



**Ministerio de Educación Superior
Instituto Superior Minero Metalúrgico de Moa
Dr. Antonio Núñez Jiménez
Facultad de Humanidades
Departamento de Contabilidad y Finanzas**

Trabajo de Diploma

**En Opción al Título de
LICENCIADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS**

**Título: Implementación de un Sistema de Costo en la UEB
Rojimar Moa**

Autor(a): Ibelis Delvá Herrera

Tutor: Lic. Luis Alberto Reynaldo Argüelles

Moa, 2011

“Año 53 de la Revolución”

AGRADECIMIENTOS

A la Revolución por darme la oportunidad de realizar mis sueños.

A mi Tutor por brindarme su apoyo incondicional.

DEDICATORIA

A mis padres por ser mi todo...

A mis hijos porque no sé qué haría sin ellos...

A mi esposo por estar siempre cuando lo necesito...

A todo el que de una forma u otra contribuyó a la realización de este Trabajo de Diploma.

No basta sólo la disposición de trabajar y hacer el máximo en cada centro de producción. Hay que tomar en cuenta qué materias primas y recursos empleamos en cada actividad y cuáles podemos obtener. Hay producciones económicas en que el crecimiento depende más de nuestros esfuerzos que de los recursos importados; en ellas, así como también en todas las que incrementan las exportaciones o ahorran importaciones, debemos poner el mayor énfasis.

Fidel Castro



RESUMEN

El presente Trabajo de Diploma, se realizó en la UEB Rojimar de Moa, debido a la necesidad que tenía la empresa de implementar un Sistema de Costo, que les proporcionara las técnicas y métodos necesarios para efectuar un análisis profundo y eficiente de los costos, razón por la cual se les tornaba imposible planificar los gastos de forma certera y utilizarlo como una herramienta eficaz de dirección. Para solucionar estas dificultades se propuso el objetivo siguiente: implementar el Sistema de Costos diseñado para la UEB Rojimar Moa, para realizar un correcto análisis de los costos que coadyuve al logro de un proceso eficiente de toma de decisiones para la planificación económica empresarial y la adopción de medidas de reducción de gastos, faciliten el uso racional de los recursos materiales, laborales y financieros.

Se aplicaron Métodos Científicos de Investigación de los niveles teórico y empírico, que garantizan confiabilidad en la información; además permite arribar fácilmente a los problemas detectados y tomar medidas en aras de solucionarlos.

Con la realización de esta investigación se lograron los siguientes resultados:

- ✓ Se solucionó el problema científico identificado.
- ✓ Se cumplió el objetivo propuesto y se validó la hipótesis.
- ✓ Se demostró que el Sistema es aplicable a la entidad, lo que eleva su valor de uso y confiabilidad.
- ✓ Se proveyó a la empresa de herramientas que facilitan el trabajo con los costos: su planificación, cálculo y análisis.
- ✓ Se solucionaron las deficiencias detectadas como las inconsistencias en las fichas de costo.
- ✓ Se demostró la importancia de utilizar el costo como un instrumento eficaz de dirección.



ABSTRACT

The present Term Paper was carried out in the BUS Rojimar Moa, due to the necessity that had the company of implementing a System of Cost that provided them the techniques and necessary methods to make a deep and efficient analysis of the costs, reason for the one which you them impossible make to plan the expenses in a good way and to use it like an effective tool of address. To solve these difficulties it intended the following objective: to implement a System of Costs designed for the BUS Rojimar Moa, to carry out a correct analysis of the costs that cooperates to the achievement of an efficient process of taking of decisions for the managerial economic planning and the adoption of measures of reduction of expenses, facilitate the rational use of the material, labor and financial resources.

Scientific Methods of Investigation of the theoretical and empiric levels were applied that guarantee dependability in the information; it also allows to arrive easily to the detected problems and to take measures for the sake of solving them.

With the realization of this investigation the following results were achieved:

- ✓ The identified scientific problem was solved.
- ✓ The proposed objective was completed and the hypothesis was validated.
- ✓ It was demonstrated that the System is applicable to the entity, what elevates its use value and dependability.
- ✓ It was provided to the company of tools that you/they facilitate the work with the costs: their planning, calculation and analysis.
- ✓ The deficiencies were solved detected as the inconsistencies in the cost records.
- ✓ The importance was demonstrated of using the cost like an effective instrument of address.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN-----	1
CAPITULO I: FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA-----	5
1.1 Antecedentes históricos de la Contabilidad de Costos y de los Sistemas de Costo-----	5
1.1.1 Antecedentes históricos de la Contabilidad de Costos en Cuba-----	7
1.2 Principales aspectos teóricos del costo -----	9
1.2.1 Definiciones económicas del costo -----	9
1.2.2 Algunos criterios para la clasificación de los costos -----	11
1.3 Presupuestos de gastos-----	14
1.4 Costo unitario -----	14
1.5 Registro de los gastos -----	15
1.6 Cálculo del costo -----	16
1.7 Métodos para el cálculo de los costos -----	17
1.8 Principales aspectos teóricos de los Sistemas de Costos -----	18
1.8.1 Definición y tipología de los Sistemas de Costos-----	18
CAPÍTULO II. IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTO EN LA UEB Rojimar MOA -	21
2.1 Características de la UEB Rojimar Moa -----	21
2.2 Clasificación de los gastos y su inclusión en el costo de la producción-----	23
2.2.1 Clasificación de los gastos-----	23
2.3 Cuentas de gastos y centros de costos -----	24
2.3.1 Relación de las cuentas de gastos. Contenido y uso-----	25
2.3.2 Áreas de responsabilidad y Centros de Costo-----	27
2.4 Elementos de gastos -----	29
2.4.1 Consideraciones sobre el registro por elementos -----	29
2.4.2 Contenido de los elementos de gastos de carácter obligatorio -----	30
2.4.3 Relación de las agrupaciones básicas definidas dentro de cada partida-----	33
2.5 Planificación del costo -----	36
2.5.1 Presupuesto de Gasto por área de responsabilidad-----	36
2.5.2 Punto de Equilibrio -----	36
2.5.3 La Ficha de Costo-----	38

2.6 Cálculo y análisis de los costos -----	40
2.6.2 Cálculo y análisis de los costos por partida -----	40
2.6.3 Cálculo y análisis del costo unitario -----	41
2.7 Análisis de los elementos que afectaron la economía material-----	43
CONCLUSIONES -----	44
RECOMENDACIONES -----	45
BIBLIOGRAFÍA -----	46
ANEXOS-----	



INTRODUCCIÓN

En los últimos cincuenta años la Contabilidad de Costo se ha caracterizado por un acelerado y sólido avance; sus potencialidades se han manifestado a lo largo de toda la actividad económica, no obstante sería irracional y antidialéctico concebir que haya llegado a su máxima expresión y que tenga ya muy poco de nuevo para brindar. El estudio y desarrollo de la Contabilidad de Costo en Cuba merece especial atención, por cuanto este, como pocos países, está en condiciones de revolucionar y brindar nuevas perspectivas en la implementación de novedosos sistemas económicos y contables.

El costo, utilizado como instrumento de dirección debe facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar, permitiendo la selección de aquella que brinde el mayor beneficio productivo con el mínimo de gastos, así como reducir el riesgo de tomar decisiones incorrectas en situaciones coyunturales de mercado o acciones impostergables de carácter nacional.

Para el logro de esta acción se requiere de una voluntad y estilo de dirección que obligue a utilizar el costo como un verdadero instrumento de dirección, así como establecer una base metodológica y de registro adecuada a este propósito. Por ello, es necesario que se cuente con un instrumento normativo capaz de resumir los lineamientos y definiciones que sirvan de base principalmente a las empresas para elaborar sus propios sistemas y enfocar el verdadero uso del costo, facilitando a su vez la adecuada uniformidad en su planificación y cálculo, así como en el registro de los gastos, conforme con las exigencias ramales y de la economía nacional.

El lineamiento 136 de la Política Económica y Social del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba establece: “En la actividad agroindustrial, se impulsará en toda la cadena productiva la aplicación de una gestión integrada de ciencia, tecnología, innovación y medio ambiente, orientada al incremento de la producción de alimentos y la salud animal, incluyendo el perfeccionamiento de los servicios a los productores, con reducción de costos, el mayor empleo de componentes e insumos de producción nacional y del aprovechamiento de las capacidades científico-tecnológicas disponibles en el país.”



Basados en la situación actual de los costos y su planificación, en la UEB Rojimar Moa se detectó que:

- Es insuficiente la información sobre elementos del costo para la toma de decisiones administrativas.
- No se utilizan los elementos de gastos correctos para elaborar fichas de costos verdaderamente objetivas.
- El costo no es utilizado como instrumento de dirección, para reducir el riesgo de tomar decisiones incorrectas en situaciones circunstanciales de mercado.
- No se analizan con profundidad, las causas de la variación de los costos unitarios y de los costos por peso.
- Es ineficiente el flujo de información referente a costos, entre la UEB Rojimar y la Empresa Pesquera Holguín.

La situación planteada permitió identificar el siguiente **problema científico**: la inexistencia de un Sistema de Costo en la UEB Rojimar Moa, imposibilita la correcta realización de análisis de costos, e impide el logro de un proceso eficiente de toma de decisiones para la planificación económica empresarial.

El **objeto de estudio** de la presente investigación lo conforma la Contabilidad de Costos. El **campo de acción** lo constituye el Sistema de Costo en la UEB Rojimar Moa.

Para dar solución al problema identificado se propuso el siguiente **objetivo general**: implementar un Sistema de Costo en la UEB Rojimar Moa, mediante la aplicación de la metodología de un Sistema de Costo por Proceso, que garantice la eficiencia en los procesos de registro, cálculo, análisis y planificación de los costos y por consiguiente, una mejor toma de decisiones.

La **hipótesis** a validar: La implementación de un Sistema de Costo en la UEB Rojimar Moa, mediante la aplicación de la metodología de un Sistema de Costo por Proceso, proporcionará a la entidad los métodos y técnicas necesarios para realizar un correcto análisis de los costos, lo que contribuirá a una adecuada planificación económica empresarial.



Para contribuir al cumplimiento del Objetivo General, se realizaron las siguientes **tareas científicas**:

1. Investigar los antecedentes y la evolución de la Contabilidad de Costos en el mundo y en Cuba.
2. Estudiar los principales elementos teóricos sobre los Sistemas de Costo de la contabilidad.
3. Realizar un análisis bibliográfico de las principales investigaciones relacionadas con la gestión de costos en empresas productoras.
4. Caracterizar la actividad empresarial en la UEB Rojimar Moa Diagnosticar el proceso contable específicamente la actividad de costos en la entidad.
5. Implementar un Sistema de Costo que garantice la eficiencia en los procesos de planificación y análisis de los costos.

En cada una de las etapas del Trabajo se aplicaron los **Métodos de Investigación** que a continuación se mencionan:

➤ **Del nivel teórico**

Dialéctico – Materialista: En la identificación y planteamiento del problema originado por una contradicción.

Abstracto – Concreto: en el proceso de identificación y selección del problema científico al cual se le quiere dar solución.

Inducción – Deducción: Ídem.

Histórico – Lógico: en el proceso de ejecución de la investigación y redacción del informe, lo que garantiza la cronología de los aspectos tratados.

Análisis – Síntesis: en el estudio de los documentos para adquirir conocimientos y que constituyen fuente bibliográfica para la elaboración del informe.

➤ **Del nivel empírico**

Estadístico-matemático: en la elaboración de tablas y gráficos.



Entrevistas no estructuradas: encuentros y conversaciones con especialistas del tema.

No se trata de implementar solamente y por separado un buen Sistema de Costo, o una metodología para planificar y mucho menos un conjunto de tablas y procedimientos para analizar, sino lograr una base y principios únicos que, una vez desarrollados en función de las especificidades de la rama a la que pertenece la empresa y de la propia empresa, constituyan un instrumento eficaz de dirección, y que al mismo tiempo brinden la información mínima requerida para la economía global. En esto consiste el **aporte práctico** de la presente investigación: proporcionar a la UEB Rojimar Moa un Sistema de Costo que garantice el uso racional de los recursos, así como la disminución de los gastos, por lo cual constituye una herramienta de trabajo idónea para la toma de decisiones.



CAPITULO I: FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1.1 Antecedentes históricos de la Contabilidad de Costos y de los Sistemas de Costo

Para comprender el comportamiento y las características actuales de la Contabilidad y en especial de la Contabilidad de Costos y de los Sistemas de Costos, se hace imprescindible recorrer todo su proceso histórico y con ello su evolución, mutaciones y saltos a lo largo de los siglos, analizando en cada formación económica social, cultura o imperio, las necesidades y razones que determinaron de cada estructura contable sus características particulares y generales.

A pesar de su condición matriz y fecunda, la comunidad primitiva impuso al hombre, bajo relaciones de comunidad gentilicia, la necesidad de buscar soluciones a las primeras actividades económicas de planificación y distribución de la producción, hecho este que merece especial atención por constituir la manifestación primera de lo que más tarde, con el incesante desarrollo de la humanidad, se convertiría en lo que hoy se conoce como ciencias económicas.

La Contabilidad de Costos, analítica o de dirección, tiene sus orígenes remotos en la antigua Mesopotamia; se han encontrado documentos contables de 4500 años de antigüedad con determinaciones de los costos de salarios, existencias de inventarios y otros elementos.

