cuánto cuesta producir 1 m² que multiplicado por 1.98 m² dará cuánto cuesta producir una unidad física del producto X, y con ello la ficha de precio deberá reflejar el precio del producto X que es como se vende en el mercado, en unidades.

Una vez definida la estructura porcentual entre gastos directos e indirectos, se establecen las causas y condiciones de su composición y en qué medida se pueden reducir para ganar en eficiencia. En este punto es imprescindible tener como referencia el coeficiente total establecido en la entidad para los gastos indirectos.

En ellos se puede delimitar: la depreciación, otros gastos por mantenimientos y reparaciones, el consumo de los portadores energéticos, la ropa y calzado de los trabajadores indirectos y los alimentos. Existen gastos que pueden ser disminuidos como son el combustible y lubricante y la energía eléctrica, también los gastos de mantenimientos y reparaciones.

Respecto a la fuerza de trabajo se debe analizar el desglose de los gastos de salario de los obreros de la producción y los servicios. En este modelo prediseñado se establece la categoría ocupacional, el grupo escala, la cantidad de obreros, su norma de tiempo que multiplicada por la tarifa salarial establecida se obtiene el importe de salario básico, el cual se incorpora a la ficha como gasto de salario, de conjunto con las vacaciones, contribución a la seguridad social, impuesto fuerza de trabajo entre otros indicadores definidos.

Sobre este aspecto es recomendable consultar con el especialista de capital humano, para conocer cómo se establecieron las normas de tiempo para los trabajadores directos, es decir, en qué base histórica se apoyó para determinar el índice real en el aprovechamiento de la jornada laboral.

De todo indicador debe ser verificada su base de cálculo.

Respecto al grupo escala recientemente actualizado, es fácil identificar su veracidad; sin embargo, tanto la tarifa salarial como la norma de tiempo deberán ser comprobadas, y tener en cuenta los procedimientos establecidos en el departamento de capital humano de cada entidad.

Nuevamente interviene la unidad de medida del producto, porque por lo general, el trabajador directo a la producción identifica su salario, según las cantidades en unidades físicas que produjo, y ello es determinante para emitir un criterio acertado sobre la norma de tiempo, que deberá estar en correspondencia con esta realidad, así como la incidencia de la obsolescencia tecnológica en el desempeño del operario, por los paros industriales no planificados, ya sean prolongados o intermitentes, más aún si el proceso productivo es continuo.

Uno de los aspectos más importantes para analizar fichas de costo de un producto, radica en la norma de consumo de las materias primas y materiales fundamentales.

Para ello, se debe revisar la desagregación de los insumos fundamentales en la producción. Es importante en este momento tener claro la composición del producto por materia prima utilizada, cuáles pueden ser sustituidas o si son importadas; cuál es su ciclo de reaprovisionamiento y cómo la entidad garantiza que se cumpla con este; si existen factores internos o externos que inciden en la no obtención oportuna de la materia prima y, si debido a ello ha sido necesario alterar la composición del producto para realizar una producción con parámetros de calidad aceptables, aunque no óptimos.

Si esto ha ocurrido estaremos en presencia de una ficha de costo predeterminada para casos excepcionales y una ficha de costo estimada, para cuando se tenga el 100 por ciento de la composición del producto en cuanto a la materia prima requerida; que es una práctica de la actividad, basada en los costos predeterminados, estimados y su planificación, que se exponen en la Resolución 935/2018 MFP Norma Específica de Contabilidad No. 12 “Contabilidad de Gestión” (NEC No. 12).

Es importante que el especialista de producción certifique la composición del producto por materia prima, para establecer su repercusión en la calidad del producto final y su exposición porcentual en la ficha. Esto permitirá delimitar responsabilidades en el proceso. Cada ficha de costo cuenta con la desagregación de los insumos fundamentales.

Como se puede apreciar, aunque la ficha de costo se confecciona en el área económica, para elaborarla es necesario que se interrelacionen varias áreas claves de la entidad: capital humano, área técnica, calidad, producción, energética y

mantenimiento, pues responde al resumen de un proceso que tributará a un beneficio común, que son los ingresos. Todas estas áreas representan diferentes fuentes de información.

Cada vez que se realice el análisis de una ficha de costos, pueden surgir situaciones totalmente nuevas, porque depende del proceso productivo revisado, el escenario económico existente y la respuesta a dicho escenario. Por lo tanto, hay que realizar una revisión exhaustiva de los insumos expuestos en la ficha y solicitar respuestas a las interrogantes que surjan de esta revisión.

Respecto a las normas de consumo de los insumos fundamentales y los precios definidos en cada caso, es importante señalar lo siguiente: Para poder emitir un criterio se recomienda, primeramente, solicitar las normas de consumo establecidas y aprobadas por el máximo representante de la entidad, que a su vez deben estar sustentadas en una certificación emitida por la entidad facultada para ello, lo cual permitirá tener la certeza que se está realizando un análisis sobre una base confiable.

La obsolescencia tecnológica de nuestras industrias son un factor determinante en los incumplimientos de los planes productivos debido a las paralizaciones, por lo que cada vez son más frecuentes los mantenimientos en los equipos tecnológicos. Esta problemática incide en las normas de consumo. Es imposible que un equipo tecnológico de más de diez o veinte años, mantenga los índices del fabricante. Si la ficha de costo refleja estas normas invariables, entonces evidentemente no está mostrando la realidad del proceso, lo cual conlleva al encubrimiento del desvío o ineficiencias del mismo.

Respecto al precio de las materias primas y materiales fundamentales, si la materia prima que participa en un proceso productivo, se consideró como producto terminado de otro, el análisis similar para la determinación de su precio, pudo haberse definido de manera centralizada o descentralizada.

Esto quiere decir que en la ficha de costo en la que ese producto se presenta como materia prima, su precio puede tener o no límites para su negociación con los proveedores. Por ello, es imprescindible delimitar aquellas materias primas, cuyos precios no pueden negociarse, y en qué legislación se establecen para evaluar la actualización de la ficha.

Además, en estos casos un mejor resultado se obtiene cuando se utilizan los recursos con mayor eficiencia y en ello incide, directamente, la norma de consumo definida.

Cuando los precios de las materias primas y servicios fueron negociados con los proveedores, se debe indagar cómo se llevó a cabo el proceso de contratación en el establecimiento de un precio justo para ambas partes.

Es válido recordar que el precio que se muestra en una ficha de costo no es necesariamente el precio pactado según contrato, por lo que deberá recalcularse las bases de cálculo, porque de lo contrario no se podrá determinar si el precio reflejado en la ficha es el correcto, de acuerdo con la unidad de medida de producción establecida.

1.4 Caracterización de la empresa.

La UEB Combinado Cárnico “Felipe Fuentes Fernández”, perteneciente a la Empresa Cárnica de Holguín, está ubicada en Calle Eduardo Pérez No: 54 % 42 y circunvalación. La empresa fue constituida mediante Resolución No. 388/1976, así como su objeto social fue modificado por la Resolución No. 18/2014 del Ministerio de Economía y Planificación en lo adelante MEP, siendo su función fundamental: producir y comercializar carnes y sus derivados, grasas, así como subproductos del proceso productivo. Comercializar soya texturizada, materias primas y otros insumos del proceso productivo y productos cárnicos.

Se dedica al sacrificio de ganado vacuno y porcino, así como la producción de Mortadella Novel, Picadillo Condimentado y otros productos destinados al consumo social, obteniendo sus carnes y subproductos comestibles y no comestibles para insumirlos en la producción propia, así como suministrarles materias primas cárnicas a los demás establecimientos de la Empresa. Produce y distribuye productos cárnicos para la canasta básica, consumo social y para el mercado en divisa.

Misión: "Contribuir con el esfuerzo de todos los trabajadores a la alimentación del pueblo, a partir de la producción y comercialización de carnes frescas de res y cerdo y otros productos cárnicos elaborados, tanto en divisa como en moneda nacional con calidad y oportunidad".

Visión: "Somos una empresa competitiva, con elevado desarrollo de su capital humano y alto reconocimiento social, cuyo liderazgo traspasa la frontera del territorio oriental cubano".

Ejecuta más del sesenta por ciento de la actividad económica de la Empresa, radicada en el municipio de Holguín, cuenta con aproximadamente un millón de m² de superficie donde se encuentran sus instalaciones industriales, Incluye las áreas de Matadero, Empacadora (contempla la merienda escolar), Planta de Harina Animal, Mantenimiento Fabril y Automotor, Laboratorio, Almacén Central, Distribución y Entrega, así como la prestación de servicios de elaboración de alimentos para los trabajadores de 4 unidades y la oficina central.

Cuenta con un laboratorio equipado con alta tecnología, para garantizar la calidad de todos los productos, certificado por el Centro Nacional de Inspección a la Calidad (CNICA) de la Industria Alimentaria. Esta UEB representa el 56% de la producción actual de la empresa.

La UEB cuenta con nueve centros de costo:

<u>Código</u>	<u>Descripción del Centro de Costo</u>
1001	Sacrificio de Ganado Vacuno
1002	Sacrificio de Ganado Porcino
1003	Subproductos y Calibración
1004	Deshuese
1005	Seccionado
1006	Empaque para el Turismo (se costeaba por Nevera Insumo)
1007	Producción para Embutido
1008	Producción Masa, Grasa y Croqueta
1009	Planta Harina Animal

1.4.1 Proceso Tecnológico.

El proceso tecnológico en la industria cárnica, se divide en varios departamentos o centros de costos que se caracterizan por la producción continua, donde se aplicará para la obtención del costo real el sistema de costo por proceso, y en el caso del sacrificio de ganado vacuno y porcino y el deshuese y seccionado de los mismos, se aplicará la variante de costo del producto principal o costo de producción conjunta.

La UEB incluye los sacrificios (de vacunos y cerdos) y la manufactura de productos cárnicos (Ver anexo 2).

Sacrificio de Ganado Vacuno. El proceso comienza con la recepción del ganado proveniente de las empresas pecuarias, que permanecen en los corrales no menos de 24 horas. De ahí al cepo donde se aturden o insensibilizan, posteriormente pasan al salón de matanzas, donde se duchan y se procede al desangre, deshuese, evisceración y bandeo, procediéndose al envío de los productos y subproductos a los distintos departamentos o centro de costos donde continuarán otros procesos. La sangre y una parte de las vísceras y los aprovechamientos comestibles industriales irán para la empacadora, la otra parte de las vísceras para la distribución, y la carne en bandas (canales) para el deshuese, donde se obtendrá la carne de res deshuesada que irá una parte para la distribución y la otra para la empacadora, además de efectuarse transferencias de carnes para la UEB Producciones Especiales.

Sacrificio de Ganado Porcino. El proceso comienza con la recepción de los cerdos provenientes de las empresas porcinas, debiendo permanecer en los corrales no menos de 24 horas. Del corral pasan a las duchas y de ésta al salón de matanzas donde el cerdo se aturde, se iza, se le da la puñalada y se recoge la sangre, pasando a continuación al tanque de escaldado y de ahí a la depiladora, al salir de ésta se repasa y se le cortan las patas y la cabeza, se víscera, se deschupona y se bandea, enviando los distintos productos y subproductos a otras áreas donde continuarán otros procesos, como las vísceras que irán una parte a distribución y la otra igual que la sangre para la empacadora. Las bandas pasarán a las neveras para posteriormente una parte ir para la distribución y la otra para el seccionado y deshuese donde se obtendrá carne deshuesada y las distintas piezas que se traspasarán para la empacadora, para la producción de ahumados. Las patas y las cabezas irán para la distribución.

Las panzas y otras vísceras se vacían, limpian y lavan; los intestinos son clasificados, se limpian, se eliminan las mucosas y se salan; son empleados en la elaboración de embutidos o enviados a otras provincias para la exportación. Los que no clasifican para estos usos, son empleados para la alimentación animal. De la inspección del hígado se obtienen la bilis y los cálculos biliares; los cuales junto con el páncreas se venden para su utilización en la industria farmacéutica.

Lavado de vísceras: Requiere el uso de agua caliente para el lavado, escaldado, depilado, cocción de embutidos, etc.; la que se obtiene mediante calderas o de forma

artesanal empleando leña como combustible. El contenido y desechos de estómagos (rumen), en ocasiones se emplea para alimentación animal y en otras se desecha. Específicamente en el área de subproductos y calibración se procesan las tripas finas de res, ciego, entresijo, vejiga y las tripas finas de cerdo.

Después del faenado, las carnes se cortan, clasifican y preparan para distribución y despacho. Esto puede incluir empacado, lavado, enfriamiento o congelación.

Para el procesamiento de las carnes se utilizan varios departamentos productivos, distribuidos como sigue:

Área de deshuese: Posee un proceso conjunto debido a que es allí donde se deshuesan las carnes de res que posteriormente serán utilizadas para obtener los diversos productos finales y no es hasta el final de dicho proceso que emergen los productos por separado.

Área de seccionado: Posee un proceso conjunto debido a que es allí donde se deshuesan las carnes de cerdo.

Proceso industrial. Producción de Empacadora. El proceso comienza con la recepción, pesaje y dosificación de las materias primas, que provienen, las frescas, del sacrificio de ganado vacuno y porcino, del deshuese del ganado vacuno y del seccionado del ganado porcino, todo esto, tanto de la propia fábrica, como de otros mataderos. Posteriormente estas materias primas se someten a una serie de operaciones tecnológicas, que difieren en algo para cada tipo de carne en conserva que a continuación enumeramos.

