

Teoría necesaria para realizar el cálculo de las Fichas de Costos.

En este se definen los conceptos y generalidades de la contabilidad de costos, la evolución histórica, clasificaciones y características de los costos por órdenes. Además se expone el procedimiento para elaborar las fichas de costo, así como las legislaciones vigentes en formación de precios facilitando de esta forma la caracterización teórica del problema objeto de estudio.

La contabilidad de costos.

La contabilidad es la ciencia que mide, procesa y controla la actividad del negocio, convirtiéndola en informes útiles para la toma de decisiones.

Los mandos altos, la gerencia y el departamento administrativo se enfrentan constantemente con diferentes situaciones que afectan directamente el funcionamiento de la empresa, la información que obtengan acerca de los costos y los gastos en que incurre la organización para realizar su actividad y que rige su comportamiento, son de vital importancia para la toma de decisiones de una manera rápida y eficaz, esto hace que en la actualidad la contabilidad de costos tome gran relevancia frente a las necesidades de los usuarios de la información .

Todas las actividades económicas originan gastos de distinta naturaleza, como son los materiales consumidos, los salarios pagados, la depreciación o amortización de los medios de producción, los servicios comprados, etc.

En el desarrollo de los procesos productivos y de servicios, estos gastos se identifican y se aplican a una actividad determinada lo que interrelaciona y agrupa una parte de dichos gastos y los convierte, como unidad dialéctica, en una categoría económica que se denomina costo.

La contabilidad de costo es una parte especializada de la contabilidad general de la Empresa. La manipulación de los costos de producción para la determinación del costo unitario de los productos fabricados es lo suficientemente intensa como para justificar un subsistema dentro del sistema contable general, encargado de todos los detalles referentes a los costos de producción.

La contabilidad de costo se aprovecha tanto en la división de ventas de la negociación como en la fábrica encargada de manufacturar el producto.

La contabilidad de costo, analítica por excelencia, es la que se encarga de estudiar la técnica del cálculo del costo de la unidad producida, tomando como base los elementos de la producción medibles en dinero.

La contabilidad de costo se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos. Se clasifican los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos o segmentos de negocio. Charles T. “Horngren en su libro La Contabilidad de Costos en la Dirección de Empresa” declara que la contabilidad de costos para fines de dirección constituye la fase más dinámica de todo el campo de la contabilidad porque está entrelazada con la propia administración. Esta es una función de servicio cuyo principal propósito es ayudar a la administración a planear y controlar las operaciones. Para la contabilidad tiene gran importancia el control en el área de costo que son denominados como los valores sacrificados para obtener bienes y servicios. Cuando se obtienen beneficios los costos se convierten en gastos. Un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado.

La contabilidad de costo tiene como objetivos:

- Proveer la información requerida para las operaciones de planeación, evaluación y control salvaguardando los activos de la organización y estableciendo comunicaciones con las partes interesadas, ajenas a la empresa.
- Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales contribuyendo a coordinar los efectos en toda la organización.

Con la finalidad de darle cumplimiento a esos objetivos la entidad debe asumir la responsabilidad de planeación, evaluación y control.

A pesar de los múltiples esfuerzos realizados para el perfeccionamiento de los sistemas de costo es necesario seguir trabajando en este aspecto para conseguir una mayor confiabilidad y dinamismo. Además no existe un sistema que pueda considerarse como modelo único y apropiado a toda clase y tamaño de empresas.

La implementación de los sistemas de costos en un comienzo se basó únicamente

en función de las erogaciones hechas por las personas, se cree que en la antigüedad civilizaciones del Medio Oriente dan los primeros pasos en el manejo de los costos. En las primeras industrias conocidas como la producción de viñedos, impresión de libros y las caerías se aplicaron procedimientos que se asemejaban a un sistema de costos y que medían en parte la utilización de recursos para la producción de bienes. En algunas industrias de diversos países europeos entre los años 1485 y 1509, se comenzaron a utilizar sistemas de costos actuales. En Italia se piensa que surgió la “teneduría de libros” por el método de la partida doble, por ser esta una región con mucha influencia mercantil. 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.

A lo largo de la historia existieron diversas escuelas y autores que emitieron sus propios criterios acerca de los costos.

Los clásicos: Cuando actúan las leyes del mercado se tiende a reducir el precio, que es levemente superior a los costos de producción, cuando el precio del mercado desciende por debajo de ese precio natural se produce un quebranto.

