

Procedimiento para el cálculo y registro del costo basado en actividades en la Unidad

Empresarial de Base Gráfica Las Tunas

Procedure for the calculation and recording of activity-based costing at Las Tunas Graphic

Business Unit

Karenia Virgen Rodríguez Pérez¹

María de los Ángeles Utra Hernández²

Resumen

Este artículo centra la atención en la validación, mediante el empleo del método criterio de especialistas, de un Procedimiento para el cálculo y registro del costo basado en las actividades en La Unidad Empresarial de Base (UEB) Gráfica Las Tunas. El objetivo principal del procedimiento para el registro y cálculo de los costos basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas, es capacitar a los especialistas para un análisis eficaz de los indicadores que intervienen en la toma de decisiones, pues los actuales sistemas de costo carecen de información para gestionar eficientemente los servicios que demandan los clientes. La caracterización del proceso de Contabilidad de gestión con énfasis en el cálculo y registro de los costos en la UEB Gráfica Las Tunas, posibilitará identificar fortalezas y debilidades en su desarrollo, así como sus causas; se identificará deficiencias que afectan la contabilidad de gestión presentando indicadores de eficiencia económica desfavorables y un sistema de costo que no brinda información relevante y oportuna. El procedimiento propuesto establece las fases de cada una de las etapas que posibilitarán cumplir con el objetivo del mismo, teniendo un alcance de aplicación a todas

¹ Licenciada en Contabilidad y Finanzas. Máster en Gestión Contable y Financera. Especialista en Corporación Caribe, Las Tunas. Cuba. E-mail: utrahernandez@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-9664-4516>

² Licenciada en Economía de la Industria. Máster en Educación Superior. Profesora Auxiliar. Departamento de Contabilidad. Universidad de Las Tunas, Cuba. E-mail: mariautra@ult.edu.cu ORCID: <http://orcid.org/0000-0009-4459-8072>



Fecha de recepción: 14/06/2022

Fecha de aceptación: 20/11/2023

Creative Commons Atribución 4.0

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

las áreas de la entidad. La aplicación del criterio de especialistas permitió validar la pertinencia del procedimiento propuesto.

Palabras clave: cálculo, costo, procedimiento, contabilidad, gestión

Abstract

This research work focuses its attention on the validation of a procedure for the calculation and registration of the cost based on the activities at Las Tunas Graphic Business Unit, through the use of the specialist criterion method. Its main objective is to design a procedure for the registration and calculation of costs based on the activities at Las Tunas Graphic Business Unit, in order to train specialists to achieve an effective analysis of the indicators that intervene in decision making, since current cost systems lack information to efficiently manage the services demanded by customers. The characterization of the Management Accounting process with emphasis on the calculation and registration of costs at Las Tunas Graphic Business Unit, will make it possible to identify strengths and weaknesses in its development, as well as its causes; deficiencies that affect management accounting are identified, presenting unfavorable economic efficiency indicators and a costs y stem that does not provide relevant and timely information. The proposed procedure establishes the phases of each of the stages that will make it possible to meet it subjective, having a scope of application to all areas of the entity. The application of the specialist criteria allowed validating the relevance of the proposed procedure.

Keywords: calculation, costs, procedure, accounting, management

Introducción

La sociedad se enfrenta a profundos cambios, tales como: la globalización e internacionalización de los mercados, incertidumbre e inestabilidad, incremento de la competencia, aceleración de las innovaciones tecnológicas y cambios socio culturales. Estos y

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

otros cambios provocan la necesidad de que las organizaciones se adapten a las exigencias del nuevo entorno en que tienen que funcionar, y transformen sus estructuras y formas de acción. Para cualquier sistema de dirección económica los costos constituyen un elemento indispensable en la planificación y toma de decisiones, tanto en las grandes, medianas como pequeñas empresas o instituciones, por lo que es preciso contar con mecanismos ágiles y eficientes que permitan el cálculo con un grado elevado de confiabilidad.

El Estado Cubano insiste en la necesidad de perfeccionar el sector empresarial como una vía fundamental para la consolidación de la economía. Los resultados alcanzados hasta hoy resultan insuficientes, por tal razón, en el 8vo Congreso del Partido Comunista de Cuba (2021) fueron actualizados y aprobados un grupo de lineamientos con el objetivo de actualizar el modelo económico actual. En particular, el lineamiento general número seis que plantea: “Implementar el programa para el fortalecimiento de la contabilidad y lograr que esta constituya una herramienta en la toma de decisiones, que garantice la fiabilidad de la información financiera y estadística, de manera oportuna y razonablemente”. (p. 2)

Por otra parte, el lineamiento general siete se refiere a:

Alcanzar mayores niveles de productividad, eficacia y eficiencia en los sectores de la economía a partir de elevar el impacto de la ciencia, la tecnología y la innovación en el desarrollo económico y social, así como adoptar nuevos patrones de utilización de los factores productivos, modelos gerenciales y de organización de la producción. (p. 2)

La Unidad Empresarial de Base (UEB) Gráfica Las Tunas ubicada en Avenida Carlos J. Finlay s/n, entre carretera Central y Ave. 2 de diciembre, Municipio Las Tunas, Provincia Las Tunas, se subordina a la Empresa de Periódicos la cual pertenece al Ministerio de Industria. Esta entidad tiene una importante responsabilidad desde el punto de vista social y económico dentro

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

de la industria en Cuba y en el territorio, desde julio 2012 aplica el Perfeccionamiento Empresarial y ello exige resultados económicos superiores a partir de una mayor eficiencia en su gestión.