También pueden citarse ejemplos históricos a lo largo de los imperios y civilizaciones que siguieron cronológicamente 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, acumulando los costos de materiales y mano de obra. Luego con la invención de la imprenta por Gutenberg (1450), esta técnica fue mejorada, se perfeccionaron los registros y libros de contabilidad, lo que sirvió igualmente para instaurar los primeros sistemas de costeo.

Hasta la primera mitad del siglo XV se puede apreciar el inicio y desarrollo, a penas insipiente, de la Contabilidad de Costos y de los Sistemas de Costos; sin embargo, el verdadero desarrollo y perfeccionamiento de estos sistemas se puede asociar a la historia del desarrollo de la Revolución Industrial (1780), cuyo éxito dependió tanto de las



invenciones mecánicas, como de la ampliación de la capacidad de producción, proveniente de la ampliación en gran escala y del principio de especialización del trabajo, lo que dio lugar a una reducción espectacular del costo unitario de los productos; aunque en esta época no se puede hablar de una auténtica contabilidad de costos, pues inicialmente los costos de materia prima y mano de obra directa constituían la mayor parte del costo total del producto, no exigiendo especiales complicaciones en el cálculo del costo, por lo que se aplicaban los modelos inorgánicos históricos, sin necesidad de abordar la problemática de la distribución de los costos indirectos.

A principios del siglo XX el método de costeo utilizado era el Absorbente o Total. Este método se empleaba con el fin de salvaguardar los activos utilizados, que se controlaban a través del Estado de Resultado, constituyendo este el mejor método para los informes externos.

Al elevarse el nivel de complejidad se hizo necesario preparar informes que proveyeran y facilitaran la información para la toma de decisiones y es cuando en los años treinta surge una nueva alternativa: el costeo Directo o Variable cuya aparición en la contabilidad no es tan reciente ya que se conoce que desde 1908 existió una compañía que había implantado un sistema de costos que le permitía la acumulación separada de los costos fijos y variables; aunque no es hasta el 15 de enero de 1936 que el boletín de la Asociación Nacional de Contadores de Costos de EE.UU. publicó el primer artículo que se conoce sobre el Costeo Directo.

Otro período clave para el desarrollo de la Contabilidad de Costos lo fue el año 1939 cuando se publicó la primera versión del libro "Contabilidad Industrial" de Schneider y también apareció el artículo de May y Hitch titulado "Teoría de los precios y regímenes de comercio", en el que se vertía el principio del costo total. Tanto el aporte de Scheneider en el sentido de introducir de forma global a la contabilidad en la planificación y control sobre costos, rendimientos y resultados, como la de May y Hitch en la toma de decisiones sobre precios, constituyeron el antecedente más directo de la actual Contabilidad de Costos.



1.1.1 Antecedentes históricos de la Contabilidad de Costos en Cuba

Sin duda alguna, el esplendor de las ciencias contables en el siglo XIX, repercutió en toda la actividad económica del país, sin embargo, la condición de colonia imponía muchas trabas para un desarrollo sólido en dichas ciencias. La instauración de la república neocolonial representó la implementación de métodos contables de forma sistémica y abarcadora, sobre todo en aquellas organizaciones con influencia directa del capital extranjero.

Con la aparición de la Contabilidad de Gestión en la segunda mitad del siglo pasado, se perfeccionan de forma radical las prácticas contables, en especial en el comercio y la banca.

Destruído el Estado burgués, se inició la formación de nuevos órganos de dirección estatal y económica y se utilizaron algunas instituciones económicas viejas en interés del nuevo sistema social; de esta forma aparecen el Instituto Nacional de Reforma Agraria (INRA), el Junta Central de Planificación (JUCEPLAN) y el Banco de Comercio Exterior.

Con la posterior aparición del Sistema de Dirección de la Economía se avanzó incuestionablemente, lográndose que los planes económicos asumieran un papel rector; en ellos fueron incorporados conceptos como costo, ganancia y rentabilidad.

Resuelto el Gobierno revolucionario a dar solidez a estos pasos, establece el Sistema Nacional de Contabilidad y se elaboraron los Reglamentos para la Planificación, Cálculo y Registro del Costo.

Lograda cierta estabilidad económica, a partir de 1970 comienzan a obtenerse una serie de importantes avances, los que se acentuaron con la política trazada en el I Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC), en el que quedó establecido como prioridad, perfeccionar el Sistema de Dirección de la Economía, que repercutía en el mejoramiento de la Contabilidad de Costos. De esta forma, supuestamente, se aseguraba la máxima eficiencia económica, mediante el aprovechamiento racional de los recursos productivos y una producción máxima con el mínimo de gastos.

Sin embargo, a la postre, la historia demostró que el sistema era vulnerable y se podía constatar en los Reglamentos de Costo, orientados a satisfacer las exigencias de la economía global en detrimento de las necesidades concretas de las empresas, lo que



propició: la subestimación de la normación del consumo de materiales y de la fuerza de trabajo, como elementos básicos en el proceso de cálculo de los costos; una actitud pasiva en el trabajo con los costos, lo que desencadenaba la desmotivación productiva; y por último, se constataba la subutilización de los presupuestos de costos por área de responsabilidad en casi todo el Sistema Empresarial.

Todos estos aspectos negativos fueron criticados fuertemente en el Proceso de Rectificación de Errores y Tendencias Negativas, sucedido después de que en el III Congreso del PCC se acordara implementar nuevos estilos de dirección, que obligaran a la utilización de los costos como una verdadera herramienta en la toma de decisiones.

A raíz de esto, se sustituyen los ya obsoletos Reglamentos de Costo por los Lineamientos Generales para la Planificación y Determinación del Costo de Producción y los convirtieron 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.

El tema del Costo de Producción ha sido tratado en la Resoluciones Económicas de todos los Congresos del PCC. Por su importancia, hoy es uno de los sistemas que integra el proceso de Perfeccionamiento Empresarial.

En el presente existe mayor flexibilidad para que las empresas diseñen sus Sistemas de Costos y Gestión, acorde con sus características de producción. Con esta flexibilidad no se pierde la adecuada uniformidad en la planificación, registro y cálculo de los costos, conforme con las exigencias ramales y de la economía nacional, ya que se cuenta con los lineamientos generales para la planificación, registro, cálculo y análisis del costo de producción, a partir de los mismos cada rama tiene sus lineamientos, siendo las empresas las encargadas de diseñar su Sistema de Costos.

En cada Sistema de Costos deben establecerse los métodos, normas, procedimientos que rigen la planificación, el proceso de registro de los gastos, determinación y análisis del costo atendiendo a los lineamientos ramales, por lo que se establece que deben prepararse presupuestos por áreas de responsabilidad, elaboración de las fichas de costo por productos, los gastos deben ser registrados por elementos y partidas, el método de costeo de productos



es el de Costeo por Absorción, el método de valoración de los inventarios se hará atendiendo a: en las empresas que elaboran un sólo tipo de producto o un pequeño número de estos, la valoración de los inventarios de productos en proceso y terminados se hará de acuerdo a su costo unitario real; y las empresas con variedad de producciones cuya característica sea la existencia de muchos surtidos o variedad de ensambles que requieren producciones intermedias, la base de valoración a utilizar es el costo predeterminado o costo real, cuando las condiciones lo permitan.

1.2 Principales aspectos teóricos del costo

1.2.1 Definiciones económicas del costo

El costo es un concepto que el hombre ha utilizado para referirse al consumo de bienes o a la utilización e inversión de recursos pecuniarios. Ha sido un término sujeto a diversas definiciones a partir del desarrollo histórico concreto de la humanidad; de lo que se entiende que en las formaciones económicas menos avanzadas no fue sometido a una conceptualización rigurosa. Sin embargo con el surgimiento del Capitalismo, las ciencias económicas se encargaron de restringir el campo de este concepto, al tiempo que se profundiza en su contenido.

El concepto económico de costo se ha utilizado en dos versiones generales:

1) En el sentido de costo alternativo o de oportunidad.

El costo de oportunidad de cualquier factor empleado en el proceso productivo, se mide de acuerdo con el beneficio perdido por no emplear ese factor en su mejor aplicación alternativa.

2) En sentido de consumo o sacrificio de recursos de factores productivos.

Así, para Samuelson, los costos representan “el gasto monetario total mínimo necesario para obtener cada nivel de producción q ”.¹

Salta a la vista que a diferencia de muchos estudiosos, para Samuelson el costo se manifiesta y actúa en la esfera de la circulación como desembolso financiero que tiene un

¹ A. Samuelson, P. *Economía*. Partes 3 – 4, p.559.



carácter deliberado y que se utiliza para obtener todo recurso necesario para el proceso productivo.

Para Schneider, costo es "el equivalente monetario de los bienes aplicados o consumidos en el proceso de producción".²

Pedersen desarrolla la idea de sacrificio definiendo: "Costo es el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción, que constituye el objetivo de la empresa".³

En franco contraste con lo postulado por Samuelson, Schneider y Pedersen entienden al costo como consumo valorado sólo en el proceso productivo. Resulta llamativo que en las definiciones, tanto la de Schneider como la de Pedersen, se defienden las ideas de equivalente monetario y valor, categorías seriamente analizadas por las ciencias económicas contemporáneas y modernas.

El Plan Contable Central Francés, recibido en 1957 contiene la siguiente definición: "El precio de costo de un objeto, de una prestación, de un grupo de objetos o de prestaciones, es todo lo que ha costado este objeto, esta prestación, este grupo de objetos o de prestaciones en el estado en que se encuentran en el momento final".

Becker definió al costo como la suma de erogaciones, es decir, el costo inicial de un activo o servicio adquirido se refleja en el desembolso de dinero en efectivo y otros valores, o sea, un pasivo incurrido.

Para Irarriazabal 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.

Perridon entiende, que el costo para que sea económicamente correcto, debe abstenerse de representar los mecanismos tradicionales de absorción.

Dicho autor distingue: "Todo sacrificio, para que sea coste debe aumentar el valor del bien al que se aplica; todo sacrificio que no cumpla esta condición se debe considerar como un despilfarro".⁴

² Mallo Rodríguez, Carlos. *Contabilidad Analítica*, p.383.

³ Ídem



En su libro Contabilidad Analítica, el prestigioso académico Carlos Mallo Rodríguez expone: “El coste es una magnitud de valor relativo subordinado a la política seguida en materia de valoraciones o imputaciones” y más adelante acota, (...) Ahora bien, el coste no surge hasta que el consumo se efectúe, por lo cual no cabe identificarlo con el concepto gasto que precede al coste. En tanto que el concepto coste atiende al momento de consumo, el gasto hace referencia al momento de adquisición.”⁵

El costo adquiere un carácter relativo, a partir de dos elementos: primero, del momento y segundo de la forma en que se manifiesta, aspectos estrechamente relacionados que conforman una simbiosis dialéctica.

Apartadas por completo de las concepciones burguesas, aparecen las ideas marxistas de costo y gasto; resulta sin embargo interesante que estas no utilicen la misma nomenclatura, sino que para definir el consumo de recursos (dentro de ellos la mano de obra), esgriman el término capital; el cual determina, por sobre todas las cosas relaciones económicas, sociales, de producción y de explotación, las que se concretan en desembolsos pretéritos de dinero con el fin de obtener bienes muebles e inmuebles, materias primas y fuerza de trabajo, todos necesarios para el proceso productivo y la obtención de plusvalía.

Los costos representan el consumo monetario (en la esfera de la circulación) y productivo (en la esfera de la producción) de los distintos factores de una entidad, con vista a asegurar su actividad económica.

El criterio que esta investigación defiende de costo, considerando los diferentes conceptos y definiciones que aportan los diferentes autores, es el siguiente: categoría económica que expresa, en términos monetarios y en el momento del consumo, el valor de los recursos necesarios para realizar la producción.

1.2.2 Algunos criterios para la clasificación de los costos

Dentro del ámbito de la Contabilidad de Costos, estos han sido clasificados atendiendo a diversos criterios:

⁴ Ídem

⁵ Ídem p.384.



Con relación a los elementos que forman el costo.

- Coste primario o directo: Es el coste formado por el material, otros suministros y el coste de la mano de obra directa necesaria para fabricar un producto.
- Coste de producción o industrial: Incluye el coste de los materiales, mano de obra y otros costes de fabricación indirectos, siendo utilizado normalmente como criterio de valoración de existencias.
- Coste de distribución: Son los costes relativos a la comercialización y entrega de los productos a la clientela; se consideran que son consumidos en el período que se realizan.
- Costes de administración y generales: Son los costes asignados para administración, dirección y financiación de los procesos de producción y venta.
- Costes de empresa o costes totales: son los costes completos del período que se obtienen por agregación de los costes de producción, distribución, de administración y generales.

Con relación al momento de cálculo.

- Coste real, retrospectivo, histórico o efectivo: Calculado a partir de los consumos reales en el proceso productivo durante un período de tiempo.
- Coste estándar, prospectivo o predeterminado: Calculado a partir de los consumos predeterminados, a un precio estándar prefijado para un período futuro. También pueden ser considerados como un coste o norma.

Con relación a su posible asignación mediata o inmediata.

- Costes directos: referidos a medios o factores consumidos en el proceso productivo por un producto, o por un centro o sección de coste, sobre los que se puede calcular prácticamente su medida técnica y económica.
- Costes indirectos: son los que incluyen el consumo de factores o medios de producción que, por afectar a un proceso en su conjunto, no se pueden calcular directamente, sino por distribución.

Referidos al coste unitario fijo.



