

Experiencia de buenas prácticas

Perfeccionamiento del sistema de costos en los procesos de captura en empresas pesqueras



Improvement of the costing system in the capture processes in fishing enterprises

Aprimoramento do sistema de custos no processo de captura em empresas de pesca

Zainub Hernández Pérez¹  0009-0009-4093-221X  zainub@epicol.alinet.cu

Reinaldo Castaño de Armas²  0000-0003-4936-8001  riny@upr.edu.cu

Yordanka Díaz Pita¹  0009-0007-6072-0017  yordank.diaz@epicol.alinet.cu

Eduardo Rubén Espinosa Rodríguez²  0000-0001-5693-7327  eduardo.espinosa@upr.edu.cu

Zoraimy Poo Sobrino²  0009-0008-0773-2219  zoraimy.poo@upr.edu.cu

¹ Empresa Pesquera Industrial de La Coloma. Pinar del Río, Cuba.

² Universidad de Pinar del Río "Hermandos Saíz Montes de Oca". Pinar del Río, Cuba.

Recibido: 14/11/2022

Aprobado: 24/04/2023

RESUMEN

Los sistemas de costo son instrumentos básicos en el apoyo a los procesos de toma de decisión gerenciales, en la búsqueda de la eficiencia empresarial y la definición de las estrategias que soporten la diferenciación y la competitividad general de las organizaciones económicas que integran una sociedad. El objetivo de la investigación asociada al presente estudio se refiere al rediseño de los principales procedimientos de trabajo del sistema de costo de la Unidad Empresarial de Base Extractiva "La Coloma", perteneciente a la Empresa Pesquera Industrial de La Coloma, a partir de atemperar sus flujos de producción a los principales instrumentos asociados al cálculo y acumulación de los costos de las actividades pesqueras. Para ello se utilizaron métodos generales del nivel teórico y empírico con el objetivo de caracterizar y profundizar en las particularidades esenciales del objeto

de investigación, contribuyendo como principal resultado al rediseño de los comprobantes de operación, cálculo y distribución de los costos indirectos y rediseño de las fichas de costo de las actividades de captura, sentando las bases para la aplicación de instrumentos financieros más específicos que contribuirían a construir información relevante para la gestión operativa de los costos y gastos derivados de Unidades Empresariales de Base Extractivas como unidades básicas de la industria pesquera.

Palabras clave: sistemas de costo; procedimientos contables; costo estándar; costos por proceso; industria pesquera.

ABSTRACT

Cost systems are basic instruments to support managerial decision-making processes, in the search for enterprise efficiency and the definition of strategies that support the differentiation and general competitiveness of the economic organizations that make up a society. The objective of the research associated with the present study refers to the redesign of the main work procedures of the cost system of the Unidad Empresarial de Base Extractiva "La Coloma", belonging to the Industrial Fishing Enterprise of La Coloma, starting from adjusting its production flows to the main instruments associated with the calculation and accumulation of the costs of fishing activities. For this purpose, general methods of the theoretical and empirical levels were used with the objective of characterizing and deepening the essential particularities of the research object, contributing as main result to the redesign of the operation vouchers, calculation and distribution of indirect costs and redesign of the cost sheets of the capture activities, laying the foundations for the application of more specific financial instruments that would contribute to build relevant information for the operative management of the costs and expenses derived from the Extractive Base Enterprise Units as basic units of the fishing industry.

Keywords: cost systems; accounting procedures; standard cost; process costs; fishing industry.

RESUMO

Os sistemas de custos são instrumentos básicos no apoio aos processos de tomada de decisão gerencial, na busca da eficiência empresarial e na definição de estratégias que apoiem a diferenciação e a competitividade geral das organizações econômicas que compõem uma sociedade. O objetivo da pesquisa associada ao presente estudo refere-se ao redesenho dos principais procedimentos de trabalho do sistema de custos da Unidade de Negócio Extrativista "La Coloma", pertencente à Empresa de Pesca Industrial de La Coloma, ajustando seus fluxos de produção aos principais instrumentos associados ao cálculo e à acumulação dos custos da atividade pesqueira. Para tanto, foram utilizados métodos gerais de nível teórico e empírico com o objetivo de caracterizar e aprofundar as particularidades essenciais do objeto de pesquisa, contribuindo como principal resultado para o redesenho das receitas operacionais, cálculo e distribuição dos custos indiretos e redesenho das planilhas de custos das atividades de captura, lançando as bases para a aplicação de instrumentos financeiros mais específicos que contribuíssem para construir informações relevantes para a gestão operacional dos custos e despesas derivados das Unidades de Negócio de Base Extrativa como unidades básicas da indústria pesqueira.

Palavras-chave: sistemas de custos; procedimentos contábeis; custo padrão; custos de processo; indústria pesqueira.

INTRODUCCIÓN

La globalización impregna todos los aspectos de la vida diaria en nuestra actividad como seres sociales y en los ámbitos político, económico y comercial (de León Lázaro, 2018) lo que, unido a la interdependencia de los mercados internacionales provoca la necesidad continua del rediseño de la competitividad de los agentes para gestionar con eficiencia los procesos productivos de las unidades económicas nacionales, así como el aprovechamiento de las oportunidades y la gestión de las amenazas asociadas a sus objetivos estratégicos. Esta problemática exige del sector empresarial la renovación y actualización de los sistemas informativos en función de las necesidades de la producción y los servicios, así como el apoyo a sus procesos de toma de decisiones (Castaño de Armas, 2018).

En la actualidad, toda empresa que pretenda alcanzar un nivel competitivo adecuado deberá flexibilizar los procesos productivos, rechazar la rigidez, adaptar sus productos, mejorar la distribución de los bienes y servicios generados, así como agilizar sus mecanismos de comunicación. Tiene que ser eficiente en la productividad, disminuir los costos de producción, producir con calidad elevada, conjugada con precios competitivos (López Rodríguez & Palenzuela Rama, 2005).

