

**MINISTERIO DE EDUCACION SUPERIOR
UNIVERSIDAD DE GUANTANAMO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS**



Trabajo de Diploma para optar por el título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas

Título: Fichas de costos para productos seleccionados de carnes en conservas en la Unidad Empresarial de Base “Reynaldo Brooks”.

Autora: Marian Hernández Batista

**Guantánamo
Mayo, 2020**

**MINISTERIO DE EDUCACION SUPERIOR
UNIVERSIDAD DE GUANTANAMO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS**



Trabajo de Diploma para optar por el título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas

Título: Fichas de costos para productos seleccionados de carnes en conservas en la Unidad Empresarial de Base “Reynaldo Brooks”.

Autora: Marian Hernández Batista.

Tutor: Lic. Dariolkis Lago Ros.

**Guantánamo
Mayo, 2020**

PENSAMIENTO

...Todos los esfuerzos tienen que conducir al incremento de la productividad del trabajo, a la par que aseguremos el pleno empleo de los recursos laborales, a la reducción de los costos y al aumento de la rentabilidad de la empresa: en suma a la eficiencia...

Fidel Castro.

AGRADECIMIENTOS

A todos los que hicieron posible la realización de esta obra.

A mis padres y hermanos.

Un agradecimiento especial a mi tutor: Lic. Dariolkis Lago Ros por su dirección magistral en este difícil proceso, desde sus críticas implacables hasta su ternura ante mis errores y aciertos.

A mis amigos y profesores, por su entrega y dedicación a mi formación como un profesional de las Ciencias Contables.

Y, por último, pero no menos importante a los trabajadores del Departamento Contable de la Empresa Cárnica Guantánamo por su apoyo durante la realización de la investigación.

A todos aquellos que contribuyeron en mi formación profesional y me aportaron sus conocimientos para la materialización de esta investigación

A todos, muchas gracias.

DEDICATORIA

Detrás de toda obra siempre hay protagonistas ocultos que han aportado valiosas ideas o simplemente han brindado su colaboración de la manera en que pueden, quisiera expresamente dedicar este resultado a:

A mis padres, por el apoyo y ayuda que en todos los momentos me han dado.

A mi tutor, por darme el apoyo incondicional en el desarrollo de este trabajo.

A mis compañeros del grupo.

A la Revolución, por permitirme hacer realidad este sueño.

ÍNDICE

DESCRIPCIÓN	PÁGINAS
Agradecimientos -----	I
Dedicatoria -----	II
Pensamiento-----	III
Índice -----	IV
Resumen -----	V
Abstract-----	VI
INTRODUCCIÓN -----	1-5
CAPITULO I. CAPITULO I MARCO TEÓRICO DE REFERENCIA-----	6-23
1.1 La contabilidad de los costos en el contexto Empresarial, y su evolución--	6-9
1.1.1 Importancia de la contabilidad de los costos y del costeo para el análisis de la actividad empresarial-----	10-11
1.2 Algunos conceptos, definiciones y clasificaciones del costo-----	11-15
1.3 Los Sistemas de costos. Su importancia -----	15-17
1.4 Ficha de costo, definición, tipos, confección y calculo-----	17-21
1.5 La ficha de costo en el entorno empresarial cubano-----	21-23
CAPITULO II: PROPUESTA DE FICHAS DE COSTO PARA PRODUCTOS DE CARNES EN CONSERVAS SELECCIONADOS -----	24-42
2.1 Características de la Empresa Cárnica de Guantánamo-----	24-26
2.2 Estructura organizativa-----	26-27
2.3 Principales clientes y proveedores-----	27-30
2.4 Valoración de los resultados económicos-----	31-32
2.5 Proceso actual de planificación de la empresa-----	32-33
2.5.1 Proceso de cálculo y registro de los costos y gastos-----	33-34
2.6 Propuesta de fichas de costo para productos de carnes conservas seleccionados -----	34-42
CONCLUSIONES-----	43
RECOMENDACIONES-----	44
BIBLIOGRAFIA	
ANEXOS	

Resumen

Las fichas de costo reflejan la información relacionada con los componentes del costo unitario de la producción o el servicio, que en el caso específico de la Unidad Empresarial de Base “Reynaldo Brooks” perteneciente a la Empresa Cárnica de Guantánamo, contribuirían a analizar el comportamiento de la eficiencia productiva y mejorar el proceso de toma de decisiones. El objetivo de la presente investigación está en función de proponer las fichas de costo base actual de la producción de carnes en conservas a productos seleccionados a partir de los requerimientos establecidos en la Resolución No. 935/2018 del Ministerio de Finanzas y Precios, de manera que se garantice un mejor análisis de los costos y permita tomar decisiones estratégicas como pueden ser: eliminar un producto o potenciarlo y fijar precios de ventas, permitiendo que se rindan beneficios con una perspectiva a corto plazo y manteniendo un alto ahorro de recursos así como potenciar los niveles de calidad .

El trabajo está conformado por dos capítulos con el siguiente contenido:

- ✓ Capítulo 1. Marco teórico que fundamenta la investigación.
- ✓ Capítulo 2. Propuesta de fichas de costos de productos en carnes en conservas seleccionados.
- ✓ Los cálculos y tablas complementan los análisis realizados para llegar a conclusiones relacionadas con distintos aspectos del ámbito económico y proponer las recomendaciones necesarias, como resultado de la investigación realizada.

Abstract

The cost sheets reflect the information related to the components of the unit cost of production or service, which in the specific case of the Base Business Unit "Reynaldo Brooks" belonging to the Meat Company of Guantánamo, would contribute to analyzing the behavior of productive efficiency and improve the decision-making process. The objective of this research is to propose the current base cost sheets for the production of canned meat to selected products based on the requirements established in Resolution No. 935/2018 of the Ministry of Finance and Prices, in a manner that a better analysis of costs is guaranteed, as well as making strategic decisions such as: eliminating a product or promoting it and setting sales prices, allowing benefits to be rendered with a short-term perspective and maintaining high resource savings and high quality levels.

SYNTHESIS

The work consists of two chapters with the following contents:

- ✓ Chapter 1. Theoretical framework underlying research.
- ✓ Chapter 2. Proposal of chips cost canned product selected to enhance or update the prices of the same.

Calculations and tables complement the analyzes to reach conclusions concerning various aspects of the economic environment and propose necessary recommendations resulting from the investigation.

Introducción

La economía cubana ha sido objeto en los últimos años de profundos cambios, los cuales han exigido un perfeccionamiento en todos los mecanismos de gestión y planificación, así como en la aplicación de técnicas que permitan tomar decisiones acertadas en el momento oportuno, con el fin de dar el uso óptimo a los recursos con que se cuenta y obtener el máximo de eficiencia económica. Se hace necesario contar con herramientas eficaces que permitan la elección de las mejores alternativas o cursos de acción para lograr un desempeño satisfactorio en la gestión económica de las empresas, así como la realización de un proceso de determinación del costo cada vez más exacto, para de esta forma encaminar más acertadamente la toma de decisiones y la gestión empresarial.

Es sumamente importante que las empresas cuenten con un sistema de costo capaz de reflejar y controlar los gastos incurridos en el proceso productivo a los efectos de la determinación veraz del costo de producción.

La contabilidad de costo tiene que contribuir al mantenimiento o aumento de las utilidades de la empresa, esa contribución es eficiente si se logra el suministro de información detallada sobre el costo, lo que permite la adopción de decisiones sobre el objetivo de reducir los costos de producción o aumentar el volumen de ventas, permitiendo un mayor beneficio productivo, así como la reducción del riesgo de tomar decisiones incorrectas en situaciones coyunturales ya que uno de los objetivos de la política económica del país es de producir bienes y servicios con un alto ahorro de recursos con eficiencia y calidad.

Conocer con precisión los costos en los que se incurren durante un período productivo, conllevará a que la dirección de la empresa encauce sus esfuerzos en obtener el máximo de utilidades con la reducción al mínimo de los costos, logrando así una mayor eficiencia en el ejercicio económico, tendrá en sus manos una fuente elemental de información para una adecuada planificación, control y toma de decisiones y una base concreta para fijar sus precios de venta.

El costo de producción de un producto (conocido como costo unitario) es determinado o calculado a través de la utilización de la Ficha de costo, en esta quedan recogidos los elementos que intervienen en el proceso de manufactura, así como los costos de los mismos, arrojando como resultado el costo total unitario de cada producto, para sobre esta base establecer los precios de venta. En estos tiempos donde las empresas buscan un mejoramiento en su eficiencia económica sin afectar la eficacia, es de vital importancia que las fichas de costos se elaboren considerando las características de cada empresa y de cada producción

Elaborar correctamente las fichas de costos es de gran ayuda para la gerencia, pues estas deben brindar información confiable, oportuna y exacta sobre el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos en determinado proceso de producción.

La presente investigación se desarrolló en la Unidad Empresarial de Base, en lo adelante UEB, "Reynaldo Brooks", perteneciente a la Empresa Cárnica Guantánamo, por la necesidad de realizar un análisis de los costos y gastos y su incidencia en los resultados de la empresa, con el uso correcto de las fichas de costo como instrumento medidor de la eficiencia del proceso productivo, ya que dichas fichas de costo actuales para la producción de carnes en conservas en la entidad no se ajustan a las exigencias de planificación, cálculo, análisis y control de los costos y gastos, en correspondencia con los cambios ocurridos, por lo que para el desarrollo de la misma, se tomó como partida el siguiente **problema de investigación**: ¿Cómo analizar el comportamiento de la eficiencia productiva y mejorar el proceso de toma de decisiones con la elaboración de la ficha de costo por actividades en la Unidad Empresarial de Base "Reynaldo Brooks"?

