

*Universidad de Holguín “Oscar Lucero Moya”
Facultad de Ciencias Económicas
Departamento de Economía*

Trabajo de Diploma

*Perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la
UEB Avícola Holguín.*

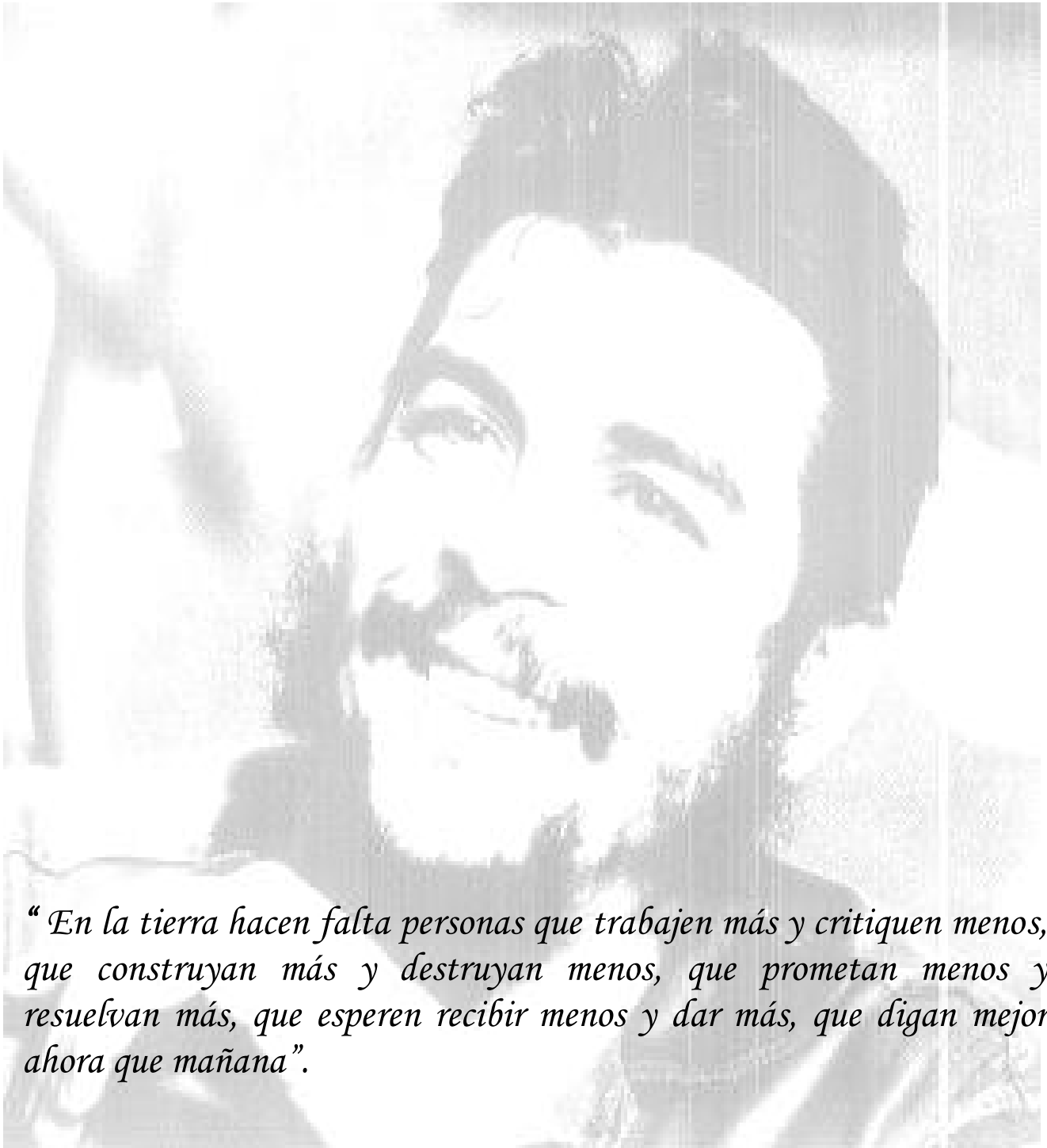
Autora: Maliurky Velázquez Pozo

*Tutora: Lic. Yunielsy Solorzano González
Consultante: MsC. Maira Infante Nápoles*

Año: 2011



Pensamiento



“ En la tierra hacen falta personas que trabajen más y critiquen menos, que construyan más y destruyan menos, que prometan menos y resuelvan más, que esperen recibir menos y dar más, que digan mejor ahora que mañana”.

Ernesto Che Guevara

Dedicatoria

El presente Trabajo de Diploma se lo dedico a algunas personas que han contribuido de forma importante en mis estudios:

A Yunia que fue mi tutora e impulso cuando las fuerzas faltaron, a la que debo gran parte de mi carrera ya que no solo fue amiga y compañera sino una de las personas que estuvo ahí cuando más lo necesitaba a pesar de sus problemas.

A mi madre por ser la creadora de la persona que soy hoy en día, por la preocupación y el apoyo en todo momento.

A mi esposo por estar ahí cuando fue difícil, por el amor y por tener la paciencia necesaria cuando el agotamiento y el estrés eran insoportables.

A todos mis amigos que en momentos duros me dieron el apoyo y el empuje para continuar.

Y a mi tutora Yunielsy en especial por que sin su ayuda este trabajo no habría resultado posible.

Agradecimientos

El agradecimiento especial por este Trabajo de Diploma lo deposito en algunas personas que han formado parte importante en el mismo:

A mi tutora Yunielsy en especial por que sin su ayuda habría resultado imposible la creación de este.

A Romi amigo mío, que sin él este trabajo no existiría, por dedicar parte de su tiempo, su atención y disposición cuando fueron necesarias.

A Yunia por ser en buena parte responsable de que haya terminado mi carrera.

A mi madre por ser la gran responsable de mi existencia.

A mi esposo por su ayuda y paciencia.

A todos mis amigos que estuvieron ahí para mí.

Resumen

RESUMEN

La presente investigación responde al título “Perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de la UEB Avícola Holguín”, tiene como objetivo perfeccionar el sistema de costos por procesos en la Unidad, de forma que permita la adopción de medidas oportunas para corregir las desviaciones del costo de producción y el incremento de la eficiencia y la eficacia de la entidad.

Se partió de una profunda búsqueda bibliográfica acerca de los principales elementos teóricos y metodológicos que sustentan el trabajo, así como la revisión y análisis de documentos emitidos por el sistema económico financiero de la unidad. Se comprobó la existencia de deficiencias en el sistema de costos de la misma que dificultaban la gestión y la toma de decisiones. A partir de la preocupación por parte de los directivos se determinó la necesidad de aplicar una metodología para el perfeccionamiento del sistema de costos, buscando siempre mejorar la eficiencia de la entidad y el análisis entre el costo real y el presupuestado.

Para el desarrollo con éxito del presente trabajo se utilizaron de forma interrelacionada métodos y técnicas de conocimiento teórico y empírico, dado el carácter sistémico que debe tener toda investigación como son análisis y síntesis, hipotético – deductivo, análisis documental y observación.

Luego de concluida la investigación se arribó a las siguientes conclusiones: se constató que las actuales partidas de costos del sistema provocaban inconcordancias entre las determinadas al relacionar dichos costos. En la metodología propuesta se asume que el sistema de costos por procesos perfeccionado permite la eficiencia de la unidad, disminuyendo los costos y generando mayores niveles de venta a la entidad.

Índice

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO 1. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICO METODOLÓGICA.....	6
1.1 Evolución histórica de la Contabilidad de Costos.....	6
1.1.1 En el mundo	7
1.1.2 En Cuba	9
1.2 Evolución teórica de la Contabilidad de Costos.....	12
1.2.1 Conceptos y definiciones	14
1.2.2 Clasificación de los costos.....	16
1.3 Evolución teórica de los sistemas de costos	19
1.3.1 Tipos de sistemas de costos.....	22
1.3.2 Métodos de costeo	26
1.4 Los costos para la toma de decisiones en la dirección. Necesidad e importancia de los mismos.....	27
1.5 Análisis de otros enfoques metodológicos para el diseño de sistemas de costos	29
CAPÍTULO 2.- METODOLOGÍA PORPUESTA PARA EL PERFECCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS EN LA UEB AVÍCOLA HOLGUÍN.	31
2.1 Caracterización de la UEB Avícola de Holguín.....	31
2.2 Procedimiento metodológico para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín.....	34
2.3 Aplicación de la metodolgia propuesta	38
CONCLUSIONES.....	58
RECOMENDACIONES.....	59
BIBLIOGRAFÍA.....	60
ANEXOS	

Introducción

INTRODUCCIÓN

La producción de la ganadería avícola antes de 1959 presentaba niveles incipientes, más bien se desarrollaba la cría en patios y pocas manifestaciones de una producción industrial en alguna de las granjas en las provincias de La Habana y Santiago de Cuba. Se importaban fundamentalmente de los Estados Unidos huevos fértiles y pollitos, para un posterior proceso de ceba. En el año 1963 se inicia una política acelerada para el desarrollo de la producción avícola, se importaron huevos de líneas puras, para la reproducción y para sentar las bases genéticas necesarias.

En 1964 se crea el Combinado Agrícola Nacional (CAN) como entidad vertical. La prioridad de la avicultura dio lugar a incrementos sostenidos en la producción, desarrollándose huevos como línea básica dentro de la producción avícola. Se aprecian logros significativos en esta producción con características industriales y se logra alcanzar una elevada eficiencia, pero a partir de 1968 se registra cierto deterioro en algunos indicadores de efectividad como el índice de unidades de huevo por cabeza, conversión de pienso, huevo y carne y la viabilidad.

Ante la baja eficiencia y para mantener, e incluso lograr ciertos niveles de incremento en la producción de huevo, se aumentó el rebaño sobre la base de prolongar la explotación de las ponedoras más allá del período económicamente óptimo. Las irregularidades en el suministro de pienso en cantidad y calidad, manejo no adecuado del rebaño como resultado de la inestabilidad de la fuerza de trabajo y problemas con los medicamentos contribuyeron al deterioro señalado.

En la actualidad la sociedad enfrenta profundos cambios que han dado lugar a la necesidad de que las entidades adapten su política a las exigencias del entorno actual en que tienen que transformar y profundizar en sus estructuras y accionar; la internacionalización de los mercados, la globalización, el incremento de la competencia, la incertidumbre e inestabilidad, la aceleración de las innovaciones tecnológicas y los cambios culturales son algunas de estas transformaciones.

Debido a las condiciones de los países subdesarrollados y en especial Cuba se hace necesario fortalecer el control y uso óptimo de los recursos financieros, humanos y materiales como vía que conduzca al desarrollo sobre la base del incremento de la eficiencia,

el ahorro de los recursos y el incremento de la colaboración manteniendo los principios de respeto mutuo y la no ingerencia en los asuntos internos de los países.

El incremento de los sistemas de control que se han implementando en el entorno empresarial cubano, ha permitido el aumento de la eficiencia de las entidades, teniendo como herramienta fundamental para el trabajo tanto administrativo como técnico los registros económicos que brindan la información necesaria para una acertada toma de decisiones, como ejemplo de esto se muestra el análisis de los costos de producción como registro fiel de los medios humanos y materiales utilizados en la producción de bienes o servicios.

El país atraviesa en estos momentos por una situación económica de cambio donde varias empresas operan bajo el perfeccionamiento empresarial, tales cambios no resultarían y mucho menos se conseguiría la búsqueda de soluciones para perfeccionar la economía si no se toma como eslabón principal el sistema de la economía. El hecho de establecer un sistema que regule el control y registro de los elementos que conforman el costo de producción permitiría tomar las medidas necesarias para lograr un mayor aprovechamiento de los recursos materiales y de la fuerza de trabajo de la empresa como elemento fundamental del costo.

Por sus características productivas, la entidad requiere de un control diario de la utilización de los recursos materiales, he ahí la importancia de registrar contablemente los gastos asociados a los diferentes procesos para dar cumplimiento a lo que establecen las normas del Sistema Nacional de Contabilidad.

Para la dirección es indispensable el conocimiento de los costos y de las normas para su registro, control y análisis, los datos que de ello se deriva, garantizan en gran medida la fiabilidad de las informaciones que se suministran a los máximos directivos de la organización.

En la revisión de los costos se detectaron inconcordancias entre las partidas a relacionar al determinarlos ya que son demasiado abarcadoras en cuanto a contenido, por lo que se propone perfeccionarla de manera que estos queden más desglosados y permitan un mejor análisis de los mismos, lo que lleva a preguntarse:

- ¿Es lo suficientemente explícito el sistema costos vigente?

- ¿Permite el mismo determinar la variabilidad de los costos y hasta qué punto pueden definirse como fijos los así establecidos hasta el momento?
- ¿Puede la empresa continuar trabajando con el sistema de costeo standard?
- ¿Puede establecerse por datos históricos el costo del proceso productivo de un producto determinado o este varía de acuerdo a que estos productos son animales vivos con características diferentes cada uno?

Debido a estos factores se afecta la información de las utilidades, pues los métodos establecidos para el cálculo de los costos de producción resultan insuficientes al no estar en correspondencia con los costos reales de la empresa, lo cual constituye el **problema social**, lo anterior se refleja en las dificultades presentes en el sistema de costos, **objeto de estudio** de la investigación, lo que impide el control eficiente de los recursos tanto materiales, como financieros y humanos. En esta situación radica el **problema científico**: ¿Cómo resolver el problema manifestado entre los gastos reales que permiten el control eficiente de los recursos y los gastos predeterminados?, específicamente delimitado en el sistema de costos de la UEB Avícola Holguín identificado como **campo de acción**.

Para darle solución al problema se traza como **objetivo general** perfeccionar el sistema de costos por procesos en la unidad que permita la adopción de medidas oportunas para corregir las desviaciones del costo de producción y el incremento de la eficiencia y eficacia de la entidad.

Para cumplimentar el objetivo propuesto se plantea como **hipótesis**: si se diseña y aplica una metodología para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín, este brindará la información veraz y necesaria para la mejora de la eficiencia y la eficacia de los procesos, además de facilitar la correcta toma de decisiones.

Para dar cumplimiento al objetivo propuesto se hace necesario desarrollar las siguientes tareas:

1. Analizar el objeto de estudio que precise los fundamentos teóricos del desarrollo de los sistemas de costos en el sector empresarial.
2. Diagnóstico del estado actual de la contabilidad de costos en la entidad de forma general y específicamente del sistema de costos por procesos.

3. Realizar la propuesta metodológica para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín.
4. Implementar y validar la metodología propuesta.
5. Evaluación de resultados y definición de las conclusiones esenciales de la misma.
6. Redacción de recomendaciones para garantizar la coherencia con las conclusiones.

La investigación que se proyecta requiere la aplicación de métodos de investigación para cumplir con las tareas planteadas.

Nivel Teórico:

- Análisis y síntesis: para crear la fundamentación teórica sólida sobre el tema, que permita a partir del estado actual en que se encuentra el objeto de estudio establecer las particularidades, regularidades y generalizaciones.
- Histórico - lógico: para analizar el resultado del decursar histórico y tendencias que han caracterizado el desarrollo de los sistemas de costos y su incidencia en el desarrollo empresarial.
- Hipotético – deductivo: para la formulación de la idea a defender.

Nivel empírico:

- Análisis documental: revisión de fuentes de información para conocer el estado del arte y el estado real de la organización en su historia viva.
- Observación: para realizar el diagnóstico y la conformación del problema científico en el periodo experimental para constatar la aplicación práctica del sistema de costos.
- Entrevistas: para verificar y conocer información de primera mano relacionada con el sistema contable de forma general de la entidad.
- Criterio de expertos: para evaluar las concesiones teóricas y la efectividad de la propuesta realizada en la investigación para llegar a un consenso que respalde la valoración del diseño de la metodología del sistema de costos.

El **aporte** práctico está dado en el diseño de una metodología para el perfeccionamiento de un sistema de costos por procesos que permita el control eficiente de los recursos materiales, financieros y humanos que emplea la empresa en la producción.

En el desarrollo del presente trabajo se emplearon de forma interrelacionada estos métodos del conocimiento teórico y empírico dado el carácter sistémico que ha de tener toda investigación.

Los métodos aunque fueron enunciados por separado, no se trabajaron de forma independiente, sino como un sistema. Además, dentro de este sistema se utilizaron determinadas disciplinas auxiliares que permitieron cumplir con los objetivos planteados mediante un proceso de refinamiento sucesivo.

Capítulo I

CAPITULO 1. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICO METODOLÓGICA

En el presente capítulo se hace referencia a varios elementos conceptuales relacionados con la Contabilidad de Costos en general así como el surgimiento y la evolución de los sistemas de costos en específico, en el contexto del país. Además, se reflejan la clasificación de los costos según los diferentes conceptos y tipos de sistemas de costos.