Para ello se requiere de informes gerenciales que permitan conocer los resultados de las diferentes actividades desarrolladas por las organizaciones económicas definidas como grupos estructurados y orientados a fines productivos (Martínez López et al., 2022) y para optimizar los procesos de toma de decisiones (Luna Altamirano et al., 2018). La Contabilidad de Gestión es una actividad que involucra la toma de decisiones (Hernández Madrigal, 2020) y ha sido uno de los instrumentos más utilizados como sistema informativo para la dirección, ya que permite conocer el resultado de una empresa y de cada una de sus áreas (Maura Santiago & Suárez Jiménez, 2019), contribuyendo decisivamente al proceso de control mediante la elaboración del presupuesto, el cálculo y el análisis de las desviaciones, lo cual permite evaluar cuantitativamente si se han cumplido los objetivos establecidos desde un criterio económico fundamental soportado en la eficiencia económica.

La determinación de este criterio de gestión solo es calculable a partir de la comparación entre los gastos necesarios para llevar a cabo el desarrollo de una actividad y los realmente alcanzados. Solo el análisis sistemático del comportamiento de los costos y la decisión y ejecución de medidas para rectificar las deficiencias permiten lograr este objetivo.

En el caso particular de la Unidad Empresarial de Base Extractiva "La Coloma", perteneciente a la Empresa Pesquera Industrial de la Coloma, ubicada al sur de Pinar del Río y enclavada en el Consejo Popular La Coloma, al sur de la ciudad de Pinar del Río, tiene como misión la Captura de Especies de la Plataforma como Langosta, Túnidos, Escamas, entre otras y su posterior traslado a la Industria para su procesamiento, considerándose la mayor unidad de captura pesquera del país por número de embarcaciones y toneladas de langosta que tienen como destino principal la exportación.

Un análisis exploratorio del sistema de costo de esta Unidad Empresarial de Base (UEB) permitió identificar la existencia de limitaciones en el proceso de planificación de los gastos indirectos de los diferentes centros de costos o áreas de servicio. Varios centros de costos se cargan incorrectamente a la cuenta Gastos Generales de Administración (822), la venta de la pesca comercial se carga incorrectamente a la cuenta 810 Costo de Producciones Vendidas cuando debe hacerse a la 814

Costo de Venta de Mercancías y no se deben cerrar sobre la Cuenta 702 Producción Extractiva los Centros de Costo que están en Mantenimiento.

Estas debilidades permiten identificar la existencia de una contradicción general entre el estado actual y el estado deseado del sistema de costo de la UEB Extractiva "La Coloma". La misma tiene su esencia en las limitaciones del sistema informativo, al no permitir el cumplimiento de las exigencias de las etapas de acumulación, procesamiento, análisis y toma de decisiones gerenciales. Este hecho condujo a considerar como problema de investigación: ¿cómo perfeccionar el Sistema de Costo de la UEB Extractiva de la Empresa Pesquera Industrial de La Coloma?

El problema investigado se considera de gran actualidad en el contexto cubano pues constituye una propuesta orientada al mejoramiento del sistema contable de un sector industrial que tiene efecto directo en las exportaciones, sustitución de importaciones, con una participación en el mercado interno en divisas y que marca una relevancia dentro de la estructura social del área en donde se encuentra ubicada. Planteándose como objetivo en respuesta al problema identificado el rediseño de los principales procedimientos de trabajo del sistema de costo de la UEB Extractiva "La Coloma", a partir de atemperar sus flujos de producción a los principales instrumentos asociados al cálculo y acumulación de los costos de sus actividades pesqueras.

MATERIALES Y MÉTODOS

Para el desarrollo de la investigación se emplearon métodos de nivel teórico y empírico. Los métodos teóricos que caracterizaron el desarrollo de la investigación fueron el histórico-lógico, orientado al estudio de las tendencias históricas de la contabilidad de gestión, así como el análisis de la evolución de los sistemas de costo vinculados al objeto de estudio, la modelación que posibilitó hacer las abstracciones necesarias conducentes a perfeccionar el sistema de acumulación de los costos de las actividades de captura en actividades pesqueras y el sistémico-estructural, empleado para concebir los componentes estructurales en el diseño funcional de los sistemas de costo, tomando como referencias las características de los procesos productivos y elementos de costos fundamentales asociados a los procesos de captura.

Se asumieron como procedimientos lógicos al análisis-síntesis, la abstracción-inducción y la deducción. Los métodos empíricos aplicados fueron la revisión documental que incluye el manual de instrucciones y procedimientos del sistema a perfeccionar, la Resolución No. 235 y 294 del Ministerio

de Finanzas y Precios y la Norma No. 12 Costo de Gestión. Se incorporó la observación participativa, la cual permitió comprobar mediante la percepción directa y sistemática el estado actual del sistema costo a modificar, así como encuestas y entrevistas estructuradas y no estructuradas a los profesionales y técnicos contables de la dirección funcional de economía de la Empresa y la UEB Extractiva en particular, así como al consejo de dirección de la UEB, las cuales fueron desarrolladas con el objetivo de caracterizar el estado actual en que se encuentra el objeto de estudio e identificar las principales insuficiencias y componentes a perfeccionar dentro de su sistema de costo.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

La Contabilidad de Costos es un sistema contable que suministra la información para medir los costos de un producto, el rendimiento y el control de las operaciones (Polimeni et al., 1994), asumiendo como fines principales la determinación de los costos de los inventarios de productos fabricados, tanto de forma unitaria como total, del costo de los productos vendidos, con el fin de poder calcular la utilidad o pérdida en un período económico y preparar el estado de resultados, dotando a la gerencia de una herramienta útil para la planeación y el control sistemático de los costos de producción y servir de fuente de información de costos para estudios económicos y decisiones especiales relacionadas con inversiones de capital, fabricación de nuevos productos y fijación de precios de venta.