Se obtiene de dividir los costes entre el número de unidades producidas, se obtendrá un coste unitario decreciente con el volumen de producción. Entre ellos cabe destacar:

- Coste de inactividad o estado parado: está representado por aquellos costes fijos que permanecen incluso en el supuesto de paralización temporal.
- Coste de preparación de la producción: lo representan aquellos costes fijos, consecuencia de poner el proceso productivo en condiciones de realizar su actividad.
- Coste de marcha en vacío: lo forman los dos costes anteriores.
- Costes variables: se consideran aquellos que varían en función del volumen de producción o venta, siendo su representación gráfica una recta que pasa por el origen ($CV = cvQ$). Si la variación es proporcional, el coste unitario variable es constante.

Con relación a la variación del nivel de actividad (producción o venta).

- Costes fijos: permanecen sensiblemente fijos para un período de tiempo y nivel de actividad, al no estar afectados por el volumen de operaciones; esto no implica que sean invariables a largo plazo.
- Costes variables: varían ante un cambio en el nivel de actividad o volumen de operaciones.

Con relación a la toma de decisiones.

- Coste marginal: es el coste efectivo de la última unidad producida o el coste adicional requerido para aumentar la producción en una unidad.
- Coste incremental: es el aumento del coste total producido como resultado de incrementar la actividad productiva en un determinado nivel.
- Costes relevantes e irrelevantes: los costes relevantes son los que tienen una importancia y oportunidad especial para cada toma concreta de decisiones; es decir son costes modificables a través de la elección de una determinada posibilidad de actuación. Los costes irrelevantes no presentan relevancia en la toma de decisiones.



- Costes de oportunidad o implícitos: son aquellos costes que se miden por el valor de la renta que se podría obtener si el recurso económico fuera utilizado en su mejor alternativa.

Con relación al grado de previsión y control.

- Costes controlables: son aquellos que permiten un grado de control y toma de decisiones, pudiendo los responsables de los centros o secciones influir tanto en la eficiencia de su utilización como en su cuantía, en el período considerado.
- Costes no controlables: no se encuentran bajo la influencia directa de los responsables de las secciones o centros de coste, de modo que la responsabilidad es asumida por niveles de dirección superior.

1.3 Presupuestos de gastos

Los presupuestos de gastos permiten resumir y reflejar en términos monetarios los recursos a emplear, preferiblemente sobre la base de las normas y normativas, o de no existir éstas, sobre índices establecidos a partir del comportamiento histórico y la inclusión de las medidas de reducción de gastos.

La utilización de estos presupuestos permite controlar y analizar más racionalmente el uso de los recursos materiales, laborales y financieros existentes en las condiciones previstas en el plan.

La elaboración y apertura del presupuesto de la empresa por área de responsabilidad (establecimiento, taller, brigada, etc.) permite el control de los gastos en el proceso productivo y en cada una de las dependencias participantes. Esto contribuye al logro de un plan más objetivo, facilitando el análisis y discusión con los trabajadores, los cuales jugarán un papel activo en su control, en la búsqueda de mayor eficiencia y en su medición.

1.4 Costo unitario

Con vistas a asegurar el correcto análisis del comportamiento de la eficiencia productiva en cada unidad de producto elaborado o en proceso, es necesario el cálculo del costo unitario mediante las normativas de consumo, fuerza de trabajo y otros gastos, de los productos o grupos de productos homogéneos producidos por la empresa.



Para los artículos más importantes que componen el surtido de producción o grupos homogéneos de productos, se confecciona la ficha de costo, utilizando para su cálculo, las normas y normativas de consumo y de fuerza de trabajo, así como las cuotas para la aplicación de gastos indirectos previamente establecidas.

Es decir, que la información necesaria para la elaboración de las fichas de costo se basa en la utilización de las normas de las partidas directas, las cuales tienen su reflejo en los presupuestos de gastos de las actividades principales y la utilización de cuotas de gastos de las partidas indirectas, determinadas a partir de los presupuestos de gastos de las actividades de producción, dirección, etc.

La hoja de costo planificado muestra de forma sintética, el costo unitario por partidas del período que se planifica y su dinámica con respecto a costos unitarios de períodos anteriores.

Las fichas de costo se elaboran por partidas y reflejan el costo unitario de cada producto o grupo de ellos y pueden elaborarse tanto para los productos finales, como para los intermedios o semielaborados.

1.5 Registro de los gastos

El proceso de registro de los gastos comprende la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un período determinado. A través de este proceso, la empresa efectúa la anotación de los hechos económicos ocurridos en el desenvolvimiento de su actividad productiva a través de los distintos registros establecidos.

Dentro de los gastos que son objeto de registro, se encuentran entre otros: los consumos materiales, salarios devengados, depreciación de activos fijos tangibles y otros gastos monetarios.

El registro constituye una de las etapas fundamentales, ya que garantiza la confiabilidad del análisis de la gestión. En la medida que el registro no recoja la realidad del hecho económico así será la distorsión que provocará en las etapas posteriores, incluyendo la confección de los respectivos planes.

El Che analizando la eficiencia de los datos para el análisis señaló:



"Los controles empiezan en la base, empiezan en la unidad productiva y la base estadística suficientemente digna de confianza para sentir la seguridad de que todos los datos que se manejan son exactos, así como el hábito de trabajo con el dato estadístico, saber utilizarlo, que no sea una cifra fría como es para la mayoría de los administradores de hoy, salvo quizás un dato de producción, sino que es una cifra que encierra toda una serie de secretos que hay que develar detrás de ella. Aprender a interpretar estos secretos es un trabajo de hoy".

1.6 Cálculo del costo

El costo surge cuando el consumo de los factores se efectúa para realizar la transformación económica de la cadena de valor. El gasto es el equivalente monetario de las compras realizadas, haciendo referencia al momento de adquisición. Existen gastos no almacenables en los que coincide su adquisición con el consumo, es decir, el gasto con el costo.

El cálculo del costo permite el análisis de los gastos incurridos en la producción de un producto o varios, así como de componentes de estos, de la producción en proceso e incluso de la producción defectuosa.

La finalidad del cálculo del costo es:

- Garantizar el análisis de la eficiencia de la producción, facilitando la adopción de medidas oportunas para corregir las desviaciones del costo planificado e incrementar la eficiencia de las empresas.
- Contribuir a la correcta fundamentación de los indicadores del plan.
- Facilitar el análisis en la formación de los precios.

Para facilitar la adopción de decisiones, el cálculo del costo requiere de un registro eficiente de las operaciones que permita un análisis del mismo por producto o actividades, partes de los productos o grupo de estos, en dependencia del nivel de agregación que se haya adoptado.

Mediante la determinación correcta del costo unitario se garantiza la comparación más adecuada de los costos reales de los distintos períodos, al reducir los mismos a una unidad



de medida común, con lo cual se eliminan las incidencias que introducen las fluctuaciones en el volumen y la estructura de la producción.

Las tres etapas básicas descritas: planificación, registro y cálculo, constituyen la base indispensable que permite el control del costo y que asegura el análisis comparativo de los resultados realmente logrados con las previsiones efectuadas, con vistas a modificar la acción administrativa en la medida que sea necesario, a fin de que la empresa alcance los objetivos básicos de la eficiencia.

I.7 Métodos para el cálculo de los costos

Método de Costeo Directo o Variable

Bajo este método sólo los gastos de producción que tienden a variar con el nivel de actividad se tratan como costos del producto, los demás se cargan a los gastos del período en el cual se causen (Gastos en Operaciones).

El costeo directo es útil en la evaluación del desempeño y suministra información para la planeación, control y toma de decisiones por parte de la administración.

Los defensores del costeo directo afirman que los costos de un producto deben asociarse al nivel de actividad, ya que los denominados gastos indirectos se incurrirán, aun sin que exista nivel de actividad; por tanto dichos gastos están relacionados con el tiempo y no con los beneficios futuros, y en consecuencia no se reflejan en los inventarios.

Método de Costeo por Actividades (ABC)

Entre todas estas técnicas, el ABC (Activity Based Costing) creado por los profesores de la Universidad de Harvard, Robert Kaplan y Robin Cooper, ha sido una de las más extendidas. Se basa en la afirmación de que son las actividades las que consumen los recursos para poder elaborar el producto y se utiliza fundamentalmente para lograr una asignación más adecuada de los costos indirectos.

Basado en la experiencia del ABC surge el ABM (Activity Based Management o Gestión Basada en las Actividades), que ha permitido mejorar los resultados del control de la gestión empresarial. De esta manera en todos los casos cuando se hace referencia a Nuevas



Tecnologías de Gestión, está presente el papel que en ellas juega la necesidad de un eficiente control y de poder contar con la información adecuada para tomar decisiones certeras, lo que indiscutiblemente forma parte de los objetivos de la Contabilidad de Gestión, que ha tenido que dar respuesta a las nuevas condiciones en que se desarrolla actualmente la empresa.

Método de Costeo por Absorción

Bajo este método todos los costos de producción: directos e indirectos, fijos o variables, se cargan al costo de los productos, excepto los gastos de distribución y venta, los gastos generales y de administración y otros gastos.

Los inventarios de productos en procesos y productos terminados contienen parte de los costos de producción directos e indirectos, ya sean fijos o variables.

Los defensores del Costeo por Absorción sostienen que todos los costos de producción, variables o fijos, son parte del costo del producto y deben incluirse en el cálculo de los costos unitarios del producto. Afirman que la producción no puede realizarse sin incurrir en los costos indirectos de producción.

1.8 Principales aspectos teóricos de los Sistemas de Costos

1.8.1 Definición y tipología de los Sistemas de Costos

El sistema de costo es un conjunto de métodos, normas y procedimientos que rigen la planificación, determinación y análisis del costo, así como el proceso de 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 financieros.⁶

El sistema de costos se fundamenta en tres pilares:

- La Contabilidad de Costos, que es la parte de la Contabilidad General encargada del registro y acumulación de los costos y que brinda además la información pertinente que

⁶ Consultor electrónico del contador y el auditor, 2007.



retroalimenta al sistema (costos de transferencia; diferimiento de cargos; anticipos (provisiones) de costos; presupuestación; etc.).

- El soft en el que está basado el procesamiento de todo el sistema, no sólo el contable, sino también el vinculado con los otros subsistemas existentes en la empresa, tales como: compras, producción, almacenes, recursos humanos, bienes de uso; etc.
- Los procedimientos operativos que hacen a la estructura misma del sistema, como: consumos específicos por producto, por procesos y por actividad; tiempos de elaboración; definición de los departamentos operativos; como complemento de lo anterior o como alternativa, definición de las actividades; determinación de la capacidad instalada de los departamentos o actividades; etc.

Existen dos tipos de sistemas de costos que han sido utilizados tradicionalmente: los sistemas por procesos y órdenes específicas, éstos pueden ser combinados, rediseñados, complementados y/o adaptados a las necesidades y características específicas de cada organización.

- Sistema de Costos por Proceso

Sistema en el cual la acumulación de los costos y gastos incurridos en la producción de bienes y/o servicios se realiza por áreas de responsabilidad, centros de costos o procesos.

Determinará cómo serán asignados los costos de producción incurridos, en un área o centro se costo, durante cada período, aunque esto es solo un paso intermedio; el objetivo fundamental es calcular los costos unitarios totales para aparearlos con los ingresos, así como determinar la cantidad de los costos totales, en los que han incurrido, son atribuibles a unidades aún en proceso o terminadas.

Este tipo de sistema es utilizado en entidades donde los productos que se elaboran se producen en una corriente más o menos continua.

Dadas las características que por lo general poseen los procesos continuos, los consumos serán normados, lo cual determina la necesidad de ejercer una constante vigilancia del comportamiento del nivel de consumo real contra el presupuestado.



➤ Sistema de Costos por Órdenes de Trabajo

Se aplicará este tipo de sistema a los trabajos relacionados con: el mantenimiento, la investigación y el desarrollo, la reparación y asimilación de nuevas producciones y otros trabajos (reparaciones generales, inversiones con medios propios, etc.) donde se requiere conocer el costo de cada uno por separado.

En un sistema de costos por órdenes de trabajo, los tres elementos básicos del costo son (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) se acumulan de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo. El costo unitario de cada trabajo se obtiene dividiendo las unidades totales del trabajo por el costo total de éste. Una hoja de costos se utiliza para resumir los costos aplicables a cada orden de trabajo. Los gastos de venta y administrativos, se especifican en la hoja de costo para determinar el costo total.



CAPÍTULO II. IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTO EN LA UEB Rojimar MOA

El hecho de que a través del costo sea posible medir el comportamiento de la actividad de la empresa y la economía en general, permite definirlo como un instrumento eficaz para la dirección, siempre y cuando su cálculo responda a un registro fiel y oportuno de los gastos reales incurridos en la producción, en correspondencia con las normas establecidas y los presupuestos previamente elaborados.⁷

Para ejemplificar la implementación del Sistema de Costo se escogió la Embarcación Jaruco 210, declarada actualmente como Área de Responsabilidad.

2.1 Características de la UEB Rojimar Moa

En el año 2002 La Empresa Pesquera de Holguín era una de las 32 organizaciones económicas del Grupo Empresarial de la Industria y Distribución de la Pesca (en lo adelante INDIPES). El 23 de marzo del mismo año se decide crear la Unidad Empresarial de Base Productora Acuícola Rojimar amparada por Resolución No. 177/2002.

Esta Unidad Empresarial de Base es una organización pequeña que se dedica a la pesquería en el litoral y la producción acuícola, la misma se encuentra ubicada en el territorio de Moa, con domicilio legal en Calle Ángel Romero Vidiaux, s/n, Las Coloradas, donde se concentra la mayor cantidad de sus clientes y volumen de trabajo.