Estudios realizados en la entidad a partir de la revisión de documentos relacionados con el registro y cálculo del costo de producción, permitió identificar insuficiencias que inciden de forma negativa en los niveles de eficiencia económica de la entidad, tales como:

- El sistema de costo empleado no genera información adecuada para identificar las actividades que insumen determinados recursos.
- No proporciona una imagen clara de cómo cambian los costos y los beneficios cuando el volumen de actividades crece o disminuye.
- Desviaciones desfavorables en los principales indicadores de gestión: eficiencia, valor agregado.
- Afectaciones en la calidad, costos y precios en la comercialización de las diferentes producciones.

Se identifica entonces como problema científico: insuficiencias en el proceso de Contabilidad de Gestión que limitan los niveles de eficiencia económica en la UEB Gráfica Las Tunas. De ahí que, el objeto de investigación se enmarque en el proceso de la Contabilidad de Gestión. La investigación aporta el diseño de un procedimiento para el cálculo y registro de los costos basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas. Tiene como significación práctica que la utilización del procedimiento propuesto permitirá una eficiente gestión de los costos en la UEB.

Su importancia científica y sus principales aportes pueden resumirse en la propuesta de un procedimiento para la UEB Gráfica Las Tunas, aplicable a otras empresas fundamentalmente las

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

que se encuentran inmersas en el proceso de perfeccionamiento empresarial, donde se requiere de la astucia de los directivos para saber combinar los diferentes métodos y enfoques de la contabilidad de gestión que establece dicho proceso. Abordar la problemática del costo basado en las actividades exige un estudio riguroso desde los diversos enfoques y procedimientos que en este campo se han estudiado, lo cual justifica su complejidad y diversidad.

La contabilidad de gestión según Fernández (1997), plantea que es la parte de la contabilidad que capta, registra, evalúa, analiza y transmite información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa a fin de facilitar la toma de decisiones de los distintos estamentos de la organización relativa al seguimiento y consecución de los objetivos estratégicos y generales marcados a la planificación, control y medida de todas las actividades de la organización (internas y externas), en estrecha colaboración con el resto de las áreas funcionales, permitiendo participar a los responsables de su ejecución junto con la gerencia en la toma de decisiones.

Partiendo de lo anterior Amat y Soldevila (1997) definen la contabilidad de gestión como una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales.

La contabilidad de gestión en los últimos años ha sufrido una evolución espectacular como resultado de los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el contexto competitivo y la incorporación de la tecnología hizo que Sáez y Gutiérrez (2007) la tratara como un sistema informativo responsabilizado con la presentación relevante y oportuna para la adopción de decisiones. La

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

oportunidad de la información contable exige a veces que se den datos anticipados a los hechos a través de los presupuestos.

Es la aplicación de las técnicas y conceptos contables para procesar los datos económicos, históricos y estimados de una entidad, con el fin de apoyar la toma de decisiones gerenciales, y para elevar el nivel de eficiencia y eficacia administrativa, mediante el establecimiento de planes con base en objetivos económicos racionales. El contenido de la contabilidad de gestión se determina por las exigencias informativas que demanda el control directivo. Suele ser analítica, por centros de producción, líneas de negocio y líneas de producto. (Definición de contabilidad de Gestión, 2016).

La contabilidad de gestión actual aplica sistemas de costos radicalmente diferentes que facilitan información multipropósito. Surgen mediciones no monetarias de vital importancia como son: la productividad, la calidad, la facilidad de adaptación y la gestión del capital humano.

Una correcta planificación estratégica y una eficiente contabilidad de gestión permiten determinar las limitaciones de la empresa en un contexto participativo del personal. Por tanto, se requiere un constante seguimiento y evaluación de estos aspectos mediante el análisis y el control de la problemática interna en la empresa con la utilización de medidas fundamentalmente financieras que provocan cambios en sus sistemas contables y de control de gestión.