Se emplearon como principales métodos para la clasificación de los costos dentro del estudio: de acuerdo con la función en la que se incurre (costos de fabricación, costos de distribución y venta, costos administrativos y costos financieros); de acuerdo con la forma en que se expresan los costos (costos históricos y predeterminados); por su identificación con el producto (directos e indirectos); según método de costo (costo real, normal y estándar) y según la naturaleza de las operaciones (por órdenes de producción y por procesos).

Los elementos teóricos-conceptuales incorporados en la metodología asumida en la investigación permitieron desarrollar una aproximación a la evolución de los sistemas de costo, estableciendo las principales transformaciones que ha sufrido esta disciplina a partir de la demanda de sistemas contables capaces de suministrar información que permitan adoptar estrategias de gestión en entornos cada vez más competitivos y globales (Infante Miguel et al., 2016).

El estudio desarrollado parte de la caracterización de la situación actual del sistema de costo en la UEB Extractiva perteneciente a la Empresa Pesquera Industrial de La Coloma. Se empleó un análisis de las fuentes de información primarias y secundarias necesarias para la identificación de las limitaciones existentes en el proceso objeto de estudio y se definieron los principales factores que caracterizan el sistema de costo de la UEB Extractiva "La Coloma", a partir de la aplicación de la metodología desarrollada por Vallejos Díaz (2008) que consta de cuatro etapas fundamentales.

Esta metodología está dividida en dos secciones; la primera orientada a la caracterización de los sistemas de costo y una segunda sección que establece una secuencia de acciones que contribuyan al perfeccionamiento de estos sistemas.

La primera sección está compuesta por cuatro etapas:

Etapa 1. Determinación de las necesidades de información

Etapa 2. Definición de las fuentes de información

Etapa 3. Diseño de los formatos para la captación de la información

Etapa 4. Captación de los datos, análisis y procesamiento de la información

A continuación, se presentan los principales resultados derivados del desarrollo de la primera sección en el análisis del sistema de costos de la UEB Extractiva "La Coloma".

Etapa 1. Determinación de las necesidades de información

La información analizada posibilitó conocer regularidades relacionadas con el sistema de costo de la Unidad Empresarial de Base Extractiva perteneciente a la Empresa Pesquera Industrial de La Coloma en Pinar del Río. Para ello, se identificó un conjunto de necesidades de información definidas a partir de la valoración de especialistas y directivos, acercándose a los componentes básicos de su sistema de costos, siendo las principales áreas identificadas en el sistema de costo:

- *Planificación del costo*

La cual analiza el comportamiento de las normas de gastos, las series históricas incurridas en períodos anteriores, el aprovechamiento de las capacidades y la cuantificación de las medidas de reducción que sea posible aplicar. Desde el punto de vista económico, la planificación del costo debe

estar precedida de un pormenorizado análisis técnico de las capacidades utilizadas y gastos incurridos en el período base y la influencia que puedan haber ejercido los distintos factores técnico-económicos que inciden en ellos.

- *Registro de los Gastos*

El proceso de registro 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 desarrollo de su actividad productiva.

- *Cálculo del Costo*

Para el cálculo de los costos de la entidad, se emplean fundamentalmente las proyecciones y políticas contables para el desarrollo del sector empresarial a partir de diciembre del 2020 y la documentación certificada de las normas tecnológicas, de organización de la producción y de flujos tecnológicos asociados a las exigencias organizativas para llevar a cabo el proceso productivo de perfeccionamiento del sistema de costo; también los sistemas salariales definidos por la Dirección Funcional de Recursos Humanos de la entidad, los resultados definidos por los diferentes grupos de elementos de Gastos asociados a la Producción y los niveles de captura obtenidos en períodos recientes.

Etapa 2. Definición de las fuentes de información

Para la caracterización del sistema de costo de la UEB, se utilizaron fuentes de informaciones secundarias y primarias. Las principales fuentes de información secundarias empleadas en el estudio fueron las siguientes:

- *Marco legal regulatorio*

Políticas, normas y regularidades para el desarrollo e implementación de los sistemas de costo, Norma de contabilidad No. 12, Contabilidad de Gestión, Manual de contabilidad de costos (Resolución No. 54/2005), el acuerdo No. 8301 de 26 de enero de 2018, del Consejo de Ministros, la Resolución No. 235 de 30 de septiembre de 2005, la Resolución 1038 /2018 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) y la Resolución No. 397/2018.

Complementación de la información generada a partir de las fuentes secundarias, con las regularidades identificadas desde la utilización de fuentes primarias, aplicando para ello entrevistas y encuestas. Las entrevistas se realizan con el objetivo de conocer las características y limitaciones que existen para el proceso de gestión de políticas contables y su aplicación práctica en el desarrollo del sistema de costo de las actividades de capturas pesqueras de la UEB Extractiva "La Coloma".

Etapas 3. Diseño de los formatos para la captación de la información

Para la elaboración y aplicación de las encuestas y entrevistas estructuradas y no estructuradas, se encauzaron las siguientes tareas:

1. Determinación de los objetivos de las encuestas y entrevistas
2. Elaboración del cuestionario
3. Establecimiento de criterios para la selección de la muestra a aplicar
4. Aplicación de la encuesta y entrevista
5. Evaluación de la información recogida

Etapas 4. Captación de los datos, análisis y procesamiento de la información

Para la aplicación de las encuestas y entrevistas, se valoró la necesidad de que los encuestados y entrevistados cumplieran una serie de criterios: experiencia de, al menos, 4 años en materia de dirección, capacidad de decisión en representación de su entidad, así como habilidades comunicativas y de liderazgo participativo. Las mismas se aplicaron dentro del Consejo de Dirección de la UEB Extractiva "La Coloma", su departamento de Contabilidad y las direcciones funcionales de operaciones pesqueras, economía, recursos humanos, inversiones y calidad de la empresa.