Su objeto empresarial quedó modificado mediante Resolución No.557/2006, el cual se enmarca en las actividades siguientes:

- Cultivar, capturar, e industrializar especies de la plataforma y la acuicultura y comercialización de forma minorista de la especies.
- Comercializar de forma mayorista productos alimenticios importados, fundamentalmente pesqueros, aves y otras carnes con destino a la distribución normada de la producción y a entidades, en pesos cubanos.

⁷ Reynaldo Argüelles, L. A (2010). *Diseño del Sistema de Costo para la Filial Moa de Almacenes Universales S. A.* Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba.



- Comercializar de forma mayorista alimentos producidos por las entidades del Grupo INDIPES, en pesos cubanos y pesos convertibles y de forma minorista a través de las Pescaderías Especiales en pesos cubanos.
- Distribuir y comercializar de forma mayorista productos del mar destinados solo para los mercados en pesos convertibles.
- Producir y comercializar de forma mayorista excedentes de larvas, alevines y reproductores de especies de la acuicultura en pesos cubanos y pesos convertibles.
- Cultivar y comercializar de forma mayorista diversas especies.

Características del proceso productivo de la UEB Rojimar

La UEB Rojimar tiene conformado su proceso productivo de la siguiente manera:

Para la captura de especies marinas cuenta con dos pequeñas embarcaciones, el Jaruco 210 que es un barco de 9 M de longitud y la Chernerera Ostra III de 4 M. Estos son los medios con los que se cuenta para la captura de la producción en la plataforma.

Para esta actividad se cuenta con dos tripulaciones, cada una compuesta por un patrón. El Jaruco tiene cuatros pescadores y la Chernerera Ostra III con uno, para un total de ocho trabajadores productivos en esa actividad.

La Acuicultura cuenta con una granja instalada en la zona de Yaguaneque perteneciente al municipio Moa, conformada por 10 estanques de cultivos y semi-cultivos los que están distribuidos de la siguiente manera:

- Uno de fertilización inorgánica
- Uno de alevines
- Ocho para la siembra y desarrollo los alevines

Para esta actividad se cuenta con un Jefe de Granja y siete criadores de peces de agua dulce.



Para la fertilización y alimentación de las especies cultivadas en esta granja solo se utiliza materia inorgánica, no fertilizante artificial ya que las mismas no requieren de estos productos por ser especies de fácil reproducción.

Las especies cultivadas en la granja son:

- Alevines de Tencas Blancas
- Alevines de Tencas Manchadas
- Alevines de Clarias
- Alevines de Tilapias

2.2 Clasificación de los gastos y su inclusión en el costo de la producción

Las clasificaciones que se describen no dejan de ser relativas, pues dependen de la especificidad de cada entidad. Un gasto puede ser considerado directo en determinada entidad e indirecto en otra, asimismo un gasto puede ser clasificado como fijo hasta un determinado nivel de producción, a partir del cual se convierte en variable.

2.2.1 Clasificación de los gastos

Para un mejor registro, análisis y planificación de los gastos, los mismos se clasifican teniendo en cuenta:

- La forma en que se incorporan al producto
 - ✓ Gastos directos: se identifican y relacionan con un producto específico y pueden ser incluidos de forma directa en el costo del mismo.
 - ✓ Gastos indirectos: a los que se hace imposible identificarlo directamente con un producto y están relacionados en forma indirecta con la obtención de varios tipos de productos.
- Por su forma de comportamiento según la variación de la magnitud del producto
 - ✓ Gastos variables: los que sufren cambios en su magnitud, directamente a la variación del volumen de producción.



- ✓ Gastos fijos: los que independientemente de la variación, en volumen, que sufra la producción, su monto permanece inalterable.
- Por elemento de gasto
 - ✓ Los que se identifican con su naturaleza económica, estén o no asociados directa o indirectamente con el producto, facilitando el cálculo de las partidas. Se consideran los incurridos tanto en el proceso productivo, como en el resto de las actividades.
- Por partida
 - ✓ Los que dan la posibilidad de conocer el lugar donde se originaron los mismos, y si inciden de manera directa o indirecta en el costo de producción.
- Por la responsabilidad de su control
 - ✓ Gastos controlables: se identifican directamente con un nivel de actividad administrativa, por lo que son proclives a su control y actuación por el responsable de esa área.
 - ✓ Gastos no controlables: dependen de decisiones inmediatas de un nivel superior de dirección.

Deberán definirse los gastos controlables por cada área, señalar de ellos los directos y los indirectos y clasificarlos en fijos o variables, lo cual es fundamental a los fines del control, la planificación y análisis.

2.3 Cuentas de gastos y centros de costos

La cuenta control de gastos permite identificar el carácter directo o indirecto de los mismos según los procesos en que estos se originan.⁸

El centro de costo, es la unidad mínima en el proceso de registro contable en la cual se acumulan los gastos del producto, con vistas a facilitar la medición de los recursos utilizados y los resultados económicos obtenidos.

⁸ Reynaldo Argüelles, L. A (2010). *Diseño del Sistema de Costo para la Filial Moa de Almacenes Universales S. A.* Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba.



2.3.1 Relación de las cuentas de gastos. Contenido y uso

Del Grupo de gastos de producción:

- ✓ 700 y 715 Producción en proceso (CUP y CUC)

Del Grupo de cuentas nominales:

- ✓ 810 y 811 Costo de venta de mercancías (CUP y CUC)
- ✓ 812 y 813 Costo de venta (CUP y CUC)
- ✓ 822 y 823 Gastos generales y de administración (CUP y CUC)
- ✓ 827 y 828 Gastos de operación (CUP y CUC)
- ✓ 835 y 837 Gastos financieros (CUP y CUC)
- ✓ 865 y 867 Otros gastos (CUP y CUC)

Producción en proceso (700): comprenden los importes de los gastos que se incluyen directamente en el costo de las producciones elaboradas que ejecuta la entidad, tanto como actividades principales, auxiliares o con destino al insumo.

Se debitan en el caso de las producciones o trabajos cuyo ciclo productivo excede al mes, correspondientes a las producciones auxiliares y a los gastos indirectos de producción, que previamente se registran en las cuentas habilitadas al efecto.

El saldo de estas cuentas al final de cada período, debe mostrarse en el Estado de Situación como parte del Activo Circulante, por constituir en ese momento un inventario final de Producción en Proceso.

Estas cuentas se analizan por Centros de Costos y Elementos de Gastos.

810 y 811 Costo de venta de mercancías: incluye los costos de producciones terminadas y mercancías vendidas entregadas a los clientes.

Los saldos de estas cuentas se cancelan, al final del año, contra la cuenta 999 Resultados.



822 y 823 Gastos generales y de administración: incluye el importe de los gastos que se incurre en las actividades de administración de la entidad o el órgano superior de dirección y aquellos que tienen un carácter general.

Comprenden conceptos tales como: gastos de la fuerza de trabajo, pagos de subsidios de seguridad social a corto plazo del personal de dirección de la empresa, gastos de oficina (teléfonos, correos, consumo de materiales, electricidad, etc.), depreciación de activos fijos tangibles de las actividades generales y de administración, cafeterías y locales destinados a actividades socio-culturales, mantenimientos y reparaciones corrientes de las instalaciones y equipos de uso general, gastos generales de protección del trabajo y de preparación de cuadros.

Se debitan también por las pérdidas por paradas improductivas imputables a la organización y dirección de la entidad.

Se acreditan al final del año y su saldo en igual fecha contra la cuenta 999 Resultado.

Esta cuenta se analiza por centro de costo y por los elementos de gastos establecidos.

827 y 828 Gastos de operación: esta cuenta se utiliza para registrar los gastos incurridos en el desarrollo de las actividades para las producciones fundamentales de la UEB.

Comprenden conceptos tales como: gastos de la fuerza de trabajo, pagos de subsidios de seguridad social a corto plazo e impuesto por la fuerza de trabajo, gastos de oficina (teléfonos, correos, consumo de materiales, electricidad, etc.), depreciación de activos fijos tangibles e intangibles de las actividades comerciales, mantenimientos y reparaciones corrientes de las instalaciones y equipos de uso general.

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año contra la cuenta 999 Resultado.

Esta cuenta se analiza por centro de costo y por los elementos de gastos establecidos.

835 y 837 Gastos financieros: comprenden los gastos en que se incurren relacionados con las operaciones financieras.

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año contra la cuenta 999 Resultado.

Esta cuenta se analiza por los elementos de gastos establecidos.



865 y 867 Otros gastos: se registran los gastos que no corresponden a las actividades fundamentales de la UEB, ni se consideran gastos financieros, pérdidas, faltantes, ni gastos de años anteriores.

Comprende entre otros, los gastos de medios para la seguridad y protección de los trabajadores, los gastos de comedor y cafetería a trabajadores, actividades socio culturales y servicios prestados a trabajadores (excepto los gastos de depreciación de los activos fijos de estas actividades), pago del módulo de ropa y calzado y/o uniformes (independientemente de que, con posteridad, se cobre a los trabajadores).

El saldo de esta cuenta se cancela al final del año contra la cuenta 999 Resultado.

Esta cuenta se analiza por centro de costo y por los elementos de gastos establecidos.

2.3.2 Áreas de responsabilidad y Centros de Costo

El control eficiente de los costos exige la determinación concreta de responsabilidades individuales y colectivas, ante los resultados del proceso productivo y los gastos que en el mismo se incurren, todo ello en comparación con los objetivos originalmente establecidos.⁹

Área de responsabilidad

Se define como un área de responsabilidad, un centro de actividad en el que se desarrolla un conjunto de funciones, que pueden o no coincidir con una unidad organizativa o subdivisión estructural dentro de la empresa, al frente de la cual se encuentra un responsable, facultado para desplegar acciones encaminadas a que las tareas asignadas al área, se desarrollen de forma eficiente. El área de responsabilidad constituye la base del esquema de dirección de las empresas, por lo cual deben estar bien definidas en cada entidad y puede estar constituida por uno o varios centros de costos y uno o más departamentos.

Una premisa básica para la determinación de un área de responsabilidad es que su jefe pueda controlar y accionar sobre los gastos que en la misma se originan y consecuentemente, responder por su comportamiento.¹⁰

⁹ Reynaldo Argüelles, L. A (2010). *Diseño del Sistema de Costo para la Filial Moa de Almacenes Universales S. A.* Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba.



Contenido de las principales áreas de responsabilidad

1. Dirección

Encargada de la administración, que es un proceso dirigido a lograr eficientemente los objetivos de la organización, a través de la coordinación de todos los recursos y la colaboración del capital humano con que cuenta la misma, además de las actividades de planeación, organización, ejecución y control, para determinar y alcanzar los objetivos trazados.

2. Aseguramiento

Encargada de asegurar los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades de la empresa.

- ✓ Gestión de insumos.
- ✓ Transporte.
- ✓ Proveedores.

3. Recursos Humanos

La Gestión de Recursos Humanos consiste en la planeación, organización, desarrollo y coordinación, así como el control de técnicas, capaces de promover el desempeño eficiente del personal; a la vez que la organización representa el medio que permite a las personas que colaboran en ella, alcanzar los objetivos individuales relacionados directa o indirectamente con el trabajo, en su integración con la gestión de la entidad y con la visión del hombre como recurso fundamental para el cumplimiento de los objetivos estratégicos.

4. Comercial

La Dirección Comercial es la encargada del cumplimiento del Plan de Aporte con relación a la comercialización. Emite la Política Comercial a seguir en la UEB. Es responsable de las reclamaciones comerciales por incumplimiento de lo acordado en los contratos, así como de la contratación de las ventas de las producciones a partir del objeto social aprobado. Además

¹⁰ Ídem.



de las aplicaciones de penalidades, litigios, bonificaciones y metodología de las conciliaciones.

5. Económica

La Subdirección Económica de la UEB Moa se encarga, entre otras cosas, de llevar al día las operaciones financieras y de tomar decisiones de conjunto con la Dirección de la entidad en cuanto a la situación financiera.

6. Seguridad y Protección

Es la encargada de garantizar la seguridad material y humana en la UEB.

7. Producción

En esta área se organiza y reagrupa todo el proceso productivo, las actividades de la plataforma y la acuicultura, para cumplir los planes trazados y para la cual fue diseñada la entidad. ([Ver ANEXO 1](#))

Centros de Costo

La determinación de los centros de costo debe hacerse centrando la atención en los objetivos a lograr con la información que ellos proporcionan, como base para la toma de decisiones; por lo cual debe tratarse, siempre que sea posible, que se correspondan con un área de responsabilidad claramente delimitada. ([Ver ANEXO 2](#))

2.4 Elementos de gastos

Los elementos de gastos son aquellos que se identifican con su naturaleza económica, estén o no, asociados directa o indirectamente con el producto, facilitando el cálculo de las partidas. Se consideran los incurridos tanto en el proceso productivo, como en el resto de las actividades.

2.4.1 Consideraciones sobre el registro por elementos

Para lograr la determinación del costo, tanto en el proceso de planificación como en el de cálculo real del mismo, es preciso clasificar los gastos convenientemente, de forma que su análisis dé respuesta en primer lugar, a las necesidades de la UEB, sin olvidar las de la economía global ([Ver ANEXO 3](#)).



