

**PERFECCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE COSTO EN LA UEB ESPECIALIZADA
DE BEBIDAS Y REFRESCOS HOLGUÍN.**

**TESIS PRESENTADA EN OPCIÓN AL TÍTULO DE LICENCIADA EN
CONTABILIDAD Y FINANAZAS**

Autora: Yanisleydis Parra Durán

Tutora: MSc. Yurima Romero Mánfugas

Holguín 2022

PENSAMIENTO

” A los economistas, contadores y otros especialistas vinculados a la actividad económica, les corresponde desempeñar un papel importante en la búsqueda de respuestas más acertadas, realistas y de principios a los retos actuales en el campo de la economía”

Fidel Castro Ruz



DEDICATORIA

A mi familia por toda mi educación, a mis padres queridos que son la razón de que me supere como profesional, mujer y persona, por estar conmigo en todo momento y por el apoyo incondicional, sacrificio y confianza que siempre me brindaron. A todas las personas que de una forma u otra han hecho posible este trabajo.

AGRADECIMIENTOS

A mi Dios, por confortarme en los momentos difíciles y darme la oportunidad de lograr
cada uno de mis sueños.

A mis padres por su educación, cariño, bondad, protección y por estar siempre presentes
en mi vida.

A mi tutora MSc. Yurima Romero Mánfugas por su apoyo y el tiempo dedicado para la
dedicación de este trabajo.

A mis amistades que me ayudaron en todo momento.

A los trabajadores de la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín.

RESUMEN

En los tiempos actuales las empresas industriales se enfrentan a transformaciones económicas, por lo que, para fabricar un producto determinado, se necesitan sistemas de costos acorde a las condiciones reales, pues la adecuada aplicación de estos crea una herramienta necesaria para la toma de decisiones. La presente investigación tiene como objetivo perfeccionar el sistema de costo por procesos en la nueva UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín a través de la elaboración de un procedimiento que permita la eficiente planificación, cálculo, registro, control, y análisis de los costos. Para su desarrollo se utilizaron varios métodos y técnicas como son histórico-lógico, hipotético-deductivo, observación, análisis-síntesis, entrevistas no estructuradas y revisión de documentos. Está estructurado en dos capítulos, el primero relacionado al marco teórico referencial donde se aborda los aspectos fundamentales de la contabilidad de gestión y los sistemas de costos y un segundo capítulo donde se perfecciona el sistema de costo en UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín. El trabajo arriba a conclusiones y recomendaciones de acuerdo a los resultados obtenidos.

ABSTRAC

In current times, industrial companies face economic transformations, so, to manufacture a certain product, cost systems are needed according to real conditions, since the proper application of these creates a necessary tool for decision making. The objective of this research is to perfect the process cost system in the new Holguín Specialized Beverages and Refreshments UEB through the development of a procedure that allows efficient planning, calculation, registration, control, and cost analysis. Various methods and techniques were used for its development, such as historical-logical, hypothetical-deductive, observation, analysis-synthesis, unstructured interviews and document review. It is structured in two chapters, the first related to the theoretical reference framework where the fundamental aspects of management accounting and cost systems are addressed and a second chapter where a procedure for the improvement of the cost system in the new system is designed and validated. Specialized UEB of Beverages and Refreshments Holguín. The work reaches conclusions and recommendations according to the results obtained.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. MARCO TEORICO REFERENCIAL DE LA INVESTIGACIÓN	4
1.1 La Contabilidad de Gestión	5
1.1.1 Evolución histórica de la contabilidad de gestión en el mundo	7
1.1.2 Evolución histórica de la contabilidad de gestión en Cuba	10
1.2 Sistemas de Costo	15
1.2.1 Sistemas de costos por órdenes de trabajo	17
1.2.3 Definiciones de Costo	22
1.3 Antecedentes referenciales del diseño de los sistemas de costos por procesos	30
Conclusiones del Capítulo I	31
CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA PERFECCIONAR EL SISTEMA DE COSTO POR PROCESO EN LA NUEVA UEB ESPECIALIZADA DE BEBIDAS Y REFRESCOS HOLGUÍN.	32
2.1 Procedimiento propuesto	32
2.2 Validación parcial del procedimiento	40
Conclusiones del capítulo II	67
CONCLUSIONES	67
RECOMENDACIONES	¡Error! Marcador no definido.
BIBLIOGRAFÍA	70

INTRODUCCIÓN

La contabilidad de gestión adquiere cada vez más fuerzas en las empresas, debido a la gran competitividad, cambios en el entorno empresarial, internacionalización y globalización de los mercados, así como la rapidez con que se producen los cambios en los sistemas de información. Esta se ha constituido en un instrumento fundamental para las empresas, porque suministra a la organización información relevante para un adecuado control y toma de decisiones, dado que el éxito empresarial se mide a través de una acertada administración no solo de los recursos materiales, económico-financieros y humanos sino también en el impacto que éstos pueden causar en el entorno empresarial.

La contabilidad de gestión se desarrolla principalmente para cubrir las limitaciones de la información financiera ante determinados aspectos claves, imprescindibles para la toma de decisiones. A la hora de tomar ciertos tipos de decisiones, especialmente en las empresas industriales, la contabilidad financiera no proporciona la información suficiente y necesaria, y en muchos casos la información tomada de la contabilidad financiera no es la más adecuada, al tener que ajustarse en su elaboración a los principios contables generalmente aceptados.

El cálculo de los costos es muy importante para una correcta gestión empresarial, ya que si se establecen precios de ventas sin determinar si este cubre nuestro precio de ventas no se obtendrá la rentabilidad necesaria para que el negocio prospere. Mediante los costos se logra determinar el margen de utilidad de la empresa y, por ende, se conocen con resultados reales de la operación de la entidad. En este sentido, los costos se convierten en una herramienta indispensable para evaluar la organización como un todo. La importancia de implementar un sistema de costos en una empresa industrial, radica en los insumos destinados a la producción, además el sistema permite determinar el costo o sacrificio económico en el que incurre la empresa para fabricar un producto, el cual permite fijar precios de venta ajustados a las condiciones reales. Por otra parte, un sistema de contabilidad de costos suministra a la gerencia información valiosa para tomar decisiones, en función de redireccionar la empresa o fijar estrategias de productividad y competitividad que permitan asegurar factores de éxito en estos negocios.

Las empresas cubanas están inmersas en potenciar la determinación de los costos, así como la implementación y perfeccionamiento de sus sistemas de costos. De acuerdo con lo planteado en los Lineamientos aprobados en el VIII Congreso del Partido Comunista de Cuba, en el Lineamiento No. 128 expresa “Impulsar el desarrollo de la Industria Alimentaria, de Bebidas y de la Pesca, potenciar la actividad local y consolidar los encadenamientos productivos en función de lograr un mayor aprovechamiento de las materias primas, la diversificación de la producción, la sustitución de importaciones, el incremento de la oferta al mercado interno y la exportación”.

La Empresa de Bebidas y Refrescos Granma surge en agosto del 2011 como Empresa fusionada al Territorio Holguín, entidad a la cual se encontraban subordinadas las siguientes Unidades Empresariales de Base:

- UEB Fábrica de Refresco Argentina
- UEB Combinado de Bebidas “Pedro Díaz Coello”
- UEB Operaciones
- UEB Comercializadora Holguín

Después de un análisis realizado al proceso productivo efectuado por especialistas del tema se detectaron las siguientes deficiencias:

- Desactualización del gasto de mano de obra directa de acuerdo a las nuevas modificaciones establecidas con el aumento salarial no reflejados en las fichas de costos.
- Dificultades en la distribución de los gastos indirectos de la producción a las producciones principales lo cual trae como consecuencia desviaciones en el costo real unitario por producto.
- Los gastos de las materias primas y materiales no se transfieren con su valor real hacia los distintos centros de costos.
- No se realizan análisis periódico del costo real hacia las diferentes producciones, por lo que no se conocen las causas que inciden en las desviaciones negativas que presentan las producciones.

Por lo expuesto anteriormente se puede plantear como **problema profesional**: ¿Cómo perfeccionar el sistema de costo por procesos en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín que brinde la información necesaria para la toma de decisiones?

Por lo declarado anteriormente se define como **objeto de estudio** de la investigación la Contabilidad de gestión.

En consecuencia, el **objetivo** es: perfeccionar el sistema de costo por procesos en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín que permita la eficiente planificación, cálculo, registro, control, y análisis de los costos para la correcta toma de decisiones empresariales.

Se declara como **campo de acción**: sistema costo por proceso.

Para dar cumplimiento al objetivo propuesto se plantea como **idea a defender**, sí, se perfecciona el sistema de costo por proceso en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín entonces se contribuirá a una correcta planificación, cálculo, registro, control, y análisis de los costos para la toma de decisiones.

En busca de darle cumplimiento al objetivo general propuesto se propone realizar los siguientes **objetivos específicos**:

1. Confeccionar el marco teórico referencial objeto de estudio en la investigación.
2. Caracterizar la situación actual de implementación del sistema de costo en la entidad.
3. Perfeccionar el sistema de costo por procesos de acuerdo a las regulaciones en Cuba.

Métodos a utilizar

Métodos Teóricos

Histórico-Lógico: se utilizó para determinar las regularidades y tendencias que han caracterizado en el transcurso del tiempo la contabilidad de gestión y sus diferentes elementos.

Hipotético-Deductivo: empleado para arribar a conclusiones a partir de la idea a defender planteada.

Analítico –Sintético: para presentar la existencia de las múltiples formas en las que se podrán mostrar el objeto de la investigación, el cual refleja las relaciones existentes entre los factores que inciden en dicho objeto.

Inducción – deducción: para tomar partido sobre la literatura consultada.

Métodos empíricos

Análisis documental: revisión de fuentes de información para evaluar el estado del arte y el estado real de la organización en su historia viva.

Procedimientos:

Análisis y síntesis: a través del cual se realizó el análisis y síntesis de los elementos teóricos respecto a la investigación y confección del procedimiento para el perfeccionamiento.

Técnicas de investigación:

Entrevista: se utilizó para obtener información directa sobre el tema en cuestión, así como diversos criterios de expertos sobre el tema.

Revisión de documento: se consultaron varios documentos que sirvieron para elaborar la propuesta del procedimiento para el perfeccionamiento, como artículos escritos por varios especialistas del tema, documentación de la entidad en cuestión, como lo libros de diarios, los Estados Financieros y demás modelos de control.

La investigación se estructura en dos capítulos, el primero relacionado al marco teórico referencial y el segundo muestra el perfeccionamiento del sistema de costo por proceso en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín. Se arriban a conclusiones y recomendaciones de acuerdo a los resultados obtenidos

CAPÍTULO I. MARCO TEORICO REFERENCIAL DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente capítulo tiene como objetivo recopilar la información necesaria sobre los costos mediante una búsqueda exhaustiva que aporte en la confección del perfeccionamiento del sistema de costo. El mismo está estructurado por tres epígrafes donde aborda temas como: la Contabilidad de Gestión, su evolución histórica tanto en Cuba como en el mundo; los sistemas de costos, con sus conceptos, clasificaciones, elementos, las premisas y su implementación. Además, se realiza un estudio de investigaciones precedentes con el objetivo de buscar puntos de diferencias.

1.1 La Contabilidad de Gestión

La contabilidad de gestión además de cuantificar y valorar los bienes que adquieren o fabrican en una entidad manufacturera, o lo que cuesta ejecutar las actividades relacionadas con los productos en una entidad dedicada a la generación y venta de servicios, contribuye con los controles asociados a la utilización de los recursos económicos que participan en el procesamiento o elaboración de dichos productos, facilita la integración de los costos de producción al sistema de contabilidad y contribuye con la conformación y reporte de las estadísticas y la presentación de la información contable y operacional.

Según (Salvador, 2005) La contabilidad de gestión “Es una rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones”. (p.86)

(Lapolde, 2007) Expone que “La contabilidad de costos consiste en el registro de los cargos devengados en los distintos sectores -áreas o actividades- de la empresa y que, aplicando el principio de la partida doble, contabiliza las transferencias entre los diferentes departamentos o actividades, utilizando las cuentas respectivas de la contabilidad general para la exposición de sus saldos”. (p. 11)

(Polimeni, 1994) Señala que “el sistema contable que suministra la información para medir los costos de un producto, el rendimiento y el control de las operaciones se denomina Contabilidad de Costos o Sistema de Contabilidad Gerencial”. (p. 29)

Según los autores (Molinares, García Barbosa, & Pantoja Algarín, 2010)“La contabilidad de costos industriales es un área de la contabilidad que comprende la predeterminación, acumulación, registro, distribución, información, análisis e interpretación de los costos de producción, distribución y administración”. (p.20)

El autor (Guillespie 2010) expone que “La contabilidad de costos consiste en una serie de procedimientos tendientes a determinar el costo de un producto y de las distintas actividades que se requieren para su fabricación y venta, así como para planear y medir su ejecución”. (p.21)

Duque-Roldan & Osorio-Agudelo (2013) expone que, “La contabilidad de gestión, es aquella rama de la contabilidad que busca controlar racionalizar los recursos que son consumidos, permitiendo que se planee y controlen los procesos de toma de decisión, así como llegar a obtener los resultados que se esperan, para esto se encarga de medir, analizar y preparar información, haciendo uso de medidas financieras y no financieras”. (p.18)

La contabilidad de costos no solo se queda en el registro de las transacciones inherentes al proceso productivo, va más allá, según García, D. M. (2015), “ha de conformar una base de datos pretéritos y previsionales, sobre los intercambios de recursos económicos que se dan internamente en la empresa, a la que todo responsable de aquella puede acceder para obtener la información que necesita con el fin de tomar decisiones adecuadas”. (p.99)

Para Gayle, L. (2015), la contabilidad de costos “es un sistema de información, cuyo móvil imperante es comunicar información financiera y no financiera a la administración a efectos de que ésta pueda ejercer la planificación, el control y la evaluación del desempeño organizacional”. (p.99)

Hansen, D. Y Mowen, M. (2015), elevan el estatus de la contabilidad de costos. “Puede decirse entonces que la información de costos es un insumo básico de los sistemas de control de gestión y un elemento crucial en muchas de las decisiones de la administración”. (p.99)

Kaplan, R. (2015), plantea que: “la Contabilidad de Gestión debe ser la disciplina central en el diseño y evaluación de los sistemas de información y control”. (p.100)

(Flores & Barrera erreyes, 2018)define que “La contabilidad de gestión se entiende como una visión más amplia de la contabilidad de costos, siendo un instrumento dinámico que se adapta a las características de las organizaciones. Esto genera que la contabilidad de costos sea una herramienta de gestión y toma de decisiones y que tenga como finalidad mejorar la información de gestión”. (p.342)

La Contabilidad de Gestión o Directiva es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica utilizada por los diversos niveles de la dirección para planificar, evaluar y controlar la organización y asegurar la asignación óptima de los recursos para todos los integrantes de la coalición empresarial.

1.1.1 Evolución histórica de la contabilidad de gestión en el mundo

La contabilidad de costos ha tenido un desarrollo paralelo al proceso industrial. Existe constancia de la existencia de teneduría de libros en China, durante la dinastía Chou de 1256 a 1122 antes de nuestra era, con el objeto de registrar el origen y destino de los impuestos recaudados por el gobierno imperial, las primeras empresas en utilizar un método parecido al sistema de costos fueron las industrias de producción de viñedos, las de impresión de libros y las acerías, las cuales lo utilizaban para llevar un control de los recursos utilizados para la fabricación del bien. Los historiadores de la contabilidad descubrieron que ya desde el año 1413, ciertas Asociaciones Industriales de Italia llevaban registros bastantes complejos de materiales y salarios, los cuales eran simples recordatorios y no prestaban otros servicios. El primer estudio riguroso sobre Contabilidad lo realizó Fray Luca Paccioli en el Siglo XV, sobre el sistema contable de la partida doble, que se creó como un modo de registrar las operaciones mercantiles y no como ayuda para la toma de decisiones. El trabajo de Paccioli supuso un hito en la Contabilidad Financiera y trazó las pautas para el posterior desarrollo de la Contabilidad de Gestión. Los fabricantes de vinos, en el año 1577, empezaron a implementar “Costos de producción” conocidos hoy en día como materiales y mano de obra. El principal objetivo de la contabilidad en esa época era notar la diferencia entre los ingresos y costos de los bienes, así mismo, fijar un precio de venta sin determinar el

resultado de la operación. La revolución industrial iniciada cerca de 1760, cambió todo esto; por primera vez la competencia crea un problema, la inmensa rivalidad requirió buenos registros. El maquinismo de la revolución industrial originó el desplazamiento de la mano de obra y la desaparición de los pequeños artesanos, todo el crecimiento anterior creó un ambiente propicio para un nuevo desarrollo de la contabilidad de costos. En 1777 se hizo una primera descripción de los costos de producción por procesos con base en una empresa fabricante de medias de hilo de lino. En las últimas tres décadas del siglo XIX a Inglaterra fue el país que se ocupó mayoritariamente de teorizar sobre los costos. En 1778 se empezaron a emplear los libros auxiliares en todos los elementos que tuvieran incidencia en el costo de los productos, como salarios, materiales de trabajo y fechas de entrega. (Jimenes, 2017)

Fruto del desarrollo de la industria química es la aparición del concepto costo conjunto en 1800, aunque la revolución industrial se originó en Inglaterra, Francia se preocupó más en un principio por impulsar la contabilidad de costos.