- *Análisis de los resultados de las fuentes de información secundarias*

Los estudios realizados sobre la Norma Específica de Contabilidad No. 12 Contabilidad de Gestión permiten establecer que el cálculo del costo se efectúa utilizando las agrupaciones de gastos conceptuados dentro de las partidas de costo que requiere la entidad y viabilizando la determinación de los costos unitarios y los indicadores fundamentales del costo, a nivel de cada actividad o área de responsabilidad en función del sistema de costeo que corresponda. La agregación de los distintos tipos de gastos se efectúa empleando los elementos: materias primas y materiales, combustibles y

lubricantes, energía, gastos de personal, depreciación y amortización, otros gastos monetarios, mantenimiento y traspasos.

- *Planificación de los costos*

El objetivo fundamental de la planificación de los costos en la entidad consiste en la determinación de los gastos indispensables para obtener un volumen dado de producción o de prestación de servicios, con una calidad determinada, utilizando la confección de los planes económicos anuales de las entidades, expresando la eficiencia de su actividad económico-productiva para la valoración de la eficiencia económica obtenida en cada una de las áreas o actividades de la entidad y para la formación de los precios y tarifas.

Los métodos más utilizados para la planificación son los presupuestos de gastos operacionales (compras, capturas y gastos por elementos), así como dentro de los presupuestos financieros: el presupuesto de capital efectivo, estado de rendimiento y de situación proyectado, el establecimiento del costo unitario real de la producción o los servicios. El cálculo del costo unitario se desarrolla por cada una de los surtidos elaborados o los servicios prestados, estableciéndose niveles agregados y calculándose sistemáticamente en los surtidos de mayor importancia relativa.

- *Análisis del costo*

El análisis del costo se basa fundamentalmente en la evaluación del comportamiento de los gastos y sus desviaciones, teniendo en cuenta el lugar donde se producen y su concepto, a fin de que la investigación de las causas que las motivan permita la toma de medidas que erradiquen o aminoren los efectos negativos en los resultados. El sistema de costos empleado en la UEB Extractivas se asocia fundamentalmente a los costos por proceso, quedando el empleo de los costos por órdenes de trabajo asociados, fundamentalmente a los mantenimientos y las reparaciones capitalizables de embarcaciones.

- *Manual de contabilidad de costos*

El manual de costos de la UEB presenta en sus diferentes capítulos las normativas vigentes en esta materia, nacionales y ramales, que emplea la entidad y en correspondencia con la organización de su proceso productivo o de prestación de servicios, relaciona los centros de costos, actividades, generadores de costos, áreas de responsabilidad u otras estructuras existentes a los efectos de la

planificación. Además, establece los métodos de valoración de los inventarios de productos en proceso, intermedios y terminados, define los elementos y partidas de gastos y costos, establece la distribución y aplicación de los gastos indirectos, especificando las bases distributivas a utilizar, así como el diseño de los modelos y documentos específicos para la planificación, determinación y análisis del costo de la entidad, incluyendo sus correspondientes metodologías y previendo el adecuado archivo y conservación de los mismos, acorde a las regulaciones que, en materia de prescripción, se legislen al efecto.

- *Análisis de los resultados de las fuentes de información primaria*

La encuesta asociada a la investigación fue aplicada a un total de 25 personas, incorporándose dos funcionarios de la Dirección Provincial de Finanzas y Precios, así como técnicos, especialistas y directivos de la UEB Extractiva y las Direcciones Funcionales de Operaciones Pesqueras, Economía, Recursos Humanos, Calidad e Industria de la Casa Matriz. Para la selección de los encuestados, se tomó en cuenta que cumplieran los siguientes criterios: experiencia de, al menos, 4 años en materia de dirección, capacidad de decisión en representación de su entidad, habilidades comunicativas y de liderazgo participativo.

Sobre esa base, se desarrolló el análisis de la fiabilidad de los resultados con la utilización del software Minitab 17, se obtuvo el coeficiente de Cronbach que interpreta el grado de consistencia que existe en la respuesta de los encuestados, en función de las preguntas y la escala de medida, proyectando el Alfa de Cronbach como estadístico de fiabilidad un resultado, un 0.678, ligeramente inferior al mínimo aceptable que es de 0.7, por lo que se estima la confiabilidad de las 25 preguntas realizadas.

Entre las principales regularidades identificadas en la aplicación de las encuestas, se pudo establecer que el 100 % de los encuestados resaltaron la importancia del sistema de costo para el control de los recursos materiales y financieros en los procesos de toma de decisiones, el 84 % de los encuestados responde que la información de costos generadas es confiable, el 16 % considera que existen importantes insuficiencias en el funcionamiento del sistema de costo actual y el 96 % considera la necesidad de un proceso de perfeccionamiento de los costos, el 24 % de los encuestados establece la necesidad de cursos de superación en los temas de costo, inversiones con medios propios y el tratamiento de los activos fijos.

En cuanto al proceso de planificación del presupuesto, se abordaron algunas interrogantes como análisis del comportamiento de las normas de consumo, evaluadas de regular o mal por el 36 % de

los encuestados. Se evaluaron de deficientes el análisis de las series históricas de los costos, el aprovechamiento de las capacidades instaladas y la cuantificación de las medidas de reducción de los costos por el 40, 28 y 52 % respectivamente.

De manera general, la información recogida en las encuestas y las entrevistas denota que el sistema de costo de la empresa presentó un grupo de deficiencias asociadas a necesidades de información específicas para diferentes procesos de toma de decisiones, lo que sentó las bases para un proceso de perfeccionamiento.