Para dar cumplimiento al objetivo y probar la hipótesis de la investigación se determinó como **objeto de investigación**: Proceso productivo de la UEB "Reynaldo Brooks" perteneciente a la Empresa Cárnica Guantánamo y se definió como **campo**

de acción: Confección de las fichas de costo para productos seleccionados de carnes en conservas.

El **objetivo general** de la investigación está en función de: Elaborar las de fichas de costo por actividades para productos seleccionados de carnes en conservas en la UEB "Reynaldo Brooks", para el análisis del comportamiento de la eficiencia productiva y el mejoramiento del proceso de toma de decisiones.

Completándose el estudio con los siguientes **objetivos específicos:**

1. Realizar la revisión bibliográfica para el desarrollo del marco teórico que sirva de base para el análisis de la elaboración de las fichas de costos para los productos seleccionados.
2. Revisar las normas, manuales y metodologías empleadas en la UEB "Reynaldo Brooks" para la determinación de los niveles de actualización y el uso de las fichas de costo.
3. Calcular los elementos que forman parte de la ficha de costo para los productos seleccionados de la Unidad Empresarial de Base" Reynaldo Brooks".
4. Elaborar la ficha de costo por actividades para los productos seleccionados, siguiendo lo establecido en las normativas vigentes en Cuba.

Para dar solución al problema y cumplimentar el objetivo propuesto la **hipótesis** queda planteada de la siguiente forma: Si se elaboran las fichas de costo para productos seleccionados de carnes en conservas de la UEB "Reynaldo Brooks", entonces se lograría evaluar el comportamiento de la eficiencia productiva y mejoraría el proceso de toma de decisiones.

Los métodos de investigación que se describen a continuación fueron empleados para todo el proceso investigativo.

➤ **Métodos teóricos**

- Histórico y Lógico: se emplea en la investigación para el estudio realizado de la trayectoria del problema investigativo.

- Inducción / Deducción: se utiliza como forma de razonamiento en la investigación se parte de la bibliografía consultada para llegar a deducciones en el diagnóstico realizado.

- **Método empírico**

- Observación: se utiliza para la obtención de la información necesaria para el desarrollo de la investigación mediante el análisis del soporte documental.

- **Métodos estadísticos matemáticos**

- Tablas: para mostrar información, así como un análisis detallado de la misma.
- Análisis porcentual: para trabajar con los datos obtenidos durante el proceso de investigación.

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO DE REFERENCIA

1.1 LA CONTABILIDAD DE COSTO EN EL CONTEXTO EMPRESARIAL

La Contabilidad de costo son un grupo de procedimientos y técnicas eficaces e indispensable para que la gestión se lleve a cabo con éxito, permite conocer el costo de producción de sus productos, así como el costo de la venta de tales artículos y fundamentalmente la determinación de los costos unitarios, es decir, el costo de cada unidad de producción, mediante el adecuado control de sus elementos: la materia prima, la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación o producción. Así mismo, tiene otras aplicaciones, como la determinación del punto de equilibrio (el punto en que la empresa no obtiene utilidades ni pérdidas) con base en los costos fijos y variables, así como la determinación de los costos totales y de distribución.

La gerencia usa esta información básica como guía en las decisiones que tiene que adoptar para mantener o aumentar las utilidades de la empresa. Tal política comprende la ponderación de la eficiencia productiva, computar los puntos críticos o de equilibrio en que determinan las pérdidas y empiezan las ganancias, y establecer las políticas de ventas, que se relacionan fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la valuación de inventarios, la planeación, el control y la toma de decisiones. Es, además, la que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación.

Según criterios de algunos autores se puede definir a la Contabilidad de Costo de las siguientes maneras:

Roberto Caro:

“La contabilidad de costo es un método de acumulación y registro organizado de los costos, que se utilizan como apoyo a la contabilidad financiera, formando parte de ella, donde se asignan los costos analíticamente a los diferentes departamentos o procesos de producción para evaluar el producto o servicio prest

Carlos M Jiménez:

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

Jhon Neuner W. La contabilidad de costo es la que clasifica, acumula, controla y asigna los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos en los cuales se relacionan productos.

Oriol Amat:

“La contabilidad de costos comprende el registro, la evaluación, la clasificación y el control de los datos de los costos”

En general, los costos sirven para tres propósitos fundamentales:

- ✓ Proporcionar informes relativos a los costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (Estado de Rendimiento Presupuestado y Estado de Situación)
- ✓ Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (Informes de control)
- ✓ Proporcionar información para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales)

Dentro de la actividad de costo, el control constituye la gestión para el cumplimiento de las metas propuestas mientras, que su reducción, se refiere al esfuerzo orientado a lograr una disminución en los niveles o magnitud de los costos. El costo de la calidad de un producto representa el trabajo que requiere la identificación y administración de las erogaciones necesarias para mantener un adecuado grado de calidad, es decir, la fiscalización del cumplimiento de las normas de su diseño y especificación.

Evolución de la contabilidad de los costos.

La contabilidad de costo es una actividad tan antigua como la propia Humanidad. Desde que el hombre es hombre, y aun mucho antes de conocer la escritura, ha

necesitado llevar cuentas, guardar memorias y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio: bienes que recolectaba, cazaba, elaboraba, consumía y poseía; bienes que almacenaba; bienes que prestaba; bienes que daba en administración; entre otras actividades.

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

En Italia se piensa surgió la "teneduría de libros" por el método de partida doble, por ser esta una región con mucha influencia mercantil, así los primeros textos de contabilidad eran escritos para los comerciantes ya que el proceso de fabricación estaba en manos de unos pocos artesanos vinculados a asociaciones y por lo tanto sometidos a las reglas de sus gremios.

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

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

En 1557 los fabricantes de vinos empezaron a usar algo que llamaron “**Costos de producción**”, entendiendo como tales los que hoy constituyen: materiales y mano de obra.

En 1776 el surgimiento de la Revolución Industrial trajo las grandes fábricas. Se pasó de la producción artesanal a una industrial, creando la necesidad de ejercer un mayor control sobre los materiales y la mano de obra y sobre el nuevo elemento del costo que las máquinas y equipos originaban.

El "maquinismo" de la Revolución Industrial originó el desplazamiento de la mano de obra y la desaparición de los pequeños artesanos. Todo el crecimiento anterior creó un ambiente propicio para un nuevo desarrollo de la contabilidad de costos.

En 1777 se hizo una primera descripción de los costos de producción por procesos con base en una empresa fabricante de medias de hilo de lino. Mostraba como el costo del producto terminado se puede calcular mediante una serie de cuentas por partida doble que llevaba en cantidades y valores para cada etapa del proceso productivo.

En 1778 se empezaron a emplear los libros auxiliares en todos los elementos que tuvieran incidencia en el costo de los productos, como salarios, materiales de trabajo y fechas de entrega.

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

En 1981 el norteamericano HT. Johnson resaltó la importancia de la contabilidad de costos y los sistemas de costos como herramientas claves para brindar la información a la gerencia sobre la producción, lo cual implicaba existencia de archivos de costos útiles por la fijación de precios adecuados en mercados competitivos.

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

1.1.1 Importancia de la contabilidad de los costos y del costeo para el análisis de las actividades empresariales.

Constituye un elemento indispensable en cualquier sistema de dirección económica, asegura el papel del costo en la planificación económica del país y fundamentalmente en la correcta dirección de las empresas mediante mecanismos ágiles que permitan su cálculo con un grado elevado de confiabilidad.

La determinación del costo de producción permite alcanzar importantes finalidades que tienen un carácter fundamental para la dirección económica, lo que permite determinar los gastos de la producción y la ganancia de la empresa, evaluar y calcular los inventarios de producción en proceso y producción terminada, establecer los precios de los productos, planificar en concordancia con el nivel de la actividad prevista en los indicadores para un período de operaciones, controlar los insumos en el proceso de producción y tomar decisiones para nuevas alternativas de producción y venta.

El costo de producción es un importante índice generalizador de la eficiencia de la Empresa, esta muestra cuanto le cuesta a cada empresa la producción de los diferentes (productos). En el costo se reflejan el nivel de productividad del trabajo, el nivel técnico, el grado de eficiencia de los activos, así como los éxitos en el ahorro de los recursos materiales, laborales y financieros.

El costo tiene que ser por tanto un medidor del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción, reflejando el efecto de las desviaciones a lo previsto y permitiendo asegurar la correcta planificación de los recursos materiales y humanos. 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 adecuado a este propósito.

Existen varias vías para lograr que los costos de producción sean disminuidos, pero aplicando conscientemente las vías que mencionamos a continuación, unido a una actitud consciente de cada trabajador podemos estimular un éxito constante en la actividad de la empresa:

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

1.2 Algunos conceptos y definiciones del costo

Existen muchos conceptos y criterios relacionados con el costo en las distintas literaturas especializadas, no hay una definición específica que sirva como regla para describir esta actividad. Su categoría económica se encuentra vinculada a la teoría de valor, “Valor costo” y la teoría de los precios “Precio de costo”. Algunas de las definiciones son:

Según Theodore Lang, “Erogaciones o desembolsos para adquirir bienes o servicios.”

Desde el punto de vista contable, costo se define como: la suma de valores, cuantificables en dinero, que representan el sacrificio hecho para adquirir bienes o servicios.

Según Horngreen:

“Costos, significa sacrificio o privación, dinero que debe pagarse por servicios recibidos”.

Según Polimeni:

“El costo se define como el valor sacrificado para obtener bienes y servicios, que se deben medir en valor, mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios”

Según Oriol Amat:

“Es todo sacrificio económico directo o indirecto que debe realizarse con el objetivo de adquirir, transformar o comercializar y cobrar un bien o servicio”

Otro concepto importante a destacar es:

Costo de adquisición o producción: El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino.