David Ricardo, escuela clásica: Su teoría del valor fue la del trabajo, estudiar las posibilidades de los bienes susceptibles de aumentar con la actividad humana, el valor cambia en proporción al trabajo que tiene.

Quesnay: Sostiene que la agricultura es la única fuente verdadera de riqueza capaz de rendir un excedente sobre los costos. A la diferencia de la producción de la agricultura y el consumo, la denomina producto neto, el resto como improductiva. Costo es la suma de los esfuerzos representados por el trabajo, que se debe someter una persona para satisfacer sus necesidades.

Ralph Polimeni: el costo como categoría económica se define como el valor sacrificado para obtener bienes o servicios. Dicho sacrificio se mide en valor a partir de la reducción de un activo o un aumento de pasivos en el tiempo en que se obtienen los beneficios.

Charles T. Horngren: define el costo como recursos sacrificados o dados a cambio

para alcanzar un objetivo dado.

Según Backer y Jacobsen los costos representan aquella porción del precio de adquisición de los artículos, propiedades o servicios que ha sido diferida o que todavía no se ha aplicado a la realización de los ingresos.

Clasificaciones de los costos.

Para realizar un análisis del costo es imprescindible una clasificación de los gastos, la contabilidad de costo los clasifica de acuerdo a la finalidad del estudio a realizar.

Estos se clasifican de acuerdo a su naturaleza de la siguiente forma:

De acuerdo con la función en que se incurren:

- > Los costos de producción son las erogaciones necesarias para obtener un bien a partir de la elaboración de la materia prima mediante un proceso de transformación (podría tratarse también de servicios o actividades primarias). En un segundo nivel, dentro de esta categoría, existen diferentes procesos, lo que lleva a una segunda etapa.
- > Los costos de comercialización están representados por las erogaciones necesarias para impulsar la venta de bienes o servicios, concretarla, entregar dichos objetos y cobrarlos. Se trata de los costos de las acciones de publicidad, promoción, venta, marketing, investigación de mercado, etc., cuya finalidad es desarrollar la función estrictamente comercial de la compañía, independientemente del origen de los bienes o servicios que se vendan (comprados o elaborados por la propia organización).
- > Los costos de administración comprenden a todos los necesarios para llevar adelante tareas de planificación, coordinación, control y servicios operativos de soporte al funcionamiento de la organización. Incluyen costos de la dirección general de la empresa, sistemas, administración de recursos humanos, finanzas, contabilidad, etc.
- > Los costos financieros son las retribuciones que se deben pagar como consecuencia de la necesidad de contar con fondos para mantener en el tiempo, activos que permitan el funcionamiento operativo de la compañía. Dichos activos

requieren financiamiento, y así existen terceros (acreedores) o propietarios (dueños), que aportan dinero (pasivos y patrimonio neto, respectivamente, según la óptica contable) quienes demandan una compensación por otorgarlo, dado que el dinero tiene un valor en el tiempo. Dicha compensación se llama interés y para la empresa que recibe los fondos representa un costo.

- > Los costos de investigación y desarrollo representan una categoría diferente de las cuatro anteriores conformada por erogaciones necesarias para la creación, diseño, formulación y puesta a punto a nivel operativo de nuevos productos o servicios que la organización lanza al mercado (así como ajustes y revisiones de los que actualmente comercializa).

De acuerdo con el volumen de actividad:

- > Costos variables: Son aquellos que fluctúan en forma directa con los cambios en el nivel de actividad, aumentando o disminuyendo en el mismo sentido y proporcionalmente a éste. Existen 3 categorías de costo variables: progresivos (aumentan o disminuyen más que proporcionalmente a cambios en el nivel de actividad), regresivos (crecen o decrecen en forma menos que proporcional a los cambios en el cantidad producida) y proporcionales.
- > Costos fijos: Son aquellos que permanecen constantes ante cambios en el nivel de actividad dentro de un cierto rango; se los denomina también costos periódicos, puesto que el hecho generador de su existencia es el transcurso del tiempo.
- > Costos mixtos. Estos costos contienen ambas características de fijos y variables a lo largo de varios rangos relevantes de operación. Existen dos tipos de costos mixtos: costo semivariable y costo escalonado.

De acuerdo a su identificación con una unidad de costeo:

- > Los costos directos a una unidad de costeo determinada son aquellos que se pueden asignar fácilmente a un artículo o área específica. Como ejemplo podemos citar las materias primas respecto de una unidad de producto; se puede establecer con sencillez cuál es el costo de un producto conociendo qué materiales lleva y cuál es el precio de cada uno de ellos.
- > Los costos indirectos son aquellos que no guardan dicha característica y

requieren algún procedimiento o mecanismo para su aplicación a las unidades de producto.