- *Resumen del diagnóstico*

A partir de la triangulación de las fuentes de informaciones primarias y secundarias, se pudo arribar a las siguientes regularidades en materia de limitaciones existentes:

1. No existe presupuesto maestro en la UEB.
2. Varias de las fichas de costo que se utilizan en la entidad están desactualizadas.
3. Los centros de costo asociados a la cuenta Gastos Asociados a la Producción (731) no se corresponden con las áreas y centros de costo de la producción.
4. Los servicios de reparación y mantenimiento a terceros que presentan la factura a cobrar no tienen costo reflejado en el balance.
5. Al final del ciclo contable, la cuenta Producción Extractiva (702) cierra los centros de costo que están en mantenimiento.
6. La Producción de Artes de Pesca se contabiliza erróneamente en la cuenta 718 Producción Auxiliar en Proceso (718), siendo una producción propia para el insumo.
7. Las artes de pesca son consideradas como un gasto del período y no como un útil que se incorpora al costo de la captura periódicamente.

Son estas insuficiencias y debilidades, las referencias para el desarrollo de la segunda sección de la metodología aplicada.

Propuesta de perfeccionamiento del sistema de costo de la Unidad Empresarial de Base Extractiva "La Coloma"

La segunda sección de la metodología aplicada en el estudio se divide en 4 etapas que permiten realizar un trabajo organizado, profundo y coherente, presentando los principales resultados del

rediseño del sistema de costo de UEB Extractiva "La Coloma" de la Empresa Pesquera Industrial de La Coloma, teniendo en consideración que la principal fortaleza del esquema de trabajo asumido se asocia con la definición de un marco ordenado para el desarrollo de su sistema de actividades. Las etapas son las siguientes:

1. Estudio y evaluación de las regulaciones vigentes
2. Estudio de las características técnico-organizativas y productivas de la entidad
3. Análisis de la planificación, registro, cálculo y análisis de los costos
4. Rediseño de subsistemas

Etapas 1. Estudio y evaluación de las regulaciones vigentes

En el proceso de perfeccionamiento del sistema de costo, se realizó un estudio donde se abordan las principales manifestaciones teóricas y bases que sustentan los sistemas de costo, siendo estos documentos definidos desde la sección de diagnóstico de la metodología utilizada.

Etapas 2. Estudio de las características técnico-organizativas y productivas

La Empresa Pesquera Industrial de La Coloma se crea por la Res. 507 del Ministerio de Economía y Planificación, con fecha 9 de octubre del 2001, subordinada al Grupo Empresarial PESCACUBA del Extinto Ministerio de la Industria Pesquera y se aprueba como empresa en Perfeccionamiento Empresarial por el acuerdo 4603 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de fecha 20 de noviembre del 2002, otorgándole Categoría Empresarial I el 12 de febrero de 2002. En el 2011, se crea para atender el sistema empresarial del organismo el Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria, el que forma parte en la actualidad del Grupo de la Pesca.

La estructura de la empresa se ha concebido como una red de Unidades Empresariales de Base que interactúan entre sí, tributando al objeto y misión de la empresa, quedando conformada por siete UEB, 6 dedicadas a la captura de langosta, túnidos y peces y una a la producción industrial. La UEB Extractiva "La Coloma", está estructurada por tres flotas de pesca, que la integran varias embarcaciones destinadas a la captura de especies de alta demanda en el mercado internacional y nacional, que son depositadas indistintamente en seis centros de acopios, ubicados en diferentes zonas de pesca que posteriormente se trasladan a la producción industrial en las enviadas, según el centro de acopio. El flujo productivo comienza con la captura de las diferentes especies y termina

con la descarga de las capturadas en las instalaciones de la UEB Industria para que sean sometidas a procesos productivos específicos.

Etapas 3. Análisis de las particularidades de la planificación, registro, cálculo y análisis del costo

- *Proceso de planificación del costo en la UEB Extractiva*

La planificación y los presupuestos tienen gran importancia dentro del proceso productivo de la entidad como paso hacia la gestión efectiva del costo; se combinan personas, procesos y tecnologías y constituyen un instrumento de control y evaluación de la gestión económica de la organización. El mismo se debe analizar periódicamente; para su formulación, se utilizan los denominados costos estándar, representando punto de partida para establecer la eficiencia y eficacia de sus operaciones productivas y para predeterminar los gastos indispensables para obtener un volumen dado de producción, así como el costo unitario y total de cada producto de acuerdo con el surtido y el volumen dado de producción y venta, además de permitir el análisis del comportamiento de los gastos y costos predeterminados en relación con su ejecución real.

La definición de las principales regularidades del sistema de costo de la UEB Extractiva "La Coloma" es determinada a partir del sistema de actividades empleado en las primeras etapas de esta sección de la metodología, las cuales permiten establecer las pautas y regularidades que orientaron el posterior rediseño de su sistema de costo.

Etapas 4. Elaboración del diseño de cada subsistema

Los principales elementos perfeccionados dentro del sistema de acumulación y análisis de los costos de la UEB Extractiva "La Coloma" fueron:

1. La reestructuración de los centros de costo de producción.
2. Determinación de los principales elementos que componen los materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de sus producciones.
3. Definición en el manual de procedimiento de los documentos primarios empleados en el cálculo y acumulación de los costos de las producciones de la UEB.
4. Asignación de los principales elementos de gasto a las partidas asociadas al proceso de acumulación de los costos.

5. Definición de los principales comprobantes de operación asociados al sistema de costos, desglosándose por elementos, subelementos y análisis por cuentas dentro del manual de procedimientos de costo.
6. Definición de bases para la distribución de costos indirectos, actualizando las tasas asociadas al costeo estándar.
7. Definición de los modelos asociados a la producción equivalente, empleándose el método de promedios ponderados.

A continuación, se exponen cómo se desarrolló el perfeccionamiento de los elementos de costo que componen la propuesta realizada:

- *Proceso de acumulación y definición de los centros de costo*

Para la determinación de los centros de costo, se atendió a los objetivos a lograr con la información que ellos proporcionan una base para la toma de decisiones y para el adecuado análisis de las variaciones, por lo cual se trata, siempre que fuese posible, que se correspondan con un área de responsabilidad claramente delimitada. Los centros de costo de la Producción Principal Extractiva en Proceso son divididos en tres grupos: los Centros de Costo 28, asociados en la Flota Langosta; los Centros de Costo 10, asociados a la Flota Escama y los Centros de Costo 5, asociados a los túnidos o bonitos.