1.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

El presente epígrafe abordará la evolución que ha tenido la disciplina Contabilidad de Costos desde sus orígenes hasta la actualidad, desde el punto de vista internacional y nacional.

Los orígenes de la Contabilidad de Costos se remontan a la antigua Mesopotámia hace alrededor de 4500 años donde ya se determinaban los costos de salarios y existencias de inventarios. También pueden citarse ejemplos históricos a lo largo de los imperios y civilizaciones que se siguieron de forma cronológica, hasta llegar a la organización gremial como base socioeconómica de la producción en la edad media donde se instauraron los primeros sistemas de costos por órdenes de fabricación.

Los gremios se especializaban en una industria o comercio y llevaban una contabilidad por cada proceso de fabricación para acumular los costos de materiales y mano de obra. La invención de la imprenta dio lugar a perfeccionar los registros y libros de contabilidad que también se utilizaron para instaurar sistemas de costos por órdenes de fabricación.

No obstante estos antecedentes, el desarrollo y perfeccionamiento de los sistemas de costos se pueden asociar al desarrollo de la revolución industrial, cuyo éxito dependió tanto de las invenciones mecánicas como de la ampliación de la capacidad de producción proveniente de la aplicación a gran escala del principio de la especialización del trabajo.

En sus inicios los costos directos, materias primas y mano de obra constituían la mayor parte del costo total del producto al no exigir especiales complicaciones en el cálculo de los costos de los productos, por lo que se aplicaban modelos inorgánicos históricos sin necesidad de abordar la problemática de la distribución de los costos indirectos, por tanto, en esta primera época no puede hablarse de la existencia de una auténtica Contabilidad de Costos.

En la segunda etapa, llamada el capitalismo industrial y comprendida entre las dos últimas décadas del siglo XIX hasta la Primera Guerra Mundial se acentúan los factores

desencadenantes del crecimiento empresarial vinculado principalmente por la continua innovación tecnológica y el avance de las primeras cadenas de producciones y a la producción en serie. Ante esta problemática el reporte de los costos indirectos en base histórica, que era el aspecto más desarrollado por la Contabilidad de Costos, se muestra a toda luz insuficiente y poco operativo.

Aparecen de este modo las normas estándar de funcionamiento que dan lugar a los procesos de planificación empresariales. A esta época pertenecen las obras, libros y artículos específicos sobre la Contabilidad de Costos, los que fueron realizados producto a la urgencia de crear los instrumentos necesarios para no solo conocer el costo del producto, sino cuál deberá ser, bajo el supuesto de la organización científica, el proceso industrial. Estas obras, libros y artículos se vieron seriamente dificultados en su difusión, pues las empresas consideraban confidencial los registros de los costos, sobre todo por su utilidad para la elaboración de estrategias de precios para la conquista de los mercados.

1.1.1 EN EL MUNDO

La implementación de los sistemas de costos en un comienzo se basó únicamente en función de las erogaciones hechas por las personas, se cree que en la antigüedad civilizaciones del medio oriente dan los primeros pasos en el manejo de los costos.

En las primeras industrias conocidas, como la producción de viñedos y la impresión de libros, se aplicaron procedimientos semejantes a un sistema de costos y que media en parte la utilización de recursos para la producción de bienes.

En un inicio en algunas industrias de diversos países europeos entre los años 1485 y 1509 se comenzaron a utilizar sistemas de costos rudimentarios que revisten alguna similitud con los sistemas de costos actuales.

Los estudios realizados muestran la existencia de algunos libros en donde se registraban los costos para el tratamiento de los productos, estos libros recopilaban memorias de la reducción de la producción y se podrían considerar como los actuales manuales de costos.

Se estima que la teneduría de libros por partida doble es originaria de Italia, por ser esta una región con mucha influencia mercantil, así los primeros textos de contabilidad eran escritos para los comerciantes en vistas de que el proceso de fabricación estaba en manos de unos

pocos artesanos vinculados a asociaciones, y por lo tanto, sometidos a la reglas de sus gremios.

Con el artesano, tomó auge la contabilidad debido al crecimiento de los capitalistas y el aumento de tierras privadas. Lo anterior hizo surgir la necesidad de disponer de control sobre las materias primas asignadas al artesano, quien ocupa su lugar de trabajo.

Mientras crecía el mercado y las formas de producción, se incrementó el uso de la contabilidad como método para medir ganancias de comerciantes, productores, fabricantes y todos los que tuvieran que ver con el mercantilismo, por ejemplo, en Inglaterra se hacía indispensable el cálculo de los costos por la competencia existente entre los productores de lana de las ciudades y aldeas a finales del siglo XIV.

En 1557 los fabricantes de vinos empezaron algo que llamaron costos de producción, y se entendió como tales lo que hoy sería materiales y mano de obra.

El editor francés Cristóbal Plantin establecido en Amberes en el siglo XVI, utilizaba diferentes cuentas para las diversas clases de papeles importados y otras para la impresión de libros. Se afirma también que sus registros contables incluían una cuenta para cada libro en impresión hasta el traslado de los costos a otra cuenta de existencias para la venta.

El objetivo de la contabilidad en esa época era rendir un informe de cuentas sin diferenciar entre ingresos y costos, contribuir a la fijación de precios de venta ni determinar el resultado neto de las operaciones. Durante el siglo XVI y hasta la mitad del siglo XVII la Contabilidad de Costos experimentó un serio receso.

Más tarde, en 1919, apareció en Estados Unidos la National Association of Cost Accountant, asociación profesional que contribuyó a la identificación propia y progreso de esta rama específica de la Contabilidad, constituida por la Contabilidad de Costos o de Dirección.

Al terminar la Segunda Guerra Mundial, el gran crecimiento de los conglomerados empresariales en la búsqueda de la obtención máxima de la economía de escala de producción industrial, la administración de los mercados con diferentes funciones de demandas y usos institucionales, el aprovechamiento de ventajas para la inversión y equilibrio de los riesgos financieros, dio lugar a las empresas multinacionales.

Estas empresas originaron nuevos problemas de gestión producto a la integración vertical, horizontal o conglomerada; crearon auténticos e importantes mercados internos que necesitaban encontrar métodos de cálculos de precios de sesión, que sin olvidar las pertenencias de una unidad común estimulaba la competitividad entre las divisiones.

Como solución a este problema, la Contabilidad de Costos aportó el establecimiento de varios modelos de precios de transferencias basados en distintos sistemas de costos. Esta disciplina permitió, además, que a través del análisis de las cuentas se logre calcular y analizar las modalidades de reparto de excedentes de productividad entre los partícipes de la gestión.

1.1.2 EN CUBA

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

A principios del siglo XIX existía poca contabilidad en Cuba, dado fundamentalmente por su condición como colonia de España. Toda la vida económica del país se regía por los dictados de la metrópolis. A partir de la intervención del gobierno de los Estados Unidos (1898-1902), incluso con el surgimiento de la República de Cuba a partir de 1902 y su nueva condición de neocolonia de Estados Unidos, se comenzaron a construir empresas sucursales de las grandes empresas norteamericanas las cuales dominaban 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 Costos, incluso algunos cubanos fueron a cursar estudios a Estados Unidos.

A principios del siglo XX se comenzó a realizar el análisis de los contenidos básicos de los costos relacionados con sistemas y clasificación de los mismos, tipos de industrias, sistema de costos por órdenes específicas, por procesos, elementos de los costos, costos directos e indirectos, primos, departamentales; clasificación de cuentas, mayores auxiliares y registros de costos, contabilización y valoración de los materiales, contabilización y particularidades del costo de la mano de obra, contabilización y distribución de gastos de fabricación, costos tipo o estándar y análisis de las desviaciones; enfocados fundamentalmente a la necesidad y utilidad de la Contabilidad de Costos.

En un principio esta disciplina fue vista con un enfoque gerencial, por lo cual no se hablaba de contabilidad de gestión, sin embargo en la década de los 50 con el surgimiento de esta última se puede decir que en Cuba se logró alcanzar un mayor esplendor y se comenzaron a utilizar los costos como herramienta de dirección, siendo muy incipiente el desarrollo de la contabilidad de gestión. En la década del 40 surgió un libro escrito por el autor cubano César A. Salas que por la calidad del texto fue muy utilizado en la isla y en países de América Latina, igual posición merece el libro escrito por Fernando Cepero, constituyendo un clásico de la contabilidad de gestión.

Después de destruir el Estado burgués y sus órganos, en el país se inició en 1959 la formación de nuevos órganos de dirección estatal y económica. Durante los primeros años de la Revolución se utilizaron algunas instituciones económicas viejas en interés del nuevo sistema social. Entre los años 1959 y 1960 se crearon organismos económicos como el Instituto Nacional de Reforma Agraria (INRA) y el Órgano Central de Planificación (SUCEPLAN). En el año 1967 se implanta el Sistema de Dirección de la Economía y en su aplicación gradual se avanzó incuestionablemente.

En 1967 se crea en la Universidad de la Habana la carrera 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 sistema de costos (órdenes y procesos). Como consecuencia de la política económica del país en esta etapa no se profundiza en el estudio de los costos y se limita a dar nociones elementales sobre los mismos, se habían eliminado las relaciones monetario mercantiles entre las empresas y con ellas la contabilidad. Como se puede apreciar, todo lo que se logró en la Contabilidad de Costos y Gestión se perdió en gran medida.

Esta situación aparejada a la desaparición 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 del país, constituyeron sensibles pérdidas que trajeron consigo una difícil etapa económica.

A partir de 1970 se comenzó un ascenso ininterrumpido de todos los frentes de la actividad económica, donde sobresale la recuperación de los controles económicos y la Contabilidad de Costos.

En el Primer Congreso del Partido Comunista de Cuba efectuado en 1975 se realiza un profundo análisis crítico de la situación del país y los factores que incidieron en la agudización de los problemas económicos. Como consecuencia de los errores cometidos se elaboraron nuevas metodologías de planificación y se incorpora al plan categorías como las de costo, ganancia y rentabilidad, efectividad de la producción social e inversiones. Por su importancia el término costo de producción ha sido tratado en las Resoluciones Económicas de todos los Congresos del PCC¹.

A pesar de esto se siguió adelante con la realización de estudios profundos en los costos básicos, costos predeterminados, costos para el control y toma de decisiones y sistemas de costos. Se puede plantear que en esta etapa la contabilidad de gestión en Cuba alcanza cierto desarrollo, muy superior al analizado en etapas anteriores.

Los reglamentos de costos aprobados en 1977 estuvieron más dirigidos a garantizar los requerimientos de la economía global que a satisfacer las necesidades propias de las empresas e introdujeron toda una serie de regulaciones que contribuyeron a hacer muy complejo el procesamiento del costo.

En el año 1988 en sustitución de los reglamentos del costo, se pusieron en vigor los Lineamientos Generales para la Planificación y Determinación de los Costos de Producción. Acorde con sus especificidades, los organismos ramales llevaron a cabo la adecuación de los mismos a través de la elaboración de 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.

¹ Primer Congreso del Partido Comunista de Cuba. Informe Central (1975) citado por Carralero (2007)

1.2 EVOLUCIÓN TEÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

La contabilidad financiera o general se ocupa de la clasificación, anotación e interpretación de las transacciones económicas que puedan prepararse periódicamente, estados resumidos que indiquen bien los resultados económicos de esas transacciones o la situación financiera de la empresa al cierre del ejercicio económico. Esta contabilidad le proporciona el costo total de fabricar un producto o prestar un servicio. Si hay muchos productos o servicios diferentes, los resultados no ayudan demasiado para los fines de lograr el control.

Fue necesario expandir los procedimientos generales de la contabilidad de manera que fuera posible, por lo tanto, determinar el costo de producir y vender cada artículo o de prestar un servicio, no al final del período de operaciones, sino al mismo tiempo que se lleva a cabo la fabricación del producto o se presta el servicio.

La gerencia solo puede ejercer un control efectivo si tiene a su disposición de inmediato las cifras detalladas del costo de los materiales, la mano de obra y la carga fabril así como los gastos de venta y de administración de cada producto.

La Contabilidad de Costos es, por consiguiente, una base aplicada a la contabilidad general financiera de una entidad industrial o mercantil, que proporciona de forma rápida a la gerencia los datos relativos a los costos de producir o vender cada artículo o de suministrar un servicio en particular. Es un sistema de información racional y concisa para calcular los costos por diversos procedimientos, relacionados con las producciones terminadas y ventas en cada período a fin de analizar los resultados obtenidos y generar información para la continua toma de decisiones y acción gerencial.

Es la Contabilidad de Costos la que pretende establecer criterios valorativos de los fondos y flujos económicos a través del tiempo. Estas responsabilidades, atribuidas a la misma son las que le confieren su papel fundamental en la vida, duración y preexistencia de las empresas, debido a que el equilibrio fundamental de todo organismo humano o social se encuentra en la capacidad de adaptación al medio ambiente y sus cambios.

Este objetivo solo se alcanza cuando la suma de las acciones y decisiones a corto plazo representen un equilibrio de adaptación a largo plazo, en el que normalmente, los tiempos actuales, tanto las variables del entorno, como del comportamiento interno han variado. En el

aspecto económico de estos cambios, representa la Contabilidad de Costos el instrumento más capaz de adaptar la información para la flexibilidad y adaptación de las variaciones internas y externas, en el orden a conseguir en cada momento y a largo plazo la máxima consecución de los objetivos.

La gran importancia de la disciplina en cuestión radica en que constituye la principal herramienta en cualquier sistema de dirección económica, porque permite la correcta planificación y selección de alternativas.

Entre las principales funciones de la Contabilidad de Costos, se encuentran:

- La clasificación, acumulación, control y asignación de los costos.
- Proporciona información relativa a los costos para medir unidad y evaluar los inventarios (Estado de Resultado y Balance General).
- Ofrece información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (Informes de control).
- Proporciona información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones.
- Permite desarrollar las estrategias superiores con objetivo de alcanzar ventajas competitivas sostenibles.
- Posibilita la toma de decisiones no rutinarias y elaboración de políticas administrativas.

La Contabilidad de Costos es como un triángulo, tiene tres elementos en lugar de tres lados: materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Este triángulo se adapta a numerosas situaciones de los negocios pero siempre con estas tres facetas. En algunas empresas estos tres elementos son aplicados a las tareas o trabajos; en otras a los departamentos o procesos; y en otras a las operaciones no fabriles, como las actividades administrativas, las operaciones bancarias y municipales y las labores de venta de la administración.

Debe comprenderse, en todo los casos, que el objetivo final de la Contabilidad de Costos es el control administrativo que tiene por resultado una ganancia mayor para la empresa.

Aunque el enorme desarrollo de esta disciplina en los últimos años ha tenido lugar en las empresas manufactureras, ella y el control moderno se extendieron a los campos de la

distribución, la banca, los seguros, los servicios públicos y el gobierno. La índole de trabajo de costos en la contabilidad de una empresa en particular ha de estar influida por algunos factores variables. Entre estos están los siguientes:

- El tamaño de la empresa.
- El número de productos que se fabrican o la amplitud de los servicios que se prestan.
- La complejidad de la fabricación y de otras operaciones.
- La actitud de la empresa hacia el control de los costos.
- Los costos en que se incurrirá para recoger la información detallada de estos.

1.2.1 CONCEPTOS Y DEFINICIONES

Existen múltiples versiones del concepto de costo, ya que su definición interesa a diversas disciplinas y constituye por otra parte, una noción intuitiva utilizada continuamente en la vida ordinaria. Es por esto que para continuar la investigación se definen algunos conceptos que se consideran la base teórica para el análisis del objeto de estudio.

El concepto económico de costo se ha utilizado en dos versiones generales: la primera en sentido de consumo o sacrificios de recursos o factores productivos, y la segunda en el sentido de costo alternativo o de oportunidad. Así Pedersen desarrolla la idea de sacrificio y se refiere al término costo como el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa².

Por su parte Schneider plantea que el costo es el equivalente monetario de los bienes aplicados o consumidos en la producción³, mientras que Irrazabal lo define como el sacrificio de recursos que se hace con la esperanza de recibir un beneficio futuro, se utiliza para referirse al costo de un producto o servicio, a diferencia de un gasto que hace alusión al costo incurrido durante un cierto período.⁴

La categoría costo también fue investigada por Carlos Marx quién hizo referencia a que el precio de costo de la mercancía no es ni mucho menos, una rúbrica exclusiva de la contabilidad capitalista. La sustantivación de esta parte del valor se impone prácticamente en toda la producción efectiva de mercancías, pues el proceso de circulación se encarga de

² Pedersen. Los costos y la Política de precios.

³ Schneider. Contabilidad Industrial

⁴ Irrazabal. Contabilidad y Precios.

hacer revertir constantemente la forma de capital productivo, por donde el precio de costo de la mercancía tiene que rescatar constantemente los elementos de producción consumidos para producir⁵.

