

**FACULTAD CIENCIAS TÉCNICAS Y EMPRESARIALES
CARRERA CONTABILIDAD Y FINANZAS**

TRABAJO DE DIPLOMA

TÍTULO: Procedimiento de costeo para los servicios postales de la Empresa Correos, Sancti Spíritus

Nombre dela autora: Elianis Torres González

**Nombre tutora(s): Profesora Titular, Lic. María Luisa Lara Zayas, MSc.
Profesora Asistente, Lic. Luredy Valle Martínez, Especialista**

**Sancti Spíritus
Año 2019**



UNIVERSIDAD DE SANCTI SPÍRITUS
José Martí Pérez



Facultad de Ciencias
Técnicas y Empresariales

FACULTY TECHNICAL AND BUSINESS SCIENCES
CAREER ACCOUNTING AND FINANCE

DIPLOMA WORK

TITLE: Costing procedures for postal services of the Postal Company of Cuba, Sancti Spíritus

Author's name: Elianis Torres González

Name of tutor (s): Headline Teacher, Lic. María Luisa Lara Zayas, Master Assistant Teacher, Lic. Luredy Valle Martínez, Specialist

Sancti Spíritus

Year 2019



“Hay que preocuparse por producir más con eficiencia y con óptima calidad, y que simultáneamente, hay que producir al nuevo hombre que construye y crea la nueva sociedad socialista, que es el hombre que produce, dirige, controla y supervisa”

Ernesto Che Guevara

Dedicatoria



Este momento tan especial quisiera dedicárselo a todos mis seres queridos.

A quien debo gran parte de lo que hoy soy, a mi madre y mi padre por su apoyo incondicional.

A mi hermana por su ayuda en esta etapa de mi vida.

A mis tutoras María Luisa Laras Zayas y LuredyValle Martínez por ayudarme tanto.

Agradecimientos



Al finalizar esta etapa de investigación, quiero dejar plasmado, en este documento, mi agradecimiento a todos aquellos que, de una forma u otra, han contribuido a la realización del mismo y me han apoyado para que este trabajo tuviera éxito.

A María Luisa Laras Zayas y Luredy Valles Martínez, mis tutoras, por brindarme su apoyo y colaboración constante en el desarrollo de este trabajo; quienes me han tenido muchísima confianza y disponibilidad.

Al claustro de profesores y dirección de la facultad de Ciencias Técnicas y Empresariales de la Universidad "José Martí Pérez" que en la etapa de estudios me brindaron lo mejor de sí.

Quiero agradecer infinitamente a todas aquellas personas que me hayan apoyado en la realización de este trabajo.

"A todos Muchas Gracias"

Síntesis



La investigación fue realizada en la Empresa de Correos de Cuba, Sancti Spiritus, con el objetivo de desarrollar un procedimiento para calcular el costo de los servicios permitiendo así, determinar el registro, cálculo y análisis de los costos en dicha entidad. Para su desarrollo fue necesario realizar el diagnóstico de la situación que presenta la entidad sobre la aplicación de las disposiciones vigentes para el registro y control de los recursos. De acuerdo a los resultados obtenidos en el diagnóstico se hace la propuesta, acorde a la legislación vigente establecida, de un procedimiento que posibilita la contabilización de forma eficaz en el proceso de registro, control, cálculo y análisis del costo de los servicios en la Empresa de Correos, facilitando el control de los recursos y la información que requiere la dirección para la toma de decisiones a partir de la Contabilidad. En el desarrollo del mismo se utilizaron como métodos el histórico-lógico, análisis-síntesis, inducción-deducción, método dialéctico, enfoque sistémico así como métodos empíricos tales como la observación y análisis de documentos. Dicho procedimiento es de gran importancia en los momentos actuales, ya que se necesita conocer el costo de los servicios para la adecuada toma de decisiones eficientes en las empresas cubanas.

Synthesi



The research was carried out at the Postal Company of Cuba, with the objective of developing a procedure to calculate the cost of the permitted services, as well as the calculation and analysis of the costs in said entity. Make a diagnosis of the situation presented by the entity on the application of the provisions in force for the registration and control of resources. Which enables the accounting of the effective way in the process of registration, control, calculation and analysis of the cost of services in the Post Office, facilitating the control of resources and the information required by the management to make decisions from of Accounting. In the development of the same were used as historical-logical methods, analysis-synthesis, and induction-dedu. Tion, dialectical method, systemic approach as well as empirical methods such as the observation and analysis of documents. Such procedure is of great importance at the present time, and that it is necessary to know the cost of the services for the adequate decision making in Cuban companies.

ÍNDICE

Contenido	Página
Introducción	1
Capítulo I: Marco Teórico Conceptual, sobre el método de Costeo Basado en Actividades	
I.1 Antecedentes históricos de la Contabilidad de Costos.	8
I.2 Evolución de la Contabilidad de Gestión y de Costeo en Cuba.	10
I.3 Origen del Sistema de Costos basado en actividades (ABC).	16
I.4 Características y beneficios del sistema de costo ABC.	19
I.5 Generadores de costos	27
I.6 Imputación de los costos en el sistema ABC.	28
I.7 Evaluación del sistema de costos basados en actividades.	30
I.8 El sistema de costos ABC como sistema de gestión.	31
I.9 Limitaciones del sistema de costo ABC.	32
Capítulo II: Diagnóstico y procedimiento de costeo en la Empresa de Correos de Cuba, Sancti Spíritus	
II.1. Caracterización de la Empresa de Correos, Sancti Spíritus.	34
II.2 Diagnóstico de los costos en la entidad objeto de estudio.	38
II.3 procedimiento para el registro, cálculo y análisis de los costos de los servicios que se realizan en la Empresa de Correos, Sancti Spíritus.	40
Conclusiones	66
Recomendaciones	67
Bibliografía	68

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”.

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. En la clausura del IX Congreso de la Unión de Jóvenes Comunistas, el General de Ejército Raúl Castro Ruz, el 4 de abril de 2010 expresa: “La batalla económica constituye hoy, más que nunca, la tarea principal y el centro del trabajo ideológico de los cuadros, porque de ella depende la sostenibilidad y preservación de nuestro sistema social”.

Por tal razón los directivos de las empresas requieren de un sistema informativo que le posibilite la toma de decisiones efectivas y oportunas que contribuyan al

incremento de la eficiencia económica, cuestión esta que se pone de manifiesto en el nuevo modelo de gestión económica que se establece en los Lineamientos de la Política Económica Social aprobados en el 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, lo que lleva implícito la disminución sistemática de los costos de la producción de bienes y servicios.

De lo expuesto anteriormente se infiere la importancia que reviste la contabilidad de costos para la actividad interna de la empresa, a través de esta se logra:

- conocer costos y rendimientos de los factores de producción,
- costear los productos o servicios terminados o semiterminados,
- valorar inventarios y establecer márgenes.

La contabilidad de costos 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 de costos permite conocer los recursos utilizados en la producción de bienes y servicios, así como evaluar la productividad del trabajo, categoría de gran importancia en la recuperación de la economía cubana.

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

Mallo Rodríguez Carlos, 1991 plantea: " El costo no surge hasta que el consumo se efectúe, por lo cual no cabe identificarlo con el concepto de gasto que precede al costo. En tanto que el concepto de costo atiende al momento de consumo, el gasto hace referencia al momento de adquisición "

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

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

Los Lineamientos Generales de Costos, 1997 plantean: “El costo expresa la magnitud de los recursos materiales, laborales y monetarios necesarios para alcanzar un cierto volumen de producción con una determinada calidad. El costo de la producción está constituido por el conjunto de los gastos relacionados con la utilización de los Activos Fijos Tangibles, las materias primas y materiales, el combustible, la energía y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como otros gastos relacionados con el proceso de fabricación, expresados todos en términos monetarios..... “

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

Oriol Amat, 2000 expresa: “el coste es el valor del consumo de inputs que se precisa para producir unos outputs”

Enciclopedia Encarta, 2000 conceptualiza: “Es la cantidad desembolsada para comprar o producir un bien. El cálculo del costo en una empresa es inmediato: consiste en el precio del bien más los costos financieros de la empresa (cuando se compra a plazos). El cálculo del costo de producción es algo más complejo, porque hay que tener en cuenta el costo de las materias primas utilizadas, el de la mano de obra empleada y la parte proporcional de los costos de la inversión de capital necesaria para producir el bienes o servicios en cuestión”. En el análisis efectuado a las formas en que algunos autores definen el costo, se discurre que la mayoría 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.

Por tanto el costo es un importante instrumento de dirección, facilita evaluar 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. 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 debe 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 acelerado proceso de cambios que obligan a modificar su pauta tradicional de actuación, al igual que el resto del mundo.

Es inobjetable la importancia que tiene la disminución sistemática del costo para la recuperación de la economía cubana, 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. 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”.

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 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.

El nuevo modelo económico impone cambios estructurales, funcionales, organizativos y económicos para lograr la eficiencia, eficacia y control de los recursos. Por tal razón los directivos requieren de métodos de costeos que posibiliten medir el aprovechamiento de los recursos en cada proceso y actividades para la selección de aquellas que brinden el mayor beneficio con el mínimo de gastos, y disminuir el riesgo de adoptar políticas incorrectas que dificulten el control eficiente de la gestión.

En el proceso de investigación realizado en los años anteriores, se ha constatado que en la División Territorial de Correos de Cuba, Sancti Spíritus no existen métodos de costeo, que le permita a los directivos obtener la información necesaria para analizar el costo de los procesos y actividades derivados de los servicios que se realizan. Por tal razón la administración no cuenta con herramientas de gestión que posibiliten la toma de decisiones gerenciales para disminuir los costos e incrementar la eficiencia.

Estas explicaciones han facilitado establecer como **problema científico** la inexistencia de técnicas de costos para los servicios postales que presta la Empresa 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 los procesos y actividades en la entidad objeto de estudio.

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

Los **Objetivos Específicos** se establecieron en el siguiente orden:

- Identificar y precisar los diferentes enfoques en materia de costeo basado en actividades (ABC), mediante la construcción del marco teórico referencial de la investigación.
- Diagnosticar la situación actual que presenta la entidad objeto de estudio en cuanto a los costos, para la toma de decisiones que contribuyan a incrementar la eficiencia económica.
- Diseñar procedimiento para el registro, cálculo y análisis del costo en la Empresa de Correos de Sancti Spiritus.

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 polémica. 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.

Los métodos utilizados para sustentar científicamente los dos 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, como instrumento de control. Análisis-síntesis, inducción-deducción y el enfoque sistémico que permitieron diseñar el procedimiento para el registro, cálculo y análisis del costo basado en actividades. Como método empírico el análisis documental a lineamientos, normativas y bibliografías, así como presupuestos, 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.

El trabajo de diploma se presenta con una introducción, dos capítulos, conclusiones, recomendaciones, bibliografía y anexos. En el capítulo I se expone el marco teórico conceptual de la investigación sobre el origen, características, beneficios y usos estratégicos del método de costo basado en actividades. La autora con la ayuda de los métodos teóricos de investigación desarrolla sus propias concepciones. En el capítulo II se expone los resultados del diagnóstico en la entidad objeto de estudio, los cuales sustentan las insuficiencias detectadas que concretan la situación problemática y propone como solución el diseño de un procedimiento para el registro, cálculo y análisis de los costos en los procesos y actividades.



CAPÍTULO I: Marco Teórico Conceptual, sobre el método de Costeo Basado en Actividades

I.1: Antecedentes histórico de la Contabilidad de Costos

Desde que la contabilidad se comenzó a entender como una herramienta de planeación y control, se han creado nuevas metodologías que cubran la creciente demanda de información para así anticiparse a los simples hechos económicos históricos una aproximación histórica.

El arte de llevar libros es tan antiguo como el comercio mismo. El comercio surgió de la división del trabajo. Este surgió por primera vez, cuando una tribu cambió algo con su vecina, la tribu cercana. Cuando un mercader dio a otro un producto, debió hacer alguna anotación para que constara la deuda contraída por su cliente, lo que crea la necesidad perentoria de anotar, de llevar libros, cuyo origen más remoto consistía en anotaciones incrustadas en maderas, mármoles y papiros.