El costo es el resultante de la integración de sus tres elementos:

- Materiales Directos
- Mano de Obra Directa
- Costo indirecto de fabricación

Estos elementos serán explicados en detalles en cuanto se analice la clasificación de los costos.

Criterios de clasificación de los costos y gastos.

De forma amplia se muestra a continuación, una clasificación de los costos según la bibliografía consultada y que a criterio del autor son los más representativos en la investigación realizada:

De acuerdo con su importancia e identificación en el producto

Directos: Son todos aquellos que pueden identificarse en la fabricación de un producto terminado, ya que físicamente se convierten en parte del mismo, fácilmente se asocian con este y representan el principal costo de materiales en la elaboración de un producto.

Indirectos: Son los que no se identifican con facilidad en la elaboración de un producto y tienen una relevancia relativa frente a los directos, no identificándose claramente con los objetos de costo.

De acuerdo con su relación fabril

Costos operativos o fabriles: Incluyen los gastos incurridos en el proceso productivo, ya sean directo o indirecto, hasta la terminación del proceso en condiciones de encontrarse listo para su entrega.

De acuerdo a su responsabilidad ante el control o grado de controlabilidad

Costos controlables: Son, básicamente, costos variables que pueden ser disminuidos a voluntad del responsable del área que los originan o consumo.

Costos no controlables: Son los que, compuestos en casi toda su totalidad por costos fijos, no pueden ser variados a voluntad del responsable del área donde se origina o consumen.

De acuerdo a su naturaleza económica, a su surgimiento y destino

Elementos de gasto: Constituye una de las agrupaciones fundamentales de los gastos y responde a la naturaleza de los mismos. Los elementos de gastos indican la cantidad total de trabajo vivo o de trabajo pretérito que se han utilizado en un período de tiempo dado, con independencia del departamento, taller estructural o área de la empresa en que se efectúa, es decir, área productora, de servicio, de administración u otra. Estos se agregan para facilitar el análisis por su naturaleza económica, estén o no asociado a una producción o servicio dado a agrupaciones de estos. Tradicionalmente la contabilidad de costos la agrupa en tres:

Materiales: Son los principales recursos que se usan en la producción, estos se transforman en bienes terminados con la ayuda de la mano de obra y los costos indirectos de fabricación.

Mano de obra directa: Representa el costo de los servicios de los obreros que trabajan directamente con el producto mismo, y no el costo del personal de supervisión o de otro tipo de trabajo que tenga relación indirecta con el producto.

Otros gastos o costos indirectos: Incluyen todos los costos relacionados con la producción de fabricación, pero que en el momento de obtener el costo del producto terminado no son fácilmente identificables de forma directa con el mismo. Por lo que se exceptúan las materias primas y mano de obra directa. Se pueden restringir a tres categorías:

Materiales indirectos: Aceites, lubricantes, materiales de limpieza, suministros de mantenimiento y reparaciones etc.

Mano de obra indirecta: Salarios de supervisores, empleados, guardianes, personal de mantenimiento, etc.

Otros costos indirectos de fabricación: Depreciación del edificio y equipo de fábrica, seguro de fábrica, alquiler, impuestos, servicios públicos, etc.

Partida de gastos: Constituye otra de las agrupaciones fundamentales y en atención a ella, los gastos se clasifican por su surgimiento y destino. La agrupación de los costos por partidas viene dada por el hecho y el análisis del costo de producción por tipo de producto. Para este propósito se requiere conocer el destino del gasto, esto es, con que fines se ha gastado, para lo cual es imprescindible vincular directa o indirectamente el gasto con los productos elaborados, los servicios prestados, las inversiones, etc.

De acuerdo a su relación con el volumen de producción (o nivel de actividad)

Los costos varían de acuerdo con los cambios en el volumen de producción, este se enmarca en casi todos los aspectos del costeo de un producto, y se clasifican en:

Costos fijos: Son los que permanecen inalterables independientemente de los aumentos o disminuciones de los volúmenes de producción.

Costos variables: Son los que varían proporcionalmente a los cambios en los volúmenes de producción, ejemplo la materia prima y materiales directos, combustible etc.

Costos mixtos: Estos tienen las características de tener una parte fija y otra variable, existen dos tipos:

➤ **SemivARIABLES:** La parte fija del costo semivariable representa un cargo mínimo, siendo la parte variable la que adquiere un mayor peso dentro del costeo del producto.

➤ **Semifija:** La parte variable del costo representa un cargo mínimo, siendo la parte fija la que adquiere un mayor peso.

Por su relación con la producción

Esta clasificación guarda estrecha relación con los elementos del costo del producto.

Costos primos: Son los que están directamente relacionados con la producción y están formados por el costo de materiales directos y mano de obra directa.

Costo de conversión: Son los relacionados en la transformación de los materiales directos en productos terminados. Están formados por el costo de la mano de obra directa y la parte proporcional de los costos indirectos que corresponden al producto.

1.3 Los Sistemas de costos. Su importancia

Se denomina sistema de costos al conjunto de procedimientos, técnicos, administrativos y contables que regulan el cálculo, registro y control de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción en sus diversas fases, de manera de utilizarlo para fines de información contable, servir de herramienta para

la mejora de la gestión y base para la toma de decisiones determinando los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles.

Con la implantación de un sistema de costo se puede medir adecuadamente el gasto de recursos invertidos en la producción y, por otra parte, evidenciar las posibles desviaciones entre lo gastado y lo que debería gastarse. Para que las entidades logren implementar un sistema de costo deben crear determinadas condiciones mínimas, para que los resultados sean sólidos y permanentes, dado que la contabilidad de costos tiene como finalidad el costeo por producto mediante un control adecuado de los elementos del costo y esto se logra además de una contabilidad analítica con la creación de una base organizativa que garantice su implantación.

Para decidir el sistema de costo a establecer en una entidad es determinante:

Actividad de producción que realiza.

1. Exigencias del proceso productivo.
2. Las características del sistema de costo a implementar y la periodicidad del cálculo del costo.

En correspondencia de la naturaleza de los procesos de producción se establecen los siguientes sistemas de costos:

Costos por órdenes: Es un sistema de costos que acumula los costos de producción separadamente, los costos se acumulan por trabajos, pedidos, contratos o lotes específicos, es aplicable a aquellos procesos de producción que son de baja pasividad o procesos discontinuos. También se emplean cuando el tiempo requerido para fabricar una unidad de producto es relativamente largo. Ejemplo: Imprentas, mueblerías, obras viales, talleres mecánicos o de reparación en general, construcciones etc.

Los consumos de los elementos materiales, mano de obra directa y costo indirecto de producción, se acumulan e identifican por cada orden o encargo, lo que posibilita conocer el costo de cada pedido u otro.

Costos por procesos: Es aplicable a los procesos de producción donde hay masividad y continuidad. Todas las unidades reciben el mismo tratamiento no existiendo identificación de las unidades de producción hasta un punto dado en el proceso productivo. En las entidades que utilizan el sistema de fabricación por procesos, se elaboran productos relativamente estandarizados para tenerlo en existencia. Estos productos o artículos en su mayoría consumen iguales costos de materiales, mano de obra y costos indirectos de producción en procesos paralelos, secuenciales o selectivos en los que las unidades se miden en términos físicos.

Teniendo en cuenta las características de la entidad (Empresa Cárnica Guantánamo), corresponde aplicar el sistema de costo por proceso, ya que los costos fluyen juntos durante el proceso de producción.

Características del sistema de costo por proceso.

1. Los costos se acumulan y registran por el departamento o centro de costo.
2. Cada departamento tiene su propia cuenta de inventario de trabajo en proceso en término de unidades terminadas al fin del periodo.
3. Las producciones equivalentes se usan para determinar el inventario de trabajo en proceso en término de unidades terminadas al fin del periodo.
4. Los costos unitarios se determinan por departamento en cada periodo.
5. Las producciones terminadas y sus correspondientes costos se transfieren al siguiente departamento o al inventario de artículos terminados. En el momento en que las unidades dejan el último departamento del proceso, los costos totales del periodo han sido acumulados y pueden usarse para determinar el costo unitario de los artículos terminados. Los costos totales y unitarios de cada departamento son agregados periódicamente, analizados y calculados a través del uso del informe de producción.

1.4 Ficha de costo

La hoja o ficha de costos el documento donde se refleja la información relacionada con los componentes del costo unitario de la producción o el servicio. Con vista a

asegurar el correcto análisis del comportamiento de la eficiencia productiva en cada unidad de producto elaborado o en proceso. El costo unitario constituye un indicador económico de vital importancia en el análisis de los resultados obtenidos, mostrando la efectividad alcanzada en el proceso y la eficiencia en la utilización de los recursos.

La ficha de costos constituye uno de los principales documentos del proceso de planificación, registro y control del costo de producción. Para su confección es fundamental una previa argumentación técnico-económica, interviniendo el uso de las normas de consumo técnicamente fundamentadas y de normas tiempo de trabajo para la determinación del costo de los materiales y de la mano de obra, respectivamente. La confección de la ficha de costos debe realizarse sobre la base de la predeterminación de los costos para posibilitar su comparación con los gastos reales y determinar así, el nivel de eficiencia experimentado en un período determinado y el grado de competitividad del producto o servicio en cuestión.

Existen distintos tipos de fichas de costo, entre las que se encuentran:

Ficha de costo detallada: reflejan las normas de consumo de los recursos materiales y laborales, así como las normativas de costos de servicios técnicos, organización y dirección de la producción. Estas fichas deben contener las normas en unidades físicas, la unidad de medida, el precio o tarifa de cada cálculo adaptada con una estructura por partida de costo.