Desarrollo

Caracterización del proceso de Contabilidad de gestión con énfasis en el cálculo y registro de los costos en la UEB Gráfica Las Tunas

La Empresa Gráfica Integral No. 1 de Las Tunas fue fundada el 17 de junio del año 1985 por el general de ejército Raúl Castro Ruz, en ese entonces bajo la dirección del Partido Comunista de Cuba (PCC). En el año 1988 se subordina a la Integración Poligráfica y a su vez al

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

Ministerio de Industria Ligera. En el año 2014, dando cumplimiento al lineamiento 238 del VI Congreso del PCC y por resolución 198/14, se autorizó la fusión de varias empresas de la antigua Integración Poligráfica formándose la nueva Empresa de Periódicos de la que forma parte como UEB Gráfica Las Tunas.

Actualmente la UEB mantiene una producción estable y cumple con su objetivo social aprobado según Resolución No. 186/2014 del Ministerio de Economía y Planificación. El principal reto de la UEB Gráfica Las Tunas es hacer frente a un entorno cambiante y a una economía cada vez más globalizada e interrelacionada, para lo que es necesario desarrollar con eficiencia la capacidad de aumentar sus niveles competitivos. Para lograr la estabilidad en el mercado, resulta necesario renovar constantemente las tecnologías y la subjetividad de los trabajadores, de manera que los servicios prestados y los productos realizados adquieran mayor impacto en el mercado (Mallo y Serrano, 2000).

La UEB tiene como objeto social fundamental la producción de libros, libretas y folletos, etiquetas, impresos comerciales, tarjetas varias y otras producciones gráficas, como plegables. Para alcanzar dichos objetivos cuenta con una plantilla de 53 trabajadores, de los cuales 27 se vinculan directamente a la producción. Del total de trabajadores 30 son del sexo masculino y 23 del sexo femenino, organizados en dos turnos de trabajo de ocho horas cada uno.

Su misión es prestar servicios de impresión de periódicos, revistas, libros y otras producciones gráficas; su visión: ser una empresa poligráfica, líder y de Alto Rendimiento Social que impacte en el conocimiento político y cultural hasta 2022.

Diagnóstico Estratégico en la UEB Gráfica Las Tunas

Para que el diagnóstico estratégico sea efectivo es necesario recopilar y analizar toda la información y los datos relativos al medio natural, a los procesos, a la estructura y a otros

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

elementos esenciales de la organización objeto de estudio, dado que su objetivo es descubrir sectores susceptibles de perfeccionamiento. Se trata de un intento para vincular una diversidad bastante extensa de factores variables, con los resultados futuros de la organización y el bienestar de sus miembros (Montaños, 2004).

En el proceso de diagnóstico estratégico desarrollado en la UEB Grafica Las Tunas se realiza un análisis de las variables internas (fortalezas y debilidades) y externas (oportunidades y amenazas) en el período correspondiente al primer trimestre del año 2021, a partir del estudio del proceso de contabilidad de gestión, específicamente para el cálculo y registro de los costos por actividades, para lo cual se efectúan sesiones de dinámica grupal donde intervienen dirigentes de la UEB, así como especialistas y técnicos del departamento económico, de donde emerge lo siguiente:

Debilidades

1. El sistema automatizado que se utiliza ofrece las desviaciones de forma general.
2. No se realizan análisis de sensibilidad respecto al costo y al volumen de actividades.
3. Los principales indicadores de eficiencia económica presentan comportamiento desfavorable.
4. El sistema costo que se utiliza no brinda información de cada parte que constituye el proceso productivo.

Fortalezas

1. Las fichas de costos se actualizan por órdenes de trabajo.
2. Cuentan con un sistema de contabilidad automatizado.
3. Se tiene en cuenta la información que brinda el sistema de costo para la toma de decisiones.

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

4. Las desviaciones del costo se analizan por órdenes de trabajo.

Amenazas

1. Inestabilidad en el precio de compra de la materia prima.
2. Principal materia prima procedente del exterior.
3. No se reconocen las herramientas de la contabilidad de gestión para la administración empresarial.
4. El nomenclador de cuentas vigentes no contiene la contabilidad como un nivel de registro.

Oportunidades

5. Disponibilidad tecnológica.
6. Existe una voluntad política a partir del perfeccionamiento del modelo económico cubano en cuanto al reconocimiento de los costos en el mejoramiento de la eficiencia.
7. Nueva resolución que aprueba la norma específica de contabilidad de gestión.
8. Líder en el territorio en la producción de libros, libretas y otras producciones gráficas.

La matriz DAFO (debilidades, amenazas, fortalezas y oportunidades) se elaboró a partir de recolectar información de diferentes fuentes relacionadas con la cadena de producción de los principales procesos productivos (sistema de costo, hojas de costos, fichas de precio y balances financieros). Para el análisis de la matriz se realiza una asignación de valores de orden categórico, según el comportamiento resultante de las fortalezas y debilidades frente a las amenazas y oportunidades. Según la ponderación:

- No se afecta _____ 0
- Casi no se afecta _____ 1
- Medianamente se minimiza o maximiza _____ 2

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

- Se minimiza o maximiza significativamente———3

Determinación de los totales por filas y columnas.