Joseph French Johnson, en su libro "Money and Curreney", cita el hecho de haberse hallado pagarés grabadas en lápidas que datan más de 2000 años, antes de la Era Cristiana. The National Geographe Magazine, en el número de agosto de 1928, reproduce fotografías de ciertas cuentas de un hilar donde aparecen los nombres de las hiladeras, la ración de cada una, la cantidad de lana que se entregaba y el número de piezas producidas.

El desarrollo de la teneduría de libro fue lento, debido a la dilatación por parte de los comerciantes en reconocer que había una necesidad de hacer anotaciones sistemáticas, por lo que el arte de llevar los libros no fue aceptado por los mercaderes hasta el siglo IX o X, época en que se puso en práctica el método conocido con el nombre de Partida Simple.

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

En el año 1494, Lucas Paccioli, monje veneciano, conocido también con el nombre de Lucas de Borgo, escribió sobre la Partida Doble. Paccioli tropezó con la fuerte oposición de sus contemporáneos y llega hasta discutirse la originalidad de su método.

Nuevos métodos se crearon para demostrar la ineficiencia de la Partida Doble, pero éstos solamente contribuyeron a afianzar las ideas del ilustre monje, hasta implantarse totalmente, siendo este método empleado en las grandes empresas que forman la inmensa maquinaria productora y distribuidora del mundo económico actual.

En 1557 los fabricantes de vinos empezaron a usar algo que llamaron "Costos de producción", entendiendo como tales lo que hoy sería materiales y mano de obra. El editor francés Cristóbal Plantin establecido en Amberes en el siglo XVI, utilizaba diferentes cuentas para las diversas clases de papeles importados y otras para la impresión de libros. Se afirma también que sus registros contables incluían una cuenta para cada libro en impresión hasta el traslado de los costos a otra cuenta de existencias para la venta.

En el siglo XVIII con el surgimiento de la Revolución Industrial se originó el crecimiento de las grandes fábricas, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de "Principios de Contabilidad", en 1887 se funda la "American Association of Public Accountants", antes, en 1854 "The Institute of Chartered Accountants of Scotland", en 1880 "The Institute of Chartered Accountants of England and Wales", organismos similares los constituyen Francia en 1881, Austria en 1885, Holanda en 1895, Alemania en 1896.

En el siglo XVIII se pasó de la producción artesanal a la industrial, dando lugar a la necesidad de ejercer un mayor control sobre los recursos. El avance científico técnico de la Revolución Industrial trajo consigo el desplazamiento de la mano de obra y el desvanecimiento de los pequeños artesanos, creándose las premisas para el desarrollo de la contabilidad de costos.

En el año 1778, se comienzan a utilizar los términos de salarios, materiales como elementos que intervienen en el cálculo del costo del producto. En ese entonces se

destaca Francia como promotor de la contabilidad de costo. En el año 1800 el desarrollo de la industria química origina la concepción de costos conjuntos.

Taylor en el año 1895 introdujo la contabilidad de costos, el cronometraje de los tiempos de mano de obra directa, los estándares, la asignación de los costos indirectos, la remuneración por rendimientos.

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

En el año 1928 se comienzan a emplear los costos predeterminados por la empresa americana Westinghouse, los cuales posibilitaban disponer de datos antes de iniciar el proceso de producción.

En el año 1940 surgen los sistemas de costos y los presupuestos como herramientas básicas de dirección de las empresas. En esa década producto del desarrollo de los ferrocarriles, el surgimiento de las grandes industrias, toma importancia la contabilidad de costos.

En el año 1981 el norteamericano Johnson, resaltó la importancia de la contabilidad de costos como herramienta de dirección brindándole a la gerencia la información sobre la producción y los servicios para establecer precios apropiados en mercados competitivos.

I.2. Evolución de la Contabilidad de Gestión y de Costo en Cuba

En la segunda mitad del siglo XX han ocurrido cambios sustanciales del entorno, el cual ha pasado de estable con reglas de juego fijas, a turbulento y muy competitivo. Estos cambios de entorno han dado lugar a cambios internos en las empresas, en lo relacionado con: la orientación hacia el cliente, el desarrollo tecnológico y la

innovación, el papel rector de la dirección estratégica, los enfoques de calidad, el rol de los recursos humanos en la organización, la gestión de la información y otros. Es en esta época que toma importancia la contabilidad de gestión.

La Contabilidad de Gestión es aquella disciplina que capta, mide y valora la circulación interna, así como su racionalización y control, para suministrar información relevante a la empresa para la toma de decisiones. Para ello es necesario que el sistema contable esté permanentemente orientado tanto hacia el interior como al entorno de la organización. Esta información va más allá del costo e incluye otras variables claves para el éxito empresarial, como por ejemplo, la calidad, la flexibilidad o el tiempo.

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.

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 relacionada con otros hechos y circunstancias de carácter económico,
- Preparación e interpretación: la coordinación.

La Contabilidad de Gestión surge para hacer frente a los nuevos retos del mercado, entre los que se encuentran:

El incremento de la competitividad. Los mercados están saturados de productos, lo que reduce el margen de libertad de las empresas que se ven condicionadas por el comportamiento de las empresas que pertenecen a su mismo sector.

La creciente inestabilidad del entorno empresarial y mayor incertidumbre. La estabilidad de décadas anteriores ha dejado paso a una mayor turbulencia, debido a que los mercados son cada vez más complejos y dinámicos.

La AECA define, la contabilidad de gestión como la disciplina que capta, mide y valora la circulación interna, así como su racionalización y control, para suministrar información relevante a la empresa para la toma de decisiones. Para ello es necesario que el sistema contable esté permanentemente orientado tanto hacia el interior como al entorno de la organización

La internacionalización y globalización de los mercados ha eliminado las barreras nacionales, las empresas deben ser capaces de competir en un mercado global.

Las exigencias de los clientes. La ampliación de los mercados hace que los clientes tengan alcance a una mayor diversidad de productos entre los que pueden elegir. Como consecuencia, los clientes son cada vez más exigentes. Por ello, los sistemas de Contabilidad de Gestión deben hacer más hincapié en obtener información relativa a los clientes y no sólo a los productos.

Por tal razón, la contabilidad de gestión es una herramienta importante de dirección, y un mecanismo de control, su principal objetivo es brindar información relevante para la toma de decisiones internas que posibiliten lograr una mejor organización, mayor competitividad, gestión eficiente en las áreas de la empresa y una mayor satisfacción al cliente.

En estos últimos años la contabilidad de gestión 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.

El cálculo de los costos y su control es de gran importancia en la contabilidad de gestión, la información que se obtiene constituye la base para la toma de decisiones por los directivos de la empresa.

Cuba no está exenta de tales cambios, pues se encuentra en un proceso de perfeccionamiento del modelo de gestión económica, con el objetivo 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 en el uso de los recursos.

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

La contabilidad de costos, es una de las partes de la contabilidad de gestión, y se centra en el cálculo de costos de los servicios o productos que ofrece la empresa.

Los objetivos específicos de la contabilidad de costos, destaca la obtención de información con una perspectiva a corto plazo para:

- calcular los costos de las diferentes partes de la empresa y de los productos que se obtienen;
- conocer qué cuesta cada etapa del proceso productivo que añaden valor al producto o servicio;
- valoración de las existencias;
- análisis del proceso de generación del resultado contable;
- contribuir al control y a la reducción de los costos,

- tomar decisiones estratégicas para eliminar un producto o potenciarlo, subcontratar un servicio o una etapa del proceso productivo, fijar precios de ventas y descuentos.

Las empresas cubanas, a pesar de los cambios que se han originado en las estructuras, así como en su funcionamiento para lograr una gestión más eficiente en la administración de los recursos, muchas de estas no aplican los nuevos métodos de costos basados en actividades, presupuestos y administración por actividades, mantienen los métodos de costeo tradicionales tales como:

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, lo 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 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, Sánchez Antonio, 2003 plantea: “Los sistemas tradicionales de costos han generado distorsiones en el cálculo del costo de los productos, debido a que en la distribución de los costos indirectos de fabricación se utilizan criterios generalmente arbitrarios y un número muy limitado de bases de asignación que usualmente han sido, el salario, las horas de fuerza de trabajo directa y horas máquinas etc. En la medida que los costos indirectos de fabricación van creciendo se elevan sensiblemente el monto de las tasas de aplicación y con ellas el riesgo de error en el cálculo del costo de los productos. Los sistemas tradicionales de costeo no permiten la determinación, y por ende la eliminación de las actividades que no adicionan valor al producto.”

La autora considera que las empresas cubanas han trabajado en este campo de la contabilidad de costos, pero no se ha avanzado lo suficiente. La implementación del nuevo modelo de gestión económica requiere que los profesionales de la contabilidad capaciten a los directivos en los métodos modernos de costeos, los cuales constituyen instrumentos que posibilitan la información relevante para la toma de decisiones que contribuyan al incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos.

I.3: Origen del Sistema de Costos Basados en Actividades (ABC)

El sistema de costos basados en actividades (Activity Based Costing), tiene su origen en la década del 70 aparecen las primeras publicaciones sobre Costeo Basado en Actividades, no se conocen aplicaciones de este sistema hasta la década del 80, en que el desarrollo de la informática pone a disposición de los medios para obtener y procesar más fácilmente información clave para su implementación. A partir de los años 80, comienza a proliferar la literatura sobre este tema, tal es el caso de la obra "The Goal, de los autores E. Goldratt y J. Cox (1984). El costeo por actividades que aparece a mediados de la década de los 80, tiene como promotores a: Cooper Robin y Kaplan Robert, determinando que el costo de los productos debe comprender el costo de las actividades necesarias para fabricarlo y venderlo y el costo de las materias primas.

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 y facilita a la alta dirección la 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 costo basado 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.

Definiciones del Sistema de Costo Basado en Actividades (ABC)

"Es un proceso gerencial que ayuda en la administración de actividades y procesos del negocio, en y durante la toma de decisiones estratégicas y operacionales". (Cárdenas Nápoles Raúl, 1995).

G. Cokins, 1999 conceptualiza: "es un sistema que se centra en las actividades como los principales centros de costos "

"El Método de " Costos basado en actividades" (ABC) mide el costo y desempeño de las actividades, fundamentando en el uso de recursos, así como organizando las relaciones de los responsables de los Centros de Costos, de las diferentes actividades" (Del Río González Cristóbal, 2000).

"Sistema que primero acumula los costos indirectos de cada una de las actividades de una organización y después asigna los costos de actividades a productos, servicios u otros objetos de costo que causaron esa actividad". (Horngren Charles T., Sundem Gary, Stratton William, 2001)

Oriol Amat ,2002 plantea: “la filosofía ABC se basa en el principio de que la actividad es la causa que determina la ocurrencia en costes y de que los productos consumen actividades”.

Correa Rodríguez Publio, 2007 expone: “...el sistema ABC proporciona un mapa económico de sus operaciones que pone de relieve el costo existente y el previsto en las actividades y procesos empresariales, lo que a su vez conduce al conocimiento del coste y la rentabilidad de productos, servicios, clientes y unidades productivas.

Millán Solarte, Julio César (2014) plantea que el modelo ABC busca proporcionar un método para el seguimiento de los costos dentro del proceso productivo y direccionarlo hacia las actividades individuales. Esto con el fin de lograr una mejor gestión del proceso fabril.

En tal sentido son las actividades las que consumen recursos y añadan o no añadan valor, deben ser tratadas de forma que se favorezca la mejora continua del proceso productivo y se satisfagan las expectativas de los clientes. Por tal razón la actividad pasa a formar parte del sistema de gestión convirtiéndose en un instrumento ventajoso para la toma de decisiones.

Este sistema surge con el propósito de mejorar el cálculo y la gestión de cualquier objetivo de costo. Porter 1985, 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.

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. 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

En tal sentido la autora es del criterio que cada empresa debe definir su propia cadena de valor, mediante la subdivisión de grupos de actividades.

I.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 sistema de costo es 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.

La aplicación del sistema de costo ABC, tiene como propósito mejorar los procesos y actividades ya que este posibilita identificar el costo de los procesos, actividades y el rendimiento.