Autores como Clark (1923), Kaplan (1984), (Scapens, 1994), Gutiérrez (2005) distinguen cuatro períodos fundamentales en la evolución de la Contabilidad de Costos desde 1885 hasta los años de 1930.

Un primer periodo donde se iniciaron la asignación de los costos indirectos (1885-1900), un segundo momento donde se define la etapa tayloriana o paso del Siglo XIX al XX, un tercer momento con la creación de empresas multidivisionales a principios del Siglo XX y nacimiento de los primeros indicadores de gestión y una última etapa donde comienza la depresión de los años 30 y la primacía de la Contabilidad Financiera.

En el año 1984 Kaplan analizó la evolución de la contabilidad de costos y control de gestión donde señala su revelación respecto a la competitividad industrial. Él comenzó con el estudio de las consecuencias del nacimiento del ferrocarril y la industria del acero de las últimas décadas del siglo XIX. Los ferrocarriles eran los medios más complejos creados hasta ese momento, debido a que tenían que ser dirigidos y coordinados en una extensión geográfica amplia. Debido a que el telégrafo se inventó al mismo tiempo que el ferrocarril permitió tener una comunicación rápida a un bajo costo, así mismo, desarrollaron medidas para evaluar los costos y gastos de operación para implementarlos a sus procesos productivos.

El mayor desarrollo de la contabilidad de costos tuvo lugar entre 1890 y 1915, en este periodo se diseñó la estructura básica de la contabilidad de costos y se integraron los registros de los costos a las cuentas generales en países como Inglaterra y Estados Unidos y se aportaron conceptos tales como: Establecimientos de procedimientos de distribución de los costos indirectos de fabricación, adaptación de los informes y registros para los usuarios internos y externos, valuación de los inventarios y estimación de costos de materiales y mano de obra.

Hasta ese momento la contabilidad de costos ejercía control sobre los costos de producción y registraba su información con base en datos históricos, pero al integrarse la contabilidad general y la contabilidad de costos entre 1900 y 1910, este llega a depender de la primera.

En 1919 apareció en Estados Unidos la National Association Of Cost Accountant, asociación profesional que ha contribuido poderosamente a la identificación propia y progresos de esta rama específica de la contabilidad constituida por la contabilidad de costos o dirección.

Pero la contabilidad se comenzaba a entender como una herramienta de planeación lo cual demandaba la necesidad de crear formas para anticiparse a los simples hechos económicos históricos, fruto de esto el surgimiento de los costos predeterminados entre 1920 y 1930 cuando el norteamericano Federico Taylor comenzó a experimentar los costos estándar en la empresa de acero Bethlehem Steel.

Hay evidencias que permiten afirmar que los costos predeterminados fueron empleados en 1928 por la empresa americana Westinghouse antes de difundirse por las grandes empresas de la unión americana. Estos costos permitían disponer de datos antes de iniciar la producción, luego viene la depresión de los años 30 época durante la cual los países industrializados tuvieron que realizar considerables esfuerzos para proteger su capital.

Posterior a la gran depresión se comienza a dar gran importancia a diferentes sistemas de costos y a los presupuestos como herramienta clave en la dirección de las organizaciones.

El año 1939, representa un período clave para el desarrollo de Contabilidad de Costos, pues se publica la primera versión del libro Contabilidad Industrial, de Schneider,

además aparece el artículo de Hall y Hitch titulado “Teoría de los precios y régimen del comercio”, en el que se vertía el principio de costo total, cuya tesis consiste en que el sistema de determinación de precios utilizado por los empresarios parte del costo directo obtenido de la contabilidad de costo más un margen de cobertura de los costos indirecto y un margen de ganancias.

En 1953 el norteamericano AC. Littelton en vista del crecimiento de los activos fijos, definía la necesidad de amortizarlos a través de tasas de consumo a los productos fabricados como costos indirectos. En 1955 surge el concepto de contraloría como medio de control de las actividades de producción y finanzas de las organizaciones, y tiempo después nace el concepto de contabilidad administrativa como herramienta del análisis de los costos de fabricación y como instrumento básico para el proceso de la toma de decisiones.

Hasta antes de 1980 las empresas industriales consideraban que sus procedimientos de acumulación de costos constituían secretos industriales pues el sistema de información financiera no incluía las bases de datos y archivos de la contabilidad de costos.

Indiscutiblemente, esto se tradujo en estancamiento para la contabilidad de costos con relación a otras ramas de la contabilidad hasta comprobarse que su aplicación producía beneficios.

Así fue como en 1981 el norteamericano Johnson, resaltó la importancia de la Contabilidad de Costos y los sistemas como herramienta clave para brindar la información a la gerencia sobre la producción, lo cual implicaba existencia de archivos de costos útiles por la fijación de precios adecuados en mercados competitivos. De esta manera, surgió la Contabilidad de Costo, de la Contabilidad General o Financiera. (Hidalgo, 2005)

1.1.2 Evolución histórica de la contabilidad de gestión en Cuba

El desarrollo de la contabilidad de costo y su amplia difusión por el mundo permitieron que esta disciplina llegara hasta Cuba y fuera utilizada en la misma medida en que los productos y comerciantes se abrían paso en sus negocios.

Existen tres etapas fundamentales en las que se destaca los aspectos más relevantes de la evolución de la contabilidad de costos en Cuba.

Etapa 1898-1959

A principios del siglo XIX existía poca Contabilidad en Cuba, dadas fundamentalmente por la condición de colonia de España, toda la vida económica del país se regía por los dictados de la metrópoli. A partir de la Intervención del gobierno de los Estados Unidos (1898-1902) en Cuba, incluso con el surgimiento de la República de Cuba (1902), como neocolonia de Estados Unidos se comenzaron a constituir empresas sucursales de las grandes empresas norteamericanas, con la denominación fundamentalmente, la industria azucarera, la agricultura, la minería, la banca y los servicios públicos. A partir de entonces, el personal que controlaba los intereses norteamericanos comenzó a incursionar en la contabilidad de costo, incluso algunos cubanos iban a cursar estudios a Estados Unidos.

A principios del siglo XX se comenzaron a realizar análisis de los contenidos básicos de los costos, enfocados fundamentalmente a necesidad y utilidad de la contabilidad de costos; sistemas y clasificación de costos. La Contabilidad de Costos no se veía con un enfoque gerencial, por lo cual no se hablaba de Contabilidad de Gestión

En la década de los 50 con el surgimiento de la Contabilidad de Gestión en Cuba se logró alcanzar su mayor esplendor y se comenzó a utilizar el costo como herramienta de dirección.

En esta etapa algunas empresas diseñaban sus sistemas de costos, otras contrataban los servicios a una firma consultora para que le diseñaran el sistema de costo acorde con sus características, por lo cual no existía un organismo encargado de uniformar la información de los costos de las diferentes empresas, el Ministerio de Hacienda solo le interesaba recibir de éstas las declaraciones que se correspondían con el pago de los impuestos y contribuciones.

Con el triunfo de la Revolución el 1 de enero de 1959 el pueblo cubano inició el pleno ejercicio de su soberanía e independencia. Estados Unidos reforzó la pretensión de continuar dominando el país por lo que incremento su agresividad, en medio de la agudización de clases el gobierno revolucionario emprendió un proceso de transformación radical de las relaciones de propiedad: se eliminaron los latifundios y fueron racionalizados muchos otros medios de producción así surgió un fuerte sector económico de propiedad estatal al servicio del pueblo y el desarrollo económico que

constituyo un factor decisivo en la transformación socioeconómica .Estados Unidos con su actitud hostil recrudece el bloqueo económico, financiero y comercial que ha impedido a Cuba acceder, durante más de medio siglo, a importantes fuentes de financiamiento y a principales mercados de equipos, servicios y productos indispensables para el desarrollo y el progreso científico-tecnológico, la salud y el bienestar, provocando cuantiosos gastos, daños humanos y materiales por lo se suman las crisis económicas y el injusto orden económico internacional que han afectado a la economía cubana, de pequeña escala, con limitados recursos.

También se hizo necesario iniciar la formación de profesionales y técnicos en disciplinas económicas con una base teórica marxista, capaz de enfrentar los retos que imponía el proyecto revolucionario y de lograr la identificación de las leyes económicas del socialismo y sus especificidades del país.

La formación hacia la economía desde 1965 hasta 1975 se caracteriza por la adaptación de los planes de estudios a las transformaciones que se operaban en el país, influenciadas por la aparición del idealismo económico y tendencias tecnocráticas y economicistas, que prevalecieron a la economía cubana y por consiguiente en la formación de profesionales y técnicos de estas ramas, entre 1965 y 1985. En 1967 se crea la carrera de Licenciatura en Control Económico como sustituta de los estudios de Contador Público, la cual se fundamentaba en gran medida en el estudio sobre la contabilización, control y planificación de los tres elementos fundamentales del costo (materiales, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación), métodos de distribución de costos indirectos y Sistemas de Costos (órdenes y procesos).

Se destaca que en esta etapa decayó mucho la profundidad con que se abordaban los estudios, solo se daban nociones elementales, y esto estaba dado principalmente a la política económica que se seguía en el país, se habían eliminado las relaciones monetario-mercantiles entre las empresas y con ellas la contabilidad, la cual se ve limitada al control físico, todo lo que se había logrado en la Contabilidad de Costos y Gestión se perdió en gran medida.

Esta situación aparejada a la disolución del Colegio de Contadores Públicos a finales de 1961, la pérdida de un significativo número de profesionales de la economía, la desaparición casi total de los órganos de auditoría en 1967 y la disminución de los

estudios económicos en la formación técnica en el país, constituyeron sensibles pérdidas que trajeron consigo una difícil etapa económica.

Al inicio de los años 70 Fidel Castro definió el futuro del país como un futuro de hombres de ciencia, de hombres de pensamiento y poco después Ernesto Che Guevara, luego de asumir la dirección del Ministerio de Industria, funda en 1962 la revista Nueva Industria Tecnológica en cuyo primer editorial definió toda una estrategia tecnológica que pasaría primero por resolver problemas más o menos inmediatos de la producción y llegaría a generar tecnologías avanzadas en las condiciones naturales y culturales del país. En el propio editorial el Che Guevara declara el objetivo de conectar la ciencia moderna con la industrialización avanzada.

A partir de este año se toman un conjunto de medidas con el objetivo de sentar las bases para una recuperación total de la economía creándose condiciones para establecer un Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (SDPE), en general se comienza a reforzar la planificación y dirección económica, la necesidad de aplicar la distribución con arreglo al trabajo, la consideración de estímulos materiales, lo que condujo que a partir de 1973 los planes económicos debían confeccionarse tanto en medidas físicas como en valor basándose en un nuevo Registro Económico que suponía el control más integral en las empresas de su propia gestión, introduciéndose paulatinamente la necesidad de efectuar la medición de los gastos de trabajo. El SDPE es aprobado en 1975 con el restablecimiento de la ley del valor y de las relaciones monetario mercantiles. Por consiguiente, una de las condiciones que se estableció para la implantación del Sistema de Dirección y Planificación de la Economía fue la elaboración y el establecimiento de un Sistema Nacional de Contabilidad.

Debido a los errores cometidos se elaboraron nuevas propuestas metodológicas de planificación, con la incorporación del plan de categorías como las de costo, ganancia y rentabilidad; la de la efectividad de la producción social y la de inversiones.

La concepción de que el avance del socialismo a nivel mundial dependería en gran medida de su capacidad para desarrollar la ciencia y la tecnología como fuerzas productivas sociales, fue otro elemento importante. A él habría que agregar la necesidad de elevar la capacidad del país para enfrentar las agresiones biológicas de

que estaba siendo objeto, prioridad expresada con gran énfasis desde inicios de los años ochenta.

En el año 1988 en sustitución de los reglamentos del costo, se pusieron en vigor los “Lineamientos Generales para la Planificación y Determinación del Costo de Producción”.

Acorde con sus especificidades, los organismos ramales llevaron a cabo la adecuación de los mismos con la confección y propuesta los “Lineamientos Ramales para la Planificación y Determinación de los Costos de Producción”, convirtiéndolos en un documento con carácter rector, que sirve como instrumento normativo y de base para la elaboración de los sistemas de costos por parte de las empresas.

Hasta la década de los ochenta fue significativo el impulso a la electrificación, la construcción de industrias, viviendas, hospitales, policlínicos, centros educacionales, instalaciones culturales, deportivas y de infraestructura hidráulica, agropecuaria, portuaria, vial, de aeropuertos y otras. La abrupta desintegración de la URSS y el campo socialista europeo, en los finales de los años ochenta del pasado siglo, hizo que desapareciera la mayor parte de las relaciones económicas, comerciales y de colaboración científica y técnica del país, lo que impactó de modo severo en muchos ámbitos, en particular en el económico y social. Con la desintegración de la URSS y la desaparición del campo socialista el país comenzó a atravesar una situación difícil, además de ocasionar muy graves consecuencias a escala universal, provocaron serios trastornos en el desenvolvimiento de la economía cubana que desembocaron en el período especial en la que se deterioró sensiblemente la economía y, en consecuencia, el nivel y la calidad de vida. En esta etapa se tuvieron que aplicar varias medidas tales como: la despenalización del dólar, la creación de empresas mixtas, se fortaleció el trabajo ideológico, se profundizó en la reforma de las empresas estatales, sistema fiscal, sistema bancario, política de la apertura al exterior, todos desde la ciencia de los profesionales e innovación de los mismos para poder atravesar la situación que comenzó a vivir el país. Después del periodo especial los esfuerzos fueron concentrados en reorientar la economía al nuevo escenario sin renunciar a los ideales esenciales ni a las principales conquistas. Entre las principales medidas iniciales sobresalen las dirigidas a enfrentar los problemas más urgentes ante la crisis

provocada, tales como la ampliación de la apertura a la inversión extranjera y el trabajo por cuenta propia inactividades seleccionadas; la creación de unidades básicas de producción cooperativa, mercados agropecuarios y la entrega de tierras en usufructo. A partir de 1994 se logró detener el desplome de la economía y comenzar su recuperación gradual, que ha tenido lugar bajo las difíciles condiciones del bloqueo, la incierta situación económica internacional, las dificultades y deficiencias internas. En consecuencia, con la situación antes descrita, fue elaborada una propuesta de Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución que, después de una amplia consulta con el pueblo, fue enriquecida ya probada por el 6to. Congreso del PCC, en abril de 2011. Posteriormente estos Lineamientos fueron refrendados por la Asamblea Nacional del Poder Popular. (Díaz & Vega Falcón)

En el V Congreso del PCC Fidel expreso: (...) “la política económica cubana ha empezado un nuevo periodo, en el cual se contiene la estructura diversificada de la economía, la promoción de la exportación, desarrollo de las bases de alimentación, la elevación del beneficio económico en los terrenos de la energía, los recursos y las finanzas. El objetivo fundamental de la política económica cubana es elevar la eficiencia y los beneficios”.

(..) La colaboración entre el gobierno y científicos debe constituir un estilo de trabajo permanente, no siempre fácil de materializar. Se trata de un diálogo entre actores diferentes que deben abordar juntos problemas muy complejos. Ese diálogo debe facilitar el "profundo ejercicio de pensamiento innovador" que el desarrollo del país demanda. El objetivo tiene que ser "llegar a la transformación productiva que necesita el país en estos momentos, que garantice procesos con más eficiencia, productividad, utilidad e ingresos, que satisfaga las demandas internas, que nos dé posibilidades de exportación y que, además, propicie bienestar, desarrollo y prosperidad.

1.2 Sistemas de Costo

Los sistemas de costos son susceptibles de ser diseñados, implantados y operados, además de las empresas manufactureras, en las entidades de servicios y comerciales con la misma finalidad, cual es la administrar apropiadamente los productos o inventarios, sus costos, gastos y ganancias, por lo cual son de gran ayuda para la administración en todos los niveles gerenciales y operativos, toda vez que ayudan a

tomar decisiones acordes con el desarrollo del objeto social y según las condiciones particulares de la respectiva unidad económica.

