



**Universidad de Sancti Spiritus
"José Martí Pérez"
Facultad de Contabilidad y Finanzas**

TRABAJO DE DIPLOMA

Título: Procedimiento para el cálculo de los costos en
las Agencias de la División de Correos de Cuba
Sancti Spiritus

Autor: Reinaldo Almanza González

Tutora: MSc. María Luisa Lara Zayas



Sancti Spiritus 2011





Pensamiento:

“Hoy los costos nos preocupan mucho y tenemos que trabajar insistentemente sobre ellos, es nuestro modo fundamental de medir la gestión empresarial.”

Ernesto Che Guevara

A mis padres por ser mi mayor apoyo y porque son lo mejor que me ha pasado en mi vida, en fin, por ser mi esperanza.

A mis sobrinas y hermana que las quiero mucho y siempre las protegeré y me gustaría que yo fuera su mejor ejemplo.

A toda mi familia en especial a mi tía Damaris que sin ella en estos seis años.....por dios.....

A todos mis amigos por brindarme ese cariño sin límites, y en especial a Yai y Jaime que son muy importantes en mi vida, y a los que hoy no pueden estar aquí conmigo pero cada día piensan en mi, a todos los cuidaré siempre.

En fin, este trabajo esta dedicado a todos ustedes.

Rey

A Reinaldo y Alicia mis padres, porque me han dado todo el amor del mundo y me han comprendido y ayudado, estando siempre a mi lado, guiándome por el buen camino, y gracias a ellos hoy nuestro sueño se hace realidad.

A, mis sobrinas por ser esas personitas que llegaron cuando nadie se lo esperaba pero me han dado toda la alegría del mundo.

A toda la otra familia con mención especial a mi tía Damaris y a mi hermana que de una forma u otra han aportado su granito de arena en mí, como persona y en especial a los que se alegran de mis alegrías.

A todos mis familiares que los llevo en mi alma pero no los puedo mencionar.

A todas mis amigas y amigos por estar siempre presentes, por ayudarme, por conocer mi estado de ánimo y en especial a Yai, Jai, Zaida y Yadi, Anna.

A Maria Luisa, por ser la tutora ideal, y por aceptarme como diplomarte.

A todos los profesores que han contribuido en mi formación profesional, y en especial a los que no hacen las cosas tan difíciles.

...En fin a todos los que me brindaron su mano durante toda mi formación profesional y en especial en estos seis años...

Muchas Gracias

Rey



Indice

| | |
|---|-----------|
| Introducción | 1 |
| Capitulo 1. Marco teórico conceptual, sobre el método de costeo basado en actividades. | 9 |
| 1.1: Contabilidad de Gestión. | 9 |
| 1.2: Origen de la contabilidad de costos. | 11 |
| 1.3: Origen del Sistema de costos basados en actividades (ABC). | 14 |
| 1.4: Características y beneficios del sistema de costo ABC. | 16 |
| 1.5: Generadores de costos. | 20 |
| 1.6: Imputación de los costos en el sistema ABC. | 21 |
| 1.7: Evolución del Sistema de costos basados en actividades. | 23 |
| 1.8: El sistema de costos ABC como sistema de gestión. | 23 |
| Conclusiones parciales del capítulo. | 24 |
| Capitulo 2: Diagnóstico y diseño de un procedimiento para el registro, control, cálculo y análisis de los costos en las Agencias de la División de Correos de Cuba. Sancti Spíritus. | 26 |
| 2.1: Caracterización de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus. | 26 |
| 2.2: Características de las Agencias. | 28 |
| 2.3: Diagnóstico de los costos en la entidad objeto de estudio. | 28 |
| 2.4: Procedimiento para el registro, control, cálculo y análisis de los costos de los servicios que se realizan en las Agencias de correos. | 31 |
| Conclusiones parciales del capítulo. | 42 |
| Capitulo 3: Implementación del procedimiento diseñado las técnicas para el registro, control, cálculo y análisis del costo en las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus. | 43 |
| 3.1: Resultados de la implementación del procedimiento propuesto. | 43 |
| 3.2 Cálculo del costo de las actividades. | 44 |
| 3.3 Selección de los inductores del costo. | 46 |
| 3.4 Cálculo del costo total de las actividades y procesos. | 47 |
| Conclusiones parciales del capítulo. | 49 |
| Conclusiones | 51 |
| Recomendaciones | 52 |
| Bibliografía | 53 |
| Anexos | |
| Anexo 1: Encuesta aplicada a los especialistas del área contable, informático y funcionarios. | |
| Anexo 2: Cuestionario para definir procesos y actividades. | |
| Anexo 3: Clasificador de gastos por elementos y sub. Elementos. | |
| Anexo 4: Clasificador de las cuentas que representan el costo de venta. | |
| Anexo 5: Modelos que sustentan las entradas en las actividades principales de los procesos operativos. Clasificación de los costos de acuerdo a su inclusión en los procesos y a los cambios en el nivel de actividad. | |





Síntesis

El presente trabajo tiene como objetivo general diseñar un procedimiento para el cálculo del costo basado en actividades (ABC) para las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus. Los métodos utilizados para sustentar científicamente los tres capítulos que componen la investigación fueron los siguientes: histórico y lógico; análisis-síntesis, inducción-deducción y el enfoque sistémico. Como método empírico el análisis documental a lineamientos, normativas y bibliografías, así como los libros y registros de la contabilidad. El procesamiento computacional de los resultados, sin excluir el análisis lógico, la analogía, la reflexión y otros procesos mentales que también le son inherentes a toda actividad de investigación científica. Esta investigación permite medir la relación causal entre los resultados y efectos económicos, mediante el incremento de la productividad del trabajo, el empleo racional de los recursos, lo que trae consigo la reducción del costo y el aumento de la eficiencia económica.



Introducción

Introducción

La empresa cubana está inmersa en importantes cambios, que conllevan a un nuevo modelo económico que exige elevar la productividad del trabajo e incrementar la eficiencia económica mediante el uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos.

En tal sentido toma vigencia lo expresado por el Comandante Fidel Castro Ruz en el Informe del III Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC) efectuado en el año 1986. “Todos los esfuerzos tienen que conducir al incremento sostenido de la productividad del trabajo a la par que aseguremos el pleno empleo de los recursos laborables, a la reducción de los costos y al aumento de la rentabilidad de las empresas; en suma a la eficiencia”.¹

La elevación de la eficiencia y la producción social constituyen la piedra angular de la política económica del Partido Comunista de Cuba (PCC). En la actualidad elevar la eficiencia es un requisito de primer orden, sin embargo, junto a esta lucha ardua de por sí, la complejidad e imperativos de las circunstancias de hoy obligan a ir dando pasos progresivos, paralelos y entrelazados que, a la vez que contribuyan a mantener el nivel de existencia del país reduciendo la ineficiencia que caracteriza el grueso de la economía y a la par disminuyendo costo en la parte de esta, que tengan condiciones que permitan ir ajustando la recuperación económica sobre bases nuevas de acuerdo con las tendencias externas que posibiliten asegurar ventajas competitivas duraderas y sostenibles.

Los directivos de las empresas requieren de un sistema informativo que le posibilite la toma de decisiones efectivas y oportunas, cuestión esta que se pone de manifiesto en el nuevo modelo de gestión económica que se establece en el Proyecto de Lineamientos de la Política Económica Social al VI Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC). La implementación de este modelo impone la aplicación de técnicas de costos que permitan obtener una mayor eficiencia mediante el uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos; lo que lleva implícito la disminución sistemática de los costos de la producción de bienes y servicios.

¹ Ruz Castro Fidel, Informe del III Congreso del PCC, --1996



Introducción

De lo expuesto anteriormente se infiere la importancia que reviste la contabilidad de costos. La misma es una parte de la contabilidad referida a la actividad interna de la empresa, principalmente a los aspectos siguientes:

- Conocer costos y rendimientos de los factores de producción.
- Costos de los productos o servicios terminados o semiterminados.
- Valorar inventarios y establecer márgenes.

La contabilidad de costo recolecta información sobre la actividad productiva o servicios, procesa esta información, la presenta a los directivos responsables de la gestión para la toma de decisiones.

La aplicación de los métodos del costo permite conocer los recursos utilizados en la producción de bienes y servicios, así como evaluar la productividad del trabajo, categorías de gran importancia en la recuperación de la economía cubana.

Horngren, 1991 define por costo “los medios en la forma contable convencional, en unidades monetarias, que deben ser pagadas para adquirir bienes y servicios.”²

Benítez Miguel Ángel, 1997 plantea: el costo es una categoría económica inherente a todas las formaciones económicas sociales donde exista la producción mercantil.

El costo es la parte del valor encargada de resarcir los gastos de producción de los productos.”³

Pierre Paulet Jean - Santandreu Eliseo, 2000 conceptualizan: “total de gastos que una empresa debe efectuar para la producción de un bien o servicio.”⁴

Oriol Amat, 2002 expresa: “el costo es el valor del consumo de inputs que se precisa para producir unos outputs”⁵

Diversos han sido los conceptos expresados sobre el término costo, aunque todos coinciden en que el costo es el valor de los recursos materiales, financieros y humanos; consumidos o empleados en la elaboración de un producto o en la prestación de un servicio, que es un medidor de la eficiencia económica productiva, por lo que su comportamiento facilita evaluar los resultados.

² - Horngren Charles. Contabilidad de Costes. México, 1991. p.

³ Benítez Miguel Ángel. Contabilidad y Finanzas Para la Formación de los Cuadros de Dirección. Edición Mercedes Báez Lapuente, La Habana, Cuba, 1997, p 25

⁴ Pierre Paulet Jean- Santandreu Eliseo. Diccionario de Economía y Empresa. Edición Ostión 2000. p 35

⁵ Oriol Amat. Contabilidad y Gestión de Costes. Edición Gestión 2000. Barcelona, España, 2002, p 21.



Introducción

Por tanto el costo es un elemento normativo y evaluador de la gestión de la empresa, a través de este se puede analizar el comportamiento de los gastos asociados a una producción o a un servicio, lo que posibilita tomar decisiones que permitan maximizar la utilidad con el mínimo de gastos, de aquí su valor como herramienta de dirección.

La batalla incesante por la competitividad y el mejoramiento continuo, así como el acelerado desarrollo telemático e informático pone de manifiesto la incapacidad de muchas empresas para responder oportuna y acertadamente a estos nuevos retos. Drücker (1999) afirma que todas las organizaciones tienen que convertir la competitividad global en una meta estratégica ya que no podrá sobrevivir y mucho menos tener éxito, si no están a la altura de los parámetros fijados por los líderes de su campo en cualquier parte del mundo.

La implantación de las innovaciones tecnológicas, los cambios organizacionales o el sistema contable deben proporcionar incentivos para la mejora del rendimiento de la producción o el mejoramiento en los servicios.

Cuba no está exenta de esta problemática, el entorno actual a que se enfrentan las empresas han experimentado un profundo y vertiginoso proceso de cambios que obliga a modificar su pauta tradicional de actuación, al igual que el resto del mundo, en nuestro país algunas prácticas contables han quedado obsoletas.

Las empresas precisan un sistema de información interno que permitan tomar decisiones de forma oportuna y eficaz tal como se establece en las Bases del Perfeccionamiento Empresarial, las cuales quedaron aprobadas mediante el Decreto Ley 187/1998 y modificadas en el Decreto Ley 281/2007.

Es inobjetable la importancia que tiene la disminución sistemática del costo para la recuperación de la economía, cuando disminuye el costo se incrementa la ganancia de la empresa, la cual se destina a elevar el nivel del bienestar de la población y ampliar la producción.

El control sistemático del costo es una herramienta básica para la toma de decisiones, posibilitando el uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos.



Introducción

En tal sentido el Comandante en Jefe, Fidel Castro Ruz, en el Informe Central al Primer Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC), 1975 expresa: “como instrumentos indispensables para poder medir el uso que hacemos de nuestro recursos productivos y determinar hasta el último detalle, hasta el último centavo, cuánto gastamos en cada cosa que producimos, para poder conocer qué empresas, qué unidades, qué colectivos, trabajan mejor y cuáles trabajan peor, y poder tomar las medidas correspondientes”.⁶

El logro de la reducción de los costos, el incremento de la calidad y la optimización de los resultados de las empresas se logra mediante la implementación de modelos de costos basados en actividades (ABC), presupuestos operacionales basados en actividades (ABB) y administración basada en actividades (ABM), estos modelos posibilitan la toma de decisiones que contribuyan al uso racional de los recursos.

El ABC, es un modelo de costeo que tiene como objetivo medir el desempeño de las actividades que se ejecutan en la empresa y la adecuada asignación de los costos. Este modelo posibilita la asignación de los costos de forma más exacta, brindándole a los directivos una mayor información sobre los procesos y actividades que desarrolla la empresa, resulta de gran utilidad para la planeación y control de los recursos, facilita la toma de decisiones estratégicas para lograr la reducción de los costos y el incremento de la eficiencia.

En el proceso de investigación realizado en el año 2010 se ha constatado que en la División Provincial de Correos de Cuba, en Sancti Spíritus no existe un sistema de costo que le permita analizar el costo de los procesos y actividades que se realizan en las Agencias. Por tal razón los jefes de Agencias no cuentan con herramientas de gestión que posibiliten la toma de decisiones gerenciales para disminuir los costos e incrementar la eficiencia. Esta evidencia ha posibilitado fundamentar la **situación problemática** de esta investigación.

El **problema científico** se centra en la insuficiente aplicación de métodos de costeo que permitan registrar, controlar, calcular y analizar los resultados de las actividades que realizan las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.

⁶ Ruz Castro Fidel, Informe del I Congreso del PCC, --1975



Introducción

El **Objeto de Investigación teórico**: consiste en la necesidad de conocer los costos para poder evaluar la eficiencia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos en las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.

Así mismo el **Práctico** es el diseño de un procedimiento que permita el registro, control, cálculo y análisis de los costos de las actividades en las Agencias.

El **Campo de Acción** se enmarca en los costos de las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus a nivel de proceso, y actividad.

El **Objetivo General consiste en**: diseñar un procedimiento para el cálculo del costo basado en actividades para las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.

Los Objetivos Específicos se establecieron en el siguiente orden:

- Elaborar el marco teórico de la investigación a partir de la bibliografía consultada sobre el método de costos basado en actividades (ABC).
- Realizar el diagnóstico de la situación actual que presentan los costos en la empresa objeto de estudio.
- Diseñar un procedimiento para el cálculo del costo basado en actividades para las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.
- Implementar el procedimiento propuesto para el cálculo y análisis del costo en las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.

Para dar cumplimiento al objetivo general y a los objetivos específicos trazados, el proceso de investigación se desarrolló en las etapas siguientes:

- Identificación y caracterización de la situación problemática. Fundamentación del problema científico a resolver y planteamiento de la hipótesis de la investigación. Diseño general de la investigación.
- Revisión y análisis de la literatura especializada y otras fuentes de consulta sobre los enfoques y tendencias actuales relacionados con la gestión de los costos para la toma de decisiones en el ámbito internacional y nacional.
- Elaboración del marco teórico-referencial.
- Diseño e implementación de un procedimiento para el cálculo del costo por actividades en la entidad objeto de estudio.



Introducción

La hipótesis que sirvió de guía para llevar a cabo el proceso de la investigación consistió en que el procedimiento de costo basado en el método ABC (Costos Basados en Actividad); posibilita registrar, controlar, calcular y analizar el costo de las actividades que se realizan en las Agencias, brindando la información necesaria para la toma de decisiones.

La **novedad científica** consiste en el diseño de un procedimiento que permita el registro, control, cálculo y análisis del costo en cada una de las actividades que se realizan en las Agencias de la División de Correos de Cuba; lo que posibilitará la toma de decisiones de forma oportuna, y a su vez permitirá el incremento de la eficiencia, la efectividad y la eficacia; con ello el ahorro y uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos. La actualización e integración de los conocimientos universales alrededor de temas novedosos relacionados con el costo como herramienta de dirección para la toma de decisiones, fundamentan el valor teórico de la investigación realizada.

Los métodos utilizados para sustentar científicamente los tres capítulos que componen la investigación fueron los siguientes: histórico y lógico, en el análisis de la documentación y la literatura con el propósito de determinar las características y ventajas del método de costo ABC, posibilitando la toma de decisiones que contribuyan al incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos; análisis-síntesis, inducción-deducción y el enfoque sistémico que permitieron diseñar el procedimiento para el registro, control, cálculo y análisis del costo basado en actividades. Como método empírico el análisis documental a lineamientos, normativas y bibliografías; así como los libros y registros de la contabilidad. El procesamiento computacional de los resultados, sin excluir el análisis lógico, la analogía, la reflexión y otros procesos mentales que también le son inherentes a toda actividad de investigación científica.