Tabla 1

Matriz DAFO

		Oportunidades				Amenazas				
		O1	O2	O3	O4	A1	A2	A3	A4	Total
Fortalezas	F1	0	0	0	2	0	0	2	1	5
	F2	3	1	3	3	0	0	2	2	14
	F3	2	2	3	1	3	0	2	1	14
	F4	0	0	0	2	1	0	2	2	7
Debilidades	D1	3	1	0	1	1	0	0	2	8
	D2	1	0	1	2	2	0	1	1	8
	D3	2	3	2	2	3	1	2	1	16
	D4	2	3	3	2	1	1	3	2	17
Total		13	10	12	15	11	2	14	12	

En síntesis, luego de la evaluación realizada por el grupo del diagnóstico se confirma que la UEB logra aspectos favorables que determinan su buen funcionamiento desde la contabilidad de gestión, como por ejemplo la periodicidad en la actualización de los elementos correspondientes al proceso productivo, además de contar con un sistema contable automatizado que brinda información confiable, oportuna y eficiente con el fin de tomar decisiones que permitan un mejor desempeño de la entidad. De acuerdo al análisis del diagnóstico efectuado se pudo comprobar que a pesar de los resultados alcanzados por la UEB Gráfica Las Tunas, se identifican deficiencias que afectan su contabilidad de gestión, de las cuales destacan las siguientes por su grado de relevancia:

- Los principales indicadores de eficiencia económica (utilidad bruta, rentabilidad, costos totales) presentan comportamiento desfavorable, lo cual muestra un deterioro en la situación económica de la entidad para el período que se está analizando.

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

- El sistema de costo que se utiliza no brinda información de cada parte que constituye el proceso productivo lo que limita el control, evaluación del desempeño y resultado en cada etapa de fabricación del producto.

El análisis teórico conceptual relacionado con la Contabilidad de gestión, en particular el proceso de cálculo y registro del costo por actividades permitió establecer los referentes esenciales para fundamentar la propuesta de solución al problema planteado en esta investigación. Las empresas cubanas están envueltas en una fase de superación empresarial. Estos cambios también deben ocurrir en la contabilidad de gestión, pues contribuye a la renovación de los sistemas internos de producción y control.

El desarrollo empresarial obliga no solo a preocuparse por la forma de disminuir los costos sino también a lograr un cálculo correcto y sobre todo dar prioridad a cómo gestionar los mismos para volverlos útiles en la toma de decisiones.

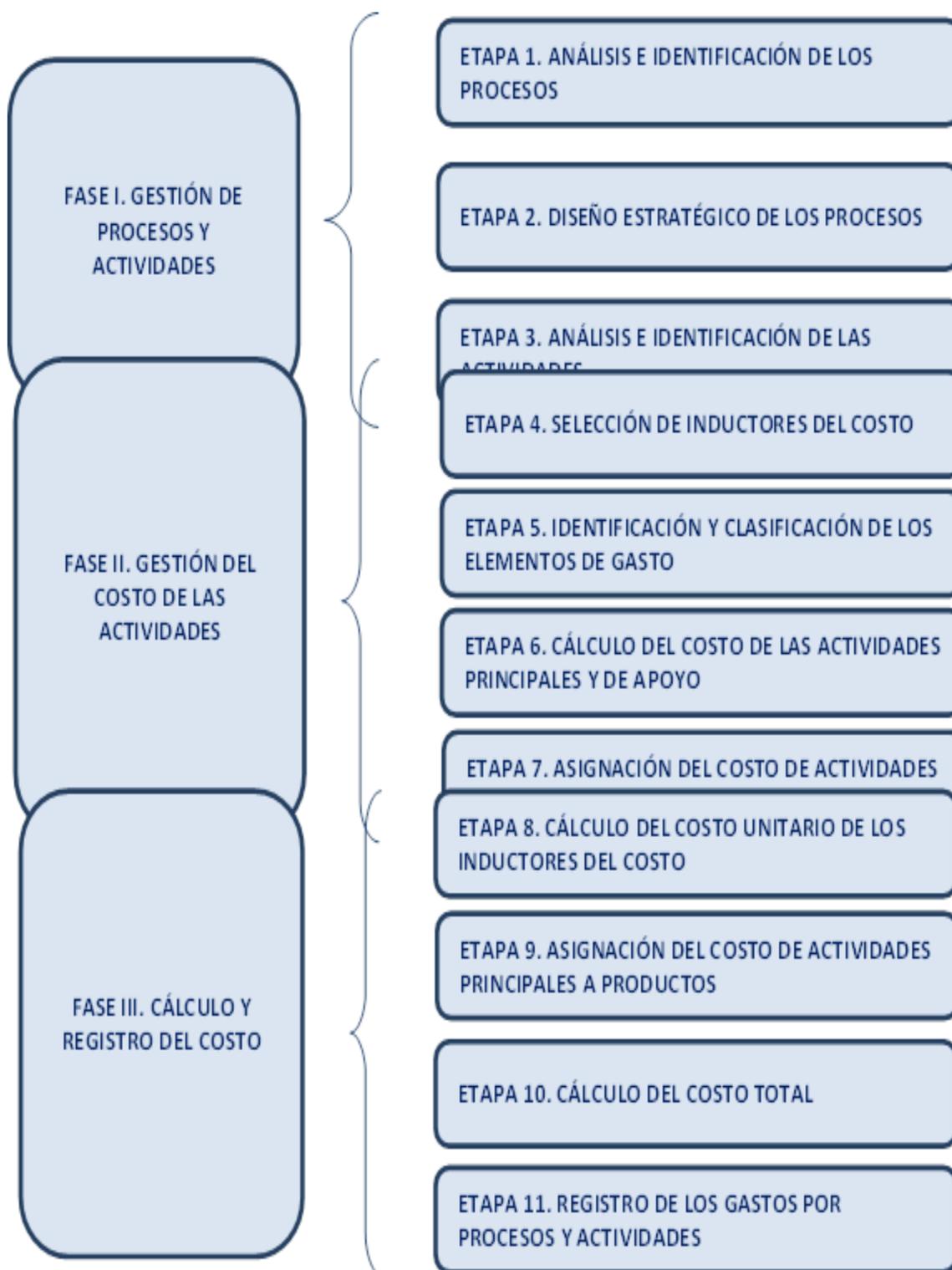
Procedimiento para el cálculo y registro del costo basado en las actividades en la UEB