Al clasificar los gastos por elementos, estos se agregan para facilitar el análisis por su naturaleza económica, estén o no asociados a un producto dado o a agrupaciones de éstos, registrándose tanto los incurridos durante la producción y en la administración de la UEB, como los de las actividades ajenas a las fundamentales de la entidad, entre los que se cuentan los gastos de comedor.¹¹

No obstante para el análisis de los costos se tienen en cuenta aquellos elementos de gastos asociados a la producción, teniendo en cuenta el lugar donde se originan dichos gastos y la forma directa o indirecta en que inciden en el costo.

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

- ✓ 1000 Materias primas y materiales
- ✓ 2000 Combustibles y lubricantes
- ✓ 4000 Energía
- ✓ 5000 Salario
- ✓ 6000 Gastos por la utilización de la fuerza de trabajo
- ✓ 7000 Depreciación y amortización
- ✓ 8000 Otros gastos
- ✓ 9000 Traspasos

El registro por elementos de gastos permite analizar éstos por su naturaleza económica en cada centro de costo, facilitando el cálculo de las partidas.

2.4.2 Contenido de los elementos de gastos de carácter obligatorio

- ✓ Materias primas y materiales: los gastos que se incluyen dentro de este elemento son materias primas, materiales básicos y auxiliares, artículos de completamiento y semielaborados adquiridos.

¹¹ Reynaldo Argüelles, L. A (2010). *Diseño del Sistema de Costo para la Filial Moa de Almacenes Universales S. A.* Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba.



Entre los materiales auxiliares que se incluyen en este elemento se pueden citar los empleados para el mantenimiento y reparación de los equipos vinculados a la producción.

1101 Víveres y frescos

1102 Partes y piezas de repuesto

1103 Artes de Pesca

1199 Materiales auxiliares

- ✓ Combustibles y lubricantes: se incluyen en este elemento todos los gastos originados en el consumo de los diferentes combustibles y lubricantes adquiridos y empleados en la UEB.

2200 Combustibles y lubricantes

- ✓ Energía: está constituido por todas las formas de energía adquiridas por la UEB, destinadas a cubrir solamente su propia demanda.

4400 Energía

- ✓ Salario: en el elemento salarios se incluyen todas las remuneraciones que se realicen a los trabajadores a partir del fondo de salario. Comprende salario devengado, vacaciones acumuladas, primas y plus salarial, condiciones anormales, estimulación y antigüedad.

5501 Trabajadores UEB

- ✓ Gastos por utilización de la fuerza de trabajo: en el elemento Otros gastos de la fuerza de trabajo, se incluyen los pagos por contribución a la seguridad social a corto plazo, así como los importes pagados por concepto de Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo.

6601 Seguridad social

6603 Impuesto por utilización de la fuerza de trabajo

- ✓ Depreciación y amortización: en el elemento Depreciación y amortización se incluye la depreciación de los activos fijos tangibles y la amortización de los intangibles y de los



gastos diferidos a corto y largo plazo; excepto en estos últimos aquellos provenientes del proceso inversionista.

7701 Depreciación de activos fijos tangibles

7702 Amortización de activos fijos intangibles

7703 Amortización de activos diferidos

- ✓ Otros gastos: se incluyen entre otros, los gastos de explotación de instalaciones, desgaste de útiles y herramientas, comunicaciones, dietas y pasajes, mercadotecnia, capacitación, impuesto sobre el transporte terrestre, peaje, invisibles, módulo de ropa, gastos de la defensa, gastos relacionados con las organizaciones políticas y de masas y servicios pagados.

8801 Gastos de explotación de instalaciones

8802 Desgaste de útiles y herramientas

8803 Comunicaciones

8804 Dietas y pasajes

8805 Mercadotecnia

8806 Capacitación

8807 Impuesto sobre el transporte terrestre

8808 Licencia operacional

8809 Inspección y revisión técnica automotor

8810 Peaje

8811 Invisibles

8812 Servicios pagados

8813 Intereses bancarios

8814 Gastos y comisiones bancarias



8815 Multas y sanciones

8816 Recargo por mora

8817 Indemnizaciones

8818 Descuentos por pronto pago y bonificaciones

8819 Descuentos de efectos por cobrar

8820 Cancelación de efectos y cuentas por cobrar

8821 Atención al trabajador

8822 Módulo de ropa

8823 Normas de estimulación

8824 Venta a trabajadores

8825 Seguro

8899 Otros

- ✓ Traspasos: se utiliza como puente para el traslado de gastos de un centro de costo a otro.

9900 Traspasos

2.4.3 Relación de las agrupaciones básicas definidas dentro de cada partida

Los gastos que conforman el costo de producción se calculan y analizan por partidas, dando la posibilidad de conocer el lugar donde se originaron las mismas, y si inciden de manera directa o indirecta en el costo de producción.

Directas:

- ✓ Materias primas y materiales
- ✓ Gastos de la fuerza de trabajo
- ✓ Otros gastos directos



Indirectas:

- ✓ Gastos indirectos de dirección y administración

Contenido de las agrupaciones directas

- ✓ Materias Primas y Materiales: comprende el consumo de materiales directos comprados, materiales auxiliares, así como el recargo comercial identificable con el producto, e incluye:
 - Materiales Auxiliares
 - Combustibles y Lubricantes
 - Energía
- ✓ Gastos de la fuerza de trabajo: incluye los pagos de salarios regulados por la legislación vigente a los trabajadores relacionados directamente con el proceso productivo, así como:
 - Salario trabajadores directos
 - Seguridad social
 - Impuesto sobre la utilización de la fuerza de trabajo
 - Víveres y frescos
 - Atención al hombre (norma financiera)
 - Módulo de ropa
- ✓ Otros gastos directos: incluye los conceptos de gastos directos o identificables con un producto específico o agrupaciones de este.
 - Depreciación de activos fijos tangibles
 - Amortización de activos diferidos
 - Mantenimiento y reparación
 - Partes y piezas de repuesto



- Dietas y pasajes
- Peaje
- Gastos de explotación de instalaciones
- Desgaste de útiles
- Comunicaciones
- Servicios pagados
- Venta a trabajadores
- Seguro
- Otros

Contenido de las agrupaciones indirectas

- ✓ Gastos Indirectos: dentro de los gastos indirectos deben distinguirse aquellos que se generan a partir del propio proceso de producción y de otros que resultan necesarios para la buena marcha del proceso, fundamentalmente asociados a su dirección y control.

Se asumirán como gastos indirectos:

- Salarios, Vacaciones, Contribución a la Seguridad Social e Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo del personal, no asociados directamente a la producción.
- Consumo de combustibles y energía no identificados directamente con la producción.
- Depreciación de Activos Fijos Tangibles, no asociados a la producción.
- Amortización de Activos Fijos Intangibles y de gastos diferidos a corto y a largo plazo, no asociados a la producción.
- Gastos de administración, protección y vigilancia.
- Pagos por concepto de antigüedad al personal directo e indirecto.



2.5 Planificación del costo

Teniendo en cuenta las condiciones existentes en la UEB y la necesidad de vincular directamente a los trabajadores en la elaboración del plan de costo y fundamentalmente en los compromisos de su reducción para alcanzar una mayor eficiencia, el énfasis mayor debe concentrarse en la utilización del método que más se corresponda con esta exigencia. En tal sentido, de los métodos existentes, el más adecuado es el normativo, a través de los presupuestos de gastos por área de responsabilidad.¹²

2.5.1 Presupuesto de Gasto por área de responsabilidad

Elaborar el presupuesto de la Empresa a partir de los presupuestos de las diferentes áreas de responsabilidad, permite el control de los gastos en el proceso productivo y en cada una de las dependencias participantes, lo que contribuye al logro de un plan más objetivo, facilitando el análisis y discusión con los trabajadores, que jugarán un papel activo en su control, en el análisis de las desviaciones con relación a lo planificado, en la búsqueda de mayor eficiencia y en su medición sistemática en la medida en que se adquiera una mayor cultura y educación económica.¹³

Para la elaboración del Presupuesto de Gastos del Jaruco 210 se tomaron las cifras por partidas que mostraron el comportamiento real en el mes de marzo del año 2010, y utilizando el Método de Porcentaje, se determinaron los distintos egresos para el nivel de ventas planificado del 2011, de esta manera se obtuvo el presupuesto de marzo con el objetivo de confeccionar la ficha de costo planificada, la cual debe ser actualizada todos los meses, partiendo del comportamiento real de los diferentes elementos de gastos que conforman las partidas [\(Ver ANEXO 4\)](#).

2.5.2 Punto de Equilibrio

El punto de equilibrio es el nivel de producción, en que se igualan los ingresos totales y los costos totales, donde la utilidad en operación es igual a cero.¹⁴

¹² Ídem.

¹³ Ídem.

¹⁴ Sistema de Costo, Capítulo V p.14.



En la UEB tampoco se efectuaba este cálculo, pero debido a la importancia que posee para la planificación, análisis y control de los costos, se propone realizarlo. Su resultado muestra una cifra estimada a partir de la cual la entidad obtendrá utilidades.¹⁵

Para calcular el punto de equilibrio se utilizó el Método de Margen de Contribución, que es igual a los ingresos por ventas, menos todos los costos que varían respecto a un factor de costo relacionado con la producción y representa la contribución de este para cubrir los gastos fijos y generar una utilidad.

$$MC = V - CV$$

Donde:

MC: Margen de Contribución

V: Ventas

CV: Costos Variables Totales

$$MC = 20\,594,06 - 2\,065,93$$

$$= \$18\,528,13$$

Luego se procede a determinar el punto de equilibrio, que muestra el nivel de ventas necesario para cubrir los costos totales.

$$PE = \frac{V \times CF}{MC}$$

Donde:

PE: Punto de Equilibrio

CF: Costos Fijos

¹⁵ Reynaldo Argüelles, L. A (2010). *Diseño del Sistema de Costo para la Filial Moa de Almacenes Universales S. A.* Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba.



$$PE = \frac{20\,594,06 \times 4\,541,30}{18\,528,13}$$

$$= \$5\,047,67$$

La cifra obtenida revela que en el mes de marzo, la entidad debía alcanzar un nivel de ventas de \$5 047.67 lo que significaría vender 630,96 Kg. para poder cubrir al menos los costos fijos.

Sin embargo, al calcular el Punto de Equilibrio tomando como fuente la Ficha de Costos Reales confeccionada, se evidencia un desplazamiento decreciente del mismo en 11.49 Kg, hecho que se justifica con el ahorro que se logró en la entidad en las diferentes partidas de gastos; por lo que la UEB comenzó a recuperar sus Costos Fijos cuando ya tenía un nivel de ventas de \$4.955,75.

2.5.3 La Ficha de Costo

Con vistas a asegurar el correcto análisis del comportamiento de la eficiencia por cada tonelada de pescado capturada, es necesario el cálculo del costo unitario, mediante las normativas de consumo, fuerza de trabajo y otros gastos productivos de la UEB.

La Ficha de Costo, representa el total de los gastos reales para una actividad, de acuerdo a las capacidades disponibles comercializadas o no (LB, KG, TN, etc.) que se tuvieron en cuenta en la planificación del año. Esta es una ficha que se analiza tomando como punto de comparación la Ficha de Costo Planificada o en su defecto, el Presupuesto de Gastos del período que se analiza. Deben ser confeccionadas por la Dirección de Economía y participar de conjunto la Dirección Comercial, RRHH, Asesoría Jurídica, Servicios Técnicos, Aseguramiento y demás especialidades vinculadas directamente a la producción de cada unidad y se aprueban mediante resolución emitida por el Director General de la misma.

La Ficha de Costo Real se elaboró según procedimiento descrito en el Sistema de Costo¹⁶ con el objetivo de establecer comparaciones en cuanto al valor estimado ([Ver ANEXO 5](#)).

¹⁶ Sistema de Costo, Capítulo IX pp.3-6.



El Coeficiente de Distribución de los Gastos Indirectos ($Coef_D$), se determinó según la base seleccionada para la entidad, por lo que la base de cálculo a utilizar será el total de gastos directos de la producción.

$$Coef_D = \frac{GI_T}{GD_T}$$

Donde:

GI_T : Gastos indirectos totales

GD_T : Gastos directos totales

Sustituyendo en CUP:

$$Coef_D = \frac{487,50}{11\ 116,22}$$

$$= 0,04$$

Una vez determinado este coeficiente, se aplica a cada una de las producciones multiplicándolo por el gasto directo. En este caso se aplica a los gastos directos de la captura.

$$GI_p = GD_p \times Coef_D$$

Donde:

GI_p : Gastos indirectos de la producción

GD_p : Gastos directos de la producción

Sustituyendo en CUP:

$$GI_p = 6\ 157,82 \times 0,05$$

$$= \$270,05$$



La tarifa a aplicar fue el resultado del cálculo promedio de los precios establecidos para todas las especies que se comercializan y que se capturan en el Jaruco 210.

2.6 Cálculo y análisis de los costos

En el costo final de un producto, influyen los gastos incurridos en su obtención, el volumen de la captura y las especies del surtido; todos estos elementos varían cada mes, lo que no permite establecer comparaciones de cifras globales solamente; en cambio, cuando sea determinado el costo por unidad de operación, es posible hacer con más exactitud diversas comparaciones de los costos.¹⁷

La finalidad del cálculo del costo es:

- ✓ Garantizar el análisis de la eficiencia de la producción, facilitando la adopción de medidas oportunas para corregir las desviaciones del costo planificado e incrementar la eficiencia de las empresas.
- ✓ Contribuir a la correcta fundamentación de los indicadores del plan.
- ✓ Facilitar el análisis en la formación de los precios.