Según el autor Hargadon, (2006) “Un sistema de costos puede definirse como: el conjunto de normas y procedimientos contables necesarios para la realización del objetivo de la contabilidad de costos que es determinar el costo de producción”. Al igual que cuando se habla de la naturaleza de los sistemas de costos aquí cabe entender que existen características particulares en cada uno de los sistemas de costos”. (p.14)

Para (Lapolde, 2007) “El sistema de costos 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)

Según Cuervo y Osorio (2007) el sistema de costos es un “Sistema de información que establece el procedimiento administrativo y contable para identificar los datos que permiten determinar el costo de actividades, procesos, productos o servicios”. (p.46)

Premisas para la Implantación de los Sistemas de Costos

Para que las empresas logren implantar un Sistema de Costos, deben crear determinadas condiciones mínimas, para que los resultados sean sólidos y permanentes, dado que la contabilidad de costos tiene como finalidad el costo por producto, mediante un control adecuado de los elementos del costo y esto se logra además de una contabilidad analítica con la creación de una base organizativa que garantice su implantación, como sería:

Asignar la tarea para la adecuación e implantación del Sistema de Costos a una persona que sirva como instrumento de dirección.

Asignar la tarea al personal que se dedicará al control, registro y análisis de los gastos con los planificados, costo estimados etc. para determinar su eficiencia y aplicar sus resultados oportunos y adecuadamente.

Instrumentar períodos de análisis que hagan obligatorio su realización para la evaluación de la gestión económica administrativa a varios niveles.

Estimular los resultados, los cumplimientos en la etapa de implantación y su posterior seguimiento de explotación y utilidad.

Con esta base organizativa, las premisas que se requieren para comenzar su implantación, como son determinación de los costos estimados, establecimiento del modelaje para su control, registro y análisis, se puede garantizar la implantación de un Sistema de Costos, base de la calidad en la gestión empresarial empleado en todas las fases del campo de la contabilidad de costos.

Antes de implantar un Sistema de Costo en cualquier empresa hay que analizar el tipo de actividad que realiza la misma, como es su proceso productivo, los objetivos y metas trazadas, su estructura organizativa, y ajustarse a las características, estrategia de la empresa, exigencia en el cumplimiento del proceso productivo y debido control del registro de los gastos y un adecuado cálculo del costo. (Amat O, 2000)

1.2.1 Sistemas de costos por órdenes de trabajo

En la práctica, se conocen dos sistemas principales, claramente definidos y distinguidos, como son el sistema de costos por lotes u órdenes de producción y el sistema de costos por procesos, de los cuales se derivan los demás sistemas de costeo existentes, cuyo diseño e implantación depende entre otros factores de las características de la producción, de la organización empresarial y/o funcional, de los procesos que deben ejecutarse, del momento establecido para el costo de los productos y de los procedimientos definidos para la acumulación, asignación e integración de dichos costos a los productos finales.

Un sistema de costos por lotes u órdenes de fabricación se fundamenta en el carácter diversificado de la producción, la identificación e individualización de cada lote y el conjunto de productos que lo integran, teniendo claro que cada lote u orden de fabricación constituye un objeto de costeo y de control, puesto que no solo se toma como referencia para la fabricación de un grupo de productos, sino también para la acumulación, determinación, asignación y manejo de los costos que se causan en su elaboración. (Delgado Darrido, 1987)

El autor (Ortiz, 2015) define: “El sistema de órdenes de producción, donde el objeto de costo es como tal la orden de producción, en la que se pueden elaborar diferentes productos, es apropiado cuando se tienen trabajos especiales en pequeñas cantidades atendiendo los pedidos de los clientes o para la elaboración de lotes de productos para su venta posterior, siendo normalmente cerrado el proceso en el momento de concluir la fabricación de la orden que fue solicitada”. (p.21)

1.2.2 Sistema de Costo por procesos

La Contabilidad de Costo por Proceso es un sistema de acumulación de costos, aplicables a las empresas de manufacturas que producen grandes volúmenes de artículos, mediante un flujo continuo de producción.

El costeo por proceso es un sistema de acumulación de costos de producción, por departamento o centro de costos. Un departamento es una división funcional principal en una fábrica donde se realizan procesos de manufactura relacionados.

Cuando dos o más procesos se ejecutan en un departamento, puede ser conveniente dividir la unidad departamental en centros de costos.

Según (Polimeni, 1994)“Un sistema de acumulación de costos por proceso se emplea cuando los productos se manufacturan mediante técnicas de producción masiva o procesamiento continuo. La acumulación del costo no es más que la recolección organizada y clasificada de los datos de costos para una acertada toma de decisiones”. (p.5)

El autor (Ortiz, 2015) define: “El sistema de costos por procesos es aplicable para aquellas empresas que presentan un sistema de producción continuo y sus productos son bastantes homogéneos, los costos son reconocidos mediante un periodo de tiempo, y se evalúa como objeto de costo cada uno de los procesos, para luego asignar el producto los costos en los que se han incurrido mediante el proceso”. (p.21)

El sistema de costeo por procesos cumple dos objetivos esenciales calcular, en un tiempo determinado, los costos de producción de un proceso particular que se puede realizar en un solo departamento de producción o en varios y ayudar a la gerencia de una empresa en el control de los costos de producción a través de los informes que sobre cada departamento o centro de costos debe rendir el departamento de contabilidad, con base en los datos suministrados por esos mismos centros. Con estos

informes, la gerencia puede mantener un adecuado control de la producción, aunque solo sea después de que esta ha terminado, exigiendo una mayor eficiencia cuando así se requiera. Además, dispone de la herramienta esencial –los costos de producción– para determinar nuevas políticas de precios, teniendo en cuenta las necesidades de los consumidores y los precios que ofrecen las firmas competidoras. En la mayoría de los procesos de producción existe el inventario de producción en proceso, el cual se forma de unidades parcialmente terminadas. Cualquier inventario final parcialmente terminado del periodo actual se convierte en el inventario inicial parcialmente terminado del siguiente periodo. El costo por proceso asigna los costos tanto a las unidades totalmente terminadas como a las unidades parcialmente terminadas y para ellos convierte en forma matemática a las unidades parcialmente terminadas en unidades equivalentes terminadas.

Las unidades equivalentes producidas se calculan mediante la multiplicación del número de unidades reales laboradas en forma incompleta por el grado porcentual de terminación respectivo. Debido a estos esfuerzos mixtos de elaboración, la producción no se puede medir en unidades enteras. Se utiliza un concepto conocido como unidades equivalentes producidas para medir la cantidad de producción lograda durante un periodo.

En el costo por proceso los métodos de contabilidad para los flujos de costos son:

- 1) El método de Promedio Ponderados
- 2) El método de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).

Estos métodos se relacionan con la manera en la cual se supone que los flujos de costos ocurren en el proceso de producción.

El método de promedio ponderado calcula un solo costo promedio por unidad mediante la combinación del inventario inicial y la producción del periodo actual. El método de primeras entradas y primeras salidas (PEPS) separa el inventario inicial y la producción del periodo actual de tal modo que se pueda calcular el costo del periodo actual por unidad.

Cálculo de las unidades equivalentes producidas y asignaciones de costos

Los artículos se transfieren del inventario de producción en proceso al almacén de artículos terminados (o a otro departamento), mediante la asignación de un costo a esos artículos. Además, al final de cualquier periodo se debe asignar un valor a los artículos que tan solo están parcialmente terminados y que aún permanecen en el inventario de producción en proceso.

El primer paso es calcular las unidades físicas totales por las cuales es responsable el departamento o las unidades disponibles. Esta cantidad es igual al número total de unidades enteras parciales procesadas en el departamento durante el periodo actual: unidades en el inventario inicial más unidades iniciadas (UI).

El segundo paso es determinar que le sucedió a las unidades disponibles durante el periodo. Se requiere también del uso de unidades físicas.

Las unidades pueden caer en una de dos categorías:

- 1) Terminadas y transferidas (UTP)
- 2) Parcialmente terminadas y que permanecen en el inventario final de producción en proceso (IFPP).

En este punto se verifica si las unidades disponibles por las cuales el departamento era responsable (Inventario Inicial Producción Proceso + Unidades Iniciadas) son iguales a las unidades total asignadas (Inventario Final Producción en Proceso y Unidades Terminadas y Transferidas). Si dichas cantidades no son iguales cualquier cálculo adicional será incorrecto.

En el tercer paso se utilizan los métodos, ya sea el de promedio ponderados o el de Primeras Entradas Primeras Salidas, para determinar las unidades equivalentes producidas de cada componente del costo. Si todos los materiales se encuentran en el mismo modo de avance, se puede hacer un solo cálculo de materiales. Si se usan materiales múltiples y se agregan a la producción en diferentes puntos, puede ser necesario calcular unidades equivalentes para cada uno de los materiales.

El cuarto pasos, se determina el costo total disponible, el cual incluye al saldo del inventario de producción en proceso al inicio del periodo más todos los costos del periodo de la materia prima directa, de la mano de obra directa y de los costos indirectos.

El quinto paso, calcula el costo por unidad equivalente de cada componente del costo con la utilización, ya sea el promedio ponderado o el método PEPS de las unidades equivalentes producidas que se calcularon en el paso tres.

El sexto paso, se utilizan los costos que se calcularon en el paso cinco para asignar los costos del proceso en producción a las unidades terminadas y transferidas y a las unidades que permanecen en el inventario final de producción en proceso.

En correspondencia con lo anteriormente planteado, no se trata de diseñar solamente y por separado un buen sistema de costos, o una metodología para planificar y mucho menos un conjunto de tablas y procedimientos para analizar, sino lograr una base y principios únicos que, una vez desarrollados en función de las especificidades de cada rama y empresa, constituyan un instrumento eficaz para la dirección de la propia empresa, y que al mismo tiempo brinde la información mínima requerida para la economía global. El costo tiene que ser, por tanto, un medidor del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción, reflejando el efecto de las desviaciones respecto a lo previsto y permitir asegurar la correcta planificación de los recursos materiales y humanos. Por tanto, el sistema de costo tiene su principal utilización en la empresa, siendo sus destinatarios los responsables de la adopción de las decisiones en la misma, y como objetivos fundamentales a lograr se presentan los siguientes:

- a) Poner a disposición de los directivos de la empresa una herramienta útil para ser utilizada en la elaboración del plan técnico económico.
- b) Contribuir a determinar con precisión y claridad las responsabilidades individuales en el cumplimiento del plan.
- c) Tomar decisiones que permitan corregir las desviaciones negativas y elevar la eficiencia en la gestión económica productiva de la empresa.
- d) Determinar la ganancia periódica de la empresa.
- e) La valuación y cálculo de los inventarios de productos en proceso y de productos terminados.
- f) El establecimiento de precios de los productos elaborados por la empresa.

- g) La planificación, de acuerdo al nivel de actividad previsto de los indicadores sintéticos de costo y de los consumos productivos para un período de operaciones.
- h) El control de los insumos en el proceso de producción de la empresa. (Polimeni R. F., 1997)

Implantación de Sistemas de Costos por procesos

Para implementar un sistema de costos por procesos, se requiere seguir, de manera general las siguientes etapas:

Actividades iniciales: identificar unidades de servicios a la producción, asignar responsabilidades y delimitar funciones de los centros productivos, actividades operacionales: definir el programa de producción tales como: el producto a fabricar, cantidades requeridas de productos, tiempo, plazo, etc.

Actividades durante el periodo: llevar el control y registro de unidades producidas, informar el porcentaje de avance de las unidades, obtener información relevante sobre la producción.

Actividad al final del periodo: evaluar los costos, obtener conclusiones y recomendar acciones. (Polimeni R. F., 1997)

1.2.3 Definiciones de Costo

Los costos son valores imputables a recursos económicos que pueden estar disponibles para la venta, ser utilizados en las actividades empresariales o destinarse a cualesquiera otras causas y, como tal, tienen la cualidad de ser susceptibles de convertirse en dinero. Por consiguiente y en condiciones normales, un bien adquirido, fabricado o formado por un ente económico constituye un activo, tal como un producto o un conjunto de artículos que forman parte de un inventario o cualesquiera otros bienes que reúnan las características de los activos, razón por la cual sus valores se clasifican, registran y presentan en sus grupos de activos respectivos, en los que efectivamente correspondan, según su naturaleza o su destinación. Por tanto, los importes de estos bienes o recursos solamente pueden ser cargados a los resultados del ejercicio en el período en que los mismos sean vendidos, consumidos o dados de baja.

El costo se define como el valor sacrificado de unidades monetarias para adquirir bienes o servicios con el fin de obtener beneficios presentes o futuros.

Para Begoña (2006) el costo se define como “el equivalente monetario de los bienes y servicios consumidos en el proceso de producción”. (P.25)

Según el profesor español Salvador Martín (2010) costo es el “consumo valorado en dinero de los bienes y servicios necesarios para la producción que constituye objetivo de la empresa”. (p.40)

(Polimeni R. F., 1997) señala que “un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado. Los gastos se confrontan con los ingresos”. (p.41)

Elementos del costo

Materia prima: el primero de los elementos de producción, también denominado materiales, comprende los elementos naturales o los productos terminados de otra industria que componen el producto. Este elemento del costo se divide en dos: materia prima directa y materia prima indirecta.

La primera son elementos naturales o productos terminados de otra industria utilizados en la elaboración de un producto que se puede identificar fácilmente. En el caso del segundo son fácilmente identificables en el producto y tienen poca importancia en el mismo. Por lo tanto cuando se hable del primer elemento del costo como “materia prima” nos estamos refiriendo a la materia prima directa.

Mano de obra: el segundo elemento del costo de producción es la mano de obra. Es el costo del tiempo que los trabajadores han invertido en el proceso productivo en forma manual o mecánica y se utiliza para fabricar los productos. Al igual que la materia prima se divide en: mano de obra directa e indirecta. La directa incluye todo el tiempo del trabajo que directamente se aplica a la fabricación física del producto. La indirecta al tiempo invertido en el proceso productivo pero que no se relaciona directamente con los productos sino que se ayuda.

Costos indirectos: a diferencia de los dos anteriores no pueden ser cuantificables en forma individual dentro de los productos debido a que incluyen todos los costos que se realizan para obtener en operación planta productiva. Los conceptos que integran los costos indirectos son: materia prima indirecta, mano de obra indirecta, gastos Indirectos de fabricación. (Horngren, 2006)

Elementos del gasto

Concepto económico asociado al gasto que permite la cuantificación de los recursos materiales, laborales y monetarios en los cuales se expresan los gastos de trabajo vivo y pretérito para un período en el conjunto de la actividad empresarial.

Los elementos indican los conceptos de los gastos según su naturaleza. Esta forma de agrupación sigue como criterio reunir los gastos en diferentes grupos de acuerdo con su homogeneidad económica.

La agrupación de los gastos por elementos crea las premisas para establecer conciliaciones entre las diferentes categorías del plan como las de producción, costo, abastecimiento material, trabajo y salario.

La agregación de los distintos tipos de gastos se efectuará en los siguientes elementos obligatorios:

- Materias primas y materiales.
- Combustibles y lubricantes.
- Energía.
- Gasto de personal (salario más acumulación de vacaciones).
- Depreciación y amortización.
- Otros gastos monetarios.

Se establece que del elemento Otros gastos monetarios se desglose el subelemento siguiente:

- a) Servicios comprados entre entidades, de ellos:
 - Servicios de mantenimiento y reparación constructivos.
 - Reparación y mantenimiento de viales.
 - Otros servicios de mantenimiento y reparaciones corrientes.
 - Gastos por importación de servicios.
 - Viáticos.

Presupuesto de Gasto

El presupuesto de gasto es un estado que muestra una información estimada de los resultados de un programa. Constituye el pronóstico, objetivos y metas a alcanzar por los jefes y trabajadores de un colectivo laboral (área de responsabilidad).

El presupuesto de gasto cumple tres objetivos básicos:

1. Establecer un compromiso planificado sobre el límite de recursos humanos, materiales y financieros a emplear en un volumen de actividad dado y ante determinadas condiciones operacionales que sirvieron de base para su formulación.
2. Servir de pauta o guía durante la ejecución de la producción o prestación del servicio.
3. Comprobar la ejecución real con el pronóstico o presupuesto, determinar las desviaciones y sus causas y permitir la adopción de medidas concretas para erradicar los efectos negativos de las mismas.

Al elaborar el presupuesto de gastos para un período dado, es imposible pasar por alto la realización de un profundo y sistemático trabajo dirigido a la obtención de los datos para dicho presupuesto; efectuar las coordinaciones necesarias con otras áreas sobre los diferentes aspectos a incluir en el mismo, aplicar un método riguroso de cálculo y estimación de los gastos, definir las bases sobre las cuales se asume que operará el área en el período que se está presupuestando, fundamentar el presupuesto que se propone, utilizarlo como una guía de acción durante todo el período y finalmente analizar la ejecución real contra lo previsto, determinando las causas de las desviaciones y proponiendo las medidas a tomar. (autores, 2007)

Área de Responsabilidad

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.

Con relación a lo antes expuestos y a fines de facilitar el control de los gastos, las empresas y demás entidades productivas en sus respectivos Manuales de Contabilidad del costo, tienen que precisar sus diferentes áreas de responsabilidad.

A tal fin se define como área de responsabilidad un centro de actividad que desarrolla un conjunto de funciones, que pueden o no coincidir con una unidad organizativa o subdivisión estructural dentro de la empresa, 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. El área de responsabilidad constituye la base del esquema de dirección de las empresas, por lo cual deben estar bien definidas en cada entidad.

Una premisa básica para la determinación de un área de responsabilidad es que su jefe puede controlar y accionar sobre los gastos que en la misma se originan y consecuentemente responde por su comportamiento.

Centro de Costo

Es una unidad o subdivisión mínima en el proceso de registro contable en la cual se acumulan los gastos en la actividad productiva de la empresa a los fines de facilitar la medición de los recursos utilizados y los resultados económicos obtenidos.

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 que se correspondan con un área de responsabilidad claramente delimitada. (Polimeni R. F., 1997)

Clasificación de los costos

Los costos pueden ser clasificados como sigue:

Por el momento del cálculo:

- Históricos: los gastos pueden calcularse en momentos diferentes, o sea, pueden ser importes determinados sobre la base de costos incurridos.
- Predeterminados: los gastos pueden ser calculados antes de iniciado el proceso, como una previsión o proyección de lo que debe ocurrir.

Respecto al cálculo del resultado:

- Costos del producto: son costos inventariables que están directa o indirectamente relacionados con el producto, o sea, son aquellos que se asignan al inventario cuando se incurre en ellos que no suministran beneficios hasta que el producto se venda (materiales, mano de obra, energía, depreciación de

maquinarias, entre otros). Cuando esto ocurre, los costos totales se registran como un gasto, es el costo de las mercancías vendidas.

- Costos del periodo: por el contrario, son costos no inventariables que es llevan a gastos en el mismo periodo en que incurren, están formados por los gastos comerciales, de mercado o de venta (comisiones por venta, publicidad), los gastos administrativos (salario del gerente general, gastos legales) y los gastos financieros (intereses). Se cierran contra resultados del periodo.

Por su identificación con el objeto del costo:

- Directos: son aquellos que pueden identificarse directamente con el objeto de costo, es el caso de las materias primas y el salario de los obreros relacionados con un producto, o el caso de la depreciación de maquinarias asociadas a un taller de producción.
- Indirectos: aquellos gastos que no pueden identificarse de forma directa con el objeto de costo, si este es el producto, nos estamos refiriendo a la energía, la depreciación de equipos, agua, seguros, impuestos, entre otros. También puede señalarse que son todos los que no sean materiales directos y mano de obra directa. Son conocidos por diferentes denominaciones, tales como: gastos indirectos de fabricación, gastos indirectos de fabricación, costos indirectos de fabricación, entre otras.

Por su relación con la producción:

- Costos primos: está integrado por los materiales directos y la mano de obra directa.
- Costos de conversión: compuesto por la mano de obra directa, y los gastos indirectos de fabricación.

Por su relación con el nivel de actividad:

- Variables: son aquellos que por su monto total cambia en proporción directa a las variaciones del nivel de actividad, como ocurre con el consumo de la materia prima, o sea, los materiales directos son variables. Este comportamiento hace que al determinarse el costo unitario variable para diferentes niveles de actividad se mantenga sin cambios.

- Fijos: son aquellos que su monto total se mantiene constante, sin cambios durante un determinado periodo rango relevante, aunque se produzcan variaciones en el nivel de actividad.
- Mixtos: tienen características de fijos y variables, extendiendo costos semivariables y costos escalonados:
 - Costos semivariables: son aquellos en que la parte fija es mínima al hacer un producto o servicio, mientras la parte variable es el costo cargado por su utilización.
 - Costos escalonados: son aquellos en que la parte fija cambia abruptamente a diferentes niveles de actividad, tienen rasgos de invariabilidad pequeños, como puede suceder con el salario de supervisores que está en función de la cantidad de trabajadores que inspeccionen, si se requiere de un supervisor por cada 10 trabajadores, en la medida que aumente el número de trabajadores se necesitarán más supervisores lo que aumenta el costo por ese concepto.

Relacionados con el control y la toma de decisiones:

- Controlables, no controlables: están en función del control (autoridad y responsabilidad) que ejercen los responsables de cada área en los diferentes niveles de responsabilidad que tiene la empresa, por la adquisición y utilización de los recursos. Hablamos de costos controlables cuando están asociados a un nivel de responsabilidad en particular, por lo que serían no controlables aquellos que no correspondan a determinado nivel. Por supuesto estos costos deberán ser controlados en otra área de la empresa porque en definitiva todos los costos son controlables, lo que a diferentes niveles de responsabilidad. Esta clasificación es muy importante en el proceso de elaboración de presupuestos, en el análisis de la ejecución de los resultados alcanzados.
- Relevantes e irrelevantes: están ligados al proceso de toma de decisiones en el análisis de diferentes cursos de acción o alternativas. Los relevantes se refieren a los que son diferentes entre una alternativa y otra, permitiendo fundamentar en ellos la decisión, están asociados a una alternativa en particular, son costos futuros, esperados. Por lo tanto, serán irrelevantes aquellos que son comunes a

todas las alternativas, no cambian por las acciones de la gerencia, son irrevocables, también son conocidos como costos hundidos.

- **Diferenciales:** son alternativas en el que en su análisis se observan diferencias entre los costos de cada elemento entre ellas. Cuando aumentan de una alternativa a otra se denominan costos incrementales y cuando disminuyen costos decrementales. Ellos permiten determinar los efectos diferenciales de cada opción en los resultados de la empresa.
- **Costos de oportunidad:** el análisis de las diferentes alternativas concluye con la selección de una de ellas y por supuesto, la dejación de las restantes, abandonándose con ellas sus beneficios. Estos beneficios perdidos al descartar la siguiente mejor alternativa constituyen los costos de oportunidad de la acción escogida. Estos costos de oportunidad son relevantes en la toma de decisiones y deben tenerse en cuenta en la alternativa propuesta.

Por su naturaleza:

- **Elementos:** al clasificar los costos por elementos, estos se agregan para facilitar el análisis por su naturaleza económica, estén o no asociados a una producción o servicio dado o agrupaciones de estos, registrándose tanto los incurridos durante el proceso productivo, en la administración y dirección de la empresa y en la distribución y venta de la producción terminada, como los de las actividades ajenas a las fundamentales de la entidad, entre los que se cuentan los gastos de comedores, servicios no industriales, etcétera.

Por su origen y destino:

- **Partidas:** agrupan los gastos asociados al costo de producción con el objetivo de facilitar su cálculo, especialmente en lo relativo a la determinación del costo por producto, teniendo en cuenta el lugar donde se originan dichos gastos y la forma directa o indirecta en que inciden en el costo. En las partidas directas se incluyen los gastos incurridos directamente en el proceso productivo (materia prima y materiales, combustibles, energía, salarios, impuestos por la utilización de la fuerza de trabajo y contribución a la seguridad social) y en las indirectas, los gastos de mantenimiento y explotación de equipos y de dirección de los establecimientos, talleres y fábricas. La agrupación de los gastos por partidas

permite analizar la eficiencia lograda por cada producción en cuanto a la ejecución de los costos, al compararse estos con los planificados y tomarse las medidas de dirección necesarias para eliminar las desviaciones injustificadas.

Entre las finalidades básicas que tiene la utilización de las partidas, se encuentran:

- La conformación del costo total y del costo unitario, según la unidad convencionalmente elegida de una producción o servicio, planificado o real y análisis de sus variaciones.
- La conformación de la ficha de costo para fundamentar el análisis de la eficiencia y la formación de precios.
- La agrupación de los gastos por partidas permite analizar la eficiencia lograda en cada producción en cuanto a la ejecución de los costos, al compararse estos con los planificados y tomarse las medidas de dirección necesarias para eliminar las desviaciones injustificadas.

Las entidades pueden establecer las partidas y subpartidas de costo que les resulten necesarias de acuerdo con las características de su proceso productivo y el peso específico o significación que cada grupo de gastos tenga dentro del costo total.

Las partidas y subpartidas que cada entidad determine incluir en su sistema de costo deben permitir la agregación de las mismas en los siguientes conceptos:

- Materias primas y materiales.
- Gastos de personal.
- Otros gastos directos.
- Gastos indirectos de producción. (Polimeni R. F., 1997)

1.3 Antecedentes referenciales del diseño de los sistemas de costos por procesos

En el trabajo de diploma del autor (Socarras, 2014) “Propuesta de un procedimiento para el cálculo del costo en la Empresa de Bebidas y Refrescos Granma, UEB Combinado de Bebidas Pedro Díaz Coello”, tiene en cuenta la determinación del costo con sus diferentes elementos, de acuerdo a las características de la producción, pero deja sin determinar las demás etapas de un sistema de costo en su totalidad como son: la planificación, el registro, el análisis, el control y la toma de decisiones, los cuales

están presentes en el procedimiento propuesto, además de aplicar el mismo en la nueva UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín que unifica las cuatro UEB. La autora (Ávila, 2020) en la investigación “Perfeccionamiento del Sistema de Costos en la UEB Refrescos Holguín”, propone un procedimiento para perfeccionar el sistema de costo por proceso donde tuvo en cuenta todos los elementos para su correcta implantación de acuerdo a la resolución 20 /2014 expedidas por el Ministerio de Finanzas y Precios, la misma difiere de la presente investigación puesto que se realizó en la UEB Refresco Argentina y la propuesta actual además de brindar un nuevo procedimiento unifica el costo por las cuatro Unidades de Base Empresarial lo cual constituye la nueva UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín.

Mediante la aplicación de métodos empíricos de la investigación científica como las entrevistas aplicadas al Jefe de departamento económico y a especialistas del tema en cuestión además de la revisión documental, como los Estados Financieros y demás modelos de control, se pudo constatar que en la entidad después de integrar sus cuatro Unidades Empresariales de Base no se han actualizado los costos y con ello su sistema de costo, lo cual trae como consecuencia desviaciones en el costo real unitario por producto, lo cual constituye el objetivo principal de la investigación.

Conclusiones del Capítulo I

Una vez culminada la investigación se arriban a las siguientes conclusiones:

1. Se construyó el marco teórico referencial, constituido por la contabilidad de gestión, los sistemas de costos y sus antecedentes, lo que permitió profundizar en las herramientas fundamentales para el perfeccionamiento del sistema de costo, dándole cumplimiento al objeto de estudio y al campo de acción formulado en la investigación.

CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO PARA PERFECCIONAR EL SISTEMA DE COSTO EN LA UEB ESPECIALIZADA DE BEBIDAS Y REFRESCOS HOLGUÍN.

El presente capítulo tiene como objetivo perfeccionar el sistema de costo por procesos en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín y para ello se propone un procedimiento con varios pasos lógicos a seguir el cual permite e influye en la eficiente planificación, cálculo, registro, control, y análisis de los costos a partir de las deficiencias detectadas para la correcta toma de decisiones por parte de los directivos.

2.1 Procedimiento propuesto

El procedimiento tiene como objetivo, perfeccionar el sistema de costo por proceso en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín.

Alcance del procedimiento. En su condición de herramienta metodológica es aplicable específicamente a los procesos de la empresa. Ofrece un modelo de actuación que puede ser aplicable en otras empresas del sector industrial, que utilicen el sistema de costo por proceso para costear sus producciones, siempre que se realice la contextualización correspondiente.

Las principales limitaciones en su empleo se asocian a la preparación de los usuarios, particularmente en los aspectos relacionados con el conocimiento de temas relacionados a la planificación, cálculo, registro, control y análisis del costo por procesos.

Posibles usuarios del procedimiento. Se consideran como usuarios potenciales del procedimiento la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín en su totalidad, así como otras entidades con similares características en su proceso productivo.

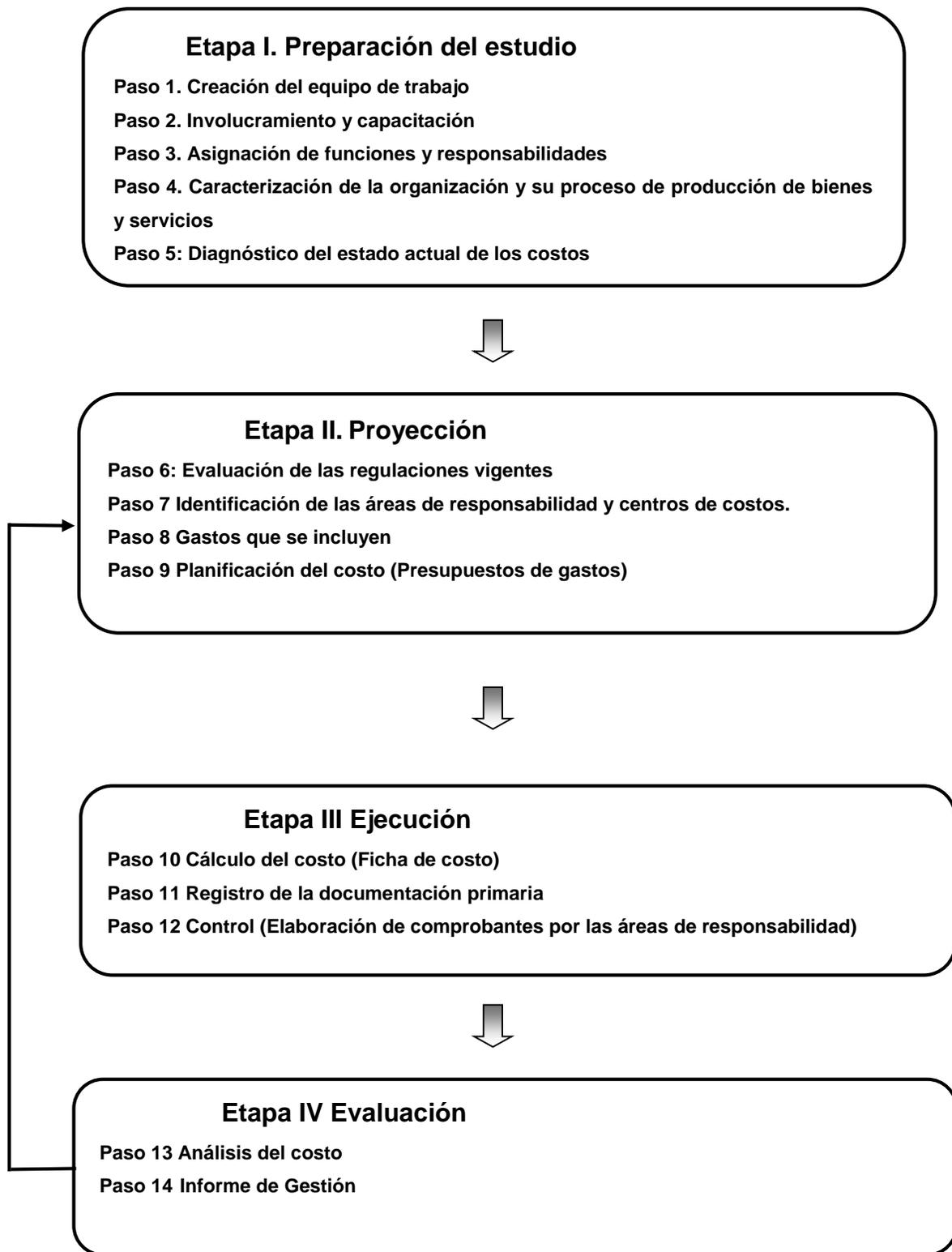


Figura No. 1 Procedimiento para perfeccionar el Sistema de Costo por procesos en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín.

El procedimiento se describe a continuación:

Etapa I. Preparación del estudio

Objetivo: preparar las condiciones para desarrollar el estudio sistemático del perfeccionamiento del sistema de costo en el Centro.

Esta etapa se concretará a través de cuatro pasos que se describirán a continuación:

Paso 1. Creación del equipo de trabajo

Objetivo: seleccionar el equipo de trabajo que participará en el proceso de perfeccionamiento del sistema de costo por proceso en la entidad.

Métodos y técnicas: criterios de expertos, selección intencionada

Fundamentación: para seleccionar el equipo de trabajo se convocará a los especialistas de contabilidad y finanzas del área contable financiera, así como especialista del área productiva donde se elabora los productos. En este caso el director contable de la entidad seleccionará los recursos humanos que estén más capacitados para desempeñar esta tarea.

Paso 2. Involucramiento y capacitación

Objetivo: involucrar a los responsables en la realización del procedimiento para el perfeccionamiento del sistema de costos por proceso y realizar un plan de capacitación al equipo y al resto de los trabajadores de acuerdo a sus necesidades de aprendizaje.

Métodos y técnicas: para el involucramiento se utilizará la técnica de selección intencionada y en el caso de la capacitación se desarrollará docencia en correspondencia con la cantidad de personas necesitadas de aprendizaje.