Gráfica Las Tunas

La figura 1 muestra el procedimiento para el cálculo y registro del costo basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas.

Figura 1

Procedimiento para el cálculo y registro del costo basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas



Fase I. Gestión de procesos y actividades

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

El objetivo de esta fase es identificar los procesos y actividades que se realizan en la UEB, precisar los subprocesos que le son inherentes, los centros de actividad y las actividades que le corresponden.

Etapa 1. Análisis e identificación de los procesos.

El análisis de los procesos imputa las entradas a las salidas, una actividad no puede ser realizada eficazmente si la información necesaria para ejecutarla no es entregada a dicha actividad en la forma adecuada y en el momento oportuno, el procedimiento consiste en determinar la secuencia de las actividades siguiendo el flujo de información - transacción - producto físico de una actividad a otra. La salida de una actividad se convierte en la entrada de otra actividad. Cuando las entradas y las salidas de las actividades individuales están conectadas entre sí, emerge un proceso de negocio. El diagrama de flujo u organigrama se utiliza habitualmente para analizar procesos de negocio.

Etapa 2. Diseño estratégico de los procesos

En el diseño estratégico se gestionan los procesos que más tributan a las actividades que demandan los clientes, delimitándose de esta manera los que participan en el servicio que se ofrece a cada cliente. Esta etapa se basa en el diseño del mapa de procesos. Es necesario realizar un análisis de las áreas, acciones y metas de la entidad objeto de estudio, seguido por la definición de los contenidos de cada proceso:

- Procesos estratégicos: conforman las áreas de resultados encargadas de los objetivos estratégicos y criterios de medidas, el plan de actividades anuales y el de prevención y riesgos. Son la planeación estratégica y la revisión por la dirección del sistema.

- Procesos de apoyo: son necesarios para el correcto desarrollo de los procesos clave

Etapa 3. Análisis e identificación de las actividades

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

Cada actividad debe ser clasificada como primaria o secundaria. Una actividad primaria es una salida que se utiliza fuera de la unidad organizativa. Las actividades que se usan dentro de un departamento para apoyar las actividades primarias son actividades secundarias. La clasificación de las actividades es necesaria para prorratear el costo de las actividades secundarias entre las actividades primarias y gestionar el radio de las actividades secundarias a las actividades primarias.

En el proceso de identificación dentro del modelo ABC se debe en primer lugar ubicar las actividades de forma adecuada en los procesos productivos que agregan valor, para que en el momento que se inicien operaciones, la organización tenga la capacidad de responder con eficiencia y eficacia a las exigencias que el mercado le imponga.

Fase II. Gestión del costo de las actividades

El objetivo de esta fase es calcular el costo de las actividades principales a partir de la identificación de los elementos de gastos indirectos.

Etapa 4. Selección de inductores del costo

En esta etapa, es importante dejar bien definido la diferencia existente entre inductor de costo y unidad de actividad. Inductor de costo: constituye la causa del origen del costo, o sea, la variable que provoca el nivel de costo alcanzado. Unidad de actividad: representa el efecto y se relaciona con el resultado del proceso; es decir, con el servicio o producto final, por tanto, determina o trata de medir el efecto, determinando las variaciones en la estructura de costo de una actividad.