Beneficios y usos estratégicos que se derivan del sistema ABC

Beneficios

Facilita el costeo justo por línea de producción, particularmente donde son significativos los costos generales no relacionados con el volumen. Analiza otros objetos del costo además de los productos. Indica inequívocamente los costos variables a largo plazo del producto. Produce medidas financieras y no financieras, que sirven para la gestión de costos y para la evaluación del rendimiento operacional. Ayuda a la identificación y comportamiento de costos y de esta forma tiene el potencial para mejorar la estimación de costos.

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

- 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, y 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 costes históricos como a los costes 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.

En tal sentido Oriol Amat (2002) expresa: "Diversas son las ventajas del ABC. Entre estas se puede destacar que:

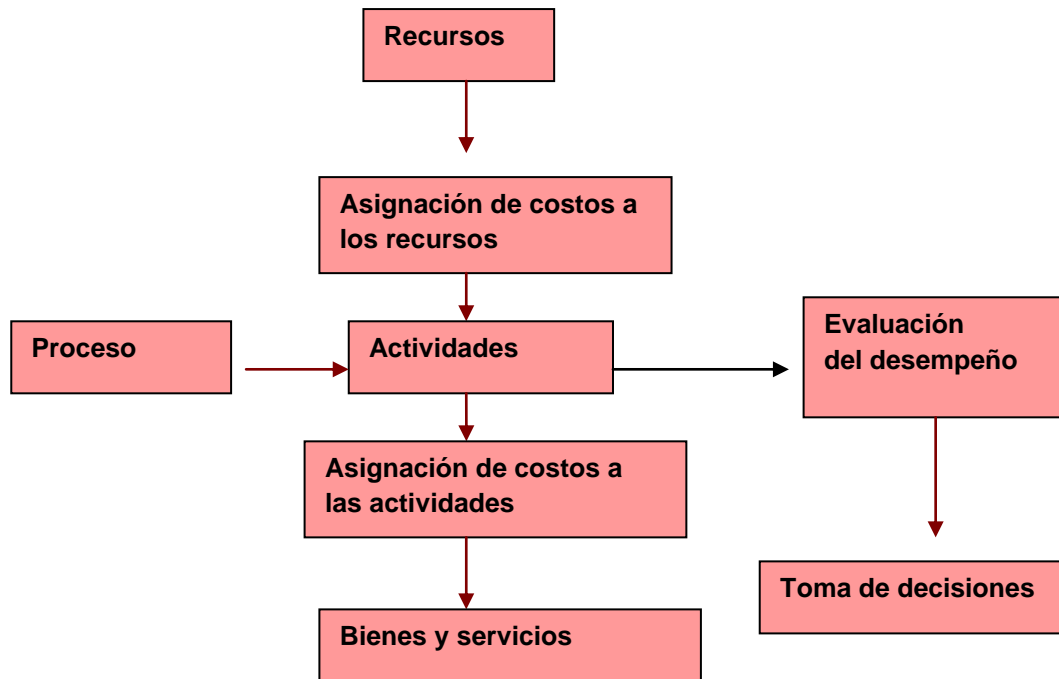
- permite calcular de forma más precisa los costes. Sobre todo los relativos a determinados costos indirectos de fabricación, administración y comercialización.
- aporta más información sobre los costes de las actividades que se realizan en la empresa, tanto las que aportan valor añadido como las que no. Estas últimas son las que se pueden intentar reducir o eliminar,
- permite relacionar los costes con sus causas. Esto es de gran ayuda para gestionar mejor los costes. La gestión de costes con la filosofía ABC recibe la denominación de ABM (Activity Based Management) también denominado SIGECA (Sistema de Gestión de Costes basado en las Actividades). Esta gestión de costes mediante las actividades se orienta hacia la reducción de costes (mejora en la realización de actividades, eliminación y/o subcontratación de actividades, benchmarking de actividades....),
- la filosofía ABC también puede utilizarse para el control presupuestario y se denomina ABB (Activity Based Budgeting)
- es aplicable a todo tipo de organizaciones.

El sistema de costo basado 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 los procesos y 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 ocurrencia en costos y que los productos o servicios consumen actividades.

El modelo de flujo de la información en un sistema de costo basado en actividades se percibe desde dos ángulos: costos y procesos. La consideración de costos refleja el flujo de los costos de los recursos a las actividades y de las actividades a los productos y servicios. A continuación se ilustra el modelo de cálculo de costos basado en actividades.



Esquema 1.1. Modelo de cálculo de costos basado en actividades. Elaboración propia.

La consideración de los procesos expresa el flujo lateral de la información sobre los insumos para las actividades y de las actividades para la evaluación del desempeño o en las transacciones que se asocian con una actividad.

Según, Gaitanides, 1995 un proceso es: “secuencia de actividades enlazadas en

una lógica de orientación a producir un output pedido por un receptor (cliente). Se configuran como transdepartamentales”.

Castelló y Lizcano, (1994) expresa: “conjunto de actividades realizadas con un determinado fin, que persigue un objeto global y que puede derivar en un output material o inmaterial”.

Wegner (1993) conceptualiza: “el proceso ordena actividades orientadas a objetos dentro de un flujo de transformación (de inputs en outputs)”.

Por tal razón un proceso es, una actividad o un conjunto 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.

A través de la gestión por proceso se logra incrementar los resultados de la empresa a partir de niveles de satisfacción de los clientes, además posibilita aumentar la productividad mediante:

- la reducción de los costos internos innecesarios,
- acortar los plazos de entrega,
- mejorar la calidad de los productos o servicios,
- incorporar actividades adicionales, de ese caso costo.

- La gestión por proceso requiere considerar los siguientes pasos:
 - identificación y secuencia de los procesos,
 - descripción de cada uno de los procesos,
 - seguimiento y medición para conocer los resultados que se obtienen,
 - mejora de los procesos con base al seguimiento de los resultados que se obtienen.

Un aspecto primordial en el ABC es definir los procesos, considerando las actividades que se realizan en la empresa y como estas influyen y se orientan

hacia la obtención de resultados. Para identificar los procesos pueden realizarse mediante ejercicios grupales como los de Brainstorming.

Los directivos de la empresa deben lograr que los procesos se correspondan con la misión de la misma.

Una vez efectúa da 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 mejor manera de refleja esto es por medio de un mapa de procesos, que es la representación gráfica de la estructura de procesos que conforman el sistema de gestión La estructura de procesos se expresa en la siguiente figura.

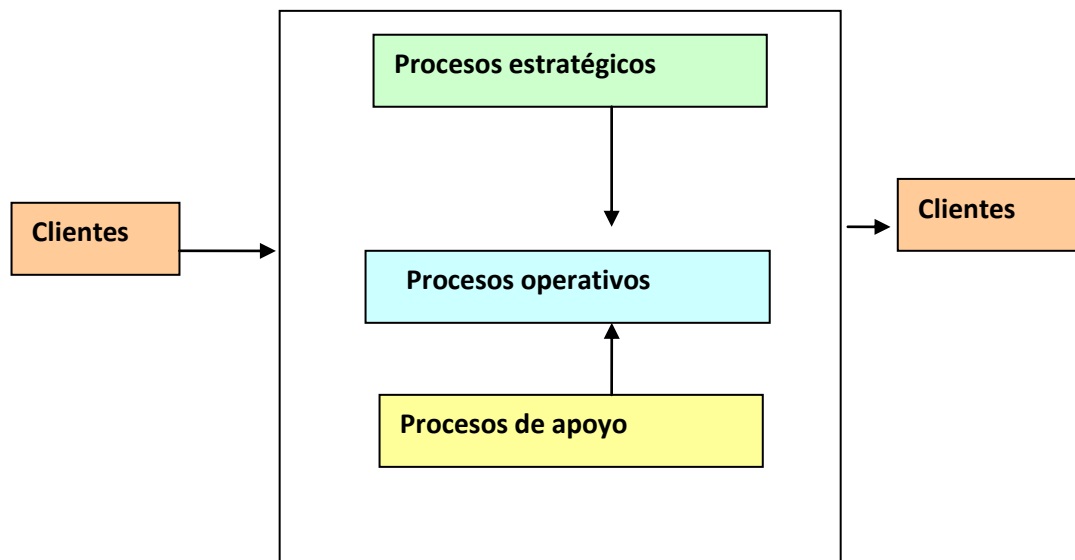


Figura1.1 Mapa de procesos. Elaboración propia

Procesos estratégicos: aquellos que están vinculados al ámbito de la responsabilidad son de la dirección y principalmente, al largo plazo. Se refieren fundamentalmente a procesos de planificación, dirección 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”.

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.

En tal sentido se considera que el eslabón fundamental en el sistema de costo ABC lo constituyen los procesos y las actividades, por tal razón se proceden a analizar algunos conceptos de actividades expuestos por diferentes autores.

Brimson (1995) conceptualiza: “las actividades son procesos que consumen recursos sustanciales para producir un output. Una actividad describe la forma en que una empresa emplea su tiempo y recursos para conseguir los objetivos corporativos”.

Oriol Amat (2002), plantea: “...Conjunto de tareas que generan costes y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de la organización. Una actividad está integrada por un conjunto de tareas y para hacer operativo el sistema de costes, es imprescindible seleccionar actividades que aglutinen conjuntos de tareas”.

Armenteros, M. expone: “...se definen como un conjunto de actuaciones o de tareas que han de tener como objetivo la atribución de un valor añadido a un objeto, o al menos, permitir añadir ese valor, de cara al cliente; las actividades constituyen la sustancia de la empresa y su ejecución puede ser evaluada en términos de eficiencia.”

La autora considera que las actividades constituyen 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. 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 el valor añadido, Blanco, 2000 las clasifica en:

- primarias,
- secundarias

Porter (1985) define como valor: “La suma de los beneficios percibidos que el cliente recibe menos los costos percibidos por él al adquirir y usar un producto o servicio”

Las actividades primarias o principales están relacionadas directamente con los productos o servicios y añaden valor. 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. La selección de 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.

I.5: Generadores de costos

Generadores de Costos. También conocido como cost - driver, es el factor que crea, causa o influye en el costo. Originan cambios en el rendimiento de una actividad y afectan a los recursos requeridos para la misma. El número óptimo de generadores de costo dependerá del nivel de precisión y complejidad que exija el grado de conocimiento del costo del producto.

Características de un Buen Generador de Costos

Clara relación causal con las actividades.

Cantidad estable de los recursos consumidos por los productos.

Habilidad de inducir una conducta beneficiosa.

Relativa independencia de otros generadores.

Fácil de interpretar por las personas.

Las cantidades, o los precios, son controlables.

Difícil de manipular.

La medida es de bajo costo.

Según Kaplan y Cooper ,2003 existen tres tipos diferentes de Generadores para Situaciones Distintas:

Generadores de Intensidad: Captan el costo real por unidad de cada recurso, así como la cantidad de recurso que consume cada producto. Captan el consumo directo de recursos.

Generadores de Duración: Captan la cantidad de recurso consumido utilizando un precio promedio por unidad. Sin embargo la duración de esta actividad varía según el tipo de producto que se va a fabricar.

Generadores de Transacción: Captan el número de veces que se realiza una actividad, considerándose constantes los precios de los recursos y las cantidades consumidas para cada pedido.

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 o servicios y que sea más fácil de medir y observar.

I.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 de un producto se producen pequeñas cantidades, se absorben por lo tanto pequeñas cantidades de costes 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 o servicio 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:

- 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 o servicios (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 o servicios (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 o servicio 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, aspecto que será tratado en el próximo epígrafe.

I.7: Evolución del Sistema de costos basados en actividades

A partir de los años 90 comienza una etapa de investigación sobre el sistema de costo 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

ha implementado el sistema de costo basado en actividades en las siguientes entidades: Grupo Electrónico del Turismo en Varadero, Entidad de Micro brigadas 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 y, Hoteles del polo turístico de Varadero, Ministerio de Educación Superior (MES), Ministerio de Informática y las Comunicaciones (MIC) y, Ministerio de la Construcción.

I.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,
- 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 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, y 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 organización.

I.9: Limitaciones del sistema de costo ABC

El Sistema de costo ABC, como todo sistema de gestión no está exento de limitaciones. En tal sentido Gutiérrez Ponce (1993) expresa: las limitaciones más importantes son:

- existe un gran desconocimiento sobre las consecuencias económicas y organizativas tras su adopción,
- la selección de los inductores de costos puede ser un proceso difícil y complejo.