Al realizar el análisis de las definiciones anteriores se puede concluir que el costo es el conjunto de recursos humanos, materiales y financieros que se emplea en la realización del producto o prestación del servicio, y se recupera al momento de vender el producto o de cobrar el servicio prestado.

Para analizar el comportamiento de los costos, o sea, la comparación de lo que se hizo con lo que se debía haber hecho, hay que identificar tres momentos diferentes e independientes: la planificación de los gastos, el registro de los gastos reales y el cálculo de los costos unitarios.

El nivel de los gastos de producción es un indicador de la calidad de la actividad productora de la empresa y a su vez constituye un elemento indispensable en cualquier sistema de dirección, mediante mecanismos ágiles que permiten su cálculo con un alto grado de confiabilidad. De ahí que la adecuada determinación de los costos permita la correcta medición y registro de los gastos en que se incurre. Es la técnica necesaria para conocer con un sentido económico cómo marcha la producción o prestación de servicios y cuál es el resultado obtenido en la utilización de las fuerzas y medios que se emplean en estos procesos; además, un análisis permanente entre los costos esperados y los costos resultantes permitirá establecer las desviaciones ocurridas e investigar las causas que las han originado para tomar decisiones que conduzcan a eliminar problemas de ineficiencia operacional.

Con relación al planteamiento de las actividades futuras de la empresa, la Contabilidad de Costos aporta también un valioso servicio a la administración. El conocimiento del costo de cada uno de los productos que fabrica la empresa y de su rentabilidad permite determinar cuáles son los renglones de producción más ventajosos lo que permite decidir, intensificar la fabricación de determinadas líneas y dejar de producir otras de escasas rentabilidad en la medida que el mercado y otras condiciones lo hagan aconsejable.

⁵ Marx, Karl. El Capital, - III Tomo. – Moscú, Editorial Progreso, (1991). – p. 572.

Un objetivo que siempre está presente en la actividad fabril es el de reducir los costos de fabricación mediante la introducción de cambios en el empleo de los elementos materiales y humanos y la Contabilidad de Costos nos dará el resultado de dichos cambios en cuanto a la rentabilidad.

La correcta planificación y determinación de los costos adquiere una gran significación en nuestra sociedad al constituir uno de los principales indicadores de la eficiencia económica y estar en capacidad de dar respuesta a exigencias básicas, como tener la suficiente calidad técnica que permita conformar todo un sistema de principios; definiciones y normativas capaces de asegurar el registro y clasificación de los gastos.

1.2.2 CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

A continuación se ofrecen varias clasificaciones de la categoría costos según diferentes finalidades y funciones de los mismos.

❖ De acuerdo con la función que desempeñan los costos se clasifican en:

- Costos de producción: son los que permiten obtener determinados bienes a partir de otros, mediante el empleo de una transformación. Entre ellos se encuentran los costos de la materia prima y materiales que intervienen en el proceso productivo; sueldos y cargas sociales del personal de producción; depreciación del equipo de producción; costos de los servicios públicos que intervienen en el proceso productivo; costos y embalajes.
- Costos de comercialización: posibilitan la venta de los bienes o servicios a los clientes. Entre ellos se encuentran los sueldos y cargas sociales del personal del área comercial; las comisiones sobre ventas; los fletes hasta el lugar de destino de la mercadería; los seguros por el transporte de mercadería; la promoción y publicidad, los servicios técnicos y garantías de post-ventas.
- Costos de administración: son aquellos costos necesarios para la gestión del negocio. Se pueden citar como ejemplos los honorarios pagados por servicios profesionales; los servicios públicos correspondientes al área administrativa; el alquiler de oficina y papelería para insumos propios de la administración.

- Costos de financiación: se corresponden con la obtención de fondos aplicados al negocio; estos pueden ser intereses pagados por préstamos; comisiones y otros gastos bancarios e impuestos derivados de las transacciones financieras.

❖ De acuerdo con el control que se tenga sobre su incurrencia se clasifican en:

- Costos o gastos controlables: son aquellos sobre los cuales una persona de determinado nivel tiene autoridad para incurrir en ellos o no.

- Costos o gastos no controlables: son aquellos sobre los cuales una persona de un determinado nivel no tiene autoridad para realizarlos o no.

❖ De acuerdo a su identificación con una actividad, producto, proceso, departamento o línea de producción se clasifican en:

- Costos directos: los que pueden identificarse plenamente con un servicio, producto, actividad, área, departamento o centro de costos.

- Costos indirectos: los que no pueden imputarse fácilmente a las diferentes producciones en función de las unidades, actividades, procesos u otras.

❖ Según su grado de variabilidad se clasifican en:

- Costos fijos: son aquellos costos cuyo importe permanece constante, independiente del nivel de actividad de la empresa. Se pueden identificar y llamar como costos de mantener la empresa abierta, de manera tal que se realice o no la producción, se venda o no la mercancía o se preste o no el servicio, dichos costos igual deben ser solventados por la empresa. Ejemplo de ellos son los costos por alquileres, amortizaciones o depreciaciones, seguros, impuestos fijos, servicios públicos (luz, teléfono, gas), sueldos y cargas sociales de encargados, supervisores, gerentes.

- Costos variables: son aquellos costos que varían de forma proporcional, de acuerdo al nivel de producción o actividad de la empresa. Son los costos por producir o vender. Ejemplo de ellos son la mano de obra, materias primas y materiales e insumos directos.

Esta clasificación es importante para la realización de estudios de planificación y control de operaciones. Está vinculado con las variaciones o no de los costos, según los niveles de actividad.

❖ Según su comportamiento se clasifican en:

- Costos variables unitarios: son los que se asignan directamente a cada unidad de producto. Comprenden la unidad de cada materia prima o materiales utilizados para fabricar una unidad de producto terminado, así como la unidad de mano obra directa, la unidad de envases y embalajes, la unidad de comisión por ventas.

- Costo variable total: es el costo que resulta de multiplicar el costo variable unitario por la cantidad de productos fabricados o servicios vendidos en un período determinado; sea este mensual, anual o cualquier otra periodicidad.

Para determinar el costo variable total se utiliza la siguiente fórmula:

Costo variable total = Costo variable unitario X Cantidad de unidades producidas

Para el análisis de los costos variables, se parte de los valores unitarios para llegar a los valores totales. En los costos fijos el proceso es inverso, se parte de los costos fijos totales para llegar a los costos fijos unitarios.

- Costo fijo total: es la suma de todos los costos fijos de la empresa.

- Costo fijo unitario: es el costo fijo total dividido por la cantidad de productos fabricados o servicios brindados.

Costo fijo unitario = Costo fijo total / Cantidad de unidades producidas en el RR*

RR: rango relevante

- Costo total: es la suma del costo variable más el costo fijo.

Se puede expresar en valores unitarios o en valores totales.

Costo total unitario = Costo variable unitario + Costo fijo unitario

Costo total = Costo variable total + Costo fijo total

❖ En cuanto a la época en que se obtienen se dividen en:

- Costos históricos: son aquellos que se obtienen después de que el producto ha sido elaborado, es decir, son costos que se han incurrido y cuya cuantía es conocida.

- Costos predeterminados: son los que se calculan antes de realizar la producción sobre la base de condiciones futuras especificadas y las mismas se refieren a la cantidad de artículos que se han de producir, los precios a los que la gerencia espera pagar los materiales, el trabajo, los gastos y las cantidades que se habrán de usar en la producción de los artículos.

Existen dos tipos de costos predeterminados y la diferencia más notable entre ellos es la manera de calcularlos, estos son los costos estimados y los costos estándares. Los costos estimados miden la cantidad que, según la empresa, costará realmente un producto o la operación de un proceso durante un período de tiempo.

El costo standard es un costo predeterminado que se calcula antes que la producción se haya ejecutado y que se hace sobre bases más técnicas en sus cálculos, siendo más exactos que los costos estimados.

El costo real no informa sobre la eficiencia en cuanto a costo, sin embargo si se compara el resultado de los gastos de cada elemento del costo estimado con los resultados del costo real puede ser de significación en los indicadores de cantidad y calidad determinados en el costo standard que se calcula, sobre una base más investigativa de los costos históricos, normas de tiempo, calidad de las materias primas y otras que establecen un control completo sobre los factores que intervienen en su proceso y contabilidad, como un costo apropiado.

Con el costo standard no se trata solo de reflejar eficiencia técnica, sino la eficiencia económica necesaria.

1.3 EVOLUCIÓN TEÓRICA DE LOS SISTEMAS 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. Mostraba como el costo de los productos terminados se puede calcular mediante una serie de cuentas por partida doble que lleva en cantidades y valores para cada etapa del proceso productivo.

En las últimas tres décadas del siglo XIX Inglaterra fue el país que se ocupó mayoritariamente de teorizar sobre los costos. Así fue como entre 1828 y 1839 Carlos Babbge publicó un libro en el que resalta la necesidad de que las fábricas establezcan un departamento de contabilidad que se encargue del control del cumplimiento de los horarios de trabajo.

A finales del siglo XIX el autor Henry Metcalfe publicó su primer libro que denominó Costos de manufactura.

Posterior a la gran depresión se comienza a dar preponderancia a diferentes sistemas de costos y a los presupuestos como herramienta clave en la dirección de las organizaciones. Entre las razones que evidenciaban el nuevo auge de la Contabilidad de Costos figuraban:

- El desarrollo de los ferrocarriles.
- El valor de los activos fijos utilizados por las empresas hicieron aparecer la necesidad de controlar los costos indirectos.
- El tamaño y la complejidad de las empresas y por consiguiente las dificultades administrativas a las que se enfrentaban.
- La necesidad de disponer de una herramienta confiable que les permitiera fijar los precios de venta.

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 un lustro después, el concepto de contabilidad administrativa como herramienta de análisis de los costos de fabricación y como instrumento básico para el proceso de la toma de decisiones.

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 disciplina con relación a otras ramas de la notación hasta que se comprobó que su aplicación producía beneficios.

Así fue como en 1981 el norteamericano HT. Jhonson resaltó la importancia de la Contabilidad de Costos y los sistemas de costos como herramienta clave para brindar información a la gerencia sobre la producción, lo cual implica la existencia de archivos de costos útiles para la fijación de precios adecuados en mercados competitivos.

Es así como han surgido los actuales sistemas de costeo, y mientras más avance y cambie el sistema organizacional y los sistemas de producción, se implantarán nuevas metodologías y herramientas de medición y control de costos.

Un sistema de costos es un conjunto de métodos, normas y procedimientos que rigen la planificación, determinación y análisis del costo, así como el registro de los gastos de una o varias actividades productivas en una empresa de forma interrelacionada con los subsistemas que garantizan el control de la producción y de los recursos materiales, laborales y financieros⁶.

Los sistemas de costos basados por actividades (ABC) emergieron en los años 80 para satisfacer la necesidad de una información más oportuna respecto al costo. Estos sistemas implican un análisis integral de las características de la organización y de los trabajos que se realizan, al realizar un seguimiento en la asignación de costos, desde las actividades de los productos terminados.

Los sistemas ABC conducen a la gestión basada en las actividades (ABM) que no es más que un valioso sistema que contribuye a la dirección de los costos de una organización a los productos o servicios.

El sistema de gestión de valor económico añadido (EVA) se limita a la imprecisión de la contabilidad financiera en el cálculo de los beneficios de la empresa sin reconocer el costo como un costo económico.

El sistema Kaizen se basa en la reducción del costo de producción de los productos, al encontrar formas de incrementar la eficiencia del proceso de producción utilizado en su transformación.

El sistema de información integral (SII) surge a mediados de los años 90. Proporciona a las organizaciones un conjunto integrado de sistemas operativos, contables, financieros y directivos.

El desarrollo de los sistemas de costos y de gestión ofrece grandes beneficios a muchas empresas que desean implantar programas de mejora de la calidad, lo que ha producido un

⁶ Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Editorial Pueblo y Educación. La Habana, 2004. _ 467 p.

cambio en la gestión de los costos, esto se traduce en un replanteamiento de los sistemas de costos tradicionales ofrecidos por la contabilidad de gestión.

El sistema de costos que se emplee, debe garantizar los requerimientos informativos para una correcta administración, así como para los niveles intermedios y superiores de dirección. Este debe ser ante todo flexible y dinámico en cuanto a permitir a las empresas la introducción de las exigencias informativas y el análisis que aseguren una correcta toma de decisiones, por lo cual deben ser ellas quienes lo confeccionen y lo adecuen a sus necesidades sin olvidar tener en cuenta los aspectos organizativos y procesos tecnológicos específicos de cada una.

1.3.1 TIPOS DE SISTEMAS DE COSTOS

La acumulación de costos es la recolección organizada y la clasificación de datos de costos mediante procedimientos contables o de sistemas. La clasificación es la agrupación de los costos de manufactura en varias categorías para satisfacer las necesidades de la administración. Los costos se acumulan bajo el sistema periódico o bajo el sistema perpetuo. Un sistema periódico de acumulación de costos provee información limitada durante el período y requiere de ajustes trimestrales o al final del año para determinar el costo de los artículos manufacturados.

Un sistema de acumulación periódico no se considera como un sistema completo de contabilidad de costos mientras que los inventarios de materias primas, trabajo en proceso y artículos terminados se puedan determinar solo después de que se realicen los inventarios físicos. A causa de estas limitaciones, los sistemas periódicos de acumulación de costos, se utilizan generalmente en pequeñas empresas manufactureras.

El sistema de acumulación perpetuo es un método que provee información continua acerca de los inventarios de materias primas, del trabajo en proceso, los artículos terminados, del costo de los artículos terminados y de las ventas. Dichos sistemas son usualmente grandes y se utilizan para la mayoría de las empresas medianas y grandes.

Se define como sistema de costos el conjunto de métodos, normas y procedimientos que rigen la planificación, determinación y análisis del costo, así como el registro de los gastos de una o varias actividades productivas en una empresa, de forma interrelacionada con los

subsistemas que garantizan el control de una producción y de los recursos materiales, laborales y financieros.

Un sistema de costos sirve también para controlar, en términos cuantitativos, las operaciones relacionadas con la producción, para informar de manera oportuna y accesible sobre ellas. El objetivo primordial es la determinación del costo unitario de producción, en consecuencia, este representa el medio del cual la gerencia de la entidad se va a servir para alcanzar los siguientes objetivos:

- Medir y valorar los factores consumidos, inventarios y productos realizados.
- Calcular los costos, rendimientos y resultados internos.
- Planificar y controlar la producción.
- Facilitar el análisis de desviaciones que sirvan para la toma de decisiones.
- Analizar las alternativas de acción.

Los tres elementos del costo de fabricación son:

- **Materias primas directas:** son todos aquellos elementos físicos que es imprescindible consumir durante la elaboración de un producto, de sus accesorios y de su envase. Esto con la condición de que el consumo de insumos debe guardar relación proporcional con la cantidad de unidades producidas.
- **Mano de obra directa:** es el valor del trabajo realizado por los operativos que contribuyen al proceso productivo.
- **Gastos indirectos de fabricación:** son todos los costos en que necesita incurrir un centro para el logro de sus fines; costos que salvo casos de excepción son de asignación indirecta por lo tanto de base de distribución.

Los sistemas de costos se pueden clasificar según las peculiaridades del proceso de producción y determinado por la base del valor atribuido a los gastos. En relación con el proceso de producción hay dos tipos básicos de sistemas de acumulación perpetua de costos clasificados de acuerdo a sus características: el sistema de costos por procesos y el sistema de costos por órdenes de trabajo.

El costo por proceso se condiciona a las producciones continuas, el costo por órdenes responde a órdenes específicas de producción.

✓ **Sistemas de costos por procesos**

El sistema de costos por procesos se aplica a las industrias de elaboración continua o en masa, donde se producen unidades iguales sometidas a los mismos procesos de producción, la cual no está sujeta a interrupciones, de tal manera que no es posible la toma de decisiones aisladas para producir uno u otro artículo. El mismo constituye un costo promedio, donde a cada unidad física de producción se le asigna una parte alícuota del todo que representa el costo de producción.

En este sistema el costo se obtiene cuando se hace el cierre o inventario final y siempre se calcula de manera más general. Este sistema se caracteriza por la acumulación y registro de los costos por departamentos o centros de costos; cada departamento tiene su propia cuenta de inventario de trabajo en proceso en el libro mayor; las unidades equivalentes se usan para determinar el inventario de trabajo en proceso en términos de las unidades terminadas al final de un período; el costo total y el unitario de cada departamento son agregados periódicamente, analizados y calculados a través del uso de informes de producción.

✓ **Sistema de costos por órdenes**

Un sistema de costos por órdenes de trabajo es el conjunto de principios y procedimientos para el registro de los gastos identificados con órdenes de producción específicas, lo que permite hallar un costo unitario por cada orden, luego de haber terminado el lote completo, y determinar los diferentes niveles del costo en relación con la producción total, en las empresas donde las producciones se hacen por pedidos, solicitudes.

Este sistema de costos es más apropiado allí donde los productos difieren en cuanto a las necesidades de materiales y conversión, a su vez cada producto se fabrica de acuerdo con las especificaciones del cliente y el precio con que se cotiza está estrechamente ligado al costo estimado. El costo incurrido en la fabricación de una orden específica debe, por lo tanto, distribuirse entre los artículos producidos.

Dentro de las principales ventajas y desventajas de los sistemas de costos por órdenes se tienen:

- Da a conocer con todo detalle el costo de producción de cada artículo.
- Pueden hacerse estimaciones futuras con base a los costos anteriores.
- Puede conocerse qué órdenes han dejado utilidad y cuáles pérdidas.
- Se conoce la producción en proceso, sin necesidad de estimarla.
- Su costo de operación es muy alto, debido a que se requiere una gran labor para obtener todos los datos en forma detallada.
- Se requiere mayor tiempo para obtener los costos.
- Existen serias dificultades en cuanto al costo de entregas parciales de productos terminados, ya que el costo total no se obtiene hasta la terminación de la orden.

El sistema de costos por órdenes de fabricación es un sistema muy elemental que permite su posible aplicación práctica, los objetivos que lo diferencian de otros sistemas de costos son:

- ✓ Fijación del precio de venta por orden de fabricación.
- ✓ Cálculo de costo al nivel de orden de fabricación.

Los sistemas periódicos de acumulación de costos por lo general registran solo los costos reales, mientras que los sistemas perpetuos de acumulación de costos usan tanto el costeo normal como el costeo estándar para acumular los costos.

A finales del siglo pasado apareció una notable proliferación de aportes científicos centrados en la investigación de nuevos modelos de costos más acordes con los actuales requerimientos informativos de las organizaciones. El mundo, la sociedad, las organizaciones, los individuos y el entorno tienden a cambiar muy rápido, es por ello, que todas las cuestiones e interrogantes que acompañan estos sistemas tienen que acoplarse al ritmo que rigen las normas del nuevo orden social, productivo y empresarial.

El modelo de cálculo de los costos es de suma importancia, ya que estos son los que determinan la viabilidad del negocio y mayoritariamente el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos, por eso un modelo de costos no puede basarse solo en asignar los costos sobre un factor determinado, que para el orden empresarial puede ser insignificante o poco representativo de lo que en realidad simboliza.

Algunas de las diferencias que distinguen un sistema de otro se reflejan en la siguiente tabla comparativa:

Sistema de costos por órdenes de trabajo	Sistema de costos por procesos
Producción lotificada	Producción continua
Producción variada	Producción uniforme
Condiciones de producción más flexibles	Condiciones de producción más rígidas
Costos específicos	Costos promedios
Control más analítico	Control más global
Sistema que tiende hacia costos individualizados	Sistema que tiende hacia costos generalizados
Sistema más costoso	Sistema más económico
Costos un tanto fluctuantes	Costos un tanto estandarizados

Tabla 1.1 Comparación entre el sistema de costos por órdenes y el sistema de costos por procesos.

1.3.2 MÉTODOS DE COSTEO

En la actualidad es frecuente encontrar en las empresas el uso del método de costeo directo o variable para costear sus producciones. Bajo este enfoque orientado según el comportamiento del costo, el costo de producción está compuesto de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación variables. Los costos indirectos de fabricación fijos se tratan como un costo del período. Cuando se incluyen los costos indirectos fijos de fabricación en el costo del producto, costeo de absorción, se dice que se usa un enfoque funcionalista. Para propósitos de informes de uso externo, el costo del producto debe incluir los costos indirectos de fabricación fijos (costeo de absorción). El costeo directo se usa internamente por muchas empresas a causa de que facilita el control del costo y presta por sí mismo la toma de decisiones gerenciales.

Debe tenerse en cuenta que el costeo directo no es un nuevo sistema de acumulación de costos. Es más bien una filosofía relacionada con el tratamiento más adecuado de los costos indirectos de fabricación fijos, tratamiento del costo del producto, costeo por absorción contra el tratamiento del período (costeo directo). Ambos enfoques pueden usarse fácilmente tanto en el sistema de costos por órdenes como en el sistema de costos por procesos.

Bajo el sistema de costeo variable, el costo del producto se compone de los costos variables de producción mientras que el costeo por absorción incluye los costos fijos de fabricación.

1.4 LOS COSTOS PARA LA TOMA DE DECISIONES EN LA DIRECCIÓN. NECESIDAD E IMPORTANCIA DE LOS MISMOS

Como se ha expresado anteriormente se puede inferir que la Contabilidad de Costos es un instrumento indispensable en la gestión empresarial, debido a que una constante preocupación de la administración es la eficiencia en el uso de los recursos y la consiguiente obtención de mejores resultados.

El cálculo del costo de producción permite lograr importantes propósitos con carácter fundamental para la toma de decisiones en la dirección, lo que permite determinar los gastos de la producción y la ganancia de la empresa; evaluar y calcular los inventarios de producción en proceso y producción terminada; establecer los precios de los productos; planificar en concordancia con el nivel de actividad prevista en los indicadores para un período de operaciones; controlar los insumos en el proceso de producción; la toma de decisiones para nuevas alternativas de producción y ventas.

El costo de producción es un importante índice generalizador de la eficiencia de la empresa, muestra cuanto le cuesta a la empresa la producción de los diferentes artículos. En los costos se refleja el nivel de productividad del trabajo, el nivel técnico, el grado de eficiencia de los activos fijos tangibles, así como los éxitos en el ahorro de los recursos materiales, laborales y financieros.

El propósito fundamental de la economía de las empresas es lograr una relación óptima entre la producción y los recursos que se consumen en el proceso productivo, con el fin de obtener el máximo de resultados con el mínimo de gastos.

La disminución sistemática de los costos de producción es una de las leyes de la producción socialista. Cuando disminuyen los costos de la producción crece la ganancia de la empresa que es la fuente para ampliar la producción y elevar el nivel de vida de la sociedad, por eso las empresas y toda la sociedad están interesados en reducir el trabajo vivo y el trabajo pretérito por una unidad de producto.

Existen diversas formas para lograr que los costos de producción sean disminuidos, pero solo si se aplican conscientemente las vías que se mencionan a continuación:

- ✓ Óptima utilización de la jornada laboral.
- ✓ Elevación de la productividad del trabajo.
- ✓ Uso óptimo de los recursos materiales.
- ✓ Eliminación de gastos improductivos que surgen como consecuencia de la infracción de la disciplina del trabajo y de los insumos empleados en el proceso productivo.

Los costos constituyen por ende una herramienta importante de la gerencia en las grandes, medianas y pequeñas empresas, en lo referente a la toma de decisiones. Estos son empleados en la toma de decisiones para diferentes propósitos:

- Determinar los precios de los productos, lo cual constituye una actividad muy complicada puesto que involucra consideración, generalmente el gerente de la empresa de venta emplea los costos del producto para determinar en qué artículo obtiene mayor ganancia bruta o en cuál se pierde. Además, los costos le facilitan al gerente de ventas la posibilidad de presentar el presupuesto a los clientes en base al costo estimado del trabajo. También existen ciertos factores ajenos al costo en la toma de decisiones, tales como la necesidad del producto, las condiciones económicas, la situación financiera de la empresa y los costos de producción o venta de un artículo, los cuales deben ser seleccionados con miras a resolver el problema específico que esté en consideración.
- Permitir a la gerencia medir la ejecución del trabajo, es decir, comparar el costo real de fabricación de un producto, de un servicio o de una función con un costo previamente determinado, este último puede obtenerse realmente en fecha reciente o puede ser un cálculo del costo de representar cuando el trabajo se ejecuta bien.

- Evaluar y controlar el inventario; la valoración del inventario tiende a ser más complicada en las empresas manufactureras, puesto que estas, generalmente, requieren de tres tipos de inventarios: materiales o sustancias, de los cuales se fabrica el artículo, el trabajo en proceso, o sea, el producto en distintas etapas de terminación a la fecha en que se toma el inventario y el de artículos terminados listos para su venta. La valoración del artículo terminado comprende la combinación de los materiales, mano de obra y gastos de fabricación, en proporciones adecuadas para cada producto que forma el inventario; el trabajo en proceso sigue los mismos principios usados para los artículos en terminación.
- El control de inventario se refiere a mantener en existencia las cantidades adecuadas de los distintos productos en las proporciones necesarias para la venta, pues si las cantidades resultan demasiado reducidas pueden perderse ventas o interrumpirse la producción; si por el contrario, el inventario es muy elevado, resulta que se tendrá capital de trabajo inmovilizado lo que da paso a la necesidad de gastarlos de una forma u otra.
- La inversión del capital y de selección de posibles inversiones, implica conocer las alternativas de producción, pronóstico de mercado y determinar los precios de los productos para la toma de decisiones y financiamiento.

1.5 ANÁLISIS DE OTROS ENFOQUES METODOLÓGICOS PARA EL DISEÑO DE SISTEMAS DE COSTOS

Como parte del estudio referente a otras metodologías propuestas por otros autores para el diseño de sistemas de costos, se analizaron varias investigaciones relacionadas con estas temáticas trabajadas en la carrera de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Holguín.

De forma general todas exponen la necesidad de tener en cuenta diferentes aspectos para el diseño e implementación de sistemas de costos, tales como:

- Determinación y descentralización de los centros de costos y áreas de responsabilidad.
- Establecimiento de la clasificación en fijos y variables de los diferentes elementos de costos por centro de costo.
- Determinación de los métodos para la distribución de los costos indirectos de fabricación.

No obstante presentan diferencias significativas en cuanto a la forma de introducir la investigación en la organización, la implementación y control del sistema. Todas las metodologías estudiadas tienen como objetivo central el diseño o perfeccionamiento de sistemas de costos por órdenes de trabajo, destacándose la ausencia de procedimientos para el diseño o perfeccionamiento de sistemas de costos por procesos, lo que unido a la problemática presente en la UEB Avícola Holguín, motivó el desarrollo de la presente investigación.

Capítulo II

CAPÍTULO 2.- METODOLOGÍA PROPUESTA PARA EL PERFECCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS EN LA UEB AVÍCOLA HOLGUÍN

2.1 CARACTERIZACIÓN DE LA UEB AVÍCOLA DE HOLGUÍN

El inicio de la actual Empresa se produjo con la implementación de la Ley No. 1323 “De Organización de la Administración Central del Estado”, de fecha 30 de Noviembre de 1976 que crea el Ministerio de la Agricultura y confiere a este en el acápite k) de su artículo 53 la atribución de crear empresas nacionales subordinadas a él. En el año 1976 por la Resolución No. 449-76 de fecha 15 de Diciembre del Ministerio de la Agricultura se autorizó la creación de la Empresa Avícola con domicilio legal en calle General Salazar No. 15 entre Maceo y Libertad, Holguín, la misma inicia sus operaciones el 1ro de enero de 1977.

En la Resolución No. 222/ 2005 queda autorizada la fusión de la Empresa de Construcción y Montaje Avícola en la Empresa Avícola Holguín, ambas integradas a la Unión de Empresas Combinado Avícola Nacional, subordinada al Ministerio de la Agricultura. La Empresa Avícola Holguín es continuadora y se subroga en el lugar y grado de la entidad que autoriza fusionar, a todos los efectos legales. Tiene como misión y visión las siguientes:

MISIÓN

La Empresa Avícola Holguín tiene como misión la producción y comercialización de huevos y carne de aves, productos resultantes de procesos ulteriores; así como alimentos balanceados para animales.

VISIÓN

La Empresa Avícola Holguín, con autonomía empresarial, se desempeña para satisfacer las necesidades alimentarias de la población, los organismos, entidades a nivel provincial y el aporte solicitado de nuestras producciones a otras provincias y presume de:

- La aplicación de los logros de la ciencia y la técnica en todas sus unidades.
- El mantenimiento de toda su infraestructura aviar.
- Brindar a sus clientes de forma planificada los surtidos pactados de huevos, carne de aves y sus derivados con la calidad requerida.

- Mantener al personal en constante capacitación, logrando un perfeccionamiento en sus funciones y actuando sobre los problemas con prontitud, profesionalismo y creatividad.
- Contar con una fuerza laboral motivada e implicada con nuestro trabajo y función social.

La UEB Avícola Holguín está estructurada por el Departamento Económico que se encuentra dentro de las instalaciones de la empresa y controla toda la actividad de la Unidad, la misma se subordina al director de la empresa directamente, en las actividades económicas al subdirector económico y la parte productiva está subordinada al subdirector de producción. Está compuesta por 6 granjas ponedoras, 2 reproductoras, 2 inicio, 4 reemplazo a ponedoras y 1 planta de incubación⁷.

Granja	Propósito	Total de trabajadores
Los Pinos	Ponedoras	101
Oscar Ortiz	Ponedoras	62
Irael Álvarez	Ponedoras	107
Los Arroyos	Ponedoras	89
13 de Marzo	Ponedoras	67
Marcos Campaña	Ponedoras	65
Ernesto Tizol Línea P.	Reproductoras	58
Emiliano Zapata	Reproductoras	31
Antonio Maceo	Reemplazo	68
14 de Junio	Reemplazo	36
Mario Martínez	Reemplazo	32
Benito Juárez	Reemplazo	37
30 Aniversario	Inicio	36
35 Aniversario	Inicio	24
Planta de Incubación		47
Dpto. Económico de la UEB		9
Total de Trabajadores		869

Tabla 2.1: Cantidad de trabajadores por granja, planta de incubación y Dpto. Económico de la UEB.

⁷ NA: Por encontrarse en proceso de modificación la actual estructura organizativa producto al Perfeccionamiento Empresarial, se sustrae de presentarse dicha estructura como parte de los anexos de la investigación.

No posee cuenta bancaria independiente de la empresa y es de estricto cumplimiento la emisión de sus estados financieros mensualmente.

Tiene como objeto empresarial el desarrollo de las siguientes actividades:

- Producir y Comercializar de forma mayorista alimentos balanceados para animales, sus materias primas, aves vivas, huevos de aves, carne de aves, subproductos avícolas, embutidos y ahumados, en moneda nacional y divisa.
- Ofrecer servicios de incubación en moneda nacional.
- Producir y comercializar de forma minorista a través del Mercado Agropecuario Estatal, ferias y eventos similares y a trabajadores del sistema aves vivas y otros animales de las distintas especies de ganado menor, incluyendo sus carnes, huevos de cáscara marrón, huevos de cáscara blanca no comercializables, huevos de codorniz, subproductos avícolas y productos agropecuarios, en moneda nacional.
- Brindar servicios de comedor, cafetería y recreación a los trabajadores del sistema, en moneda nacional.
- Producir y comercializar de forma mayorista y minorista huevo, carne, pienso en moneda nacional.

En la actualidad la Unidad se encuentra en la implementación del primer paso del Perfeccionamiento Empresarial. En los últimos años ha obtenido resultados positivos que se reflejan en el sobre cumplimiento de los crecimientos productivos y las ventas proyectadas. No posee hasta el momento competidores en el mercado por lo que constituye la única empresa de su tipo en el territorio, cuenta con buen prestigio y mercado seguro para la totalidad de sus producciones.

Las principales producciones de la UEB se relacionan a continuación:

- Huevos de consumo
- Huevos Fértiles
- Aves
- Carne

Se desarrollan producciones agrícolas de viandas y hortalizas así como otras producciones auxiliares de ganado vacuno y ganado porcino.

Como se expresó anteriormente, el proceso está liderado por la alta dirección, mediante los consejos de dirección que se efectúan, se controla el cumplimiento de los objetivos trazados para la toma de las medidas necesarias ante las situaciones que se presentan, de esta forma involucra a todos los trabajadores para el logro de los objetivos propuestos.

2.2 PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO PARA EL PERFECCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS EN LA UEB AVÍCOLA HOLGUÍN

A continuación se establecen las diferentes etapas a seguir como parte de la metodología que aquí se propone para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín, al confeccionar la misma, con el objetivo de lograr resultados positivos, se tuvo en consideración las siguientes indicaciones:

Etapas No. 1: Diagnóstico, evaluación y estudio de regulaciones

Objetivo: Valorar el estado real de la entidad en la cual se va a aplicar el sistema de costos a partir del estudio y análisis de las regulaciones y legislaciones vigentes y por las cuales se debe regir el mismo.

Entre los documentos a tener en cuenta se tiene:

- Sistema Nacional de Contabilidad.
- Sistema de Contabilidad del Organismo.
- Instrucción Ramal de Costo.
- Instrucción de Financiamiento.
- Literatura Técnico-Operativa de la Empresa.
- Otra documentación que se considere necesaria analizar.

Etapas No. 2: Propuesta

Procedimiento No. 1: Determinación de las cuentas de gastos y centros de costos a utilizar.

Objetivo: Definir los centros de costos y las cuentas de gastos asociadas a cada una de ellos.

1. Centros de costos en que se registran los gastos de acuerdo con las características de la empresa especificando el contenido de cada centro de costo así como las operaciones que desarrolla. Centros de costos que reciben producciones y a cuales entrega.
2. Relacionar las cuentas de acumulación de gastos y las sub cuentas utilizadas por la empresa.
3. Bases de cálculo utilizadas para transferir los gastos de un centro de costo al siguiente de acuerdo con la organización del proceso productivo.

Procedimiento No 2: Clasificación de los costos

Objetivo: Establecer la clasificación de los costos de modo que permita su identificación en fijos y variables.

Debido a que en el sistema no existe una adecuada separación de los costos fijos y variables, se propone la clasificación de los costos con el objetivo fundamental de establecer una correcta contabilización y distribución de los indicadores del costo, se debe señalar que dentro de estos existen sub elementos que abarcan ambos tipos de costos. La anterior clasificación puede ser utilizada en un costeo directo, y ser punto de referencia para un cambio futuro en el sistema actual.

Procedimiento No. 3: Requerimiento para el control y determinación del costo.

Objetivo: Establecer los diferentes procedimientos y modelos para la determinación, registro y control del costo real de producción.

Dada la necesidad de simplificar lo más posible las operaciones para la determinación de los costos reales de producción, se parte de la implantación de los diferentes modelos para el control, entonces se procederá al análisis de la posibilidad de perfeccionar el sistema adecuándolo a los objetivos y necesidades para que sea veraz el resultado económico.

La Unidad deberá adaptarlo a sus experiencias y características al hacer modificaciones y cambios que se requieran en cada modelo expuesto para el registro de los costos, como

ampliación o disminución de los conceptos, pero sin desviarse de los principios que existen entre ellos para el control y el análisis. Las condiciones individuales y particulares de la empresa, tipo de producción y servicios que se procesan supeditan el formato del conjunto de modelos a emplear.

Una vez que se prepara el modelaje para llevarlos a la práctica, es necesario que todos los usuarios que se vinculan directamente se familiaricen con el sistema para cumplimentar sus objetivos.

1. Control de materias primas y materiales.
2. Control de la fuerza de trabajo.
3. Control de gastos monetarios.
4. Control de servicios recibidos.
5. Control de amortización.
6. Registro de los gastos.
7. Cálculo de los costos unitarios

Procedimiento No. 4: Distribución de los Gastos Indirectos

Objetivo: Determinar los procedimientos y métodos estadísticos para el cálculo y distribución de los gastos indirectos incurridos durante un período de tiempo.

Dada la insuficiencia de datos para la distribución de los gastos indirectos se determinaron los siguientes procedimientos:

Las unidades de apoyo transfieren sus gastos de acuerdo a las órdenes de trabajo donde se cargarán los gastos directos (materiales, salarios y servicios comprados) de la siguiente forma:

- Control de gastos de materiales:

Objetivo: Cada vale de salida se referirá a una solicitud específica.

Frecuencia: Se confeccionará cada vez que se soliciten materiales del almacén para consumir en el proceso productivo en las granjas.

Contendrá los siguientes datos: Nombre de la empresa y organismo al que pertenece; fecha de elaboración; nombre del modelo; número de folio (debe tener un orden consecutivo)

Salario: se aplicará el salario promedio por hora de la unidad de apoyo de la que se trate por el número de horas realmente trabajadas para los directos a la producción y para los indirectos el salario básico.

Servicios comprados: se refiere solamente a aquellos servicios comprados por reparaciones que afecten una orden de servicio determinada.

Las unidades que presten servicios homogéneos pueden sustituir la orden de servicio por el precio oficial de venta.

Las unidades de apoyo al transporte harán el traslado de sus gastos de acuerdo a las hojas de ruta valoradas a los precios oficiales vigentes (precios de la tonelada/kilómetro).

En ningún caso los gastos de las unidades de apoyo se transferirán por prorratio.

En el caso de los gastos de administración y generales se distribuirán por prorratio. Se tomará como base la producción real para cada unidad productiva. La fórmula para determinar el coeficiente de distribución de los gastos es la siguiente:

To. Gastos Indirectos / Producción Total en unidades = Coeficiente de distribución

Etapas No. 3 Implementación del sistema

Objetivo: Implementar el sistema por los diferentes Departamentos o centros de costos para el análisis de los resultados.

Una vez determinados los procedimientos, fórmulas y modelos estadísticos para el cálculo de los elementos de costos y de los costos unitarios reales se procederá a la implementación del sistema de costos en la contabilidad de la empresa.

Etapas No. 4 Control

Objetivo: Definir las responsabilidades para el correcto control de los elementos del sistema y la evaluación de los resultados de forma periódica.

Como parte de esta etapa se debe revisar periódicamente el correcto funcionamiento del sistema así como actualizar y modificar los modelos que aquí se proponen según las necesidades de la empresa en el desarrollo de sus operaciones contables y productivas.

El Sistema de Costos que se pretende perfeccionar específicamente para la UEB Avícola Holguín, tiene como finalidad conocer al cierre de cada mes de forma sistemática el costo real de cada producto, así como mantener un estricto control sobre los recursos materiales y financieros que maneja la empresa para desarrollar su actividad, de manera que la información resultante constituya una herramienta de trabajo para la toma de decisiones, por lo que se establece de forma obligatoria que mensualmente se realice el análisis y discusión de los costos por el consejo de dirección y con los trabajadores quedando constancia de ello en acta firmada y archivada en el departamento económico.

2.3 APLICACIÓN DE LA METODOLGÍA PROPUESTA

Etapa No. 1: Diagnóstico, evaluación y estudio de regulaciones

La UEB Avícola Holguín posee instalado y en explotación para el desarrollo de sus operaciones contables el sistema automatizado Versart Sarasola. Este sistema permite contabilizar los hechos económicos relacionados con los siguientes subsistemas: finanzas, caja y banco, inventario, activo fijo tangible, nómina, contabilidad, facturación y costo.

Mediante estos subsistemas se efectúan los siguientes registros contables:

- ✓ Consumo de materias primas y materiales.
- ✓ Consumo de combustible.
- ✓ Servicios contratados (electricidad, agua y teléfono).
- ✓ Otros gastos monetarios.

Al finalizar el período contable (mes), una vez registrados contablemente todos los gastos del período se generan los Estados Financieros de la Unidad, para lo cual se utiliza el sistema automatizado antes mencionado que permite recopilar toda la información referida a la contabilidad de costos, pero el mismo no responde a los requerimientos de la empresa para el control y la toma de decisiones ya que las partidas utilizadas son demasiado abarcadoras y no exponen todos los detalles necesarios para la dirección.

Todos los gastos en que incurre la UEB en el desarrollo de su actividad se clasifican por elementos, partidas y análisis ([Ver Anexo No. 1](#)) con el objetivo de determinar la naturaleza económica de los mismos, estén o no asociados al proceso productivo, a la actividad de administración y de dirección, así como las actividades ajenas a las fundamentales, entre las que se encuentran los gastos de cafetería. Se detectó que no existía la clasificación de los costos en fijos y variables.

En el costo de producción se incluyen todos los gastos vinculados a la utilización de materiales, salario, seguridad social, energía, depreciación, amortización y otros gastos que se incurren durante el desarrollo del proceso productivo. No se incluyen en el costo de producción las multas, recargos y compensaciones por el incumplimiento de las obligaciones contractuales que debe asumir la empresa; los gastos financiados por el presupuesto de inversiones, salario, vacaciones y seguridad social de los trabajadores movilizados que de acuerdo a las disposiciones vigentes no se incluyen en el costo de producción; los gastos de capacitación considerados gastos sociales, incurridos en la elevación del nivel técnico y cultural de los trabajadores; tampoco se incluyen los gastos sufragados mediante los fondos de estímulo económico y otros fondos especiales formados a partir de las ganancias de otros ingresos, de asignación para fines especiales y de otras fuentes, así como los gastos de años anteriores que no fueron registrados cuando ocurrió el hecho económico.

El sistema de costos que utiliza actualmente la unidad es el costo fijo de registro o costo Standard, el mismo se caracteriza por:

- ✓ Rapidez en la confección de los costos.
- ✓ No permite el traslado de eficiencias ni ineficiencias a otros departamentos.
- ✓ Permite la valoración de los traslados internos al momento por lo que contribuye a la contabilidad diaria, el cuadro y conciliación periódica entre unidades y dependencias.
- ✓ Los inventarios en proceso y terminados no quedan al costo real, sino al costo fijo de registro.

Es importante tener en cuenta como una adición de los aspectos antes señalados que el costo unitario de los productos aunque se sustenta en el contable es diferente de este.

No obstante lo expuesto anteriormente, durante la revisión de los costos se detectó inconcordancia entre las partidas a relacionar al determinarlos ya que son demasiado abarcadoras en cuanto a contenido por lo que se propone perfeccionarla de manera que los costos queden más desglosados y así permitan un mejor análisis de los mismos ([Ver Anexo No. 2](#) y [Anexo No. 3](#)). El sistema de costos actual no permite determinar la variabilidad de los costos y hasta que punto pueden definirse como fijos los así establecidos hasta el momento.

La UEB Avícola Holguín cuenta con las siguientes granjas ponedoras:

- Granja Los Pinos
- Granja Oscar Ortiz
- Granja Israel Álvarez
- Granja Los Arroyos
- Granja 13 de Marzo
- Granja Marcos Campaña

Cada una con una producción de huevos que oscila entre los 1178 y los 2050 huevos mensuales. En estas granjas se desarrollan además otras producciones auxiliares fundamentalmente de viandas

Las granjas de inicio se muestran como sigue:

- Granja 30 Aniversario
- Granja 35 Aniversario

Las granjas reproductoras se relacionan a continuación:

- Granja Ernesto Tizol Línea P.
- Granja Emiliano Zapata

Las granjas de reemplazos son las siguientes:

- Granja Antonio Maceo
- Granja 14 de Junio

- Granja Mario Martínez
- Granja Benito Juárez

La unidad cuenta además con una planta de incubación de huevos: Planta Manuel Ascunce Doménech, donde se incuban huevos para los diferentes procesos (ligera, criollo, campero).

Etapas No. 2 Propuesta

Procedimiento No. 1: Determinación de las cuentas de gasto y centros de costos a utilizar.

La presente investigación establece cuáles son los centros de costos que debe utilizar la empresa de acuerdo a las operaciones que realiza ([Ver Anexo No. 4](#)). Para ello es importante tener en cuenta algunos aspectos, los cuales se detallan a continuación:

- Circulación interna de las unidades de apoyo a la producción que prestan servicios:

Se define como Circulación Interna a los traslados de producción de un área o centro de costo a otro, originado por el flujo normal de producción, también las actividades de apoyo o servicios a la producción cuyos gastos se acumulan para el análisis en centros de costos y que luego deben ser distribuidos a los centros de costos productivos, que recibieron el servicio a través de las tasas de aplicación y otros mecanismos.

Los traslados internos se harán a costo fijo según precio establecido previamente en tabla. Se registra el precio fijo de acuerdo a la edad según tabla que al efecto debe ser elaborada por la empresa.

De esta manera, deben valorarse los traslados internos de producción de Huevo Fértil hacia las Plantas de Incubación y el Pollito de un día para la Granja de inicio, y así en todos los demás propósitos. En todos los casos en el momento de la determinación de los costos, la diferencia que surja entre el valor de los traslados y el costo real de estos, será un exceso o defecto de costo que debe registrarse en el mes en la cuenta 811- Diferencia entre el Costo Real y el Costo Planificado, en análisis particular.


Para contabilizar los ajustes resultantes de la diferencia entre el costo real y valor de los traslados como se menciona en el párrafo anterior se afectarán las cuentas 702 (Producción agrícola en proceso) debitándose por un importe igual al valor planificado de los traslados y


acreditándose por el costo real de estos, la diferencia entre estos se cargan a la cuenta 811, quedando el asiento como sigue:

Asiento de ajuste primer trimestre de 2011

702 – Producción agrícola en proceso planificada	\$ 1 384.94	
811 – Diferencia entre el costo real y el planificado	32 451.92	
702 – Producción agrícola en proceso real		\$33 836.86

- Tratamiento de la mortalidad

 Animales productivos: se calculará el precio de inventario (tabla) y se registrará como faltante sujeto de investigación, habilitándose un expediente de acuerdo a lo establecido. Al cancelarse el faltante se hará contra la cuenta 848 – gastos por muertes de animales, de no existir responsabilidad en dichas muertes.

 Animales en desarrollo: se incluyen las especies destinadas a la ceba, autoconsumo y los reemplazos. Su importe se calculará al precio de empresa de acuerdo a la edad y se registrará como faltante sujeto a investigación, habilitándose el expediente correspondiente. Al cancelarse dicho expediente, después de aprobado de acuerdo a lo establecido se hará contra la cuenta 811- muerte de animales en desarrollo y reemplazos de no existir responsabilidad material.

MINISTERIO DE LA AGRICULTURA		enero-2011					
EMPRESA AVICOLA HOLGUIN		Existencias finales de animales en desarrollo					
Cod.	Granjas	Cabezas	Cant. Sem.		Cab. x Sem.	Equiv. Term.	
			Inic	Fin			
9	Irael Álvarez	15785	6	7	110495	12277	
		13272	5	6	79632	8848	
		9656	4	5	48280	5364	
Reemp. Inic. Rep. Ligera (17)		38713			238407	26490	
Reemp. Inic. Rep. Pesada(24)	Pesada(17)	0			0	0	
16	Benito Juárez				0	0	
17	Emiliano	36315	0	1	36315	4035	

		Zapata					
						36315	4035
Reemp. Inicio Ponedora (9)			36315			36315	8070
2	13 de marzo					0	0
						0	15886
Ponedora en adaptac. (26)			0			0	0
13	XXX Aniversario		33645	12	13	437385	27337
			31745	11	12	380940	23809
			16981	10	11	186791	11674
			82371			1005116	62820
12	Mario Martínez		29636	13	14	414904	25932
			26121	12	13	339573	21223
			55757			754477	47154,813
Reemp. Pon. Desarr. (16)			0			1759593	78706

Tabla 2.2: Existencia final de animales en desarrollo.

- Tratamiento a las incorporaciones:

Los reemplazos se valorarán mensualmente de acuerdo con el peso que le corresponda según la edad y al precio de la carne, lo cual se establecerá por la empresa, es decir \$ 807.75 por TM y la diferencia que surja con el costo real, siempre que este último sea superior, se llevará a la cuenta 811- Diferencia entre el costo real y el planificado en análisis denominado calidad racial descargando los excesos de costos, que generan los reemplazos en forma escalonada sin saltos.

Relacionar las cuentas de acumulación de gastos y las sub cuentas utilizadas por la empresa [\(Ver Anexo No. 5\)](#).

Los costos se determinarán en hojas de cálculo de Excel y se reflejarán los costos por Granjas en dependencia de sus propósitos (ponedoras, reemplazos) [\(Ver Anexo No. 6\)](#).

Procedimiento No. 2 Clasificación de los costos

Se procedió al desglose detallado de los elementos y subelementos operados por la entidad, en variables y fijos, por lo que se propone un mecanismo que ayude al personal de las áreas a familiarizarse y brinde esclarecimiento sobre estos. [\(Ver Anexo No. 7\)](#)

Procedimiento No. 3: Requerimiento para el control y determinación del Costo.

Para realizar el cálculo de los costos unitarios y generales se deben tener en cuenta los elementos que mencionamos a continuación:

1. Establecer un submayor de gastos por elementos y partidas, analizado por cuentas contables, centros de costos y áreas de responsabilidad. Dicho modelo contendrá en el encabezamiento los siguientes datos:

- Ministerio
- Nombre y Código de la empresa
- Área de responsabilidad
- Nombre del modelo (Submayor de gastos por elementos y subelementos)
- Nombre y código del centro de costos

Como parte del cuerpo del modelo se relacionarán los elementos:

- Materias primas y materiales
- Combustible
- Energía
- Salarios
- Seguridad social
- Depreciación
- Otros gastos monetarios
- Amortización
- Traspasos

Como subelementos que forman parte también del modelo se incluirán:

- Alimentos para el ganado
- Medicinas

- Otros materiales comprados
- Salario directo e indirecto
- Seguridad social
- Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo
- Amortización de activo fijo intangible
- Servicios productivos comprados
- Otros gastos
- Transporte

2. Modelos estadísticos: todos los datos en unidades físicas, se obtienen de la información estadística (unidades terminadas, movimientos de rebaño).

Las unidades físicas en existencia final se determinarán para cada granja según el propósito como se mencionó anteriormente utilizando las siguientes fórmulas:

$$EF = To. Uds - T - A - AU$$

$$To. Uds = II + PR$$

Donde:

- II: Inventario inicial en unidades.
- PR: Producción real en unidades de la granja.
- To. Uds: Total de Unidades
- T: Traslados
- A: Ajustes por mermas.
- AU: Producción destinada al autoconsumo.
- EF: Existencia Final.