Una característica en el procedimiento propuesto es que se puede emplear un mismo inductor de costo para diversas actividades, siempre y cuando las actividades agrupadas sean homogéneas. Pueden aparecer determinados costos que no se identifican o relacionan de manera

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

clara con una actividad en específico y, por tanto, serán asignados a costos del período. O sea, se afecta el costo a nivel empresarial y no el costo de una actividad en específico. Los inductores del costo representan una medida justa y equitativa de la actividad de que se trate a efectos de instrumentar un medio para medirla y para aplicar luego sus costos a los artículos. Una actividad puede tener múltiples inductores de costo asociados a ella, pero el mejor es el que no presenta inconvenientes de cuantificación pues se cumple la relación causa-efecto entre: recurso – actividad-objeto de costo.

Etapa 5. Identificación y clasificación de los elementos de gasto

El costo de fabricación de un producto es la suma de todos los recursos que intervienen en el proceso; de ahí que cualquier intención de determinar un costo de producción deberá pasar por identificar todos los gastos (elementos) que son o serán utilizados durante el proceso de manufactura. Para una mayor utilidad de la información es conveniente y, dada la forma en que el costeo por actividades asigna costos a los productos que estos gastos sean clasificados teniendo en cuenta su capacidad para asociarlos con el proceso de fabricación; esto es, directos e indirectos. Los gastos directos son aquellos que pueden ser identificados con los productos y los indirectos son los costos comunes a varios artículos y por lo tanto no son identificables con ningún producto.

Todas las actividades consumen recursos, siendo estos los elementos de gastos de la empresa. Estos elementos de gastos se identificarán a partir de la información primaria emitida por el área contable; es decir, nóminas, vales de salida del almacén y facturas.

Etapa 6. Cálculo del costo de las actividades principales y de apoyo

Para la determinación del costo de las actividades primarias y de apoyo hay que auxiliarse de las etapas expuestas con anterioridad, pues de ello depende conocer con mayor exactitud el

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

costo total de la actividad que se ejecuta dentro del proceso. En tal sentido, los documentos primarios ayudan y apoyan a la toma de decisiones mediante la información que aportan a partir del registro y el control existentes en dicha actividad. Las partidas de costo que se tomarán en cuenta en este momento sólo incluyen los elementos que componen los costos indirectos porque los costos directos pueden ser asignados a los productos directamente, sin necesidad de hacer un análisis del flujo de costo.

A las actividades se les puede asignar los costos de distinta forma, pero lo más importante son estos estados: La primera es asignar los distintos conceptos de costo de acuerdo a la clasificación según su naturaleza; haciéndolo de esta forma se conseguirá una adecuada asignación a cada actividad en función del consumo de cada uno de los factores. La segunda forma es utilizando los informes de los distintos departamentos o centros de costos; con la ventaja de que se dispone de un análisis previo de los costos antes de efectuar la agrupación de los mismos por actividad. Utilizar uno u otro procedimiento dependerá del tipo de información que se desea obtener, así como de la disponibilidad de los datos sobre las partidas de costos.

Etapa 7. Asignación del costo de actividades de apoyo a las principales

Este proceso de reasignación de costos entre las actividades se realiza con un proceder similar al utilizado en la etapa anterior para distribuir los gastos indirectos; es decir, se definen criterios o inductores (siguiendo los mismos principios cuando se identificaron en la etapa anterior) para realizar la distribución y se cuantifican (en decir, en qué proporción se distribuirán entre las actividades principales), lo que puede hacerse en dos tablas por separado o en una sola que contenga ambos elementos (criterios y su cuantificación), tal y como se muestra seguidamente.

Fase III. Cálculo y registro del costo

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

El objetivo de esta etapa es calcular y registrar el costo de los productos o servicios basado en las actividades.

Etapa 8. Cálculo del costo unitario de los inductores del costo

Un inductor o generador de costo o de recursos es “un factor utilizado para medir cómo un costo es incurrido y/o como imputar mejor dicho costo a las actividades”. Los inductores del costo o cost drivers son aquellos que representan una medida justa y equitativa de la actividad de que se trata a efectos de instrumentar un medio para medirla y para aplicar luego sus costos a los artículos. En la etapa 2, fase II quedan establecidos los inductores del costo para cada una de las actividades principales, así como su cuantificación; de manera tal que ya en la fase de calcular el costo se procede a calcular el costo unitario de cada uno, de la siguiente forma:

$$\text{Costo unitario del inductor} = \frac{\text{Costo total de cada actividad principal}}{\text{Total del inductor de cada actividad}}$$

Etapa 9. Asignación del costo de actividades principales a los productos

La asignación de los costos indirectos a los productos es una parte del proceso que utiliza el costo unitario de los inductores calculado en la etapa anterior (8) empleando una fórmula muy sencilla: se multiplica el costo unitario del inductor por el inductor de cada actividad, así el inductor cumple su función de medidor del recurso utilizado para que las actividades se ejecuten. Con esta etapa se obtiene una parte del costo total del producto, aquella que corresponde a los llamados costos indirectos.