Cuevas Villegas, Carlos Fernando (2004) plantea: ABC (Sistema de Costeo Basado en Actividades), es la respuesta para diseñar sistemas de costos compatibles con las nuevas realidades competitivas y para el cumplimiento de la normatividad colombiana, sin producir las distorsiones de precios que los sistemas actuales inducen. Se pretende integrar metodológicamente en el proceso de planeación estratégica la implantación del sistema de costeo ABC como parte del mejoramiento interno de sus procesos de gestión administrativa de presupuestación enfocado por actividades.

Amat Oriol (2002) expone: “los principales inconvenientes del ABC es el tiempo que exige su implementación, y los costes correspondientes, así como la complejidad que se puede generar en algunas empresas si no se simplifican las actividades y los inductores a utilizar para el cálculo de costes.”

Consideraciones finales del capítulo

La amplia bibliografía consultada ha posibilitado demostrar 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. Según las nuevas transformaciones en el Modelo Económico y con la implementación de los Lineamientos del VI y VII Congreso del Partido se pone de manifiesto la importancia del uso de nuevas

alternativas y sistemas como el de costo basado en actividades (ABC), ya que posibilita determinar los costos de los procesos y actividades, facilitando el control de los recursos de forma más eficiente, brindando información relevante para la planeación, control, fijación de precios y toma de decisiones estratégicas que posibiliten el incremento de la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales, financieros y humanos. El sistema de costos ABC facilita la aplicación de otras técnicas de gestión tales como: gestión por proceso, el costo de calidad, cuadro de mando integral para la toma de decisiones que contribuyan a una mejor organización empresarial.

En el próximo capítulo se expone el diagnóstico realizado, el que posibilitó conocer las deficiencias que se presentan con los costos de los servicios que se realizan en la entidad objeto de estudio.

CAPÍTULO II: Diagnóstico y Procedimiento de Costeo en la Empresa de Correos de CUBA. Sancti Spíritus

El propósito de este capítulo es diseñar un procedimiento para el registro, cálculo y análisis de los costos en la empresa objeto de estudio, para lo cual se proponen los siguientes objetivos:

1. Realizar un diagnóstico sobre la situación actual que presentan los costos en los servicios que se ejecutan en la Empresa de Correos de Cuba, Sancti Spíritus.
2. Diseñar el procedimiento a partir de las etapas propuestas.

II.1: Caracterización de la Empresa de Correos, Sancti Spíritus

La Empresa Nacional de Correos de Cuba, subordinada al Ministerio de la Informática y las Comunicaciones, según Resolución No, 227/95, surge en el año 1996 como fusión de la Empresa de Correos, Telégrafos y Prensa (COPRETEL) con las Empresas de Comunicaciones de todas las provincias. Encargada de garantizar fundamentalmente los servicios Postales Universales, la Distribución y Comercialización de la Prensa y Publicaciones, la Mensajería y la Paquetería Express, según lo establecido en el Artículo 57 de la Constitución de la República de Cuba, el Decreto Ley 3508/1965, así como estipula en el Convenio Postal Universal y sus Reglamentos.

El servicio de prensa con un impacto político, cultural y social distribuye más de 270 millones de periódicos, constituye uno de los procesos más sensibles. El de Informatizaciones se materializa a través de 42 salas donde se desarrolla la actividad de navegación, así como la de correos electrónicos.

Los cobros a terceros por concepto de seguridad social, asistencia social, pago a estudiantes del Programa Integral de Jóvenes vinculados a la Batalla de Ideas, por estos conceptos se pagan más de 2 500,0 MMP, además se realiza la actividad de cobros facturas ETECSA, Eléctrica, Vivienda, entre otros servicios.

La necesidad de ejercer un control eficiente sobre los recursos materiales, financieros y humanos, así como garantizar una información contable y financiera

fidedigna, se dispone la creación de las Direcciones Territoriales, constituyéndose 18 en el territorio nacional, al amparo de la Resolución No.060/97 del Ministro de Comunicaciones.

Por tal razón en el año 1997 se crea la Dirección Provincial de Correos, Sancti Spíritus. Su misión, está dirigida a garantizar los Servicios Postales Universales y otros de valor añadido, con la finalidad de lograr la máxima satisfacción de la sociedad cubana y su integración con el mundo.

Para cumplir su misión, cuenta con 51 unidades de correos, representadas por nueve (9) Agencias principales y 42 unidades adscriptas, un Centro de clasificación, un Centro de gestión de los servicios contables y financieros y la Distribuidora provincial de prensa, las que radican en el municipio cabecera, el que cuenta además con dos Agencias principales, una sala de navegación, y tres unidades subordinadas, ubicadas en los poblados de Tunas de Zaza, Guasimal y Banao.

Siete Agencias principales radicadas en los restantes municipios, a las que se les subordina 39 unidades.

Se destaca la Agencia de Trinidad, la que atiende los servicios de cuatro polos turísticos y realiza la atención con 72 trabajadores para atender once unidades subordinadas, entre ellas las siguientes:

- Correo Casilda, Enrique Villegas, Condado, Meyer y Caracusey.
- Ventanillos Armando Mestre, Alberto Delgado, San Pedro y FNTA,
- Agencia Manaca Iznaga,
- Servicio postal de Trinidad, que incluye Sala de navegación de Trinidad y los puntos de venta.

La principal fuente de ingresos está representada por las prestaciones de servicios tales como:

- Venta de sellos ISD
- Servicios de correspondencia

- Venta de sellos y sobres
- Imposición de giros
- Cobro de servicios a terceros
- Distribución de prensa

Al cierre del año 2010 obtiene ingresos que ascienden a 5812,6 MP, con un decrecimiento de 555,4 MP.

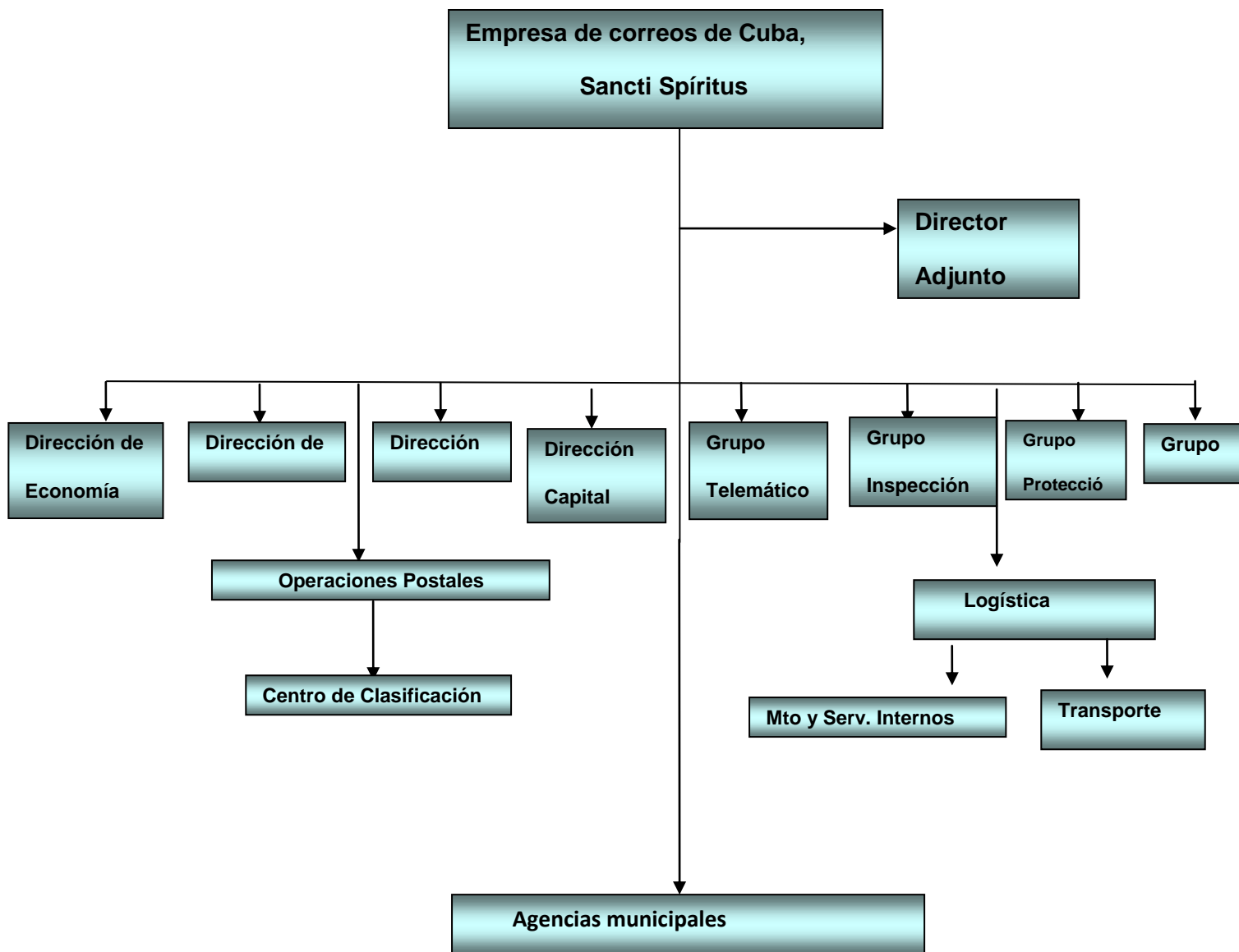
NIVEL DE OPERACIONES (NIVEL DE		IMPORTE		DISMINUCION
DESCRIPCIÓN	U. MED	2017	2018	2017-2018
Venta de Mercancías	Peso	2.814.682,98	2.681.749,78	-132.933,20
Ingresos por la Prestación de Servicios	Peso	3.553.341,09	3.130.881,12	-422.459,97
Ingresos Postales	Peso	2.209.066,73	1.841.439,24	-367.627,49
Venta de Especies Timbradas	Peso	764.386,93	648.228,53	-116.158,40
Servicios Telegráficos	Peso	112.777,98	105.863,70	-6.914,28
TOTAL	Peso	6.368.024,07	5.812.630,90	-555.393,17

El Proceso de gestión de la operación, se logra con la participación de todos los directivos y trabajadores de la División, que exhibe la obtención de ganancias por más 257 mil pesos en ambas monedas.

El alcance y las funciones de la División demandan además de la integración de varios organismos, para garantizar la prestación de los servicios con índices de calidad que satisfagan la demanda de la población, en especial en la simplificación de trámites y agilización de las respuestas ante quejas y/o reclamaciones.

El índice de ocurrencia de robos, pérdidas o extravíos; indisciplinas, ilegalidades, ha disminuido significativamente, sin la ocurrencia de hechos delictivos y/o de corrupción.

En el mes de octubre de 2011 como consecuencia de la reorganización empresarial que se lleva a cabo en el país, la Empresa Nacional de Correos de Cuba se convierte en un Grupo Empresarial y las Divisiones Territoriales pasan a ser Empresas. A continuación se muestra el organigrama de dirección:



Esquema 2.1. Organigrama de dirección Empresa de Correos de Cuba, Sancti Spiritus

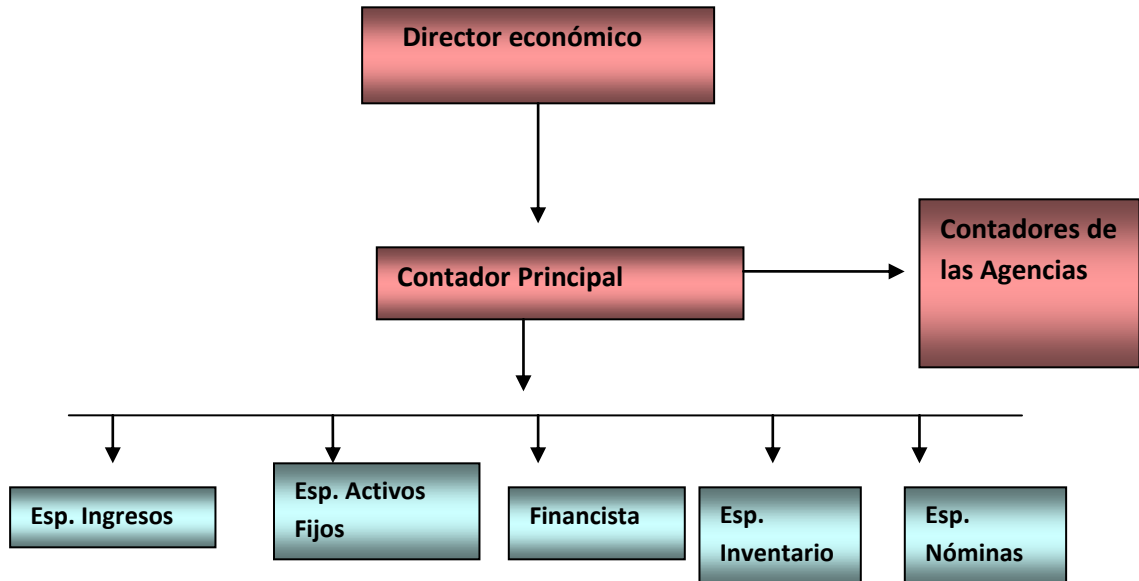
En el Esquema 2.1 se aprecia que la empresa cuenta con un Director General, que se subordina a la máxima dirección del Grupo Empresarial de Correos de Cuba (Presidente). Así mismo un Director Adjunto y cinco Subdirecciones tales como: Economía, Operaciones, Comercial y Capital Humano, Logística subordinados al Director General.

Además cuenta con cuatro grupos que ejecutan las tareas relacionadas con la telemática, control y supervisión, protección física y distribución de la prensa. Un departamento de operaciones postales, ejerce el control de las tareas relacionadas con los servicios postales que se ejecutan en las Agencias. Un centro de clasificación donde se realizan las tareas relacionadas con la clasificación de la correspondencia y bultos nacionales e internacionales. La actividad de logística ejecuta tareas referidas a los servicios internos, mantenimientos y transportación.

II.2: 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 que se desarrollan en la empresa objeto de estudio. Así mismo posibilitó seguir la lógica en los pasos a proceder en el procedimiento propuesto. El análisis, síntesis, inducción y deducción posibilitaron 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 reunión con los especialistas de las áreas estructurales de la empresa. Las situaciones obtenidas mediante los métodos aplicados, se exponen a continuación:

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



Esquema 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,
- No existe normación del consumo material y de trabajo, base fundamental para la planificación del costo y su posterior control,
- 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, 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,

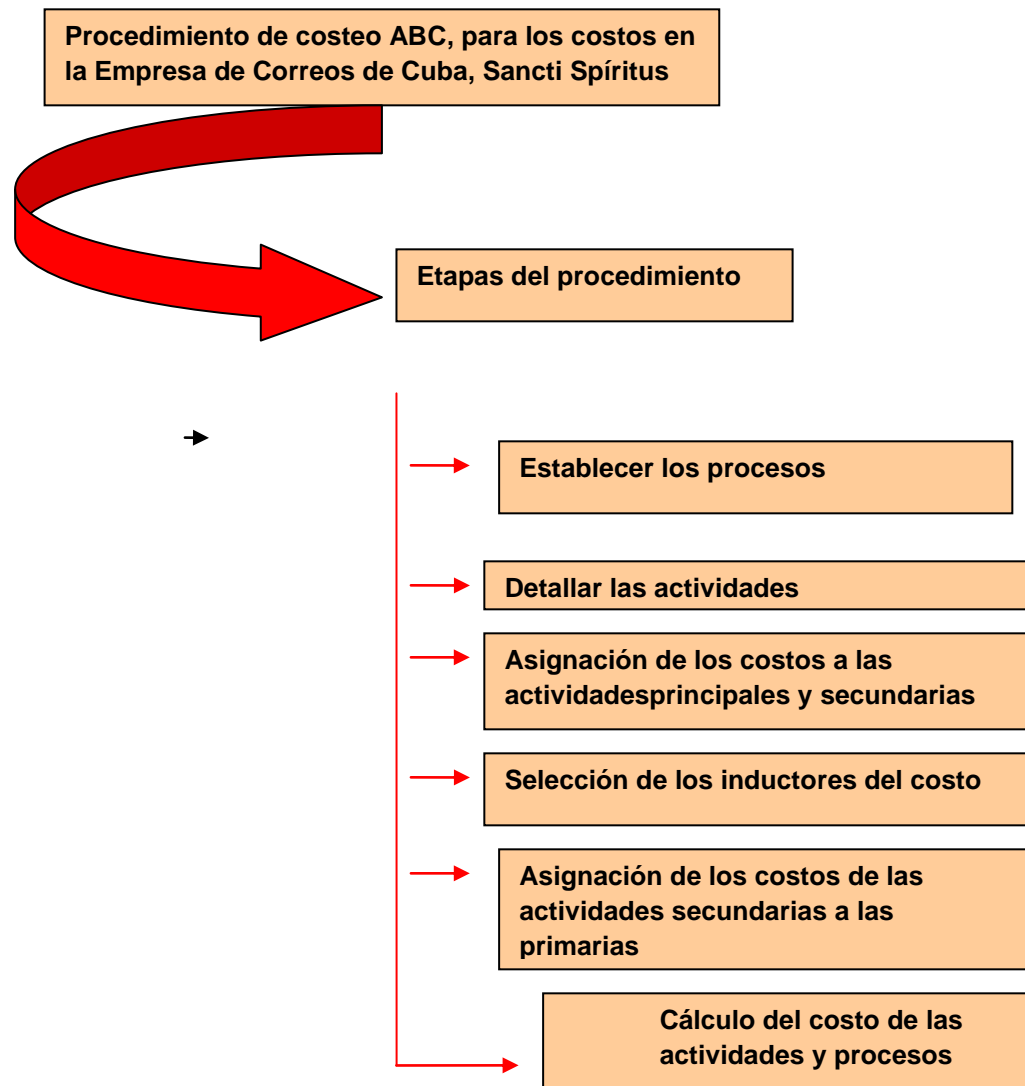
- Solo se comparan los gastos por elementos con los planificados,
- No existe ficha de costo que ampare el costo de los servicios que se brindan y su aprobación por parte del organismo superior,
- Los gastos incurridos en los servicios se registran en su totalidad en la cuenta 827 Gastos de Operación, 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 por áreas de responsabilidad, 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 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 la entidad objeto de estudio, 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.

II.3: Procedimiento para el registro, cálculo y análisis de los costos de los servicios que se realizan en la Empresa de Correos, Sancti Spíritus

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 la Empresa de Correos de Cuba, Sancti Spíritus. El procedimiento comprende las etapas que figuran en el esquema 2.4.



Esquema 2.4. Etapas del procedimiento. Fuente. Elaboración propia.

Primera etapa, establecer los procesos

Considerando el perfeccionamiento organizativo que se ha llevado a cabo 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 la empresa 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 definidos mediante la participación de asesores y expertos, los cuales poseen experiencia y conocimiento de los procesos que se ejecutan en la entidad objeto de investigación. Para definir los procesos y actividades se aplica el cuestionario.

El conocimiento y control de los procesos y actividades posibilita a la dirección tomar decisiones para lograr maximizar el beneficio. Por tal razón en aras de tener una mejor organización de los procesos se utiliza el cuestionario sobre procesos y actividades implicados.

En tal sentido juega 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. Considerando el criterio de los expertos se ilustra el mapa de los procesos.

Nº	Procesos Claves u Operativos
1	Servicios Postales Universales
2	Servicios de Mensajería
3	Servicios Financieros
4	Servicios de Corte Postal y de Valor Agregado Venta
5	Otros Servicios
6	Servicios de Capacitación Postal
	Procesos Estratégicos
7	Planificación Estratégica
8	Desarrollo Organizacional
9	Definición y Diseño de Servicios y Productos
10	Gestión de Capital Humano
	Proceso de Apoyo
11	Gestión Económica y Financiera
12	Gestión Comercial
13	Gestión de la Calidad
14	Gestión de las Tecnologías de las Comunicaciones
15	Gestión de Logística
16	Gestión Relacional
17	Gestión de Seguridad y Protección
18	Gestión de la Información
19	Supervisión y Control

Fuente: Mapa de Procesos. Dirección de Desarrollo y Organización

Empresa de Correos de Cuba

Una vez clasificados los procesos corresponde identificar las tareas que se desarrollan en cada uno de ellos.

Procesos Operativos

Postales Universales

Se considera el Proceso Clave principal de Correos de Cuba que define su misión, orientada a garantizar a la población y a otros usuarios el Servicio Postal Universal, incluye los servicios de Correspondencia Ordinaria y Certificada, las Encomiendas (Bultos Postales), los Telegramas, los Giros, los servicios de Distribución y Comercialización de la Prensa y de las Publicaciones (esto último como una particularidad del Correo Cubano). Suscripción de la prensa y servicios postales electrónicos.

Servicios de Mensajería

Incluye los servicios de mensajería y paquetería expreso, así como también los servicios aduanales y transitarlos a terceras entidades.

Servicios Financieros

Comprende los servicios de carácter financiero que presta la Empresa de Correos de Cuba, a cuenta de terceros, tales como servicios de cobros (electricidad, gas, teléfono y otros), pago de la Seguridad Social y de la Asistencia Social, cobro de Créditos personales y otros de índole similar.

Servicios de Corte Postal y de Valor Agregado Diferenciar las ventas de los servicios EJ: aquí se incluyen las ventas de mercancías y se incluyen servicios varios que se prestan en las unidades comerciales como la impresión de documentos y los servicios de sala de navegación.

Se consideran los servicios relacionados con la venta de productos de corte postal (sobres y tarjetas no franqueadas) y filatélico, materiales de ofimática, servicios de infocomunicaciones (salas de navegación), servicios de fotocopiado y reproducción

de documentos, así como otros que se encuentran legalmente recogidos en el Objeto Empresarial aprobado para la ECC (Resolución 123/2010 MEP).

Debe ser

Venta

Comprende las actividades de comercialización de la Prensa, Publicaciones, Productos de corte postal (sobres y tarjetas no franqueadas), filatélicos y micelánias.

Otros Servicios

Se consideran las tareas relacionadas con la prestación de los servicios de fotocopiado y reproducción de documentos, así como otros que se encuentran legalmente recogidos en el Objeto Empresarial aprobado para la ECC (Resolución 123/2010 MEP).

- **Servicios de Capacitación Postal**

Incluye los servicios de capacitación que pueden ser prestados, principalmente por el CIFP, a terceras entidades tanto en el país como en el exterior.

Procesos Estratégicos:

Planificación Estratégica

Considera todo lo relacionado con las tareas de proyección y actualización de la estrategia empresarial, en correspondencia con los escenarios evaluados y las prioridades identificadas; incluye la puntualización de la misión, la elaboración de la visión para un período, la identificación de los factores clave de éxito y de las áreas de resultados clave, así como la definición de los objetivos estratégicos y específicos para cada etapa, con sus correspondientes criterios de medida, constituyendo la base para los restantes tipos de planificación.

Desarrollo Organizacional

Comprende lo relacionado con el perfeccionamiento del diseño estructural y funcional de la organización, así como de su sistema de dirección y gestión, en correspondencia con la estrategia aprobada.

Definición y Diseño de Productos y Servicios

Considera los procesos relacionados con la actividad de mercadotecnia, la definición, revisión y ampliación continuas de la cartera de productos y servicios, y la elaboración de los planes de negocios para garantizar, tanto la sostenibilidad y crecimiento de la empresa, como la satisfacción de las necesidades y demandas de la población y de otros clientes.

Gestión del Capital Humano

Incluye lo relacionado con la gestión del capital humano de la empresa como el valor más importante y estratégico de la organización y pilar esencial para su adecuado y eficaz funcionamiento y desempeño en el logro de sus objetivos y metas.

Procesos de Apoyo

Gestión Económica y Financiera

Comprende las tareas relacionadas con la actividad contable-financiera de la empresa.

Se incorpora bajo la nueva concepción de Grupo Empresarial, la actividad de Tesorería.

Gestión Comercial

Se refiere a las tareas relacionadas con la promoción de los productos y servicios, captación de clientes, contratación, gestión de ventas y otros afines.

Gestión de la Calidad

Incluye todo lo referente a la mejora continua de los procesos para garantizar el cumplimiento de los indicadores de calidad.

Gestión de las Tecnologías de Información y de Comunicaciones (TICs).

Considera las tareas relacionadas con el aseguramiento informático de todos los procesos.

Gestión de Logística

Incluyo lo relacionado con el aseguramiento logístico (abastecimiento técnico-material, transporte, portadores energéticos, actividades de reparación y mantenimiento constructivo, servicios generales, etc.) de todos los procesos.

Gestión Relacional

Se consideran los referentes a las gestiones con otras entidades nacionales y extranjeras, trámites, atención a quejas y reclamaciones, etc.

Gestión de la Seguridad y la Protección.

Incluye las actividades relacionadas con el aseguramiento de los requisitos de seguridad que deben cumplirse en todos los procesos, la protección de las instalaciones, las tecnologías y la información, y otros afines.

Gestión de la Información

Incluye lo relacionado con el establecimiento, mantenimiento, perfeccionamiento y funcionamiento del sistema de información que asegure la satisfacción de las necesidades de todos los procesos de la organización.

Supervisión y Control. Se refiere a las actividades que permiten monitorear todos los procesos y corregir las desviaciones que se produzcan en su ejecución, a fin de garantizar los objetivos trazados

Segunda etapa, detallar las actividades

Tomando en consideración el criterio de los expertos se listan los procesos y actividades en el siguiente esquema:

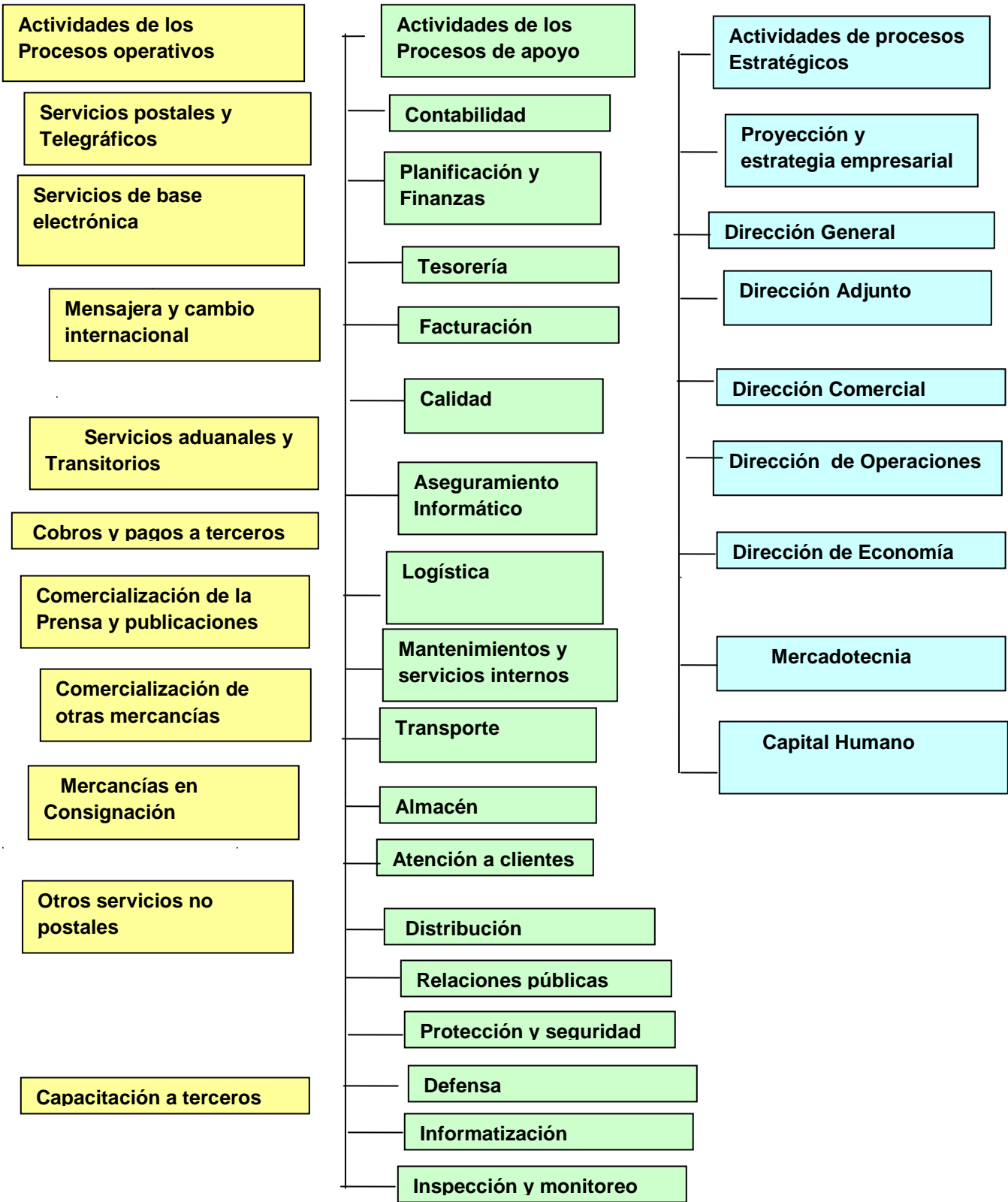
	Procesos	Actividades
Procesos Operativos	1-Postales Universales	Servicios postales y telegráficos
		Servicios de base electrónica
	2-Servicios de mensajería	Mensajería y cambio internacional
		Servicios aduanales y transitorios
	3-Servicios financieros(a cueterceros)	Cobros y pagos a cuenta de terceros
	Servicios de corte postal y valor agregado	Venta de productos de corte postal y filatélicos
		Servicios de infocomunicaciones

		Servicios de fotocopios y reproducción de documentos
	Incluir	
	4-Ventas	Comercialización de prensa y publicaciones
		Comercialización de otras mercancías
	5-Otros servicios postales	Servicios varios no postales
	6- Capacitación postal	Capacitación
		Asistencia técnica
Procesos de Apoyo	7- Gestión económica financiera	Contabilidad
		Planificación y finanzas
		Tesorería
	8- Gestión comercial	Facturación y conciliación
	9- Gestión de Calidad	Calidad
	10- Gestión de las tecnologías las informáticas y de comunicación	Aseguramiento informático
	11- Gestión de logística	Logística
		Mantenimiento y servicios internos
		Transportación
		Almacén y manipulación
		Aseguramiento y distribución
	12- Gestión de Relacional	Relaciones públicas
	Gestión de seguridad y protección	Protección y seguridad
		Defensa
	Gestión de la información	Sistema de información
	Supervisión y control	Inspección y monitoreo
Procesos Estratégicos	Planificación estratégica	Proyección y estrategia empresarial
	Dirección organizacional	Dirección general
		Dirección adjunto
		Dirección comercial
		Dirección de operaciones
		Dirección de economía
	Dirección y diseño productivo	Mercadotecnia
	Gestión del capital humano	Capital humano

Esquema 2.6. Mapa de procesos y actividades. Fuente, elaboración propia.

En el esquema 2.6 se aprecia la clasificación de los procesos y su interrelación con las actividades. Posibilita el análisis del desempeño con la participación de los

trabajadores que intervienen en el desarrollo de las tareas. Seguidamente se ilustra la clasificación de las actividades acorde al criterio de los expertos.



Esquema 2.7. Mapa de actividades. Fuente. Elaboración propia

En el esquema 2.7 se han clasificado las actividades considerando el criterio de Porter(Capítulo I) en actividades principales y de apoyo o secundarias.

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

Registro de los gastos

El registro de los gastos comprende la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un periodo 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, así como identificar el documento primario (vales de salidas del almacén, facturas nóminas entre otros) que servirá de base para la contabilización de los gastos.

1-SERVICIOS POSTALES

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

101 Servicios postales y telegráficos: se contabilizan los gastos incurridos en los ventanillos por concepto de materiales, energía, depreciación, salarios y otros gastos causados en la venta de especies timbradas tales como: sellos de correos, sobres franqueados, aerogramas, postales franqueadas, entre otras, así como los que se originan en arrendamiento y carga de máquina flanqueadora, arrendamiento de apartados y gavetas, reposición de llaves y cambio de cerraduras de apartados, así mismo se registran los gastos causados por concepto de telegramas, tele cable impuesto y recibido, giros, porte pagado, paquete fiscal, porteo cupones telefónicos, documentos bancarios, servicios a domicilios, distribución de prensa por suscripciones, etc. . Así como los incurridos en la clasificación y distribución documental (estafeta) de las cartas y nacionales e internacionales, bultos recibidos y enviados. Comprende además los gastos

incurridos por el personal administrativo y el técnico general postal formando parte directa del costo del servicio.

102 Servicios de base electrónica: forman parte del costo de esta actividad todos los gastos incurridos en la sala de navegación de las Agencias, tales como materiales, salario de los trabajadores, mantenimiento de los equipos de computación y la depreciación de los Activos Fijos Tangibles en explotación, entre otros. Esta actividad incluirá todos aquellos servicios que operen y se brinden bajo esta modalidad y sobre el concepto de infraestructura automatizada.

2-SERVICIO DE MENSAJERÍA

Las actividades que clasifican en el proceso de Servicios de Mensajería se codifican seguidamente:

201 Mensajería y Cambio Internacional: se contabilizan todos los gastos incurridos, en la imposición, clasificación, distribución y entrega por los servicios de mensajería.

202 Servicios aduanales y transitorios: forman parte del costo de esta actividad los gastos incurridos por concepto de materiales, salarios, depreciación, servicios recibidos entre otros, en las tareas relacionadas con los servicios aduanales y transitorios.

3-SERVICIOS FINANCIEROS

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

4-VENTAS

401 Comercialización de la Prensa y Publicación: se contabiliza en esta actividad el costo de la prensa y revistas propias vendidas durante el período, así como los gastos incurridos en la operación de venta por concepto de materiales, salarios, comisiones, transportación, entre otros.

402 Otras mercancías: se registra el costo de las mercancías destinadas a la venta, así como los gastos incurridos en los puntos de ventas.

403 Mercancías en consignación: se contabilizan los gastos incurridos en la operación de venta de las mercancías en consignación. Incluye las que se realizan en los ventanillos por concepto de venta de sellos ISD, declaraciones juradas, libros y pegatinas, así las que son efectuadas en Kioskos que comprenden publicaciones en consignación, tabloides y gaceta oficial.

5- OTROS SERVICIOS NO POSTALES

501 Otros servicios no postales: forman parte del costo de esta actividad los gastos incurridos por concepto de materiales, salarios, depreciación, entre otros, en las tareas relacionadas con los servicios de reproducción y fotocopia de documentos, arrendamientos de locales, servicios de transportación, entre otros.

6- SERVICIOS DE CAPACITACION POSTAL

601 Capacitación a terceros: forman parte del costo de esta actividad los gastos incurridos por concepto de materiales, salarios, depreciación, entre otros, en las tareas relacionadas con los servicios de capacitación a terceros que se ejecutan en el CIFP así como por otras instalaciones propias.

602 Asistencia técnica: se contabilizan los gastos incurridos por servicios de asistencia técnica en el extranjero

ACTIVIDADES DE APOYO

7- GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

701 Contabilidad: forman parte del costo de esta actividad los gastos incurridos por concepto de materiales, salarios, servicios recibidos de terceros entre otros en las tareas relacionadas con el registro, clasificación, resumen y análisis de los hechos económicos.

702 Planificación y Finanzas: se contabilizan los gastos incurridos en la actividad de Planificación y las Finanzas.

703 Tesorería: se registran los gastos causados en las tareas relacionadas con la actividad de tesorería.

8- GESTIÓN COMERCIAL

801 Facturación y conciliación: forman parte del costode esta actividad los gastos incurridos en la gestión de venta, contratación, facturación, conciliación.

9- GESTIÓN DE LA CALIDAD

901 Calidad: se registran los gastos incurridos en las tareas relacionadas con la calidad de los servicios.

10-GESTIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LAS COMUNICACIONES

1001 Aseguramiento informático: en esta actividad se registran los gastos incurridos en el desarrollo de la informatización tales como: materiales, salarios, depreciación entre otros. Los gastos causados en el mantenimiento de equipos de computación se registran en el centro de costo que corresponda. Los gastos por redes, sistemas automatizados y su implementación se registran en esta actividad.

11 GESTIÓN DE LOGÍSTICA

11 01 Logística: Esta actividad en las Empresas de Correos se registran los gastos incurridos en las tareas relacionadas con la logística. Incluye los gastos del jefe de grupo de logística y su equipo de trabajo.

11 02 Mantenimientos y servicios internos: se registran los gastos incurridos en los mantenimientos a locales de forma directa a los centros de costos que lo reciben o lo realizan con medios propios y los generales al departamento o dirección. Su control debe ser con exactitud de forma tal que posibilite medir la salida, evitando desvíos de recursos. Por tanto se tomará en consideración los siguientes criterios:

1. Los gastos que sean identificables con un área de responsabilidad debe ser contabilizado en la misma.

2. Los gastos de mantenimientos generales o globales deben ser contabilizados en departamento de mantenimiento.
3. Debe observarse que los responsables de los recursos deben quedar bien identificados en los proceso de contabilización.

1103 Mantenimiento y reparación de transporte: en esta actividad se registran los gastos incurridos en el departamento de transporte por concepto de materiales, combustibles, salarios y otros gastos. Los gastos incurridos en los mantenimientos a los medios y equipos de transporte se registrarán al centro de costo que corresponda.

1104 Almacén, manipulación y distribución: se contabilizan los gastos causados en la recepción, custodio, conservación y manipulación y salida de las existencias de inventarios. Comprende además los originados por el responsable del almacén.

1105 Transportación: se contabilizan los gastos causados en la transportación de las existencias hasta su destino final.

12 GESTIÓN RELACIONAL

1201 Relaciones públicas: en esta actividad se registran los gastos incurridos en atención al cliente, gestiones con otras entidades nacionales y extranjeras, trámites, atención a quejas y reclamaciones, etc.

13 GESTIÓN DE SEGURIDAD Y PROTECCIÓN

1301 Seguridad y protección: se contabilizan los gastos causados en las tareas relacionadas con la seguridad y protección.

1302 Defensa: se contabilizan los gastos incurridos en las tareas relacionadas con la defensa.

14 GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN

1401 Informatización: incluye los gastos incurridos en las tareas relacionadas con la organización de la información de todas las áreas y procesos de la entidad. Diseña, propone e implementa los flujos informativos que se deben acometer en la empresa.

15 SUPERVISIÓN y CONTROL

1501 Inspección y monitoreo: se contabilizan los gastos causados en las tareas de inspección y monitoreo.

16 PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

1601 Proyección y estrategia empresarial: se registran los gastos incurridos en las tareas relacionadas con la planificación estratégica.

17 DIRECCIÓN ORGANIZACIONAL

1701 Dirección general: se contabilizan los gastos incurridos por el director general de la empresa.

1702 Dirección adjunto: se contabilizan los gastos incurridos por el director adjunto.

1703 Dirección de operaciones: se contabilizan los gastos incurridos por la dirección de operaciones.

1704 Dirección de economía: se contabilizan los gastos incurridos por la dirección de economía.

18 DEFINICIÓN Y DISEÑO DE PRODUCTOS

1801 Mercadotecnia: se registran los gastos incurridos en las tareas relacionadas con definición, revisión y ampliación continuas de la cartera de productos y servicios, y la elaboración de los planes de negocios.

19 GESTIÓN DEL CAPITAL HUMANO

1901 Capital Humano: en esta actividad se registran los gastos incurridos en la gestión del capital humano.

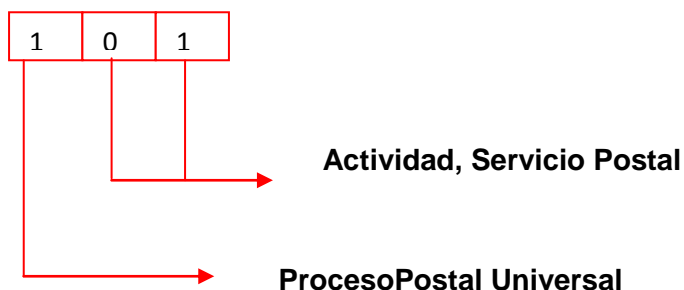
Clasificador de los procesos y actividades.

1	Portal Universal
101	Servicios Postales y Telegráficos
102	Servicios de Base Electrónica
2	Servicios de Mensajerías

201	Servicios de Mensajerías y Cambio Internacional
202	Servicios Aduanales y Transitorios
3	Servicios financieros
301	Cobros y Pagos a Cuenta de Terceros
4	Venta
401	Prensas y Publicaciones
402	Otras Mercancías
403	Mercancías en Consignación
5	Otros servicios no postales
501	Otros Servicios no Postales
6	Servicios de Capacitación Postal
601	Capacitación
7	Gestión Económica-Financiera
701	Contabilidad
702	Planificación y Finanzas
703	Tesorería
8	Gestión Comercial
801	Facturación y Conciliación
9	Gestión de Calidad
901	Calidad
10	Gestión de las Tecnologías de la Información y la Comunicación
1001	Aseguramiento Informático
11	Gestión de Logística
1101	Logística
1102	Mantenimiento y Servicios Internos
1103	Mantenimientos y Reparación del Transporte
1104	Almacén, Manipulación y Distribución
1105	Transportación
12	Gestión Relacional
1201	Relaciones Publicas
13	Gestión de Seguridad y Protección
1301	Seguridad y Protección
1302	Defensa

14	Gestión de la Información
1401	Informatización
15	Supervisión y Control
1501	Inspección y Monitoreo
16	Planificación Estratégica
1601	Proyección y Estrategia Empresarial
17	Dirección Organizacional
1701	Dirección General
1702	Dirección Adjunto
1703	Dirección de Operaciones
1704	Dirección de Economía
18	Definición y Diseño de Productos
1801	Mercadotecnia
19	Gestión del Capital Humano
1901	Capital Humano

Para facilitar el registro de los gastos se han codificado los procesos, y actividades considerando el siguiente criterio: el primer dígito representa el código de los procesos y los dos últimos se refieren a la actividad.



Codificación de los Centros de Costos (Agencias principales)

023	Yaguajay
024	Jatibonico
025	Taguasco

026	Cabaiguán
027	Fomento
028	Trinidad
029	Zona 1
030	La Sierpe
031	Zona 2

Al considerar el análisis por proceso y actividad, se proporciona el control del gasto de forma tal que el proceso de Postales Universales va a tener un tratamiento más efectivo en el corporativo a nivel de Grupo Empresarial. En las Empresas posibilita que los directivos, conozcan cuanto se gasta en cada proceso 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 materiales, financieros y humanos.

La contabilización de los gastos se realizará en las cuentas establecidas en el Nomenclador de Cuentas, acorde a la legislación contable cubana vigente. Considerando los procesos y actividades que incurren en gastos se expone su relación con las cuentas que representan centro reaccumulación:

Proceso	Actividad	Cuentas de costo y Gastos
1-Postal Universal	101 Servicios postales y telegráficos	812 Costo servicios Especies timbradas
		827 Gastos Operaciones Postal y Logística
	102 Servicios de base electrónica	827 Gastos Operaciones Postal y Logística
2-Mensajería	201 Servicios de mensajería y Cambio internacional	828 Gastos de Operaciones Mensajería y Cambio Internacional

	202 Servicio Aduanales y Transitorios	828 Gastos de Operaciones Mensajería y Cambio Internacional
3-Servicios financieros	301-Cobros y Pagos a cuenta de terceros	827 Gastos Operaciones Postal y Logística
4-Venta	401 Prensa y publicaciones	810 Costo de Venta Prensa y Publicaciones
	402 Otras mercancías	825 Operaciones Prensa y Publicaciones
		811 Costo de Venta Otras mercancías
		(crear cta. de gastos operaciones de mercancías)
	403 Mercancías en consignación	Valorar si existe la posibilidad de crear cuenta de los gastos generados en las actividades de consignación.
5-Otros servicios no postales	501 Otros servicios no postales	827Gastos Operaciones Postal y Logística
6-Servicios de capacitación postal	601 Capacitación	827Gastos Operaciones Postal y Logística
7-Gestión económico financiera	701 Contabilidad	
	702 Planificación y finanzas	822 Gastos generales de Dirección
	703 Tesorería	
8-Gestión Comercial	801 facturación y conciliación	827Gastos Operaciones Postal y Logística
9-Gestión de la calidad	901 Calidad	822 Gastos generales de Dirección
10-Gestión de las tecnologías de la información y comunicaciones	1001 Aseguramiento informático	827Gastos Operaciones Postal y Logística
11- Gestión Logística	1101 Logística	827 Gastos de Operación Postal y Logística (Valorar creación de cta. gastos op. Logística)
	1102 Mantenimientos y	827 Gastos de Operación Postal y

	servicios Internos	Logística
	1103 Mtto y reparación transporte	827 Gastos de Operación Postal y Logística
	1104 Almacenaje, manipulación y Distribución	827 Gastos de Operación Postal y Logística
	1105 Transportación	827 Gastos de Operación Postal y Logística
12-Gestión relacional	1201Relaciones públicas	822 Gastos Generales de Dirección
13-Seguridad y Protección	1301 Seguridad y protección	822 Gastos Generales de Dirección
	1302 Defensa	
14-Gestión de la información	1401-Información	822 Gastos Generales de Dirección
15-Supervisión y control	1501 Inspección y monitoreo	822 Gastos Generales de Dirección
16-Planificación estratégica	1601Poyección y estrategia empresarial	822 Gastos Generales de Dirección
17-Dirección Organizacional	1701Director general	
	1702Director adjunto	
	1703Dirección Operacional	822 Gastos Generales de Dirección
	1704Dirección de economía	
18-Definición y diseño de producto	1801Mercadotecnia	822 Gastos Generales de Dirección
19-Gestión del capital humano	1901Capital humano	822 Gastos Generales de Dirección

Contenido económico de las cuentas que representan centros de acumulación de gastos

822 Gastos Generales de dirección

Comprende los gastos incurridos en las actividades de administración, por concepto tales como: consumo de materiales, gastos de fuerza de trabajo, pagos de subsidios de seguridad social a corto plazo, gastos de electricidad, teléfono, agua, depreciación de Activos Fijos Tangibles, mantenimientos y reparaciones corrientes de instalaciones y equipos, preparación de cuadros. Se analiza según los elementos de gastos establecidos, proceso y actividades.

825 Operaciones Prensa y Publicaciones

Incluye el importe de los gastos que se incurren en la transportación y distribución de la prensa nacional e internacional. Comprende los gastos de los Kioscos y Voceros. Se debita por los conceptos tales como: materiales, gastos de la fuerza de trabajo, depreciación de los Activos Fijos Tangibles. Los gastos registrados en esta cuenta se analizan acorde a los elementos de gastos establecidos, proceso y actividades.

827 Gastos Operaciones Postales y Logística

Se registra en esta cuenta los gastos que se incurren en las actividades del proceso postal universal y logístico. Los gastos registrados en esta cuenta deben ser analizados por elementos de gastos procesos y actividades.

828 Gastos Operaciones de Mensajería y Cambio Internacional

Se registra en esta cuenta los gastos que se incurre en las actividades de proceso del servicio de mensajería, los gastos registrados en esta cuenta debe ser analizados por elementos de gastos, procesos y actividades.

Se propone:

Crear una cuenta de gastos para el registro de los gastos incurridos en las operaciones generadas en la actividad logística

Crear una cuenta de gastos para el registro de los gastos que se incurren en los puntos de ventas destinados a la venta de otras mercancías.

Clasificador de gastos por elementos y sub elementos

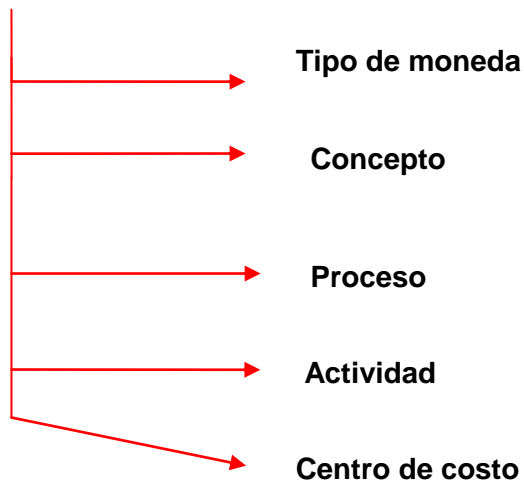
Los elementos expresan la naturaleza del gasto constituyen una agrupación genérica de subelementos, mientras que los subelementos constituyen los conceptos de gastos y transferencias más específicos con interés para la información, evaluación, control e insumo del recurso.

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. Seguidamente se ilustra el asiento de diario para la contabilización del gasto por proceso y actividades.

Cuenta control	827Gastos de operaciones postal		\$400.00
Tipo de moneda	1 Moneda nacional	<u>\$400.00</u>	
Proceso	01Postales Universales	<u>\$400.00</u>	
Actividad	001Servicios postales y telegráficos	<u>\$400.00</u>	
Área de responsabilidad	023 Trinidad	<u>\$400.00</u>	
Elementos de gastos	1001000Materias Primas y materiales	<u>\$400.00</u>	
Elementos y sub elementos	1001000Materiales de oficina	<u>\$400.00</u>	

Para lograr un control más eficiente de los costos y gastos, así como del beneficio se propone contabilizar el costo de las mercancías y servicios vendidos, así como los ingresos devengados mediante niveles de análisis que posibiliten identificar el proceso, la actividad y el área de responsabilidad para facilitar el análisis de la rentabilidad y el valor añadido. Por tal razón para las cuentas de costo de venta e ingresos se propone el siguiente análisis.

Cuenta control



Cuarta etapa, selección de los inductores del costo

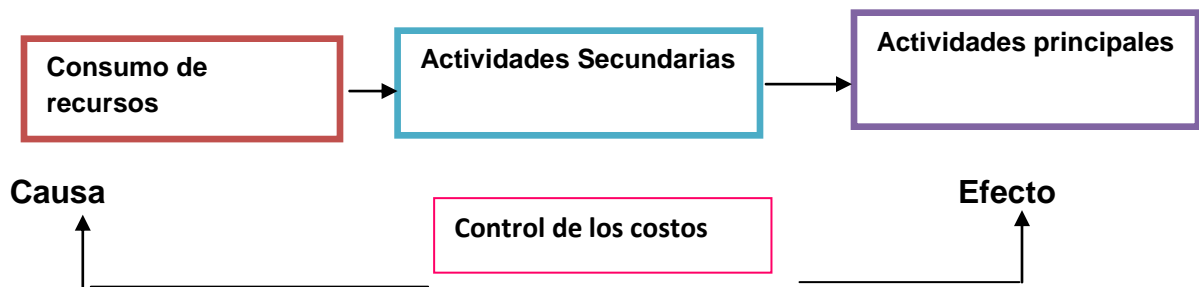
Los inductores del costo constituyen la causa del origen del costo, y la unidad de actividad representa el efecto, relacionándose con el servicio. Por tal razón posibilita medir el efecto. Estos se clasifican en: inductores de costos de primer nivel, son los que se utilizan para distribuir los elementos 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 los siguientes:

Actividades	Inductores de costos
Centro de clasificación	Correspondencias y encomiendas
Entrega de prensa	Clasificadas
Comercial	Importe de las facturas enviadas
Almacén	
Logística	
Telemática	

El criterio de selección está dado por la ventaja de obtenerse fácilmente la información.

En esta etapa, se ha expuesto la asignación de los costos a las actividades principales siguiendo la secuencia que se muestra en el esquema 2.7



Esquema 2.7. Asignación de los costos a las actividades. Elaboración propia

Una vez asignados los costos de las actividades secundarias y las actividades principales, se realiza la asignación de los costos de los procesos.

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

Para fijar el costo del proceso operativo Postales Universales, se debe considerar la asignación del costo de las actividades principales tales como: servicio postal y telegráfico, servicio de navegación, y servicio de mensajería y clasificación internacional y correo oficial. En este sentido, los costos que finalmente se asignan a las actividades 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 las mercancías vendidas y se le adicionan los gastos de operaciones y el costo del proceso estratégico se le asignará a las diferentes direcciones. La determinación del costo de las actividades principales posibilita conocer cuánto cuesta realizar cada proceso operativo que garantizan la eficiencia, calidad y competitividad de los servicios que se prestan en las Agencias de correo.

Consideraciones finales del capítulo

Los resultados del diagnóstico reflejan que la División Territorial 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 que contribuyan al uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos. La participación de los expertos ha facilitado la selección de los procesos operativos, de apoyo y estratégicos, así como la clasificación de las actividades. En el procedimiento se han concebido las etapas, que posibilitan el registro, control, cálculo y análisis del costo de los procesos y actividades, 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.

Conclusiones



1. En el análisis realizado en el marco teórico referencial de la investigación se pudo constatar que existe una amplia bibliografía sobre los costos y métodos de costeo basado en actividades, como herramienta de gestión, que posibilitan conocer el costo de los procesos y actividades para la toma de decisiones gerenciales.
2. Los resultados del diagnóstico manifiestan la inexistencia de un procedimiento para determinar el registro, cálculo y análisis de los costos en la Empresa de Correos de Sancti Spíritus, con vista a obtener la información que requiere la dirección para la toma de decisiones que contribuyan al uso racional de los recursos materiales, financieros y humanos.
3. Las etapas que conforman el procedimiento propuesto, se han concebido en un orden lógico y sistémico que posibilitan calcular el costo en la Empresa de Correos de Sancti Spíritus. Constituye una herramienta para el control de los recursos y posibilita la información que requiere la dirección para la toma de decisiones.

Recomendaciones



1. Validar un procedimiento para el cálculo del costo en la Empresa de Correos de Sancti Spíritus, basado en el método de costeo por actividades, para la toma de decisiones que contribuyan al incremento de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos.
2. Analizar con la Dirección de Contabilidad de la OSDE de Correos de Cuba, la generalización del procedimiento propuesto.

Bibliografía



1. AECA. (1990). El marco de la contabilidad de gestión, principios de la contabilidad de gestión (Vol. 1).
2. Amat, O. (2000). Contabilidad de Gestión de Costos. Barcelona: Ediciones Gestión.
3. Armenteros, M. "La Contabilidad de Gestión en los Mercados Globalizados".
4. Brimson, J. (1995). Contabilidad por actividades. Un enfoque de costos basado en actividades. Barcelona: Marcobo -Boixareu.
5. Benítez Miguel Ángel. Contabilidad y Finanzas Para la Formación de los Cuadros de Dirección. Edición Mercedes Báez Lapuente, La Habana, Cuba, 1997, p 25
6. Cooper, R. K. (2000). Costes y Efecto. Barcelona: Gestión.
7. Cárdenas Nápoles Raúl. (2005)"La lógica de los costos 1". IMCP. ANFECA. México.
8. Cuevas Villega, Carlos Fernando (2004) COSTEO ABC. ¿POR QUÉ Y CÓMO IMPLANTARLO?
9. Correa Rodríguez Publio. Ponencia" Competitividad y eficiencia en el marco del costo basado en actividades. Una propuesta para las empresas de servicios.
10. Castelló y Lizcano, 1994
11. Del Río González Cristóbal. (2000)"Costos III". ECAFSA. México.
12. Evento internacional de Contabilidad y Finanzas. Contahabana 2007. p.9
13. Enciclopedia Encarta 2000.
14. Fernández, A. F. (2013). Contabilidad de costos y Contabilidad de Gestión : una propuesta delimitadora.
15. Fernández, Antonio. Capítulo 3 "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión: una propuesta delimitadora".1993. OB.Cit.pp 51-66.
16. Ruz Castro Fidel, Informe del III Congreso del PCC, --1996

17. Ruz Castro Raúl, Clausura del IX Congreso de la Unión de Jóvenes Comunistas, 4 de abril de 2010
18. Ruz Castro Fidel, Informe del I Congreso del PCC, --1975
19. G. Cokins . Learning to love ABC. Journal of Accountancy, 1999, p37-40
20. Gaitanides, 1995
21. Gutiérrez Ponce, 1994
22. Horngren Charles T., Sundem Gary, Stratton William, "Introducción a la Contabilidad Administrativa". Prentice Hall. Duodécima edición 2006 Contabilidad de costos. Foster. Prentice Hall.
23. Hicks Douglas T. "Yes, ABC IS FOR Small Business TOO" . Revisit Journal of Accountancy, August (2003)
24. Horngren Charles. Contabilidad de Costes. México, 1991. p.
25. IMA. (1993). Administración de Empresas. Madrid: Editorial Gestión.
26. Kaplan Robert y Robin Cooper. (2003) Ob.Cit. p 119-122
27. Porter Michal E "Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior". México. Editorial Continental S.A, Cuarta Impresión, noviembre 1985
28. Rodríguez, P. C. (2007). Ponencia "Competitividad y eficiencia en el marco del costo basado en actividades . Una propuesta para las empresas de servicios. (pág. 9). Habana: Evento internacional de Contabilidad y Finanzas . Contahabana.
29. Plan de desarrollo regional para América Latina 2013-2017 Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para el período 2016-2021. El 7mo Congreso del Partido en abril de 2016
30. López, E., (2013). Procedimiento para evaluar los indicadores económicos y financieros, que posibilite la toma de decisiones en la Empresa Provincial de Seguridad y Protección, Sancti Spíritus. Tesis presentada en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Universidad de Sancti Spíritus: José Martí Pérez".
31. Lineamientos Generales de Costos, modificados por la Resolución 25 /1997 del Ministerio de Finanzas y Precios

32. Malcom Smith, 1995
33. Mallo Rodríguez, Carlos. Contabilidad analítica / C. Mallo Rodríguez. -- 4. ed. -- Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1991. -- p. 409.
34. Möller, G. (2014): "El sistema de costes basado en las actividades (ABC). Implementación en una bodega», tesis de maestría, Universidad de Valladolid.
35. Millán Solarte, Julio César (2014) Modelo de un sistema de costos ABC en escenarios de incertidumbre
36. National Association of Accountants, Statements of Management Accounting: Management Accounting Terminology, Statement No.1 New York, June 1 1983.
37. Oriol Amat "Contabilidad y Gestión de Costes" Ediciones Gestión 2000.S.A. Barcelona ,2002. pp15
38. Oriol Amat y Soldevila Pilar "Contabilidad y Gestión de Costes" Editorial Gestión 2000, Barcelona2002,p 151
39. Oriol Amat. Contabilidad y Gestión de Costes. Edición Gestión 2000.Barcelona, España, 2002, p 21.
40. Oriol Amat y Soldevila Pilar " Contabilidad y Gestión de Costes" Editorial Gestión 2000, Barcelona2002,p 140
41. Pérez, O., (2014).
42. Pierre Paulet Jean- Santandreu Eliseo. Diccionario de Economía y Empresa. Edición Ostión 2000. p 35
43. *Propuesta de Modelo Conceptual ABC/ABM a partir del estudio de variables de éxito o fracaso para las empresas cubanas* Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas., Universidad de Matanzas "Camilo Cienfuegos."
44. Sánchez Antonio, "Gestión Estratégica de Cosos para directivos", Ponencia. Evento Internacional de Contabilidad. La Habana Cuba, 2003.
45. Solano Jaime Humberto, Texto Administración de Empresa", 1998.
46. Wegner 1993.

Sitios de Internet



1. <http://www.observatorioiberoamericano.org/Libro%20%20La%20contab%20de%20gesti3n%20en%20Latinoam3rica/Espa3a.htm> (Accedido el 13 de mayo de 2017.)
2. <https://www.gestiopolis.com/historia-costos-contabilidad/>
3. <https://www.gestiopolis.com/contabilidad-de-costos-gestion-cuba/>
4. <http://realidadcontable.blogspot.com/2011/08/costo-abc-su-historia-y-algunos.html?m=1>
5. <https://es.slideshare.net/APRCMAYO1986/generadores-de-costos>
6. <https://www.monografias.com/trabajos67/origen-sistema-gestion-costos/origen-sistema-gestion-costos2.shtml>
7. <https://www.cuidatudinero.com/13125252/historia-de-la-contabilidad-de-costos>