En la UEB, el costo total de producción, se calcula una vez registrado cada uno de los gastos incurridos en el proceso productivo que afectan las diferentes cuentas de gastos, centro de costo y los respectivos elementos hasta conformar el costo de producción.¹⁸

2.6.2 Cálculo y análisis de los costos por partida

Para el cálculo del costo sobre la base de las agrupaciones por elementos que conforman las partidas, se registran todas las operaciones de gastos del período.¹⁹

El análisis de los gastos en la ejecución de las actividades se realizará en cada área, mostrando las posibles desviaciones del costo.²⁰

¹⁷ Reynaldo Argüelles, L. A (2011). *Implementación del Sistema de Costo para la UEB Rojimar Moa de La empresa pesquera Holguín*. Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba.

¹⁸ Sistema de Costo, Capítulo VII pp.2-3.

¹⁹ Ídem.

²⁰ Ídem.



Para efectuar el análisis de las variaciones por partidas se escogió como último mes cerrado a marzo. La oportunidad que brinda esta elección es que el mes seleccionado cierra el primer trimestre del año en curso, por lo que representa la última actualización que sobre costos debe hacer la UEB para cerrar el primer ciclo informativo²¹. [\(Ver ANEXOS 6, 7\)](#)

Durante el mes de marzo se pueden apreciar desviaciones en los diferentes subelementos que conforman cada partida, lo que provocó un ahorro con respecto al plan de 479,37 CUP, para un 93,06 % de cumplimiento.

De los subelementos que favorecieron el ahorro, el más significativo fue Salarios (5000) perteneciente a la partida de Gastos de la fuerza de trabajo, que muestra una desviación de 210,70 CUP.

Otro de los subelementos que manifestó una desviación considerable, fue Víveres y Frescos (11034) con 112,54 CUP para un porcentaje de cumplimiento de 71,87 %.

Es importante destacar que se logró un ahorro, en el valor de los gastos indirectos a financiar, pues el gasto real de este indicador no debe ser mayor que el previsto.

Debido al ahorro que hubo en el mes, la producción aportó utilidades en operaciones por valor de 14 372,14 CUP, para un sobre cumplimiento del 1 279,37 CUP por encima de lo planificado, este comportamiento puede preverse, si se tiene en cuenta el resultado del punto de equilibrio y el nivel de actividad en el transcurso del mes.

2.6.3 Cálculo y análisis del costo unitario

Dado que la UEB se caracteriza en lo fundamental por la captura y reproducción durante todo el tiempo, los gastos por partidas incurridos en la producción (dado en valores monetarios) se dividen entre el volumen comercializado (dado en valores físicos como libras y kilogramos, etc.) y se obtiene el costo unitario.²²

$$\text{CostoUnitario} = \frac{\text{Gastos}}{\text{Volumen Comercializado}}$$

²¹ Ídem.

²² Ídem.



La clasificación por partidas, de los gastos reales del período, se hace por método de agregación (utilizando las técnicas de computación) de los elementos y subelementos establecidos.²³

Entre las funciones que cubren los costos unitarios de producción se encuentran las siguientes:

- ✓ Servir de base para la formación de los precios de los productos.
- ✓ Medir el cumplimiento del Plan.
- ✓ Conocer el comportamiento de los niveles de gastos normados.
- ✓ Medir los resultados logrados en las medidas técnico - organizativas, aplicadas en la empresa.
- ✓ Detectar las reservas productivas que existen en la empresa.
- ✓ Valorar los inventarios.

El costo unitario de la producción, muestra por partida, el gasto incurrido por cada kilogramo (Kg.) comercializado, por lo que se puede afirmar, tomando como base el comportamiento real de cada elemento, que en marzo, el costo de comercializar 1 Kg. fue de 2,47 CUP. [\(Ver ANEXOS 8, 9\)](#)

En el mes analizado se puede comprobar, que hubo un ahorro en los costos unitarios.

La tabla contiene cifras que muestran el comportamiento del costo por peso.

	PLAN	REAL	DESV	%
CPP CUP	0,35	0,31	(0,04)	89,48%

Se puede observar que en este indicador se logró un ahorro de (0.04) CUP por cada peso ingresado, para un 11,52 % de reserva.

²³ Sistema de Costo, Capítulo VII p.3.



2.7 Análisis de los elementos que afectaron la economía material

El análisis de la economía material se obtiene partiendo de las variaciones de las normas e índices de consumo en los gastos de materias primas, materiales, combustible, energía, víveres y frescos y artes de pesca expresados en valor.

En el mes analizado se registran disminuciones en el total de gastos materiales por valores de 133,37 CUP para un 93,54% de cumplimiento lo que representa un ahorro del 6,46 % del total de gastos materiales [\(Ver ANEXOS 10, 11\)](#).

Los subelementos que tuvieron mayor influencia en la desviación del total de gastos materiales fueron Víveres y frescos y Materiales auxiliares, con niveles de participación de 14,87% (el mayor ahorro) y 36,91% (el mayor gasto) del total de gastos respectivamente.

La mayor afectación, es en CUP debido a que la mayoría de los materiales insumidos necesarios para la comercialización de la producción se tienen que comprar en este tipo de moneda, es por eso que la entidad debe priorizar los análisis y la planificación de los ingresos en CUP.



CONCLUSIONES

La implementación del Sistema de Costo propuesto a la UEB Rojimar Moa en el presente año permitió concluir que:

1. Se cumplió el objetivo propuesto y se validó la hipótesis.
2. La implementación del Sistema de Costo en la UEB, resulta vital para el correcto desarrollo de los procesos de planificación, cálculo y análisis de los costos.
3. La utilización de los modelos establecidos para la planificación, cálculo y análisis de los costos contenidos en el Sistema de Costo, facilita el trabajo con los mismos.
4. La confección del Presupuesto de Gastos por área de responsabilidad, permite llegar con mayor eficiencia al Presupuesto General de la UEB (Presupuesto de Ingresos, Gastos y Resultados).
5. El cálculo del punto de equilibrio, deviene en herramienta eficaz que permite conocer el nivel de ventas mínimo a alcanzar, para recuperar los costos totales.
6. Basado en la información que brinda el resultado del cálculo del punto de equilibrio, se pudo determinar que para el mes objeto de análisis, era necesario alcanzar un nivel de ventas ascendente a \$ 5 047,67 lo que implicaba vender 630,96 Kg a \$ 8.00, sin embargo, el ahorro alcanzado en muchos de los elementos de gastos hicieron que el punto de equilibrio se desplazara a 619,47 Kg.
7. En el transcurso del mes, se pudo prever la obtención de utilidades, al comparar el nivel de actividad, con la cifra obtenida en el punto de equilibrio, pues de los 630,96 Kg que eran necesarios vender, se comercializaron 2 600 Kg para una utilidad alcanzada de \$ 14 372,14 lo que representa un sobre cumplimiento del 9,77%.
8. El costo por peso de ingreso experimentó una disminución de 0,04 CUP.
9. Los subelementos que tuvieron mayor influencia en la desviación del total de gastos materiales fueron Víveres y frescos y Materiales auxiliares, con niveles de participación de 14,87% (el mayor ahorro) y 36,91% (el mayor gasto) del total de gastos respectivamente.



RECOMENDACIONES

- Realizar análisis periódicos del comportamiento de los gastos, para determinar las causas de los sobregiros y adoptar medidas preventivas.
- Efectuar la desagregación del Presupuesto aprobado utilizando el modelo del Presupuesto de Gasto, para facilitar el análisis de las variaciones de los costos y garantizar la eficiencia en el proceso de planificación.
- Confeccionar la Ficha de Costo para la embarcación Chernerera Ostra III y para las demás producciones.
- Actualizar mensualmente las Fichas de Costo y efectuar las comparaciones con el comportamiento real.
- Darle seguimiento al comportamiento del punto de equilibrio por si varían los elementos que se tuvieron en cuenta para su cálculo y utilizarlo como un indicador de proyección.
- Revisar el plan de ventas y los precios antes de planificar los ingresos operacionales, para evitar una planificación decreciente de los mismos.
- Informatizar el Sistema de Costo aprobado para la entidad, de manera que se alimente automáticamente del sistema contable AssetsNS.



BIBLIOGRAFÍA

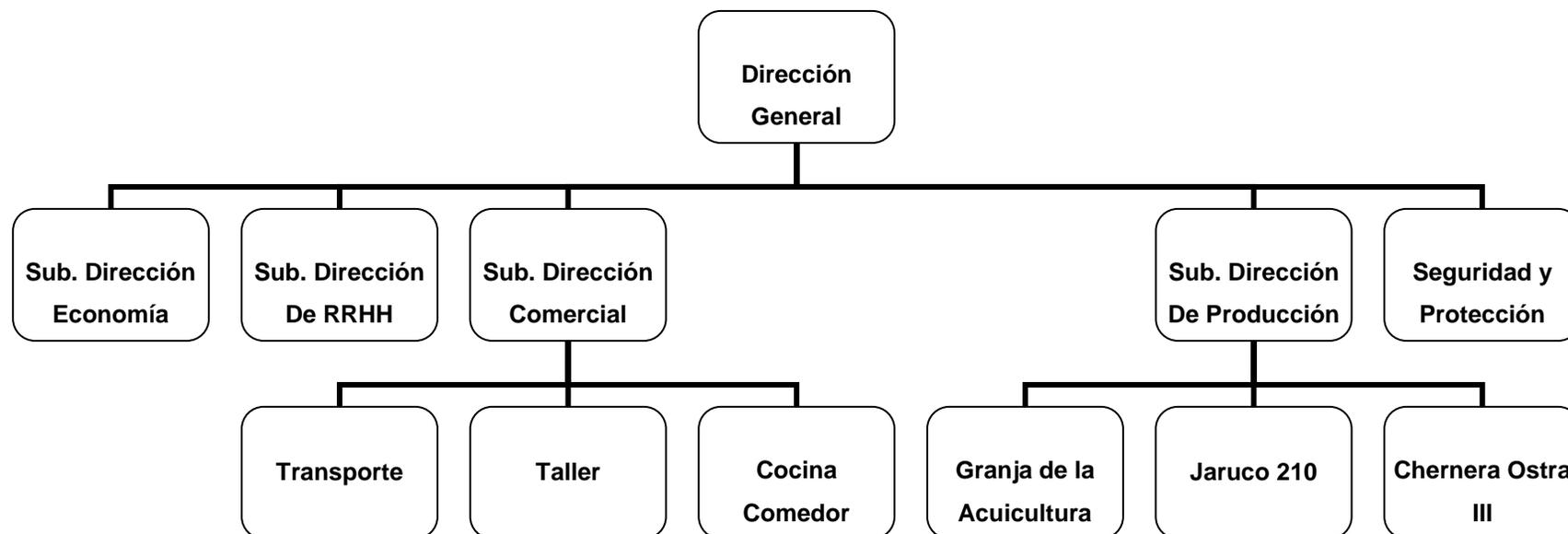
1. ARMENTEROS DÍAZ, M: *Sistemas de Costo en Cuba, hay que ponerse al día*, Revista El Economista de Cuba, No. 9, ANEC, Cuba, 1999.
2. BACKER, JACOBSEN Y RAMÍREZ.: *Contabilidad de Costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. McgrawHill, México, 1997.
3. BLANCO IBARRA, F.: *Contabilidad de Costos y Analítica de Gestión para las Decisiones Estratégicas*. Deusto. España, 1996.
4. DÍAZ MARTEL, M y otros: *Costo Básico*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Holguín, Cuba.
5. LANG, TH: *Manual del Contador de Costos*. UTHEA. México. 1973.
6. *Lineamientos Ramales para la Planificación, Registro, Cálculo y Análisis del Costo*, Cuba, 1999.
7. LÓPEZ RODRÍGUEZ, M Y NANCY PALENZUELA RAMA: *Metodología para la elaboración de Sistemas de Costo en las empresas*, Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de la Habana, Cuba.
8. MALLO RODRÍGUEZ, C: *Contabilidad analítica, costes, rendimientos, precios y resultados*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1991.
9. MFP: *Normas Generales de Contabilidad Actividad Empresarial. Lineamientos Generales para la Planificación y Determinación del Costo de Producción*, Cuba, 1997.
10. NEUNER, J.: *Contabilidad de Costos. Principios y Práctica*, UTEHA, 1996.
11. PÉREZ DE LEÓN, O: *Contabilidad de Costos*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C, Limusa, México, 1999.
12. POLIMENI, F y ADELBERG: *Contabilidad de Costos: Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. McGrawHill, México. 1998.
13. Reynaldo Argüelles, L. A. *Diseño del Sistema de Costo para la Filial Moa de Almacenes Universales S. A.* Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Economía, Universidad de Holguín, Cuba, 2010.
14. SAEZ, A: *Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión*. McGrawHill, México, 1993.