**Existencia Final De Ponedoras y
Reproductoras****Enero
2011**

UNIDADES	CANTIDAD	PRECIO	IMPORTE
13 de marzo	69125	1,13	78111,25
Marcos Campaña	58410	1,13	66003,30
Los Pinos	128041	1,13	144686,33
Oscar Ortiz	104320	1,13	117881,60
Los Arroyos	48108	1,13	54362,04
Ernesto Tizol Linea P	5564	1,13	6287,32
Emiliano Zapata	29326	1,13	33138,38
Irael Álvarez	159329	1,13	180041,77
TOTAL	602223		680511,99

Tabla 2.3: Existencia final en granjas ponedoras y reproductoras.

En el caso de los traslados estos varían en dependencia del propósito de la granja. Las granjas ponedoras trasladan sus producciones a los Centros de Acopio para su comercialización; las granjas reproductoras lo hacen a la Planta de Incubación, una vez en esta planta se trasladarán siguiendo el flujo del proceso productivo.

Se realizarán los análisis por centros de costos y áreas de responsabilidad de los siguientes submayores:

Cuenta 811: muestra la diferencia entre el costo real y planificado, en tres subcuentas: diferencia entre el costo real y el planificado, calidad racial y muerte de animales en desarrollo (ceba y reemplazos) analizados por área de responsabilidad y centros de costos.

Cuenta 848: refleja el gasto por muerte animales en desarrollo (Ponedoras y Reproductoras). Centros de costos y área de responsabilidad.







Cuenta 849: refleja el faltante en conteos, hurto y pérdida de animales en desarrollo. Centros de costos y área de responsabilidad.

3. Modelo resumen de gastos por elementos: este modelo se confecciona luego de elaborarse los resúmenes por elementos, comprobando que los elementos de gastos indirectos quedan en cero, eliminados de las partidas de gastos de producciones

insumidas de los Estados Financieros, estos gastos indirectos y partidas de insumos se consideran en las hojas de costo.

El registro de las Tablas de costos fijos se confecciona en base a la ficha de costo, hojas de costos históricos y precios de empresa de acuerdo al producto que se trate.

4. La hoja de costo unitario ([Ver Anexo No 8](#)) en su contenido contiene:

-  El total de gastos (gastos por elementos, indirectos y de las producciones inseminadas, las compras de materiales y las transferencias por partidas).
-  De la cuenta 848 – Muerte de animales, se pondrá la muerte de ponedoras y los reproductores, se cancelará la partida 950 de la muerte de animales de engorde y reemplazos.
-  La calidad racial (partida 811) se calcula dividiendo el importe de la cuenta 811, Subcuenta calidad racial entre los meses de vida útil que tenga el rebaño y este es el resultado que se considera mensualmente en la amortización de la Calidad Racial.
-  La deducción del costo en la proporción que corresponda por concepto de sub utilización
-  Los gastos de dirección tanto de la granja como el importe resultante del prorrateo de los gastos de las unidades territoriales.
-  Así como cualquier otra partida que deba afectar el costo unitario, que se encuentre contabilizada en cualquier cuenta por instrucción del Sistema Nacional de Contabilidad.

La fila Total del costo de producción terminada será igual a la suma de las partidas 980, 990 y 962, más las partidas no incluidas en el submayor de gastos (Calidad racial, Muerte de Animales).

De lo expresado anteriormente se deduce que los costos contables difieren de los unitarios, porque estos últimos contendrán la calidad racial, muerte de animales, los faltantes y sobrantes y los gastos de dirección y en ellos se excluirán las partidas 980 – Ventas y Producción terminada, 962 – Traslados internos enviados y 990 – Excesos o Defectos de costos.

En ambos costos se deducirá la paralización y sub utilización de capacidades.

Al elaborar la Hoja de costo del Huevo de consumo fértil, debe incorporarse la mortalidad como un elemento de costo de estas, Cuenta 848 – Muerte de animales en desarrollo. De la misma forma la mortalidad en el desarrollo debe incluirse y formar parte del costo de la producción terminada (crianza terminada), es decir, la aminoración por muertes de la producción en proceso no debe considerarse.

- Unidades paralizadas:

Se registrarán los gastos de las unidades que por razones del Período Especial no están en producción, tanto las avícolas como las productoras de piensos. También se registrarán los gastos entre crianzas y paros industriales que sean superiores a lo que técnicamente se establece y cuya causa también sea imputable al Período Especial.

- Unidades subutilizadas:

Se toma como base el por ciento de utilización de las capacidades reales de la Unidad, que se aplicará a las partidas de gastos que no inciden directamente en la crianza o proceso industrial, tales como salario, seguridad social, amortización, servicios productivos y otros.

- Reparaciones generales:

Una vez agotadas las provisiones que para este fin se tengan registradas en los balances no se crearán nuevas. Toda reparación que se ejecute una vez agotada la provisión, se cargará al costo de la Cuenta, Área de responsabilidad o Centro de Costos a que corresponda como gastos corrientes. Excepcionalmente cuando la magnitud de la reparación lo aconseje, podrá registrarse como cargo diferido a corto plazo, a diferir en un año.

CÁLCULO DE LOS COSTOS UNITARIOS POR PROPÓSITOS

Cálculo de los costos del Huevo de Consumo

Se harán fundamentalmente por el submayor de gastos de granjas y los datos estadísticos. Se determinarán por la suma de todos los elementos y partidas, dividido este importe entre la cantidad de unidades terminadas, deducidas de estas los huevos inservibles. Es decir, que a excepción de lo anterior todo el huevo producido, con independencia de su destino se considerará en la Producción Terminada, incluidos sucios y cascados. La contabilización de las operaciones se incluye como parte de los anexos ([Ver Anexo No. 9](#)).

La producción suplementaria: se considera la venta de excreta, así como la producción agrícola y pecuaria que se obtenga en la propia granja, ya que esta última no se costeará por estar sus gastos contenidos en los gastos de la Producción Principal.

Las ventas de los sacos vacíos y envases de cristal se deducirán del consumo material de los productos que originaron estos envases.

Se elaborará la hoja de costo, la misma contendrá todos los elementos de costos que se incluyen para la determinación del costo del huevo especificando código y nombre del elemento, la suma de todos los elementos dará como resultado el Total de gastos, a este se le resta el importe de la actividad paralizada y de la producción suplementaria y se obtendrá el total de costos. Para determinar el costo unitario se divide el importe del Total de Costos entre las Unidades Terminadas Producidas.

Cálculo del costo del Huevo fértil

El procedimiento de cálculo y registro contable del costo del Huevo Fértil es similar al del Huevo de Consumo, utilizando los costos del Huevo Fértil.

Todos los huevos producidos se considerarán producción terminada. En el caso de los huevos que se destinen a los Centros de Acopio, se llevará a Producción Suplementaria, solo el por ciento que se haya considerado en el plan del total de huevos a producir, así como los huevos deformes y sucios. Las diferencias que se produzcan en los costos al trasladar los huevos fértiles a los centros de acopio y el frigorífico se llevarán a la cuenta 811.

La producción suplementaria: considera la producción agrícola y pecuaria que se obtenga en la propia granja. (La contabilización será igual a la del huevo de consumo).

Cálculo de los costos de la planta de incubación

Cuando la planta de incubación encuba huevos de diferentes propósitos se abrirán subcentros de costos para cada propósito, donde a cada uno se le cargará el huevo emparrillado y los gastos totales de la planta se le prorratarán de acuerdo a los días de incubación.


La producción suplementaria de la planta incluye los huevos no aptos para la incubación y la producción agrícola y pecuaria que se obtenga en la propia granja. En el caso de los huevos

que se destinen a los centros de Acopio se llevará a la Producción suplementaria el por ciento planificado para el huevo no apto. En la siguiente tabla se muestra el cálculo de los costos en la planta de incubación:

	TIZOL
Inventario Inicial	48,308
ENTRADAS	317,880
TOTAL	366,188
Costo Unitario	
Compras a otras Provincias	
Ventas a otras Provincias	
Disponibles	366,188
Inventario Final	44,420
Traslados a Procesos	321,768
Organismos	
Faltante de otros medios	
Centro Acopio	14,030
Emparrillados y rotos	
mermas e inservibles	2,488
Cargas a proceso	305,250
Costo MN	115,07729
Costo USD	61,59512
Importe MN	35127,34
Importe USD	18801,91
Importe total	53929,25
Existencia al final del periodo	352,158

Tabla 2.4: Costo en la Planta de incubación. Enero 2011.

Para valorar los huevos en proceso de incubación al terminar el período de análisis, se utilizarán los precios tabla que se establezcan. La contabilización variará en dependencia del propósito (por ejemplo para el huevo emparrillado) ([Ver Anexo No. 10](#)).

 Cálculo del costo de los animales de engorde

Se hará por el submayor de gastos de la granja y los datos estadísticos. Se determina por la suma algebraica de todos los elementos y partidas, dividido entre la cantidad de unidades terminadas, como se refleja en la Tabla 2.5.

enero-2011	008-Jorge Basulto	020-Esc. Velazco
Saldo al inicio		
Operaciones del mes		
Traslado a centro acopio.	1830,85	33,77
Traslado a matadero	81182,3	724,03
Saldo s/m Prod. en proceso	-70,69	-394,66
Total	82942,46	363,14
Unidades Físicas		
Venta en Mercado	0,3045	
Traslado a Matadero	50,77067	0,4528
Traslado a centro acopio	1,145	0,02112
Unidades Terminadas	52,22017	0,47392
Unidades en Proceso		
Total de Unidades	52,22017	0,47392
Costo Unitario	1588,32229	766,2474679
Venta en Mercado	483,6441373	0
Valor Traslado a Matadero	80640,18684	346,9568535
Valor Traslado a C. Acopio	1818,629022	16,18314652
Valor Producción Terminada	82942,46	363,14
Valor Producción en proceso	0	0

Tabla 2.5: Determinación del costo de pollo de ceba.

La Producción suplementaria considera la producción agrícola y pecuaria que se obtenga en la propia granja y la camada. Al concluir el mes se comparará el saldo del submayor con

respecto a las tablas que marquen para la edad del rebaño. Al valorar el inventario, de ser el costo de la tabla superior no se hará ningún ajuste.

Los Animales de Autoconsumo se valorarán a los precios de tabla establecidos, haciendo dicho ajuste contra la Producción Suplementaria del proceso del que se trate y no contra la 811.

Los animales que se pasen del último día se valorarán al precio del último día de la tabla.

Cálculo de los costos de los reemplazos

Los costos de los reemplazos se confeccionarán de igual forma que el de los animales de engorde; pero la tabla de revalorización ya tiene excluida la calidad racial, por lo que el ajuste del valor del inventario Final se hará con débito a la 811 – Diferencia entre el Costo Real y el Planificado, subcuenta Calidad Racial.

Los traslados de reemplazos entre las áreas de responsabilidad se harán al precio de la empresa de acuerdo a su edad, para no afectar los indicadores económicos de cada área, además para evitar que haya que trasladar el control de la calidad racial acumulada de un territorio a otro, en el caso de las empresas que tienen direcciones intermedias.

La Producción Suplementaria comprende la producción agrícola y pecuaria que se obtenga en la propia granja y los animales de selección, valorados a su precio como carne y el huevo que se destina a los centros de acopio. Las ventas que se realicen por cabeza a su precio de reemplazo se considerarán como producción terminada. En los reemplazos de Inicio y Desarrollo se consideran como Producción Terminada tanto los traslados como las ventas.

Hasta aquí se han detallado los aspectos metodológicos más importantes a tener en cuenta a la hora de elaborar las determinaciones de costos y las hojas de costos para los diferentes propósitos.

El reporte de labor diaria en la UEB se realiza en los talleres por el tiempo invertido en cada operación, sin embargo, para los efectos del cálculo de salario a devengar se realiza mediante la tarjeta de entrada y salida, por lo cual no existe una valoración de salario pagado con lo real aportado en la producción.

Procedimiento No. 4 Distribución de los Gastos Indirectos

Los servicios auxiliares a la producción, tales como Habilitación sanitaria, Talleres, Transporte, deben distribuirse los gastos a partir de los precios oficiales de éstos servicios o por el costo predeterminado, buscando la manera más precisa sin la necesidad del prorrateo. De la misma manera, la discrepancia que surja entre el valor de los servicios a Costo Real será registrado como exceso o defecto de costo dentro del mes, cuenta 811.

Etapa No. 3 Implementación del sistema

Objetivo: Implementar el sistema por los diferentes Departamentos o centros de costos para el análisis de los resultados.

Cada uno de los procedimientos relacionados en la etapa anterior se implementaron por los diferentes centros de costos. En el caso de las granjas, se tomó como muestra una granja por cada propósito.

Medidas que deberán adoptarse en función de los objetivos del Sistema de Costos.

Aspectos organizativos:

- Desarrollo de un plan de organización de todas las áreas o divisiones estructurales (centros de costos) de la Empresa con el fin de definir su relación con el proceso productivo y los resultados finales.
- Elaboración e implantación de las bases normativas de consumo para los recursos que así lo requieren.
- Organizar el flujo continuo y sistemático de información entre producción y economía que permita la actualización permanente de las operaciones que se desarrollan.

Aspectos metodológicos:

- Establecimiento de un adecuado Sistema de Control de Inventario y de los reportes que brindan las informaciones requeridas para el registro y posterior análisis de los costos de materiales.
- Implementación de un adecuado Sistema de Control y reportes de tiempo de trabajo.
- Implantación de métodos de control de los gastos indirectos.

- Establecimiento de un adecuado Sistema de Control de la producción terminada y en proceso.
- Elaboración de las normas metodológicas específicas para la planificación y control de los trabajos de mantenimiento.

Etapa No. 4 Control

Objetivo: Definir las responsabilidades para el correcto control de los elementos del sistema y la evaluación de los resultados de forma periódica.

El principal responsable del control y revisión de los procedimientos que aquí se proponen y su modificación según las necesidades de la Unidad es el Director Económico conjuntamente con su equipo de trabajo.

CONSTANCIA DE FACTIBILIDAD DE LA APLICACIÓN DEL DISEÑO DE LA METODOLOGÍA. CRITERIO DE EXPERTO

Para determinar preliminarmente el nivel de comprensión y recoger las posibles sugerencias de especialistas acerca de la metodología propuesta para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de la UEB Avícola Holguín, se aplicó el método criterio de experto.

Criterio de experto

El diseño de una metodología teórico-práctica para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de producción en la UEB Avícola Holguín, se sometió a la consulta de un grupo de 33 expertos; con el objetivo de obtener el consenso de un grupo de expertos respecto a la situación actual de la UEB, tanto en el proceso productivo como en el contable, la propuesta metodológica y para la aplicación del sistema de costos por procesos.

Estos expertos fueron seleccionados a partir de una cartera integrada inicialmente por 48 personas del perfil económico, para la selección de los expertos se tuvo en cuenta aspectos como: años de experiencia, graduados en carreras afines a las ciencias económicas, las categorías ocupacionales, el cargo que desempeñan y además, se tuvo en cuenta la disposición para participar en la consulta. Se valoró el coeficiente de competencia (K) de cada uno.

Dicho coeficiente, es el resultado de la suma de los coeficientes de conocimiento (Kc) y de argumentación (Ka), divididos entre dos:

$$K = (Kc + Ka)/2$$

Para conocer los coeficientes de conocimientos y argumentación de los 33 profesionales, se les suministró un cuestionario de elaboración propia ([Ver Anexo No. 11](#)).

En este se relacionan los coeficientes de competencia y de argumentación de los 33 especialistas que fueron seleccionados como expertos, por tener un coeficiente de competencia igual o superior a 0,7. ([Ver anexo No.12](#))

A cada uno de los expertos seleccionados se le presentó, de modo individual, la Alternativa Metodológica elaborada y se les ofrecieron las aclaraciones solicitadas acerca de la misma. Se le solicitó a cada experto que, del modo más exigente posible, realizaran una valoración de la propuesta metodológica para una posible aplicación en la UEB Avícola Holguín, con el empleo de los centros de costos propuestos y la clasificación por productos de los elementos de costos en fijos y variables propuestos sobre la base de los indicadores siguientes.

A continuación se relacionan el conjunto de indicadores a emplear.

- 1- Estructura del diseño de la metodología.
- 2- Idoneidad del diseño de la metodología teórico-práctica para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de producción en la UEB Avícola Holguín.

Finalmente, se le pidió a cada experto que evaluara cada uno de estos aspectos utilizando las categorías evaluativas siguientes:

Las categorías que se establecieron para realizar la evaluación fueron:

- Muy adecuado (MA)
- Bastante adecuado (BA)
- Adecuado (A)
- Poco adecuado (PA)
- Inadecuado (I)

Los resultados de esta consulta se tabularon utilizando Microsoft Excel, esta hoja fue elaborada para, una vez obtenidas las informaciones de los expertos, determinar la coincidencia de estos en cuanto a las evaluaciones que emitieron sobre los aspectos que se les consultaron.

En las Tablas 2.6 y 2.7 se resumen los resultados que los 33 expertos emitieron al evaluar los tres indicadores antes citados:

Tabla 2.6: Cantidad de expertos, indicadores y categorías empleadas.

TOTAL DE EXPERTOS	33
TOTAL DE INDICADORES	2
CATEGORIAS EVALUATIVAS	5

Tabla 2.7: Resultados de la evaluación de los indicadores:

		CATEGORIAS EVALUATIVAS				
		Muy Adecuado	Bastante Adecuado	Adecuado	Poco Adecuado	Inadecuado
INDICADORES	I ₁	20	9	4	0	0
O ASPECTOS	I ₂	14	10	6	3	0

En la Tabla 2.7 se muestra que la mayor cantidad de los expertos coinciden en evaluar cada uno de los dos aspectos sometidos a consulta con la categoría de Muy Adecuado y, además, ninguno evaluó de inadecuado a los indicadores. Sobre la base de los datos observados, se obtuvieron los resultados de la Tabla 2.8.

Tabla 2.8: Coincidencia de los expertos en la evaluación de los indicadores.

RESULTADOS DEL PROCESAMIENTO DE LOS DATOS	
INDICADORES	CATEGORIAS
I ₁	Muy Adecuado
I ₂	Muy Adecuado

Leyenda:

I₁ Estructura del diseño de la Metodología teórico práctico.

I₂ Idoneidad del diseño de la Metodología teórico práctico para el perfeccionamiento de un sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín.

Como se refleja en la Tabla 2.7, al ser evaluado cada uno de los indicadores, los expertos coincidieron en que el diseño de la metodología teórico práctico para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín es muy adecuado en cuanto a su estructura e idoneidad, las mismas son las categorías evaluativas más altas que podía otorgarse.

Las opiniones emitidas fueron consideradas de gran utilidad, sobre todo para guiar la implementación del sistema.

No fue necesario realizar una nueva ronda de consultas, ya que hubo consenso en las sugerencias realizadas.

De los análisis anteriores se concluye, que el diseño metodológico es pertinente, comprensible y aplicable, sus componentes básicos son muy útiles o imprescindibles para el fin propuesto y que es susceptible de perfeccionamiento.

Conclusiones

CONCLUSIONES

Luego de desarrollada la presente investigación relacionada con el perfeccionamiento del sistema de costos de la UEB Avícola Holguín, se pudo conocer las principales problemáticas que presenta el mismo y que inciden desfavorablemente en los resultados finales de la Unidad. Por lo que se arribó a las siguientes conclusiones:

- Se constató que las actuales partidas de costos del sistema provocaban inconcordancias entre las partidas a determinar al relacionar dichos costos.
- Se cumple con el objetivo propuesto en la investigación con la propuesta e implementación de la metodología.
- Al perfeccionar el sistema de costos de la Unidad con la aplicación de la metodología propuesta se corrobora la hipótesis definida.
- Con el uso del método Criterio de Expertos se logró validar la propuesta y aplicación de la metodología que aquí se analiza.

En la metodología propuesta se asume que el sistema de costos por procesos perfeccionado permite la eficiencia de la unidad, disminuyendo los costos y generando mayores niveles de ventas a la entidad.

Como resultado de la evaluación de cada uno de los indicadores los expertos coincidieron en que la metodología propuesta es muy adecuada en cuanto a su estructura e idoneidad, las mismas son las categorías evaluativas más altas que podían otorgarse.

Recomendaciones

RECOMENDACIONES

A partir de los resultados obtenidos en la investigación se proponen las siguientes recomendaciones:

- Someter a revisión los sistemas de costos implementados en el resto de las unidades de la Empresa Avícola para su futuro perfeccionamiento a partir de la metodología propuesta en la investigación.
- Sugerir a la máxima dirección apoyándose en la validación hecha por los expertos la implementación del sistema perfeccionado en la unidad de forma oficial.
- Analizar los resultados en los diferentes niveles de dirección para la ejecución oportuna de medidas correctivas.
- Extender la metodología propuesta a otras unidades de características similares a la UEB Avícola en el país.

Bibliografía

BIBLIOGRAFÍA

- BACKEN MORTON; JACOBSEN LYLE. Contabilidad de Costos; un informe Administrativo de gerencias. Edic. Rev. La Habana 1974.
- Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Editorial Pueblo y Educación. La Habana, 2004.
- Contabilidad de Costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones / Lyle Jacobsen Backen Morton. [et al.] México, 1983.
- Contabilidad de Costos. Ed. Nacional de Cuba, 1964.
- Contabilidad de Costos en tres partes. La Habana s/n 1991.
- CÚSPINEDA RODRÍGUEZ, ORLANDO. Costo II. La Habana Universidad (S.A.)
- Decreto - Ley No. 252. Sobre Continuidad y fortalecimiento del Sistema De Dirección y Gestión Empresarial Cubano. La Habana, 2007.
- Decreto No. 281. Reglamento para la implantación y consolidación del Sistema de Dirección y Gestión Empresarial Cubano. La Habana, 2007.
- Decreto - Ley No. 252. Sobre Continuidad y fortalecimiento del Sistema De Dirección y Gestión Empresarial Cubano. La Habana, 2007
- DELGADO GARRIDO, RAQUEL. Metodología para la implantación o perfeccionamiento de los sistemas de costos. La Habana, 1987.
- DISAC, Casa Consultora. Consultor Económico del Contador. Capítulo de Costos. La Habana, 2001.
- ECHEVERRÍA HERNÁNDEZ, ROGELIO. Auditoría. Editorial Pueblo y Educación. La Habana, 2002
- ESTRADA STANDER, JOSÉ LUIS. Diccionario Económico. Editora Política. La Habana, 1987.
- ETNER, FRANCOIS. Costos Fijos y Variables. Micro - économie, Collection Premier cycle, PUF, 2000.
- GARCÍA VILLAREJO, AVELINO. Manual de Hacienda Pública (3 Ed. , Parte III, Cap. 9) Lineamientos económicos y sociales para el quinquenio 1986 – 1990 Editora Política.
- HOMGREN, CHARLES. Contabilidad de costos. Un enfoque de gerencia. Cuarta edición. Editorial Petrice/ Hall Internacional, 1997.

- JABN Y J.W. NEUMER. Contabilidad de Costos. Tomo I. Editorial Pueblo y Educación, La Habana, 1973.
- JABN Y J.W. NEUMER. Contabilidad de Costos: Principio y Práctica. Ed. México: UTHEA. 1972.
- LAWRENCE Contabilidad de Costos. (Volumen 7); Editorial Limusa. 1999.
- MIERES CUARTAS, JOSÉ. Contabilidad. El Proceso de Cierre. Los Estados y el Costo. La Habana, Editorial Ciencias Sociales, 1986.
- RAIBURN, L. Contabilidad Analítica de Costos II. Tercera Edición. Editorial Océano. 2000
- VARGAS VALDIVIA, LUIS. Contabilidad de Costos. Cuarta edición. Editorial de Literatura Contable. Santiago de Chile, Suelco, 1993.
- Resolución Económica del V Congreso del Partido Comunista de Cuba. (1997) Disponible en: http://www.pcc.cu/pccweb/pcc/congresos/V_congreso/resolucion.php. consultado (10/12/2010) hora 8:15 p.m.
- Cursos gratis sistema costeo por órdenes de trabajo cursos-728903 (22 de febrero de 2011): <http://www.cursosgratis.emagister.com.mx>
- Costeo por órdenes de producción (22 de febrero del 2011). <http://www.mitecnologico.com>

ANEXOS

ANEXO No. 1

Clasificador por elementos y partidas de gastos

Cód. Elemento		Cód. Partida	
113	Alimentos para el ganado	100	Materiales de las materias primas para el pienso
114	Otros materiales fundamentales	101	Mermas en centros de acopio
115	Medicinas para el ganado preventivas	110	Mermas de las materias primas para el pienso
		111	Medicinas para el pienso (consumidas en las fábricas)
116	Medicinas para el ganado curativas	112	Huevo fértil comprado
117	Material de higiene y desinfección	113	Alimentos para el ganado comprados
118	Material de envases	114	Otros materiales fundamentales
119	Piezas y repuestos	115	Medicinas para el ganado preventivas
120	Lubricantes y grasas	116	Medicinas para el ganado curativas
130	Otros materiales auxiliares	117	Material de higiene y desinfección
300	Combustible	118	Envases
400	Energía	119	Piezas de repuesto
500	Salario básico	120	Lubricantes y grasas
510	Vinculaciones	125	Materiales de la construcción
520	Primas	130	Otros materiales auxiliares
530	Plus salarial	300	Combustible
610	Seguridad Social (Aporte)	400	Energía
620	Seguridad Social (Pagada)	500	Salario básico
700	Amortización de los AFT	503	Salario complementario (Descanso retribuido acumulado)
	Amortización de otros medios		
710	amortizables	501	Primas y vinculaciones
800	Fletes	502	Salario por estímulo
810	Servicios Comprados	600	Contribución a la seguridad social
820	Gastos en comisión de servicios	601	Seguridad Social
830	Otros gastos monetarios	602	Impuesto a la utilización de la fuerza de trabajo
840	Otros gastos	700	Amortización de activos fijos
		701	Amortización de cargos diferidos a corto plazo
		702	Amortización de cargos diferidos a largo plazo
		800	Fletes
		801	Servicios productivos comprados
		802	Dietas y pasajes pagados
		803	Otros gastos en comisión de servicio
		804	Otros gastos monetarios
		805	Otros gastos

ANEXO No. 2

PARTIDAS EN PROCESO

- 900 Saldo inicial de la producción en proceso
- 910 Compras de Animales
- 920 Transferencias recibidas
- 930 Sobrantes en conteos físicos
- 960 Insumos de alimentos para el ganado
- 961 Insumo material de higiene
- 965 Insumo de medicinas para el ganado
- 966 Insumo de huevo fértil
- 967 Insumo de producciones agrícolas
- 968 Otros insumos para el comedor
- 969 Insumo de huevos para comedores y otros
- 970 Traslado de gastos indirectos - transportes
- 971 Traslado de gastos indirectos - talleres
- Traslados de gastos indirectos - maquinaria
- 972 agrícola
- Traslado de gastos indirectos - habilitación
- 973 sanitaria
- amortización de gastos por subutilización de
- 974 capacidades
- 980 Muertes de animales en desarrollo
- 985 Faltantes sujetos a investigación
- 986 Transferencias enviadas
- 987 Producción suplementaria - huevos
- 988 Producción suplementaria - carne
- 989 Inversiones con medios propios
- 990 Reparaciones con medios propios
- 991 Sobrevaloración de la masa ganadera
- 992 Mermas
- 993 Ventas y Producción terminada
- 994 Producción propia para insumo
- 995 Exceso o defecto de costos

ANEXO No. 3

PARTIDAS PARA EL ANÁLISIS DE LA PRODUCCIÓN EN PROCESO

- 900 Saldo inicial de la producción en proceso
- 901 Compras de animales
- 902 Compras de productos para el beneficio
- 903 Traslados Recibidos
- 904 Sobrantes sujetos a investigación
- 910 Gastos indirectos de transporte
- 911 Gastos indirectos de talleres de transporte y otros talleres
- 912 Gastos indirectos de maquinaria agrícola
- 913 Gastos indirectos de habilitación sanitaria
- 914 Gastos indirectos de mantenimiento constructivo
- 915 Otros gastos indirectos
- 920 Insumo para alimentos para el ganado
- 921 Insumo de medicinas para el ganado
- 922 Insumo de material de higiene
- 923 Insumo de huevo fértil
- 924 Insumo de material de la construcción
- 925 Insumo de Productos de la agricultura
- 926 Insumo de huevos
- 927 Insumo de Aves vivas y carne de aves
- 928 Insumo de carne porcina, ovina, caprina y leche
- 929 Insumo de talleres de reparación y mantenimiento. Automotrices, maquinarias agrícolas y otros
- 930 Insumo de talleres de hojalatería
- 931 Insumo de mantas
- 932 Insumo obtenidas de centros de elaboración y otros
- 933 Insumo de barreduras en las fábricas de piensos
- 934 Insumo de harina de carne
- 950 Muerte de animales en desarrollo y productivos
- 960 Faltantes sujetos a investigación
- 962 Traslados enviados
- 963 Inversiones por medios propios
- 964 Reparaciones generales cuando se llevará a cargos diferidos
- 965 Construcción con medios propios que constituye producción mercantil
- 970 Producción suplementaria de huevo
- 971 Producción suplementaria de carne de ave
- 972 Producción suplementaria de productos de la agricultura
- 973 Producción suplementaria de carne porcina, ovina, caprina y de leche
- 974 Producción suplementaria de barredura en las fábricas de piensos
- 975 Producción suplementaria de desperdicios de matadero
- 980 Ventas y producción terminada
- 990 Exceso o defecto de ventas
- 995 Sobre valoración de la masa ganadera

ANEXO No. 4

Relación de los Centros de costos a utilizar

Código	Descripción
	Planta incubadora, Pollito de primera un día
107	Reemplazo de ponedora sexada
112	Semirústicas Inicio de reemplazo
122	Ponedoras
126	Semirústicas
129	Otras aves Desarrollo de reemplazo
137	Ponedoras
141	Semirústicas
144	Otras aves Desarrollo de reemplazo en granja productiva
149	Reproductor ligero
151	Ponedoras Aves de ceba y Engorde
164	Otras aves Huevo de consumo
185	En granja ponedora Producción agrícola de granjas especializadas, viandas
193	Otras viandas Huevo fértil
215	Ligero
221	Reproductor ligero Aves productivas
250	Reproductor de línea pura
254	Reproductor ligero
256	Ponedoras
262	Reproductor semirústico
264	Otras aves productivas Otras producciones auxiliares
270	Ganado Porcino
272	Ganado Vacuno

ANEXO No. 5

Relación de cuentas de acumulación de gastos de producción

- 702 Producción agrícola en proceso

Solo se registrarán los gastos y el proceso de las fincas de autoconsumo. En ningún caso deben incluirse ganado vacuno, porcino o de otro tipo, aunque su propósito sea el de autoconsumo, estos deben registrarse en la cuenta 705 o 706.

- 705 Producción animal en proceso. Inventario de animales productivos

Se incluirán los inventarios de ponedoras, reproductoras de todas las especies, además se registrarán los inventarios de porcinos, ovinos y otros animales destinados al autoconsumo, para las unidades en que estas producciones se registren como producción suplementaria. Esta cuenta solo recibirá aumentos o disminuciones por las partidas en proceso.

- 706 Producciones de ganados porcinos y ganado vacuno

Se ajustan en dependencia del peso en kg. y categoría que tengan por una tabla oficial de la misma forma que los reemplazos e inicios.