Fundamentación: para lograr el correcto perfeccionamiento se debe asegurar que cada uno de los responsables de la realización del mismo esté debidamente involucrado en esta tarea. Para lo que se hará necesario realizar varias reuniones o encuentros personalizados con el objetivo de sensibilizar a los miembros del equipo en la importancia que tiene el conocimiento de los costos por procesos y su determinación

en la entidad. Se realizará un plan de capacitación al equipo y al resto de los trabajadores, de acuerdo a sus necesidades de aprendizaje.

Paso 3. Asignación de funciones y responsabilidades

Objetivo: asignar las responsabilidades y funciones en dependencia del área a donde pertenezca y a la responsabilidad que cumple en cada una de las etapas o pasos del procedimiento para el perfeccionamiento.

Métodos y técnicas: para la conformación del equipo se emplearán técnicas de selección del talento humano donde se comprobará la habilidad para desarrollar el cargo, unirse a grupos y lograr el consenso, predominarán las técnicas para el trabajo en equipo y búsqueda de consenso para el involucramiento de las personas.

Fundamentación: los integrantes del equipo tendrán sus funciones y responsabilidades asignadas, depende del área a donde pertenezca y a la responsabilidad que cumple en cada una de las etapas o pasos del perfeccionamiento. Para esto se hace necesario estudiar las partes del proceso y determinar el responsable de cada una de las actividades desarrolladas, de ahí se derivará el papel que cumplen los miembros del equipo.

Paso 4: caracterización de la organización y su proceso de producción de bienes y servicios

Objetivo: realizar una caracterización general de la empresa que incluya la misión, visión, objeto social, así como describir el proceso de los bienes y servicio de sus producciones.

Métodos y técnicas: se realizarán encuestas y entrevistas, así como la revisión documental.

Fundamentación: las características de la empresa deberán describir los aspectos siguientes; misión, visión, objeto social, bienes y servicios que se producen. Se describirán las entradas de recursos necesarios para elaborar el producto, así como los gastos que se le incorporan en el proceso productivo de resultado final de este proceso.

Paso 5: Diagnóstico del estado actual de los costos

Objetivo: diagnosticar el estado actual de los costos en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín, a partir de una caracterización minuciosa.

Métodos y Técnicas: se aplicará la revisión de documentos, entrevistas y encuestas no formuladas a expertos del tema en cuestión.

Fundamentación: en este punto se realiza un diagnóstico del estado actual de los costos donde se debe reflejar el funcionamiento de cada uno de sus elementos (Materias Primas y Materiales, Mano de Obra Directa, Gastos Asociados a la Producción), como se determinan, registran, controlan y analizan para así contar con los elementos imprescindibles a tener en cuenta para el perfeccionamiento.

Etapas II. Proyección

Objetivo: identificar los diferentes elementos que serán de utilidad para el perfeccionamiento del sistema de costo por procesos tales como: las regulaciones vigentes, los centros de costos y áreas de responsabilidad, así como los gastos asociados a los mismos.

Paso 6: Evaluación de las regulaciones vigentes

Objetivo: evaluar las regulaciones vigentes para la planificación, registro, cálculo, control y análisis del costo de producción actualizados mediante la NCE No.12 “Contabilidad de Gestión”, del 21 de febrero de 2019.

Métodos y Técnicas: se emplearán técnicas como la observación, entrevistas y trabajo en equipo.

Fundamentación: se evaluarán las regulaciones vigentes para el perfeccionamiento del sistema de costo por proceso, con la consideración de los documentos a tomar en cuenta.

Paso 7 Identificación de las áreas de responsabilidad y centros de costos

Objetivo: identificar los centros de costos o las áreas de responsabilidad como 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.

Métodos y Técnicas: se empleará la observación, la entrevista, el trabajo en equipo, así como la revisión documental.

Fundamentación: en este punto se efectuará la identificación de los centros de costos o las áreas de responsabilidad de acuerdo a sus características. La determinación de los centros de costo o las áreas de responsabilidad se realiza con la atención en los objetivos a lograr con la información que se proporciona, como base para la toma de decisiones.

Paso 8 Gastos que se incluyen

Objetivo: identificar los gastos que se incurren en los centros de costos o las áreas de responsabilidad, así como la clasificación de los mismos.

Métodos y Técnicas: entrevistas, la revisión documental, trabajo en equipo.

Fundamentación: para darle cumplimiento a este paso se identifican cada uno de los gastos asociados a el centro de costo o área de responsabilidad y se procede a la clasificación según su naturaleza, además se agrupan por elementos para establecer conciliaciones entre las diferentes categorías del plan como las de producción, costo, abastecimiento material, trabajo y salario.

Paso 9 Planificación del costo (Presupuestos de gastos)

Objetivo: elaborar el plan de costos mediante el análisis del comportamiento de las normas de consumo de las Materias Primas y los Materiales fundamentales, la utilización de la fuerza de trabajo, las series históricas de los mismos incurridos en períodos anteriores, el aprovechamiento de las capacidades, así como la cuantificación de las medidas de reducción que sea posible aplicar avalados por la participación activa de los trabajadores.

Métodos y Técnicas: la revisión de documentos, las entrevistas a especialistas de la producción y el trabajo en equipo.

Fundamentación: se elabora el plan de costo (presupuesto de gastos) de la empresa por áreas de responsabilidad que permite el control de los gastos en el proceso productivo y en las diferentes dependencias participantes. Debe estar precedida de un minucioso análisis técnico a nivel de la unidad organizativa correspondiente de la entidad, de las capacidades utilizadas y gastos incurridos en el período base y la influencia que puedan haber ejercido los distintos factores técnico-económicos que inciden en ellos.

Etapa III. Ejecución

Objetivo: desarrollar el cálculo, registro y control de los costos por área de responsabilidad o centro de costo que brinde la información necesaria para un desempeño eficiente en el perfeccionamiento del sistema de costo propuesto.

Paso 10 Cálculo del costo (Ficha de costo)

Objetivo: confeccionar la ficha de costo con la incorporación de todos los elementos de la misma de acuerdo a la resolución vigente y a los cambios ocurridos en la política de precios y la unificación monetaria.

Métodos y Técnicas: se tendrán en cuenta la aplicación de técnicas como la observación, revisión de documentos, entrevistas y trabajo en equipo.

Fundamentación: se debe elaborar la base de la Legislación Financiera vigente en el país en su capítulo 12, Resolución 16/2000 donde se describe la formación de los precios a partir de los gastos, se toma esta estructura y se modifica en cuanto a la apertura por elementos de gastos, el prorrateo de los gastos indirectos, la cual brinda los elementos necesarios para efectuar un análisis de costo razonable. Además se debe llevar a la misma los cambios en la política de precios respaldada por la unificación monetaria.

Paso 11 Registro de la documentación primaria

Objetivo: registrar la documentación primaria con el tratamiento contable de cada una de ellas y las cuentas que se afectan como las de: consumo de materiales, de la utilización de la fuerza de trabajo y de los gastos asociados a la producción que conforman el costo de producción.

Métodos y Técnicas: revisión de documentos, entrevistas

Fundamentación: en este punto se acumularán los gastos, o sea, registrar los mismos, se define el método de registro que será utilizado, lo cual se realizara de acuerdo a las características del tipo de producción que se elabore, de acuerdo a si la producción es continua o discontinua además de otras características generales. Este registro se realiza a partir de los tres niveles de análisis planteados por los documentos generales de la Planificación, registro, cálculo y análisis del costo de producción, los que son: Cuenta control, Centro de costo y Elemento de gasto.

Paso 12 Control (comprobantes por centros de costos o áreas de responsabilidad)

Objetivo: elaborar los comprobantes que servirán para controlar los recursos por centro de costos o áreas de responsabilidad.

Métodos y técnicas: se aplicarán técnicas como las encuestas, entrevistas, trabajo en equipo y elaboración conjunta.

Fundamentación: se procede al llenado de los diferentes comprobantes por centro de costo o áreas de responsabilidad de acuerdo a los recursos consumidos por área y a las peculiaridades del proceso.

Etapas IV Evaluación

Objetivo: brindar información necesaria y oportuna para el proceso de toma de decisiones a través del análisis de los diferentes recursos utilizados en el proceso y la propuesta de un informe de gestión de sus funciones.

Paso 13: Análisis del costo

Objetivo: analizar los diferentes elementos del costo para ser tomados en cuenta en el proceso de toma de decisiones, para ello se enfatizar en la forma en que han sido utilizados los recursos en el proceso productivo para alcanzar los resultados previstos, con la efectividad y eficiencia requerida.

Métodos y Técnicas: trabajo en equipo,

Fundamentación: al finalizar el proceso se debe de ajustar el costo el cual se realiza con la comparación de los costos reales que muestra la propuesta del procedimiento para perfeccionar el sistema de costo en la entidad con los costos que informaría el Departamento de Contabilidad. Es de aclarar que no es simplemente la comparación de los resultados reales con los predeterminados, sino la determinación de las causas de las desviaciones ocurridas, lo que hace efectivo el análisis.

Paso 14 Informe de Gestión

Objetivo: elaborar un informe de gestión con el objetivo de estudiar lo que la empresa realiza en cada una de sus funciones a fin de llegar a determinar los puntos fuertes y débiles, se debe definir en cada área de responsabilidad los aspectos claves para analizar.

Métodos y Técnicas: trabajo en equipo y elaboración conjunta.

Fundamentación: se debe realizar un análisis interno necesario para poder formular y elaborar el informe de gestión por área de responsabilidad y centro de costos, el cual detectara los puntos fuertes y débiles a trabajar para lograr un mejor desempeño por la entidad.

2.2 Validación parcial del procedimiento para el perfeccionamiento

Etapas I. Preparación del estudio

Paso 1. Creación del equipo de trabajo.

Para realizar el perfeccionamiento del sistema de costo por proceso en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín se conformó un equipo multidisciplinario integrado por miembros de diferentes áreas de la entidad.

Composición del equipo de trabajo:

- Director (a) General de la UEB Especializada
- Director (a) del Área Económica
- Especialista del Área Contable
- Un integrante de cada área de responsabilidad

Paso 2. Involucramiento y capacitación

Se planificó un curso de superación con el objetivo de capacitar a los trabajadores directos e indirectos de la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín en cuanto a los sistemas de costos por procesos y su perfeccionamiento, en el cual se incluyeron los siguientes objetivos:

- Sistemas de Costos por procesos, características y pasos para su implementación y perfeccionamiento.
- Planificación del costo. (Elaboración de las fichas de costo y Presupuestos de Gastos)
- Modelos para el cálculo, registro, control y análisis de los costos.
- Centros de costos y áreas de responsabilidad.

Además, se puso en práctica la realización de tres talleres de capacitación con el objetivo de adiestrar a los diferentes miembros del equipo para lograr un eficiente perfeccionamiento del sistema de costo.

Paso 3. Asignación de funciones y responsabilidades

A los integrantes del equipo seleccionado se le asignarán sus tareas y responsabilidades, según el área a la que pertenezca en dependencia de las etapas o pasos del perfeccionamiento.

El Director (a) General de la UEB Especializada será responsable de:

- Controlar que diferentes etapas y pasos del procedimiento se cumplan.
- Contar con un plan de acción que se controlará sistemáticamente.
- Solicitar rendiciones de cuenta del responsable de las etapas del procedimiento.
- Ser el máximo responsable en el cumplimiento y control del perfeccionamiento.

El Director Económico (a) será el encargado de:

- Controlar que las actividades del procedimiento para el perfeccionamiento del sistema de costo se cumplan.
- Contar con un plan de acción que se controlará de forma sistemática.

- Ser el máximo responsable por el cumplimiento y control del procedimiento.

El Especialista del Área Contable tendrá la responsabilidad de:

- Ser la figura principal en la aplicación del procedimiento para el perfeccionamiento del sistema de costo por procesos en la entidad.

El integrante de cada área tendrá la responsabilidad de:

- Brindar y poner a disposición de los demás miembros del equipo la documentación correspondiente a su área para que las actividades del procedimiento se cumplan.

Paso 4: Caracterización de la organización y el proceso de producción

La Empresa fue creada como Empresa de Bebidas y Licores de Granma mediante la Resolución No. 328 de 1976 de fecha 15 de diciembre de 1976 del Ministro de la Industria Alimenticia, con posterioridad en el año 1997 la Resolución 61/97 le cambió el nombre y es como se denomina en la Actualidad, Empresa de Bebidas y Refrescos Granma. En el año 2004 la Resolución Ministerial 99/2004, creó la estructura de la empresa que se manifestó hasta que fue aprobado el perfeccionamiento empresarial mediante la resolución 135/2010 del Ministerio de Economía y Planificación, con fecha 8 de marzo de 2010. Posteriormente en agosto del 2011, debido a la reorganización ministerial se establece la fusión de la EMBER Holguín con la EMBER Granma mediante la Resolución 256/2011 la cual integró la Dirección de la Empresa, 6 UEB Productivas, 2 UEB Comercializadora y 2 UEB de Operaciones, de ellas se encuentran en el territorio:

- UEB Fábrica de Refresco Argentina (ver anexo 1)
- UEB Combinado de Bebidas “Pedro Díaz Coello” (ver anexo 2)
- UEB Operaciones (ver anexo 3)
- UEB Comercializadora Holguín (ver anexo 4)

En enero del 2021 se propone la integración de las cuatro Unidades Empresariales de Base del territorio de Holguín como una nueva UEB Especializada y para ello se comenzó a trabajar en todo lo referente a la integración, por lo que la propuesta de la presente investigación aporta a la actualización del sistema de costo implementado en la misma.

Misión

“Producir de forma mayorista rentable, con crecimiento progresivo, con calidad, eficiencia y competitividad bebidas alcohólicas y no alcohólicas (rones, licores, vinos, cervezas y refrescos) con un estilo de dirección participativo.”

Visión

Ser líderes en el mercado nacional con la producción de bebidas alcohólicas y no alcohólicas (rones, licores, vinos, cervezas y refrescos), ser económicamente rentable a partir de su tecnología y con énfasis en la Gestión de la Calidad y la Gestión Ambiental, orientada a satisfacer a sus clientes y reducir el impacto nocivo de la industria en el medio ambiente, con una estructura ordenada y adecuada con la utilización técnicas de dirección contemporánea y avanzadas, con trabajadores preparados, motivados y estimulados.

Objeto Social:

- Producir de forma mayorista de bebidas alcohólicas, refrescos, cervezas, vinos, aguas, bebidas no carbonatadas, hielo y vinagre, al sistema del Ministerio de la Industria Alimentaria en pesos cubanos.
- Brindar servicios de comedor y cafetería a sus trabajadores en pesos cubanos.
- Comercializar de forma mayorista vidrios, sacos, plásticos y cartón, a las empresas de la Unión de Empresas de Recuperación de Materias Primas en pesos cubanos.
- Brindar servicios de transportación de personal a sus trabajadores en pesos cubanos.

Estructura Organizativa

Presenta una estructura organizativa compuesta por la Dirección, subordinándose 6 Departamentos (Económico, Recursos Humanos, Producción, Mantenimiento, Calidad y Servicio) los cuales en su conjunto constituyen las áreas de resultados claves para el cumplimiento del objeto social aprobado.

A continuación, se describe el proceso productivo realizado en las diferentes fábricas que conforman la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín.

Fábrica de Refresco Argentina

La Fábrica de Refrescos Argentina presenta una producción de siropes y refrescos en bolsas que comienza con el tratamiento del agua en el área del mismo nombre para la

elaboración de la templa, que no es más que la mezcla en el área Cuarto de jarabe simple de esta agua tratada y azúcar. Luego pasa al Cuarto de jarabe terminado donde se añade ácido cítrico y el benzoato, conservante para garantizar la calidad del producto final, además del color y la esencia en dependencia del producto a realizar. Después de este proceso, si es sirope granel, está listo, si es para sirope en botellas o en pomos pet, pasa al área de Embotellado, y si es para refrescos en bolsas, al área de Envasado (máquina de jugos), todos de forma mecánica a través de tuberías diseñadas con este fin. El proceso para el coctel es de igual manera que el de sirope para envasado, pero las materias primas son: azúcar, ácido cítrico, caldo de ron o aguardiente, color caramelo, esencia de piña y macerado de higo. En el caso de la producción de hielo cuenta con un área independiente, con la toda la tecnología necesaria.

Área de Responsabilidad de Operaciones

Esta área de responsabilidad es la encargada de coordinar y gestionar la transportación de las diferentes producciones hasta el cliente final, además de ser los responsables de almacenamiento de los diferentes inventarios, de la entrega y /o devolución de las mismas. El área de operaciones de la UEB Especializada cuenta con cinco centros de costos (ATM, Brigada de Mantenimiento, Taller Automotor y Gestión, Control de Flota y Área de tráfico y distribución). En fin, el área de operaciones es la que asegura una buena gestión del traslado de materias primas o mercancías de un lugar a otro, ya sea para la elaboración de sus diferentes producciones como para la venta o comercialización.