La investigación se presenta con una introducción, tres capítulos, conclusiones, recomendaciones, bibliografía y anexos. En el capítulo 1 se expone el marco teórico conceptual de la investigación sobre el origen, características, beneficios y usos estratégicos del método de costo basado en actividades. El autor con la ayuda de los métodos teóricos de investigación desarrolla sus propias concepciones. En el

capítulo 2 se exponen los resultados del diagnóstico en la empresa objeto de estudio, los cuales sustentan las insuficiencias detectadas que concretan la situación problemática y propone como solución el diseño de un procedimiento de costo para el cálculo y análisis de los costos en los procesos y actividades que se ejecutan en las Agencias de la empresa campo de acción. En el capítulo 3 se implementa el modelo de costo propuesto y finalmente las conclusiones y recomendaciones.

Valores de la investigación

- El **metodológico**: se expresa en la integración coherente de los conceptos de diferentes orígenes y áreas del saber, con el objetivo de diseñar un procedimiento para el cálculo del costo basado en actividades, posibilitando la información necesaria para la toma de decisiones razonables y oportunas que contribuyan al incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos.
- El **social**: se manifiesta en el desempeño de cada proceso, actividad y servicio, permitiendo la toma de decisiones a todos los niveles, para lograr el mayor objetivo que es satisfacer al cliente, con la eficiencia proyectada y el uso más racional de los recursos.
- El **teórico**: esta dado en la solución adecuada del marco teórico, lo que sirve de soporte, permitiendo seleccionar el método de costos ABC para las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.
- El **práctico**: radica en implementar el procedimiento propuesto para el registro, control, cálculo y análisis del costo de las Agencias, en la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus y a la vez a las demás divisiones que brindan estos servicios.
- El **económico**: consiste en la propuesta de un procedimiento basado en el modelo de costo ABC que mejore la información para la toma de decisiones a partir de una mejor gestión y cálculo del costo de los procesos y actividades que se ejecutan en las Agencias de la empresa objeto de estudio.

Resultados esperados: la investigación permite medir la relación causal entre los resultados y efectos económicos, mediante el incremento de la productividad del



Introducción

trabajo, el empleo racional de los recursos, lo que trae consigo la reducción del costo y el aumento de la eficiencia económica.



MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL, SOBRE EL MÉTODO DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

El perfeccionamiento empresarial cubano precisa la búsqueda de soluciones a los problemas fundamentales que afectan la eficiencia y eficacia en la gestión empresarial. Exige de la aplicación de herramientas que coadyuven a la gestión de los costos que posibiliten la información que requiere la dirección para la toma de decisiones razonables y oportunas que contribuyan al uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos. Por tal razón en el presente capítulo el autor analiza los fundamentos teóricos del método de costo basado en actividades (ABC) su surgimiento, características, desarrollo y ventajas para la toma de decisiones gerenciales; siendo este el punto de partida para el procedimiento de costo a proponer en la empresa objeto de estudio.

1.1: Contabilidad de Gestión

La contabilidad de gestión como rama de la contabilidad es la encargada de captar, medir y valorar la circulación interna de la empresa; racionalizando y controlando los recursos de la misma para suministrar a los directivos de esta la información necesaria y suficiente que permite a estos adoptar decisiones en el ámbito interno y a corto plazo en función de la organización, de acuerdo a las metas propuestas.

Fernández Fernández (1993) define la contabilidad de gestión como la parte de la contabilidad que capta, registra, evalúa, analiza y transmite información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa; a fin de facilitar la toma de decisiones de los distintos elementos de la organización; relativa al seguimiento y consecución de los objetivos estratégicos y generales marcados, a la planificación, control y medida de todas las actividades de la organización (internas y externas), en estrecha colaboración con el resto de las áreas funcionales y permitiendo participar a los responsables de su ejecución, junto con la gerencia, en la toma de decisiones. (7)

7 Fernández Fernández, Antonio. Capítulo 3 "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión: una propuesta delimitadora".1993. OB.Cit.pp 51-66.



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

Amat Oriol, 2002 expresa: "la contabilidad de gestión pretende aportar información relevante, histórica, provisional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, sobre la circulación interna de la empresa para la toma de decisiones".

La contabilidad de gestión es definida por la NNA en el SMA Statemen No. 1 A como el proceso de:

- Identificación: el reconocimiento y la evaluación de las transacciones comerciales y otros hechos económicos para una acción contable apropiada.
- Medición: la cuantificación, que incluye estimaciones de las transacciones comerciales y otros hechos económicos que se han causado o que pueden causarse.
- Acumulación: el enfoque ordenado y coherente para el registro y clasificación apropiados de las transacciones comerciales y otros hechos económicos.
- Análisis: la determinación de las razones y las relaciones de la actividad relacionadas con otros hechos y circunstancias de carácter económico.
- Preparación e interpretación: la coordinación.

Según criterio del autor, la contabilidad de gestión aporta información relevante sobre la circulación interna de la empresa para la toma de decisiones. Reconoce que en estos últimos años ha sufrido una evolución significativa producto de los procesos de transformación en la organización, la interrelación con el entorno tanto económico como social, así como el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías.

Cuba no está exenta de tales cambios, pues se encuentra en un proceso de perfeccionamiento del modelo de gestión económica con el propósito de lograr de forma sistemática un alto desempeño para producir bienes o servicios competitivos, teniendo como propósito lograr la competitividad de la empresa, incrementando la eficiencia y eficacia.

Por tal razón los especialistas de contabilidad de gestión de Cuba se encuentran muy vinculados a los nuevos requerimientos del actual entorno productivo donde la globalización e internacionalización de los mercados, la creciente incertidumbre



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

y turbulencia del entorno se adentran en nuevos métodos de gestión que posibiliten obtener información útil para la toma de decisiones.

A pesar de introducirse cambios importantes, en las estructuras y funcionamiento de las empresas para adecuarlas más a la práctica contable internacional, no se utilizan las nuevas técnicas que han tomado auge en el mercado mundial, por ejemplo, los sistemas de costeo por objetivos, presupuestación y administración basados en las actividades como herramienta a la gestión.

Por tal razón el autor considera que a Cuba le falta mucho por hacer en este campo de la contabilidad de gestión, se ha avanzado, pero no lo suficiente, ahora se está en una etapa de despertar inquietudes entre todos los profesionales que están en práctica de día a día, dándoles a entender que las actuales herramientas son superiores a las que ya poseen, que una correcta aplicación de las mismas los llevará al éxito empresarial.

1.2: Origen de la contabilidad de costos

La contabilidad de costos estudia las relaciones costo-beneficio-volumen de producción, el grado de eficiencia y productividad; permite la planificación y el control de la producción, la toma de decisiones sobre precios, los presupuestos y la política de capital. Esta información no suele difundirse al público. Mientras que la contabilidad financiera tiene como objetivo genérico facilitar al público información sobre la situación económico-financiera de la empresa, la contabilidad de costos tiene como objetivo esencial facilitar información a los distintos departamentos, a los directivos y a los planificadores para que puedan desempeñar sus funciones.

La contabilidad de costos surge en el siglo XIV producto del crecimiento y desarrollo de las industrias, es en esa etapa cuando se inician los registros de la actividad industrial. En el período comprendido entre el siglo XIV al XIX, se empiezan a implementar los sistemas de costos, que hoy se le denominan sistemas tradicionales de costos. Estos sistemas surgen con el propósito de garantizar la mejor utilización de los recursos materiales, financieros y humanos en el proceso de producción y servicios. El desarrollo de estos sistemas está vinculado con la evolución de las empresas a través del tiempo. En la década del



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

40 surgen aspectos relacionados con la contabilidad administrativa y es en esa época cuando se inician los análisis sobre los problemas relacionados con el costo en las empresas industriales, organización de la contabilidad, presupuesto y control; tratamiento de los costos fijos y variables, así como punto de equilibrio entre otros.

En la década del 50 surgen los primeros manuales y libros de textos de contabilidad de costos, abordándose temas relacionados con presupuestos, costos estándares, costos conjuntos, entre otros. Según Ripoll (1992), la primera vez que se utilizó el término de contabilidad de gestión, fue en el año 1957.

En las décadas de los años 80 y 90 se originan cambios significativos en objetivos y estrategias empresariales, nuevas tecnologías que dieron lugar a cambios en la contabilidad de costos encaminados a la gestión empresarial.

Entre los métodos de costeo utilizados en esos años se encuentran los siguientes:
Costeo por absorción o total: consiste en aplicar al producto o servicio todos los costos incurridos, sean los costos directamente imputables o los que de una manera u otra deben cargarse de forma directa, es decir los costos variables y fijos excepto aquellos aplicables a las ventas, así como los generales de dirección. Este método presenta limitaciones que hacen perder la posibilidad de aplicar la gestión del costo, pues no suministra la información que requiere la gerencia para establecer las políticas óptimas en el control, precios, mercados y competitividad. En esto inciden los siguientes elementos:

- Utilización de procedimientos de distribución de los costos indirectos verdaderamente arbitrarios, los cuales no aportan beneficios significativos.
- Limitación en la fijación de responsabilidad individual por los resultados en la eficiencia.

Costeo directo: aplica al producto o al servicio únicamente los costos variables, los gastos fijos no se asignan al producto o al servicio. Generalmente los costos variables como ya se ha planteado son los costos de materiales directos y mano de obra directa y los costos indirectos variables. El costeo directo difiere del absorbente, en que los gastos fijos se tratan como gastos del período, es decir, se



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

cargan al resultado y no como un costo del producto que se asigna a las unidades producidas o servicios realizados. Estos métodos presentan las siguientes limitaciones:

- Complica más el problema del reparto de los costos conjuntos.
- Es inadecuado para determinar los costos de los productos en explotaciones con programas de producción diferenciales.
- Puede conducir a una información distorsionada de los costos de los centros analíticos de costo al no tener en cuenta sus cargas de estructura.

Costeo por área de responsabilidad: es un sistema diseñado para relacionarlo con una organización, por el cual los gastos se registran e informan en funciones de la responsabilidad a cada área estructural, por lo que, cada área o departamento constituye un centro de costos, personalizando los estados contables mostrando su plan, la ejecución real y sus desviaciones, lográndose con esto los objetivos fundamentales del costo relacionado con: planeación y control, valoración de inventarios y medición de resultados.

El principio de este método consiste en que serán controlados con respecto a cada directivo, aquellos resultados relacionados con la autoridad que se le ha conferido, independientemente que esos resultados se produzcan dentro de su unidad organizativa. Por tanto, el método de costeo por área de responsabilidad, no es un sistema por sí mismo, sino una forma particular de componer y presentar las cifras de los costos, aplicables a cualquier sistema de costeo.

Todos estos sistemas tradicionales de gestión presentan una serie de problemas o inconvenientes ya que los mismos proporcionan una información errónea sobre los márgenes y rentabilidades de los productos y los servicios.

En tal sentido el autor es del criterio que para lograr la gestión eficiente de los costos hay que ir a la búsqueda de nuevos sistemas de costos que contribuyan al control, disminución de los costos y al incremento de la eficiencia económica y esto se logra mediante la implementación del sistema de costos basados en actividades (ABC), ya que posibilita el análisis y control de los costos, el estudio de clientes y proveedores, su utilización en la toma de decisiones.



1.3: Origen del Sistema de costos basados en actividades (ABC)

El sistema de costos basados en actividades (Activity Based Costing), tiene su origen en los primeros años de la década del 60 en la Compañía General Electric, con el propósito de obtener la información necesaria para ejercer un mejor control de los costos indirectos, sin embargo en ese entonces no existían las condiciones requeridas que permitieran enfrentar en la práctica un cambio de sistemas de costos tradicionales.

El sistema de costo ABC no se enmarca en un método de cálculo de costo, pues este constituye un sistema de gestión empresarial, que comprende el cálculo del costo de cualquier tipo de información para la gestión empresarial y facilita a la alta dirección información necesaria para la toma de decisiones en cuanto a:

- El costo de las actividades de la empresa.
- El costo de los procesos de negocio, el costo de los diferentes eslabones de la cadena de valor.
- El costo de los productos y / o servicios.
- El costo de los clientes de forma individual, así como posibilita conocer los productos rentables y cuáles no.
- Qué clientes son rentables y cuáles no.
- Decisiones de hacer o comprar en toda la cadena de valor.
- Reducciones de costos basadas en el análisis de los procesos y actividades.
- La clasificación de las actividades respecto al valor añadido, y decisiones sobre reducción, eliminación o división de determinadas actividades.

Por tal razón el sistema de costos basados en actividades (ABC), está orientado hacia la:

- Mejora de la organización.
- Mayor competitividad.
- Eficiente gestión en todas las áreas de la empresa.
- Satisfacción del cliente.
- Mejor uso de la información para la toma de decisiones.



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

El Institute of Management Accountants (IMA) (1993) define al Sistema ABC como: “Un concepto de contabilidad de costos basado en que los productos y los servicios que ofrece una organización requieren que la organización realice actividades y en que estas actividades comportan que la organización incurra en unos costos. En el ABC, cualquier costo que no pueda asignarse directamente a un producto o a un servicio se traslada a las actividades que hacen necesario este costo. Los costos acumulados en cada actividad se trasladan entonces a otras actividades, productos o servicios que hacen que aquella actividad sea necesaria”.⁸⁾

R. Cooper y R. Kaplan (1999) plantean que el sistema ABC "es un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización en base a las actividades".⁽⁹⁾

Este sistema surge con el propósito de mejorar el cálculo y la gestión de cualquier objetivo de costo (Cooper, 1988 a y b; Cooper y Kaplan, 1988; Brimson, 1991; Castelló, 1992; Broto, 1996; Azparren, 1997), criterio que se relaciona con el pensamiento estratégico de Porter (1985), donde expresa su visión sistémica de la empresa basada en el concepto de la cadena de valor. La cadena de valor es una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual se descompone una empresa en sus componentes, con el propósito de identificar ventajas competitivas en aquellas actividades generadoras de valor. Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus competidores.

En tal sentido el autor es del criterio que cada empresa debe definir su propia cadena de valor, mediante la subdivisión de grupos de actividades. Porter (1985) aconseja la individualización de aquellas actividades con suficientes características propias desde un punto de vista económico diferenciado, un poderoso impacto sobre el esfuerzo de diferenciación.

⁸ IMA (1993), Ob.Cit

⁹ Kaplan Robert y Robin Cooper “Costes y Efecto” (3ª Ed) . Barcelona Editoril Gestión 2000 S.A, 2003 p 101



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

Porter (1985) extendió el concepto de la cadena de valor, hacia sistema de valor, considerando que la empresa está inmersa en un conjunto complejo de actividades ejecutadas por un gran número de actores diferentes. Por tal razón se hace referencia a tres cadenas de valor:

- Las cadenas de valor de los proveedores, las cuales crean y le aportan los abastecimientos esenciales a la propia cadena de valor de la empresa.
- Las cadenas de valor de los canales, que son los mecanismos de entrega de los productos de la empresa al usuario final o al cliente.
- Las cadenas de valor de los compradores, que son la fuente de diferenciación por excelencia, puesto que en ellas la función del producto determina las necesidades del cliente. (9).

1.4: Características y beneficios del sistema de costo ABC

El sistema de costo basado en actividades (ABC) surge como una necesidad de un sistema de costo innovador, que atienda las nuevas necesidades de un análisis estratégico de costos y es considerado como la parte instrumental del gerenciamiento estratégico de costos: según la cual son las actividades de todas las áreas funcionales de manufactura las que consumen recursos y los productos consumen las actividades, con el objetivo de discriminar las actividades que adicionan valor y las que no adicionan valor a los productos y servicios.

Este representa un modelo teórico y práctico, desarrollado dentro del ámbito de la contabilidad de gestión, se encuentra en constante evolución y adaptación a las nuevas tecnologías de la información, siendo susceptible a cambios para lograr mejores resultados relacionados con: costos, gestión, información, toma de decisiones, y satisfacción del cliente.

Beneficios y usos estratégicos que se derivan del sistema ABC

El sistema de costos ABC proporciona costos de productos y servicios más exactos, lo que posibilita tomar mejores decisiones estratégicas concernientes con:

10 Porter Michal E "Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior". México. Editorial Continental S.A, Cuarta Impresión, noviembre 1985.