ANEXO No. 6

Determinación de los costos en granjas ponedoras Enero 2011

	13 de Marzo	Marcos Campaña	Los Pinos	Oscar Ortiz	Irael Álvarez	Los Arroyos
VALORES						
Inv. Inicial Granjas Pon. MN	2337,25	2995,65	878,16	2254,09	166,25	4446,2
Inv. Inicial Granjas Pon. USD	1816,17	2573,96	682,54	2298,46	164,00	168,49
706 Producción en Proceso						
Total gastos por partidas MN	38690,33	89417,87	99900,94	35425,86	61035,42	53039,62
Total de gastos partidas USD	59211,81	77182,41	132795,66	81766,25	107203,41	92644,21
COSTO TOTAL	102055.56	172169.89	237237.30	121744.66	1685690.08	150298.52
UNIDADES FISICAS						
Inv. Inicial Granjas Ponedoras	35,225	45,392	15,599	49,175	3,231	65,349
Producción de Huevos	1178,950	1101,585	1628,077	1488,507	2062,227	1773,259
Total de Unidades.	1214,175	1146,977	1643,676	1537,682	2065,458	1838,608
Trasl. Centros de Acopios	1129,705	1009,505	1565,670	1438,878	1901,184	1763,917
Costo de ELABORACION/ORGANISMOS						
Ajustes (Otras Mermas)	6,412	1,352	2,576	4,091	3,434	3,167
Autoconsumo						
Existencia Final en Granja	78,058	136,120	75,430	94,713	160,840	71,524
COSTO UNITARIO MN	33,790	80,571	61,313	24,504	29,631	31,266
COSTO UNITARIO TOTAL	84,053	150,108	142,520	79,174	81,613	81,746
COSTO UNITARIO USD	50,263	69,536	81,207	54,670	51,982	50,480
Valor traslado a Centro Acopio	94955,57	151534.31	223139.86	113921.94	155162.12	144192.84
Otras mermas						
Existencia Final Total	6561,04	20432,64	10750,31	7498,82	13126,70	5846,79
Existencia Final MN	2637,62	10967,38	4624,86	2320,88	4765,86	2236,27
Existencia Final USD	3923,42	9465,26	6125,45	5177,94	8360,85	3610,52

ANEXO No. 7

Clasificación de costos en fijos y variables por productos

Centro de Costos: Huevo de Consumo

Producto	Elementos	Sub elementos	Tipo de costo
Huevo de Consumo	Materias primas y materiales	Alimentos para el ganado	Variable
		Medicinas	Variable
		Material de higiene y desinfección	Variable
		Materiales auxiliares	Variable
	Combustible		Variable
	Energía	Energía eléctrica	Variable
	Salarios	Salario directo	Variable
		Salario indirecto	Variable
	Seguridad Social	Contribución a la Seguridad Social	Fijo
		Impuesto por la utilización de la Fuerza de Trabajo	Fijo
	Amortización	AFT	Fijo
	Otros gastos monetarios	Serv. Productivos comprados	Variable
		Otros gastos	Variable
	Gastos indirectos de producción	Transporte	Fijo
		Talleres	Variable
		Habilitación sanitaria	Fijo
		Otros gastos indirectos	Variable

ANEXO No. 8

Reporte del Período

Honorio



Empresa: Emp. Avícola Holguín

Dirección:

Desde: 01/01/2011

Fecha de Impresión

Hasta: 31/01/2011

04/02/2011

No.	Indicadores	Gastos del Período			Costo por Unidad		
		Total	MN	CUC	Total	MN	CUC
1	ALIMENTO PARA EL GANADO	918544.73	419638.84	498905.89	72.71	33.22	39.49
2	MEDICINA	34430.79	30531.20	3899.59	2.73	2.42	0.31
3	MATERIAL DE HIGIENE Y DESINFECCION	5739.85	4607.39	1132.46	0.45	0.36	0.09
4	MATERIALES AUXILIARES	11344.31	10444.56	899.75	0.90	0.83	0.07
5	COMBUSTIBLE	1833.03	1833.03		0.15	0.15	
6	ENERGIA	2906.64		2906.64	0.23		0.23
7	SALARIOS	117527.24	117527.24		9.30	9.30	
8	SEGURIDAD SOCIAL	18341.88	18341.88		1.45	1.45	
9	IMPUESTOS (25 %)						
10	AMORTIZ. CARGOS DIFERIDOS						
11	AMORTIZACION A.F.T.	39522.08	39522.08		3.13	3.13	
12	FLETES						
13	SERV. PRODUCTIVOS						
14	OTROS GASTOS	3085.64	3085.64		0.24	0.24	
15	CALIDAD RACIAL (INVENTARIO)	517912.97	264073.43	253839.54	41.00	20.90	20.09
16	CALIDAD RACIAL (MUERTE)	36424.14	18571.33	17852.81	2.88	1.47	1.41
17	CALIDAD RACIAL (SELECCION)	9613.25	4899.78	4713.47	0.76	0.39	0.37
18	CALIDAD RACIAL	563950.36	287544.54	276405.82	44.64	22.76	21.88
19	GASTOS INDIRECTOS PRODUC.	37014.95	31114.44	5900.51	2.93	2.46	0.47
20	PRODUC. SUPLEMENTARIA (+)						
21	MUERTE DE ANIMALES	9609.52	5007.48	4602.04	0.76	0.40	0.36
22	FALTANTES						
23	COSTO TOTAL DE PRODUCCION	1763851.02	969198.32	794652.70	139.62	76.72	62.90
24	GASTO DE DISTRIBUCION Y VENTA	95722.22	67005.52	28716.70	7.58	5.30	2.27
25	COSTO TOTAL	1859573.24	1036203.84	823369.40	147.20	82.02	65.18
26	PRODUCCION TOTAL	---	12632.810	---	---	---	---
27	CONSUMO DE PIENSO	---	1989.857	---	---	---	---
28	COSTO PROMEDIO DEL PIENSO	461.61	210.89	250.72	---	---	---
29	PROMEDIO DE TRABAJADORES	---	172	---	---	---	---
30	SALARIO MEDIO	---	683	---	---	---	---

Reporte del Período



Empresa: Emp. Avícola Holguín

Desde: 01/01/2011

Fecha de Impresión

Dirección:

Hasta: 31/01/2011

04/02/2011

No.	Indicadores	Gastos del Período			Costo por Unidad		
		Total	MN	CUC	Total	MN	CUC
Unidad: Los Arroyos							
1	ALIMENTO PARA EL GANADO	70724.31	29521.02	41203.29	87.96	36.71	51.24
2	MEDICINA	5098.97	4321.82	777.15	6.34	5.37	0.97
3	MATERIAL DE HIGIENE Y DESINFECCION	180.77	36.73	144.04	0.22	0.05	0.18
4	MATERIALES AUXILIARES	826.96	762.85	64.11	1.03	0.95	0.08
5	COMBUSTIBLE	206.00	206.00		0.26	0.26	
6	ENERGIA	433.94		433.94	0.54		0.54
7	SALARIOS	20167.15	20167.15		25.08	25.08	
8	SEGURIDAD SOCIAL	3254.83	3254.83		4.05	4.05	
9	IMPUESTOS (25%)						
10	AMORTIZ. CARGOS DIFERIDOS						
11	AMORTIZACION A.F.T.	7733.58	7733.58		9.62	9.62	
12	FLETES						
13	SERV. PRODUCTIVOS						
14	OTROS GASTOS	2597.05	2597.05		3.23	3.23	
15	CALIDAD RACIAL (INVENTARIO)	41071.18	20823.09	20248.09	51.08	25.90	25.18
16	CALIDAD RACIAL (MUERTE)	1401.50	710.56	690.94	1.74	0.88	0.86
17	CALIDAD RACIAL (SELECCION)						
18	CALIDAD RACIAL	42472.68	21533.65	20939.03	52.82	26.78	26.04
19	GASTOS INDIRECTOS PRODUC.	2797.10	2071.91	725.19	3.48	2.58	0.90
20	PRODUC. SUPLEMENTARIA (-)						
21	MUERTE DE ANIMALES	953.72	483.54	470.18	1.19	0.60	0.58
22	FALTANTES						
23	COSTO TOTAL DE PRODUCCION	157447.06	92690.13	64756.93	195.81	115.28	80.54
24	GASTO DE DISTRIBUCION Y VENTA						
25	COSTO TOTAL	157447.06	92690.13	64756.93	195.81	115.28	80.54
26	PRODUCCION TOTAL	---	804.072	---	---	---	---
27	CONSUMO DE PIENSO	---	159.289	---	---	---	---
28	COSTO PROMEDIO DEL PIENSO	444.00	185.33	258.67	---	---	---
29	PROMEDIO DE TRABAJADORES	---	30	---	---	---	---
30	SALARIO MEDIO	---	672	---	---	---	---

ANEXO No. 9

La contabilización que procede según corresponda el caso sería:

Primero se debitarán las cuentas, producción terminada especificando centro de costo que corresponda y Gastos de comedor y cafetería especificando centro de costo, área de responsabilidad y elemento de gasto que corresponda y se acreditarán las cuentas, diferencia entre el costo real y el planificado especificando centro de costo, área de responsabilidad y elemento de gasto que corresponda y producción animal en proceso especificando centro de costo, área de responsabilidad y elemento o partidas de gasto que correspondan . El asiento se refleja de la siguiente forma:

183 - Producción terminada

Centro de costo (producto)

865 – Gastos de comedor y cafetería

Centro de costo

Área de responsabilidad

Partida 926 – Insumo de huevo

811 – Diferencia entre el costo real y el planificado

Centro de costo

Área de responsabilidad

705 - Producción animal en proceso

Centro de costo (huevo de consumo)

Área de responsabilidad

Partida 980 – Ventas y producción terminada.

990 – Exceso y defecto de costos.

Traslado al frigorífico o Centro de Acopio:

Se debitará la cuenta operaciones entre dependencias y se acreditará la cuenta producción terminada. El importe corresponde al cierre de los costos.

350 - Operaciones entre dependencias.

Unidad que recibe.

183 - Producción terminada.

Producto.

ANEXO No. 10

La contabilización de la planta de incubación procederá como sigue:

Primero se debitará la cuenta Producción animal en proceso especificando centro de costo, área de responsabilidad y elemento de gastos que corresponda y se acreditará la cuenta Producción propia para insumo. El asiento se refleja de la siguiente forma:

705 - Producción animal en proceso

Centro de costo (Pollo de ceba de un día)

Área de responsabilidad

Partida 923 - Insumo de huevo fértil

712 – Producción propia para insumos

Se debitará nuevamente la cuenta Producción animal en proceso especificando centro de costo, área de responsabilidad y elemento de gasto que corresponda y se acreditarán las cuentas que corresponda.

705 - Producción animal en proceso

Centro de costo

Área de responsabilidad

Elemento y partida

Cuentas que correspondan

Luego se debitarán las siguientes cuentas: Operaciones entre dependencias, Costos de las producciones y servicios, Costo de venta del mercado agropecuario y Diferencia entre el costo real y el planificado especificando centro de costo, área de responsabilidad y elemento de gasto que corresponda y se acreditará la cuenta Producción animal en proceso especificando centro de costo, área de responsabilidad y partidas de gasto que correspondan.

350 – Operaciones entre dependencias

810 – Costos de las producciones y servicios

Producto

814 – Costo de venta del mercado agropecuario

Producto

811 – Diferencia entre le costo real y el planificado

Centro de costo

Área de responsabilidad

705 - Producción animal en proceso

Centro de costo.

Área de responsabilidad

Partida 980 – Ventas de producción terminada.

962 – Traslados enviados

990 – Exceso y defecto de costos

ANEXO No. 11

ENCUESTA A EXPERTOS

Estimado compañero (a):

Con vistas a requerir su opinión en la validación del diseño de una metodología para el perfeccionamiento del sistema de costos por procesos en la UEB Avícola Holguín, que contemple los aspectos de uso y evaluación de esta propuesta se solicita de usted, en una primera etapa, responda el siguiente cuestionario. Ya de antemano, reciba el agradecimiento por su colaboración.

Datos personales:

Nombre y apellidos: _____

Labor que desempeña:

_____ Subdirector Econ.

_____ Espec. Gestión econ.

_____ Espec. Costos

_____ Técnico en Gestión econ.

Grado científico o título académico:

_____ Dr. C.

_____ Ms. C.

_____ Lic.

_____ Tec. Medio

_____ Otra

Años de experiencia como
económico _____

Años de experiencia como especialista en
costo _____

Instrucciones:

1.- Marque con una X en la siguiente escala creciente, el valor que considere se corresponde con el grado de conocimiento que posee sobre los Sistemas de Costos:

Escala 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Experto

2.- Valore cual es el grado de influencia que tiene cada una de las fuentes que se le presentan a continuación en la adquisición de los conocimientos y criterios sobre el tema mencionado.

	Grado de influencia		
	Alto	Medio	Bajo
Fuentes de argumentación sobre el tema			
Análisis teóricos realizados			
Experiencia obtenida en la práctica			
Estudios de capacitación			

ANEXO No. 12

Validación de Expertos

Con el objetivo de proyectar el coeficiente de los expertos seleccionados para la optimación y perfeccionamiento de la metodología propuesta, a partir de sus criticas, recomendaciones y sugerencias.

Como parte del tema “Perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de la UEB Avícola Holguín”, se propone una metodología con este fin, a partir de la situación actual de la UEB y las necesidades de la misma. A continuación se le presenta la propuesta, con el propósito de conocer su opinión acerca de la misma.

Indicadores

- 1- Estructura del diseño de la Metodología.
- 2- Idoneidad del Perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de la UEB Avícola Holguín.

Propuesta de metodología para la aplicación práctica del sistema de costos por procesos perfeccionado en la UEB Avícola Holguín.

Si se quiere trabajar en base a la eficiencia estableciendo mecanismos de control de costos eficientes que permitan detectar de inmediato las desviaciones, valorarlas y adoptar las medidas para su control.

En el caso particular de esta UEB, existen limitantes en cuanto a elegir el sistema de costos lo más simple posible, pero que permita su validación, ya que requieren la aprobación de la instancia superior y dentro de la ficha se incluyen tanto los costes directos como los indirectos, por tanto en este trabajo se pretende adecuar el control operativo actual a la contabilidad para que sirva de contrapartida en el control de los costos por procesos.

El sistema de costos por procesos permite simplificar el análisis de su comportamiento en relación al gasto material de acuerdo a las normas de consumo de la ficha y lo real consumido mediante los documentos de salida de los almacenes.

Medidas que deberán adoptarse en función de los Sistemas de Costos.

Aspectos organizativos:

- Desarrollo de un plan de todas las áreas o divisiones estructurales (centros de costos) de la Empresa con el fin de definir su relación con el proceso productivo y los resultados finales.
- Elaboración e implantación de las bases normativas de consumo para los recursos que así lo requieren.
- Organizar el flujo continuo y sistemático de información entre producción y economía que permita la actualización permanente de las operaciones que se desarrollan.

Aspectos metodológicos:

- Establecimiento de un adecuado Sistema de Control de Inventario y los reportes que brindan las informaciones requeridas para el registro y posterior análisis de los costos de los materiales.
- Implantación de un adecuado Sistema de Control y reporte de tiempo de trabajo.
- Implementación de métodos de control de los gastos indirectos.
- Establecimiento de un Sistema de Control de la producción terminada y en proceso.
- Elaboración de las normas metodológicas específicas para la planificación y control de los trabajos de mantenimientos.

Aspectos relacionados con la operación del Sistema, como son:

- Organización del flujo de información a suministrar al área de costo.
- Determinación de los costos reales y su comparación con los niveles planificados.
- Elaboración de los gastos reales comparados con los presupuestos aprobados y análisis de las variaciones.

Aspectos a definir previos a la elaboración del Sistema de Costos.

- Analizar técnicamente el flujo tecnológico del proceso productivo y las características de las producciones a ejecutar, para decidir las áreas de medición de gastos y los hechos económicos que se producen en cada una y que será preciso registrar.
- Definir los escalones de mando con el objetivo de establecer los niveles de dirección que gobiernan y deciden cada actividad del proceso productivo o de apoyo a este.
- Determinar las áreas de responsabilidad, sus funciones y responsabilidades, tomando en cuenta los escalones de mando definidos.

- Determinar en cada área de responsabilidad los gastos por los que responderá el jefe de la misma.
- Utilización de un lenguaje en materia de costo tal que los términos empleados sean comprensibles por el personal que ejecuta los gastos.
- Gastos indirectos que serán aplicados a las áreas productivas, evitando afectar el área receptora con la ineficiencia o eficiencia del área que efectúa el traspaso.
- Revisión de las normas del consumo de material de trabajo, a fin de contar con elementos correctos para elaborar el presupuesto de gastos por áreas de responsabilidad.

Costeabilidad de los sistemas de costos

En cualquier sistema y en especial el sistema de costos, la principal característica es la de su costeabilidad, quiere esto decir que los gastos incurridos en su operación tengan un resultado, que valorado, no superen los predeterminados en la ficha.

La eficiencia de un sistema de costos está en su operatividad y que sus resultados permitan un análisis y toma de decisiones oportunas en tiempo y con una base económica sólida.

En tal sentido resulta importante:

- No establecer un complicado sistema y que brinde los indicadores fundamentales necesarios para controlarlos administrativamente.
- Es conveniente establecer un sistema sencillo sin muchas complicaciones y que brinde los indicadores fundamentales necesarios para controlarlos administrativamente.
- El sistema de costos tiene que proporcionar informes adaptados a las necesidades de la dirección de la Empresa y a todos los niveles de su estructura.
- En lugar de reunir ampliamente cifras el sistema de costos tiene la obligación de clasificar los datos recopilados de acuerdo con su importancia y presentarlo de una forma que permita al dirigente adoptar las decisiones procedentes en cada caso.

Esencialmente, los informes referentes al costo de producción deben contestar preguntas y conducir a la acción, en su preparación y presentación deben observarse las reglas que se resumen:

- Economía de tiempo y esfuerzo.
- Presentación.

- Oportunidad de su presentación.
- Contenido.

El sistema de costos que se prevé elaborar específicamente para la UEB Avícola Holguín, tiene como finalidad conocer al cierre de cada mes de forma sistemática el costo real de cada producto o servicio prestado, así como mantener un estricto control sobre los recursos materiales y laborales que maneja la Empresa para desarrollar su actividad, de forma que esta información sea una herramienta de trabajo para la toma de decisiones, por lo que se establece de forma obligatoria que mensualmente se realice el análisis y discusión de los costos por el consejo de dirección y con los trabajadores dejando constancia de ello.

	CATEGORIAS EVALUATIVAS				
	Muy Adecuado	Bastante Adecuado	Adecuado	Poco Adecuado	Inadecuado
Estructura para el Perfeccionamiento del sistema de costos por procesos.					
Idoneidad del Perfeccionamiento del sistema de costos por procesos de la UEB Avícola Holguín.					