Etapa 10. Cálculo del costo total

El costo total de cada producto será el resultado de sumar los costos directos y los costos indirectos. Los primeros, al ser identificados directamente con cada producto son imputados a cada producto desde que se identifican los elementos de gastos (etapa 5, fase II) y los segundos

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

han sido distribuidos y reasignados hasta obtener el costo de las actividades principales para cada uno de los productos en la etapa 9, fase III.

Se recomienda auxiliarse de una tabla que contenga con dos columnas, la primera para detallar los elementos del gasto, los cuales pueden ser mostrados tal y como fueron clasificados por su incorporación al producto (costo directo o costo indirecto) o según su naturaleza económica (costo del material directo, costo de mano de obra directa y costo de las actividades).

Etapa 11. Registro de los gastos por procesos y actividades

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 entidad 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, gasto de personal, 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. (Resolución 935/2018. MFP). La misma norma establecida en la mencionada resolución establece que el registro y cálculo de los costos deben estar definidos y articulados correctamente en los sistemas que deben ser confeccionados por las entidades.

Valoración de la pertinencia del procedimiento para el cálculo y registro de los costos basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas

Una vez diseñado el procedimiento para el cálculo y registro de los costos basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas, se hace imprescindible realizar la valoración de la

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

pertinencia de dicho procedimiento, el mismo se realizó mediante el criterio de especialistas. El empleo de este método constituye un proceder empírico, basado en la utilización del criterio de un grupo de personas conocedoras de la temática objeto de análisis que expresan sus criterios acerca del tema, para buscar consenso en sus opiniones y la mejora del resultado científico que se aporta. El objetivo de la consulta a especialistas fue buscar criterios fiables que, sobre la base del análisis y la argumentación, aporte sus juicios valorativos acerca de la pertinencia del procedimiento elaborado.

Para valorar la pertinencia del procedimiento se seleccionó un grupo de especialistas a partir de los requerimientos para la determinación del coeficiente de conocimiento y del coeficiente de argumentación de los mismos. Se tomaron en cuenta otros aspectos relacionados con la disposición de los especialistas para contribuir en el análisis y valoración de la propuesta, su preparación teórica sobre el tema de la investigación y su experiencia en la elaboración de procedimientos.

La selección de los especialistas se dividió en dos etapas, la primera para la elección de los candidatos a especialistas y la segunda incluyó la adquisición de la información relacionada con los coeficientes de conocimiento y de argumentación de cada uno, lo que permitió obtener criterios de decisión a partir de sus opiniones y valoraciones. El coeficiente de conocimiento permite obtener un criterio para decidir y seleccionar los especialistas a partir de sus niveles de opinión los de mayor coeficiente. Los especialistas que obtuvieron mayor coeficiente fueron los que quedaron seleccionados.

De acuerdo con los criterios de los especialistas se identificaron los aspectos mejor logrados en el procedimiento elaborado, los cuales se deducen de la significación de los valores porcentuales derivados de sus valoraciones. Estos elementos son los siguientes, de un total de 25

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

aspectos a valorar del procedimiento propuesto, siete fueron valorados por el 100 % de los especialistas como Muy Pertinente, los cuales se enumeran a continuación:

- Nombre de la Etapa 1. Análisis e identificación de los procesos.
- Explicación dada a la Etapa 1. Analizar e identificar los procesos y actividades que se realizan en la UEB.
- Nombre de la Fase II. Gestión del costo de las actividades.
- Explicación dada a la Etapa 2. Analizar el diseño estratégico donde se gestionan los procesos.
- Nombre de la Etapa 8. Cálculo del costo unitario de los inductores del costo.
- Nombre de la Etapa 9. Asignación del costo de actividades principales a productos.
- Nombre de la Etapa 11. Registro de los gastos por procesos y actividades.

El 90 % de los encuestados consideran que los aspectos relacionados a continuación son Muy Pertinentes mientras que un 10 % los determinan como Bastante Pertinente:

- Explicación dada a la Etapa 3. Identificar cada actividad para ser clasificada como primaria o secundaria.
- Explicación dada a la Etapa 4. Identificar y seleccionar los inductores del costo para las diversas actividades.
- Explicación dada a la Etapa 6. Determinar el costo de las actividades principales y de apoyo que intervienen en el proceso.
- Nombre de la Fase III. Cálculo y registro del costo.
- Explicación dada a la Etapa 9. Asignar los costos indirectos a los productos.
- Nombre de la Etapa 10. Cálculo del costo total.