Ficha de costo sintética: son documentos muchos más resumidos que los de una ficha de costo detallada. En ella solo se reflejan los importes de los costos unitarios de un producto terminado, estructurados por partidas. Esta ficha de costo puede ser denominada "Hoja de Costo".

De acuerdo con los objetivos que se persiguen en el cálculo del costo de producción, las fichas de costo pueden ser:

- Planificadas
- Normativas
- Proyectadas
- Presupuestadas

- Reales
- De cálculo económico interno

Ficha de costo planificada: representa la magnitud de los costos esperados en la producción de una unidad de producto. Estas fichas se confeccionan utilizando normas y normativas de la producción. Se diferencia de la presupuestada en que es mucho más dinámica, o sea, que cambia en la misma medida en que cambian las normas.

Ficha de costo presupuestada: es una de las fichas de costo planificada y confeccionada para aquellos tipos de productos cuya producción no es representativa, y generalmente, se coordina con el consumidor para la fundamentación de los cálculos de costos, por cuanto esta ficha es necesaria para establecer los precios de estos productos.

Ficha de costo real: refleja el costo real de la producción elaborada en el período que se informa. Cuando se confecciona esta ficha de costo es necesario tener en cuenta los objetivos de cálculo y que la clasificación de los costos va a ser iguales a los que sirvieron de base para la ficha de costo planificada, esto posibilita controlar la marcha del cumplimiento del plan respecto a la reducción del costo. La ficha de costo real constituye una fuente importante para el análisis económico y contiene los indicadores que deben ser utilizados para la confección del plan de costo.

Como es obvio, las partidas en esta ficha de costo no son exactamente iguales a las contenidas en la ficha de costo planificada, por lo tanto, la ficha de costo real recoge pérdidas y costos no previstos en la planificada.

Ficha de costo de cálculo económico interno: También es conocida como ficha de costo parcial. Se confecciona para las producciones de los talleres básicos, auxiliares y de servicio a la producción de otros tipos de subdivisión estructural de la empresa que se defina como unidad organizativa de cálculo económico en cada área de trabajo y así posibilita la formación de los precios internos.

Confección de la ficha de costo

En la confección de las fichas de costo se involucran fichas de costo anteriores y los elementos que sirvieron de base para su cálculo, las facturas o listados de precios de los suministradores de las materias primas o materiales que intervienen en el proceso, así como la determinación de las tarifas horarias, en caso de que no se hayan calculado previamente, y el fondo de tiempo establecido para el pago de la mano de obra. Si existe alguna forma o coeficiente establecido para los gastos de producción, también debe tomarse en consideración.

Adicionalmente, es necesario tener en cuenta la mano de obra adecuada y especializada para la realización del trabajo, materias primas y materiales a utilizar, la capacidad operativa instalada en condiciones óptimas, los utensilios, herramientas y similares en función de la actividad a realizar y por último, las condiciones mínimas indispensables del local a explotar.

En la confección de la ficha de costo deben intervenir los factores que hagan posible la correcta planificación del costo de producción de forma que dicho costo represente, el grado de los costos socialmente necesarios para obtener dicha producción. Estas fichas de costos se mantienen inalterables durante un período de tiempo determinado y son metas mientras se mantienen las bases sobre las cuales fueron elaboradas.

La ficha de costo es la base que se debe utilizar para confeccionar el plan de costo y como regla general la misma debe cumplir los siguientes requisitos:

- Cantidad y precio de cada material
- Tiempo de trabajo y tarifa salarial por tipo de operación
- Gastos indirectos
- Costos totales
- Costos unitarios

Al confeccionar la ficha de costo, los mismos se clasifican en directos e indirectos, los primeros comprenden todos aquellos que de una u otra forma entran a formar parte en el costo de producto a elaborar, la función que ejercen es determinante para la obtención del producto o trabajo realizado como son: materias primas, o fuerza de

trabajo directo. Los gastos indirectos están representados por aquellos que, aunque conciernen a la producción en general, no se identifican directamente con el producto o servicio, como son materiales indirectos, fuerza de trabajo indirecta y demás costos necesarios.

Su cálculo se efectúa de forma siguiente:

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

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

En esta partida se incluirán los por cientos establecidos de salario complementario a las tarifas horarias del salario básico respectivamente, obteniendo sus tarifas correspondientes, las que se multiplican por las normas de tiempo empleadas en el cálculo del salario básico y de esta forma se obtienen los costos unitarios.

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

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

1.5 La ficha de costo en el entorno empresarial cubano

En Cuba, el uso y aplicación de la ficha de costos posee una particularidad que marca una diferencia fundamental, es el hecho de utilizarla como una herramienta que aporta la información básica para la estimación y formación de los precios. La única entidad autorizada en Cuba para aprobar precios es el Ministerio de Finanzas y Precios, como Órgano Rector de esta política en el ámbito nacional.

Para calcular una ficha de costo, el 23 de octubre del 2004 el Banco de Cuba dictó la Resolución No. 80/2004, a partir de la cual se eliminó en el país la doble circulación monetaria, empleándose solamente moneda nacional, la cual está compuesta por los pesos, de circulación histórica y los pesos convertibles (CUC), emitidos a partir del año 2003 (BCC, 2004).

Las entidades estatales cubanas y las sociedades mercantiles de capital totalmente cubano mantendrán actualizadas sus fichas de costos o de gastos unitarios para reducirlas en todo lo posible, identificando las reservas de eficiencia y reduciendo los componentes en pesos convertibles que aplican, sin esperar a autorización superior alguna para ello, incluso en los casos que se hayan fijado límites máximos por instancias superiores.

La Resolución Conjunta 1/2005 del Ministerio de Finanzas y Precios y Ministerio de Economía y Planificación, explica cómo debe confeccionarse una ficha de costo planificada, esta tiene nuevas instrucciones y se le incorpora al total de gastos, de ellos en CUC (MFP, 2005).

Por cada producto, ya sea principal o auxiliar, o servicio productivo que se preste en una empresa, se puede elaborar una ficha de costo planificada que contendrá todos los costos, como materiales, salarios y otros gastos indirectos que se requieran para su elaboración.

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

por el Ministerio de Finanzas y Precios u otros organismos autorizados, o sea, que se puede conocer por anticipado el costo de su producción y el posible precio de venta.

Contiene igualmente especificaciones técnicas de los materiales a utilizar y calificación de los trabajadores que deben participar y otras de acuerdo a los requerimientos de la producción para su ejecución.

Esta ficha refleja el costo planificado para una producción determinada, especialmente el costo directo, emitiéndose cada vez que sea necesario determinar un costo estimado o estándar, teniendo en cuenta las variaciones existentes de calidad, medidas y precios de los materiales y clasificación de la fuerza de trabajo cuando sea necesario, así como las características concretas del área que lo va a fabricar, pudiéndose dar el caso de una producción igual con costos diferente, dado el área que lo produzca o servicio que se preste.

Resolución No.1/2016 del Ministerio de Finanzas y Precios y Ministerio de Economía y Planificación, la cual modifica los apartados Primero, primer párrafo, punto 3; Tercero; Sexto, primero, tercero y cuarto párrafo; Noveno, segundo párrafo y Duodécimo, derogando, además los apartados Undécimo y Decimotercero, todos de la Resolución Conjunta 1/2005 del MFP y MEP

Resolución No. 935/2018 del Ministerio de Finanzas y Precios aplicado a partir del 1 de enero del 2019 que aprueba la Norma Específica de Contabilidad No. 12, Contabilidad de Gestión que tiene como objetivo establecer los principios y métodos de costeo, para la planificación y control de los gastos que constituyen costos, mediante un adecuado registro, cálculo y análisis de los mismos, a partir de la elaboración de los correspondientes Sistemas de Costo por entidades.

CAPITULOII: PROPUESTA DE FICHAS DE COSTOS PARA PRODUCTOS DE CARNES EN CONSERVAS SELECCIONADOS.

2.1 Características de la Empresa Cárnica de Guantánamo.

La Empresa Cárnica de Guantánamo del Ministerio de la Industria Alimentaria y de subordinación vertical al Grupo Empresarial y la Industria Alimentaria (GEIA), fue creada por resolución 121/88, se encuentra ubicada en Calle Moncada y 7 Sur No 1551 en el reparto Isleta. Al momento de su creación lo que existía era el matadero Guantánamo, que se construyó a mediados del año 1928, propiedad de las familias Campos y Colomé, el cual después de reparaciones y ampliaciones se mantiene funcionando. Existía además otro matadero mucho más moderno que fue demolido en el año 1962, el mismo había sido creado por competencia a solo trescientos metros del anterior y era propiedad de la familia Leyva.

Al triunfo de la Revolución estos son intervenidos y pasan a ser dirigidos por el Instituto Nacional de la Reforma Agraria INRA hasta 1985, en que se constituye el Ministerio de la Industria Cárnica, de la cual forma parte; identificándose como la unidad # 605 perteneciente a la Empresa Territorial de la Carne, grasas, aceites y combustibles del Oriente, que radica en Santiago de Cuba.

Como parte del proceso de institucionalización del país en el año 1976 se crea la Empresa Provincial de la Carne, con subordinación del órgano de gobierno provincial. Durante toda esta etapa solo se aprovechan las vísceras, carnes, huesos y el cuero.

En 1987 y hasta nuestros días, el Sistema de Dirección y Planificación de la Economía (EDPE) se traspasa la subordinación del Poder Popular al Ministerio de la Industria Alimentaria (MINAL) integrándose a la rama de la Unión de la Carne.

En el año 1982 se construyó la Empacadora y a partir de ese momento se comienza a industrializar el 100 % de los aprovechamientos comestibles por las

producciones de carnes y croquetas; y en el año 1992 la Fábrica de Hamburguesas conformándose el actual Combinado Reynaldo Brooks.

Dentro de sus límites se encuentran la UEB Reynaldo Brooks y la UEB Aseguramiento, Transporte y Servicio, el proceso de producción y de los servicios se caracterizan fundamentalmente en el sacrificio de ganado vacuno y porcino.

Productos que se elaboran:

- Carne de res deshuesada.
- Vísceras de Res.
- Carne de cerdo en bandas.
- Vísceras de cerdo.
- Cuero de res.
- Carnes en conservas (salados, embutidos y otros) dentro de los salados tenemos mortadela Novel, Jamonada Especial, Mortadela roja, morcilla, Butifarra, Perro caliente, jamón pierna, lomo ahumado, Picadillo enriquecido, hamburguesas, Masa de hamburguesa y croqueta.

Estos productos se comercializan para los centros gastronómicos, unidades asistenciales y de salud, otras empresas y organismos dentro y fuera de la provincia, así como la satisfacción de la canasta básica de la población.

Cuenta con patrimonio propio en los municipios:

Guantánamo: Reynaldo Brooks, Unidad de Dirección y Aseguramiento, Transporte y Servicios

Baracoa: Patricio Sierralta

Imías: 14 de noviembre

Objeto Social

A partir de la Resolución #18 del 2014, se modifica el objeto social de la Empresa Cárnica de Guantánamo siendo en lo sucesivo lo siguiente:

- Producir y comercializar carnes y sus derivados, grasas, así como subproductos del proceso productivo.
- Comercializar soya texturizada, materias primas y otros insumos del proceso productivo y productos cárnicos.

Misión

“Ser la empresa de la provincia que se dedique a la producción y comercialización de productos y especialidades cárnicas que se distinga por la alta calidad para satisfacer los gustos y necesidades de los clientes del territorio con los productos ofertados.

Visión

La Empresa Cárnica de Guantánamo, produce y comercializa carne y sus derivados, contando con materias primas de alta calidad y tecnología de punta (aquí entra sistema de refrigeración, parque de equipos, etc.) que garantiza la competitividad en el mercado nacional. Somos reconocidos por la calidad de los productos y el mejor servicio de costo competitivo. Logramos el crecimiento en las ventas estabilizando el mercado en MLC. Tenemos implantado el sistema de ARPCC reduciendo el impacto al medio ambiente. La empresa es líder en el mejoramiento constante de las condiciones de trabajo debidas de los trabajadores. Trabajamos bajo los principios del Perfeccionamiento Empresarial aplicando la mejora continua. Contamos con la automatización de todos los Sistemas de Control.

2.2 Estructura Organizativa.

La estructura formal de esta empresa responde a un enfoque funcional, está constituida por: 1 Director, 5 Subdirectores, 1 Jefe de Protección Física y 3 Administradores de fábrica y estos en su conjunto dirigen los diferentes departamentos en todo su desarrollo. (Anexo #1). Dentro de esta estructura aparece el Establecimiento Guantánamo “Reynaldo Brooks”, siendo este el punto de partida de nuestra investigación el cual representa el 75% de las producciones de la Empresa.

Las entidades que operan fuera del municipio poseen autonomía financiera, actúan como centros de cobros y pagos, poseen cuentas bancarias y al finalizar el mes confeccionan el balance de comprobación el cual se envía a la empresa para confeccionar posteriormente el Estado de Situación con esta información.

Posee una plantilla de 479 trabajadores de ellos 130 son mujeres lo que representa el 27%, esto demuestra que la fuerza laboral femenina está presente en las tareas de la revolución. Es necesario señalar que solamente existen en esta área 29 licenciados en Contabilidad y Finanzas situación que debe ser revisada por los directivos de dicha entidad.

2.3 Plantilla por categoría ocupacional.

La plantilla real por categoría ocupacional de la Empresa Cárnica Guantánamo se distribuye de la siguiente manera:

Tabla 2.1 Plantilla por categoría ocupacional

Categoría Ocupacional	No.	%
Operarios	257	53.6
Servicios	57	11.9
Técnicos	132	27.6
Ejecutivos	22	4.6
Administración	4	0.8
Directivos	7	1.5
Total	479	100

Fuente: Elaborado por la autora.

Principales Objetivos Estratégicos:

- Los objetivos estratégicos de la UEB Guantánamo van encaminados a lograr el cumplimiento de la misión y se definen por áreas de resultado clave.
- Alcanzar de producción no menos de 7150.8 ton y 20115.0 MP en físico y valor respectivamente.
- Alcanzar niveles de eficiencia industrial ascendente a 33.0 y 16.0 t anual de carne de res y cerdo en banda respectivamente.

- Implantar el sistema de aseguramiento de la calidad e inocuidad de los alimentos.
- Incrementar los rendimientos en un 0.3 % por encima de los de la rama.
- Efectuar la remodelación y ampliación del sistema de refrigeración que asegure capacidad de no menos de 120ton de productos terminados en los tres combinados.
- Adquirir y remodelar el equipamiento tecnológico de las tres fábricas, destinando para este fin no menos de 400.0 MUSD en un período de cuatro años.
- Alcanzar niveles de venta en CUC ascendentes a no menos de 200.0 MCUC.
- Crecer en un 2.5 % el plan de utilidades aprobadas y en un 1.5 % el PIB.
- Consolidar un proceso de capacitación de los trabajadores de la empresa en los aspectos relacionados con las nuevas tecnologías y procesos organizativos y de dirección que permita elevar el potencial para transformación de las condiciones actuales.
- Perfeccionar la estrategia de desarrollo y capacitación de los cuadros y sus reservas.
- Mantener actualizados los planes y misiones en tiempo de guerra y de defensa civil de los trabajadores.

2.3 Principales Clientes y Proveedores.

<u>Principales clientes en CUP</u>	<u>%</u>
Viveres y Carnicerías.....	32
Empresa Provincial y Municipal de Educación.....	21
Empresa Provincial y Municipal de Salud Pública.....	17
Empresa de Alojamiento y Recreación.....	14
MINAZ.....	11
MINAGRI.....	8

Figura 2.1- Principales clientes en CUP



Fuente: Elaborado por la autora.

Principales Clientes en CUC	%
TRD.....	21
Turismo.....	19
Empresa Café Guantánamo.....	18
Empresa Eléctrica.....	15
Empresa de Materia Prima.....	14
CIMEX.....	7
COPEXTEL.....	6

Figura 2.2- Principales clientes en CUC



Fuente: Elaborado por la autora

Nuestros principales proveedores lo constituyen las empresas ganaderas de las provincias de Guantánamo y Camagüey para el ganado vacuno y la Empresa Porcina Guantánamo para el ganado porcino, así como ACECAR para el resto de las materias primas cárnicas (MDM, Picadillo, etc.) y no cárnicas (condimentos, tripas, etc.).

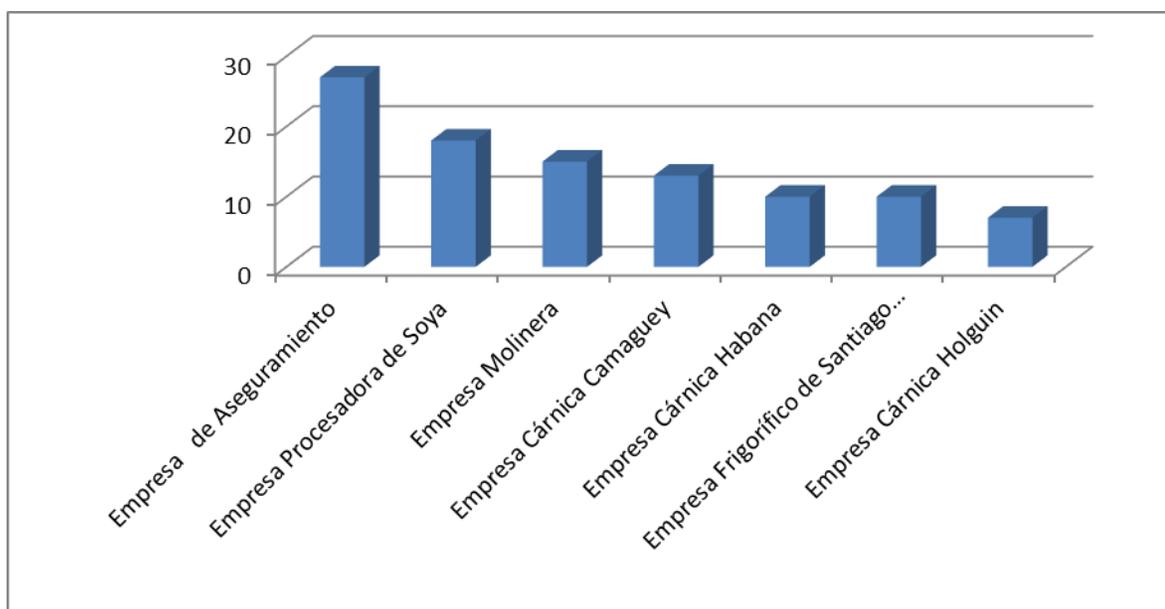
Tabla 2.2 Proveedores

Proveedores	Peso (%)
Empresa de Aseguramiento (ACECAR)	27
Empresa Procesadora de Soya	18
Empresa Molinera (CEREALES)	15
Empresa Cárnica Camagüey	13
Empresa Cárnica Habana	10
Empresa Frigorífico de Santiago de Cuba	10
Empresa Cárnica Holguín	7

Fuente: Elaborado por la autora

Principales Proveedores

Figura 2.3- Principales proveedores



Fuente: Elaborado por la autora

2.4 Valoración de los resultados económicos.

Al culminar el mes de diciembre del año 2019 los principales indicadores productivos y económicos que caracterizan el accionar de la empresa presentan la siguiente situación:

➤ Las producciones físicas totales culminan con 9359.8 tn cumpliéndose con respecto al plan al 100.1% lo que representa 7.4 tn de productos al mismo tiempo que crece al 6.2 % que representan 547.4 tn con respecto al año anterior. De dichas producciones se incumplen solamente las de carnes en conserva en 115.1 toneladas que representan en valor 1381.2 mp.