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

- Determinación del precio del producto o servicio.
- Combinación de productos.
- Determinar la conveniencia de comprar o producir.
- Inversiones en investigación y desarrollo.

En segundo lugar la mayor visibilidad de las actividades realizadas permite que una empresa pueda concentrarse en la mejora de las actividades de alto costo, por otro lado detectar y eliminar las actividades no generadoras de valor agregado. Las ventajas y beneficios de la aplicación del ABC se resumen en los siguientes aspectos:

- Permite la investigación sobre las causas que originan las actividades y a su vez los costos.
- No plantea dificultades de implantación en cualquier tipo de organización.
- Es compatible con el método de Costos Totales, o Full Costing, ya que de hecho se fundamenta en el cálculo del costo total.
- Permite su adaptación tanto a los costos históricos como a los costos estándar.
- Facilita la eliminación de aquellas actividades que no generan valor agregado.
- Permite el cálculo "a priori" de actividades que se deseen incorporar, así como el impacto que las mismas producirían de llevarse a término.
- Facilita la toma de decisiones estratégicas ya que pone de manifiesto el nivel real de competitividad de la empresa, así como las posibilidades de éxito o fracaso frente a la competencia.

El autor es del criterio, que el sistema de costos basados en actividades (ABC) va más allá de un departamento o de un centro de costo. Este centra su atención en las actividades que se realizan en el proceso de producción de bienes o servicios, se enmarca en el costo de las actividades con vista a lograr resultados más efectivos para la toma de decisiones.

El sistema de costos basados en actividades (ABC), interviene en el costeo de los costos indirectos, distribuyéndolos entre las actividades que consumen dichos recursos. El ABC es por tanto una tentativa de transformar los costos indirectos en

costos directos en la forma de incidir en cada actividad, lo cual indudablemente exige una mayor precisión que en las prácticas tradicionales de costeo. El sistema de costo ABC, se basa en el principio de que la actividad es la causa que determina la incurrancia en costos y que los productos o servicios consumen actividades.

En tal sentido es oportuno considerar el concepto de **proceso, actividad y objeto de costo**.

Proceso: Consiste en una serie de actividades interrelacionadas, caracterizadas por entradas y salidas, orientadas a obtener resultado específico como consecuencia del valor aportado por cada una de las actividades que se llevan a cabo.

Una vez efectuada la identificación y selección de procesos, surge la necesidad de definir y reflejar estos en forma que facilite la determinación e interpretación de sus interrelaciones. La estructura de procesos se expresa en la siguiente figura.

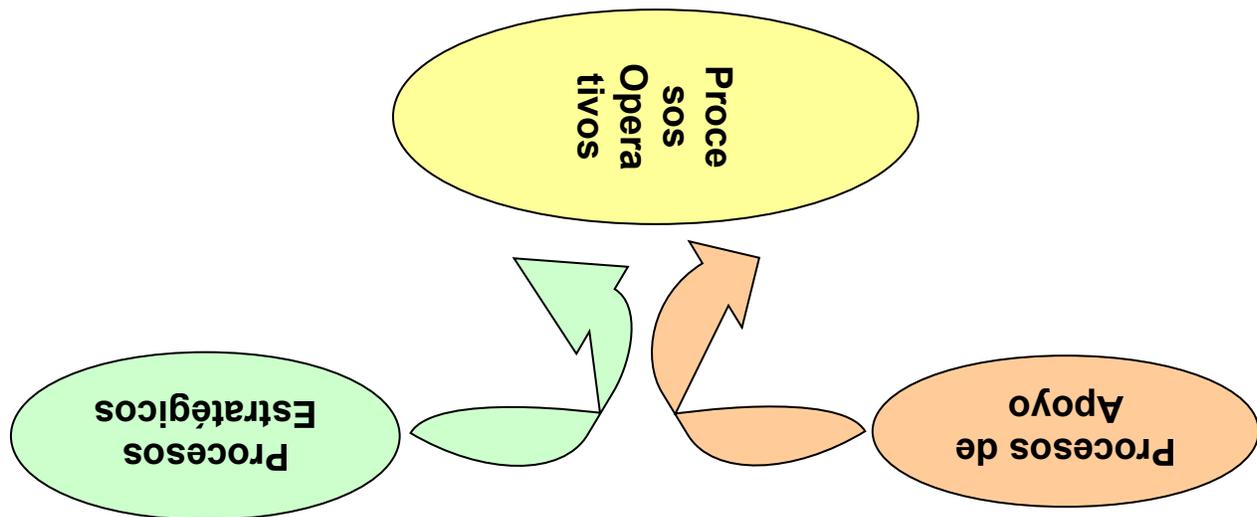


Figura 1.1 Estructura de los procesos. Elaboración propia

Procesos estratégicos: Aquellos que están vinculados al ámbito de las responsabilidades de la dirección y principalmente, al largo plazo. Se refieren fundamentalmente a procesos de planificación y otros que se consideren ligados a factores claves o estratégicos.

Procesos operativos: aquellos procesos ligados directamente con la realización del producto y/o la prestación del servicio. Son los procesos de “línea”.



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

Procesos de apoyo: no están directamente ligados a las acciones de desarrollo de las políticas, pero su rendimiento influye directamente en el nivel de los procesos operativos.

Actividad: es un conjunto de tareas o acciones que se realizan para satisfacer una determinada necesidad o demanda en la empresa. Estas consumen recursos para producir bienes o servicios. Una actividad describe la forma en que una empresa emplea sus recursos, siendo estas el centro de análisis y estudio del sistema de costo ABC. Las actividades según su relación con los productos o servicios que produce la empresa se clasifican en principales y auxiliares o secundarias. Las actividades principales están relacionadas directamente con los productos o servicios y las actividades secundarias apoyan a las actividades principales.

Para identificar las actividades es necesario un diagnóstico previo, así como un profundo conocimiento de la empresa, sus características y procesos aplicados. Si se seleccionan muchas actividades se puede complicar y encarecer el proceso de cálculo de costos.

Por el contrario, si se seleccionan pocas actividades se reducen las posibilidades de análisis.

El modelo ABC requiere que las actividades se identifiquen de forma homogénea con el propósito de eliminar la posibilidad de que existan costos indirectos respecto a ellas, eliminándose la distribución secundaria de gastos.

La gestión de los costos se centra, básicamente en las actividades que los originan, lo que conlleva a una gestión óptima en las mismas generando la reducción de los costos que de ellas se derivan. Además debe establecerse una relación causa - efecto entre las actividades y los productos o servicios. De ello se deriva que a mayor consumo de actividades corresponde la imputación de mayores costos y viceversa.

La mayor objetividad en la asignación de los costos, resultante de conocer los recursos consumidos en cada actividad. Por lo tanto la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.



El cálculo del costo de las actividades, previo al cálculo del costo de los productos, pasando así del concepto tradicional de centro "lugar de costo" a este otro concepto de la actividad como "causante del costo". En tal sentido, es necesario estudiar la definición de generadores de costos (cost drivers), que son los que permiten determinar de forma más adecuada la relación causa – efecto.

1.5: Generadores de costos

La literatura ha acotado el término de "cost – drivers" para designar a las unidades de medida y control y a las bases de asignación. Este término, además de traducirse por su significado literal de conductores de costos o portadores de costos, puede hacerse por el de causante, generadores o inductores de costos, unidades de obra, vectores de costos, por cuanto que en él se quiere hacer referencia directa a aquellos factores que, dentro de cada actividad, causan, generan o inducen el costo. En el presente estudio se utilizará el término inductor de costo. El término de inductores del costo se utiliza en dos momentos diferentes del ABC: primero para aquellas unidades de reparto que relacionan los recursos o elementos del costo con las actividades que los consumen y segundo para la asignación de los costos de las actividades a los productos o servicios.

Según Kaplan y Cooper (2003)¹¹ existen tres tipos diferentes:

- De transacción: cuando todos los resultados requieren esencialmente las mismas demandas de actividad. El inductor pudiera ser número de solicitudes al almacén.
- De duración: representa la cantidad de tiempo que se requiere para realizar una determinada acción, donde el inductor pudiera ser las horas hombres.
- De intensidad: hacer un cargo directo de los recursos utilizados cada vez que se realiza una actividad. El inductor pudiera ser el costo real del cliente.

En casi todas las actividades puede verse reflejado cualquiera de estas clasificaciones en el momento de seleccionar el inductor, eligiendo aquel que sea el más adecuado, teniendo en cuenta el que sea más representativo de las relaciones causa – efecto existente entre costos, actividades y productos y que sea más fácil de medir y observar.

¹¹ Kaplan Robert y Robin Cooper. (2003) Ob.Cit. p 119-122

1.6: Imputación de los costos en el sistema ABC

Un aspecto que resulta negativo en los sistemas tradicionales lo constituye el reparto de los costos indirectos en función de un volumen determinado, que puede ser producción, ventas, etc. El resultado de ello es que cuando dé un producto se producen pequeñas cantidades, se absorben por lo tanto pequeñas cantidades de costos indirectos, con independencia de lo que hayan consumido realmente. No se tienen en cuenta, en ocasiones, que funciones tales como: lanzamiento de órdenes de producción, diseño, investigación, preparaciones y cambios de herramientas, y gestiones de compras entre otras, provocan actividades que no son contempladas, ni mucho menos imputadas.

Este criterio puede generar un crecimiento de los costos indirectos que, o bien, deben ser soportados por el resto de los productos o servicios, u obviamente provocará una caída de la rentabilidad.

El ABC concede la posibilidad de analizar la información no sobre los costos que se les ha imputado en función de un determinado criterio sino para detectar aquellos trabajos innecesarios que deben ser origen de reducción e incluso de eliminación. Los sistemas de administración de costos basados en actividades ubican los costos generales a las actividades específicas que los ocasionan, con lo cual proporcionan un costo del producto más seguro, posibilitando incorporar nuevas técnicas de análisis tales como:

- Análisis de actividades.
- Análisis de causa / efecto a través de los drivers.
- Análisis de las actividades que agregan y no agregan valor.
- Calidad y satisfacción del cliente.

El sistema ABC permite la asignación y distribución de los gastos indirectos de fabricación de acuerdo a las actividades realizadas, identificando el origen del costo de la actividad no solo para la producción y los servicios, sino también para la distribución y venta, contribuyendo en la toma de decisiones sobre líneas de productos o servicios, segmentos de mercado y relaciones con los clientes. Un sistema de contabilidad de actividades efectivo usa el siguiente método:



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

- Determinar las actividades fundamentales que se deben llevar a cabo para satisfacer los objetivos de una empresa. Las actividades permiten la identificación de cómo una compañía despliega sus recursos para lograr sus objetivos básicos.
- Determinar las relaciones causales que permiten que los productos (resultado) se atribuyan a los insumos (recursos). Un gran número de éstas relaciones se basará en mediciones no relacionadas con el volumen como el número de partes en un diseño nuevo.
- Comprobar la salida de una actividad en términos de una medida del volumen de actividad a través del cual los costos de un proceso de negocios varían de forma más directa (por ejemplo, número de configuraciones de máquina que se requieren para un diseño complejo).
- Relacionar las actividades con los productos (u otros objetos) y determinar cuánto de cada actividad se dedica a ellos. Una estructura de costos, conocida como lista de actividades, se usa para describir cada patrón de consumo de actividad del producto.
- Determinar los factores fundamentales de éxito mediante los que las actividades de la empresa se pueden alinear con los objetivos estratégicos planteados. Este paso indica qué tan efectivamente se lleva a cabo el funcionamiento que se desea a través de las actividades que la empresa emprende.

Tomar medidas, con la filosofía de mejoramiento continuo, sobre las oportunidades de productividad. Como el costo de actividad es la razón de los recursos consumidos por una actividad a la medida de la producción de la actividad, un medio para evaluar la efectividad y eficacia (es decir, productividad) está disponible para los administradores. Ahora se pueden evaluar, en forma realista, varias alternativas para realizar los cambios que se desean en los patrones de actividad, a través de la inversión o de medios organizacionales.

En tal sentido el sistema de costo basado en actividades (ABC) es un sistema que pone un énfasis especial en administrar el valor de las actividades. Este es una herramienta de gestión que permite conocer los costos de las actividades que se

desarrollan en la empresa, posibilitando el control de los costos que se incorporan al producto o al servicio, pero no todos ellos le proporcionan un valor que el cliente pueda percibir. Es obvio tomar en consideración la evolución que ha presentado el sistema ABC. Este aspecto será tratado en el próximo epígrafe.

1.7: Evolución del Sistema de costos basados en actividades

A partir de los años 90 comienza una etapa de investigación sobre el sistema de costos ABC destacándose Oriol Amat (1997 y 2003); Ripoll (1999); Kaplan y Cooper (1999) entre otros. Estas investigaciones centran su atención en las ventajas del sistema de costo ABC con relación a los sistemas de costos tradicionales, así como se analizan los resultados obtenidos en su aplicación.

Este sistema de costos ABC presenta una implementación significativa en los Estados Unidos con una participación de un 50 por ciento en las empresas del país. En Canadá sólo se encuentra implementado en un 23 por ciento de las entidades. En Europa, clasifica con una participación en estos últimos años hasta de un 40 por ciento y en Francia ha alcanzado hasta un 39 por ciento. En Cuba se han defendido varias Tesis Doctorales sobre la implementación del sistema ABC para el turismo, logísticas, hospitales entre otras unidades organizativas tales como: Grupo Electrónico del Turismo en Varadero, Entidad de Microbrigadas Sociales y Servicios a la Vivienda de Matanzas; Hospital Militar “Mario Muñoz Monroy”; Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”; Empresa Henequenera “Julián Alemán”; Unidad Básica de Producción Cañera , Hoteles del polo turístico de Varadero, Ministerio de Educación Superior; Ministerio de Informática y las Comunicaciones (MIC) , Ministerio de la Construcción.

1.8: El sistema de costos ABC como sistema de gestión

El sistema de costos basados en actividades clasifica como un sistema de gestión "integral" ya que:

- Se obtiene información financiera y no financiera lo que posibilita una gestión óptima de la estructura de los costos.
- Permite conocer el flujo de las actividades de manera que se pueda evaluar cada una por separado y criticar la necesidad de incorporarla o no al proceso sin perder la visión de conjunto.



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

- Proporciona herramientas de valoración objetivas de imputación de costos.
- Valora los recursos consumidos por cada actividad.
- Entre los objetivos que persigue la implantación de un sistema de gestión de costos se pueden citar.
- Visión estratégica de los recursos consumidos en los procesos.
- Valoración de las tareas que se están realizando dentro de la organización.
- Valoración y análisis de las tareas de alto costo.
- Eliminación o reducción mediante automatización de tareas que agregan poco valor al cliente.
- Potenciar las tareas que aportan alto valor al cliente (interno o externo).

El autor es del criterio que el éxito del sistema de costos ABC depende en gran medida de la información que este posibilite para la toma de decisiones, lo que contribuye al cumplimiento de los objetivos estratégicos. Según el criterio de Hicks (2003) los directivos prefieren, con la finalidad de evitar incertidumbres, contar con un sistema integral y dinámico, que el mismo sea adaptable a los cambios que van ocurriendo en la empresa y del entorno y su valoración en cuanto al éxito o fracaso estaría en dependencia de la satisfacción de los trabajadores de la organización¹².

Conclusiones del capítulo

- La literatura consultada ha posibilitado demostrar que los hechos ocurridos en los diferentes años han incidido en la evolución y cálculo de los costos, así como se han originado nuevos sistemas que posibilitan la gestión y control más eficiente de los mismos.
- El criterio de los distintos autores consultados, posibilita instruir el orden metodológico a seguir en los próximos capítulos para lograr los objetivos de la investigación que se realiza.

¹² Hicks Douglas T. "Yes, ABC IS FOR Small Business TOO". Revista Journal of Accountoney, August (2003)



Capítulo 1: Marco teórico conceptual

- El estudio realizado pone de manifiesto que la implementación del sistema de costos basados en actividades (ABC) satisface las expectativas del perfeccionamiento empresarial cubano, ya que posibilita una información relevante y oportuna para la toma de decisiones que contribuyan al incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos.



DIAGNÓSTICO Y DISEÑO DE UN PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO, CONTROL, CÁLCULO Y ANÁLISIS DE LOS COSTOS EN LAS AGENCIAS DE LA EMPRESA DE CORREOS DE CUBA; SANCTI SPÍRITUS

El propósito de este capítulo es diseñar un procedimiento que posibilite el registro, control, cálculo y análisis de los costos en las Agencias de la división objeto de estudio, para lo cual se proponen los siguientes objetivos.

- Realizar un diagnóstico sobre la situación actual que presentan los costos de los servicios en las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.
- Diseñar el procedimiento a partir de las etapas propuestas.

2.1: Caracterización de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus

La Empresa de Correos de Cuba, Sancti Spíritus, se encuentra ubicada en el Municipio Sancti Spíritus Se subordina al Grupo Empresarial de Correos de Cuba del Ministerio de Informática y Comunicaciones. Se encuentra inscrita en el Registro de Empresas y Unidades Presupuestadas (REUP) con el código 161.0.07402.

Mantiene relaciones económicas financieras con el Presupuesto del Estado a través de los importes provenientes del 12.5 % de la Seguridad Social y el 25 % de la Utilización de la Fuerza de Trabajo, correspondiente al salario de sus trabajadores.

Su misión, está dirigida a garantizar los Servicios Postales Universales y otros relacionados y de valor añadido, con la finalidad de lograr la máxima satisfacción de la sociedad cubana y su integración con el mundo.

La visión consiste en prestar Servicios Postales con avales de calidad y multiservicios asociados, asegurando niveles de rentabilidad y eficacia, empleando tecnologías de avanzada, con trabajadores motivados y desarrollados profesionalmente que contribuyen al resultado exitoso y al desarrollo continuo de la actividad postal y que gozan de un alto reconocimiento social. Seguidamente se ilustra la estructura de dirección de la división.



Organigrama de la División

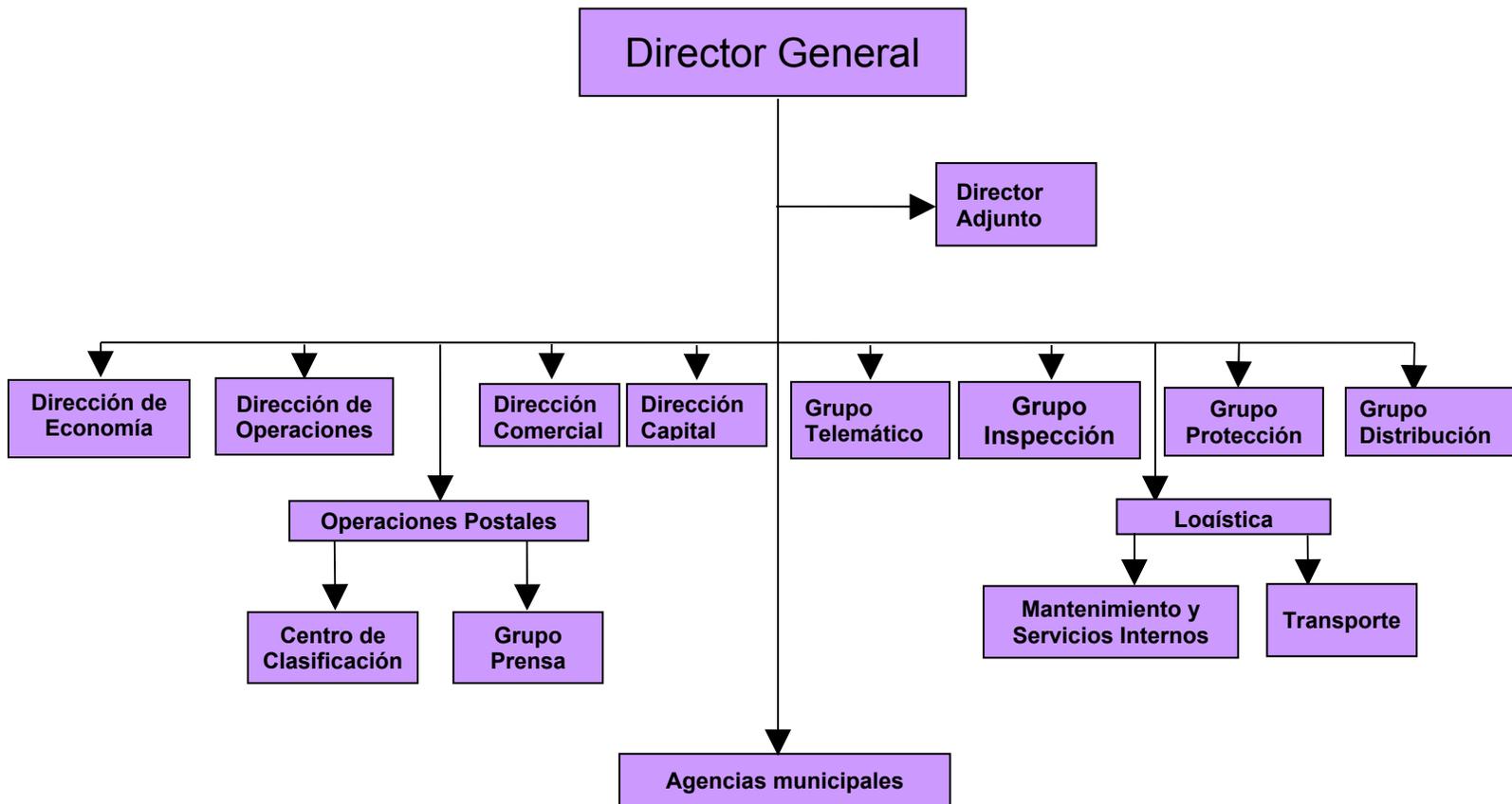


Figura 2.1. Organigrama de dirección División de Correos de Cuba, Sancti Spiritus

2.2 Características de las Agencias

Los servicios postales se ejecutan en nueve Agencias situadas en los municipios de Yaguajay, dos en Sancti Spíritus, Jatibonico, La Sierpe, Fomento, Trinidad, Taguasco, y Cabaiguán. La estructura organizativa de la Agencia de Trinidad se ilustra a continuación:

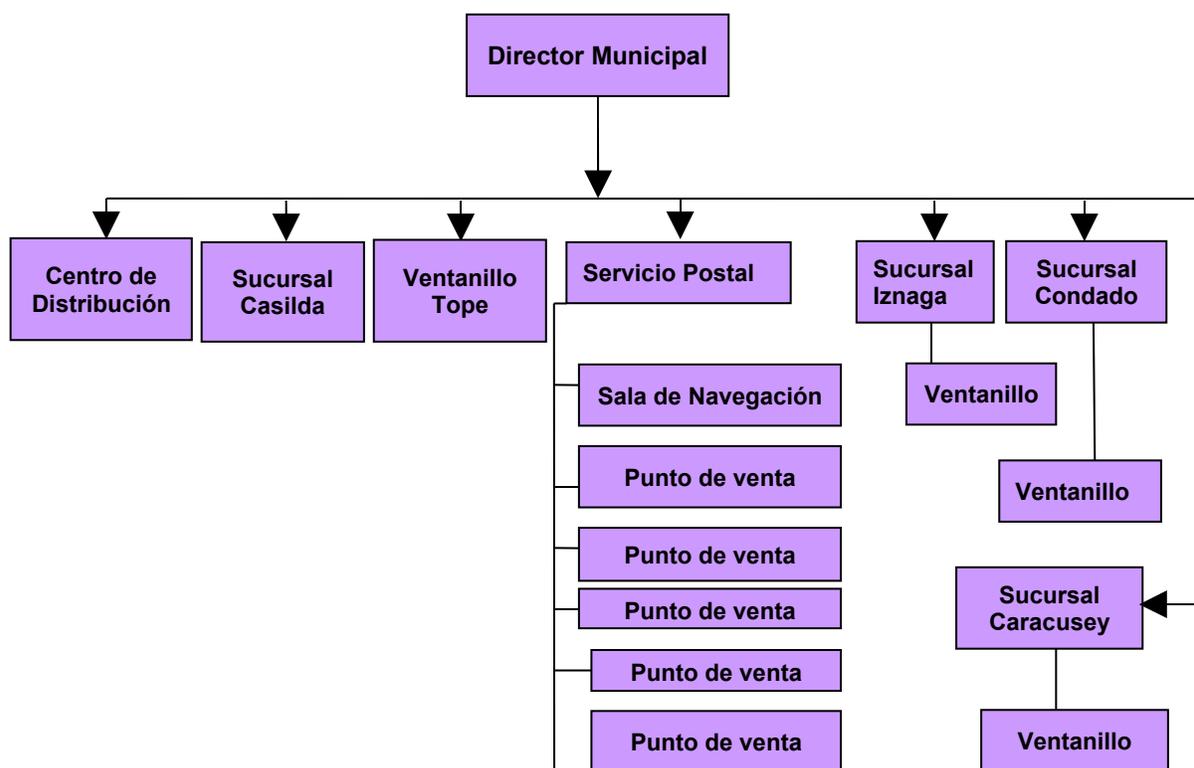


Figura 2.2. Organigrama de dirección de la Agencia Trinidad

2.3 Diagnóstico de los costos en la entidad objeto de estudio

El proceso investigativo se fundamenta mediante la aplicación de métodos teóricos y empíricos. Los teóricos han posibilitado diseñar el marco teórico referencial de la investigación, así como la fundamentación de la propuesta del procedimiento. El método histórico y lógico proporcionó, a través del estudio de la bibliografía, realizar

un análisis de los procesos y actividades en las agencias de la entidad objeto de estudio. Así mismo permitió seguir la lógica en los pasos a proceder en el procedimiento propuesto. El análisis, síntesis, inducción y deducción permitieron hacer un juicio del problema planteado. Para el desarrollo del diagnóstico se aplicó como método empírico el análisis documental a normativas, lineamientos y registros de la contabilidad, así como encuestas aplicadas a los especialistas del área contable (anexo 1). Las situaciones obtenidas mediante los métodos aplicados, se exponen a continuación.

La División cuenta con una Dirección de Economía, estructurada como sigue:

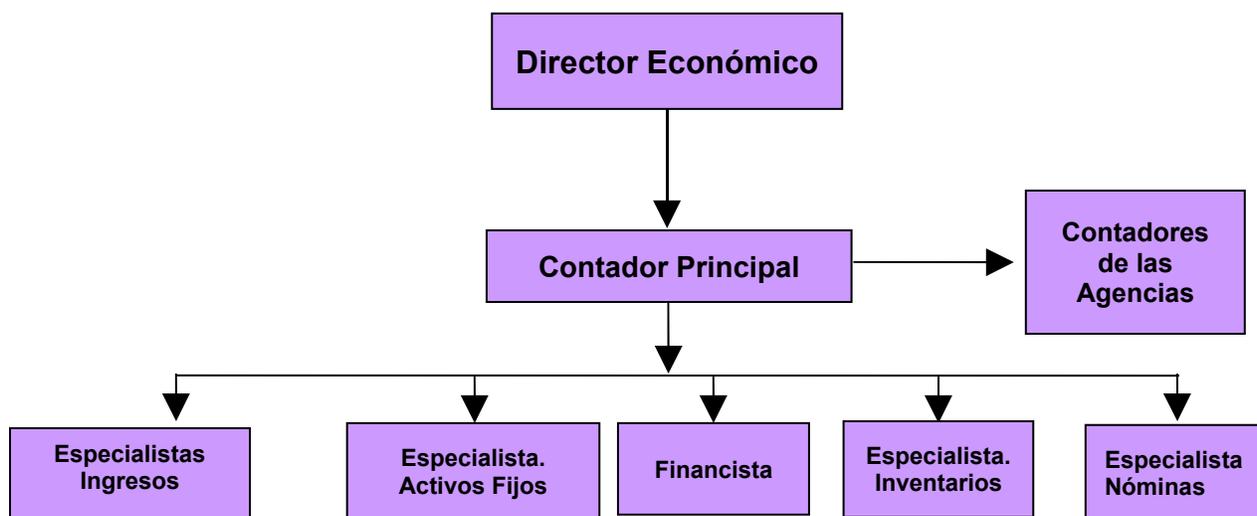


Figura 2.3. Estructura organizativa de la Dirección de Economía

- La contabilidad está centralizada a nivel de Empresa.
- Existen los medios informáticos y de comunicación que permiten operar los sistemas de Contabilidad (Versat) lo que facilita el registro, procesamiento y presentación de la Información contable.



Capítulo 2: Diagnóstico y diseño del procedimiento

- No existe normación del consumo material y de trabajo, base fundamental para la planificación del costo y su posterior control.
- No se cuenta con normas de consumo.
- Inexactitud de las cifras registradas y los desajustes en el control primario han limitado la utilización del costo como un instrumento de dirección.
- No se ha aplicado el presupuesto de gastos en cada una de las Agencias ni efectuado su control y análisis posterior por áreas de responsabilidad, como una efectiva herramienta de dirección.
- No existen lineamientos ramales que contengan las indicaciones generales del organismo superior para la planeación, registro, cálculo y análisis del costo.
- Solo se comparan los gastos por elementos con los planificados.
- Solo existe ficha de costo que ampare el costo de los servicios que se brindan y su aprobación por parte del organismo superior.
- Los gastos incurridos en los servicios se registran en su totalidad en la cuenta 827 Gastos de Operativos, incumpléndose con el contenido económico que establece las Normas Cubanas de Contabilidad, Resolución 235/05 del Ministerio de Finanzas y Precios.
- No se determina el resultado de las actividades por Agencias lo que limita medir la eficiencia económica con que se ha operado el proceso de prestación de servicios en un período dado.
- No se analiza la efectividad en el uso y explotación de las capacidades instaladas.
- No se han definido los procesos y actividades, lo que limita el control eficiente de los costos al no existir la determinación concreta de responsabilidades individuales y colectivas, ante los resultados del proceso de prestación de los servicios y los gastos que en el mismo se incurren, todo ello en comparación con los objetivos originalmente establecidos.
- Las Agencias, áreas y trabajadores no están vinculados al cumplimiento del Plan de Ingresos y sus Costos y Gastos.

El total de gastos incurridos en las Agencias se ilustra en la tabla 2.1:



Tabla 2.1 Análisis de los gastos en las Agencias

| Agencias | Plan | Real | Cumplimiento % | Variación absoluta |
|---------------------|-------------|-------------|-----------------------|---------------------------|
| Yaguajay | 393,2 | 563,3 | 143.2 | 170,0 |
| Jatibonico | 364,1 | 261,6 | 71.8 | -102,5 |
| Taguasco | 277,9 | 274,3 | 98.7 | -3,6 |
| Cabaiguán | 291,4 | 494,3 | 169.6 | 202,9 |
| Fomento | 241,1 | 360,0 | 66.9 | 118,9 |
| Trinidad | 668,1 | 642,0 | 96.0 | -26,1 |
| Zona 1 | 374,1 | 739,0 | 197.5 | 364.9 |
| La Sierpe | 84,1 | 175,2 | 208.3 | 91,1 |
| Zona 2 | 201,2 | 283,2 | 140.8 | 82,0 |
| Prensa | 128,5 | 262,5 | 204.2 | 134,0 |
| Dirección | 487,3 | 650,4 | 133.5 | 163,1 |
| Otros Gastos | | 210,5 | | 210,5 |

Fuente: Estado de Resultado y Presupuesto año 2010.

Las dificultades detectadas en el diagnóstico manifiestan la necesidad de diseñar un procedimiento para el registro, control, cálculo y análisis del costo en los servicios que se realizan en las Agencias de la entidad campo de acción, que le permita a la dirección la información necesaria para la toma de decisiones oportunas y razonables, que posibiliten el incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos.

2.4 Procedimiento para el registro, control, cálculo y análisis de los costos de los servicios que se realizan en las Agencias de correos

Considerando la bibliografía consultada y los resultados del diagnóstico realizado y en función de resolver el problema planteado se propone el procedimiento como soporte para ejecutar de forma eficaz el proceso de registro, control, cálculo y análisis del costo de los servicios en las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.



El procedimiento comprende los aspectos relacionados con el método de costeo ABC y se sintetizan las etapas fundamentales en la figura 2.4.

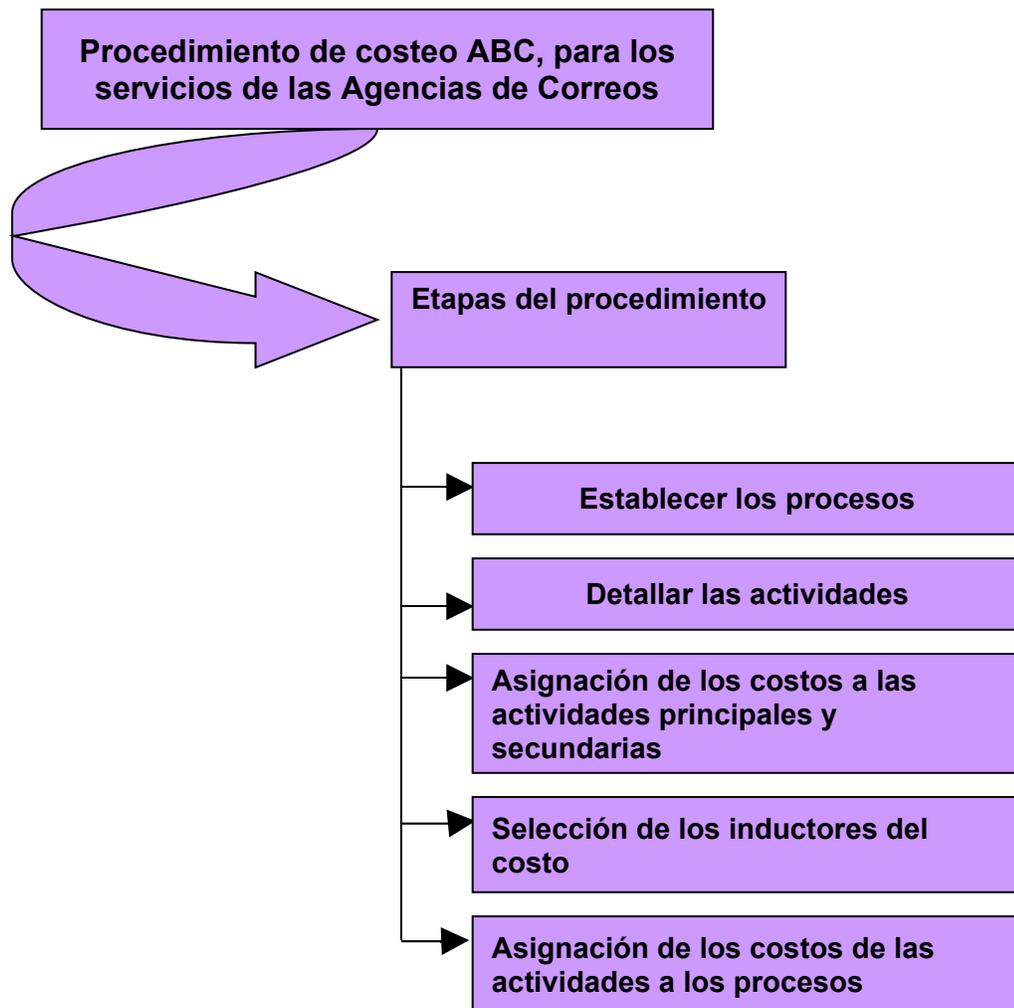


Figura 2.4. Etapas del procedimiento. Fuente: Elaboración propia.

Primera etapa, establecer los procesos

Considerando el perfeccionamiento de las Agencias de correo a partir del año 2010, se propone contabilizar las operaciones por Procesos Sustantivos, para lograr el control eficiente de los recursos materiales, financieros y humanos.

Mediante el análisis de los procesos devenido de la contabilización de los costos y gastos, se elaboran los planes estratégicos y los planes de acción para alcanzar la excelencia operativa en las operaciones de correo, de esta forma se logra conocer donde se generan los egresos en las diferentes actividades que se ejecutan en las Agencias de correos y cuáles son las bases de su formación.

El uso de los procesos en la contabilización posibilita resolver dificultades económicas y financieras ya que permite aplicar métodos de análisis para la medición de los costos y gastos logrando que exista claridad en responsabilidades asignadas.

Los procesos se han definido mediante la participación de asesores y expertos, los cuales poseen experiencia y conocimiento de los procesos que se ejecutan en las Agencias de la entidad objeto de investigación. Para definir los procesos y actividades se aplica el cuestionario que figura en el anexo 2.

En aras de tener una mejor organización de los procesos se utiliza el cuestionario sobre procesos y actividades implicadas (anexo 2). Definidos los procesos se clasifican en: operativos, estratégicos y de apoyo.

En tal sentido juegan un papel importante las personas que más conocen los procesos, o sea, las que pueden aportar criterios importantes dado el grado de experiencia acumulado en la actividad que realizan. Esta etapa implica a gran parte de los trabajadores de la entidad, pues participan todas las áreas que ejecutan actividades inherentes a los procesos seleccionados, los cuales se ilustran en la figura 2.5 que se representa a continuación:

Procesos

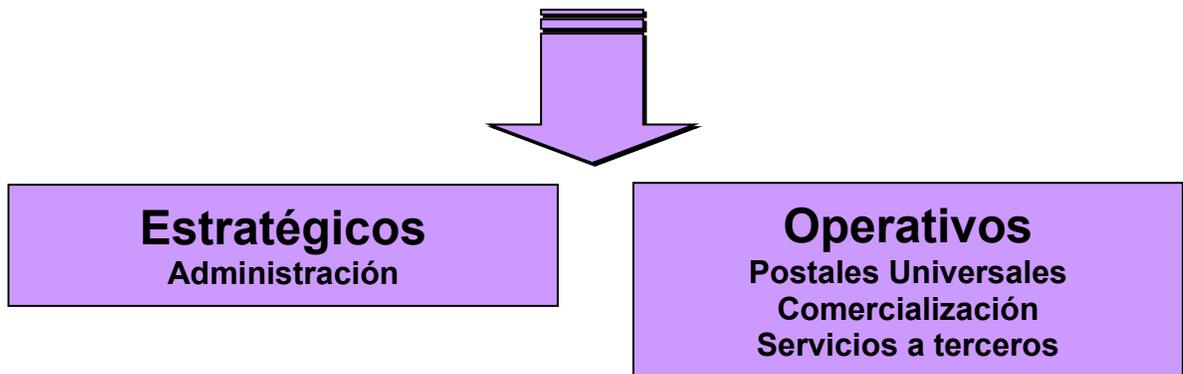


Figura 2.5 Clasificación de los procesos en las Agencias. Fuente: Elaboración propia.

Proceso estratégico

➤ **Administración**

Corresponde a las tareas relacionadas con las Direcciones Municipales.

Es fundamental determinar la eficiencia y eficacia de cada proceso y su relación con otros procesos ya que el alcance de los mismos implica detallar las actividades que se relacionan con cada uno de estos.

Procesos Operativos

➤ **Postales Universales**

Se ejecutan las actividades relacionadas con los servicios postales, emisión de giros y telegramas, servicios aduanales, servicios de documentación, así como la clasificación y distribución documental, así como la sala de navegación, venta de las especies timbradas y filatería, así mismo las tareas relacionadas con el administrador postal.

➤ **Comercialización**

Se realizan las actividades relacionadas con la venta de la prensa y publicaciones, venta de otras mercancías.

➤ **Servicios a Terceros**

Realizan las operaciones relacionadas con los cobros a terceros tales como: Cobro de electricidad, teléfono, pago de asistenciados y jubilados entre otros. Así mismo las tareas relacionadas con el servicio domiciliar.

Segunda etapa, detallar las actividades

Tomando en consideración el criterio de los expertos se listan los procesos y actividades en la siguiente tabla.

Tabla 2.2 Sobre procesos y actividades

| | Procesos | Actividades |
|---------------------|----------------------|--|
| Operativos | Postales Universales | Servicios postales y Telegráficos Servicios de navegación |
| | Comercialización | Prensa y Publicaciones Otras mercancías |
| | Servicios a terceros | Cobros y Pagos de Terceros |
| Estratégicos | AGENCIAS | |
| | | Dirección Municipal |

Fuente: Elaboración propia.

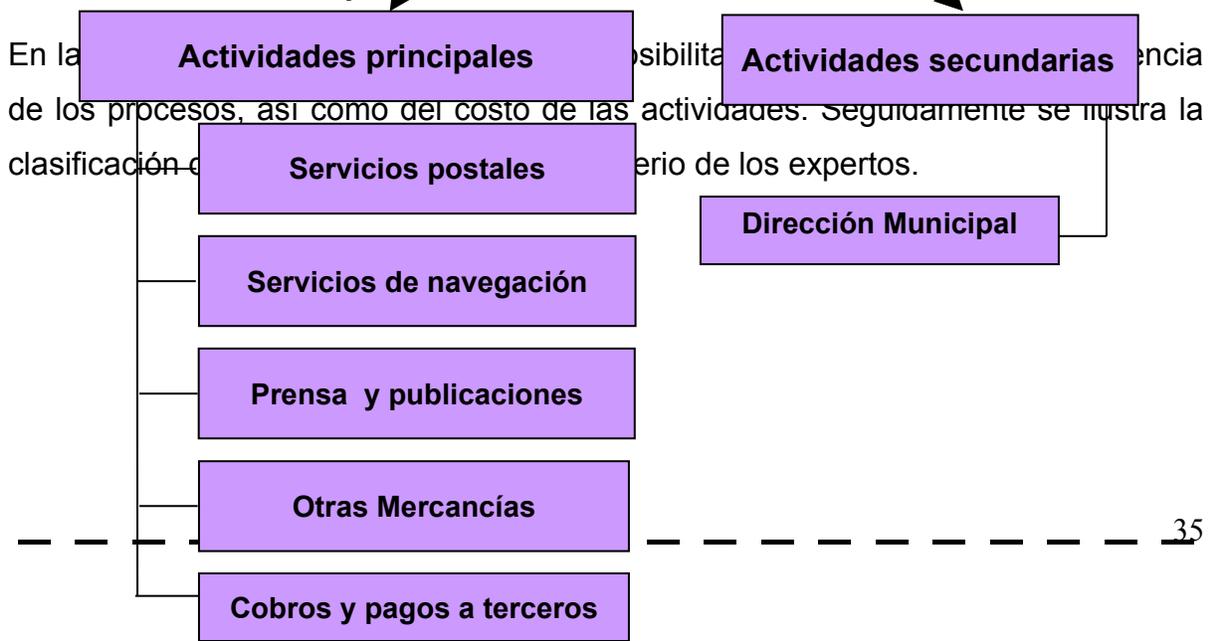




Figura 2.6. Mapa de actividades de las Agencias. Fuente: Elaboración propia

En la figura 2.6 figuran las actividades principales que clasifican en los procesos operativos y añaden valor. Como actividades secundarias que no añaden valor clasifica la administración y direcciones municipales.

Tercera etapa, asignación de los gastos a los procesos y actividades

El registro de los gastos comprende la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un período dado. Constituye una de las etapas fundamentales, ya que garantiza la veracidad del análisis de la gestión. El rigor con que se haga el registro sistemático de los gastos incurridos en las actividades determina la eficiencia en la información para la toma de decisiones. Para el registro de los gastos se requiere codificar los procesos y actividades.

Tabla 2.3 Codificación de las actividades universales

| | |
|-------------------------------|----------------------|
| 1 Postales Universales | |
| Actividades | |
| 01 Servicios postales | 02 Navegación |

Fuente: Elaboración propia.

En este Proceso se contabilizan los gastos que se incurren en las operaciones postales derivados de las actividades que se relacionan a continuación:



Capítulo 2: Diagnóstico y diseño del procedimiento

01 Servicios postales: se contabilizan los gastos incurridos en la venta de especies timbradas tales como: sellos de correos, sobres franqueados y sin franquear, aerogramas, postales entre otras, así como lo que se originan en arrendamiento de máquina franqueadora, franqueos, arrendamiento de apartados y gavetas, reposición de llaves y cambio de cerraduras de apartados. Comprende además los gastos incurridos por telegramas recibidos y enviados, cables internacionales y giros telegráficos y los derivados por el técnico general postal formando parte directa del costo del servicio. Así como los incurridos en la clasificación y distribución documental de las cartas nacionales e internacionales recibidos, enviados y bultos.

02 Servicios de navegación: forman parte del costo de esta actividad todos los gastos incurridos en la sala de navegación de las Agencias.

Tabla 2.4 Codificación de las actividades de comercialización

| | |
|----------------------------------|----------------------------|
| 2 Comercialización | |
| Actividades | |
| 03 Prensa y publicaciones | 04 Otras mercancías |

Fuente: Elaboración propia.

En este proceso se contabilizan los gastos incurridos en la comercialización de las mercancías en las siguientes actividades.

03 Prensa y publicaciones: se contabilizan los gastos incurridos por la venta de prensa y publicaciones.

04 Otras mercancías: comprende el costo de adquisición de las mercancías que no clasifican como prensa, publicaciones, comprende la venta de sellos ISD y Declaraciones Juradas entre otras mercancías.

Tabla 2.5 Codificación de la actividad Servicios a Terceros

| |
|-------------------------------------|
| 3 Servicios a terceros |
| Actividad |
| 05 Cobros y pagos a terceros |

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo 2: Diagnóstico y diseño del procedimiento

Los gastos incurridos en las tareas que se realizan en este proceso se registran en las siguientes actividades:

05 Cobros y pagos a terceros: se contabilizan los gastos incurridos por los cobros a terceros tales como: electricidad, reforma urbana, teléfono, créditos bancarios a la población así como lo pagos a jubilados por la seguridad social y asistencia social.

Tabla 2.6 Codificación de la actividad administración

| |
|-------------------------------|
| 4 Administración |
| Actividad |
| 06 Dirección Municipal |

Fuente: Elaboración propia.

En este proceso se contabilizan los gastos incurridos en las siguientes actividades.

06 Director Municipal: se contabilizan lo gastos incurridos en las tareas relacionadas con la dirección del municipio, especialista principal, contador, recursos humanos, limpieza de los locales.

Tabla 2.7.Codificación de los procesos y actividades

| | |
|------------|-------------------------------------|
| 1 | Proceso postales universales |
| 101 | Servicios postales |
| 102 | Servicios de navegación |
| 2 | Proceso comercialización |
| 203 | Prensa y publicaciones |
| 204 | Otras mercancías |
| 3 | Proceso servicios a terceros |
| 305 | Cobros y pagos a terceros |
| 4 | Administración |
| 406 | Dirección Municipal |

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo 2: Diagnóstico y diseño del procedimiento

El primer dígito representa el código de los procesos y los dos últimos se refieren a la actividad.



Figura 2.7 Leyenda de los procesos y actividades. Fuente: Elaboración propia.

1 Operaciones postales, 2 comercialización, 3 servicios a terceros, 4 administración y actividades principales desde la 01 a la 05 y secundarias 06.

Tabla 2.8 Áreas de responsabilidad (Agencias)

| | |
|-----|-------------------|
| 023 | Yaguajay |
| 024 | Jatibonico |
| 025 | Taguasco |
| 026 | Cabaiguán |
| 027 | Fomento |
| 028 | Trinidad |
| 029 | Zona 1 |
| 030 | La Sierpe |
| 031 | Zona 2 |
| 032 | Sancti Spíritus 1 |

Fuente: Elaboración Propia.

La contabilización de los procesos se presenta de la siguiente forma:

Tabla 2.9. Contabilización de los procesos

Fuente: Elaboración propia.



Capítulo 2: Diagnóstico y diseño del procedimiento

| Cuenta | Análisis Moneda | Procesos y actividades | Conceptos |
|---------------|------------------------|-------------------------------|---|
| 827 | | 101 102 | Proceso operaciones postales, actividades primarias que generan valor tales como servicio postal, sala de navegación. |
| 812 | | 101 | Costo de venta de las especies timbradas. |
| 810 | | 203 | Proceso de comercialización por el costo de venta de la prensa y publicaciones. |
| 825 | | 203 | Proceso de comercialización por los gastos incurridos en la venta de la prensa y publicaciones. |
| 811 | | 204 | Proceso de comercialización por el costo de venta de otras mercancías. |
| 827 | | 305 | Proceso servicios a terceros por los gastos incurridos en los cobros y pagos a terceros. |
| 827 | | 406 | Proceso administración por los gastos incurridos por la dirección municipal. |

Al considerar el análisis por proceso y actividad, se proporciona el control del gasto de forma tal que el proceso postal universal, va a tener un tratamiento más efectivo en el corporativo a nivel de Grupo Empresarial. En las Empresas posibilitan que los directivos, conozcan cuanto se gasta por las actividades postales que se ejecutan en las Agencias de correo y se tomen decisiones que contribuyan a lograr una gestión eficiente en la administración de los recursos.

Clasificador de gastos por elementos y subelementos

Los elementos expresan la naturaleza del gasto, constituyen una agrupación genérica de subelementos, mientras que los subelementos constituyen los conceptos de gastos y transferencias más específicos con interés para la información, evaluación, control e insumo del recurso.

El registro oportuno de los gastos y el control de los mismos se desarrollará aplicando el sistema automatizado de la Contabilidad VERSAT. En el anexo 3 se ilustra el clasificador de gasto establecido por el Grupo Empresarial, acorde a las Normas Cubanas de Contabilidad.

Para lograr un control más eficiente de los costos y gastos en cada proceso se propone contabilizar el costo de las mercancías y servicios vendidos mediante niveles de análisis que posibiliten identificar el proceso, la actividad y el área de responsabilidad, para facilitar la evaluación del resultado y medir los costos y gastos incurridos y el nivel de rentabilidad. Por tal razón para las cuentas de costo de venta se propone el siguiente análisis.

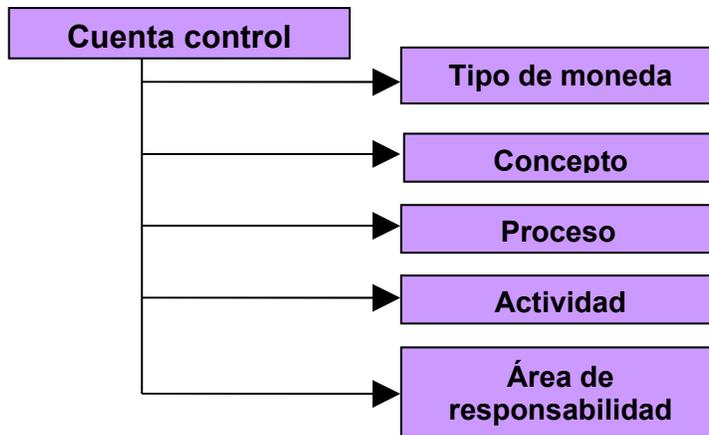


Figura 2.8 Análisis para identificar el proceso, la actividad; el área de responsabilidad. Fuente: Elaboración Propia.

En el anexo 4 se muestra el clasificador de las cuentas que representan el costo de venta.

En esta etapa se requiere definir adecuadamente cuáles son los elementos de costos que se identifican con las actividades, para determinar con exactitud el costo real de la actividad. Siendo necesario que en los documentos primarios se identifique el proceso y la actividad, con el propósito de lograr el registro oportuno y adecuado de los costos y gastos, así como el control de los mismos.

Cuarta etapa, selección de los inductores del costo

Los inductores del costo constituyen la causa del origen del costo, y la unidad de actividad representa el efecto, relacionándose con el servicio. Por tal razón posibilita medir el efecto. Estos se clasifican en inductores de primer nivel, son los que se utilizan para distribuir los elementos de gastos al conjunto de actividades, y los inductores de costos de segundo nivel son las bases de distribución a través de las cuales se distribuye el costo de las actividades entre los productos o servicios.

La selección de los inductores más adecuados está en función del parámetro de más significación en los costos de la actividad. En el presente trabajo se propone como inductor del costo de primer nivel las horas trabajadas. El criterio de selección está dado por la ventaja de obtenerse fácilmente la información.

Se ha seleccionado las horas trabajadas con el propósito de obtener un resultado más efectivo en el proceso de asignación de los costos a las actividades.

En esta etapa, se ha expuesto la asignación de los costos a las actividades principales siguiendo la secuencia que se muestra en la figura 2.9.

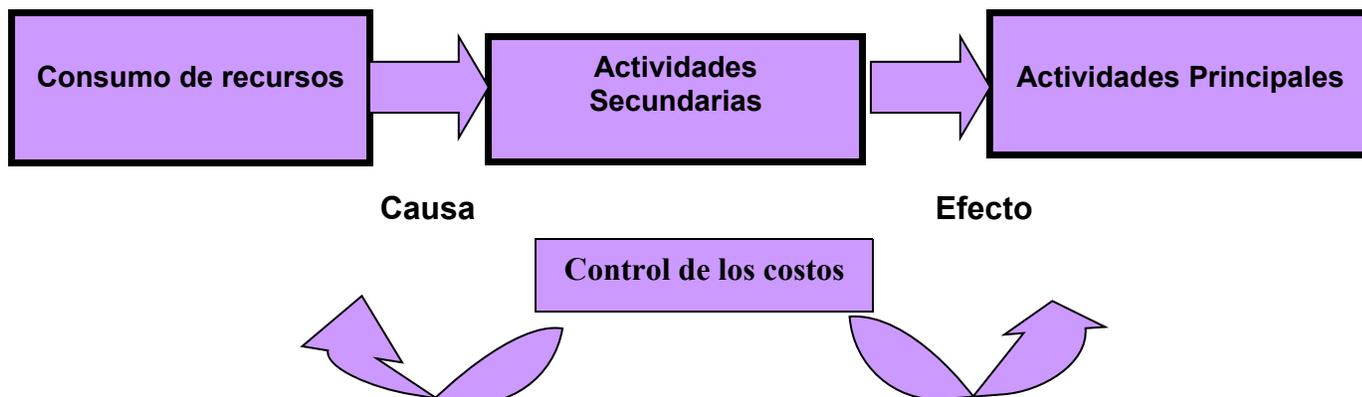


Figura 2.9. Asignación de los costos a las actividades. Fuente: Elaboración propia.

Quinta etapa, asignación del costo de las actividades a los procesos.

Para fijar el costo del proceso operativo operaciones postales, se debe considerar la asignación del costo de las actividades principales tales como: servicio postal, servicio de navegación, así como el costo de venta de las especies timbradas. En este sentido, los costos que finalmente se asignan a dichos procesos operativos constituyen el objetivo de costo final de cada proceso, lo cual permite evaluar las actividades que no fueron rentables, para la toma de decisiones que contribuyan a una gestión más eficiente. El costo del proceso de circulación comprende el costo de la actividad de venta, el que incluye el costo de venta de las mercancías y se le adicionan los gastos de operaciones y el costo del proceso estratégico está formado por las actividades administración de correos y direcciones municipales. La determinación del costo de los procesos posibilita conocer cuánto cuesta realizar cada uno de los procesos que garantizan la eficiencia y calidad de los servicios que se prestan en las agencias de correo.

Conclusiones del capítulo

- Los resultados del diagnóstico reflejan que la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus no cuenta con un sistema de costo implementado que tribute a la gestión del costo, lo que limita la toma de decisiones.
- La participación de los expertos ha facilitado la selección de los procesos operativos, de apoyo y estratégicos en las Agencias, así como la clasificación



Capítulo 2: Diagnóstico y diseño del procedimiento

de las actividades. En el procedimiento se han concebido las etapas, las cuales posibilitan el registro, control y cálculo y análisis del costo de los procesos, facilitando evaluar los factores que inciden en la rentabilidad para la toma de decisiones operativas y estratégicas que contribuyan a la gestión eficiente de los costos.

- En el próximo capítulo se implementa el procedimiento propuesto sustentado en el método de costeo ABC para las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.



IMPLEMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DISEÑADO, LAS TÉCNICAS PARA EL REGISTRO, CONTROL, CÁLCULO Y ANÁLISIS DEL COSTO EN LAS AGENCIAS DE LA DIVISIÓN DE CORREOS DE CUBA, SANCTI SPÍRITUS

En este capítulo se confirmará si el procedimiento propuesto en el capítulo 2 resulta viable su implementación, tomando como ejemplo práctico las Agencias de la División de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.

El objetivo propuesto para este capítulo es:

- Implementar los procedimientos propuestos basados en ABC para el registro, control, cálculo y análisis de los costos en las Agencias de la entidad objeto de estudio.

3.1: Resultados de la implementación del procedimiento propuesto.

Los resultados de la implementación del procedimiento propuesto se logran a partir del desarrollo de las etapas concebidas para el registro, control, cálculo y análisis del costo de las actividades que desarrollan las Agencias de correos.

En el Capítulo 2 del presente trabajo se definieron los procesos y actividades, considerando los criterios de los expertos, así mismo se tomó en cuenta los resultados del cuestionario aplicado (Anexo 2). La participación de las actividades en los procesos se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 3.1. Clasificación de las actividades principales y auxiliares

| Clasificación de Actividades | Total de actividades en los procesos | | | Total de Actividades | % del total de actividades |
|------------------------------|--------------------------------------|--------------|----------|----------------------|----------------------------|
| | Operativos | Estratégicos | De Apoyo | | |
| Principales | 5 | – | – | 5 | 83.3 |
| Secundarias | – | 1 | – | 1 | 16.7 |
| Total | 5 | 1 | – | 6 | 100 |

Fuente: Elaboración propia.

Como se aprecia en la tabla 3.1 se han definido 6 actividades, representando el 83.3 por ciento las actividades principales que añaden valor y determinan el resultado de la Agencia.

Las actividades secundarias ocupan un menor peso específico, con una participación de un 16.7 por ciento en el total de actividades, por decisión de los expertos no se le asignarán los costos de estas actividades a las principales, estos se tratarán como gastos del período afectando el resultado.

3.2: Cálculo del costo de las actividades

Es fundamental registrar y controlar oportunamente los gastos incurridos en cada actividad principal y secundaria con el propósito de controlar los niveles de consumos de estas y los resultados que se obtienen. No obstante en la figura 3.1 se ilustra la secuencia que se ha seguido para lograr su ejecución.



Figura 3.1 Cálculo del costo de las actividades y procesos. Elaboración Propia

A modo de ejemplo se ilustran los modelos que sustentan las entradas en las actividades principales de los procesos operativos, así mismo se hace referencia a la clasificación de los costos acorde a su inclusión en los procesos y a los cambios en el nivel de actividad. (Ver Anexo 5)

Para obtener la información que se requiere para la toma de decisiones que contribuyan a la gestión eficiente de los costos se debe crear en el sistema automatizado Versat una base de datos para las cuentas control con los niveles de análisis propuestos en el Capítulo 2. El costo de las actividades principales se formará a partir de los consumos reales incurridos. Para una mejor comprensión se muestra en la tabla 3.2 los costos de los elementos que representan las entradas en las actividades de los procesos operativos en la Agencia Trinidad.

Tabla 3.2 Cálculo del costo de la actividades principales. Agencia Trinidad.

| Actividades | Costo de las mercancías | Materia prima y materiales | Electricidad | Salarios | Seguridad Social a Corto plazo | Impuesto Fuerza de Trabajo | Otros Gasto Dptos. |
|--|-------------------------|----------------------------|--------------|-------------|--------------------------------|----------------------------|--------------------|
| 1 Proceso Postal Universal | | | | | | | |
| 101 Servicios Postales | \$1515.00 | \$6428.76 | \$1846.12 | \$165943.71 | \$20742.96 | \$41485.92 | \$15642.00 |
| 102 Servicios de Navegación | | 120.00 | | 525.00 | 1050.00 | 195.00 | 0.00 |
| Costo del proceso Postal Universal | 1515.00 | 6548.76 | 1846.12 | 166468.71 | 21792.96 | 41680.92 | 15642.00 |
| 2 Proceso de Comercialización | | | | | | | |
| 203 Prensa | 289789.77 | 250.00 | 0.00 | 20528.00 | 2566.00 | 5132.00 | 13509.00 |
| 204 Otras mercancías | 4373.00 | | | | | | |
| Costo del proceso Comercialización | 294162.77 | 250.00 | 0.00 | 20528.00 | 2566.00 | 5132.00 | 13509.00 |
| 3 Servicios a terceros | | | | | | | |
| 305 Cobros y pagos a terceros | 0.00 | 250.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 2550.00 |
| Costo del proceso Servicios a terceros | 0.00 | 250.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 2550.00 |
| Costo de los procesos operativos | 295677.77 | 7048.76 | 1846.12 | 186996.71 | 24358.96 | 46812.92 | 31701.00 |

Fuente: Elaboración propia.

En la Figura 3.2 se identifican las entradas por consumos de recursos registrados en las actividades de los procesos operativos.

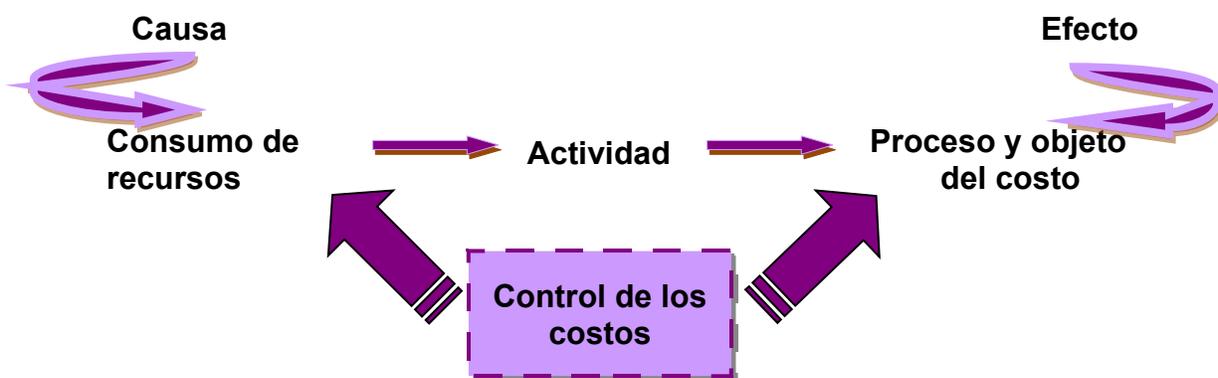


Figura 3.2 Causa- Efecto. Elaboración Propia.

Tabla 3.3. Costos de la actividad Dirección Municipal.

| | |
|-------------------------|--|
| Procesos estratégicos | |
| 4 Administración | |
| 406 Dirección Municipal | |

| | |
|---|-----------------|
| Materiales auxiliares | \$120.00 |
| Útiles y herramientas | 60.00 |
| Materiales de oficina | 140.00 |
| Materiales de limpieza | 25.00 |
| Salario | 2100.00 |
| Contribución a la Seguridad social | 262.50 |
| Impuesto de la fuerza de trabajo | 525.00 |
| Costo del proceso Administración | 3232.50 |

Fuente: Elaboración propia.

3.3: Selección de los inductores del costo

Esta etapa requiere efectuar el análisis de los costos de las actividades secundarias y se propone asignar a las actividades principales de Servicios Postal y Navegación los costos de la actividad de Dirección Municipal por estar estos vinculados a los servicios. Para una mejor comprensión se expone el análisis realizado en la selección como inductor del costo horas hombres. Seguidamente se ilustra la asignación del costo a las actividades primarias del área funcional objeto de estudio.

Costo de la actividad de Dirección Municipal / Horas hombres = Coeficiente de Asignación

Horas hombres X coeficiente de asignación = Costo asignado

Sustituyendo la fórmula:

$$\$ 3232.50 / 6144 \text{ horas} = \$0.5261$$

En la tabla 3.4 se ilustra la asignación del costo de la actividad secundaria Dirección Municipal a las actividades principales tomando como ejemplo la Agencia de Trinidad y en la tabla 3.5 se representa el asiento diario.

Tabla 3.4 Asignación del costo a las actividades principales

| Procesos y actividades | Inductor del costo Horas trabajadas | Coeficiente de asignación | Costo Asignados |
|-------------------------------|--|--------------------------------------|----------------------------|
| Postal Universal | | | |
| Servicios Postales | 5760 hrs. | \$0.5261 | \$3030.34 |
| Sala de Navegación | 384 hrs. | 0.5261 | 202.16 |
| Total costo asignado | | | \$3232.50 |

Fuente: Elaboración propia.



Tabla 3.5: Asiento de Diario para registrar el traspaso

| Fecha | Cuentas y detalles | Parcial | Debe | Haber |
|-----------------|------------------------------------|-----------|------------------|------------------|
| 2010 Dic. 31 | 827 Gastos Operaciones Postales | | \$3232.50 | |
| | 100 Traspaso | \$3232.50 | | |
| | 101 Servicios Postales | \$3030.34 | | |
| | 102 Sala de navegación | 202.16 | | |
| | 026 Trinidad | \$3232.50 | | |
| | 827 Gastos Operaciones Postales | | | \$3232.50 |
| | 100 Traspaso | \$3232.50 | | |
| | 406 Dirección Municipal | \$3232.50 | | |
| | 026 Trinidad | \$3232.50 | | |
| | Por traspaso al proceso operativo. | | | |
| | Total | | \$3232.50 | \$3232.50 |

Fuente: Elaboración propia.

3.4: Cálculo del costo total de las actividades y procesos

El costo total del proceso operativo está representado por el costo de las actividades principales y los costos asignados lo que permite conocer cuánto cuesta realizar cada actividad, así como cada proceso operativo, posibilitando la toma de decisiones que contribuyan a garantizar la calidad de los productos y servicios mediante el uso racional de los recursos. La determinación del costo total se ilustra en la siguiente tabla.

Tabla 3.6 Costo total de los procesos operativos

| Elementos | Procesos Operativos | | | Total |
|------------------------------|----------------------|------------------|----------------------|-----------|
| | Postales universales | Comercialización | Servicios a terceros | |
| Materiales | \$6428.76 | \$250.00 | \$250.00 | \$6928.76 |
| Energía | 1846.12 | 0.00 | | 1846.12 |
| Mano de Obra directa | 228172.59 | 28226.00 | 0.00 | 256398.59 |
| Otros gastos directos | 15642.00 | 13509.00 | 2550.00 | 31701.00 |



| | | | | |
|--------------------------|-------------|-------------|-----------|-------------|
| Costos indirectos | | | | |
| Costos asignados | 3232.50 | 0.00 | 0.00 | 3232.50 |
| Costo de venta | 1515.00 | 294162.77 | 0.00 | 295677.77 |
| Costo Total | \$256836.97 | \$336147.77 | \$2800.00 | \$595784.74 |

Fuente: Elaboración propia.

Como se aprecia en la tabla 3.6 el costo total de los procesos operativos asciende a \$595784.74 representado por:

- Postales Universales \$ 256836.97
- Comercialización 336147.77
- Servicios a terceros 2800.00

Así mismo se aprecia que el elemento que ocupa mayor peso específico es Otros Gastos Directos que representan el 55.3 por ciento, la mano de obra directa con una participación en el costo total de un 43.0 por ciento, los costos asignados con el 0.5 por ciento, materia prima con el 1.2 por ciento.

En la tabla 3.7 se representa el beneficio obtenido en cada uno de los procesos antes descritos y se denota que el proceso de comercialización sólo genera un margen neto de 0.06, mientras que Postales Universales genera un margen de 0.3773 pesos.

Tabla 3.7 Beneficio obtenido en cada proceso



| Procesos | Venta netas (1) | Costo de venta (2) | Beneficio Neto en operación (3) | |
|--|--------------------|--------------------------|--|------------------|
| Postal Universal | \$412487.53 | \$256836.97 | \$155650.56 | |
| Comercialización | 351126.40 | 336147.77 | 14978.63 | |
| Servicios a terceros | 46174.29 | 2800.00 | 43374.29 | |
| Total | \$809788.22 | \$595784.74 | \$214003.48 | |
| Beneficio neto en operación (Columna 2-1) | | | | 214003.48 |
| Costo por peso | | | | |
| Postal Universal | | | | 0.6227 |
| Comercialización | | | | 0.9573 |
| Servicios a terceros | | | | 0.06 |
| Costo por peso total | | | | 0.7357 |
| Valor Agregado | | | | |
| Postal Universal | | | | 385338.15 |
| Comercialización | | | | 43204.63 |
| Servicios a terceros | | | | 43371.29 |
| Margen neto operativo | | | | |
| Postal Universal | | | | 0.3773 |
| Comercialización | | | | 0.0427 |
| Servicios a terceros | | | | 0.94 |
| Margen neto total | | | | 0.2643 |

Fuente: Elaboración propia.

Para evaluar la eficiencia de las actividades y procesos, en las áreas funcionales se hace necesario determinar el resultado que se obtiene en cada área, lo que posibilita tomar acciones para lograr una gestión más eficiente en los costos de los servicios.

Conclusiones del capítulo

- El procedimiento propuesto se sustenta en el método de costeo por actividades (ABC), se ha demostrado que posibilita registrar, controlar, calcular y analizar el costo de los servicios que se ejecutan en las Agencias de la División de Correos.
- Así mismo brinda la información necesaria para evaluar la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros, y humanos en las



Capítulo 3: Implementación del procedimiento

áreas funcionales permitiendo conocer el resultado de las actividades y procesos, contribuyendo a la toma de decisiones operativas y estratégicas con vista a lograr el control eficiente en la gestión de los costos.

- El análisis de los consumos causados en las actividades ha permitido seleccionar el inductor del costo apropiado en función de las horas trabajadas en que se realizan las diferentes tareas que se ejecutan en los procesos operativos.



- La literatura utilizada sobre el Sistema de Costo ABC, en el ámbito internacional y nacional, proporcionó analizar las limitaciones de los métodos de costeo tradicionales y las ventajas de los nuevos sistemas de costos, los cuales propician la información que se requiere para la toma de decisiones estratégicas que contribuyan a una gestión más eficiente en la actividad empresarial.
- Los resultados del diagnóstico aplicado reflejan que la entidad objeto de estudio no cuenta con un sistema de costo implementado que le permita conocer el costo de los productos y servicios que se ejecutan en las áreas funcionales
- El estudio realizado sobre el sistema de costos ABC contribuyó a proponer un procedimiento que posibilita el registro, control, cálculo y análisis del costo como herramienta de gestión empresarial para la toma de decisiones que contribuyan al incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos.
- El análisis de las actividades posibilitó la selección de los inductores del costo, siendo estos una vía para lograr la vinculación entre las actividades, lo que contribuye a obtener una información más detallada para la toma de decisiones.
- En los resultados que se obtuvieron en la validación de las técnicas propuestas queda demostrada la hipótesis de la investigación.



Recomendaciones

- Considerar en el sistema automatizado de Contabilidad (Versat) las técnicas de costeo que figuran en el procedimiento propuesto para el registro, control, cálculo y análisis del costo con vista a lograr la información necesaria para la toma de decisiones en las áreas funcionales de la empresa.
- Efectuar periódicamente el análisis de los resultados obtenidos en cada actividad para medir la efectividad de la aplicación del procedimiento propuesto.
- Capacitar a los directivos y trabajadores el procedimiento propuesto basado en el método de Costo ABC.
- Continuar profundizando en el método de costeo ABC para lograr en la aplicación del procedimiento una mayor efectividad.



Bibliografía

Referencia Bibliográfica

1. Ruz Castro Fidel, Informe del III Congreso del PCC, --1996.
2. Horngren Charles. Contabilidad de Costes. México, 1991. p.
3. Benítez Miguel Ángel. Contabilidad y Finanzas Para la Formación de los Cuadros de Dirección. Edición Mercedes Báez Lapuente, La Habana, Cuba, 1997, p 25.
4. Pierre Paulet Jean- Santandreu Eliseo. Diccionario de Economía y Empresa. Edición Ostión 2000. p 35.
5. Oriol Amat. Contabilidad y Gestión de Costes. Edición Gestión 2000.Barcelona, España, 2002, p 21.
6. Ruz Castro Fidel, Informe del I Congreso del PCC, --1975.
7. Fernández Fernández, Antonio. Capítulo 3 “Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión: una propuesta delimitadora”.1993. OB.Cit.pp 51-66.
8. IMA (1993), Ob.Cit.
9. Kaplan Robert y Robin Cooper “Costes y Efecto” (3ª Ed). Barcelona Editoril Gestión 2000 S.A, 2003 p 101.
- 10.Porter Michal E “Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior”. México. Editorial Continental S.A, Cuarta Impresión, noviembre 1985.
- 11.Kaplan Robert y Robin Cooper. (2003) Ob.Cit. p 119-122
- 12.Hicks Douglas T. “Yes, ABC IS FOR Small Business TOO” .Revista Journal of Accountoney, August (2003).



Bibliografía

- AIMAR FRANCO OSVALDO. ." Sistemas de costos basado en actividades. Pasado, presente y futuro." Revista Costos y Gestión, España, Marzo de 1995, Publicación T.IV-No.15.
- ALCOY SAPENA, PABLO Y RIPOLL FELIU, VICENTE. "El ABC como alternativa para obtener un costo de marketing estratégico." Departamento de Contabilidad Universidad de Valencia. España 1994
- AMAT ORIOL SALAS. "Contabilidad y Finanzas de Hoteles" Eada Gestión, Barcelona, España, 1993.
- AMAT ORIOL y JOHN BLAKE: "Contabilidad Creativa", Ediciones Gestión 2000, .A., España, 1996, Págs. 71-73.
- AMAT ORIOL y SOLDEVILA GARCIA PILAR: "Contabilidad y Gestión de Costes", Editora Gestión 2000, España, 1997, Capitulo 5.
- Aplicabilidad del ABC en las Empresas de Servicios. <http://home.ba.net/Marcelo/tema1.htm>, abril 2002
- ARMENTEROS DIAZ MARTA: " Sistemas de costos en Cuba, Hay que ponerse al día. Revista El Economista de Cuba, No. 9, ANEC, Cuba, 1999.
- ARMENTEROS DIAZ MARTA, SÁNCHEZ ANTONIO: "Gestión del Costo en un operador logístico" V Congreso Dominicano-Contabilidad, Auditoría y Tributación. La Habana, Cuba: publicado en soporte magnético en CD-rom, 2005.
- BAUJIN PÉREZ, P. et. Al. ."Diseño de nuevos sistemas de costos IV Congreso Dominicano-Cubano de Contabilidad, Auditoría y Tributación. La Habana, Cuba: publicado en soporte magnético en CD-ROM, 2003.
- BEASCOECHEA ARICETA J. " ABC y Contabilidad Analítica de Costes", Bilbao, 1994._Benítez Miguel Ángel. Contabilidad y Finanzas Para la Formación de los Cuadros de Dirección. Edición Mercedes Báez Lapuente, La Habana, Cuba, 1997, p 25.



Bibliografía

- BRIMSON L. A. "Contabilidad por Actividades un enfoque de costos basados en las actividades" Editorial Marcobo –Boixapeu: Barcelona 1995
- CASTELLO TALIANI EMMA.: " Se impone el sistema de costes por actividad ", Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad, Bilbao. 1994
- Control de Gestión, información para la gestión, reducción de los costos, Costeo ABC <http://www.kyoncarp.com/pages.es/pto/ctc/mcgo14.htm>, abril 2002.
- Comité ejecutivo del Consejo de Ministros. Bases generales del perfeccionamiento empresarial Cuba: /s.n./ , 1998.—137p
- ESTRIN TL, KANTOR J. y ALBERS D.: " ¿Es el ABC idóneo para su empresa?", Universidad de Windsor, Canadá, 1999.
- Fernández Fernández, Antonio. Capítulo 3 "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión: una propuesta delimitadora".1993. OB.Cit.pp 51-66.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, ANTONIO. Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión. 1993
- HICKS DOUGLAS T."Yes, ABC Is for Small Business, Too." Revista Journal of Accountancy, August 2003.
- HODBY T., THOMSON J. y SHARMAN P. "Dirección basada en actividades en A&T ", EEUU, 1995.
- Horngren Charles. Contabilidad de Costes. México, 1991. p.
- HORNGREN CHARLES: "Contabilidad de Costos Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales", EEUU, 1995.
- IMA (1993), Ob.Cit.
- KAPLAN R.S.:" En defensa de la estimación basada en el costo por actividades" Revista Costos y Gestión, España, Septiembre de 1993, Publicación T.III-No.9.



Bibliografía

- KAPLAN, ROBERT y COOPER ROBIN. Costo y Efecto: Ediciones Gestión 2000. Barcelona 1999.
- Kaplan Robert y COOPER ROBIN “Costes y Efecto” (3ª Ed). Barcelona Editoril Gestión 2000 S.A, 2003 p 101.
- Kaplan Robert y Robin Cooper. (2003) Ob.Cit. p 119-122.
- Oriol Amat. Contabilidad y Gestión de Costes. Edición Gestión 2000.Barcelona, España, 2002, p 21.
- Pierre Paulet Jean- Santandreu Eliseo. Diccionario de Economía y Empresa. Edición Ostión 2000. p 35.
- PLAYER STEVE LACAERDA R: “Gerencia Basada en actividades” Andersen. M.C Gran Hill Colombia .2002
- POLIMENI R., FABOZZI; F., Contabilidad de Costos: Conceptos y Aplicaciones para la Toma de decisiones gerenciales. 3ed. Colombia: Ed. MC Graw. Hill, 1997; Pág. 401.
- Porter Michal E “Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior”. México. Editorial Continental S.A, Cuarta Impresión, noviembre 1985.
- RIPOLL, V; BALODA, T: “Manual de Costes”, España: Gestión 2000, S.A. Barcelona 2001.
- Ruz Castro Fidel, Informe del I Congreso del PCC, --1975.
- Ruz Castro Fidel, Informe del III Congreso del PCC, --1996



Anexos

Anexo 1: Encuesta aplicada a los especialistas del área contable, informático y funcionarios.

Conteste SÍ o No

1-La entidad cuenta con un Manual de costo para los servicios.

Sí

No

2-La División tiene implantado un sistema de costo.

Sí

No

3-La División Nacional de Correos de Cuba ha orientado técnicas de costeo para los servicios postales que se ejecutan en las Divisiones Territoriales.

Sí

No

4-Se conoce el costo de los servicios vendidos.

Sí

No

5-Se encuentran confeccionadas las fichas de costos en los servicios que se ejecutan.

Sí

No

6-Se analizan los costos para la toma de decisiones.

Sí

No

7-En la división se encuentra insertado en el nuevo modelo económico Perfeccionamiento Empresarial.

Sí

No

8-La Contabilidad se encuentra certificada.

Sí

No



Anexos

9-Existen los medios informáticos y de comunicación que permiten operar los sistemas de Contabilidad.

Sí

No

10-Se registran los gastos acorde a las cuentas controles establecidas por las Normas Cubanas de Contabilidad.

Sí

No

11-Se aplica los lineamientos para la planificación, registro y cálculo del costo establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios.

Sí

No

12-Se aplican políticas para la reducción de los costos.

Sí

No

13-Se analiza la eficiencia en el uso de los recursos y se considera en la estimulación a los trabajadores.

Sí

No

14-De existir técnicas o un procedimiento para el cálculo de los costos, marque con una x el método de costeo.

-----por absorción

-----directo

-----área de responsabilidad

-----pre determinado

Gracias por su colaboración

Fuente: Elaboración propia.



Anexo 3: Clasificador de gastos por elementos y sub. Elementos.

| Cuenta | Tipo Moneda | Concepto | Subelemto | Proceso | Actividad | Área de responsabilidad | | CONSOLIDA HASTA EL NIVEL |
|--------|-------------|----------|-----------|---------|-----------|-------------------------|--|--------------------------|
| 822 | | | | | | | Gastos de Administración | 3ER |
| | 1 | | | | | | En MN | |
| | | 01 | | | | | Materias Primas y Materiales | |
| | | | 01 | | | | Materiales Auxiliares | |
| | | | 02 | | | | Material de Oficina | |
| | | | 03 | | | | Insumos de Informática y Computación | |
| | | | 04 | | | | Útiles y Herramientas | |
| | | | 05 | | | | Accesorios y piezas de repuesto | |
| | | | 06 | | | | Equipos y medios de Protección | |
| | | | 07 | | | | Materiales Aseo y Limpieza | |
| | | | 08 | | | | Partes y piezas e repuesto | |
| | | | 99 | | | | Otros consumos | |
| | | 02 | | | | | Combustible y Lubricantes | |
| | | | 01 | | | | Gasolina | |
| | | | 02 | | | | Diesel | |
| | | | 03 | | | | Lubricantes y Grasas | |
| | | 03 | | | | | Electricidad | |
| | | 04 | | | | | Salarios | |
| | | | 01 | | | | Salarios | |
| | | | 02 | | | | Descanso Retribuido | |
| | | | 03 | | | | Pagos por Resultados | |
| | | | 04 | | | | Otros Pagos Adicionales | |
| | | 05 | | | | | Impuestos y Contribuciones | |
| | | | 01 | | | | Contribución Seguridad Social (12.5%) | |
| | | | 02 | | | | Impuesto Fuerza Trabajo (25%) | |
| | | 06 | | | | | Subsidio a Corto Plazo | |
| | | 07 | | | | | Depreciación y Amortización | |
| | | | 01 | | | | Depreciación Activos Fijos Tangibles | |
| | | | 02 | | | | Amortización Activos Fijos Intangibles | |
| | | 08 | | | | | Servicios Productivos | |
| | | | 01 | | | | Transportación | |
| | | | 03 | | | | Teléfonos y Fax | |
| | | | 04 | | | | Conectividad | |



| | | | | |
|-----|----|----|---|-----|
| | | 05 | Otros Servicios de Comunicación | |
| | | 06 | Seguridad y Protección | |
| | | 09 | Mantenimiento y Reparación Vehículos | |
| | | 10 | Otros Mantenimientos | |
| | | 11 | Servicios Técnicos de Computación | |
| | | 99 | Otros Servicios | |
| | 09 | | Dietas y hospedaje conveniado | |
| | 10 | | Pasajes | |
| | 11 | | Otros Gastos | |
| | | 01 | Programas Computacionales | |
| | | 02 | Gastos de la Defensa | |
| | | 03 | Servicios de Auditoria y Consultaría | |
| | | 04 | Publicidad y Promoción | |
| | | 05 | Capacitación | |
| | | 06 | Servicios Jurídicos | |
| | | 99 | Otros Gastos | |
| 2 | | | En MLC | |
| | 01 | | Materias Primas y Materiales | |
| | | 01 | Materiales Auxiliares | |
| | | 02 | Material de Oficina | |
| | | 03 | Insumos de Informática y Computación | |
| | | 04 | Útiles y Herramientas | |
| | | 05 | Accesorios y piezas de repuesto | |
| | | 06 | Equipos y medios de Protección | |
| | | 07 | Materiales Aseo y Limpieza | |
| | | 08 | Partes y piezas e repuesto | |
| | | 99 | Otros consumos | |
| | | 03 | Lubricantes y Grasas | |
| | 08 | | Servicios Productivos | |
| | | 01 | Transportación | |
| | | 06 | Seguridad y Protección | |
| | | 09 | Mantenimiento y Reparación Vehículos | |
| | | 10 | Otros Mantenimientos | |
| | | 11 | Servicios Técnicos de Computación | |
| | | 99 | Otros Servicios | |
| | 09 | | Dietas y hospedaje conveniado | |
| | 10 | | Pasajes | |
| | 11 | | Otros Gastos | |
| | | 01 | Programas Computacionales | |
| | | 02 | Gastos de la Defensa | |
| | | 03 | Servicios de Auditoria y Consultaría | |
| | | 04 | Publicidad y Promoción | |
| | | 05 | Capacitación | |
| | | 06 | Servicios Jurídicos | |
| | | 99 | Otros Gastos | |
| 825 | 2 | | Gastos Operaciones Prensa y Publicaciones | 3ER |
| | 1 | | En MN | |



| | | | | |
|----|----|---|--|--|
| 01 | | | Materias Primas y Materiales | |
| | 01 | | Materiales Auxiliares | |
| | 02 | | Material de Oficina | |
| | 03 | | Insumos de Informática y Computación | |
| | 04 | | Útiles y Herramientas | |
| | 05 | | Accesorios y piezas de repuesto | |
| | 06 | | Equipos y medios de Protección | |
| | 07 | | Materiales Aseo y Limpieza | |
| | 08 | | Partes y piezas e repuesto | |
| | 09 | | Materiales de mantenimiento | |
| | 10 | | Mermas y deterioros | |
| | 99 | | Otros consumos | |
| 02 | | | Combustible y Lubricantes | |
| | 01 | | Gasolina | |
| | 02 | | Diesel | |
| | 03 | | Lubricantes y Grasas | |
| 03 | | | Electricidad | |
| 04 | | | Salarios | |
| | 01 | | Salarios | |
| | 02 | | Descanso Retribuido | |
| | 03 | | Pagos por Resultados | |
| | 04 | | Otros Pagos Adicionales | |
| 05 | | | Impuestos y Contribuciones | |
| | 01 | | Contribución Seguridad Social (12.5%) | |
| | 02 | | Impuesto Fuerza Trabajo (25%) | |
| 06 | | | Subsidio a Corto Plazo | |
| 07 | | | Depreciación y Amortización | |
| | 01 | | Depreciación Activos Fijos Tangibles | |
| | 02 | | Amortización Activos Fijos Intangibles | |
| 08 | | | Servicios Productivos | |
| | 01 | | Transportación | |
| | 02 | | Otros Transportistas | |
| | 03 | | Teléfonos y Fax | |
| | 04 | | Conectividad | |
| | 05 | | Otros Servicios Comunicación | |
| | 06 | | Seguridad y Protección | |
| | 07 | | Arrendamiento Locales | |
| | 08 | | Mantenimiento y Reparación Locales | |
| | 09 | | Mantenimiento y Reparación Vehículos | |
| | 10 | | Otros Mantenimientos | |
| | 99 | | Otros Servicios | |
| 09 | | | Dietas y hospedaje conveniado | |
| | 10 | | Comisiones | |
| | 01 | | Kiosqueros y Voceros | |
| | 02 | 3 | Agentes Postales | |
| | 03 | | Trabajadores no Estatales | |
| | 04 | 3 | Servicio a Domicilio | |



| | | | | | |
|-----|---|----|--|--------------------------------------|-----|
| | | 11 | | Bombardeo | |
| | | 99 | | Otros Gastos | |
| | 2 | | | En MLC | |
| | | 01 | | Materias Primas y Materiales | |
| | | 01 | | Materiales Auxiliares | |
| | | 02 | | Material de Oficina | |
| | | 03 | | Insumos de Informática y Computación | |
| | | 04 | | Útiles y Herramientas | |
| | | 05 | | Accesorios y piezas de repuesto | |
| | | 06 | | Equipos y medios de Protección | |
| | | 07 | | Materiales Aseo y Limpieza | |
| | | 08 | | Partes y piezas de repuesto | |
| | | 09 | | Mermas y deterioros | |
| | | 99 | | Otros consumos | |
| | | 02 | | Combustible y Lubricantes | |
| | | 03 | | Lubricantes y Grasas | |
| | | 08 | | Servicios Productivos | |
| | | 01 | | Transportación | |
| | | 02 | | Otros Transportistas | |
| | | 05 | | Seguridad y Protección | |
| | | 06 | | Arrendamiento Locales | |
| | | 07 | | Mantenimiento y Reparación Locales | |
| | | 08 | | Mantenimiento y Reparación Vehículos | |
| | | 09 | | Otros Mantenimientos | |
| | | 99 | | Otros Servicios | |
| | | 09 | | Dietas y hospedaje conveniado | |
| | | 99 | | Otros Gastos | |
| 827 | | 1 | | Gastos Operaciones Postal | 3ER |
| | 1 | | | En MN | |
| | | 01 | | Materias Primas y Materiales | |
| | | 01 | | Materiales Auxiliares | |
| | | 02 | | Material de Oficina | |
| | | 03 | | Insumos de Informática y Computación | |
| | | 04 | | Útiles y Herramientas | |
| | | 05 | | Accesorios y piezas de repuesto | |
| | | 06 | | Equipos y medios de Protección | |
| | | 07 | | Materiales Aseo y Limpieza | |
| | | 08 | | Partes y piezas e repuesto | |
| | | 09 | | Mermas y deterioros | |
| | | 99 | | Otros consumos | |
| | | 02 | | Combustible y Lubricantes | |
| | | 01 | | Gasolina | |
| | | 02 | | Diesel | |
| | | 03 | | Lubricantes y Grasas | |
| | | 03 | | Electricidad | |
| | | 04 | | Salarios | |
| | | 01 | | Salarios | |



| | | | | |
|--|----|----|--|--|
| | | 02 | Descanso Retribuido | |
| | | 03 | Pagos por Resultados | |
| | | 04 | Otros Pagos Adicionales | |
| | 05 | | Impuestos y Contribuciones | |
| | | 01 | Contribución Seguridad Social (12.5%) | |
| | | 02 | Impuesto Fuerza Trabajo (25%) | |
| | 06 | | Subsidio a Corto Plazo | |
| | 07 | | Depreciación y Amortización | |
| | | 01 | Depreciación Activos Fijos Tangibles | |
| | | 02 | Amortización Activos Fijos Intangibles | |
| | 08 | | Servicios Productivos | |
| | | 01 | Transportación de Valores | |
| | | 02 | Otros Transportistas | |
| | | 03 | Teléfonos y Fax | |
| | | 04 | Conectividad | |
| | | 05 | Otros Servicios de Comunicación | |
| | | 06 | Seguridad y Protección | |
| | | 07 | Arrendamiento Locales | |
| | | 08 | Mantenimiento y Reparación Locales | |
| | | 09 | Mantenimiento y Reparación Vehículos | |
| | | 10 | Otros Mantenimientos | |
| | | 11 | Servicios Técnicos de Computación | |
| | | 99 | Otros Servicios | |
| | 09 | | Dietas y hospedaje conveniado | |
| | 10 | | Pasajes | |
| | 99 | | Otros Gastos | |
| | 2 | | En MLC | |
| | | 01 | Materias Primas y Materiales | |
| | | 01 | Materiales Auxiliares | |
| | | 02 | Material de Oficina | |
| | | 03 | Insumos de Informática y Computación | |
| | | 04 | Útiles y Herramientas | |
| | | 05 | Accesorios y piezas de repuesto | |
| | | 06 | Equipos y medios de Protección | |
| | | 07 | Materiales Aseo y Limpieza | |
| | | 08 | Partes y piezas e repuesto | |
| | | 09 | Mermas y deterioros | |
| | | 99 | Otros consumos | |
| | | 02 | Combustible y Lubricantes | |
| | | 03 | Lubricantes y Grasas | |
| | | 08 | Servicios Productivos | |
| | | 01 | Transportación | |
| | | 02 | Otros Transportistas | |
| | | 05 | Seguridad y Protección | |
| | | 06 | Arrendamiento Locales | |
| | | 07 | Mantenimiento y Reparación Locales | |
| | | 08 | Mantenimiento y Reparación Vehículos | |
| | | 09 | Otros Mantenimientos | |



Anexos

| | | | | | | |
|--|--|----|----|--|-----------------------------------|--|
| | | 10 | | | Servicios Técnicos de Computación | |
| | | 99 | | | Otros Servicios | |
| | | 09 | | | Dietas y hospedaje conveniado | |
| | | 10 | | | Pasajes | |
| | | | 01 | | Nacionales | |
| | | | 02 | | Internacionales | |
| | | 99 | | | Otros Gastos | |

Anexo 4: Clasificador de las cuentas que representan el costo de venta.

CLASIFICADOR DE CUENTAS AÑO 2011

| Cuenta | Tipo Moneda | Concepto | Proceso | Actividad | Área de responsab. | |
|--------------|-------------|----------|---------|-----------|--------------------|--------------------------|
| | | | | | | CONSOLIDA HASTA EL NIVEL |
| COSTO | | | | | | |



| | | | | | |
|-----|----|---------------------------|---------------------------------------|-----|--|
| 810 | | | Costo de Venta Prensa y Publicaciones | 3ER | |
| | 1 | En MN | | | |
| | | 01 | Prensa Nacional | | |
| | | 02 | Prensa Provincial | | |
| 811 | 03 | Revistas Propias | | | |
| | | Costo de Venta Mercancías | | 3ER | |
| | | En MN | | | |
| | 1 | 01 | Tarjetas Telefónicas | | |
| | | 02 | Sellos y Accesorios de Filatelia | | |
| | | 03 | Productos Ofimáticas | | |
| | | 04 | Accesorios y Medios de Computación | | |
| | | 05 | Postales | | |
| | | 10 | Misceláneas | | |
| | | 2 | En MLC | | |
| | 01 | | Tarjetas Telefónicas | | |
| | 02 | | Sellos y Accesorios de Filatelia | | |
| | 03 | | Productos Ofimáticas | | |
| | 04 | | Accesorios y Medios de Computación | | |
| 812 | 1 | En MN | | 3ER | |
| | | 01 | Sellos | | |
| | | 02 | Sobres | | |
| | | 03 | Postales | | |
| | 2 | 10 | Otros | | |
| | | En MLC | | | |
| | | 01 | Sellos | | |
| | | 02 | Sobres | | |
| | | 03 | Postales | | |
| | | 04 | Otros | | |

Anexo 5: Modelos que sustentan las entradas en las actividades principales de los procesos operativos. Clasificación de los costos de acuerdo a su inclusión en los procesos y a los cambios en el nivel de actividad.

| | | | |
|-----------------------------|--------------------|----------------------------------|--------------------------|
| Proceso: 1 Postal Universal | Documento primario | Clasificación de los gastos | |
| | | Según su inclusión en el proceso | Según nivel de actividad |



| Actividades y elementos de gastos | | | |
|---|---|-----|--------------|
| 827 1 101 Servicios Postales | | | |
| Materiales | Vale de salidas del almacén | MD | Variable |
| Útiles y herramientas | Vale de salidas del almacén | MD | Variable |
| Salarios | Nóminas gestores | MOD | Fijos |
| Pagos por resultados | postales ventanillos, jefe | MOD | Variable |
| Otros pagos adicionales | del centro de distribución | MOD | Variable |
| Seguridad social | (CDD), carteros | OGD | Variable |
| Impuesto fuerza de trabajo | integrales, gestor postal | OGD | Variable |
| Subsidio pagado a corto plazo | de transportación, gestor tratamiento postal (estafetera), técnico en operaciones, administrador postal por formar parte directa del costo del proceso. | OGD | Variable |
| Depreciación de Activos Fijos Tangibles | | OGD | Fijo |
| Electricidad | | OGD | Semivariable |
| Teléfono Y Fax | Facturas de Serv. Terceros | OGD | Semivariable |
| Conectividad | | OGD | Semivariable |
| Arrendamiento y alquiler de locales | Facturas de Serv. Terceros | OGD | Fijo |
| Servicio de traslado de valores | | OGD | Fijo |
| Mantenimientos a equipos informáticos | Facturas de Serv. Terceros | OGD | Fijo |
| Mantenimientos a locales | | OGD | Fijo |
| Mantenimiento de vehículos | | OGD | Fijo |



| | | | |
|--|---|--|---|
| <p>Servicio de fumigación e higienización</p> | <p>Facturas de Serv. Terceros</p> <p>Facturas de Serv. Terceros</p> <p>Facturas de Serv. Terceros</p> | <p>OGD</p> <p>OGD</p> | <p>Fijo</p> |
| <p>827 102 Servicios de Navegación</p> <p>Materiales</p> <p>Útiles</p> <p>Salarios</p> <p>Pagos por resultados</p> <p>Otros pagos adicionales</p> <p>Seguridad social</p> <p>Impuesto fuerza de trabajo</p> <p>Subsidio pagado a corto plazo</p> <p>Mantenimientos a equipos</p> <p>Informáticos</p> | <p>Vale de salidas del almacén</p> <p>Vale de salidas del almacén</p> <p>Nóminas del gestor</p> <p>Facturas de Serv. Terceros</p> <p>Facturas de Serv. Terceros</p> | <p>MD</p> <p>OGD</p> <p>MOD</p> <p>MOD</p> <p>MOD</p> <p>MOD</p> <p>OGD</p> <p>OGD</p> <p>OGD</p> <p>OGD</p> | <p>Variable</p> <p>Variable</p> <p>Variable</p> <p>Fijo</p> <p>Variable</p> <p>Fijo</p> <p>Fijo</p> <p>Variable</p> <p>Semivariable</p> <p>Fijo</p> |
| <p>2 Comercialización</p> | | | |



| | | | |
|--|--|---|---|
| <p>825 203 Prensa y publicaciones</p> <p>Materiales</p> <p>Salarios</p> <p>Pagos por resultados</p> <p>Otros pagos adicionales</p> <p>Seguridad social</p> <p>Impuesto fuerza de trabajo</p> <p>Subsidio pagado a corto plazo</p> <p>Arrendamiento de locales</p> <p>Trasportación</p> <p>Mantenimientos de locales</p> <p>Comisiones de agentes</p> <p>Comisiones de Kioscos y voceros</p> <p>Comisiones de servicios a domicilio</p> | <p>Vale de salida del Almacén</p> <p>Nóminas de Agentes</p> <p>Nómina</p> <p>Contratos</p> <p>Contratos</p> <p>Facturas de terceros</p> <p>Según documento establecido</p> | <p>GD</p> | <p>Variable</p> <p>Fijo</p> <p>Variable</p> <p>Semivariable</p> <p>Fijo</p> <p>Fijo</p> <p>Variable</p> <p>Variable</p> |
| <p>204 Otras mercancías</p> <p>Sólo formaría parte del costo de la actividad el costo de adquisición de las mercancías.</p> <p>Gastos de arrendamientos de locales</p> | <p>Facturas del proveedor</p> | <p>GD</p> | <p>Variable</p> |

Anexos