De acuerdo al tiempo en que se calculan:

- > Reales: son incurridos en determinado período de tiempo, asociados a la producción, incluyen gastos para garantizar la producción, expresados en forma monetaria que incluyen el valor de los objetos de trabajo insumidos, el trabajo vivo como salario y los gastos por la depreciación de los activos fijos tangibles.
- > Predeterminados: se calculan antes de iniciar el proceso productivo, tomándose como base las condiciones futuras específicas, es decir, son los costos que deben ser. En dependencia de la previsión de los mismos se dividen en estimados y estándar.
 - Costos Estimados: se utilizan el conocimiento y la experiencia como base para su cálculo al inicio del proceso de producción, mediante este se aproximan los gastos futuros.
 - Costos estándar: son costos objetivos que se logran mediante operaciones eficientes; permiten efectuar cálculos rigurosos de la eficiencia de la empresa, ya que se apoyan en normas científicamente argumentadas de materias primas y materiales, fuerza de trabajo y gastos indirectos que intervienen en el proceso productivo. Se les llaman como costos normados en su etapa inicial cuando las condiciones no permiten el cálculo riguroso.

De acuerdo al tiempo en que se enfrentan a los ingresos:

- > Del período: son identificados con los intervalos de tiempo y no con los productos o servicios.
- > Del producto: se llevan contra ingresos solo cuando han contribuido a generarlos de forma directa. Los costos que no contribuyeron a generar ingresos en un período quedarán como inventariados.

De acuerdo al grado de control:

- > Controlables: el dominio por parte de un responsable depende de las decisiones, es decir, una persona a determinado nivel tiene autoridad para realizarlos o no (nivel de producción, stock, número de empleados).
- > No controlables: no tienen la posibilidad de ser manejados por parte de un nivel de responsabilidad. No pueden aumentarse y disminuirse por decisiones inmediatas
- > De los dirigentes de las áreas, pues se derivan de las inversiones, obligaciones y erogaciones en gastos comunes a todas las áreas.

De acuerdo con la importancia sobre la toma de decisiones:

- > Relevantes: son modificados en relación con la opción que se adopte, también se les llaman costos diferenciales.
- > Irrelevantes: son aquellos que permanecen inmutables sin interesar el curso de acción elegido.

De acuerdo con su relación a la disminución de actividades:

- > Evitables: son identificados con un producto o departamento, de forma tal que si uno de ellos se elimina, estos costos se suprimen.
- > Inevitables: son los que no se suprimen aunque sea eliminado el producto o departamento de la empresa.

De acuerdo con su relación con la producción:

- > Costos primos: son la suma de los materiales directos y la mano de obra, están directamente relacionados con la producción.
- > Costos de conversión: están relacionados con transformación de los materiales directos en productos terminados, están conformados por la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

Clasificación por el momento en que se registran contablemente: Esta clasificación atiende al momento o período de registro del costo en relación con el momento de su generación. Existen así tres clases: costos corrientes; costos previstos; y costos diferidos.

- > Los costos corrientes son aquellos cuyo cargo se imputa al mismo período (mes)

en que éste se produce. Un ejemplo claro se presenta con los sueldos, cuyo cargo se efectúa al mismo mes en que se devengaron.

- > Los costos previstos o de aplicación anticipada son aquellos que se imputan durante períodos anteriores a su ocurrencia. Presenta esta característica, por ejemplo, el sueldo anual complementario, costo que se debe ir cargando mensualmente al irse generando el derecho del trabajador a percibirlo (con su sola presencia laboral), independientemente del momento en que se genera la obligación de pagarlo (a mitad y a fin de año).
- > Contrariamente, los costos diferidos o de aplicación diferida son aquellos que se cargan a períodos posteriores al momento de ocurrencia del costo.

Es el caso de la depreciación de maquinarias, que se registra como un costo a lo largo de la vida útil del bien que se deprecia, el cual se compró y activó en un momento anterior al ciclo de su imputación a costos.