➤ La producción mercantil asciende a 112177.9 mp la cual se sobre cumple con respecto al plan en 5175.2 mp que representa un 104.8%, y crece con respecto al año anterior en 4947.3 mp.

➤ Se erogan por concepto de salario 1759.8 mp, inferior al plan en 501.0 mp, el ingreso medio de los trabajadores se cumple al 79.7 % mientras que la productividad del trabajo se comporta en los 28603.8 mp para un 79.8% de cumplimiento con respecto al plan debido al incumplimiento del valor agregado en 3802.6 mp al mismo tiempo que decrece con respecto al año anterior en 9956.4 mp, lo cual determina que se haya obtenido una relación entre los índices de salario medio productividad de 0.9986 y que el índice de ingreso monetario por peso de valor agregado se comportara al 99.9 %.

➤ Las ventas netas de producción se comportan en los 105452.1 mp inferior al plan en 1308.5 mp que representa un 98.8 % de cumplimiento y crece con respecto a igual periodo del año anterior en 5466.7 mp.

➤ Las ventas en CUC se comportaron en el orden de los 749.4 MCUC incumpliendo con respecto al plan en 209.0 mcuc para un 78.2 % de cumplimiento mientras crece en 250.4 MCUC con respecto al año anterior.

➤ La utilidad real obtenida hasta la fecha asciende a 2207.4 mp inferior al plan en 3791.5 mp lo cual representa un 36.8 % de cumplimiento mientras crece con respecto a igual periodo del año anterior en 1506.6 mp.

➤ Se obtiene una eficiencia industrial porcina de 45.2 tn, en el caso de las carnes en conserva aportan un incremento en los rendimientos de 68.1 tn y una ineficiencia en la carne de res de 33.5 tn.

➤ El ciclo de las cuentas por cobrar en mn culmina con 42 días mientras que las cuentas por pagar culminan con 43 días, en CUC se culminó con un ciclo de 32 días.

2.5 Proceso actual de planificación de la empresa.

Es preciso establecer un mecanismo de planificación que garantice una situación óptima posible de la producción, teniendo en cuenta las variaciones existentes de calidad, medidas y precios de los materiales y calificación de la fuerza de trabajo

La empresa realiza su proceso de planificación por las diferentes categorías como son; producción mercantil que es la base, el plan de ventas y los planes de gastos e ingresos y definir las cifras de Acopio del ganado vacuno y porcino y los traslados a recibir por déficit de estas dos materias prima así como el resto de la materia prima que asegure el plan de producciones, se trabaja en el resto de las categorías del plan que son: trabajo y salario (Producción Total Salarial; Fondo Salarial; Presupuesto);combustible (Diesel; Industria; Transporte; Energía eléctrica);inversiones; gasto de finanzas (Indicadores de gastos) . Estos planes se desglosan por meses y trimestres para su aprobación por el organismo superior. El plan de producción se realiza de conjunto con los factores que intervienen en ello como son: jefe de producción, planificadora, energético, jefe de investigación y desarrollo y el director. Todo este proceso se realiza aplicando la clasificación de costos y gastos establecidos en el Manual de Costo, específicamente el establecido por elementos y partidas por centro de costo.

Este proceso tiene cuatro momentos:

- Conciliación de las cifras a nivel central con el Grupo Empresarial Industria Alimentaria (GEIA)
- Conciliación en la provincia de esas cifras propuestas.
- Presentación y discusión del plan en el GEIA.
- Presentación y discusión de los trabajadores.

2.5.1 Proceso de cálculo y registro de los costos y gastos.

Este proceso se realiza a través de diversos documentos primarios de los cuales mencionaremos los siguientes:

- Facturas del Acopio según programa del ganado vacuno y porcino.
- Facturas de los traslados del resto de la materia prima que aseguren el proceso de producción.
- Facturas de todos los servicios y otras compras que realiza la Empresa en sus operaciones del mes.
- Reporte y cálculo de las nóminas según lo calculado para el pago del salario a todos los trabajadores.
- Registro del gasto de la depreciación.

Con toda esta información se utiliza el sub-mayor de gastos para el cálculo del costo de producción de la Empresa, que para el caso de la industria se caracteriza por tener:

1. Costo conjunto: que abarca lo vinculado con el sacrificio vacuno y porcino.
2. Costo por proceso: que abarca a todas las producciones de carnes en conservas que se elabora en la Empresa.

Principales deficiencias que presentan en la determinación del costo:

Partiendo de las características específicas del proceso de análisis y registro de los gastos en la empresa se detectaron los siguientes aspectos que pueden constituir

algunas de las fallas y deficiencias que impiden la correcta planificación y el buen funcionamiento de la actividad contable utilizada en el centro:

- No se cuenta con fichas de costos adecuadas a las características reales del proceso productivo que se realiza, que permitan conocer de forma unitaria los recursos empleados por los diferentes elementos del costo total, que garanticen eficiencia en el proceso.
- El proceso de análisis y toma de decisiones es limitado; así como, la medición de la eficiencia económica, realizándose un inadecuado análisis de cada elemento.
- Cambios de fórmulas en las producciones de carnes en conservas que alteran al final el costo unitario del producto.
- Desconocimiento por parte del personal de los procedimientos para el cálculo y registro de los gastos y los costos de las producciones.
- Cambios en las legislaciones vigentes que influyen en el cálculo de los gastos y los costos de las producciones y por tanto en la veracidad de los precios aplicados.

2.6 Propuesta de alternativas para perfeccionar o actualizar los precios de productos en conservas seleccionados:

Después de analizar detalladamente el Sistema de Costo establecido en esta entidad debido a su alto nivel de especialización productiva y que producen productos de manera estable, continua y de gran masividad, se utiliza un sistema de costo por proceso debido a la continuidad del ciclo productivo combinados con costos conjuntos en el proceso de sacrificio del ganado vacuno y porcino, los que representan la materia prima fundamental de la que se obtienen los diferentes productos, subproductos y derivados en esta Unidad Empresarial, los mismos se acumulan por centro de costos. El eje central de este sistema de costo es la acumulación de los gastos en cada departamento, proceso o nivel en un período determinado. También

se registran los movimientos de las unidades físicas en cada nivel, en cada periodo para así determinar el costo de salida de dichos productos, lo que permite valorar al costo la producción que se transfiere, termina o vende.

Para lograr el adecuado registro de las operaciones contables en materia de costo es indispensable la utilización de sus cuentas controles fundamentales para un análisis detallado y verídico, en el caso de la Unidad Básica Empresarial que analizamos, la misma realiza un adecuado registro en sus operaciones utilizando cada una de las cuentas, las que relacionamos a continuación:

- Producción Principal en Proceso.
- Producción Auxiliar en Proceso.
- Producción Propia para Insumo en lugar de Producción Terminada
- Gastos Indirectos de Producción.
- Costo de Ventas.

Principales estrategias para perfeccionar las fichas de costos base y las de precios.

Para dar cumplimiento al objetivo de la investigación se propone una serie de alternativas para perfeccionar el proceso de planificación de la Unidad Empresarial de Base. De ahí lo importante que resulta garantizar una adecuada línea de acción que le permita alcanzar los objetivos trazados y ocupar un lugar en el espacio en que se desenvuelven sus operaciones con un eficiente control sobre los recursos laborales, materiales y financieros en el proceso de producción.

Es sumamente importante para la Empresa Cárnica de Guantánamo la descentralización de sus actividades contables y regirlas por áreas de responsabilidad y de esta forma evaluar el desempeño de las mismas en los resultados económicos y productivos obtenidos en los períodos planificados

Por la necesidad de perfeccionar para la entidad las fichas de costo base y lograr la actualización de los precios de los productos, se seleccionaron de la producción en conservas, los más representativos dentro de los resultados económicos; los cuales son:

- Jamonada Especial CCD65CRD20(CS)
- Salami Escolar Cocido CCD50(ME)

La estrategia o forma de desarrollo del trabajo para confeccionar las propuestas de perfeccionamiento de las fichas de costo, se basó en el supuesto siguiente: El análisis se realizó considerando todos los productos simultáneamente incluyendo el consumo de las materias primas, la aplicación de los costos indirectos correspondientes a cada área estudiada y se tomó como referencia la producción en unidades de cada uno de los productos y por las características y el volumen de las unidades, se consideró necesario presentar las fichas de costo para un lote de una Tonelada de producción.

Materiales Directos.

Los materiales directos componen los insumos necesarios en la producción y se identifican con el producto terminado, son un elemento fundamental dentro del costo de un producto ya que representan generalmente el 50% del gasto de la empresa, después que estos son adquiridos por el centro se transforman, mediante el proceso productivo, en productos terminados al adicionárseles el valor de la mano de obra directa y los costos indirectos que les corresponden.

Se verificó que, en el tiempo de elaboración planteado, se produce la cantidad de unidades de productos terminados, y esto se controló mediante la observación repetida en varios días de producción.