- *Determinación de los principales elementos del costo de las producciones de la UEB Extractiva "La Coloma"*

Para determinar el costo total y unitario de los productos, se definieron los principales materiales directos que afectan el costo de las producciones de la UEB, que son el combustible, las artes de pescas, el hielo, las carnadas, etc. La mano de obra directa se ve afectada esencialmente por el elemento salario, vacaciones y estímulos del personal que labora en las embarcaciones, así como las escalas definidas por niveles de captura desde las tasas de pago establecidas como coeficiente normativo de trabajo y los gastos indirectos asociados de la actividad extractiva, incorporando como elementos fundamentales materias primas y materiales fundamentales y auxiliares, energía, combustibles y lubricantes, salarios indirectos, otros gastos salariales, depreciación y amortización, otros gastos monetarios, ropas y calzado, y gastos de mantenimiento. Son distribuidos los gastos incurridos en los centros de costos no vinculados directamente con la actividad extractiva (centro de acopio, barcos de apoyo, mantenimientos, entre otros), así como los que pueden ser asociados

directamente a los centros de costo, que distribuyen a los centros de costo productivos con el empleo de diferentes bases.

- *Documentos primarios utilizados en la acumulación de los costos*

Entre los principales documentos primarios empleados en la acumulación de los costos de las producciones de la UEB Extractiva, se incluyeron en el manual de procedimientos del costo de la UEB por elementos básicos:

1. Materiales directos e indirectos

El registro de los materiales directos e indirectos tiene como respaldo los documentos autorizados en el subsistema de inventarios, que son fundamentalmente la solicitud de entrega de materiales (Modelo SC 2-07), el vale de entrega o devolución (Modelo SC 2-08) y en el caso del combustible directo, se reconoce el gasto por los chips de consumo en el mes analizado, el cual debe reflejar el ciclo productivo y especie en que se consumió, además el centro de costo.

2. Mano de obra directa

El registro de la mano de obra directa es determinado por el Departamento de Recursos Humanos y se basa en los siguientes documentos, clasificados por centros de costos: submayor de nóminas, pre-nóminas y vacaciones. Ambos documentos deben reflejar los datos que requieren los modelos 4-06 Nóminas y 4-07 Submayor de vacaciones. Este gasto debe estar respaldado y conciliado con los reportes diarios emitidos por los responsables de los centros de costos productivos, reflejándose el ciclo productivo y especie en el que trabajó el empleado de la estación, así como los niveles de captura asociados por embarcación, lo que constituye un elemento base para la distribución de los gastos indirectos.

3. Gastos asociados a la producción

Para el registro de la depreciación acumulada de los activos fijos, se garantiza su contabilización en los submayores establecidos según la Resolución 10/2007 del MFP. En el subsistema de activos fijos tangibles, los medios productivos están asignados a las áreas de responsabilidad y centros de costo correspondientes, encontrándose las tasas de depreciación en el límite permitido que indica la Resolución 701/2015 del MFP.

Se desarrolló un ajuste en el tratamiento contable de una parte de las artes de pesca de larga duración desde el punto de vista técnico, que garantiza una mayor asociación entre gastos e ingreso, acumulándose estas producciones inicialmente en la cuenta útiles y herramientas, lo que traspasa su importe cuando se asignan a usuarios del medio, reconociendo su desgaste y transferencia a las producciones a partir de su vida útil estimada y desde el empleo de una tasa de amortización específica.

Para el tratamiento contable de los gastos de electricidad y agua, se emplea el respaldo de los importes que aparecen en las facturas de los respectivos proveedores, asignándose al gasto o a los centros de costo y ciclos de producción que afecten desde su distribución secundaria.

Para el tratamiento contable del elemento, otros gastos monetarios se registran de forma directa, todos los gastos de dietas, pasajes, reparaciones y mantenimientos, correos, teléfonos y otros autorizados a incluir en el costo de producción que se puedan asignar a un centro de costo específico.

- *Principales comprobantes de operación asociados al sistema de cuentas de costos de la UEB Extractiva "La Coloma"*

Las cuentas de costo se encargan de acumular los elementos que integran el costo del producto, el material directo, la mano de obra y los costos indirectos, considerándose la principal contribución práctica del estudio la exposición, en una sección específica del manual de procedimientos de costo de los comprobantes de operación que afectan las diferentes cuentas utilizadas dentro del sistema de costo, y toman en cuenta las características específicas del flujo productivo y del sistema de actividades de la UEB. Estas cuentas son:

- 702. Producción Extractiva de Plataforma en Proceso
- 710. Otras Producciones y/o Servicios en Proceso
- 716. Reparación y/o Mantenimiento de Embarcaciones en Proceso
- 725. Producción Propia para Insumo
- 726. Reparaciones Capitales con Medios Propios
- 731. Gastos Indirectos de Producción
- 810. Costo de Producción Vendidas
- 812. Variación entre el Costo Real y Predeterminado
- 855. Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones
- 865. Otros Gastos

A continuación, se presentan algunos de los principales comprobantes de operación incorporados al Manual de Instrucciones y Procedimientos de los Costos de la entidad, los cuales fueron clasificados por cuenta.

Producción Extractiva de Plataforma en Proceso, encargada de la producción real del período. CO: Comprobantes de Operación

CO 1. Acumulación de la producción real del período, CO 2. Recepción de las capturas en inventario a precio estándar, CO 3. Traspaso de los Gastos Indirectos a la producción extractiva, CO 4. Traspaso de la UEB Industria de la captura recepcionada, CO 5. Cálculo de las Variaciones con saldo favorable o desfavorable, CO 6.

Reparación y/o mantenimiento de embarcaciones

CO 1. Acumulación de los costos de reparaciones y mantenimiento. CO 2. Traspaso de los gastos indirectos de talleres a las reparaciones y mantenimientos de embarcaciones, CO 3. Traspaso de Gastos de reparaciones y mantenimientos de embarcaciones a la producción extractiva y Reparaciones capitales en el caso que corresponda.