Los elementos del costo de un producto o sus componentes integrales son los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. Esta clasificación proporciona a la gerencia la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación de precios del producto. A continuación se definen dichos elementos:

- > Materiales. Son los principales bienes que se usan en la producción y que se transforman en artículos terminados con la adición de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. El costo de los materiales se divide en materiales directos e indirectos.
 - Materiales directos. Son los materiales que se pueden identificar en la producción de un artículo terminado, que se pueden asociar fácilmente con el producto y representan el principal costo de materiales en la producción de ese artículo.
 - Materiales indirectos. Son todos los materiales comprendidos en la fabricación de un producto diferentes de los materiales directos. Los materiales indirectos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación
- > Mano de obra. Es el esfuerzo físico o mental gastado en la fabricación de un

producto. El costo de la mano de obra se puede dividir en mano de obra directa y mano de obra indirecta.

- Mano de obra directa. Es toda la mano de obra directamente involucrada en la fabricación de un producto terminado, que se puede asociar fácilmente con el producto y representa el principal costo de mano de obra en la fabricación de ese producto.
 - Mano de obra indirecta. Es toda la mano de obra involucrada en la fabricación de un producto que no se considera mano de obra directa. La mano de obra indirecta se incluye como parte de los costos indirectos de fabricación
- > Costos indirectos de fabricación. Son todos los conceptos que incluye el pool de costos y que se usan para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y todos los otros costos indirectos de manufactura como son arrendamiento, energía, depreciación del equipo de fábrica. Tales conceptos se incluyen en los costos indirectos de fabricación porque no se les puede identificar directamente con el producto.

Los sistemas de costos: El costo por órdenes.

El registro de los gastos se garantiza a partir del sistema de contabilidad de costo y a través de ella, los gastos de producción pueden analizarse por área de responsabilidad o por centro de costo.

Las cuentas de gastos de producción deben analizarse por elementos de gasto, ello permite identificar su carácter directo o indirecto, según los procesos en que estos se originan.

Para diseñar un sistema de costo es necesario tener una idea bien concebida del tipo de entidad o empresa para el que se diseña, es necesario poder identificar los procesos que se llevan a cabo y de acuerdo con la teoría de los costos, plantear los instrumentos que permitan identificar y registrar los elementos del costo. Por lo que respecta a que es lo que se va costear, es necesario identificar el producto y servicio y como se va a medir. La determinación de los costos requiere adicionalmente la utilización de los métodos de prorrateos a fin de asignar con base en los medios más adecuados posibles los gastos que no son directamente identificables con un

producto o servicio. Entre las bases que más se utilizan están: horas hombres, horas máquina, consumo de material directo, salarios directos.

Existen dos tipos de sistema de costo:

- > sistema de costo por órdenes
- > sistema de costo por procesos

El diseño de un sistema de acumulación de costos debe ser compatible con la naturaleza y tipo de las operaciones ejecutadas por una empresa manufacturera. Cuando los productos son manufacturados masivamente o en proceso continuo el sistema de costo por procesos es adecuado.

La diferencia entre el costo por órdenes y el costo por procesos en cuanto a su naturaleza exige también diferentes técnicas para la aplicación del costo aplicado al producto. Sin embargo las técnicas del costeo para el control no son diferentes. En el costeo por procesos todos los costos del departamento se aplican al producto distribuyéndolo sobre la producción de los departamentos mediante el uso de promedios generales. Es posible el uso de este método en virtud de que todas las unidades terminadas reciben la misma atención y esfuerzo.

En el costeo por órdenes se requieren técnicas más refinadas para seguir el rastro de los costos departamentales hacia las unidades ya que las órdenes varían. En ambos métodos está presente la idea de una tasa predeterminada para la aplicación de los gastos de fabricación.

El empleo de un sistema de costo por órdenes está condicionado por las características de la producción; solo es apto cuando los productos que se fabrican, bien sea para almacén o contra pedido son identificables en todo momento como pertenecientes a una orden de producción específica. Las distintas órdenes de producción se empiezan y terminan en cualquier fecha dentro del período contable y los equipos se emplean para la fabricación de las diversas órdenes donde el reducido número de artículos no justifican una producción en serie.

Contabilización de los materiales.

La contabilización de los materiales se divide en dos secciones:

- > Compra de materiales.
- > Uso de materiales.

Compra de materiales: las materias primas y los suministros empleados en la producción se solicitan mediante el departamento de compras. Estos materiales se guardan en la bodega de materiales, bajo el control de un empleado y se entregan en el momento de presentar una solicitud aprobada de manera apropiada. Uso de materiales: el siguiente paso en el proceso de manufacturación consiste en obtener las materias primas necesarias, de la bodega de materiales. Existe un documento fuente para el consumo de materiales en un sistema de órdenes de trabajo: "La requisición de materiales". Cualquier entrega de materiales por el empleado encargado debe ser respaldada por una requisición de materiales aprobada por el gerente de producción o por el supervisor del departamento. Cada requisición de materiales, muestra el número de orden de trabajo, el número del departamento, las cantidades y las descripciones de los materiales solicitados, también se muestra el costo unitario y el costo total.

Cuando los materiales son directos, se realiza un asiento en el libro diario para registrar la adición de materiales a inventario de trabajo en proceso.

Cuando hay materiales indirectos, se cargan a una cuenta de control de costos indirectos de fabricación.

Contabilización de la mano de obra.

Hay dos documentos fuente para la mano de obra en un sistema de costeo por órdenes de trabajo: "Una tarjeta de tiempo y una boleta de trabajo". Diariamente los empleados insertan las tarjetas de tiempo en un reloj de control de tiempo cuando llegan, cuando salen, y cuando regresan de almorzar, cuando toman descanso y cuando salen del trabajo. Este procedimiento provee mecánicamente el registro del total de horas trabajadas cada día por cada empleado y suministra, de esta forma, una fuente confiable para el cálculo y el registro de la nómina. La suma del costo de la mano de obra y las horas empleadas en las diversas órdenes de trabajo, debe ser igual al costo total de la mano de obra y al total de horas de mano de obra para el período. A intervalos periódicos se resumen las tarjetas de tiempo para registrar la

nómina, y las boletas de trabajo para cargarlas al inventario de trabajo en proceso o a control de costos indirectos de fabricación.

Contabilización de los costos indirectos de fabricación.

Hay un documento fuente para el cálculo de los costos indirectos de fabricación en un sistema de costeo de órdenes de trabajo: "la hoja de costos indirectos de fabricación por departamento". La distribución de los costos indirectos de fabricación de las órdenes de trabajo, se hará con base en una "tasa predeterminada" de los costos indirectos de fabricación. Estas tasas se expresan en términos de las horas de mano de obra directa, horas-máquina, etc. Cuando los costos indirectos de fabricación no se acumulan a nivel de toda la fábrica para su distribución a los diversos departamentos, cada departamento por lo general tendrá una tasa diferente.

Los principios del cálculo económico exigen un correcto control, determinación y análisis de los costos, por tanto los gastos deben ser controlados y agrupados sobre la base de su lugar de origen, es decir por centro de costo y área de responsabilidad. Centros de costo: Es la entidad o subdivisión mínima en el proceso de registro contable en la cual se acumulan gastos en la actividad productiva de la empresa a los fines de facilitar la medición de los recursos utilizados y los recursos económicos obtenidos. Esta es la unidad de registro de más bajo nivel donde acumulan gastos de la empresa, es un área de la empresa donde se llevan a cabo tareas de producción necesarias para el desarrollo del proceso productivo. Áreas de responsabilidad: Es un centro de actividad que desarrolla un conjunto de funciones, que pueden coincidir con una unidad organizativa o subdivisión estructural de la empresa, al frente de la cual se encuentra un responsable facultado para desplegar acciones encaminadas a que las tareas asignadas a su área se desarrollen de forma eficiente.

Las fichas de costo.

Como principio se considera que no puede existir un adecuado control de los costos sin una correcta determinación de las fichas de costo y sobre todo, sin el análisis de las mismas. Existen producciones que tienen las características de que sus costos pueden ser predeterminados, pues la elaboración de los productos se rige por

fórmulas cuyos índices de consumo están bien definidos tecnológicamente, lo cual constituye una base sólida para la comparación con el consumo real. Tomando en consideración estos elementos se comprenderá la necesidad de confeccionar fichas de costos por cada una de las producciones lo que permitirá sobre una base objetiva:

- La formulación de precios correctos de acuerdo a los costos reales.
- Análisis de las variaciones
- Facilita la planificación
- Corrige las deficiencias en los procesos productivos
- Detecta las desviaciones tecnológicas
- Trabajar sobre las bases objetivas para erradicar deficiencias y logra objetivos de eficiencia en las producciones
- Reajuste financiero en el aporte del impuesto de circulación producto de las variaciones del precio de materia prima y tasas de vinculación de la mano de obra directa.

De lo anterior depende la necesidad de confeccionar fichas de costo que sean resultado de un estudio minucioso y técnico que conduzca a la determinación del consumo de los recursos realmente necesarios para la elaboración de un producto o desarrollo de una actividad sobre bases técnicas.

Por otra parte, tiene un papel relevante el análisis de las causas que originan las variaciones entre el costo real y las fichas de costo , ya que ello permitirá ejercer acciones que tiendan a rectificar las deficiencias, constituyendo por tanto una herramienta de trabajo importante sin lo cual, no tendría sentido el sistema de costo. El sistema de costo predeterminado se confecciona sobre la base de la comparación y análisis de las fichas de costos por productos y los consumos reales.

PROCEDIMIENTO PARA ELABORAR Y CALCULAR LA FICHA DE COSTO PLANIFICADA.

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 la moneda nacional, la cual esta compuesta por

los pesos, de circulación histórica y los pesos convertibles (CUC), emitidos a partir del año 2003.

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 Instrucción de la Resolución del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) 21/99 se refiere a la metodología general para la formación y aprobación de precios y tarifas, a la confección de Ficha de Costo en Moneda Nacional.

Posteriormente se emite por el Ministerio de Finanzas y Precios, la Instrucción 16/2000, referida a los modelos tipo de Ficha de Costo para la formación y aprobación de precios y tarifas.

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

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 servirá 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.

Contendrá 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 reflejará 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.

El cálculo de los costos unitarios para los productos planificados se refleja en las fichas de costo planificado.

Este documento debe confeccionarse para cada producto que elabore la empresa y en el caso de que la complejidad y surtido de la producción sea significativa deberá formularse para los artículos mas importantes o grupos homogéneos de productos.

La elaboración de la misma requiere:

- El establecimiento de las normas de consumo material y de trabajo para los diferentes productos en sus fases o etapas de fabricación.
- La determinación correcta de los gastos directos e indirectos agrupados en las partidas de costo correspondientes.
- La determinación de las cuotas de aplicación de los gastos indirectos de cada producto.

Su estructura y contenido muestra el desglose de los gastos por partida directa e indirecta del costo de producción de una unidad

De producto, contemplándose las normas de consumo y de trabajo físico y valor para las partidas directas y las cuotas de aplicación y su base unitaria para las partidas indirectas.

Por todo lo anterior expuesto, para calcular la Ficha de Costo Planificada deben definirse todos los elementos que la integran, y que deben quedar distribuidos en:

> Materias primas y materiales

- Combustibles

- Energía
- Salarios
- Otros gastos de la fuerza de trabajo
- Depreciación y amortización
- Otros gastos monetarios

Esta ficha es elaborada entre los trabajadores de producción y economía. Siempre se conserva una copia en el frente de producción y otra en economía. Se utiliza por ambos en su trabajo:

Producción: Para confeccionar las Órdenes de Trabajo, tipos de materias primas, personal necesario, utilización de equipos productivos, utilización de la capacidad instalada, tiempo de trabajo, etc.

Economía: Valoran el consumo planificado de recursos, costo estimado para su comparación con el costo real, confección de los planes de producción, precio de venta, cálculo de la eficiencia planificada, etc.

Este es un documento fundamental para la implantación del Sistema de costos, para el análisis y control de los recursos en su comparación con los estimados, sirviendo de base para el control del costo real en la asignación de recursos, debiendo hacerse por cada producto que se fabrique, haciéndose tantas fichas de costos, como alternativas existan en la fabricación de un mismo producto en la entidad.

Los costos en el salario o mano de obra directa son relacionados directamente con la producción que se ejecuta e identificable en la investigación, por trabajar directamente en el producto final como los materiales que se procesan.

El salario indirecto, se paga a los que sirven de apoyo como auxiliares o de otro tipo en el proceso productivo, incluyéndose como salarios los pagos por estimulación y sobre cumplimientos, además del salario devengado. Tanto en el salario directo como en el indirecto incluye las vacaciones acumuladas.

Partidas directas:

Las partidas directas agrupan generalmente gastos normales y variables en función de la producción principal de la empresa, por lo que debe existir un riguroso trabajo

en la determinación de las mismas, garantizándose la máxima consideración de las reservas existentes y que la dirección disponga de un importante instrumento de medición de los resultados que ayude a obtener a la empresa un aprovechamiento óptimo de los recursos en su actividad económico-productiva.

Su cálculo se efectúa de la forma siguiente:

Las partidas del consumo material se obtienen por:

- > La multiplicación de las normas brutas 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, sean materiales fundamentales, auxiliares, combustible o energía.

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 pagos adicionales cuyo comportamiento de sus gastos responde al carácter directo y variable seguirá similar tratamiento e inclusión como básico.
- > Se incluirán los porcentajes establecidos de salario complementario y seguridad social a las tarifas horarias del salario básico y total, 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 las 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, por lo que al elaborarse más de un producto es necesario establecer los coeficientes o tasa

de aplicación para cargar a cada producto la proporción de las partidas indirectas que le corresponde.

La determinación del coeficiente o tasa de aplicación a incluir en la ficha de Costo planificado, es predeterminada, mediante:

- > La relación entre el importe presupuestado de la partida indirecta con la base seleccionada.

Ello deriva que será necesario:

1. Elaborar los presupuestos de gastos indirectos, referidos esto, a todos aquellos gastos que se estiman para las áreas de servicios de producciones auxiliares, de dirección e incluso dentro de las áreas productivas básicas no asociadas directamente a su producción.

Es de destacar que estos presupuestos no son los referidos a los que se elaboran por áreas de responsabilidad, cuya finalidad es solo de control de los recursos.

2. Efectuar la distribución “secundaria” de los gastos indirectos presupuestados, aplicando el método que se considere conveniente, así como la selección de la base para el prorrateo de los gastos, y el establecimiento del orden de distribución más lógico. En este sentido debe existir una correspondencia en la selección de estos aspectos y los procedimientos de la distribución de los gastos reales, pues precisamente así resultarán comparables las cifras de costos planificados y reales obtenidas para las partidas indirectas.

El resultado final de la distribución secundaria ofrece las cifras presupuestadas de las partidas indirectas que se conforman.

3. Calcular la tasa de aplicación de cada partida indirecta que se conforma.

La obtención del costo de las partidas indirectas por unidad de producto se efectúa por:

- La multiplicación de la tasa de aplicación predeterminada de cada partida correspondiente por la base unitaria seleccionada.

El costo unitario total de cada producto se obtendrá mediante la suma de los costos unitarios seleccionados. Para determinar el costo unitario de un producto específico, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Acumular en forma independiente los costos por cada Departamento o Centro de Costos.
- b) Determinación de la producción en término de unidades en el mismo Departamento o Centro de Costos.
- c) División del costo total del departamento, entre el número de unidades.
- d) Acumulación de los costos que intervinieron en la producción para obtener el costo unitario del producto terminado o equivalente.

Las utilidades en pesos que, como máximo, se pueden aplicar al conformar tarifas y precios mayoristas cuando se determinan a partir de los costos, no excederán para los productos al 20 % sobre los costos de elaboración y para los servicios un 10 % sobre el costo total. Se exceptúan los casos específicos en que el MFP establezca otra normativa.

La Ficha de Costo Planificada necesita los datos del encabezamiento, estos se corresponden con el nombre de la empresa, la descripción del producto o servicio, el organismo a que pertenece, la unidad de medida y el código del producto o servicios de que se trata. Debe planificarse la capacidad instalada para esta producción del producto y el plan que se esta previendo para el año planificado. Esta información resulta básica para poder calcular la distribución de los gastos fijos por unidades de producción y en consecuencia, poder compararla posteriormente con los datos reales que se obtengan del año corriente.

La información de los importes unitarios en pesos cubanos y en pesos convertibles, estrictamente se referirá a la producción y servicios que se comercializa cobrando un componente en pesos convertibles y según lo que le cuesta realmente al productor y esta contabilizado.

Es decir, no puede incluirse gastos para otras producciones o servicios, o las mismas con otros destinos, aunque sean del mismo proceso productivo.

Legislaciones vigentes en formación de precios.

La Resolución 80/2004 dictamina que es necesario reducir al máximo las transacciones en pesos convertibles entre las entidades estatales cubanas y las sociedades mercantiles de capital totalmente cubano, limitándose los cobros entre dichas entidades, en general , a un componente de los precios mayoristas, tarifas y tasas de margen comercial, integrándose el otro componente de los gastos y utilidades en pesos, tomando en cuenta que la misión de incrementar los ingresos en moneda convertible es de las entidades exportadoras, del Turismo y las Tiendas de Recaudación de Divisas, para que incrementen sus aportes al Estado. El 24 de febrero del 2004, los Ministerios de Economía y Planificación y de Finanzas y precios dictaron cuatro Resoluciones Conjuntas, a las que correspondieron los números 1,3,4 y 5 respectivamente, a partir de cuya aplicación se ha evidenciado la necesidad de unificarlas y actualizarlas, ratificando sus conceptos fundamentales y reduciendo los casos que se exceptúan de su aplicación. Se mantiene el cobro totalmente en pesos de todas las ventas entre entidades que se venían efectuando en esta moneda con anterioridad a la entrada en vigor los de la Resolución Conjunta No 1/2005 del MEP-MFP además, de los programas y proyectos de investigación científico técnica y los servicios o científicos técnicos, excepto los referidos a soluciones tecnológicas en instalaciones de alto riesgo y en tecnologías limpias, los ensayos y análisis de laboratorio, los servicios de geomática aplicada y las reparaciones, mantenimiento, calibración de instrumentos de equipos especiales y de alta tecnología, en los que se cobra solo el costo material directo en pesos convertibles y el resto en pesos.