También se tuvieron en cuenta los diferentes tipos de materiales directos que se consumen, con las diferentes normas y precios.

Con esta consideración se inicia el análisis de los Materiales Directos por productos.

Consumo de Materiales Directos.

➤ Jamonada Especial CCD65CRD20(CS)

Tabla 2.3 Consumo de Materiales Directos

Código	Materiales Directos	UM	Consumo S/Norma Total	Precio Unitario	Importe Total
1324010014	Carne de cerdo desh.	T	0.677083	\$52141,95	\$35304,45
1324010010	Grasa de cerdo	T	0.052083	2700,32	140,64
	Agua	T	0.260416	32,00	8,33
1174210769	Soya desgrasada.	T	0.020833	50,80	11,48
2554010001	Sal común fina	T	0.026042	138,48	4,93
	Sal de curar	T	0.002604	967,00	2,52
3205017851	Tripolifostato	T	0,002577	692,00	6,23
3993320051	Tripas NALOBAR	T	222	0,13	78,28
4101010114	Cordel de algodón 6C	T	0,000394	1513,90	1,77
	Total				\$35558,63

Fuente: Elaborado por la autora

Consumo de Materiales Directos.

Salami Escolar Cocido CCD50(ME)

Tabla 2.4 Consumo de Materiales Directos

Código	Materiales Directos	UM	Consumo S/Norma Total	Precio Unitario	Importe Total
1324010014	Carne de cerdo desh.	T	0,572917	\$52141,95	\$29873,01
1798060108	Fécula de papa	T	0,010417	1463,00	27,74
1141110394	Harina de trigo	T	0,114583	739,17	84,70
1174210769	Soya desgrasada	T	0,052083	550,80	28,69
1513071002	Ajo en polvo	T	0,005208	1596,00	17,86
2554010001	Sal común fina	T	0,019702	138,48	3,75
	Sal de curar	T	0,002083	967,00	2,01
	Agua	T	0,265625	32,00	8,50
1671010174	Pre. p/ salame(ME)	T	0,025000	876,00	122,90
3993320081	Tripa NALOFLEX	T	666	0,01	145,91
	Grapas	T	1590,00	0,005	44,52
	Total				\$30359,59

Fuente: Elaborado por la autora

Mano de Obra Directa.

Para continuar y concluir el análisis del costo primo o directo resulta necesario exponer el procedimiento seguido para el cálculo de la mano de obra directa, que representa el importe pagado al trabajo que se puede identificar claramente con las unidades de producto terminado desarrollada por los trabajadores en la producción.

Para este cálculo se utilizó el monto de las horas de trabajo que se emplean en cada unidad de producción, tomando como base los trabajadores que intervienen directamente en la producción, atendiendo a las distintas categorías ocupacionales y sus tarifas correspondientes.

Para la elaboración de dichos productos se emplean diferentes cantidades de trabajadores según la complejidad del trabajo a realizar. Teniendo en cuenta la cantidad de trabajadores que inciden en la elaboración de un producto, el salario básico de los mismos, la hora como tiempo base de elaboración, el descanso

retribuido, se puede determinar el costo de la mano de obra directa en que se incurren en la elaboración de cada uno de los productos seleccionados en las cantidades específicas. El cálculo se realizó de la forma siguiente:

Costo de la Mano de Obra, tomando como base un mes de trabajo.

BRIGADA DE PRODUCCIÓN				
Obreros	Cantidad	Días	Salario Básico	Salario Básico
		Trabajados	Mensual	Diario
Jefe de Brigada.	1	24	\$ 360.00	\$ 15.00
Operarios	257	24	330.00	13.75
Total	258		\$ 690.00	\$ 28.75

No. de trabajadores x Días Laborales x Tasa Salarial por Días.

$$258 \text{ obreros} \times 24 \text{ días} \times \$28.75 = \$ 178020.00 \text{ (Salario básico)}$$

$$16182,02 \text{ (Salario complementario)}$$

$$\$ 194202,02 \text{ (Costo total)}$$

Para calcular la tasa salarial por hora, el procedimiento sería:

Tasa Salarial por Días: 8h.

Tasa salarial por hora 3.59 \$/h

El tiempo de elaboración por unidad de producto lo obtenemos de la ficha técnica del producto, que sería:

- Jamonada Especial CCD65 CR20 (CS). 1, 69 horas.
- Salami Escolar Cocido CCD50 (ME). 1,64

Costos Indirectos de producción: para la determinación de los costos indirectos se tomaron en consideración aquellos que más influyen en el proceso productivo y partiendo de ellos, se valoraron expresados sobre la base de un mes de trabajo para poder distribuirlos a través de la tasa propuesta.

$$\text{Tasa} = \frac{\text{Costos Indirectos de Producción}}{\text{Salario Básico}}$$

Para ese análisis los costos indirectos que se incluyeron fueron los gastos de la depreciación de los activos que intervienen en la elaboración del producto, gasto de electricidad y se incluye además como gasto de administración el salario del facturado encargado de la venta del producto. De ahí que se toma como base el salario básico por ser este el más representativo para la producción en el área.

Gastos Indirectos de Electricidad

Para estimar este gasto se tuvieron en cuenta los gastos que intervienen en el proceso productivo. En el caso de los procesos este costo asciende a \$25000,00

Con todos los cálculos presentados para cada elemento del costo indirecto se proceden a calcular la tasa de distribución según el procedimiento expuesto.

Energía Eléctrica.

$$\text{Tasa} = \frac{\text{Gasto de Energía}}{\text{Salario Básico}} = \frac{\$25000,00}{\$178020.00} = \$0.140$$

Al valorar estas tasas, se conocerá el importe de cada uno de los Costos Indirectos de producción que se cargarían a cada producto por peso de salario básico.

Todo el análisis realizado, permite la presentación de las Fichas de Costo correspondiente a los productos seleccionados:

FICHA DE COSTO

PRODUCTO: Jamonada Especial CCD 65CRD20(CS)

Tabla 2.7 Ficha de Costo

Materia Prima y Materiales	UM	Consumo S/Norma	Importe	Total
Carne de cerdo deshuesada	T	0,677083	\$52141,95	\$35304,45
Grasa de cerdo	T	0,052083	2700,32	140,64
Agua	T	0,260416	32,00	8,33
Soya desgrasada	T	0,020833	50,80	11,48
Tripas NALOBAR	T	222	0,13	78,28
Sal común fina	T	0,026042	138,48	4,93
Sal de curar	T	0,002604	967,00	2,52
Tripolifostato	T	0,002577	69200,00	6,23
Cordel de algodón 6 C	T	0,000394	1513,90	1,77
Sub. Total				\$35558,63
M. O. Directa				
Salario. Básico		1,69 h x \$3,59	\$6,0671	
Salario Complementario		6,0671 x 9,09%	0,5515	
Sub. Total				\$6.6186
Costos Ind. Producción.				
Gasto de Energía		\$0.140 x \$6,0671	0,849394	
Sub. Total				\$0,849394
Total de Costo Por Unidad (Tonelada)				\$35566,10

Fuente: Elaborado por la autora

FICHA DE COSTO

PRODUCTO: Salami Escolar Cocido CCD50(ME)

Tabla 2.8 Ficha de Costo

Materia Prima y Materiales	UM	Consumo S/Norma	Importe	Total
Carne de cerdo deshuesada	T	0,572917	\$52141,95	\$ 29873,01
Fécula de papa	T	0,010417	1463,00	27,74
Harina de trigo	T	0,114583	739,17	84,70
Soya desgrasada	T	0,052083	550,80	28,69
Ajo en polvo	T	0,005208	1596,00	17,86
Sal común fina	T	0,019702	138,48	3,75
Sal de curar	T	0,002083	967,00	2,01
Agua	T	0,265625	32,00	8,50
Pre. p/ salame(ME)	T	0,025000	876,00	122,90
Tripa NALOFLEX	T	666	0,01	145,91
Grapas	T	1590,00	0,005	44,52
Sub. Total				\$30359,59
M. O. Directa				
Salario. Básico		1,64 h x \$3,59	\$5,8876	
Salario Complementario		\$5,8876x 9,09%	0,5352	
Sub. Total				\$6,4228
Costos Ind. Producción.				
Gasto de Energía		\$0.140 x \$5,8876	0,824264	
Sub. Total				\$0,824264
Total de Costo Por Unidad (Tonelada)				\$30366,84

Fuente: Elaborado por la autora

La actualización de las fichas de costo base es una tarea urgente que debe realizar la empresa, lo que presupone un nivel de eficiencia del costo de los productos, así como la aplicación de precios acordes con los cambios incurridos.

Si en la Unidad Empresarial de Base Reynaldo Brooks perteneciente a la Empresa Cárnica de Guantánamo, se aplica correctamente todo lo referido en este capítulo, entonces estará en condiciones de determinar el nivel de eficiencia en que se producen los diferentes niveles de producción, de los recursos gastados en el proceso productivo, además de utilizar todo esto como eficaz instrumento en la toma de decisiones, en el proceso de planeación de las actividades y en el proceso de toma de decisión estratégica.

CONCLUSIONES

A partir del desarrollo de la investigación, se arribaron a las siguientes conclusiones.

1. Los procedimientos propuestos para el perfeccionamiento de la ficha de costo para productos seleccionados de carnes en conserva están adecuado a las características económicas y productivas del centro, expresando el costo unitario total del producto desglosado por cada elemento de costo.

2. La confección de la ficha de costo en los surtidos de carnes en conservas seleccionados, tiene gran importancia, ya que dota a la administración de dicha empresa de una herramienta más para evaluar el desempeño de la unidad y contribuye a mejorar sus resultados económicos y el proceso de toma de decisiones.

3. En la ficha de costo se muestran los cálculos necesarios para obtener el costo por cada una de las sub actividades y actividades principales para cada surtido. Las actividades principales seleccionadas son comunes para todos los surtidos que se elaboran en la UEB.

RECOMENDACIONES

A partir de las conclusiones antes expuestas se expresan las siguientes recomendaciones:

1. Aplicar el procedimiento propuesto para la confección de las fichas de costo de los restantes productos en carnes en conservas que actualmente se procesan en la Empresa Cárnica de Guantánamo Reynaldo Brooks, generalizando de esta forma los resultados de la investigación.

2. Continuar el desarrollo de la investigación con metas y objetivos de mayor alcance en la elaboración de fichas de costo, no solo, para productos cárnicos, sino también para otras producciones.

3. Capacitar al personal y fundamentalmente a la administración en la utilización de las fichas de costo, para mejorar la eficiencia del proceso y aportar mayores beneficios con más calidad.

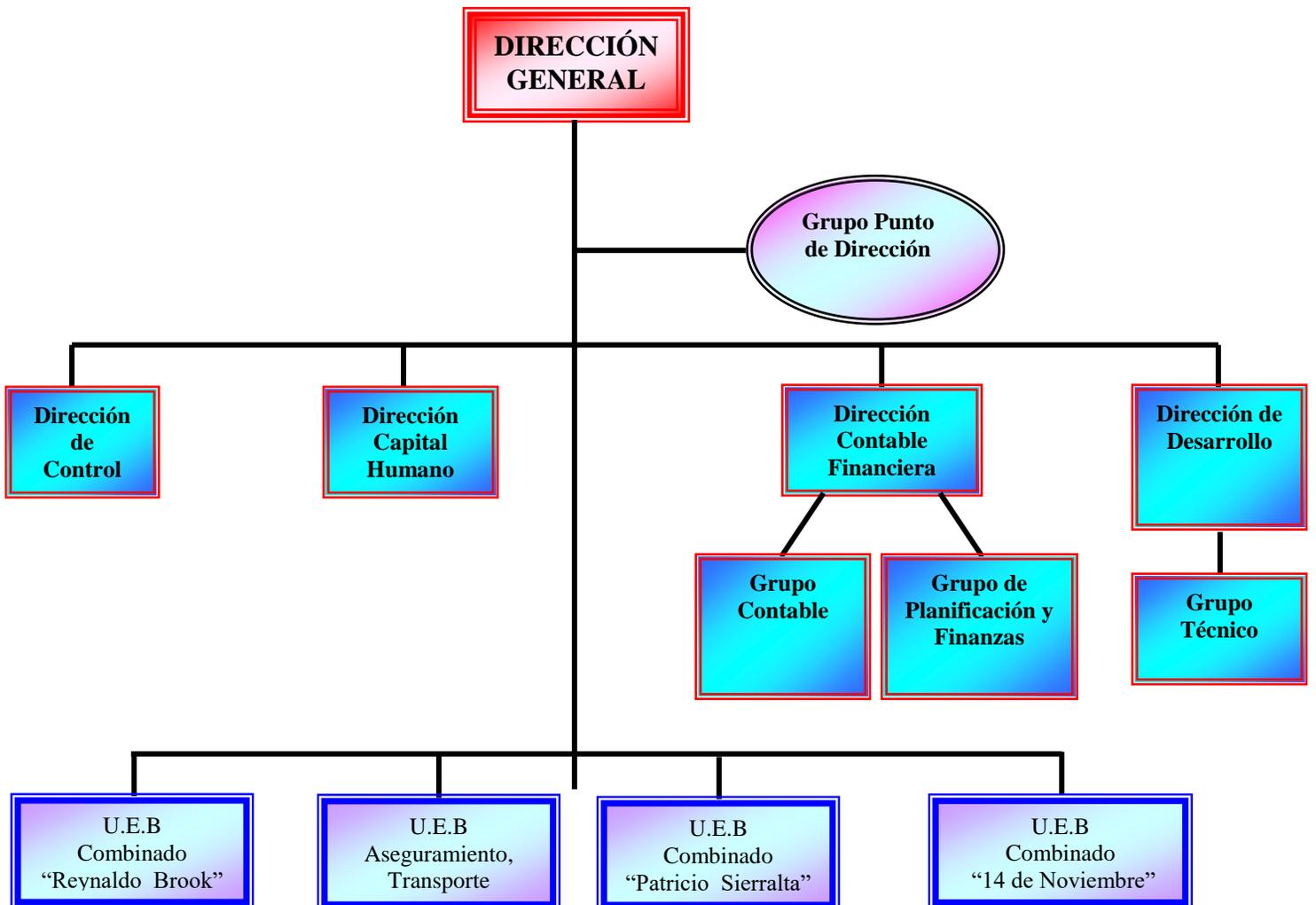
BIBLIOGRAFÍA:

1. Amat, Oriol, Soldevilla, Pilar “Comprender la Contabilidad y Finanzas. Gestión 2000.
2. Amat, Oriol, Soldevilla, Pilar. 1997. “Contabilidad y Gestión de Costos. Barcelona. Ediciones Gestión 2000.
3. Armenteros Días, Marta, Sistema de Costo en Cuba; “Hay que ponerse al día” en El Economista de Cuba, Marzo-Abril de 1999.
4. Blanco Ibarra, Felipe. La Contabilidad de Costos y Analítica de Gestión para la Toma de Decisiones Estratégicas. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco.
5. Canellas, Carlos Franco. “Apuntes para un curso de costo”. Ministerio de Industrias Básicas Escuela Superior.
6. Colectivo de Autores. Principios para la planificación, registros y cálculo del costo de producción. La Habana 1998.
7. Horngren, Charles T. La Contabilidad de Costo en la dirección de la empresa. Edición Revolucionaria, 1969.
8. Horngren, Charles T. La Contabilidad de Gestión con un enfoque estratégico. Edición Princl Hall.2002.
9. Jiménez, Carlos Manuel. “Costos para Empresarios”. Ediciones Macehí, Buenos Aires 1999.
10. Kaplan, Robert y Cooper. Robin. Costo y Efecto. Editorial Gestión 2000. Segunda Edición 1999.
11. Mallo Rodríguez, Carlos. Contabilidad Analítica, Costes, Rendimientos, Precios y Resultados.
12. Microsoft Corporation. “Contabilidad de Costos”, Enciclopedia Microsoft (R) Encarta (R) 98. (c) 1993-1997.
13. Microsoft Corporation. “Contabilidad”, Enciclopedia Microsoft (R) Encarta (R) 98. (c) 1993-1997.
14. Microsoft Corporation. “Depreciación”, Enciclopedia Microsoft (R) Encarta (R) 98. (c) 1993-1997.
15. Microsoft Corporation. “Costos (economía)”, Enciclopedia Microsoft (R) Encarta (R) 98. (c) 1993-1997.

16. Polimeni Fabozzi, Adelberg. Contabilidad de Costo. Segunda Edición.
17. Resolución No. 935/2018 del Ministerio de Finanzas y Precios
18. Rodríguez, José Luís. Intervención en la Reunión con los Directores
19. Generales de las Empresas en Perfeccionamiento Empresarial. Junio del
20. 2000.
21. Shank y Govindarajan" Gerencia Estratégica de Costos". Grupo Editorial Normal.1995.
22. Torras de la Luz, Oscar, Contabilidad de las Empresas Capitalistas. La Habana 1984.
23. Weston, Fred, Fundamentos de Administración Financiera. Parte William Newner, Jhon J. Contabilidad de Costos. La Habana 1973.

ANEXOS:

Anexo #1



ORGANIGRAMA EMPRESA CÁRNICA GUANTÁNAMO

Anexo# 2

Resolución No. 935/2018 del Ministerio de Finanzas y Precios aplicado a partir del 1 de enero del 2020.

Gastos que no deben incluirse en el costo de producción o prestación de los servicios

- a. Gastos de embalaje y transportación, compensados por el comprador por sobre el precio de entidad.
- b. Las multas, sanciones, morosidad, indemnizaciones, recargos y compensaciones por incumplimiento de obligaciones contractuales que deba asumir la entidad.
- c. Los descuentos por pronto pago y los pagos por pronto despacho
- d. Los impuestos, tasas y contribuciones.
- e. Las pérdidas por variación de tasas de cambio.
- f. Los gastos por estadía.
- g. Los gastos por financiamiento al OSDE.
- h. Las pérdidas por pedidos anulados.
- i. Las pérdidas por desastres naturales, de acuerdo con las disposiciones vigentes y los gastos relacionados con la prevención o la liquidación de las consecuencias de los mismos.
- j. Los gastos y las pérdidas incurridos en la paralización de fábricas, talleres o líneas de producción ocasionados por decisión estatal o causa de fuerza mayor o que sean reclamables a terceros.
- k. Las pérdidas y los faltantes de bienes materiales almacenados; así como, las mermas y deterioros en exceso a las normas establecidas en el proceso productivo, ya sean atribuibles a culpables determinados o que asuma la entidad, así como los sobrantes de dichos bienes.
- l. Los gastos generales y de administración.
- m. Los gastos de distribución y ventas.
- n. Los gastos incurridos por la entidad por la recepción de trabajadores en forma permanente en actividades no relacionadas directamente con la producción y los servicios, o la dirección de la entidad, tales como:

construcción y acondicionamiento de ciudades, poblados u obras sociales.

- o. Los gastos de años anteriores, que no fueron registrados en su oportunidad, cuyo tratamiento contable será normado por este ministerio.
- p. Otros gastos considerados como afectaciones directas a ganancias y pérdidas. q) Gastos de Capacitación.