Área de Responsabilidad Comercializadora Holguín

Es un proceso que permite que el área comercial identifique anime y satisfaga los requerimientos de cada uno de sus compradores con un beneficio mutuo y en forma permanente, además es la encargada de la venta de las producciones hacia los diferentes renglones de la economía del territorio de Holguín. Representa la máxima responsable de comercializar y realizar el marketing de sus producciones para su total y eficiente venta. Está constituida por diferentes grupos que realizan diversas funciones de acuerdo al comportamiento de cada uno de ellos

Área de Responsabilidad Combinado de Bebidas “Pedro Díaz Coello”

El proceso productivo de la fábrica se desarrolla dentro del departamento de producción, donde abarca las siguientes áreas productivas: Elaboración de Cerveza a Granel, Elaboración de Ron a Granel, Elaboración de Vino, Elaboración de Refrescos Concentrados y Gaseados a Granel, Solera de Añejamiento, Elaboración de Embotellados (Rones, Licores, Vinos y Aguardientes).

El proceso que se efectúa en la entidad comienza con la compra de las materias primas y materiales amparadas por facturas comerciales las cuales se reciben en los distintos almacenes de acuerdo a como intervienen en el proceso productivo mediante un informe de recepción. Posteriormente se procede a la solicitud y entrega de los mismos hacia las distintas áreas de trabajo donde se emplean en función a las distintas producciones o servicios

Elaboración de Cerveza: Existe un depósito (nevera) que tiene un total de 10 tanques insulados con una capacidad de 500 hlts cada uno donde se recibe el caldo concentrado a 16ª y se elabora mediante la adición de agua tratada y CO2 a través de un proceso de dilución y enfriamiento hasta obtener la cerveza a granel a 8.5ª.

Elaboración de Ron: Esta área cuenta con un total de 8 tanques para una capacidad de 195 hlts cada uno, así como una Solera de Añejamiento con un total de 180 barriles de roble para una capacidad de 250 lts cada uno, se elabora a partir de la dilución de caldo de ron a 70ª con diversas materias primas y agua destilada, luego pasa el proceso de mezclado y filtración mediante tanques especializados y turbinas hasta obtener el ron a granel a 32ª para el consumo nacional y 34ª para el destino a la cadena. Posteriormente comienza un proceso de reposo alrededor de 3 a 5 días para lograr el color y brillo según las especificaciones necesarias aptas para su consumo.

Elaboración de Vino: Esta área cuenta con total de 3 tanques con una capacidad de 195 hlts cada uno, su proceso comienza con la elaboración del vino base mediante la mezcla de diversas materias primas (alcohol, azúcar, maceración y color caramelo), posteriormente se filtra y se le adiciona uvas pasas para entrar al proceso final de reposo por un período de 7 días con el fin de obtener el color y brillo según las especificaciones necesarias aptas para su consumo.

Elaboración de Refrescos Concentrados y Gaseados a Granel: Esta área cuenta con una total de 2 tanques para una capacidad de 60 hlts cada uno, para la elaboración del refresco concentrado su proceso comienza con la mezcla de diversas materias primas (azúcar, esencia, color caramelo, ácido cítrico) y agua tratada a una elevada temperatura, luego se deriva al proceso de enfriamiento, reposo y filtrado obteniendo como resultado el producto concentrado. Para la elaboración del refresco gaseado se le adiciona agua tratada y CO₂ a través de un proceso de dilución y enfriamiento hasta obtener el producto final.

Elaboración de Embotellados (Rones, Licores, Vinos y Aguardientes): Esta área cuenta con una línea de embotellado compuesta por una lavadora de botella, una llenadora, una pifiadora de tapas, una etiquetadora y una retractiladora, los reductores que mueven la línea de producción, están entre los años 1976-1980, las bombas sanitarias son de los años 1990, todos estos equipos, son rusos, alemanes y americanos. Además, cuenta con dos surtidores donde se deposita el producto a granel el cual será embotellado en los distintos envases. Esta actividad se inicia con la clasificación de las botellas para la entrada a la línea de embotellado donde posteriormente transcurren los procesos de llenar, tapar, etiquetar y retractilar las mismas para la obtención del producto terminado en diversos formatos y surtidos.

Paso 5: Diagnóstico del estado actual de los costos

Después de un análisis detallado a los diferentes elementos del costo y a al proceso productivo en la Unidad Empresarial de Base Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín, a través de aplicación de entrevistas a especialistas sobre el tema en cuestión en la producción, de una revisión documental a los diversos modelos de cálculo, registro, control y análisis del costo, de un trabajo en equipo exhaustivo con toda la información brindada se pudo diagnosticar que:

1. La entidad controla las materias primas y los materiales de acuerdo al sistema de rotación (almacenes, tarjetas de estibas); las materias primas son las mismas para las producciones, no las sustituyen en el caso de ausencias en el mercado, cambian el producto con la utilización de una formulación diferente, es decir, cambia la materia prima, cambia el producto. En cambio, los gastos de las

materias primas y materiales no se transfieren con su valor real hacia los distintos centros de costos identificados.

2. En el caso de los salarios a los trabajadores utilizan los diferentes modelos de control para realizar el pago correspondiente de acuerdo a las funciones representadas en la actual escala salarial, pero no se encuentran actualizadas en las fichas de costos.
3. Los gastos asociados a la producción se registran por actividad o departamento, los cuales se redistribuyen a las producciones que se realizan, de acuerdo a sus funciones, pero cabe resaltar que este prorrateo presenta insuficiencias debido a la no actualización con la nueva política de precios y la unificación monetaria, evidenciada en la ficha de costo pues los coeficientes de distribución no están renovados
4. Es de suma importancia para el control de los costos la realización de análisis periódicos de cada elemento de la producción pues muestra las incidencias de las desviaciones negativas de sus producciones, elemento que la UEB Especializada no tiene en cuenta.

Etapla II. Proyección

Paso 6: Evaluación de las regulaciones vigentes

Para darle cumplimiento a este paso se realiza el estudio y análisis de los siguientes documentos que tienen que ser tomados en consideración para el perfeccionamiento de un sistema de costo:

- Lineamientos generales para la planificación, cálculo y registro del costo.
- Lineamientos ramales para la planificación, cálculo y registro del costo.
- Manual de Contabilidad del Ministerio de la Industria Alimenticia.
- Manual de Costos y Costos de Calidad de la Empresa de Bebidas y Refrescos de Granma.

Paso 7 Identificación de las áreas de responsabilidad y centros de costos.

La Norma Específica No. 12 Contabilidad de gestión (2018) define Área de responsabilidad como el “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.”

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

A continuación se identifican y clasifican las mismas:

Áreas de Responsabilidad Directas

- Fábrica de Refresco Argentina
- Combinado de Bebidas “Pedro Díaz Coello”
- Operaciones
- Comercializadora Holguín

Áreas de Responsabilidad Indirectas

- Dirección
- Subdirección productiva
- Equipo de capital humano
- Equipo contable financiero
- Equipo de gestión de la calidad
- Brigada de servicio
- Grupo de seguridad interna

Los centros de costos son 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.

Centros de Costos de Refrescos Argentina

Centros de costos productivos

- 25009 Elaboración de jarabe
- 25010 Concentrado granel
- 25040 Embotellado
- 25100 Envasado
- 25110 Elaboración de cocteles

- 25120 Hielo en bolsas de 25 Kg

Centros de Costo de Pedro Díaz Coello

Centros de Costos Productivos

- 15010 Elaboración de Refrescos Concentrados a Granel.
- 15012 Elaboración de Refrescos Gaseados a Granel.
- 15014 Agua Tratada
- 15015 Elaboración de Rones
- 15016 Rones Embotellados
- 15017 Ron a Granel
- 15018 Elaboración de Vinos
- 15019 Vinos Embotellados
- 15020 Vinos a Granel
- 15021 Elaboración de Cerveza
- 15022 Elaboración de Licores
- 15024 Licores Embotellados

Centro de Costo de Operaciones:

- 15051 Grupo ATM
- 15052 Brigada de Manteniendo
- 15053 Taller Automotor
- 15054 Gestión y Control de Flota
- 15055 Área se tráfico y distribución

Centro de Costo de área Comercial:

- 25066 Grupo de Ventas en divisa
- 25067 Grupo de Venta en MN
- 25068 Grupo de Venta Sagua de Tánamo
- 25069 Área se servicio mixta.

Paso 8 Gastos que se incluyen

Los gastos de las diferentes áreas de la producción, se contabilizan en la cuenta 700 y 701 (Producción en Proceso en MN y divisa respectivamente), por cada uno de las subelementos del gasto.

Los gastos de las diferentes áreas que apoyan a las producciones principales se contabilizan en la cuenta 731 (Gastos Asociados a la Producción), también por cada uno de los elementos del gasto que intervienen en la misma.

Se debe acreditar la cuenta Gastos generales y de administración para cargarle los gastos del mismo nombre, pues se detectó que estos gastos se contabilizan en la cuenta Gastos Asociados a la de producción lo cual afecta al costo de los productos e incumple con lo establecido en la NEC No.12, párrafo 24, inciso I en la que se declaran estos gastos como no incluibles para el cálculo del costo.

Se identificaron los siguientes elementos de gastos

- 11000 Materias Primas y Materiales Auxiliares Directos e Indirectos
- 30000 Gasolina, Fuego Oil y Gas Licuado Manufacturado.
- 40000 Energía Eléctrica.
- 50000 Salarios.
- 70000 Depreciación y Amortización
- 80000 Servicios Recibidos.
- 90000 Traspasos.

Las partidas de costos agrupan los gastos asociados al costo de producción, especialmente en lo relativo al costo unitario de los productos, se debe tener en cuenta el lugar donde se originan dichos gastos y la forma directa o indirecta en que inciden en el costo.

Paso 9 Planificación del costo (Presupuestos de gastos)

El presupuesto de gastos por área de responsabilidad constituye la base organizativa que asegura la correcta planificación del costo con vistas a asegurar la efectividad del plan. Su utilización permite controlar y analizar más racionalmente el uso de los recursos materiales, laborales y financieros existentes en las condiciones previstas en el plan, de ahí la importancia de su discusión sistemática.

La planificación del costo se debe realizar mediante el análisis del comportamiento de las normas de gastos, las series históricas de los mismos incurridos en períodos anteriores, el aprovechamiento de las capacidades, así como la cuantificación de las medidas de reducción que sea posible aplicar, avalados por la participación activa de los trabajadores.

Para la validación de este paso del procedimiento se tuvo en cuenta el área de responsabilidad Combinado Pedro Díaz Coello, pero el mismo debe de elaborarse por cada área de responsabilidad e integrarlo como la nueva UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín.

Tabla No.1 Plan financiero 2021 Combinado Pedro Díaz Coello

Indicadores		Plan 2020	Real 2020	Plan 2021	Real 2020/ Plan 2020 %	Plan 2021/ Real 2020 %	Dif. = Plan 2021 (-) Real 2020
Producción Mercantil	MP	4054.4	3878.4	4051	95.7	104.5	172.6
Fondo de Salario	MP	520	456.6	548.8	87.8	120.2	92.2
Sistema de pago	MP	136.5	130	135.2	95.2	104.0	5.2
Fondo de Salario Total sin Sistema de pago	MP	383.5	326.6	413.6	85.2	126.6	87.0
Salario medio sin sistema de pago	P	390	373	415	95.6	111.3	42.0
Promedio de Trabajadores	U	82	73	83	89.0	113.7	10.0
Salario medio mensual total	P	528	521	551	98.7	105.8	30.0
Gasto Material	MP	2083.8	2398.9	2293.9	115.1	95.6	-105.0
Otros Gastos Monetarios	MP	278.9	265.9	266	95.3	100.0	0.1
Utilidad	MP	-139.3	-2915.5	-139.3	2093.0	4.8	2776.2
Valor Agregado	MP	532	507.6	532	95.4	104.8	24.4
Gasto Salario x p de V. Agro	P	0.9774	0.8995	1.0316	92.0299	114.6859	0.1321
Gasto Mat x p de P. Mercantil	P	0.5140	0.6185	0.5662	120.3307	91.5441	0.0523
Bebidas alcohólicas total	Cjs	10800	10800	10800	100.0	100.0	0
Refrescos total	Cjs	3817597	3098175	3802592	81.2	122.7	704417
Hielo común	T	1248	255	624	20.4	244.7	369
Veces que obtuvieron sistema de pago	meses	12	11	12	91.7	109.1	1

Luego de realizado el modelo anterior debe analizarse cada indicador entre el plan y el real para tener en cuenta si aumenta o disminuye y poder tomar medidas para próximos periodos.

Etapa III. Ejecución

Paso 10 Cálculo del costo (Ficha de costo)

Es necesario el cálculo del costo unitario de cada unidad o producto para asegurar un correcto análisis del funcionamiento y comportamiento de la eficiencia productiva. La elaboración de la ficha de costo por producción o servicio es de suma importancia para el conocimiento de dichos costos, la misma comprende el cálculo de las normas de consumo y de fuerza de trabajo; así como las cuotas para la aplicación de los gastos indirectos previamente establecidas, basándose en la utilización de las normas de las partidas directas, las cuales tienen su reflejo en los presupuestos de gastos de las actividades principales y la utilización de cuotas de gastos de las partidas indirectas, determinadas a partir de los presupuestos de gastos de las actividades de servicios, dirección y demás centros de costos indirectos identificados en la entidad.

La Resolución No. 21 del 11 de agosto de 1999 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) se refiere a la Metodología general para la formación y aprobación de precios y tarifas en moneda nacional. La Instrucción No.16/2000 del MFP presenta la Guía para la confección de los modelos para la formación y aprobación de los precios mayoristas, minoristas, tarifas y márgenes comerciales en moneda nacional. La resolución No. 20 del 2014 (MFP) Metodología General para la formación y modificación de precios mayoristas, tarifas técnicas productivas y tasas de margen comercial, son las resoluciones que se tienen en cuenta para la confección de las fichas de costos en la nueva UEB Especializada Bebidas y Refrescos Holguín, (ver anexo 5)

En la ficha de costo se incluyen gastos que no forman parte del costo según lo establecido en la Norma Específica de Contabilidad No. 12 Artículo 24, incisos d), l) y m): Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo y la contribución a la seguridad social, los gastos generales y de administración, y los gastos de distribución y ventas. Esto encarece el costo del producto y a su vez se incumple con lo establecido en la referida norma.

Paso 11 Registro de la documentación primaria

El registro de los gastos es el proceso que comprende la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un período determinado. A

través de este proceso, la empresa efectúa la anotación de los hechos económicos ocurridos en el desenvolvimiento de su actividad productiva a través de los distintos registros establecidos.

Los gastos relacionados con el costo de producción deben registrarse con los siguientes niveles de análisis:

Cuenta control.

Subcuenta y elementos de gastos.

Centro de costo.

Cuando se elaboren los comprobantes de operaciones para contabilizar estos gastos se presentarán los elementos y centros de costo.

Las cuentas de control que deben utilizar los centros de costos para recoger los gastos que intervienen en la determinación de los costos de producción son los siguientes:

701 Producción Principal en Proceso.

702 Producción Auxiliar en Proceso.

731 Gastos Indirectos de Producción.

810 Costo de Ventas

El registro de gasto por elementos permitirá la contabilización de cada operación de gasto dentro de la cuenta y centro de costo que corresponda.

Al finalizar cada período y concluidas las anotaciones de los comprobantes en los submayores de gastos, se recopilarán los correspondientes a las cuentas de Producción en Proceso, Gastos Asociados a la Producción.

De acuerdo con lo planteado anteriormente, la contabilización de los gastos se efectuará por conceptos, centros de costo, contemplando las áreas de responsabilidad y elementos de gasto de forma que se conozca claramente la índole del gasto, el lugar donde se ha producido el hecho económico y la naturaleza del mismo.

Para efectuar el registro en cada una de estas cuentas se parte del consumo de materiales, de la utilización de la fuerza de trabajo y de los gastos indirectos que conforman el costo de producción.

Registro de Materiales

Los materiales transfieren su valor íntegramente al nuevo valor creado. Constituyen, por lo general, el conjunto de gastos de mayor peso específico en la estructura del

costo de un producto (como promedio). Por ser un préstamo al proceso deben ser controlados y registrados debidamente.

Para registrar las materias primas y los materiales se parte de dos momentos:

- Recepción
- Consumo

Tabla No 2. Registro de la recepción de las materias primas.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Materia primas y materiales		x	
Subcuenta – elemento	<u>x</u>		
Operaciones entre dependencias			x
Subcuenta - operación - origen/destino	<u>x</u>		

Tabla No. 3 Registro de las materias primas y los materiales que se incorporan a la producción

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Producción en proceso		x	
Subcuenta - centro de costo - elemento	<u>x</u>		
Gastos asociados a la producción		x	
Subcuenta - centro de costo - elemento	<u>x</u>		
Materias primas y materiales			x
Subcuenta – elemento	<u>x</u>		

En caso de presentar devolución al almacén de materias primas y materiales se debe contabilizar revirtiendo el registro anterior.