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

Para los especialistas encuestados los siguientes aspectos están valorados por el 80 % como Muy Pertinente, para el 10% como Bastante Pertinente, así como un 10 % lo consideran pertinente:

- Nombre de la Fase I. Gestión de procesos y actividades.
- Explicación dada a la Etapa 7. Reasignar los costos asignados a las actividades auxiliares a las principales.
- Explicación dada a la Etapa 8. Calcular el costo unitario de cada uno de los inductores del costo identificados en la Fase II, Etapa 4.
- Explicación dada a la Etapa 11. Realizar el registro de los gastos mediante la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un período determinado.

Los siguientes aspectos están valorados por el 80 % de los especialistas como Muy Pertinente y un 20 % lo manifiestan como Bastante Pertinente.

- Nombre de la Etapa 2. Diseño estratégico de los procesos.
- Nombre de la Etapa 3. Análisis e identificación de las actividades.
- Nombre de la Etapa 5. Identificación y clasificación de los elementos de gasto.
- Nombre de la Etapa 7. Asignación del costo de actividades de apoyo a las principales.
- Nombre de la Etapa 6. Cálculo del costo de las actividades principales y de apoyo.

Elementos esenciales del procedimiento fueron mejorados a partir de los criterios emitidos por los especialistas consultados. Teniendo en consideración las críticas, comentarios y sugerencias realizadas por los encuestados acerca de la concepción general y específica del procedimiento, el mismo se perfeccionó y quedó elaborado como se presenta en esta investigación.

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

Los elementos mejorados en el desarrollo de esta investigación son valorados como Muy Pertinente por el 70 % de los especialistas, 20 % como Bastante Pertinente y un 10 % como Pertinente. Los aspectos se relacionan a continuación:

- Nombre de la Etapa 4. Selección e identificación de Inductores del costo.
- Explicación dada a la Etapa 5. Identificar y clasificar los elementos de gasto de acuerdo a la relación con la producción.
- Explicación dada a la Etapa 10. Calcular el costo total de cada producto que será el resultado de sumar los costos directos y los costos indirectos.

Partiendo de las recomendaciones dadas por los especialistas se perfeccionó la redacción de los aspectos valorados, quedando redactados como se muestra en la tesis. Una vez realizado el estudio de las valoraciones y recomendaciones de los especialistas, las cuales muestran un acuerdo general y teniendo en cuenta que, en la versión final de la tesis se realizaron las modificaciones sugeridas, se decidió no realizar otra ronda de encuestas. A partir de los criterios manifestados por los especialistas se valora de pertinente el procedimiento para el cálculo y registro de los costos basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas, quedando validada la hipótesis planteada.

Conclusiones

El desarrollo del proceso investigativo ha permitido arribar a las siguientes conclusiones.

1. La sistematización de las concepciones teóricas y metodológicas permitió constatar que la contabilidad de gestión responde a las necesidades de información de las organizaciones a través de los sistemas de costeo basado en las actividades.

2. La caracterización del proceso de Contabilidad de gestión con énfasis en el cálculo y registro de los costos en la UEB Gráfica Las Tunas durante la etapa inicial de la investigación,

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

evidenció las principales causas de las deficiencias e insuficiencias en el proceso como sustento para la elaboración de un procedimiento dirigido a su mejora.

3. El procedimiento para el cálculo y registro del costo basado en las actividades en la UEB Gráfica Las Tunas, está estructurado en tres fases y 11 etapas que en su integración se orientan hacia la búsqueda de información estratégica para el control de la gestión empresarial, establecen una secuencia ordenada para obtener oportuna y sistemáticamente información sobre la gestión de los costos.

4. La valoración del procedimiento elaborado se llevó a cabo mediante el empleo del método criterio de especialistas, mediante la aplicación de un cuestionario a técnicos, directivos y trabajadores de la UEB Gráfica avezados en el tema, los que coinciden en reconocer su pertinencia.

Referencias

Amat, O. y Soldevilla García, P. (1997). *Contabilidad y Gestión de Costos*. Editorial Gestión 2000.

Definición de contabilidad de Gestión. (2016). <http://www.definicion.org/contabilidad-de-gestion>

Fernández, F. (1997). *Contabilidad de gestión y excelencia empresarial*. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1ra Edición.

Mallo Rodríguez, C. y Serrano Moracho, F. (2000). *Contabilidad Directiva y Competitividad de la Empresa*. Comunicación No. 2, ACODI.

Ministerio de Economía. (2014a). *Resolución 198/2014*.

Ministerio de Economía. (2014b). *Resolución No. 186/2014*

PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO Y REGISTRO DEL COSTO

Partido Comunista de Cuba (2017). *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el periodo 2016-2021*. <http://media.cubadebate.cu/wp-content/uploads/2017/07/PDF-321.pdf>

Partido Comunista de Cuba (2021). 8vo Congreso del PCC. *Lineamientos de trabajo debatidos*. Editora Política.

Sáez Torrecilla, A. y Gutiérrez Díaz, A. (2007). *Contabilidad de costos y la contabilidad de gestión*. Vol.1. España. Editorial Universidad Nacional de Educación a Distancia.