Embutidos. El proceso productivo comprende las operaciones tecnológicas cocinado (en algunos productos), molinado, mezclado, maceración, velateo (en algunos productos), embutido y amarre, oreo, ahumado y horneado, duchado, atemperado y embalaje.

Otras Carnes. El proceso productivo comprende las operaciones tecnológicas cocinado, molinado, mezclado y cocinado, atemperado y embalaje.

En el área de inyección se inyectan las piezas de cerdo para hacer los ahumados.

En el salón de producción se elaboran todas las producciones de masas, picadillos y embutidos.

En el área de hornos se hornean los embutidos y los ahumados.

En el proceso de elaboración de cualquier producto cárnico se utilizan los condimentos, carnes y aditivos según las normas establecidas. Estas materias primas y aditivos se encuentran en los almacenes bien identificados y conservados, debiendo tener cada producto fecha de elaboración y vencimiento. Para el tratamiento de las materias primas se tienen en cuenta dos clasificaciones fundamentales:

Materias primas secas: Fundas, cordel, condimentos, aditivos, bolsas plásticas.

Como extensores se emplean la harina de soya, soya texturizada, harina de arroz, maíz, fécula de papa y otras.

Materias primas cárnicas: Carne de cerdo, carne de res, masa deshuesada mecánicamente (MDM) de pollo.

Planta de Harina. El proceso comienza con la recepción, pesaje y dosificación de las materias primas frescas que provienen del sacrificio del ganado vacuno y porcino y del deshuese de los mismos, tanto de la propia fábrica, como de los otros mataderos de la empresa. Posteriormente estas materias primas se someten a las operaciones tecnológicas recepción, dosificación, cocinado, decantado del sebo, prensado, atemperado, molinado y envase.

El proceso conjunto comienza en los departamentos de sacrificio de ganado vacuno y porcino. Al concluir el proceso conjunto, emergen las diferentes piezas de los animales procesados que constituyen materias primas para procesos siguientes o productos finales listos para la venta o el consumo, según se ha establecido en la entidad. Las bandas de res pasan directamente al área de deshuese.

Las canales o bandas de cerdo se envían a las neveras, para luego ser distribuidas al área de seccionado u otros destinos. Las tripas finas van al área de subproductos y calibración, donde se limpian y procesan.

Los elementos dispuestos para ser directamente ahumados pasan al área de inyección y posteriormente al horno, las materias primas destinadas a la elaboración de embutidos son transferidas al salón de producción donde se le agregan los demás componentes y se procesan antes de pasar al último punto de su transformación que es el horneado. Por su parte, las carnes destinadas a la elaboración de masas y picadillos que también son procesadas en el salón de producción, terminan allí su conversión a productos terminados listos para el consumo humano y otros elementos como huesos,

costillas y ternillas son directamente destinados a los comedores obreros y la venta a trabajadores. A la planta de Harina Animal se envían aquellas partes no aptas para el consumo humano, junto con los resultados de la limpieza de partes y vísceras, pellejos, sebo y otros.

Existen tres puntos de inspección en la producción con el objetivo de detectar cualquier anomalía que pueda presentar la materia prima o el producto final. Estos están ubicados al recepcionar los animales que llegan del matadero, al final del proceso de deshuese de las carnes y cuando están totalmente terminadas las producciones; momento en el que se toma una muestra que es conservada por espacio de tres días.

Limpieza y desinfección de maquinaria y lugares de trabajo. Se efectúa diariamente al finalizar la jornada. En los mataderos se utiliza hipoclorito de sodio con este fin.

1.4.2 Diagnóstico de la situación económica-financiera.

Los resultados económicos financieros muestran una situación desfavorable, ya que la producción física solo se cumplió al 63 por ciento, el Valor Agregado Bruto en 121%, causado por la disminución del gasto material y otros gastos monetarios, el costo por peso de venta al 105% dado los incumplimientos de las ventas por falta de materia prima y su encarecimiento que deterioran los costos, así como los Ingresos totales están por debajo de los gastos totales al 101 y 107 por ciento respectivamente, con una utilidad negativa de 19 392.4 mp, por lo que los gastos por peso de ingreso son superiores a los de ventas en 106 y 105 por ciento respectivamente.

Las materias primas cárnicas fundamentales para su producción en el año 2021 no fueron recibidas en su totalidad, lo que causa disminución de la producción, el de mayor incidencia: fue la carne de cerdo en bandas dejándose de producir el 68%, equivalente a 3 124.4 tn, así mismo las croquetas conformadas con 1 021.5 tn para el 51%, carnes en conservas 2 102.5 tn para el 27% y el de menor incidencia la carne de res deshuesada con 191.7 tn para el 7%.

En el 2021 las producciones físicas se cumplieron al 63% de un plan de 17 057.9 tn el real fue de 10 729.1tn, incumpléndose con 6 328.8 tn representativo del 37%, por tanto se manifiesta un deterioro moderado del plan causado fundamentalmente por las no entregas del ganado vacuno en 954.5 tn, la harina de trigo por 280.4 tn, soya texturizada 193.8 tn y soya H-20 130 tn; así mismo la no entrega de la carne de cerdo

por parte de Porcino influyó negativamente en las producciones de las carnes en conservas.

A partir de los cumplimientos reales del plan de producción física en el 2021 se conformó el plan de 2022, siendo significativa la disminución del plan en el indicador carne de cerdo en bandas a un 99% respecto al año anterior equivalente a 4 546.5 tn, con producciones de 2.1 tn mensuales, cantidad insuficiente en esta industria teniendo en cuenta la capacidad productiva instalada, así mismo se quedan por debajo de la capacidad los demás indicadores aunque en menor medida, disminuyéndose sus producciones en 39% para los embutidos de sangre equivalentes a 171.8 tn, las croquetas conformadas y en masas al 25% equivalentes a 500 tn, las carnes en conserva en 24% para 1 891.0 tn y el comportamiento más discreto es el de la carne de res deshuesada en un 10 por ciento igual a 280.6 tn disminuidas.

Por tanto, la capacidad productiva instalada está por debajo de su utilización en un 42 por ciento, incidiendo negativamente en el gasto de los portadores energéticos al no tener un respaldo productivo eficiente.

No se está aplicando el pago de las utilidades ya que la Empresa desde el mes de junio de 2021 presenta pérdidas, comportándose al cierre del referido año con un monto ascendente a \$19 392 130.96, siendo evaluado por la comisión del Ministerio de Economía y Planificación el financiamiento de \$7 133 123.00 de estas. En enero 2022 por la entrada deficiente de las materias primas mantienen el deterioro de sus indicadores con pérdidas sostenidas de \$2 400 488.74.

Las causas fundamentales de las pérdidas en año 2021 se concentran en los incumplimientos de las producciones físicas, la incidencia de precios según fichas y costos reales de los productos destinados a la canasta familiar con precios centralizados que no permiten revaluar las mismas a partir del precio de adquisición de las materias primas y otros gastos fundamentales como salarios de los trabajadores directos a la producción y portadores energéticos, así como la falta de MDM (importado) implica producir con Materia Prima con precios superiores (Carne de res) lo que encarece el proceso productivo) significando que solo por este concepto la pérdida asciende a 15 197.4 mp, de igual manera para los altos precios de Harina de trigo, harina de maíz y condimentos.

Para enero 2022 las causas se enmarcaron además en la nueva forma de contratación (productor a productor) que generó altos gastos generales y de administración en 519.5 mp por compra modelaje, el mantenimiento y reparación de transporte pagados a personas naturales, para efectuar las mismas.

Se muestrearon los tres productos más comercializados por la empresa en el periodo año 2021 y enero 2022, que tiene precios mayoristas descentralizados y que impactan en la población siendo: Morcilla Casera Ahumada; Jamonada Especial y Masa para Chorizo.

La entidad tiene implementado el sistema de costo por procesos y costo conjunto, los precios se forman por el método de gasto aplicando una normativa de utilidad de hasta el 8% sobre el costo total, que excluye los gastos generales y de administración, de distribución y ventas, gastos tributarios (impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo y contribución a la seguridad social) y los gastos financieros y con coeficiente máximo de gastos indirectos que para los cárnicos es 5.88 según Resolución 242/2017 MFP, sobre esta base la entidad aplica un 5.5084 de coeficiente manteniendo el por ciento de utilidad máximo establecido.

Aplica los precios de sus productos partir de la Resolución No. 153 del 2019 del Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria en los adelante GEIA, así mismo las fichas de costo confeccionadas están sobre la base del procedimiento efectuado por su grupo empresarial con fecha 27 de diciembre de 2017, según lo establecido en la Resolución No. 242/2017 del MFP.

El principal problema que la entidad presenta es el déficit de materias primas reduciéndose las producciones físicas, por lo que las que se están produciendo están encaminadas en su mayoría a la canasta familiar y los sectores priorizados, lo que se traduce en que los precios de los productos destinados a la canasta familiar son centralizados que con el déficit existe y la problemática para la adquisición de las materias primas no pueden formarse precio generando pérdidas.

En la revisión detallada de las fichas de costo en la UEB se comprueba existen deficiencias en la elaboración de las mismas al determinarse diferencias en los precios establecidos a partir de la aplicación de la Resolución 324/20 del MFP, que en su anexo

No. 1 establece los índices máximos de la media de la clase de actividad económica para los productos cárnicos con un máximo de 4.98.

En los tres productos las fichas presentaron problemas en los cálculos del salario en cuanto a la cantidad de trabajadores que participan en la producción revisándose para el caso de la jamonada y la masa de chorizo que se repetían los trabajadores al realizarlo por proceso y no por brigada de trabajo, así mismo en la morcilla participan más trabajadores de los calculados, detectándose además que el tiempo real en horas no está ajustada al proceso.

Conclusiones parciales.

1- La bibliografía revisada aportó ideas esenciales sobre los sistemas y procedimientos de Costo, así como las fichas de costo, las cuales permiten definir y proyectar el procedimiento deseado.

2- El diagnóstico realizado en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" permitió sentar las bases para encontrar las deficiencias existentes en la misma demostrando la necesidad de elaborar un procedimiento para la revisión de las fichas de costo base para formar precios que permita reflejar los costos adecuados.

CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA REVISAR LAS FICHAS DE COSTO PARA FORMAR PRECIOS EN LA UEB "FELIPE FUENTES FERNÁNDEZ" DE HOLGUÍN

Este capítulo contiene el procedimiento para revisar las fichas de costo para formar precios, como solución al problema profesional. El procedimiento tiene como objetivos:

1. Analizar los indicadores económicos de las entidades, sus indicadores de eficiencia y su incidencia en la determinación de los precios.
2. Concientizar en los equipos de dirección y gestión empresarial sobre la necesidad de la adecuada formación de precios sobre la base de criterios de eficiencia.
3. Realizar acciones de control–muestreo de precios mayoristas y minoristas, así como de enfrentamiento a las violaciones de las normas jurídicas en esta materia.

El procedimiento se divide en tres etapas y siete pasos:

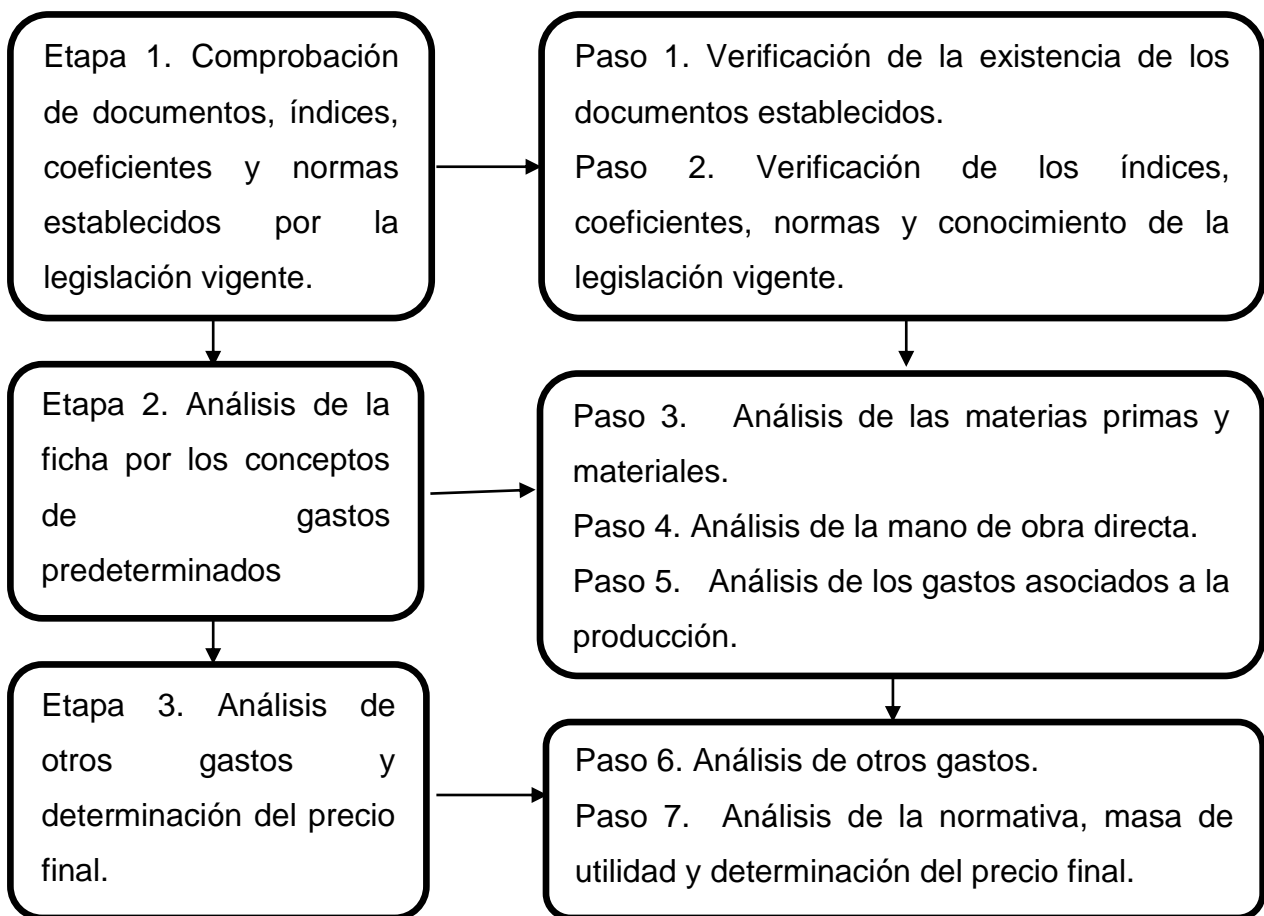


Fig. 1. Etapas y pasos del procedimiento.

Fuente: Elaboración propia

2.1 Etapa I. Comprobación de documentos, índices, coeficientes y normas establecidos por la legislación vigente.

Objetivo: verificar si existen los documentos necesarios para formar los precios, así como el empleo de los índices, coeficientes y normas establecidos por la legislación vigente.

2.1.1 Paso 1. Verificación de la existencia de los documentos establecidos.

En la entidad existe un Comité de Precios, compuesto por los diferentes directores de las áreas claves, y presidida por el director general.

En la entidad existe el expediente de certificación de precios y tarifas mayoristas y minoristas descentralizados, para verificar la presentación de los diferentes precios del surtido, así como la ficha predeterminada como base para aplicar el índice de crecimiento a la media de la clase del producto, que se define con la certificación del precio empresa máximo que marca el mayor peso de las ventas en físico; identificando las facturas que lo sustentan (Resolución 256/2020 del MFP).

Los precios se forman por el método de gastos según la metodología establecida, a raíz del ordenamiento monetario se elimina los subsidios y se forman nuevos precios de ventas, para aquellas producciones que no tienen precios centralizados.

Existen las fichas de costo actualizadas de los productos con precios descentralizados.

El protocolo de los contratos con sus clientes para el año 2019, un total de 20 contratos realizados en ese periodo, todos son de suministros a diferentes entidades del territorio, utilizándose este tipo de contrato ya que sus producciones han sido encaminadas casi en su totalidad al cumplimiento de los balances asignados por la Dirección de Economía y Planificación a la canasta familiar y a los sectores priorizados; salud y educación.

Para el año 2020 pactaron 106 contratos de estos solo uno de compra y venta efectuado a la empresa de Tenería para la venta de cueros.

En el 2021 se firmaron 151 contratos en su mayoría de suministros, solo 5 son de compra – venta.

2.1.2 Paso 2. Verificación de los coeficientes, índices y normas establecidas y conocimiento de la legislación vigente.

En la revisión detallada de sus fichas de costo, se comprueba existen deficiencias en la elaboración de las mismas al determinarse diferencias en los precios establecidos a partir de la aplicación de la Resolución 324/20 del MFP, que en su anexo No. 1 establece los índices máximos de la media de la clase de actividad económica para los productos cárnicos con un máximo de 4.98 y los referenciados en la investigación (Ver anexo 3).

La empresa ha estado aplicando la Resolución No.242/2017 del MFP para el Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria GEIA. En su anexo No. 2 Lista de coeficientes Máximos de Gastos Indirectos por actividad”, indica un Coeficiente Máximo de Gastos Indirectos para los productos cárnicos de 5.88.

Como se muestra en la ficha de costo referencial orientada por el MFP, el coeficiente del índice de gastos indirectos autorizado es de 1.5 y el margen de utilidad es del 8% sobre los costos y gastos totales, según indicaciones del MFP, determinándose que se puede valorar la disminución de los precios en \$2.3883 por kg de la Morcilla Casera, la Jamonada Especial en \$1.4405 y la Masa para Chorizo F-2 por 0.1063 por kg, siendo moderadas estas disminuciones, verificándose que su mayor incidencia está en la aplicación de los índices de la clase, aspecto necesario para la entidad porque le permite paliar las pérdidas que hoy presentan teniendo en cuenta el déficit de la materia prima.

En el caso de los productos revisados con precios descentralizados cuando se le aplica lo establecido por la reevaluación aplicándole el 1.5 de los coeficientes de gastos y un 15 por ciento de las utilidades aceptables se determinan algunas diferencias provocadas fundamentalmente por la adquisición de la materia prima.

Para determinar los precios de los productos de la canasta básica no se le aplica el índice de la clase amparado por la Resolución 324/2020 del MFP por ser productos de la Canasta Familiar Normada con precios centralizados amparados por la Resolución 311/2020 del MFP, nomenclatura: precios mayoristas de los productos alimenticios como se puede observar y a manera de ejemplo a pesar que es un precio centralizado se aprecia un aumento entre 9 y 20 pesos por cada Kg (Ver anexo 4).

Con respecto a los otros productos que se venden a organismos están formadas por el índice de la clase amparado por la Resolución 324/2020 del MFP.

El producto Croqueta de carne tipo INIT se le vende a Comercio para la gastronomía y tiene precio centralizado amparada por la Resolución 311/2020 del MFP, nomenclatura: precios mayoristas de los productos alimenticios, como se puede observar y a manera de ejemplo a pesar que es un precio centralizado se aprecia un aumento de 4.8503 pesos por cada Kg (Ver Anexo 5).

Se pudo comprobar que una de las causas fundamentales del incremento de precios mayoristas es el incremento de precio de la materia prima, fundamentalmente la Harina de Trigo, la tonelada \$9 739.00, que es utilizada en la mayoría de los procesos.

En las fichas de costos planificadas de la entidad, su coeficiente es de 5.50 aplicando una normativa de utilidad de hasta el ocho por ciento (8%) sobre el costo total, que excluye a los gastos generales y de administración, de distribución y venta, los gastos tributarios (impuesto por la Utilización de la fuerza de trabajo y Contribución a la Seguridad Social) y los gastos financieros y un coeficiente máximo de gastos indirectos de un 5.88, la cual se modifica en la Resolución 324/2020 del MFP.

En la revisión de la ficha de costo referencial orientada por el MFP, el coeficiente del índice de gastos indirectos autorizado es de 1.5 y el margen de utilidad es de 15% sobre los costos totales.

Se revisaron los contratos con los principales clientes que son las empresas de Comercio y Gastronomía del territorio, así como otros, verificándose que en la Cláusula precio y formas de pago hace referencia a que sus precios mayoristas centralizados están sobre la base de la Resolución No. 311/2020, así mismo para los productos importados (salchicha, MDM, pollo y otros) se calcula por el precio de compra más una tasa de margen comercial establecida en la Resolución No. 313/2020 tasas máximas de margen comercial para todas las actividades de comercialización y la Resolución No. 324/2020 establece el tratamiento aplicar por todas las entidades a los precios mayoristas descentralizados en su artículo d1, evidenciando el cumplimiento de todas estas legislaciones y su actualización.

2.2 Etapa II. Análisis de la ficha por conceptos de gastos predeterminados.

Objetivo: analizar las fichas para determinar el precio por los conceptos de gastos predeterminados, la cual se subdivide en tres grupos: las Materias Primas y Materiales, Mano de Obra Directa y los Gastos Asociados a la Producción.

Es importante ratificar que, con independencia del método utilizado para determinar el precio mayorista, resulta imprescindible disponer del análisis de costos y gastos con criterio de eficiencia, para su reconocimiento en los precios y tarifas.

Se tomó como muestra los tres productos más comercializados por la empresa en el periodo año 2021 y enero 2022, que tiene precios mayoristas descentralizados y que impactan en la población siendo: Morcilla Casera Ahumada; Jamonada Especial y Masa para Chorizo.

2.2.1 Paso 3. Análisis de las materias primas y materiales.

La partida de costo Materias Primas y Materiales incluye los gastos de recursos materiales, comprados y producidos, empleados en la producción, identificables directamente con los productos o servicios prestados por la empresa.

Forman parte de la misma los gastos por concepto de recargos comerciales directamente identificables con el producto.

También se incluyen los gastos en artículos de completamiento o semielaborados, que requieran procesos complementarios para su terminación.

En análisis realizado a los precios mayoristas descentralizados de estos productos se pudo comprobar que una de las causas fundamentales de su incremento, es los precios de adquisición de las materias primas fundamentales que los conforman como: Harina de Trigo el valor de la tonelada actual es 9 739.00 pesos anteriormente era de 600.00 para un aumento de 9 139.0 pesos por tn representativo de 16.2 veces su valor de compra, los condimentos crecieron 2 veces su valor representativo de 47 750.00 pesos por tn, toda vez que de 46 850.00 se compra en la actualidad a 94 600.00, el MDM producto importado que su precio se recepcionaba al 1 x 1 en estos momentos es a 24.00 pesos la moneda de cambio vigente, para una diferencia de 29 761.46 pesos por tn ya que de 1 294.94 por tn anteriormente en la actualidad se adquiere a 31 056.40 pesos por tn y la Soya texturizada con un precio anterior de 1 068.59 a 26 833.00 pesos por tn, aumentando en 25 764.41 pesos por tn.

Significa que el real de entrada de estas materias primas disminuyó respecto a su plan de 2021 en: 71 por ciento para la Harina de Trigo, el MDM al 54 por ciento y la Soya en un 13 por ciento. En el año actual se planifica solamente de materias primas cárnicas como la carne de cerdo 25.2 tn correspondiendo a 2.1 tn por mes, cantidad no

representativa para cubrir todas las producciones de esta industria, teniendo en cuenta la capacidad instalada.

Las materias primas cárnicas fundamentales para la producción en el año 2021 no fueron recibidas en su totalidad, lo que causa disminución de la producción, el de mayor incidencia: la carne de cerdo en bandas dejándose de producir el 68 por ciento equivalente a 3 124.4 toneladas, así mismo las croquetas conformadas con 1 021.5 ton para el 51 por ciento, carnes en conservas 2 102.5 tn para el 27 por ciento y el de menor incidencia la carne de res deshuesada con 191.7 tn para el siete (7) por ciento.

En el 2021 las producciones físicas se cumplieron al 63 por ciento de un plan de 17 057.9 tn el real fue de 10 729.1tn, incumpléndose con 6 328.8 tn representativo del 37 por ciento, por tanto se manifiesta un deterioro moderado del plan causado fundamentalmente por las no entregas del ganado vacuno en 954.5 tn, la harina de trigo por 280.4 tn, soya texturizada 193.8 tn y soya H-20 130 tn; así mismo la no entrega de la carne de cerdo por parte de Porcino influyó negativamente en las producciones de las carnes en conservas.

Otras de las causas identificadas que se generan altos gastos por portadores energéticos a partir de la capacidad productiva instalada, teniendo en cuenta que con la disminución de las materias primas no se cumplen con las producciones planificadas.

Tienen pactados 11 contratos económicos con trabajadores por cuenta propia en lo adelante TCP para la impresión de documentos, alquiler de transportación, reparaciones automovilistas y piezas automotores, 4 con productores individuales de ganado porcino para la adquisición de este importante renglón para la industria que desarrollan y un contrato con una cooperativa no agropecuaria para la adquisición de los condimentos naturales que utilizan como materia prima en los diferentes procesos productivos, realizando los procedimientos establecidos para la contratación.

A continuación, se presentan los insumos fundamentales para los productos seleccionados:

CÓDIGO DEL PRODUCTO : 138.4.04.0024		DESCRIPCION DEL PROD.: MORTADELLA NOVEL F 24				
UNIDAD DE MEDIDA: TN		CANTIDADES FISICAS A PRODUCIR:				
CÓDIGO	PRODUCTOS	UM		NORMA DE CONSUMO	COSTO UNITARIO	IMPORTE TOTAL
	TOTAL DE GASTO MATERIAL		% Fórmula			46391.64
	MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					46212.2076
	Carne de res deshuesada Primera	tn	30.00	0.306122	89157.11	27292.9929
	Carne de res deshuesada Segunda	tn	30.00	0.306122	51778.26	15850.4878
	Sazonador Mortadella	tn	0.35	0.003571	84733.00	302.6179
	Harina de trigo	tn	15.00	0.153061	9739.00	1490.6633
	Sal común	tn	1.80	0.018367	6371.48	117.0272
	Sal de cura	tn	0.25	0.002551	1543.28	3.9369
	Humo líquido	tn	0.04	0.000408	95671.3	39.0495
	Agua	tn	22.56	0.230204	10.000	2.3020
	Total Mezcla		100.00			
	Merma		2.00			
	Producto Terminado		98.00			
	tripa novel	u		222.00	4.8246	1071.0612
	cordel de algodón	kg		0.30	140.23	42.069
	Sub total					
	Combustibles	tn		0.011	11274.17	124.0159
	Energía Eléctrica	kw		3	3.424	10.2720
	Agua	m3		4.161	10.85	45.1469
	Sub total Combustibles					179.4347

Tabla 1. Desagregación de los insumos fundamentales Mortadella Novel.

CÓDIGO DEL PRODUCTO : 138.4.04.0024		DESCRIPCION DEL PRODUCTO: PICADILLO CONDIMENTADO				
UNIDAD DE MEDIDA: TN		CANTIDADES FISICAS A PRODUCIR:				
CÓDIGO	PRODUCTOS	UM		NORMA DE CONSUMO	COSTO UNITARIO	IMPORTE TOTAL
	TOTAL DE GASTO MATERIAL		% Fórmula			34361.2473
	MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					34181.8125
	carne res Segunda	tn	55.00	0.561224	51778.26	29059.2298
	Harina Soya Text.	tn	13.00	0.132653	26833.80	3559.5857
	Preparado Picadillo	tn	1.500	0.015306	79727.78	1220.3232
	Sal Común fina	tn	1.800	0.018367	6371.48	117.0272
	Agua	tn	28.500	0.290816	10.00	2.9082
	Sal Curar	tn	0.2	0.002041	1543.28	3.1495
	Total Mezcla		100.00	1.020408		
	Merma		2.00	0.020408		
	Producto Terminado		98.00	1.000000		
	Bolsas nylon	u		100	1.775	177.5200
	Cordel de algodón	kg		0.3	140.230	42.0690
	Sub total					
	Combustibles	tn		0.011	11274.17	124.0159
	Energía Eléctrica	kw		3	3.424	10.2720
	Agua	m3		4.161	10.85	45.1469
	Sub total Combustibles					179.4347

Tabla 2. Desagregación de los insumos fundamentales Picadillo Condimentado.

CÓDIGO DEL PRODUCTO : 138.4.04.0024		DESCRIPCION DEL PROD.: MORCILLA CASERA				
UNIDAD DE MEDIDA: TN		CANTIDADES FISICAS A PRODUCIR:				
CÓDIGO	PRODUCTOS	UM		NORMA DE CONSUMO	COSTO UNITARIO	IMPORTE TOTAL
	TOTAL DE GASTO MATERIAL		% Fórmula			9393.6893
	MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					9214.2545
	Sangre fresca	tn	50.00	0.588235	2286.82	1345.1859
	Grasa de Cerdo	tn	10.00	0.117647	11541.11	1357.7778
	sub producto cárnico	tn	20.00	0.235294	1650.00	388.2353
	soya texturizada	tn	6.30	0.074118	26833.80	1988.8581
	Harina de trigo	tn	10.00	0.117647	9739.00	1145.7647
	Sal común	tn	1.00	0.011765	6371.48	74.9586
	sal cura	tn	0.20	0.002353	1543.28	3.6312
	Condimento Natural	tn	2.50	0.029412	94600.00	2782.3529
	Total Mezcla		100.00	1.176471		
	Merma		15.00	0.176471		
	Producto Terminado		85.00	1.000000		
	Cordel de algodón	kg		0.5	140.230	70.1150
	tripa fina res -35/38	u		75.00	0.76500	57.3750
	Sub total					
	Combustibles	tn		0.011	11274.17	124.0159
	Energía Eléctrica	kw		3	3.424	10.2720
	Agua	m3		4.161	10.85	45.1469
	Sub total Combustibles					179.4347

Tabla 3. Desagregación de los insumos fundamentales Morcilla Casera.

CÓDIGO DEL PRODUCTO : 138.4.04.0024		DESCRIPCION DEL PROD.: JAMONADA ESPECIAL				
UNIDAD DE MEDIDA: TN		CANTIDADES FISICAS A PRODUCIR:				
CÓDIGO	PRODUCTOS	UM		NORMA DE CONSUMO	COSTO UNITARIO	IMPORTE TOTAL
	TOTAL DE GASTO MATERIAL		Fórmula			108475.2299
	MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					108295.7952
	Carne Cerdo Deshuesada	tn	59.00	0.602041	135540.01	81600.6182
	Carne de Res	tn	25.50	0.260204	89157.11	23199.0448
	Tripolisfosfato	tn	0.25	0.002551	69770.00	177.9847
	Sal de cura	tn	0.25	0.002551	1543.28	3.9369
	Hielo	tn	5.70	0.058163	10.00	0.5816
	Harina de trigo	tn	3.00	0.030612	9739.00	298.1327
	Sal común	tn	1.80	0.018367	6371.48	117.0272
	grasa de cerdo		4.50	0.045918	11541.11	529.9490
	Total Mezcla		100.00	1.020408		
	Merma		2.00	0.020408		
	Producto Terminado		98.00	1.000000		
	Cordel de algodón	Kg		0.500	140.23	70.1150
	Carbón	Kg		0.300	5000.000	1500.0000
	tripa merma cero120mm	u		222.0000	3.5886	796.6703
	Pegatinas	u		222.0000	0.007815	1.7350
	Sub total					
	Combustibles	tn		0.011	11274.17	124.0159
	Energía Eléctrica	kw		3	3.424	10.2720
	Agua	m3		4.161	10.85	45.1469
	Sub total Combustibles					179.4347

Tabla 4. Desagregación de los insumos fundamentales Jamonada Especial.

CÓDIGO DEL PRODUCTO : 138.4.04.0024		MASA PARA CHORIZOS				
UNIDAD DE MEDIDA: TN		CANTIDADES FÍSICAS A PRODUCIR:				
CÓDIGO	PRODUCTOS	UM		NORMA DE CONSUMO	COSTO UNITARIO	IMPORTE TOTAL
	TOTAL DE GASTO MATERIAL		% Fórmula			47457.7078
	MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					47278.2731
	Carne Res II	tn	8.750	0.089286	51778.26	4623.0593
	Harina Soya Text.	tn	10.000	0.102041	25546.00	2606.7347
	Carne de cerdo	tn	10.000	0.102041	135540.00	13830.6122
	mdm	tn	30.250	0.308673	31056.40	9586.2867
	Hielo	tn	19.950	0.203571	10.00	2.0357
	Preparado chorizo	tn	4.000	0.040816	64306.20	2624.7429
	Sal común Fina	tn	1.800	0.018367	6371.48	117.0272
	Carne Res I	tn	15.000	0.153061	89157.11	13646.4964
	Sal de cura		0.25	0.002551	1543.28	3.9369
	Total Mezcla		100.00	1.020408		
	Merma		2.00	0.020408		
	Producto Terminado		98.00	1.000000		
	bolsa de Nylon	mu		110.00	1.7752	195.2720
	Cordel de algodón	kg		0.30	140.23	42.0690
	Sub total					
	Combustibles	tn		0.011	11274.17	124.0159
	Energía Eléctrica	kw		3	3.424	10.2720
	Agua	m3		4.161	10.85	45.1469
	Sub total Combustibles					179.4347

Tabla 5. Desagregación de los insumos fundamentales Masa para Chorizos.

CÓDIGO DEL PRODUCTO : 138.4.04.0024		DESCRIPCION DEL PROD.: CROQUETA TIPO INIT				
UNIDAD DE MEDIDA: TN		CANTIDADES FISICAS A PRODUCIR:				
CÓDIGO	PRODUCTOS	UM		NORMA DE CONSUMO	COSTO UNITARIO	IMPORTE TOTAL
	TOTAL DE GASTO MATERIAL		% Fórmula			22753.9813
	MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES					22574.5465
	Carne deshuesada res promedio	tn	16.000	0.192771	70467.69	13584.1327
	Grasa de Cerdo	tn	16.000	0.192771	11541.11	2224.7925
	Recorte de res	tn	0.000	0.000000	0.00	0.0000
	Ajo Deshidratado	tn	0.410	0.004940	86620.00	427.8819
	Pimienta Negra	tn	0.060	0.000723	102680.00	74.2265
	Nuez Moscada	tn	0.060	0.000723	167160.00	120.8386
	Sal Común	tn	1.000	0.012048	6371.48	76.7648
	Agua	tn	34.345	0.413795	10.00	4.1380
	Sal de Curar	tn	0.125	0.001506	1543.28	2.3242
	Harina de trigo	tn	32.000	0.385542	9739.00	3754.7952
	Total Mezcla		100.00	1.204819		
	Merma		17.00	0.204819		
	Producto Terminado		83.00	1.000000		
	Papel Separador	mu		12.6	28.3216	356.8522
	Harina de trigo	tn		0.2	9739.000	1947.8000
	Sub total					
	Combustibles	tn		0.011	11274.17	124.0159
	Energía Eléctrica	kw		3	3.424	10.2720
	Agua	m3		4.161	10.85	45.1469
	Sub total Combustibles					179.4347

Tabla 6. Desagregación de los insumos fundamentales Croqueta tipo INIT.

Producto	Materia Prima, Materiales e Insumos directos	Total
Mortadella novel		46391.6423
	Insumos	46212.2076
	Combustible	124.0159
	Energía	10.2720
	Agua	45.1469
Picadillo condimentado		34361.2473
	Insumos	34181.8125
	Combustible	124.0159
	Energía	10.2720
	Agua	45.1469
Morcilla casera		9393.6893
	Insumos	9214.2545
	Combustible	124.0159
	Energía	10.2720
	Agua	45.1469
Jamonada especial		108475.2299
	Insumos	108295.7952
	Combustible	124.0159
	Energía	10.2720
	Agua	45.1469
Masa para chorizos		47457.7078
	Insumos	47278.2731
	Combustible	124.0159
	Energía	10.2720
	Agua	45.1469
Croqueta tipo INIT		22753.9813
	Insumos	22574.5465
	Combustible	124.0159
	Energía	10.2720
	Agua	45.1469

Tabla 7. Resumen de los insumos fundamentales para los productos seleccionados.

2.2.2 Paso 4. Análisis de los gastos de mano de obra directa.

Los gastos de mano de obra directa incluyen todos los gastos por conceptos de salarios, vacaciones acumuladas, directamente relacionados con el proceso productivo. También se incluyen las primas salariales, pagos por condiciones anormales, plus por antigüedad y otras obligaciones estatales, tales como, días feriados y otras reguladas por la legislación oficial vigente.

Dando seguimiento a las 43 medidas para el fortalecimiento de la empresa estatal socialista y la disminución de los niveles de actividad que han venido sucediendo en los últimos años, la entidad ha adoptado un grupo de medidas encaminadas a reducir los costos asociados al salario y que los mismos no vayan en detrimento de la eficiencia empresarial.

1. Se mantuvo en las condiciones actuales los sistemas de pago a destajo, permitiendo no pagar más de lo que se produce.
2. Se realiza programación diaria de la fuerza de trabajo.
3. En junio del año 2020 la empresa realiza un proceso de interrupción laboral, el que fue comunicado antes de su ejecución, al gobierno, PCC, Dirección Provincial de Trabajo y Grupo Empresarias de la Industria Alimentaria. Este proceso afectó 107 trabajadores, todos reubicados en diferentes entidades del territorio, garantizando no dejar ningún trabajador desamparado.
4. En el año 2021 se aprobó un proceso de disponibilidad donde se redujo 80 plazas, de ellas 27 plazas vacantes. De los 53 trabajadores declarados disponibles, se reubicaron 38, no aceptaron reubicación 3, causaron baja 12.

Como resultado de este proceso, la aplicación del destajo y las interrupciones aplicadas logramos cerrar al año 2021 con un promedio de trabajadores ascendente a 704 trabajadores para un 83% y el gasto de salario al 68% respecto al plan.

Se realiza en el presente año proceso de disponibilidad donde se racionalizan 94 plazas.

Como resultado de este proceso, la aplicación del destajo y las interrupciones aplicadas la empresa cerró el mes de enero del presente año con un promedio de trabajadores ascendente a 597, con una plantilla de 922 trabajadores, así mismo el gasto de salario cierra al 76%.

5. Se solicita además un nuevo proceso de disponibilidad que asciende a 212 trabajadores.

De los 710 trabajadores que queden aprobados en el año 2022, 139 son indirectos para un 19.6%

Se tienen en cuenta las nuevas medidas para fortalecer la Empresa Estatal Socialista en cuanto al salario:

1. Facultar al máximo órgano colegiado de la entidad aprobar el pago por distribución de utilidades a los trabajadores que han sido sancionados por indisciplina durante el año.

En el pago del 1er trimestre del año se facultó a la Directora General para la aprobación de autorizar el pago a los trabajadores que se encontraban sancionados a realizarle el pago siempre y cuando las indisciplinas no fueran graves.

2. Flexibilizar la utilización de los cargos técnicos establecidos en los calificadores.

Se implementan los mecanismos a partir del 1ro de enero de 2022, lograr flexibilizar la utilización de los cargos técnicos establecidos en los calificadores, estipulado en el Decreto 53. Se ha realizado preparación de este tema a los implicados.

3. Generalizar a todo el sistema empresarial el “pago por alto desempeño”.

Se actualizó el Reglamento que estipula el pago por alto desempeño. Sin embargo, no se cumple el requisito fundamental de generar utilidades para ello.

4. Permitir que los trabajadores jubilados sean contratados para ocupar igual cargo.

No se ha contratado ningún trabajador bajo este requisito. La entidad se encuentra en un proceso de disponibilidad no teniendo cobertura para contratar más personal.

En todos los procesos realizados se ha contado con el apoyo y conocimiento de la organización sindical, así como el gobierno y el partido en la provincia, garantizando el aseguramiento político necesario en esta difícil tarea.

Es necesario mencionar que todos estos procesos se realizan bajo el principio de la idoneidad demostrada con el asesoramiento de los comités de expertos y la organización sindical.

Estos procesos cuentan con la aprobación del Ministerio de Economía y Planificación y la conciliación con la Dirección de Trabajo Provincial.

Se solicitó la plantilla actualizada del personal que participa en la elaboración de los productos seleccionados, verificándose los salarios escala según lo establecido en la Resolución 29/2020 del MFP.

En los tres productos las fichas presentaron problemas en los cálculos del salario en cuanto a la cantidad de trabajadores que participan en la producción revisándose para el caso de la jamonada y la masa de chorizo que se repetían los trabajadores al realizarlo por proceso y no por brigada de trabajo, así mismo en la morcilla participan más trabajadores de los calculados, detectándose además que el tiempo real en horas no está ajustada al proceso, detallándose:

- Morcilla Casera Ahumada en la ficha realizada por la entidad refería 20 trabajadores y por Recursos Humanos se certificó que en este proceso participan 27, lo que le aumento el gasto de salario de 586.8678 a 892.3783 pesos en el cálculo de la ficha de costo referencial, aunque no incidió en aumentar su precio por aplicársele el máximo del índice de la clase.

- Jamonada Especial su ficha consideraba 30 trabajadores revisándose que realmente son 18, lo que muestra que se calculaban los salarios repetidos por consignarlo por proceso y no por producto, lo que redujo el gasto total del salario de 644.4081 a 478.6843 pesos, reflejando la disminución de su precio en la ficha de costo referencial.

- Masa para Chorizo de ocho trabajadores consignados en la ficha trabajan realmente en el proceso 16, detectándose además irregularidad en la norma de tiempo en horas para el caso del proceso de embutido refleja 6 horas siendo lo real 1.50 y en el nevero consideraban 24 horas siendo 1.50, disminuyéndose el gasto de salario de 882.1548 en 182.5070 pesos, por lo cual en el cálculo de la ficha de costo referencial disminuye en 0.1063 pesos de su precio mayorista significando que aunque esta disminución es moderada su mayor incidencia está en la aplicación del índice de la clase que para este calculan un índice de 4.30 veces.

A continuación, se muestra el gasto de salario de los obreros de la producción por productos:

Descripción del producto: MORTADELLA NOVEL Código: 138.4.04.0024 Cantidad de U.F. a producir:							
Descripción de las operaciones	Cantidad de trabajadores por operación	Categoría ocupacional	Grupo Escala	Salario/hora por categoría y grupo	Pagos adicionales (por hora)	Norma de tiempo (en horas)	Gasto de Salario
Organiza, dirige y supervisa	1	O	XIV	22.1888		4	88.7552
Molinado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Mezcladora	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Mezcladora	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Molinado desmenuzado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Embutir	1	O	IV	13.8467		1.7	23.5394
Amarran	1	O	IV	13.8467		1.7	23.5394
Amarran	1	O	IV	13.8467		1.7	23.5394
Ayudante de molino	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Ayudante de mezcladora	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Ayudante de mezcladora	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Preparador de condimentos	1	O	III	13.8467		0.6	8.3080
Envarar	1	O	III	12.6672		1.7	21.5342
Alimentar máquinas	1	O	III	12.6672		1.7	21.5342
Amarrar tripas	1	O	III	12.6672		1.7	21.5342
Ayudante de hornero	1	O	III	12.6672		1.7	21.5342
Acarrear producciones	1	O	III	12.6672		1.7	21.5342
Limpieza de los locales	1	O	I	12.1678		1.7	20.6853
Hornea	1	O	VI	15.1059		2.5	37.7648
Pesaje de todos los productos	1	T	XIV	17.8909		0.25	4.4727
Acarreo y Almacenaje	1	O	II	12.6925		0.25	3.1731
TOTAL	21						397.4815

Tabla 8. Gasto de salario de los obreros de la producción Mortadella Novel.

Descripción del producto: PICADILLO CONDIMENTADO Código: 138. Cant. U.F. a producir								
Descripción de las operaciones	Cantidad de trabajadores por operación	Categoría ocupacional	Grupo Escala	Salario/hora por categoría y grupo	Pagos adicionales (por hora)	Norma de tiempo (en horas)	Gasto de Salario	
Organiza, dirige y supervisa	1	O	XIV	22.1888		0.6	13.3133	
Molinado desmenuzador	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080	
Molinado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080	
Molinado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080	
Mezclar	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080	
Mezclar	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080	
Amarrar	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080	
Ayudante	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Ayudante	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Ayudante	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Ayudante	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Ayudante	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Ayudante	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Limpiar	1	O	I	12.1678		0.6	7.3007	
Envasar	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Envasar	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Acarrear	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Preparar condimentos	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003	
Pesaje de todos los productos	1	T	XI	17.8909		0.25	4.4727	
Acarreo y Almacenaje	1	O	II	12.6925		0.25	3.1731	
TOTAL	20						154.1111	

Tabla 9. Gasto de salario de los obreros de la producción picadillo condimentado.

Descripción del producto: MORCILLA CASERA Código: 138. Cantidad U.F. a producir:							
Descripción de las operaciones	Cantidad de trabajadores por operación	Categoría ocupacional	Grupo Escala	Salario/hora por categoría y grupo	Pagos adicionales (por hora)	Norma de tiempo (en horas)	Gasto de Salario
Organiza, dirige y supervisa	3	O	XIV	22.1888		3.6	239.6390
Molinado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Mezclado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Mezclado	1	O	IV	13.8467		0.6	8.3080
Embutir	1	O	IV	13.8467		3.6	49.8481
Amarrar tripas	1	O	IV	13.8467		3.6	49.8481
Amarrar tripas	1	O	IV	13.8467		3.6	49.8481
Ayudante de Molino	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Ayudante de Mezcladora	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Ayudante de Mezcladora	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Preparador de condimentos	1	O	III	12.6672		0.6	7.6003
Envarar	1	O	III	12.6672		3.6	45.6019
Alimentar máquinas	1	O	III	12.6672		3.6	45.6019
Amarrar tripas	4	O	III	12.6672		3.6	182.4077
Ayudante de hornero	1	O	III	12.6672		3.6	45.6019
Acarrear producciones	1	O	III	12.6672		3.6	45.6019
Limpieza de los locales	1	O	I	12.1678		3.6	43.8041
Hornea	1	O	VI	15.1059		1.5	22.6589
Pesaje de todos los productos	3	T	XI	17.8909		0.25	13.4182
Acarreo y Almacenaje	1	O	II	12.6925		0.25	3.1731
Total	27						892.3783

Tabla 10. Gasto de salario de los obreros de la producción Morcilla Casera.

Descripción del producto: JAMONADA ESPECIAL Código: 138. Cantidad de U.F. a producir:							
Descripción de las operaciones	Cantidad de trabajadores por operación	Categoría ocupacional	Grupo Escala	Salario/hora por categoría y grupo	Pagos adicionales (por hora)	Norma de tiempo (en horas)	Gasto de Salario
Preparación de Masas							
Hornero Prod. I/A.(J.B)	1	O	IX	16.31689		2.15	35.0813
Analista A	1	T	XV	22.08814		2.15	47.4895
Esp. C en Gestión de la Calidad	1	T	XV	22.08814		2.15	47.4895
Esp. C en Proc. Tecnológico	1	T	XIV	21.03882		2.15	45.2335
Neveros p/ la I.A.	2	O	II	12.6925		2.15	54.5777
Op.B de prod de I/A	2	O	IV	13.84675		2.15	59.5410
Dpte.de Almacén	1	S	V	13.32633		2.15	28.6516
Op. Aux "A"de Elab P. I/A	1	O	IV	13.32634		2.15	28.6516
Auxiliar de Limpieza	1	S	I	11.0178		2.15	23.6883
Embutido							
Op.B de prod de I/A	2	O	IV	13.8467		0.40	11.0774
Op. Aux "B"de Elab P. I/A	1	O	III	12.6672		0.40	5.0669
Auxiliar de Limpieza	1	S	I	11.0178		0.40	4.4071
Cocción							
Hornero Prod.para I/A	1	O	VI	15.1059		2.45	37.0095
Limpieza, Etiq. y Recep. de Prod.							
Aux "B" de Elab P. I/A	1	O	III	12.6672		2.00	25.3343
Nevero para I/A	1	O	II	12.6925		2.00	25.3850
Total	18						478.6843

Tabla 11. Gasto de salario de los obreros de la producción Jamonada Especial.

Descripción del producto: MASA PARA CHORIZOS F 2 Código: 138. Cantidad de U.F. a producir:							
Descripción de las operaciones	Cantidad de trabajadores por operación	Categoría ocupacional	Grupo Escala	Salario/hora por categoría y grupo	Pagos adicionales (por hora)	Norma de tiempo (en horas)	Gasto de Salario
Preparación de Masas							
Hornero Prod. I/A.(J.B)	1		O	IX	16.31689	0.5	8.1584
Analista A	1		T	XV	22.08814	0.5	11.0441
Esp. C en Gestión de la Calidad	1		T	XV	22.08814	0.5	11.0441
Esp. C en Proc. Tecnológico	1		T	XIV	21.03882	0.5	10.5194
Neveros p/ la I.A.	2		O	II	12.6925	0.5	12.6925
Op.B de prod de I/A	2		O	IV	13.84675	0.5	13.8467
Dpte.de Almacén	1		S	V	13.32634	0.5	6.6632
Op. Aux "A"de Elab P. I/A	1		O	IV	13.84675	0.5	6.9234
Auxiliar de Limpieza	1		S	I	11.01784	0.5	5.5089
Embutido							
Op.B de prod de I/A	2		O	IV	13.8467	1.5	41.5401
Op. Aux "B"de Elab P. I/A	1		O	III	12.66716	1.5	19.0007
Auxiliar de Limpieza	1		S	I	11.0178	1.5	16.5267
Limpieza, Etiq. y Recep. de Prod.							
Nevero para I/A	1		O	II	12.6925	1.5	19.0387
Total	16						182.5070

Tabla 12. Gasto de salario de los obreros de la producción Masa para Chorizos f 2.

Descripción del producto: CROQUETA INIT Código: Cantidad de U.F. a producir:							
Descripción de las operaciones	Cantidad de trabajadores por operación	Categoría ocupacional	Grupo Escala	Salario/hora por categoría y grupo	Pagos adicionales (por hora)	Norma de tiempo (en horas)	Gasto de Salario
Organiza, dirige y supervisa	1	O	XIV	22.1888		8	177.5104
Cocinar masa	1	O	IV	13.8467		2.5	34.6168
Cocinar masa	1	O	IV	13.8467		2.5	34.6168
Ayudante	1	O	III	13.2172		2.5	33.0430
Ayudante	1	O	III	13.2172		2.5	33.0430
Acarrear	1	O	III	13.2172		2.5	33.0430
Opera la máquina conformadora	1	O	IV	13.8467		8	110.7736
Pica unidades	1	O	III	13.2172		8	105.7376
Empanizar	1	O	III	13.2172		8	105.7376
Envasar	1	O	III	13.2172		8	105.7376
Envasar	1	O	III	13.2172		8	105.7376
Estibar y acarrear	1	O	III	13.2172		8	105.7376
Pesaje de todos los productos	1	T	XI	17.8909		0.25	4.4727
Acarreo y Almacenaje	1	O	II	12.6925		0.25	3.1731
Totales	14						992.9804

Tabla 13. Gasto de salario de los obreros de la producción Croqueta INIT.

Producto	Salario básico
Mortadella novel	397.4815
Picadillo	154.1111
Morcilla	892.3783
Jamonada especial	478.6843
Masa chorizos	182.5070
Croqueta tipo INIT	992.9804

Tabla 14. Salario básico de los trabajadores directos a la producción por productos.

2.2.3 Paso 5. Análisis de los gastos asociados a la producción.

Gastos asociados a la Producción (Costos indirectos de fabricación). Comprende el importe de los elementos que se incurren en las actividades asociadas a la producción, no identificables con un producto o servicio determinado. Incluye los gastos de las actividades de mantenimiento, reparaciones corrientes y explotación de equipos, dirección de la producción, control de calidad, amortización de activos fijos de producción y servicios auxiliares a esas, entre otros. También comprende conceptos de gastos, tales como: salarios de técnicos y dirigentes de la producción no vinculados a un producto o servicio, seguridad social de trabajadores indirectos a la producción, mantenimiento, reparaciones corrientes y amortización de instalaciones productivas, gastos de protección del trabajo en las áreas productivas, desgastes de útiles y herramientas, gastos de preparación y asimilación de la producción y gastos de investigación. Comprende, además, las pérdidas por paradas improductivas imputables a la organización y dirección del proceso productivo. Al final de cada mes se transfiere su saldo a las cuentas de Inventario de Producción en Proceso, en las producciones o trabajos con ciclos productivos que exceden al mes, o a las cuentas de inventarios correspondientes a las producciones terminadas o a la cuenta de costo de venta.

Tratamiento contable a los Gastos Asociados a la Producción (indirectos).

La característica general de los Gastos Asociados a la Producción (indirectos) está dada por la imposibilidad de asociarlos a un artículo producido o servicio prestado, ya que son gastos generales que se relacionan con la producción total del taller o fábrica.

A continuación, se establecen las normas o registros contables para los Gastos Asociados a la Producción propios o no de un centro de costo productivo, como sigue:

1. El gasto de energía eléctrica se registra por la cuenta Gastos Asociados a la Producción (731- 739) elemento de gasto 400001- Electricidad; pero al no existir metro contador por áreas en la UEB, que permita distribuir el gasto real en las mismas, se registrará de la siguiente forma: al monto total de la factura del mes se le aplica el por ciento de carga instalada en los Centros de Costos de Mantenimiento (código x052) y Administración (código x059, la “x” representa la UEB), es decir, será el resultado de multiplicar al monto de la factura el por ciento de carga eléctrica asignado a dichas áreas, el saldo restante será distribuido entre los Centros de Costos Productivos prorrateándolo entre la producción obtenida en el mes en cada uno de ellos.
2. Los gastos de la depreciación de los activos fijos tangibles se registran por la cuenta Gastos Asociados a la Producción (731- 739) en el centro de costo que corresponda, elemento 700001, teniendo presente que los mismos son gastos indirectos propios del área donde se originan.
3. Los gastos que clasifiquen como indirectos propios de la producción se registran por la cuenta 731- 739 Gastos Asociados a la Producción directamente en el Centro de Costo productivo, en el elemento de gasto que corresponda.
4. Cualquier otro gasto asociado a la producción que afecte a más de un centro de costo al unísono, siempre se utilizará como base de distribución, la producción total obtenida en cada centro implicado.
5. El cierre de la cuenta 731- 739 Gastos Asociados a la Producción se efectúa prorrateándose contra la Producción Principal en Proceso de los centros de costos productivos, tomado como base de distribución el gasto material directo incurrido en los mismos.

La empresa aplica un coeficiente máximo de gastos indirectos que para los cárnicos es 5.88 según Resolución 242/2017 MFP, sobre esta base la entidad aplica un 5.5084 de coeficiente manteniendo el por ciento de utilidad máximo establecido.

Como norma, los gastos indirectos no deben exceder el importe del gasto directo de salario, excepto en las industrias que lo requieran, que no debe exceder de 1.5 veces los gastos directos de salario.

Para los productos mortadella novel, picadillo, morcilla, jamonada especial, masa chorizos y croqueta tipo INIT, se emplea el mismo coeficiente de gastos indirectos de producción: 0.8204.

A continuación, se muestran los coeficientes de gastos indirectos de producción, distribución y ventas y generales y de administración de los diferentes productos:

MORTADELLA NOVEL		TOTAL
Concepto de gastos	Fila	Importe de los gastos
Gastos indirectos de producción	01	326.0938
Salarios	05	164.3586
Otros gastos de la fuerza de trabajo	06	161.7352
Gastos de distribución y ventas	11	98.7742
Combustible	13	13.5144
Energía	14	4.13
Salarios	15	44.00
Otros gastos de la fuerza de trabajo	16	37.12
Gastos generales y de administración	21	171.3543
Combustible	23	23.2924
Energía	24	2.5041
Salarios	25	79.26
Otros gastos de la fuerza de trabajo	26	66.30
Total	30	596.2222
Salario básico de los trabajadores directos a la producción	31	397.4815
Coeficiente de gastos indirectos de producción	32	0.8204
Coeficiente de gastos de distribución y ventas	33	0.2485
Coeficiente de gastos generales y de administración	34	0.4311
PICADILLO CONDIMENTADO		
Gastos indirectos de producción	01	126.4328
Salarios	05	63.7250
Otros gastos de la fuerza de trabajo	06	62.7078
Gastos de distribución y ventas	11	38.2966
Combustible	13	5.2398
Energía	14	1.60
Salarios	15	17.06
Otros gastos de la fuerza de trabajo	16	14.39
Gastos generales y de administración	21	66.4373
Combustible	23	9.0309
Energía	24	0.9709
Salarios	25	30.73
Otros gastos de la fuerza de trabajo	26	25.71
Total	30	231.1667
Salario básico de los trabajadores directos a la producción	31	154.1111
Coeficiente de gastos indirectos de producción	32	0.8204

Coeficiente de gastos de distribución y ventas	33	0.2485
Coeficiente de gastos generales y de administración	34	0.4311
MORCILLA		
Gastos indirectos de producción	01	732.1072
Salarios	05	368.9984
Otros gastos de la fuerza de trabajo	06	363.1087
Gastos de distribución y ventas	11	221.7560
Combustible	13	30.3409
Energía	14	9.28
Salarios	15	98.79
Otros gastos de la fuerza de trabajo	16	83.35
Gastos generales y de administración	21	384.7043
Combustible	23	52.2934
Energía	24	5.6220
Salarios	25	177.94
Otros gastos de la fuerza de trabajo	26	148.85
Total	30	1338.5675
Salario básico de los trabajadores directos a la producción	31	892.3783
Coeficiente de gastos indirectos de producción	32	0.8204
Coeficiente de gastos de distribución y ventas	33	0.2485
Coeficiente de gastos generales y de administración	34	0.4311
JAMONADA ESPECIAL		
Gastos indirectos de producción	01	392.7126
Salarios	05	197.9360
Otros gastos de la fuerza de trabajo	06	194.7766
Gastos de distribución y ventas	11	118.9530
Combustible	13	16.2753
Energía	14	4.98
Salarios	15	52.99
Otros gastos de la fuerza de trabajo	16	44.71
Gastos generales y de administración	21	206.3608
Combustible	23	28.0509
Energía	24	3.0157
Salarios	25	95.45
Otros gastos de la fuerza de trabajo	26	79.84
Total	30	718.0264
Salario básico de los trabajadores directos a la producción	31	478.6843
Coeficiente de gastos indirectos de producción	32	0.8204
Coeficiente de gastos de distribución y ventas	33	0.2485
Coeficiente de gastos generales y de administración	34	0.4311
MASA CHORIZOS		
Gastos indirectos de producción	01	149.7287

Salarios	05	75.4666
Otros gastos de la fuerza de trabajo	06	74.2621
Gastos de distribución y ventas	11	45.3530
Combustible	13	6.2052
Energía	14	1.90
Salarios	15	20.20
Otros gastos de la fuerza de trabajo	16	17.05
Gastos generales y de administración	21	78.6788
Combustible	23	10.6949
Energía	24	1.1498
Salarios	25	36.39
Otros gastos de la fuerza de trabajo	26	30.44
Total	30	273.7605
Salario básico de los trabajadores directos a la producción	31	182.5070
Coeficiente de gastos indirectos de producción	32	0.8204
Coeficiente de gastos de distribución y ventas	33	0.2485
Coeficiente de gastos generales y de administración	34	0.4311
CROQUETA TIPO INIT		
Gastos indirectos de producción	01	814.6411
Salarios	05	410.5974
Otros gastos de la fuerza de trabajo	06	404.0437
Gastos de distribución y ventas	11	246.7556
Combustible	13	33.7613
Energía	14	10.33
Salarios	15	109.92
Otros gastos de la fuerza de trabajo	16	92.74
Gastos generales y de administración	21	428.0738
Combustible	23	58.1886
Energía	24	6.2558
Salarios	25	198.00
Otros gastos de la fuerza de trabajo	26	165.63
Total	30	1489.4705
Salario básico de los trabajadores directos a la producción	31	992.9804
Coeficiente de gastos indirectos de producción	32	0.8204
Coeficiente de gastos de distribución y ventas	33	0.2485
Coeficiente de gastos generales y de administración	34	0.4311

Tabla 15. Coeficientes de gastos indirectos de producción, distribución y ventas y generales y de administración de los diferentes productos.

2.3 Etapa III. Análisis de otros gastos y determinación del precio final.

Objetivo: Analizar si los otros gastos fuera del total de gastos de producción tienen una incidencia significativa en el aumento del precio, si se tienen o no en cuenta para la elaboración de la ficha. Valorar si el margen de utilidad empleado es razonable.

2.3.1. Paso 6. Análisis de otros gastos.

Se analizaron los gastos de distribución y ventas y los gastos generales y de administración. Los resultados se observan en la tabla siguiente:

Conceptos de gasto	Productos		
	Mortadella novel	Picadillo	Morcilla
Gastos de distribución y ventas	98.7742	38.2966	221.7560
Combustible	13.5144	5.2398	30.3409
Energía	4.13	1.60	9.28
Salarios	44.00	17.06	98.79
Otros gastos de la fuerza de trabajo	37.12	14.39	83.35
Gastos generales y de administración	171.3543	66.4373	384.7043
Combustible	23.2924	9.0309	52.2934
Energía	2.5041	0.9709	5.6220
Salarios	79.26	30.73	177.94
Otros gastos de la fuerza de trabajo	66.5593	25.71	148.85
Total	339.6877	131.7034	762.6265
Conceptos de gasto	Productos		
	Jamonada especial	Masa chorizos	Croqueta INIT
Gastos de distribución y ventas	118.9530	45.3530	246.7556
Combustible	16.2753	6.2052	33.7613
Energía	4.98	1.90	10.33
Salarios	52.99	20.20	109.92
Otros gastos de la fuerza de trabajo	44.71	17.05	92.74
Gastos generales y de administración	206.3608	78.6788	428.0738
Combustible	28.0509	10.6949	58.1886
Energía	3.0157	1.1498	6.2558
Salarios	95.45	36.39	198.00
Otros gastos de la fuerza de trabajo	79.84	30.44	165.63
Total	409.0836	155.9705	848.6010

Tabla 16. Análisis de otros gastos por productos.

2.3.2 Paso 7. Análisis de la normativa, masa de utilidad y determinación del precio final.

Se considera una utilidad razonable aquella que esté dentro del rango de la rentabilidad del sector económico donde se desarrolla la actividad del actor económico y observando los precios de productos o servicios comparables en el mercado, o la que se defina para un ejercicio fiscal determinado.

Se flexibiliza la formación de precios, según acuerden las partes, siempre que el precio resultante no exceda al de los similares importados, no se afecte el precio minorista, se acepte por los clientes.

La entidad aplica una normativa de utilidad de hasta el 8% sobre el costo total, que excluye los gastos generales y de administración, de distribución y ventas, gastos tributarios (impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo y contribución a la seguridad social) y los gastos financieros.

El precio final es el resultado de la suma del costo de producción, otros gastos y la masa de utilidad (8% del costo de producción), como se observa en la tabla siguiente:

Producto	Costo de producción	Otros gastos	Masa de utilidad	Precio final
Mortadella novel	47115.2176	339.6877	3796.3924	51251.2977
Picadillo condimentado	34641.7912	131.7034	2781.8796	37555.3741
Morcilla	11018.1748	762.6265	942.4641	12723.2654
Jamonada especial	109346.6268	409.0836	8780.4568	118536.1673
Masa chorizos	47789.9435	155.9705	3835.6731	51781.5871
Croqueta tipo INIT:	24561.6027	848.6010	2032.8163	27443.0200

Tabla 17. Cálculo del precio final por productos.

Los resultados de las fichas de costo pueden observarse en los anexos (6-12).

Por indicaciones del MFP, a los precios finales de estos productos se les aplicó un coeficiente referencial de 1.5.

2.4. Valoración mediante Consulta a Especialistas.

En el siguiente epígrafe se expone la valoración del trabajo realizado, para ello se utilizó la consulta a especialistas, lo que permite enjuiciar la pertinencia y aplicabilidad del estudio realizado. Se seleccionaron 10 especialistas con las siguientes características:

Especialista	Cantidad	Procedencia	Categoría científica	Experiencia
Subdirectores económicos	1	UEB	MSc.	30
Audidores	4	UEB	Lic.	25
Especialistas de precios	1	UEB	Lic.	20
Docentes	4	UHO	MSc.	20

Tabla 18. Características de los especialistas.

Los resultados obtenidos en la encuesta que se aplicó a los especialistas son los siguientes:

PREGUNTA	SI	NO	POSIBLEMENTE	MA	BA	ADECUADO	TOTAL
1	9		1				10
2	8		2				10
3	8		2				10
4				1	3	6	10
5	8		2				10

Tabla 19. Resultados obtenidos en la encuesta a especialistas.

De acuerdo a los datos que se muestran en la tabla anterior, la valoración de los mismos es la siguiente:

1. El 90 por ciento de los encuestados considera que el procedimiento propuesto contribuirá a la disminución de los precios, y el 10 por ciento, posiblemente.

2. El 80 por ciento de los especialistas plantearon que el procedimiento propuesto contribuye a determinar precios justos para la entidad y para los clientes, y el 20 por ciento posiblemente.

3. El procedimiento propuesto contribuye al control de la gestión y el proceso de toma de decisiones, el 80 por ciento plantea que si y el 20 por ciento posiblemente porque:

- El procedimiento se ajusta al proceso tecnológico desarrollado en la UEB.
- Elimina deficiencias detectadas y propone soluciones que permiten una mayor efectividad.
- Tiene en cuenta cada una de las etapas y características del proceso productivo.

4. El 10 por ciento lo considera el procedimiento muy adecuado, el 30 por ciento bastante adecuado y el 60 por ciento adecuado.

5. El 80 por ciento de los especialistas expusieron que el procedimiento propuesto es factible su aplicación y el 20 por ciento posiblemente.

CONCLUSIONES PARCIALES CAPÍTULO 2.

1. El procedimiento propuesto permite un mejor cálculo de los precios en la UEB.

2. Los especialistas valoraron la factibilidad de la aplicación del procedimiento en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de Holguín.

CONCLUSIONES

1. La revisión de la bibliografía y documentación especializada permitió revisar adecuadamente las fichas de costo base para formar precios en la empresa.
2. La caracterización del proceso productivo y los resultados del diagnóstico al estado económico financiero de la entidad, manifestaron deficiencias y la necesidad de elaborar un procedimiento para revisar las fichas de costo base.
3. El procedimiento para la revisión de las fichas de costo base para formar precios permitió reflejar los costos adecuados contribuyendo a la disminución de los precios de los productos en la entidad.
4. El procedimiento para la revisión de las fichas de costo base para formar precios según criterio de los especialistas es factible de aplicar en la UEB "Felipe Fuentes Fernández".

RECOMENDACIONES

- Realizar estudio de carga capacidad a partir de la reestructuración de las plantillas por el proceso de disponibilidad, para definir la cantidad de trabajadores reales que intervienen en la producción de los diferentes productos, así como la norma de tiempo en horas.
- Efectuar capacitaciones al personal que interviene de la confección de las fichas de costo, para la actualización de la legislación vigente.
- Realizar revisiones sistemáticas en la actualización de las fichas de costos de las diferentes producciones que se realizan por UEB pertenecientes a la empresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Almaguer López, R. A. (2012) Diccionario de Contabilidad y Auditoría. 2da Edición actualizada, p 123.
2. Backer, Jacobsen y Ramírez. (1996). Contabilidad de Costos, p.74.
3. Chamorro Argoti, D. M., (2016) Contabilidad administrativa: un enfoque gerencial de costos, p.3.
4. García Colín, J. (2008) Contabilidad de Costos. Tercera edición, p.8.
5. García Colín, J. (2008), Contabilidad de Costos. Tercera edición, p.9.
6. Hilis Neuvloye, G. (1989) Contabilidad de costo, p.1.
7. Horngren, C. T. (1991) Contabilidad de Costo: Un Enfoque Gerencial México, p.20.
8. Horngren, C.T., (1969) Contabilidad de Costos, p 21.
9. Horngren C. T. et al., (1969) Contabilidad de Costo: Un Enfoque Gerencial, p.23.
10. Jiménez Lemus, W., (2010) Contabilidad de costos, p. 13.
11. Jiménez, C. M. (1999). Costos para Empresarios”. Ediciones Macchi, p.112.
12. Lavolpe, A. (2003) Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado, presente y futuro, p.9.
13. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución (2016-2021), p.11.
14. Luján Alberqueque, L. F. (2009). Contabilidad de Costos. (1ra. Ed.), p.123.
15. Mallo Rodríguez, C. (1991) Contabilidad de Costos y Gestión. Parte primera, p.48.
16. MFP. (2018) Norma Especifica de Contabilidad No. 12 Contabilidad de Gestión, p. 571.
17. Ortega Pereira, J. (2013). Contabilidad de Costos, p.1.
18. Pantoja Algarin, C. R. et al., (2010) Fundamentos y técnicas de costos, p. 18.
19. Polimeni (1994) Contabilidad de costos, 3ra Ed, p.4.
20. Polimeni, Fabozzi y Adelberg, (2005): Contabilidad de costos, 3ra Ed, p10.
21. Polimeni, Fabozzi y Adelberg, (2005): Contabilidad de costos, 3ra Ed, p11.
22. Polimeni, Fabozzi y Adelberg, (2005): Contabilidad de costos, 3a Ed., p12.
23. Polimeni, R. et al., (2005) Contabilidad de costos, 3ra Ed, p.298.
24. Rayburn G., (1999) Contabilidad y administración de costos. 6ª edición, p.4.

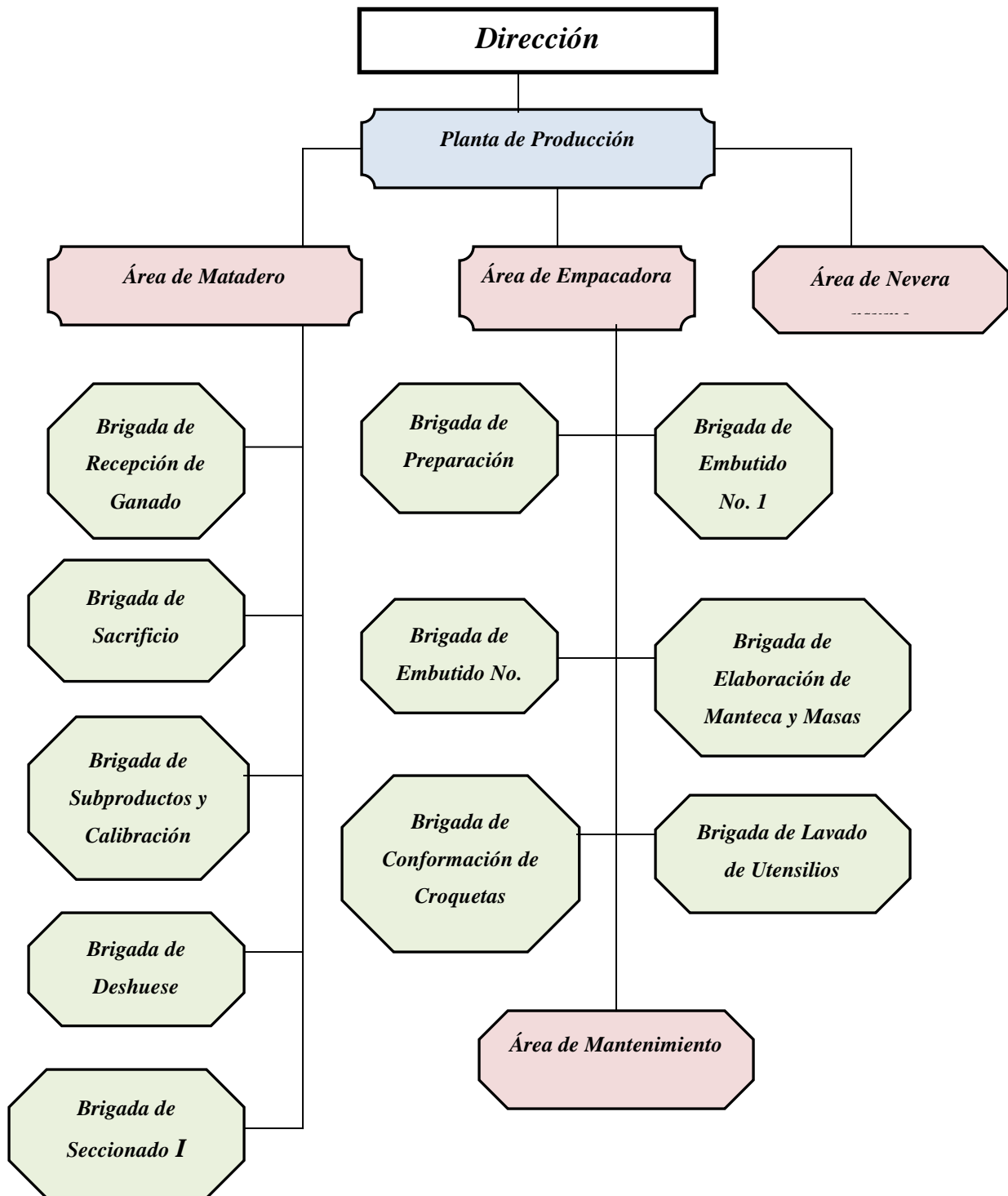
25. Santa Cruz Ramos, A. y Torres Carpio, M. (2008) Tratado de Contabilidad de Costos, Tomo II, p.74.
26. Santa Cruz Ramos, A. y Torres Carpio, M. (2008) Tratado de Contabilidad de Costos, Tomo II, p.79.

BIBLIOGRAFÍA

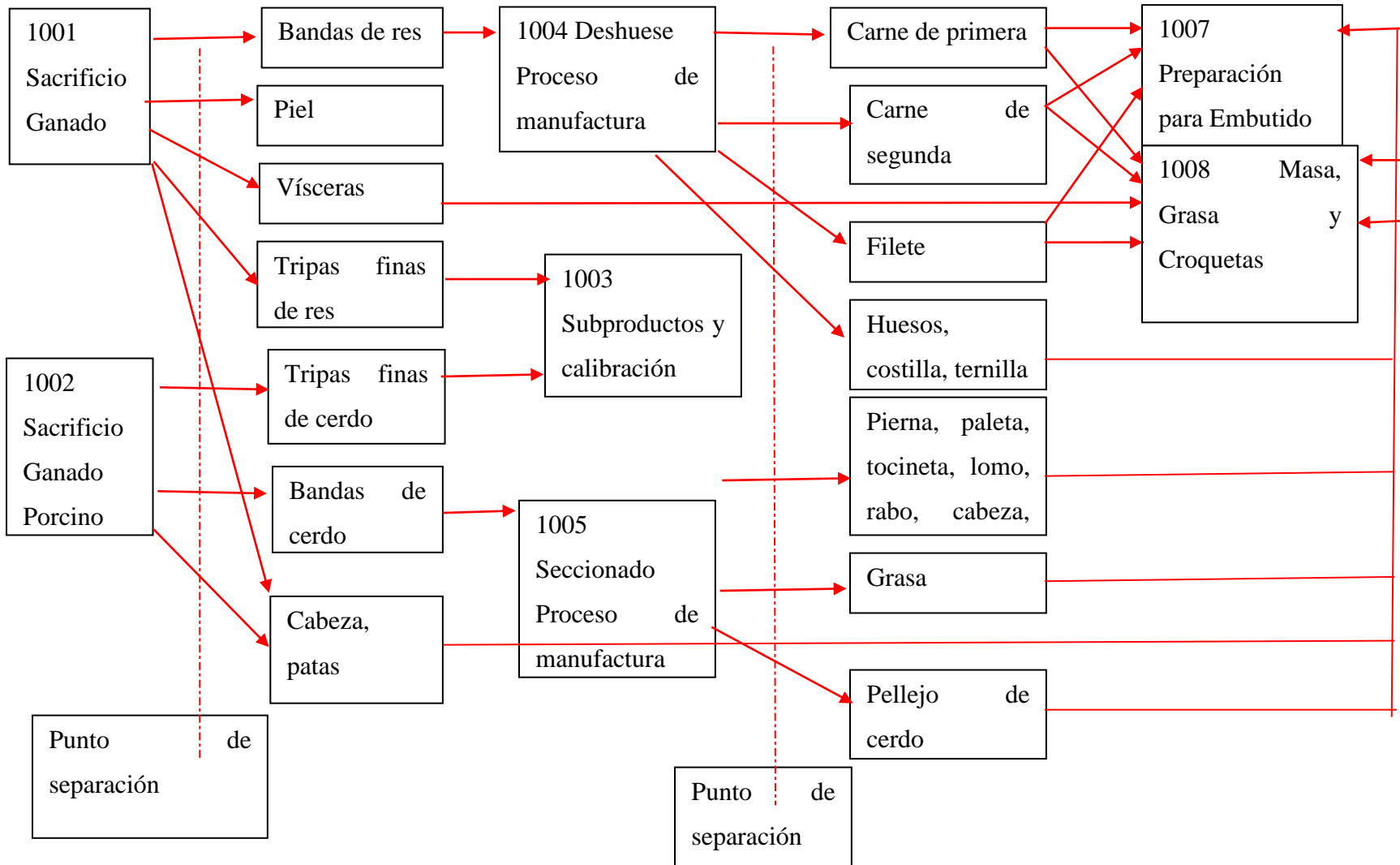
1. Almaguer López, R. A. (2012) Diccionario de Contabilidad y Auditoría. 2da Edición actualizada. Editorial Ciencias Sociales, La Habana.
2. Backer, Jacobsen y Ramírez. (1996). Contabilidad de Costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones. México. McGraw-Hill.
3. Chamorro Argoti, D. M. (2016) Contabilidad administrativa: un enfoque gerencial de costos. Universidad ICESI, Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas, contaduría pública y finanzas internacionales, Cali, Colombia.
4. García Colín, J. (2008) Contabilidad de Costos. Tercera edición. McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. De C.V. México.
5. Hilis Neuvloye, G. (1989). Contabilidad de Costo. Editorial McGraw Hill.
6. Horngren C. T. et al. (2006) Contabilidad de costo “un enfoque Gerencial”, Décimo segunda edición.
7. Horngren C. T. et al., (1969) Contabilidad de Costo: Un Enfoque Gerencial. México.
8. Horngren, C. T. (1991) Contabilidad de Costo: Un Enfoque Gerencial México.
9. Jiménez, C. M. (1999). Costos para Empresarios”. Ediciones Macchí, Buenos Aires.
10. Jiménez Lemus, W., (2010) Contabilidad de costos. Sello Editorial: Fundación para la Educación Superior San Mateo Bogotá D.C. Colombia
11. Lavolpe, A. (2003) Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado, presente y futuro. Universidad de Buenos Aires, Universidad Católica Argentina.
12. Luján Alberqueque, L. F. (2009). Contabilidad de Costos. (1ra. Ed.). Perú: Editorial El Búho.
13. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución (2016-2021).
14. Mallo Rodríguez, C. (1991) Contabilidad de Costos. Parte Primera. Madrid: Ministerio de Hacienda.
15. MFP. (2018) Norma Específica de Contabilidad No. 12 “Contabilidad de Gestión” (NEC No. 12) Resolución No. 935/2018 Gaceta Oficial No. 15 Ordinaria de 21 de febrero de 2019.

16. Ortega Pereira, J. (2013). "Contabilidad de Costos". [en línea] Disponible en: app.ute.edu.ec/content/3476-3-7-1-/Libro%20Contabilidad%20de%20Costos.pdf
17. Pantoja Algarin, C. R. et al., (2010) Fundamentos y técnicas de costos. Editorial Universidad Libre, Sede Cartagena, Colombia.
18. Rayburn, G. L. (1999) Contabilidad y administración de costos. 6ª edición. McGraw-Hill. México.
19. Polimeni, Fabozzi y Adelberg, (2005): Contabilidad de costos, 3ra Ed. Colombia: McGraw Hill.
20. Polimeni (1994) Contabilidad de costos, 3ra Ed, McGraw Hill, Colombia.
21. Santa Cruz Ramos, A. y Torres Carpio, M. (2008) Tratado de Contabilidad de Costos, Tomo II. Perú. Talleres gráficos del instituto Pacifico S.A.C.

Anexo 1. Organigrama UEB "Felipe Fuentes Fernández"



Anexo 2. Flujo productivo UEB "Felipe Fuentes Fernández"



Anexo 3. Cumplimiento del Plan técnico económico año 2021

Producto	UM	Precio Mayorista Base	Índice Clase	Precio Máximo Mayorista	Precio mayorista referencial	Diferencia de Precios
Morcilla casera ahumada F-5	Kg	3.0344	4.98	15.1116	12.7233	2.3883
Jamonada especial	Kg	29.9942	4.00	119.9767	118.5362	1.4405
Masa para Chorizo F-2	Kg	12.0670	4.30	51.8879	51.7816	0.1063

Anexo 4. Análisis de precio de los productos de la canasta familiar normada

Código	Producto	UM	Precio máximo 311/2020	Precio venta comercio 311/2020	Precio/ficha de costo planificado	Diferencia (5-6)	Precio mayorista revaluado	Diferencia utilidad o pérdida (5-8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
138.9.99.0009	Picadillo texturizado	lb	14.00	30.4348	38.2328	-7.7980	39.9895	-9.5547
138.4.04.0024	Mortadella de pollo novel	lb	14.00	34.4782	52.9986	-18.5204	54.5731	-20.0949

Anexo 5. Producto con precio centralizado

Código	Producto	UM	Precio máximo 311/2020	Precio venta comercio 311/2020	Precio/ficha de costo planificado	Diferencia (5-6)	Precio mayorista revaluado	Diferencia utilidad o pérdida (5-8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
179.9.04.0003	Croqueta de carne tipo INIT	Bolsas 350 g	8.53	24.3714	31.8082	-7.4368	29.2217	-4.8503

Anexo 6. Ficha Mortadella novel propuesta

Producto: MORTADELLA NOVEL		
Utilización capacidad:		
Código Producto: 138.4.0400 UM: Nivel de Producción:		
CONCEPTOS	Fila	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1	46391.6423
<i>Insumos</i>	1.1	46212.2076
<i>Combustible</i>	1.2	124.0159
<i>Energía</i>	1.3	10.2720
<i>Agua</i>	1.4	45.1469
<i>Salarios Directos</i>	2	397.4815
<i>Otros Gastos Directos</i>	3	0.0000
<i>Gastos asociados a la Producción</i>	4	326.0938
<i>De ello, salarios</i>	4.1	164.3586
COSTO TOTAL (1+2+3+4)	5	47115.2176
<i>Gastos Generales y de Administración</i>	6	171.3543
<i>De ello, salarios</i>	6.1	79.2578
<i>Gastos de Distribución y Venta</i>	7	98.7742
<i>De ello, salarios</i>	7.1	44.0012
<i>Gastos Financieros</i>	8	0.0000
<i>Gastos por Financiamiento entregado a la OSDE</i>	9	0.0000
<i>Gastos Tributarios) (Contribución a la Seguridad Social e Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo)</i>	10	69.5593
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 10)	11	339.6877
TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	12	47454.9053
Normativa de Utilidad a aplicar	13	8.0
Masa de Utilidad (12 x 13 / 100)	14	3796.3924
PRECIO ó TARIFA (12+14)	15	51251.2977

Anexo 7. Ficha picadillo condimentado

Producto: PICADILLO CONDIMENTADO		
% utilización capacidad:		
Código Producto: 138.9.99 UM: Nivel de Producción:		
CONCEPTOS	Fila	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1	34361.2473
<i>Insumos</i>	1.1	34181.8125
<i>Combustible</i>	1.2	124.0159
<i>Energía</i>	1.3	10.2720
<i>Agua</i>	1.4	45.1469
<i>Salarios Directo</i>	2	154.1111
<i>Otros Gastos Directos</i>	3	
<i>Gastos asociados a la Producción</i>	4	126.4328
<i>De ello, salarios</i>	4.1	63.7250
COSTO TOTAL (1+2+3+4)	5	34641.7912
<i>Gastos Generales y de Administración</i>	6	66.4373
<i>De ello, salarios</i>	6.1	30.7298
<i>Gastos de Distribución y Venta</i>	7	38.2966
<i>De ello, salarios</i>	7.1	17.0601
<i>Gastos por Financiamiento entregado a la OSDE</i>	9	0.0000
<i>Gastos Tributarios) (Contribución a la Seguridad Social e Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo)</i>	10	26.9694
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 10)	11	131.7034
TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	12	34773.4945
Normativa de Utilidad a aplicar	13	8.0
Masa de Utilidad (12 x 13 / 100)	14	2781.8796
PRECIO ó TARIFA (12+14)	15	37555.3741

Anexo 8. Ficha Morcilla casera ahumada

Producto: MORCILLA CASERA AHUMADA F5		
% utilización capacidad:		
Código Producto: 138.4. 02 .006 UM: Nivel de Producción:		
CONCEPTOS	Fila	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1	9393.6893
<i>Insumos</i>	1.1	9214.2545
<i>Combustible</i>	1.2	124.0159
<i>Energía</i>	1.3	10.2720
<i>Agua</i>	1.4	45.1469
<i>Salarios Directo</i>	2	892.3783
<i>Otros Gastos Directos</i>	3	
<i>Gastos asociados a la Producción</i>	4	732.1072
<i>De ello, salarios</i>	4.1	368.9984
COSTO TOTAL (1+2+3+4)	5	11018.1748
<i>Gastos Generales y de Administración</i>	6	384.7043
<i>De ello, salarios</i>	6.1	177.9402
<i>Gastos de Distribución y Venta</i>	7	221.7560
<i>De ello, salarios</i>	7.1	98.7863
<i>Gastos Financieros</i>	8	0.0000
<i>Gastos por Financiamiento entregado a la OSDE</i>	9	0.0000
<i>Gastos Tributarios) (Contribución a la Seguridad Social e Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo)</i>	10	156.1662
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 10)	11	762.6265
TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	12	11780.8013
Normativa de Utilidad a aplicar	13	8.0
Masa de Utilidad (12 x 13 / 100)	14	942.4641
PRECIO ó TARIFA (12+14)	15	12723.2654

Anexo 9. Ficha Jamonada especial

Producto: JAMONADA ESPECIAL F4		
% utilización capacidad:		
Código Producto.: 138.4. 03.004 UM: Nivel de Producción:		
CONCEPTOS	Fila	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1	108475.2299
<i>Insumos</i>	1.1	108295.7952
<i>Combustible</i>	1.2	124.0159
<i>Energía</i>	1.3	10.2720
<i>Agua</i>	1.4	45.1469
<i>Salarios Directos</i>	2	478.6843
<i>Otros Gastos Directos</i>	3	
<i>Gastos asociados a la Producción</i>	4	392.7126
<i>De ello, salarios</i>	4.1	0.0000
COSTO TOTAL (1+2+3+4)	5	109346.6268
<i>Gastos Generales y de Administración</i>	6	206.3608
<i>De ello, salarios</i>	6.1	95.4496
<i>Gastos de Distribución y Venta</i>	7	118.9530
<i>De ello, salarios</i>	7.1	52.9904
<i>Gastos Tributarios) (Contribución a la Seguridad Social e Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo)</i>	10	83.7698
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 10)	11	409.0836
TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	12	109755.7104
Normativa de Utilidad a aplicar	13	8.0
Masa de Utilidad (12 x 13 / 100)	14	8780.4568
PRECIO ó TARIFA (12+14)	15	118536.1673

Anexo 10. Ficha masa para chorizos F2

Producto: MASA PARA CHORIZOS F 2		
% utilización capacidad:		
Código Producto:138.9.99.0029 UM: Nivel de Producción:		
	Fila	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1	47457.7078
<i>Insumos</i>	1.1	47278.2731
<i>Combustible</i>	1.2	124.0159
<i>Energía</i>	1.3	10.2720
<i>Agua</i>	1.4	45.1469
<i>Salarios Directo</i>	2	182.5070
<i>Otros Gastos Directos</i>	3	
<i>Gastos asociados a la Producción</i>	4	149.7287
<i>De ello, salarios</i>	4.1	75.4666
COSTO TOTAL (1+2+3+4)	5	47789.9435
<i>Gastos Generales y de Administración</i>	6	78.6788
<i>De ello, salarios</i>	6.1	36.3919
<i>Gastos de Distribución y Venta</i>	7	45.3530
<i>De ello, salarios</i>	7.1	0.0000
<i>Gastos Tributarios) (Contribución a la Seguridad Social e Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo)</i>	10	31.9387
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 10)	11	155.9705
TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	12	47945.9140
Normativa de Utilidad a aplicar	13	8.0
Masa de Utilidad (12 x 13 / 100)	14	3835.6731
PRECIO ó TARIFA (12+14)	15	51781.5871

Anexo 11. Ficha croqueta INIT

Producto: CROQUETA INIT		
% utilización capacidad:		
Código Producto: 138.4. 02 UM: Nivel de Producción:		
CONCEPTOS	Fila	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1	22753.9813
<i>Insumos</i>	1.1	22574.5465
<i>Combustible</i>	1.2	124.0159
<i>Energía</i>	1.3	10.2720
<i>Agua</i>	1.4	45.1469
<i>Salarios Directo</i>	2	992.9804
<i>Otros Gastos Directos</i>	3	
<i>Gastos asociados a la Producción</i>	4	814.6411
<i>De ello, salarios</i>	4.1	410.5974
COSTO TOTAL (1+2+3+4)	5	24561.6027
<i>Gastos Generales y de Administración</i>	6	428.0738
<i>De ello, salarios</i>	6.1	198.0003
<i>Gastos de Distribución y Venta</i>	7	246.7556
<i>De ello, salarios</i>	7.1	109.9229
<i>Gastos Tributarios) (Contribución a la Seguridad Social e Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo)</i>	10	173.7716
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 10)	11	848.6010
TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	12	25410.2037
Normativa de Utilidad a aplicar	13	8.0
Masa de Utilidad (12 x 13 / 100)	14	2032.8163
PRECIO ó TARIFA (12+14)	15	27443.0200

Anexo 12. Ficha de costo Masa cárnica F2

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS FICHA PARA PRECIOS O TARIFAS				
Producto o Servicio: MASA CARNICA F2			% Utilización	
			Capacidad:	
Código	Prod. o Serv.:	138,99,0054	Real:	
UM:	Nivel de Producción:			
CONCEPTOS		Fila	FICHA PROPUESTA	
			TOTAL	De ellos: CUC
Materia Prima, Materiales e Insumos directos		1	25,171.69	
Insumos		1.1	24,992.26	
Combustibles		1.2	124.02	
Energía		1.3	10.27	
Agua		1.4	45.15	
Salarios		2	955.07	
De ello: Estimulación		2.1	0.00	
Otros Gastos Directos		3	0.00	
Gastos asociados a la Producción		4	268.07	
De ello :Salarios		4.1	51.06	
Combustibles		4.2	14.63	
COSTO TOTAL (1+2+3+4)		5	26,394.84	
Gastos Generales y de Administración		6	117.45	
De ello: Salarios		6.1	24.62	
Combustibles		6.2	7.23	
Gastos de Distribución y Venta		7	44.69	
De ello :Salarios		7.1	13.67	
Combustibles		7.2	3.90	
Gastos Financieros		8	0.00	
Contribución a la Seguridad Social		10	130.55	
Gastos de Seguridad Social a corto plazo		11	15.67	
Impuesto por la Utiliz. de la Fuerza de Trabajo		12	52.22	
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 16)		17	360.57	0.00
Normativa de Utilidad a aplicar		18	0.12	10.00
Masa de Utilidad (5 x 18 / 100)		19	31.67	0.00
P R E C I O ó T A R I F A (5 + 17 + 19)		20	26787.08	0.00

Anexo 13. Encuesta a los especialistas.

Compañero (a)

Como parte del estudio realizado para elaborar un procedimiento para revisar las fichas de costo para formar precios en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de Holguín, y al reconocer en usted un experimentado profesional con gran experiencia en la actividad económica y docente relacionado con los costos, solicitamos su opinión sobre la objetividad de la investigación, así como la posibilidad de aplicación. Se agradece su colaboración.

Aspectos a evaluar:

1. El procedimiento propuesto contribuirá a la disminución de los precios en las fichas de costo.

SI _____ NO _____ Posiblemente _____

2. El procedimiento propuesto contribuye a determinar los precios teniendo en cuenta los elementos que lo conforman de acuerdo a los diferentes procesos tecnológicos.

SI _____ NO _____ Posiblemente _____

3. ¿Considera que el procedimiento propuesto contribuye al control de la gestión y el proceso de toma de decisiones?

SI _____ NO _____ Posiblemente _____

¿Por qué?

4. El procedimiento propuesto es, según su criterio:

Muy adecuado _____ Bastante adecuado _____ Adecuado _____

Poco adecuado _____ Inadecuado _____

5. ¿Considera que el procedimiento diseñado es factible de aplicar en la UEB "Felipe Fuentes Fernández" de Holguín?

SI _____ NO _____ Posiblemente _____

¿Por qué?