Producciones y/o servicios en proceso

CO 1. Acumulación de los gastos de las reparaciones y mantenimientos de embarcaciones y/o servicios a terceros, CO 2. Traspaso de Gastos indirectos de las reparaciones y mantenimientos de embarcaciones y/o servicios a terceros CO 3. Fijación del cobro de las reparaciones y mantenimientos de embarcaciones y/o servicios a terceros.

Producción auxiliar en proceso

CO 1. Acumulación de la producción auxiliar en proceso (producciones agroindustriales y consumo animal) CO 2. Traspaso de gastos indirectos de la producción auxiliar en proceso, CO 3. Recepción de la producción terminada en inventario a precio estándar de producción auxiliar en proceso, CO 4. Cálculo de las variaciones con saldo favorable o desfavorable.

Producciones propias para insumo

Se propone que las producciones de hielo que se emplean en el consumo de las embarcaciones y las zonas de pesca durante el proceso de captura se acumulen en la cuenta Producción Propia para Insumo.

CO 1. Acumulación de la producción propia para insumo (Hielo) CO 2. Traspaso de gastos indirectos CO 3. Recepción de la producción terminada en inventario a precio estándar de producción propia para insumo (Hielo), CO 4. Cálculo de las Variaciones con saldos favorables y desfavorables.

CO 1. Acumulación de la producción propia para insumo (Arte de pesca), CO 2. Traspaso de Gastos indirectos a la producción propia para insumo (Arte de pesca) CO 3. Traspaso de gastos de reparaciones y mantenimientos de artes de pesca a la producción extractiva CO 4. Recepción de las artes de pescas construidas en inventario a precio real de producción propia para insumo (Arte de pesca) CO 5. Al poner en uso las artes de pesca. CO 6. Cuando se fija el gasto a la producción

- *Propuesta de acumulación y cálculo de los traspasos de los Gastos Asociados a la Producción*

Se propone que la cuenta de Gastos Asociados a la Producción quede conformada por los centros de costo que integran las tres flotas de pesca, los centros de acopio, las seis enviadas, las dos áreas de responsabilidad de los procesos productivos y los tres centros de costo que ya pertenecían a esta cuenta. A continuación, se exponen los centros de costos que traspasarán las bases de distribución y los centros de costos que recibirán

Tabla 1. Base para la distribución de los gastos indirectos de producción

Centro de costo que traspasa	Base de distribución	Centro de costo que recibe
Taller de mecánica	Cantidad de órdenes de trabajo de las embarcaciones.	Zonas de pesca
Taller de varadero	Cantidad de órdenes de trabajo de las embarcaciones	Zonas de pesca
Taller de Barcos Plásticos	Cantidad de órdenes de trabajo de las embarcaciones	Zonas de pesca
Taller de Comunicaciones	Cantidad de servicios prestados	Zonas de pesca
Enviadas embarcación	Toneladas Transportadas	Zonas de pesca
Zonas de pesca	Salario directo	Embarques

Fuente: Elaborado por los autores

Otra cuenta relevante en la gestión de los costos y gastos de la UEB Extractiva es la cuenta Costo de Producciones Vendidas, la cual acumula el costo por la venta de los pescados que como cuota se les venden a los pescadores. También la cuenta Variación en el Costo, que registra la variación entre el costo real y el predeterminado de las producciones que se trasladan para la UEB Industria, acumulación que se desarrollará por embarcación, transfiriéndose por especies y tomando como base su distribución por elementos y a partir de su relación con cambios generados en eficiencia, precio o volumen; elementos que serían base para la definición de los procesos de actualización de las fichas de costo, así como para la gestión de acciones contingentes y el desarrollo y seguimiento continuo de las estrategias de trabajo asociadas a las actividades pesqueras y los procesos de apoyo de la UEB.

Son otras cuentas de gasto empleadas con regularidad en la UEB, Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones, donde se registran los impuestos de la seguridad social, fuerza de trabajo, así como la seguridad social a corto plazo, el impuesto de embarcaciones y el impuesto del transporte terrestre que la empresa paga anual y mensual, y los Otros Gastos, donde se registran los gastos de comedor y cafetería que tiene la UEB y al final del mes se determina el costo por peso del comedor, llevándose la diferencia entre el ingreso y gasto a la cuenta Pérdida en Cafetería y Comedor.

El estudio asume, por tanto, que el procesamiento de cualquier transacción implica actividades de recolección, clasificación, síntesis y análisis, así como que la contabilidad administrativa mide, analiza y reporta información financiera y no financiera para apoyar los procesos de toma de decisiones. Existen lineamientos que ayudan a los contadores administrativos a generar el valor máximo a una entidad en la toma de decisiones estratégicas y operacionales, utilizan un enfoque de costo-beneficio, otorgando un pleno reconocimiento al comportamiento y a las consideraciones técnicas, así como el uso de costos diferentes para propósitos distintos.

El estudio desarrollado se orientó a perfeccionar un grupo de procesos asociados al tratamiento contable de los costos de la UEB Extractiva "La Coloma", sobre todo en sus fases de cálculo, acumulación y distribución, rediseñándose un grupo de procedimientos contables asociados a la acumulación de las materias primas y los materiales fundamentales de la producción propia para insumo, asociadas a las artes de pesca y el hielo, del tratamiento de las inversiones, de las reparaciones y mantenimiento de las embarcaciones, así como en la determinación y actualización de las tasas predeterminadas empleadas en los sistemas de costo estándar de la UEB Extractiva "La Coloma".

Igualmente se rediseñaron las fichas de costo asociadas a las producciones de langosta, túnidos y escama, se reestructuraron los centros de costo indirectos de producción que contribuirían al análisis de las variaciones del material directo, mano de obra directa y los costos indirectos de producción y se definieron las bases que fortalecerían la adecuada distribución de los diferentes costos indirectos de producción que no pueden ser asignados de forma directa a los centros de costo de producción.