Registro de salarios

Este registro de trabajo y salario es uno de los más complejos e importantes de todos estos procesos.

Salario: es la parte del producto nacional que se distribuye a los trabajadores de forma individual, referido a la cantidad y calidad del trabajo aportado, según las condiciones económicas de cada momento histórico. Comprende lo percibido por el trabajador, por rendimiento, unidad de tiempo, pagos adicionales, trabajo extraordinario, laborar en día

de conmemoración nacional y feriados y vacaciones anuales pagadas. (RES-MTSS-27/2006, Artículo 5)

Salario básico: es la remuneración que comprende la tarifa de la escala salarial, más los pagos adicionales establecidos legalmente, y se utiliza en los casos previstos en la legislación. (RES-MTSS-27/2006, Artículo 6)

Los modelos que se utilizan para recoger la información son:

- Tarjeta de entrada y salida.
- Tarjeta de años de servicio SNC 4-08.

Tarjeta de entrada y salida: Indica la hora de llegada y salida y es la permanencia del trabajador en su puesto de trabajo.

Tarjeta de años de servicio, SNC 4-08: Refleja el tiempo de trabajo y el importe devengado por trabajador. Permite el cálculo del promedio para el pago de los subsidios.

El registro de salario se efectúa en tres momentos fundamentales:

Acumulación: Se considera el gasto que por concepto de salario ha tenido la empresa y por tanto que deuda se tiene con el trabajador.

Tabla No. 4 Registro por la acumulación de la nómina

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Provisión para seguridad social a corto plazo		x	
Provisión para vacaciones		x	
Producción en proceso		x	
Centro de costo - elementos	<u>x</u>		
Gastos asociados a la producción		x	
Centro de costo - elementos	<u>x</u>		
Otros impuestos, tasas y contribuciones		x	
Utilización de la fuerza de trabajo (5%)	<u>x</u>		
Contribución especial a la seguridad social (5%)	<u>x</u>		
Contribución a la seguridad social (12.5%)	<u>x</u>		
Obligaciones con el presupuesto estatal			x
Utilización de la fuerza de trabajo (5%)	<u>x</u>		
Contribución especial a la seguridad social (5%)	<u>x</u>		

Contribución a la seguridad social (12.5%)	⌘		
Nóminas por pagar			x
Retenciones por pagar			x
Provisión para vacaciones			x
Provisión para seguridad social a corto plazo			x

La cuenta Provisión para seguridad social a corto plazo de naturaleza acreedora agregada en este comprobante, no puede quedar con saldo contrario al cierre del mes, por lo tanto, si y solo si el débito es mayor que el crédito, esta diferencia hasta que quede en cero, se lleva a la cuenta Gastos por pérdidas. El comprobante sería el siguiente:

Tabla No. 5 Ajuste a la provisión para la seguridad social a corto plazo

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Gastos por pérdidas		x	
Exceso de subsidio de la seguridad social a corto plazo	⌘		
Provisión para seguridad social a corto plazo			x

Extracción: Es la extracción de efectivo del banco para la liquidación de la deuda con el trabajador.

Tabla No. 6 Extracción.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Efectivo en caja		x	
Extraído para nómina	⌘		
Efectivo en banco			x

Pago a los Trabajadores: Se coloca el efectivo en los sobres de cada trabajador y se efectúa dicha operación.

Tabla No. 7 Pago a los trabajadores.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Nóminas por pagar		x	
Efectivo en caja			x

Extraído para nómina	<u>x</u>		
----------------------	----------	--	--

A partir de los tres momentos fundamentales en el registro de salario, se derivan otras contabilizaciones, como son los salarios no reclamados: El efectivo extraído de la sucursal para el pago de sueldos, salarios, prestaciones a estudiantes y seguridad social a corto plazo, que no hayan podido pagarse a sus beneficiarios dentro de los cinco días hábiles bancarios siguientes a la fecha de pago, será reintegrado a la Sucursal al siguiente día hábil bancario. (RES-BNC-324/1994, Artículo 14)

Contabilización de los salarios no reclamados después del pago de la nómina. En la cuenta Cuentas por pagar diversas se mantendrá por un período de 180 días.

Tabla No.8 Contabilización de los salarios no reclamados después del pago de la nómina.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Nóminas por pagar		x	
Cuentas por pagar diversas			x
Trabajador	<u>x</u>		

Tabla No.9 Contabilización del reintegro al banco de los salarios no reclamados.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Efectivo en banco		x	
Efectivo en caja			x
Extraído para nómina	<u>x</u>		

Tabla No.10 Contabilización de la solicitud de los salarios reintegrados al ser reclamados por los trabajadores.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Cuentas por pagar diversas		x	
Trabajador	<u>x</u>		
Nóminas por pagar			x

Extracción del efectivo del banco para el pago de los salarios reclamados, igual a la tabla No.6.

La liquidación del pago de la nómina de los salarios reclamados es igual a la tabla No.7.

Los salarios no reclamados transcurridos 180 días establecidos, en el caso de las empresas estatales y unidades presupuestadas se aportan al presupuesto.

Tabla No. 10 Contabilización de los salarios no reclamados.

Detalles	Parcial	Debe	Haber
Cuentas por pagar diversas		x	
Trabajador	x		
Obligaciones con el presupuesto estatal			x
Salarios no reclamados	x		

Los salarios indebidos, o sea que no serán pagados debido a que fueron incluidos en la nómina incorrectamente o erróneamente, deberán ser disminuidos, por lo que se revertirá el asiento de acumulación de la tabla No.4.

Contabilizando el reintegro al banco de los salarios indebidos o erróneos, igual a la tabla No. 9.

Gastos Asociados a la producción

En este grupo se consideran todos aquellos gastos que no se pueden identificar directamente con el producto y que por tanto se adecuan al costo mediante prorratesos, en función de las características del mismo y de la propia empresa. Representan el tercer factor componente del costo de producción.

Después de concluir la fase de acumulación de los gastos directos e indirectos en los distintos centros de costo mediante los registros anteriormente expuestos, se efectúa el proceso de traslado de los gastos acumulados en los centros de costos indirectos, con el objetivo de poder pasar al cálculo del costo.

Este traslado de gastos indirectos es lo que se conoce con el nombre de Distribución secundaria.

Para llevar a cabo esta distribución secundaria son utilizados fundamentalmente dos métodos

- Método directo
- Método escalonado

Método directo: Este método parte del supuesto de no considerarse el servicio que pueden prestarse entre sí, por los gastos acumulados en los centros de costos indirectos solo se distribuirán entre los centros de costos directos, sin un orden pre-establecido de distribución y tomando bases de distribución científicamente argumentadas.

Método escalonado: Si se considera el servicio que los departamentos puedan brindarse entre sí, por lo existe un orden de distribución.

- Los centros de costos que mayor servicio presten y así sucesivamente en orden descendente.
- En caso de empate, se distribuirá primero el que mayor cantidad de gastos tenga acumulado. Volviéndose posteriormente al primer criterio u orden de distribución.

En la investigación se propone el método de distribución directa mediante la base de distribución mano de obra directa por las características de la producción, es decir, la división del total de gastos asociados a la producción entre el total de la mano de obra representaría el coeficiente de distribución. Los coeficientes determinados se multiplicarían por cada importe de salario de los centros de costos directos asociados a los mismos para obtener la distribución por prorratio de los gastos indirectos hacia los centros de costos directos.

Paso 12 Control (Elaboración de comprobantes por las áreas de responsabilidad)

En la elaboración de comprobantes por las áreas se debe tener en cuenta una serie de modelos que se elaboran por los diferentes especialistas que atienden estas funciones, entre ellos se encuentran los comprobantes de reporte de interrupciones, y la transferencia entre almacenes, los que serán recogidos en el momento del cierre por el especialista de costo para incluirlo en el costo o pasarlo al Estado Rendimiento Financiero según corresponda.

Modelo de Solicitud de Entrega:

Objetivo: organizar el proceso de solicitud de las materias primas y materiales directos e indirectos por el departamento de producción (Jefe de Producción) y será dirigido al almacén correspondiente. (Ver anexo 6)

Anotaciones:

1. Nombre
2. Código
3. Área de elaboración
4. Producto
5. Nivel de actividad
6. Nombre del almacén
7. Código

Esta se compone por seis columnas donde se tiene como elementos principales: código(A), descripción(B), unidad de medida(C), la norma de consumo(D) por el nivel de actividad (E) se obtiene la cantidad a solicitar (F).

Donde:

$D * E = F$ cantidad a solicitar

Se emitirá una original y dos copias de cada modelo.

Frecuencia: Se confeccionará diariamente para cada producto a elaborar.

Original: Almacén

Copia: Dpto. de Producción

Copia: Dpto. Económico

Modelo Vale de Entrega o Devolución:

Objetivo: confeccionar el vale de entrega por cada solicitud recibida por el encargado de almacén a la entrada del producto al mismo.

Cuando existan devoluciones de materiales, el departamento de producción confeccionará el vale de devolución hacia el almacén con el objetivo de controlar los recursos sobrantes dentro del proceso productivo. (ver anexo 7)

Anotaciones:

1. Nombre del almacén
2. Nombre
3. Código
4. Nombre
5. Área de elaboración
6. Producto
7. Nivel de actividad

Este se compone por siete columnas donde se tiene como elementos principales: código(A), descripción(B), unidad de medida(C), cantidad(D), precio en ambas monedas (E), importe en ambas monedas (F) y Saldo Físico en almacén (G).

Donde:

$D \cdot E = F$ importe en ambas monedas

Se emitirá una original y dos copias por cada modelo.

Frecuencia: Se confeccionará diariamente por cada solicitud o devolución.

Original: Dpto. Económico

Copia: Dpto. de Producción

Copia: Almacén

Modelo Mensual de los Gastos de Materias Primas y Materiales Directos e Indirectos

Objetivo: resumir el total de gastos de materias primas y materiales directos e indirectos consumidos en las distintas producciones. (ver anexo 8)

Anotaciones:

1. Producciones
2. Nivel de actividad
3. Materia prima y materiales utilizados
4. Cantidad
5. Precio
6. Importe

Se confeccionará por el departamento económico para el cual se utilizará como partida todos los vales de entregas o devoluciones contabilizados durante el período. Este se compone por seis columnas donde se tiene como elementos principales: producciones(A), nivel de actividad (B), materias primas y materiales utilizados(C), cantidad(D), precio en ambas monedas (E) e importe en ambas monedas (F). Se realizará un subtotal por cada producto elaborado con el objetivo de cargar correctamente el importe real de las materias primas y materiales dentro de su costo.

Se emitirá una original y una copia por cada modelo.

Frecuencia: Se confeccionará mensualmente.

Original: Dpto. Económico

Copia: Dpto. de Producción

Modelo Mensual de Gasto de Mano de Obra Directo e Indirecto

Objetivo: reportar el gasto real de salario por cada trabajador de acuerdo a su puesto de trabajo.(ver anexo 9)

Anotaciones:

1. Organismo
2. Empresa
3. Departamento
4. Área de trabajo
5. Código del producto o servicio
6. Descripción del producto

El modelo se confeccionará por el departamento de Recursos Humanos y se recibirá por el departamento Económico donde se utilizará como documento primario para el gasto de salario. El mismo se compone por siete columnas donde se tiene como elementos principales la descripción de las operaciones (A), categoría ocupacional (B), cantidad de trabajadores (C), tarifa horaria (D), tarifa horaria total (E) la norma de tiempo en horas (F) y el gasto de salario (G):

Donde:

$C \cdot D = (E)$ Tarifa horaria total

$E \cdot F = (G)$ Gasto de Salario

Se emitirá una original y una copia por cada modelo.

Frecuencia: Se confeccionará mensualmente.

Original: Dpto. Económico

Copia: Dpto. de Recursos Humanos

Modelo Mensual de los Gastos Indirectos

Objetivo: agrupar todos los gastos indirectos por centro de costo y prorratear el total de los gastos indirectos sobre la base del total salario directo.(ver anexo 10)

Anotaciones:

1. Período
2. Cuenta
3. Gastos indirectos

4. Producción en proceso
5. Prorratio

El modelo se confeccionará por el departamento Económico y contará con los elementos principales los centros de costo no productivos (A), importe total en ambas monedas de cada uno (B), coeficiente de distribución (C), centro de costo productivos (D), unidades terminadas de cada producto por centro de costo (E) e importe resultante para el prorratio (F) .

$$\frac{\text{Total Gastos Indirectos}}{\text{Total de Unidades Producidas}} = \text{Coeficiente de distribución}$$

La cantidad de unidades producidas de cada producto se multiplica por el coeficiente de distribución y se obtiene el gasto indirecto que le corresponde a cada producto.

Se emitirá un original

Frecuencia: Se confeccionará mensualmente.

Original: Dpto. Económico

Modelo de Entrega de Productos Terminados al almacén

Objetivo: formalizar la entrega de productos terminados al almacén, bien sean con destino a la comercialización o al insumo, provenientes de las áreas de producción en que se les da terminación a los mismos.(ver anexo 11)

Anotaciones:

1. Fecha de emisión del modelo.
2. Nombre y código de la entidad.
3. Nombre y código del área productora.
4. Nombre y código del almacén receptor.
5. Código, descripción, unidad de medida, cantidad entregada (consignada por el área productora), cantidad recibida por el almacén, costo real unitario, importe (cantidad recibida por costo unitario) y saldo en existencia según almacén de cada producción.
6. Importe Total de la entrega - recepción.
7. Nombre y firma del empleado que entrega por el área productora.
8. Nombre y firma del empleado del almacén receptor.
9. Número de la Orden de Producción o del Lote.

10. Firma de la persona que contabiliza la entrega de la producción.

11. Firma de la persona que anota el control de Inventario.

12. Número consecutivo del modelo.

El inventario final de proceso no es más que un estado de costo donde se muestra por cada producto, proceso /operación el inventario inicial las producciones insumidas el costo incorporado en el área, las transferidas y el costo final total.

Modelo de la Producción Defectuosa

Objetivo: Permite conocer las desviaciones del costo de producción por este concepto.

Anotaciones: (ver anexo 12)

1. Fecha
2. Nombre del Centro de costo
3. Código y el tipo de producto
4. Tipo de Proceso
5. La operación que se realiza
6. Cantidad de unidades defectuosas.

Modelo Producción en Proceso

Objetivo: relacionar las piezas que entraron al taller y no se les incorporo alguna operación, o que no se entregaron y quedaron por faltarle alguna producción o se mantuvieron en el taller a pesar de haberlas terminado.(ver anexo 13)

Anotaciones:

1. Fecha
2. Nombre del Centro de costo
3. Código y el tipo de producto
4. Costos en la entrada y los incorporados tanto en MN como en CUC.
5. Unidad de medida
6. Proceso y la operación que se realiza.

Modelo de la Producción del Mes

Objetivo: presentar las producciones del mes del Centro de Costo seleccionado agrupado por epígrafes. (ver anexo 14)

Anotaciones:

1. Fecha de la producción.

2. Nombre del centro de costo y la producción intermedia recibida.
3. Consumo de materiales, salarios, energía y gastos indirectos, en ambas monedas

Modelo Ajuste al costo

Objetivo: ajustar las desviaciones del costo de producción en el proceso. (ver anexo 15)

Anotaciones:

1. Fecha.
2. Nombre de los Centros de Costos
3. Diferencia del Costo Anterior y el Ajuste, resultado que muestra el nuevo Costo Ajustado.
4. Nombre y Firma del responsable que lo elabora y de quien lo controla.

Etapa IV Evaluación

Paso 13 Análisis del costo

La variación del costo unitario total, se realiza con el objetivo de comparar los costos planificados con los reales. Los costos que aparecen en la ficha de costos elaboradas se tienen como premisa con igual nivel de análisis, de manera que la comparación debe ser efectiva encaminada a una mejor visión por parte de la dirección de la Empresa, que permita tomar mejores decisiones.

El análisis del costo tiene como objetivo brindar información para el proceso de toma de decisiones. Para ello se enfatiza en la forma en que han sido utilizados los recursos en el proceso productivo para alcanzar los resultados previstos, con la efectividad y eficiencia requeridas. No es simplemente la comparación de los resultados reales con los predeterminados, sino la determinación de las causas de las desviaciones ocurridas, lo que hace efectivo el análisis, el que permite evaluar el comportamiento de los gastos en los diferentes productos o grupos de productos que se planifican, y que posibilita detectar las situaciones negativas que se presentaron en la obtención del producto en particular.

Para ello es necesario que se calcule el costo:

- Planificado, mediante la ficha de costo planificado, para obtener por cada unidad esta cifra planificada, y a su vez posibilitar la cuantía del costo total, planificado de cada producto.
- Real, mediante los procedimientos de obtención del costo unitario que se exponen y que se emplearan para determinar el costo total por producto.

El anexo 16 muestra el análisis correspondiente de los costos unitarios en la que se establece la comparación entre el costo unitario planificado y el real calculado, esto permite establecer las variaciones para cada uno de ellos. El mismo muestra un aumento del real de todas las producciones con respecto al plan debido al encarecimiento en el mercado de las materias primas y los materiales fundamentales para la elaboración de sus producciones.

Este modelo constituye una herramienta útil que facilita la toma de decisiones oportunas y certeras en cuanto a la elaboración de determinado producto en un período determinado.

Paso 14 Informe de Gestión para la toma de decisiones

Dentro del análisis de interno, es necesario para poder formular y elaborar el informe por centro de costos y áreas de responsabilidad realizar un análisis funcional el que tiene por objetivo estudiar lo que la empresa está realizando en cada una de sus funciones a fin de llegar a determinar los puntos fuertes y débiles. En cada centro de costo se identificará que aspectos claves de las mismas han de ser objeto de análisis. Se proponen los siguientes a tener en cuenta en el informe que se entregará.

- Características y extensión del proceso productivo.
 1. Grado de integración del proceso productivo
 2. Tecnología del proceso.
 3. Sistema de producción empleado.
- Análisis de los costos.
 1. Análisis de los componentes del costo, actualmente y su evolución pasada (Materias Primas y Materiales, Mano de Obra Directa, Energía y Gastos Asociados a la Producción)

2. Comparación de la estructura de los elementos del costo con los de la competencia.
- Análisis de la productividad global y de cada uno de los centros de costos.
 - Análisis del efecto experiencia, en caso que la se cuente con ello.
 - Estado de los Equipos:
 1. Política de Mantenimiento.
 2. Estado de los equipos desde una perspectiva tecnológica.
 - Control de la Calidad:
 1. Control de la producción y de los inventarios.
 2. Calidad del proceso y de los productos, así como de sus diversos componentes.
 - Política de aprovisionamiento.
 1. Fuentes, plazos, costos y sistema.

Conclusiones del capítulo II.

1. El capítulo anterior permitió realizar el perfeccionamiento del Sistema de Costo por proceso en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín con la propuesta de un procedimiento integrado por cuatro etapas y catorce pasos, que les proporciona a los directivos de la entidad una eficiente herramienta para tomar correctas decisiones.

CONCLUSIONES

Una vez realizada la investigación y teniendo en cuenta los resultados obtenidos se arriba a las conclusiones siguientes:

1. La utilización del método histórico-lógico permitió determinar las principales manifestaciones de los sistemas de costos en el país a partir de la delimitación de 3 etapas fundamentales que se corresponden con los cambios operados en el objeto, en la que se pudo determinar los principales objetivos y particularidades en correspondencia a las características del sistema socioeconómico y la influencia de los cambios en el modelo económico imperante.
2. Se cumple el objetivo planteado al realizar el perfeccionamiento del Sistema de Costo por proceso en la UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguin con la propuesta de un procedimiento integrado por cuatro etapas y catorce pasos, que les proporciona a los directivos de la entidad una eficiente herramienta para tomar correctas decisiones.
3. La propuesta del procedimiento muestra vías de solución en las diferentes deficiencias detectadas, además de actualizar los costos debido a los nuevos cambios en la política de precios y unificación monetaria, además expresa la manera en que deben controlar los elementos del costo de producción con las técnicas abordadas, en aras de lograr la adecuada determinación del costo real de los productos que elabora la entidad.

RECOMENDACIONES

A partir de las conclusiones arribadas en la investigación, se considera oportuno realizar las siguientes recomendaciones:

1. Capacitar a todo el personal, tanto directo como indirecto a la producción, los que harán posible la aplicación de los procedimientos para el perfeccionamiento del sistema de costo.
2. Extender este la aplicación del procedimiento para el perfeccionamiento a las demás áreas de responsabilidad de la empresa, con el objetivo de lograr perfeccionar todas sus fichas de costos por producciones con los nuevos cambios.
3. Proponer su futura aplicación a Empresas de Bebidas y Refrescos que radiquen en otras provincias de nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

- Amat O, S. P. (2000). *Contabilidad y Gestión de Costes*. Barcelona: Editorial Gestión 2000.
- autores, C. d. (2007). *Contabilidad de Costos*. La Habana: Editorial Félix Varela.
- Ávila, S. P. (2020). *Perfeccionamiento del Sistema de Costo en la UEB Refrescos Holguín*. Holguín: UHo.
- Delgado Darrido, R. (1987). *Metodología para la implantación o perfeccionamiento de los Sistemas de Costos*.
- Díaz, M. A., & Vega Falcón, V. (s.f.). *Evolución y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba*. La Habana.
- Flores, J. F., & Barrera erreyes, H. (2018). *La Contabilidad de gestión: una herramienta para la toma de decisiones empresariales*. Quito, Ecuador: universidad regional autónoma de los andes.
- Hidalgo, F. G. (2005). *Evolución Histórica de la Contabilidad de Costes y de Gestión* . Madrid.
- Hornngren. (2006). *Contabilidad de Costo*. McGraw Hill.
- Jimenes, G. (2017). *Evolución Histórica de la Contabilidad de Costos*.
- Lapolde, A. (2007). *Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado, presente, futuro*. Buenos aires: Universidad católica Argentina.
- (s.f.). López Rodríguez, Dra Miriam. Dra. Marili Martín García. Esp. Félix Rodríguez Salas. MsC. Guadalupe Martínez Suárez. MsC. Alina Suárez Jiménez. *Sistemas de Costo*. Editorial Félix Varela, La Habana, 2010.

- (s.f.). *Ministerio de Finanzas y Precios (MFP). Instrucción No.16-2000. Guía para la confección de los modelos para la formación y aprobación de los precios mayoristas, minoristas, tarifas y márgenes comerciales en moneda nacional.*
- (s.f.). *Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No.935/2018. Norma Específica de Contabilidad No. 12 “Contabilidad de Gestión” (NEC No. 12).*
- Molinares, C. V., García Barbosa, M., & Pantoja Algarín, C. (2010). *Fundamentos y Técnicas de Costos*. Cartajena de Indias. Colombia: Universidad de Cartajena.
- Ortiz, D. M. (2015). *Análisis de la Contabilidad de Gestión*. Medellín.
- Polimeni. (1994). *Contabilidad de Costos para la toma de decisiones gerenciales*. freelibros.
- Polimeni, R. F. (1997). *Contabilidad de Costos, tercera edición*. Santa Fe de Bogotá: Colombia: Mc Graw Hill Interamericana.
- Salvador, L. E. (2005). *La Contabilidad de Gestión como Herramienta para la toma Decisiones*. Universidad Zaragoza.
- Socarras, L. S. (2014). *Propuesta de un procedimiento para el cálculo del costo en la Empresa de Bebidas y Refrescos Granma,UEB Combinado de Bebidas Pedro Díaz Coello*. Holguín: UHo.

ANEXOS

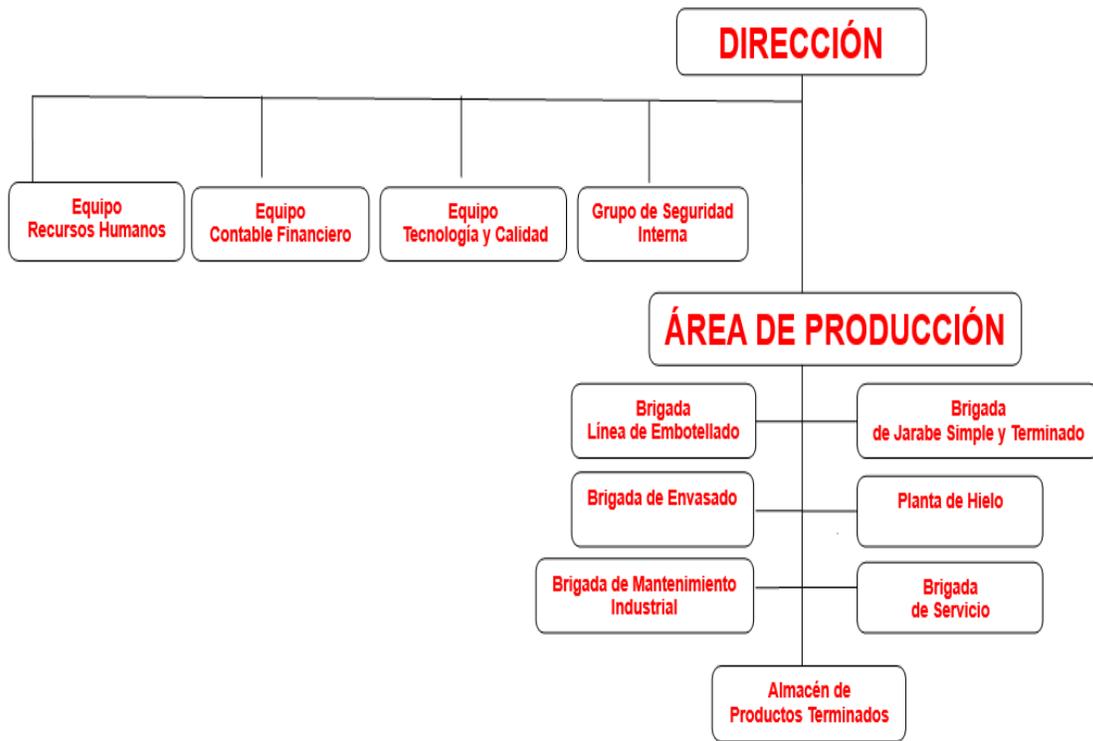
Anexo No. 1 Estructura UEB Refrescos Argentina



GRUPO EMPRESARIAL DE LA INDUSTRIA ALIMENTARIA
EMPRESA DE BEBIDAS Y REFRESCOS GRANMA
DIRECCIÓN DE ORGANIZACIÓN



ESTRUCTURA UEB REFRESCOS HOLGUÍN



Anexo No. 2 Estructura UEB Pedro Díaz Coello.



GRUPO EMPRESARIAL DE LA INDUSTRIA ALIMENTARIA
EMPRESA DE BEBIDAS Y REFRESCOS GRANMA
DIRECCIÓN DE ORGANIZACIÓN



ESTRUCTURA UEB PEDRO DÍAZ COELLO



Anexo No 3. Estructura UEB Operaciones Holguín.

ESTRUCTURA UEB OPERACIONES HOLGUÍN



Anexo No.4 Estructura de la UEB comercial Holguín.



GRUPO EMPRESARIAL DE LA INDUSTRIA ALIMENTARIA
EMPRESA DE BEBIDAS Y REFRESCOS GRANMA
DIRECCIÓN DE ORGANIZACIÓN



ESTRUCTURA UEB COMERCIAL HOLGUÍN



Anexo No. 5 Ficha de costo del producto Ron añejo 300 aniversario Holguín 1x12x700.

MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS		FICHAS PARA PRECIOS TARIFAS	
Producto o servicio: Ron añejo 300 aniversario Holguín 1x12x700		% Utilización Capacidad:	
Código Prod. O Serv:871113014	UM: botella	Plan:	Real:
Nivel de Producción:			
Conceptos	Fila	FICHA BASE	FICHA PROPUESTA
		TOTAL	TOTAL
Materia Prima, Materiales e Insumos directos	1		
Insumos	1.1		45.2778
Combustible	1.2		45.2778
Energía	1.3		
Agua	1.4		
Salarios	2		1.3544
De ello: Estimulación	2.1		
Otros Gastos Directos	3		
Gastos Asociados a la Producción	4		2.1727
De ello: Salarios	4.1		0.4310
Combustibles	4.2		0.0562
COSTOS TOTAL(1+2+3+4)	5		48.8049
Gastos Generales y de Administración	6		1.0801
De ello: Salarios	6.1		0.3025
Combustibles	6.2		0.2017
Gastos de Distribución y Ventas	7		1.0926
De ello: Salarios	7.1		0.2483
Combustibles	7.2		0.3476
Gastos Financieros	8		
Gastos por Financiamiento entregado a la OSDE	9		0.0039
Contribución a la Seguridad Social	10		0.2920
Gastos de Seguridad Social a corto plazo	11		0.0350
Impuesto por la Utiliz. De la Fuerza de Trabajo	12		0.1168
Impuesto Sobre las Ventas	13		
Contribución Territorial	14		
Impuesto Especial Productos	15		
Otros gastos autorizados por el MFP	16		
TOTAL DE GASTOS (suma de la 6 a la 16)	17		2.6204
Normativa de Utilidad a aplicar	18	8.0000	8.0000
Masa de Utilidad (5 x 18 / 100)	19		3.9044
PRECIO O TARIFA (5 + 17 + 19)	20		55.3297
Elaborado por:	Firma:	Cargo:	Fecha:
Aprobado por:	Firma:	Cargo:	Fecha:

Una Caja de 12 Botellas	663.9564
-------------------------	----------

Anexo No. 8 Modelo Mensual de los Gastos de Materias Primas y Materiales Directos e Indirectos

							
Resumen Mensual del Gasto de Materias Primas y Materiales Directos e Indirectos							
Producciones (A)	Nivel de Actividad (B)	Materias Primas y Materiales Utilizados (C)	Cantidad (D)	Precio (E)		Importe (F)	
				mn	cuc	mn	cuc
Subtotal							

Anexo No. 9 Modelo Mensual de Gasto de Mano de Obra Directo e Indirecto

DESGLOSE DE LOS GASTOS DE SALARIO DE LOS OBREROS DE LA PRODUCCION Y LOS SERVICIOS								
ORGANISMO:								
EMPRESA:								
DEPARTAMENTO:			AREA DE TRABAJO:					
CODIGO DEL PRODUCTO O SERVICIO:								
DESCRIPCION DEL PRODUCTO :								
Descripción de las Operaciones	Categoría Ocupacional	Cantidad de Trabajadores	Tarifa Horaria	Tarifa Horaria Total	Norma de Tiempo	Gasto de Salario		
1 (A)	2 (B)	3 (C)	4 (D)	5 (E)	6 (F)	7(5x6) (G)		
TOTAL								
Confeccionado por:			Firma		Fecha			
Cargo:				D	M	A		
Aprobado por:			Firma		Fecha			
Cargo:				D	M	A		

Anexo No. 10 Modelo Mensual de los Gastos Indirectos

Modelo Mensual de los Gastos Indirectos								
Período:								
Cuenta	Gastos Indirectos				Produccion en Proceso		Prorratio	
Centros de Costos No Productivos (A)	Importe (B)		Coeficiente Distribución (C)		Centros de Costos Productivos (D)	Unidades Terminadas (E)	Importe (F)	
	mn	cuc	mn	cuc			mn	cuc
Subtotal					Subtotal			
Total					Total			

Anexo No. 11 Modelo de Entrega de Productos Terminados al almacén

		Entrega de Productos Terminados al Almacén		
Área Productora:		Consecutivo:		
Almacén Receptor:		Fecha de Emisión:		
		Precios	Importes	
Código Producto	UM	Operación	MN	Cantidad MN Existencia
				Total Importe:
Nombre y Firma Entrega:	Nombre y Firma Receptor:	No. Orden de Producción	Contabilizado por: Nombre y Apellidos:	Anota Control de Inventario

Anexo No. 12 Modelo de la Producción Defectuosa

Productos Defectuosos					
Centro de costo:			Consecutivo:		
Año:		Mes:		Fecha:	
Código	Producto	UM	Proceso	Operación	Cantidad



Anexo No. 14 Modelo de la Producción del Mes



Plan de producción mensual

Costos unitarios:

Importe:

Código:	descripción:	UM:	MN	Cantidad:	MN
---------	--------------	-----	----	-----------	----

Año:

Taller:

Importes taller:

Importes totales:

Anexo No. 15 Modelo Ajuste al costo

 UEB Especializada de Bebidas y Refrescos Holguín Ajuste al Costo			
<i>Fecha</i>	<i>Centros de Costo</i>	<i>Ajuste</i>	<i>Costo Ajustado</i>
<i>Elaborado por:</i>		<i>Controlado por:</i>	

Anexo No. 16 Comportamiento del costo unitario.



Empresa de Bebidas y Refrescos Granma
 Área de responsabilidad Combinado
 Pedro Díaz Coello Holguín



Comportamiento del costo unitario Diciembre
2021

Productos	Costo plan	Costo real	Variación	%
Ron añejo 300 aniversario Holguín 1x12x700	55.3297	69.3471	-14.0174	125.33
Salsa Holguinera	71.95	115.31	-43.36	160.26
Jugo en Bolsas	78.32	115.56	-37.24	147.55
Elaboración de Refrescos	82.75	112.43	-29.68	135.87
Aliño	76.93	114.68	-37.75	149.07
Vino a Granel	11.17	18.44	-7.27	165.09
Sirope Embotellado	44.08	47.89	-3.81	108.64
Elaboración de Cerveza	11.3653	14.1166	-2.7513	124.21
Coctel Higo c/caldo Bot 700 ml 1x12	40.35	44.72	-4.37	110.83
Conc. Granel Hierro	4.95	5.67	-0.72	114.55