15. SIERRA LOMBARDÍA, V: *Metodología de la investigación científica*. Santiago de Cuaba. 1998.
16. SINISTERRA, G.: *Fundamentos de Contabilidad Financiera y de Gestión*. Editorial Universidad del Valle, Cali, Colombia, 1997.
17. www.aeec.cu (30/01/2011)
18. www.egrafip.cu (30/01/2011)
19. www.cubagob.cu (04/02/2011)
20. www.sld.cu (04/02/2011)
21. www.ehtvc.co.cu (04/02/2011)
22. www.alafec.unam.mx (04/02/2011)
23. www.mfp.cu (04/02/2011)
24. www.monografias.com (04/02/2011)
25. www.economia48.com (04/02/2011)
26. www.uaim.edu.mx (04/02/2011)
27. www.congreso-info.cu (04/02/2011)
28. www.minauditoria.cu (04/02/2011)
29. varaix.mit.tur.cu Sistema de contabilidad y costos en las empresas hoteleras(04/02/2011)
30. www.betsime.disaic.cu Sistemas de Costo en Cuba (04/02/2011)
31. www.cubaindustria.cu Lineamientos de Costos (04/02/2011)
32. www.ehtvc.co.cu Sistemas de Contabilidad y Costo (04/02/2011)

ANEXOS

ANEXO 1. ORGANIGRAMA DE LA UEB



Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 2. ÁREAS DE RESPONSABILIDAD Y CENTROS DE COSTO

Código	Área de	C/ Costo	Nombre del C/ Costo	Cta. Gasto
90	Director General	7311	Director General	731
50	Cocina-Comedor	8651	Cocina-Comedor	865
90	Recursos Humanos	7315	Recursos Humanos	731
90	Comercial	7314	Sub Director Comercial	731
90	Producción	7313	Producción	731
90	Económica	7312	Sub Director Económica	731
90	Seguridad y Protección	7317	Seguridad y Protección	731
90	Granja de la Acuicultura	7006	Granja de la Acuicultura	700
90	Jaruco 210	7002	Jaruco 210	700
90	Chenera Ostra III	7004	Chenera Ostra III	700
90	Transporte	7316	Transporte	731
90	Taller	7318	Taller	731

Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 3. CLASIFICADOR DE GASTOS

Códigos	Descripción de los elementos y subelementos
Materias primas y materiales	
101	Viveres y frescos
102	Partes y piezas de repuesto
103	Artes de Pesca
199	Materiales auxiliares
200	Combustibles y lubricantes
400	Eneraía
Salario	
501	Trabajadores
Gastos por utilización de la fuerza de trabajo	
601	Seguridad social
603	Impuesto por utilización de la fuerza de trabajo
Depreciación v amortización	
701	Depreciación de activos fijos tangibles
702	Amortización de activos fijos intangibles
703	Amortización de activos diferidos
Otros gastos	
801	Gastos de explotación de instalaciones
802	Desgaste de utensilios y herramientas
803	Comunicaciones
804	Dietas y pasajes
805	Mercadotecnia
806	Capacitación
807	Impuesto sobre el transporte terrestre
808	Licencia operacional
809	Inspección y revisión técnica automotor
810	Peaje
811	Invisibles
812	Servicios pagados
813	Intereses bancarios
814	Gastos y comisiones bancarias
815	Multas y sanciones
816	Recargo por mora
817	Indemnizaciones
818	Descuentos por pronto pago y bonificaciones

819	Descuentos de efectos por cobrar
820	Cancelación de efectos y cuentas por cobrar
821	Atención al trabajador
822	Módulo de ropa
823	Normas de estimulación
824	Venta a trabajadores
825	Seauro
899	Otros
Traspasos	

Fuente: Nomenclador de Cuentas.

ANEXO 4. PRESUPUESTO DE GASTOS

PRESUPUESTO DE GASTOS						
UNIDAD	UEB Moa				FECHA	MENSUAL
	ÁREA Jaruco 210				Centro de Costo	916
INDICADORES						
	REAL 2010			PLAN 2011		
	CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL
GASTOS OPERACIONALES						
MERCANCIAS PARA LA VENTA						
PARTES Y PIEZAS DE REPUESTO	200,00		200,00	100,00	0,00	100,00
ARTES DE PESCA	150,00	0,00	150,00	100,00	0,00	100,00
MATERIALES AUXILIARES	900,00	0,00	900,00	700,00	0,00	700,00
COMBUSTIBLE Y LUBRICANTES	806,25		806,25	765,93	0,00	765,93
ENERGÍA ELÉCTRICA	0,00				0,00	0,00
SALARIO TRABAJADORES	7438,36		7438,76	3000,00		3000,00
POVICIONES PARA VACACIONES	676,15		676,18	272,70		272,70
SEGURIDAD SOCIAL	1014,31		1014,37	409,09		409,09
IMP. POR LA UTILIZ. FZA DE TRABAJO	422,62		422,64	818,18		818,18
DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS TANGIBLES	204,23		204,23	201,50	0,00	201,50
AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES						0,00
AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS DIFERIDOS						0,00
GASTOS DE EXPLOTACIÓN DE INSTALACIONES						0,00
DESGASTE DE ÚTILES Y HERRAMIENTAS						0,00
COMUNICACIONES						0,00
CAPACITACIÓN						0,00
IMPUESTO SOBRE EL TRANSPORTE TERRESTRE						0,00
SEGUROS						0,00
SERVICIOS PAGADOS		0,00	0,00			0,00
LICENCIA OPERACIONAL	200,00	0,00	200,00	200,00	0,00	200,00
INSPECCIÓN Y REVISIÓN TÉCNICA	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00
OTROS GASTOS	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DE GASTOS OPERACIONALES	12011,92	0,00	12011,92	6567,39	0,00	6567,39
OTROS GASTOS						
VIVERES Y FRESCOS	4980,00		4980,00	400,00		400,00
SALARIO TRABAJADORES			0,00			0,00
SEGURIDAD SOCIAL			0,00			0,00
IMPUESTO SOBRE LA FUERZA DE TRABAJO			0,00			0,00
DESGASTE DE ÚTILES Y HERRAMIENTAS	1740,00		1740,00	1653,00		1653,00
ATENCIÓN AL TRABAJADOR			0,00			0,00
MODULO DE ROPA		23,00	23,00		23,00	23,00
TOTAL DE OTROS GASTOS	6720,00	23,00	6743,00	2053,00	23,00	2076,00
GASTOS INDIRECTOS	400,00		400,00	300,00		300,00
GASTOS FINANCIEROS						
TOTAL DE GASTOS	18731,92	23,00	18754,92	8620,39	23,00	8643,39
CONFECCIONADO POR						
			FIRMA:	FECHA:		
APROBADO POR:						
			FIRMA:	FECHA:		

Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 5. FICHA DE COSTO

FICHA DE COSTO										
EMBARCACION: Jaruco 210		Centro de Costo: 916			FECHA: marzo-11					
ACTIVIDAD: PESCA ESCAMA					UNIDAD DE COSTO: 2600 Kg					
No	ELEMENTOS	COSTOS VARIABLES			COSTOS FIJOS			COSTOS TOTALES		
		CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL
1	DIRECTOS (2+5+12)	1.932,56	0,00	1.932,56	4.225,26	0,00	4.225,26	6.157,82	0,00	6.157,82
2	Materias primas y materiales (3+4)	1.007,46	0,00	1.007,46	0,00	0,00	0,00	1.007,46	0,00	1.007,46
3	Combustibles y lubricantes	720,00	0,00	720,00				720,00	0,00	720,00
4	Viveres y frescos	287,46	0,00	287,46				287,46	0,00	287,46
5	Gastos de la fuerza de trabajo (6+7+8+9+10)	0,00	0,00	0,00	4.183,92	0,00	4.183,92	4.183,92	0,00	4.183,92
6	Salario			0,00	2.789,30		2.789,30	2.789,30	0,00	2.789,30
7	Prov. Para Vacaciones			0,00	253,55		253,55	253,55	0,00	253,55
8	Seguridad Social			0,00	380,36		380,36	380,36	0,00	380,36
9	Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo			0,00	760,71		760,71	760,71	0,00	760,71
10	Atención al hombre			0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Módulo de ropa			0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Otros Gastos Directos (12+13+14+15+16+17)	925,10	0,00	925,10	41,34	0,00	41,34	966,44	0,00	966,44
13	Depreciación de Activos Fijos Tangibles			0,00	41,34		41,34	41,34	0,00	41,34
14	Artes de pesca	99,84		99,84			0,00	99,84	0,00	99,84
15	Materiales Auxiliares	713,26		713,26			0,00	713,26	0,00	713,26
16	Partes y Piezas de Repuesto	112,00		112,00			0,00	112,00	0,00	112,00
17	Diets y Pasajes			0,00			0,00	0,00	0,00	0,00
18	Otros			0,00			0,00	0,00	0,00	0,00
19	INDIRECTOS (19)				270,05		270,05	270,05	0,00	270,05
20	COSTO TOTAL (1+18)	1.932,56	0,00	1.932,56	4.495,30	0,00	4.495,30	6.427,86	0,00	6.427,86
21	COSTO UNITARIO	0,74	0,00	0,74	1,73	0,00	1,73	2,47	0,00	2,47
22					Tasa de Rentabilidad					
23							Tarifa	8,00	0,00	8,00
24	CONFECCIONADO POR:			REVISADO POR:			APROBADO POR:			
25	DIRECTOR ECONÓMICO			DIRECTOR COMERCIAL			DIRECTOR GENERAL			

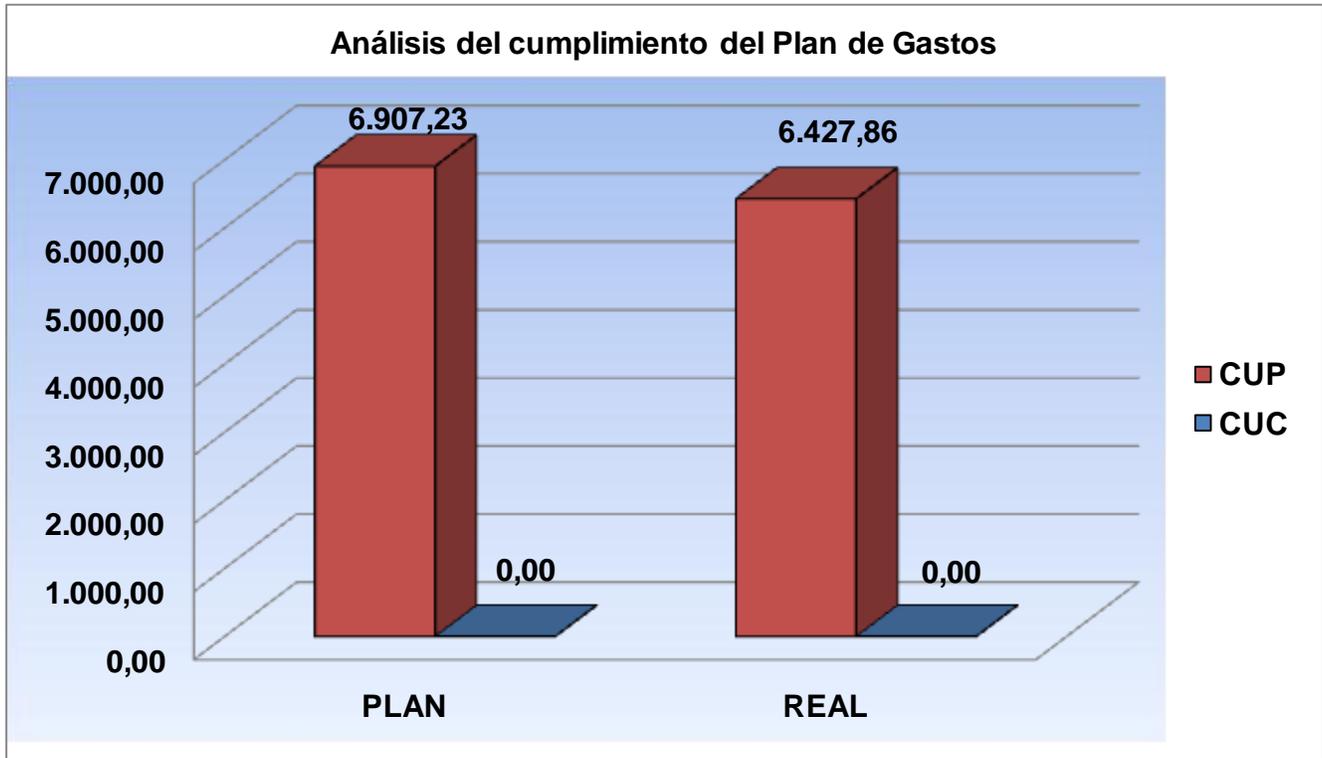
Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 6. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE GASTOS POR PARTIDA

ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE GASTOS													
#	Elementos de gastos	MARZO											
		PLAN			REAL			DESVIACIÓN			REAL/PLAN		
		CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL
1	DIRECTOS	6.607,23	0,00	6.607,23	6.157,82	0,00	6.157,82	(449,42)	0,00	(449,42)	93,20%		93,20%
2	Materias Primas y Materiales	1.165,93	0,00	1.165,93	1.007,46	0,00	1.007,46	(158,47)	0,00	(158,47)	86,41%		86,41%
3	Combustibles y Lubricantes	765,93	0,00	765,93	720,00	0,00	720,00	(45,93)	0,00	(45,93)	94,00%		94,00%
4	Viveres y Frescos	400,00	0,00	400,00	287,46	0,00	287,46	(112,54)	0,00	(112,54)	71,87%		71,87%
5	Energía	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
6	Agua	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
7	Gastos de la fuerza de trabajo	4.499,96	0,00	4.499,96	4.183,92	0,00	4.183,92	(316,05)	0,00	(316,05)	92,98%		92,98%
8	Salarios	3.000,00	0,00	3.000,00	2.789,30	0,00	2.789,30	(210,70)	0,00	(210,70)	92,98%		92,98%
9	Prov. Para Vacaciones	272,70	0,00	272,70	253,55	0,00	253,55	(19,15)		(19,15)	92,98%		92,98%
10	Seguridad Social	409,09	0,00	409,09	380,36	0,00	380,36	(28,73)	0,00	(28,73)	92,98%		92,98%
11	Impuesto sobre la Fuerza de T	818,18	0,00	818,18	760,71	0,00	760,71	(57,46)	0,00	(57,46)	92,98%		92,98%
12	Atención al Hombre	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
13	Otros Gastos Directos	941,34	0,00	941,34	966,44	0,00	966,44	25,10	0,00	25,10	102,67%		102,67%
14	Depreciación de AFT	41,34	0,00	41,34	41,34	0,00	41,34	0,00	0,00	0,00	100,00%		100,00%
15	Artes de Pesca	100,00	0,00	100,00	99,84	0,00	99,84	(0,16)	0,00	(0,16)	99,84%		99,84%
16	Materiales Auxiliares	700,00	0,00	700,00	713,26	0,00	713,26	13,26	0,00	13,26	101,89%		101,89%
17	Partes y Piezas de Repuesto	100,00	0,00	100,00	112,00	0,00	112,00	12,00	0,00	12,00	112,00%		112,00%
18	Dietas y Pasajes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
19	Otros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
20	INDIRECTOS	300,00	0,00	300,00	270,05	0,00	270,05	(29,95)	0,00	(29,95)	90,02%		90,02%
21	INDIRECTOS	300,00	0,00	300,00	270,05	0,00	270,05	(29,95)	0,00	(29,95)	90,02%		90,02%
23	TOTAL DE GASTOS	6.907,23	0,00	6.907,23	6.427,86	0,00	6.427,86	(479,37)	0,00	(479,37)	93,06%		93,06%
25	TOTAL DE INGRESOS	20.000,00	0,00	20.000,00	20.800,00	0,00	20.800,00	800,00	0,00	800,00	104,00%		104,00%
27	RESULTADO	13.092,77	0,00	13.092,77	14.372,14	0,00	14.372,14	1.279,37	0,00	1.279,37	109,77%		109,77%

Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 7. GRÁFICA DEL CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE GASTOS POR MONEDA



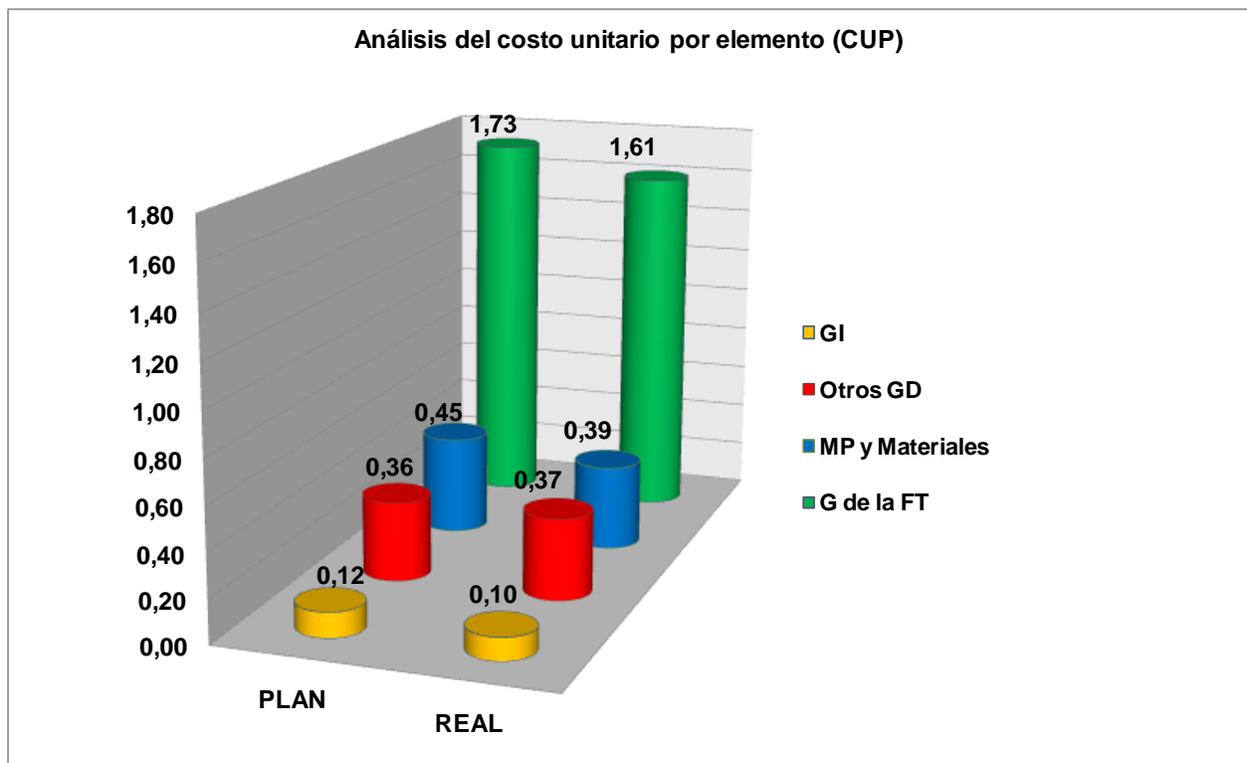
Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 8. ANÁLISIS DEL COSTO UNITARIO

ANÁLISIS DEL COSTO UNITARIO													
#	Elementos de gastos	MARZO											
		PLAN			REAL			DESVIACIÓN			REAL/PLAN		
		CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL	CUP	CUC	TOTAL
1	DIRECTOS	2,54	0,00	2,54	2,37	0,00	2,37	(0,17)	0,00	(0,17)	93,20%		93,20%
2	Materias Primas y Materiales	0,45	0,00	0,45	0,39	0,00	0,39	(0,06)	0,00	(0,06)	86,41%		86,41%
3	Combustibles y Lubricantes	0,29	0,00	0,29	0,28	0,00	0,28	(0,02)	0,00	(0,02)	94,00%		94,00%
4	Viveres y Frescos	0,15	0,00	0,15	0,11	0,00	0,11	(0,04)	0,00	(0,04)	71,87%		71,87%
5	Energía	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
6	Agua	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
7	Gastos de la fuerza de trabajo	1,73	0,00	1,73	1,61	0,00	1,61	(0,12)	0,00	(0,12)	92,98%		92,98%
8	Salarios	1,15	0,00	1,15	1,07	0,00	1,07	(0,08)	0,00	(0,08)	92,98%		92,98%
9	Prov. Para Vacaciones	0,10	0,00	0,10	0,10	0,00	0,10	(0,01)	0,00	(0,01)	92,98%		92,98%
10	Seguridad Social	0,16	0,00	0,16	0,15	0,00	0,15	(0,01)	0,00	(0,01)	92,98%		92,98%
11	Impuesto sobre la Fuerza de T	0,31	0,00	0,31	0,29	0,00	0,29	(0,02)	0,00	(0,02)	92,98%		92,98%
12	Atención al Hombre	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
13	Otros Gastos Directos	0,36	0,00	0,36	0,37	0,00	0,37	0,01	0,00	0,01	102,67%		102,67%
14	Depreciación de AFT	0,02	0,00	0,02	0,02	0,00	0,02	0,00	0,00	0,00	100,00%		100,00%
15	Artes de Pesca	0,04	0,00	0,04	0,04	0,00	0,04	(0,00)	0,00	(0,00)	99,84%		99,84%
16	Materiales Auxiliares	0,27	0,00	0,27	0,27	0,00	0,27	0,01	0,00	0,01	101,89%		101,89%
17	Partes y Piezas de Repuesto	0,04	0,00	0,04	0,04	0,00	0,04	0,00	0,00	0,00	112,00%		112,00%
18	Dietas y Pasajes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
19	Otros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
20	INDIRECTOS	0,12	0,00	0,12	0,10	0,00	0,10	(0,01)	0,00	(0,01)	90,02%		90,02%
21	INDIRECTOS	0,12	0,00	0,00	0,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%		0,00%
23	TOTAL DE GASTOS	2,66	0,00	2,66	2,47	0,00	2,47	(0,18)	0,00	(0,18)	93,06%		93,06%
25	TOTAL DE INGRESOS	7,92	0,00	7,92	8,00	0,00	8,00	0,08	0,00	0,08	101,01%		101,01%
27	RESULTADO	5,26	0,00	5,26	5,53	0,00	5,53	0,26	0,00	0,26	105,02%		105,02%

Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 9. GRÁFICA DE COMPORTAMIENTO DEL CU POR ELEMENTO (CUP)



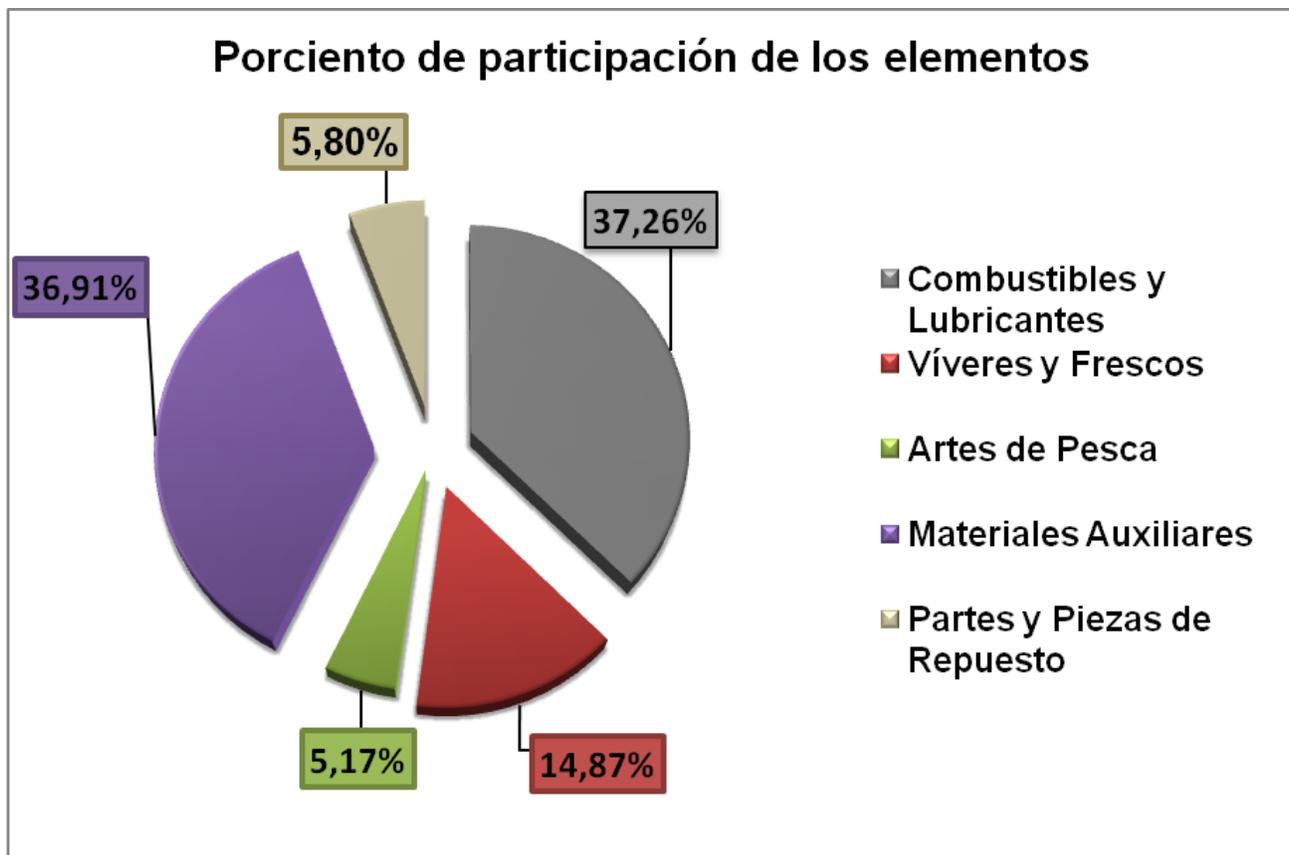
Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 10. ANÁLISIS DE LA ECONOMÍA MATERIAL

ANÁLISIS DE LA ECONOMÍA MATERIAL										
#	Elementos de gastos									
		MARZO								
		PLAN		REAL		DESVIACIÓN			% DE PARTICIPACIÓN	
		CUP	TOTAL	CUP	TOTAL	CUP	TOTAL	%	CUP	ACUMULAD
1	Combustibles y Lubricantes	765,93	765,93	720,00	720,00	(45,93)	(45,93)	94,00%	37,26%	37,26%
2	Viveres y Frescos	400,00	400,00	287,46	287,46	(112,54)	(112,54)	71,87%	14,87%	14,87%
3	Artes de Pesca	100,00	100,00	99,84	99,84	(0,16)	(0,16)	99,84%	5,17%	5,17%
4	Materiales Auxiliares	700,00	700,00	713,26	713,26	13,26	13,26	101,89%	36,91%	36,91%
5	Partes y Piezas de Repuesto	100,00	100,00	112,00	112,00	12,00	12,00	112,00%	5,80%	5,80%
7	TOTAL DE GASTOS	2065,93	2065,93	1932,56	1932,56	(133,37)	(133,37)	93,54%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración de la autora.

ANEXO 11. GRÁFICA DE LOS ELEMENTOS QUE AFECTARON LA ECONOMÍA MATERIAL SEGÚN SU PORCIENTO DE PARTICIPACIÓN



Fuente: Elaboración de la autora.