La aplicación de los principios enunciados en esta Resolución no puede esgrimirse, en ningún caso como causa para incumplir el pago de las obligaciones bancarias contraídas por las entidades.

Por otra parte la Resolución Conjunta MFP-CITMA, del 15 de julio de 1996, en su apartado decimotercero, definió que los precios de los proyectos de Investigación-Desarrollo e Innovación Tecnológica que se contraten, se formarán por acuerdo entre las partes, lo que hace necesario establecer en concordancia con las actuales condiciones del país, el perfeccionamiento del

sistema de precios para toda esta actividad.

A partir de ésta, en la Resolución 23/98 emitida por el MFP el 29 de junio de 1998 en su Resuelvo Cuarto dispone que las producciones resultantes y derivadas del proceso de investigación, que como tal se comercialicen y que no tengan precios establecidos nacionalmente, formarán sus tarifas en base a la ficha de costo planificada que conforma el acta de precios, más un margen de utilidad que no podrá exceder al 15 % sobre dicho costo.

BIBLIOGRAFÍA

1. *Amat Oriol.* "Contabilidad y gestión de costos". 2da Edición. Editora Gestión 2000.
2. *Backer, Morton y Jacobsen Lile:* Contabilidad de costos, un enfoque administrativo y de gerencia. Editorial Pueblo Nuevo y Educación, La Habana 1967.
3. *Bloker, Jhon G:* Contabilidad de costos. Editorial Librería "El Ateneo Argentina" 1957.
4. *Bravo Oscar.* "Contabilidad de costos". Colombia. 1989.
5. *Carpintero, José Newton C y Basic Miguel J:* Sistema Nacional de la innovación, competitividad de las empresas y gestión estratégica de los costos. Trabajo presentado al III Congreso Internacional de los costos, Madrid 1993.
6. *Cecil Gillespie.* Costos Estándar y Contabilidad Marginal. Instituto Cubano del Libro, Junio 1973.
7. *Colectivo de Autores.* "Contabilidad de Costes y Contabilidad de gestión".
8. *Doherty James L:* Contabilidad de Costos, Fundamentos y Aplicaciones. Editorial Labor, México.
9. *El Economista:* Ciudad de La Habana, diciembre 1985.
10. *González, María.* Definiciones de los Costos.
11. *Hammer, Carter & Usry.* Cost Accounting. 11th. Ed. Ed. Southwestern
12. *HANSEN, Don R. Y.* "ADMINISTRACIÓN DE COSTOS: contabilidad y control" *MOWEN, Maryanne M:* International Thomson Editores (ITP)- México, 1995.
13. *Horngren Charles T:* Contabilidad de Costos en la Dirección de Empresas. Editorial Pueblo Nuevo y Educación, La Habana 1971.

14. *Horngren T, Charles. "Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial". México 6ta Edición. 1991. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.*
15. *Instrucción 16/2000 del MFP.*
16. *Jiménez Carlos Maria. "Tratado de Contabilidad de costos". Ediciones colaboradores Macchi. 1992.*
17. *M. International Thomson Editores (ITP). México. 1995.*
18. *Mallo, Carlos y Otros. "Contabilidad de costos estrategia de gestión". Prentice Hall. Iberia, Madrid. 2000.*
19. *Moriarity, S." Contabilidad de Costos". Ed. Cecsá*
20. *Neuner John, JM. "Contabilidad de Costos". Ed. UTEHA*
21. *Osario Oscar. "La capacidad de producción y los costos". MACCHI. 1992.*
22. *Ortega Pérez de León Armando. "Contabilidad de Costo". Ed. Limusa*
23. *Polimeni Rarph. "Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales". 4ta Edición.*