El estudio realizado parte de la premisa teórica de que la administración de costos tiene un amplio alcance y, en última instancia, se orienta a incrementar la satisfacción del cliente y la calidad de los productos, con el objetivo de mejorar los ingresos y las utilidades desde la búsqueda de la eficiencia en procesos, actividades y operaciones. El estudio se dirige al perfeccionamiento del proceso de acumulación de los costos de la UEB Extractiva "La Coloma", con el objetivo de generar datos financieros confiables y coherentes para el desarrollo de sus análisis financieros como base de sus procesos de toma de decisiones.

Se presentan como principales resultados la incorporación en el manual de normas e instrucciones, los procedimientos contables que permitirían perfeccionar el proceso de registro de los diferentes elementos de costo y gasto de la UEB Extractiva "La Coloma" en las cuentas asignadas a partir de

las diferentes consideraciones teóricas y resoluciones para su clasificación. Esto permite fortalecer la adecuada asociación de costos e ingresos, elemento reforzado desde la actualización y rediseño del sistema de trabajo para la correcta distribución de los costos indirectos a las producciones y para la actualización de las fichas de costo como elemento crítico y altamente condicionante en la construcción efectiva de los presupuestos de la entidad, en el desarrollo de los análisis de las variaciones en eficiencia, precios y volúmenes, el diseño de procedimientos contables específicos para la distribución secundaria, el cálculo de producción equivalente y el traspaso de los costos, incidiendo en la construcción de información relevante para los procesos de toma de decisiones operativas y estratégicas, en la asignación de precios y en la adecuada distribución de recursos.

Se recomiendan como principales alternativas para el perfeccionamiento del sistema de costo de la entidad a futuro: el diseño de reportes financieros y no financieros sobre productos, departamentos y estrategias internas, el análisis de la cadena de valor y de la cadena de suministro, el análisis de relación costo-volumen-utilidad de las distintas producciones, la definición de los principales costos fijos, variables y semivARIABLES de la UEB y el diseño de los presupuestos operacionales y financieros como herramientas para la planeación y el control a corto y largo plazo, lo que facilita la coordinación y comunicación dentro de la organización y brinda un estándar de comparación para las distintas evaluaciones de desempeño.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Castaño de Armas, R. (2018). *El proceso de enseñanza-aprendizaje de la disciplina Contabilidad en la carrera Licenciatura en Contabilidad y Finanzas* [Doctorado en Ciencias Pedagógicas, Universidad de Pinar del Río «Hermanos Saíz Montes de Oca»].

<https://rc.upr.edu.cu/handle/DICT/3525>

de León Lázaro, G. (2018). La globalización y su influencia en la agricultura. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, (51), 389-410.

<https://publicaciones.rcumariacristina.net/AJEE/article/view/326>

Hernández Madrigal, M. (2020). Prácticas tradicionales y contemporáneas de la contabilidad de gestión: Una revisión de la literatura. *RAN - Revista Academia & Negocios*, 5(2), 57-68.

<https://revistas.udec.cl/index.php/ran/article/view/2612>

- Infante Miguel, H. R., Cabello Peña, H., & Reyes Tamayo, J. R. (2016). Modelo organizativo para la gestión medioambiental del polo turístico de Puerto Padre. *Ciencia en su PC*, 1, 40-51. <https://www.redalyc.org/journal/1813/181345819004/html/>
- López Rodríguez, M. L., & Palenzuela Rama, N. (2005). *Metodología para la elaboración de sistemas de costo en las empresas*. IX Asamblea de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, La Habana. https://repositorios.fca.unam.mx/alafec/docs/asambleas/ix/ponencias/Costos_y_presupuestos/costos05.pdf
- Luna Altamirano, K. A., Tinto Arandes, J., Sarmiento Espinoza, W., & Cisneros Quintanilla, D. (2018). Implementación de un presupuesto empresarial base cero bajo el enfoque difuso. *Ciencia UNEMI*, 11(27), 43-51. <https://doi.org/10.29076/issn.2528-7737vol11iss27.2018pp43-51p>
- Martínez López, A., Muñoz Rodríguez, M., & Santoyo Cortés, V. H. (2022). Análisis de desempeño de las organizaciones económicas rurales. *Revista Internacional de Organizaciones*, (29), 57-90. <https://doi.org/10.17345/rio29.57-90>
- Maura Santiago, A. V., & Suárez Jiménez, A. (2019). La gestión estratégica del costo en la administración pública: Sistema de costeo basado en actividades (ABC). *Cofín Habana*, 13(2). <https://revistas.uh.cu/cofinhab/article/view/854>
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H., & Kole, M. A. (1994). *Contabilidad de costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales* (3a. ed). McGraw-Hill Interamericana. <http://fullseguridad.net/wp-content/uploads/2017/01/Contabilidad-de-costos-3ra-Edici%C3%B3n-Ralph-S.-Polimeni.pdf>
- Vallejos Díaz, Y. A. (2008). Forma de hacer un diagnóstico en la investigación científica. Perspectiva holística. *Teoría y praxis investigativa*, 3(2), 11-22. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3700944>

Conflicto de intereses:

Los autores declaran no tener conflictos de intereses.

Contribución de los autores:

Zainub Hernández Pérez y Eduardo Rubén Espinosa Rodríguez participaron en el diseño del estudio, recolección de datos, análisis estadístico, interpretación del resultado y preparación del manuscrito.

Reinaldo Castaño de Armas participó en el diseño del estudio, interpretación de resultados y preparación del manuscrito.

Yordanka Díaz Pita y Zoraimy Poo Sobrino participaron en el diseño del estudio, recolección de datos e interpretación de resultados.

Todos los autores revisaron la redacción del manuscrito y aprueban la versión finalmente remitida.



Esta obra está bajo una licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional