



Procedimiento para calcular los costos objetivos de la empresa de producción y servicios técnicos S.R.L.

Procedure to calculate the objective costs of the production and technical services company S.R.L.

Autores

- ✉ ^{1*} *Laura García-Aliaga*
- ✉ ² *Carlos Javier Más-López*
- ✉ ^{3*} *Johanna Melissa Aguayo-Joza*

iD

iD

iD

¹ Universidad de La Habana, Facultad de Contabilidad y Finanzas, maestrante de Contabilidad. La Habana, Cuba.

² Universidad de La Habana, Facultad de Contabilidad y Finanzas, Departamento de Costos. La Habana, Cuba

³ Universidad Técnica de Manabí, Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas, Portoviejo, Ecuador.

* Autor de correspondencia

Código JEL: M1; M54.

Citación sugerida: García-Aliaga, L., Más-López, C. J., Aguayo-Joza, J. M. (2025). Procedimiento para calcular los costos objetivos de la empresa de producción y servicios técnicos S.R.L.. *Revista ECA Sinergia*, 16(1), 56-68. <https://doi.org/10.33936/ecasinergia.v16i1.6218>

Recibido: 03/11/2023

Aceptado: 17/12/2024

Publicado: 08/01/2025

Resumen

El presente artículo tiene como objetivo diseñar un procedimiento para el registro de los gastos y el cálculo de los costos objetivos basados en órdenes de trabajo específicas en una microempresa que ofrece servicios eléctricos y electrónicos. La metodología que se utilizó se fundamenta en la investigación aplicada, sobre la base de lo general a lo particular de manera ordenada y con objetivos precisos. En base a la información obtenida el costeo objetivo constituye una herramienta administrativa más adecuada si se coloca desde la etapa de diseño de un servicio especializado. Además, la comprobación sistemática del registro contable correcto de los gastos le permite alcanzar los objetivos trazados y a su vez satisfacer al cliente.

Palabras clave: Registro contable, orden de trabajo, costos objetivos.

Abstract

The objective of this article is to design a procedure for recording expenses and calculating objective costs based on specific work orders in a microenterprise that offers electrical and electronic services. The methodology used is based on applied research, based on the general to the particular in an orderly manner and with precise objectives. Based on the information obtained, objective costing constitutes a more appropriate administrative tool if it is placed from the design stage of a specialized service. In addition, systematic verification of the correct accounting record of expenses allows you to achieve the established objectives and at the same time satisfy the client.

Keywords: Accounting record, work order, objective costs.



INTRODUCCIÓN

El mercado en verdad determina los precios, y toda empresa que intente ignorar este principio deberá hacerlo bajo su riesgo. Lo anterior unido con la actual situación económica mundial, caracterizada por una creciente globalización, así como, los importantes cambios tecnológicos y su avance tan apresurado, exigen a las empresas competir cada vez más con otras que conforman este contexto, siendo la competitividad la meta permanente que deben plantearse los directivos responsables de las organizaciones (Munuera y Rodríguez, 2020; Presival, 2021; de Orador, 2023; García y Molina, 2023).

En este nuevo panorama están inmersa las micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES), las cuales se enfrentan a diversos obstáculos entre los que podemos enunciar la falta de planeación, menoscabo de estudios de mercado, precios no competitivos ante el mercado, nula capacitación a los colaboradores, así como falta de asesoría legal y financiera. Los cuales procedentes de la falta de estrategias para enfrentarlos, ha desencadenado que existen insuficiencias, el desconocimiento y la ausencia de análisis de los costos como una herramienta que favorezca la toma de decisiones (García y Molina, 2023).

De manera que, en el escenario antes planteado, la gestión estratégica de los costos cobra suma importancia. Tradicionalmente, cualquier elemento que adicionaba costos resultaba siendo rentable, pero actualmente las condiciones han cambiado y, lo pertinente es averiguar primero el precio de venta y luego, en función a ello ajustar los costos (Villegas, 2014; Esteban, 2019; García y Molina, 2023). Esto es lo que se conoce como el costo objetivo, debido a que requiere que los gerentes piensen en los costos desde el diseño del producto o servicio, la fabricación y la distribución a cifras que sean satisfactorias, tanto para los clientes (por medio de los precios del mercado) como para la empresa (a través de la utilidad objetivo).

En Cuba, la diversificación de la economía con esta nueva forma de gestión no estatal, las MIPYMES, también exige considerar las necesidades de los clientes como una alternativa estratégica del cambio en la cultura empresarial, ante la volatilidad del entorno actual y del mercado. En este sentido resulta de vital importancia para este actor de la economía contar con un procedimiento que permita registrar correctamente sus gastos, conocer el costo de los servicios que se ofertan y analizar las desviaciones existentes en su ejecución en base al costo meta donde satisfaga al cliente y obtenga las ganancias deseadas.

El objetivo de esta investigación es diseñar un procedimiento para el registro de los gastos y el cálculo de los costos objetivos basados en órdenes de trabajo específicas en una microempresa que brinda servicios eléctricos y electrónicos.

El procedimiento propuesto permite identificar, clasificar, planificar, registrar los gastos y calcular los costos objetivos en base al sistema de costo por órdenes de trabajo, elemento esencial en el control de los recursos materiales, laborales y financieros y para brindar información real de la ejecución del presupuesto de gastos y del comportamiento de los resultados del período como herramienta de dirección para la toma de decisiones.

La aplicación del costo objetivo basado en el sistema de costo por órdenes, en su variante de órdenes de trabajo específicas en las micro, pequeñas y medianas empresas se enfoca en dos aspectos claves: la competitividad y el costo unitario de los servicios que brinda con complejidades singulares de sus clientes.

Por tanto, el costeo objetivo constituye una herramienta administrativa más adecuada si se coloca en las primeras etapas de I+D y diseño del ciclo de vida de los costos, toda vez que puede ayudar de manera clara a la empresa a reducir los costos totales para evitar operar con pérdidas o exceso de rentabilidad, es decir, que busca la eficiencia en sus operaciones mediante la mejora continua de sus prestaciones.

METODOLOGÍA

Este artículo es de investigación aplicada, y sirve de referencia teórica para otros trabajos relacionados con los costos objetivos; a su vez, se presenta con alcance explicativo que permite sostener las bases para sustentar el objetivo planteado con anterioridad, siendo el diseño cuasi- experimental.

Para este estudio, primero se analiza el registro contable de los gastos, segundo el cálculo del costo objetivo como herramienta para la toma de decisiones mediante la aplicación del sistema de costos por órdenes y tercero se realiza el control, comprobación y seguimiento de los dos pasos anteriores.

Asimismo, para el desarrollo de este trabajo se utilizaron diferentes métodos de investigación, tales como revisión bibliográfica, histórico-lógico, análisis y síntesis e inducción-deducción, y técnicas como la entrevista y la observación.

Los datos obtenidos a partir de la investigación de campo permitieron conocer deficiencias acentuadas en el uso de herramientas y técnicas de costos, que permitan calcular el costo real de una producción o servicio específico y consecuentemente, determinar si las utilidades esperadas coinciden con las reales alcanzadas en cada negociación orientada a la satisfacción de las exigencias y expectativas de los clientes.

La investigación se realizó en la Empresa Producción y Servicios Técnicos (EPYSET) constituida como sociedad de responsabilidad limitada (S.R.L.) a partir del 2 de junio de 2022, como MIPYME privada por reconversión de un trabajador por cuenta propia (TCP) con el objetivo de brindar servicios de instalación, mantenimiento y reparación de equipos eléctricos y electrónicos, permitidos por la ley.

El procedimiento para el registro de los gastos y el cálculo del costo objetivo que se propone está en correspondencia con las características y estructura de EPYSET S.R.L., se sustenta en la metodología del sistema de costo por órdenes, precisamente en su variante de sistema de costo por órdenes de trabajo específicas a partir del empleo de una herramienta de dirección para la toma de decisiones, el costo objetivo.

En su diseño se utiliza el método de cálculo de costeo normal, en el cual, los gastos directos se calculan a costo real, por la posibilidad de identificar fácilmente por la documentación primaria las cantidades consumidas de estos recursos, en tanto que los gastos indirectos se asignan en base a las tasas presupuestadas o predeterminadas meta de gastos indirectos multiplicadas por las cantidades reales de la base de aplicación, ajustándose al cierre del ejercicio contable la variación (sobre o sub-aplicación) de los gastos indirectos, al comparar los gastos indirectos reales con los aplicados.

Consecuentemente, para este tipo de servicios, se propone un esquema que invierte la manera tradicional de planificar los gastos, tomando el precio previsto de mercado como punto de partida para la determinación del costeo por objetivo, o costo máximo permisible para ejecutar el servicio que sea satisfactorio, tanto para los clientes por medio de los precios del mercado como para la empresa a través de la utilidad objetivo. Por tanto, esta técnica introduce la ecuación siguiente:

$$I. \text{ Costo objetivo} = \text{Precio competitivo} - \text{Utilidad deseada}$$

El procedimiento propuesto permite perfeccionar el proceso de registro de los gastos, conocer el costo real de los servicios, determinar las desviaciones del costo y analizar el comportamiento de la rentabilidad deseada alcanzando un mayor control y uso eficiente y eficaz de los recursos de las MIPYMES.

RESULTADOS

El procedimiento propuesto permite determinar los costos objetivos de cada servicio, y a su vez brinda la información real de las órdenes de trabajo ejecutadas y terminadas con periodicidad mensual, lo que posibilita el cálculo de los ajustes de las desviaciones de los gastos indirectos y la comprobación del registro contable correcto de los costos y gastos del período. El uso del costo objetivo como herramienta para la toma de decisiones, les permite a los socios asegurarse de que sus servicios son rentables.

Para ilustrar el procedimiento propuesto los autores seleccionaron un servicio solicitado por el cliente JKY S.R.L, que consistió en la reparación, montaje y conexión de las pizarras eléctricas en todas las direcciones de la entidad, incluyendo los pasillos, las áreas de apoyo y los almacenes. El servicio se registró por la orden de trabajo (OT) No.03-007 y se realizó en tres meses, comprendidos entre el 5 de abril y el 16 de junio de 2023.

Etapa I. Registro de los gastos.

En esta primera etapa del proceso es necesario clasificar y registrar adecuadamente los gastos, pues de ello dependerá la obtención de una información económica oportuna, acertada y confiable para el análisis de la gestión.

Fase I. Registrar los gastos del período económico.

Esta fase tiene como objetivo registrar los gastos incurridos en el período a partir de dos pasos.

1. Clasificar los gastos por su relación con el objeto del costeo. Se deben clasificar los gastos de los servicios eléctricos y electrónicos según su relación directa e indirecta con el objeto de costeo, a partir de la bibliografía consultada y las opiniones de los autores.
2. Registrar los gastos. Los gastos directos totales del trimestre (meses de abril a junio) ascienden a \$ 158 231 CUP; de los cuales corresponde \$ 20 100 CUP al consumo de materias primas y materiales fundamentales; \$ 123 271 CUP al gasto de mano de obra y \$ 14 860 CUP al gasto por concepto de dietas.

Los gastos indirectos reales del trimestre fueron de \$ 51 692 CUP. Estos gastos se contabilizan en la cuenta 731-Gastos asociados a la producción en la medida en que se incurre en ellos y se realiza el traspaso de su saldo al final de cada mes a la producción en proceso.

Etapa II. Cálculo del costo objetivo por órdenes de trabajo.

En esta etapa se determina el costo real de cada servicio en base al costo objetivo en tres fases.

Fase I. Cálculo del costo objetivo del período.

Esta primera fase es clave para asegurar la rentabilidad de la empresa mediante la elaboración de un presupuesto meta que se presenta en la Tabla 1. Este proceso de planificación se realiza en base al costo objetivo del período e incluye cuatro pasos.

1. Determinar las Ventas Netas Objetivo. Las ventas del período se planifican por el nivel de actividad proyectado según la capacidad productiva de la MIPYME y los precios de ventas que están dispuestos a pagar los clientes por cada servicio. Esta última información se debe obtener básicamente de investigaciones de mercado, considerando la mayor cantidad de variables posibles relacionadas con la situación económica en general, el mercado en particular y el servicio y sus sustitutos en forma específica en función de satisfacer las necesidades de los clientes. (Munuera y Rodríguez, 2020; Blanco, Herráez y Fernández, 2022; de Orador, 2023). Posteriormente, se determinan las ventas netas rebajando a las ventas planificadas del período los impuestos sobre las ventas. Las ventas netas objetivo ascendieron a \$ 305 000 CUP.
2. Calcular la Utilidad Deseada. Se determina por un porcentaje sobre las ventas netas (Presival, 2021). La utilidad deseada fue de \$ 45 750 CUP que representa el 15% de las ventas netas.
3. Calcular el Costo Objetivo del Período. El costo objetivo del período surge como diferencia entre las ventas netas objetivo (paso 1) y la utilidad deseada (paso 2), obteniéndose como resultado un importe ascendente a \$ 259 250 CUP. Sin dudas esta etapa marca el punto crítico y vital del proceso del costo objetivo fijado como meta, dado que requiere una actividad coordinada y cooperativa entre distintos direcciones o áreas de la empresa.
4. Determinar el Presupuesto Meta. En la Tabla 1 los autores proponen el Modelo de Presupuesto Meta con una estructura que permitió distinguir los gastos por su relación con el objeto de costeo (directos e indirectos) y demás gastos del período que no se registran al costo de venta. La elaboración de este plan se efectuó para el segundo trimestre del año 2023 por ser el período en que se ejecutó el servicio y se sustenta en la metodología de determinación del costo objetivo y de la elaboración de las fichas de costos y gastos.

Una vez calculado el costo objetivo y proyectado el total de costos y gastos del período, se realiza la comparación entre ambos conceptos para determinar si se cumple o no con las metas propuestas. Se debe señalar que la desviación del costo objetivo debe ser cero para la elaboración del plan con el fin de controlar el cumplimiento del costo objetivo al finalizar el período.

Tabla 1.

Presupuesto Meta

Detalles	Filas	Mes Abril	Mes Mayo	Mes Junio	II TRIMESTRE
Ventas Netas	1	99 041	94 135	105 093	298 269
Utilidad deseada	2	14 856	14 120	15 764	44 740
Costo Objetivo	3	84 185	80 015	89 329	253 529
Costos directos	4	50 086	52 416	53 624	156 126
Materia prima y materiales directos	5	3600	8500	4000	16 100
Salarios directos	6	42 936	39 316	45 675	127 927
Otros directos	7	3550	4600	3949	12 099
Gastos asociados a la producción	8	20 610	15 592	21 611	57 812
De ello: salario	9	16 282	12 102	16 729	45 113
Total de Costos	13	70 696	68 008	75 235	213 939
Total de gastos del periodo (por elementos)	14	2038	2038	2036	6112
De ello: salario	15	0	0	0	0
Gastos Financieros	16	200	200	200	600
Gastos Tributarios	17	11 251	9769	11 858	32 878
Total de Gastos	18	13 489	12 007	14 094	39 590
Total de Costos y Gastos	19	84 185	80 015	89 329	253 529
Cantidad de servicios (mensual)	20	2	1	3	
Desviación del Costo Objetivo	21	0	0	0	0

FASE II. CÁLCULO DEL COSTO NORMAL DEL SERVICIO

Esta fase tiene como objetivo calcular el costo total de cada servicio, en base al costo normal a través de cuatro pasos.

1. Identificar el servicio objeto de costeo. El servicio objeto de costeo es la reparación, montaje y conexión de las pizarras eléctricas con el cliente JKY S.R.L, designada como OT No.03-007, como se expresó anteriormente.

2. Calcular los costos directos. El consumo de material directo del servicio objeto de costeo se determina por la asignación de los materiales fundamentales (cableado, estaños, interruptores doble y triple) necesarios para la prestación del servicio, y ascendió a \$ 2600 CUP. El reporte de la mano de obra directa, aprobado por el Jefe de Servicios, constituye la base de control del personal directo a cada orden de trabajo teniendo en cuenta la complejidad y tiempo requerido de las actividades a realizar, obteniéndose por este concepto un importe ascendente a \$ 28600 CUP. Además, el gasto por consumo de dieta de alimentación y hospedaje ascendió a \$ 9660 CUP.

3. Calcular el gasto indirecto aplicado. Para determinar el gasto indirecto del servicio, teniendo en cuenta que el método de costeo que se propone es el normal y que el servicio concluye antes de finalizar el período contable, se realiza el cálculo de la tasa de aplicación tomando como referencia los datos reflejados en el modelo del presupuesto meta (Tabla 1) como se muestra a continuación:

$$Tasa Aplicada = \frac{Total\ gastos\ indirecto\ presupuestado\ II\ Trimestre\ (\$)}{Total\ plan\ costo\ de\ mano\ de\ obra\ directa\ II\ Trimestre\ (CMOD)}$$

$$Tasa\ Aplicada = \frac{57\ 812}{127\ 927} = \$\ 0.451915/CMOD$$

A partir de la tasa aplicada multiplicada por el costo real de la mano de obra directa del servicio objeto de costeo, se determina el gasto indirecto aplicado ascendente a \$ 12 925 CUP.

4. Determinar el costo normal del servicio. En este último paso de la fase se calcula el costo normal del servicio objeto de costeo sumando los valores de los pasos dos y tres al cierre de cada mes. El costo normal del servicio al cierre del período ascendió a \$53 785 CUP.

Seguidamente, el registro de los costos normales mensuales de los servicios se debe pasar mensualmente al Submayor por Órdenes de Trabajo. En la Tabla 2 se presenta el total del submayor por órdenes de trabajo de los meses abril, mayo y junio, y de ello se especifica la OT No.03-007. En este modelo se recoge de manera resumida el destino de los gastos totales asociados a la producción, y se especifica en que proceso del ciclo productivo (sea en proceso o terminado) se encuentra la orden al cierre de cada mes hasta su facturación al cliente.

Tabla 2.

Submayor por Órdenes de Trabajo Mensual

Mes	N° de la Orden de Trabajo	Cliente	Fecha	Destino de los Gastos: (a Costo Plan)			
				Saldo Final de la Producción en Proceso	Saldo de la Producción Terminada	De ello: Costo Terminada	
						Saldo del Costo de Venta	Saldo Final de la Producción Terminada
Abril	TOTAL A COSTO PLAN			39 706	19 419	7884	11 535
	De ello:						
	03-007	JKL S.R.L.	28-abr	24 007			
Mayo	TOTAL A COSTO PLAN			61 080	40 020	25 000	26 555
	De ello:						
	03-007	JKL S.R.L.	28-may	47 274			
Junio	TOTAL A COSTO PLAN				154 500	181 055	
	De ello:						
	03-007	JKL S.R.L.	22-jun		53 785	53 785	

Nota. El saldo final de las cuentas producción en proceso, producción terminada y costo de venta se desglosan por submayores por productos o servicios que se mantendrán al costo predeterminado. Este submayor sirve de referencia del cuadro del saldo real para cada una de las cuentas y de respaldo para la confección del comprobante de operación de ajuste al cierre de cada mes.

Fase III. Cálculo del costo real del servicio.

Esta última fase tiene como objetivo determinar los costos reales de los servicios prestados y culminados, teniendo en cuenta que al cierre del trimestre la mano de obra directa ascendió a \$.123 271 CUP y los costos indirectos totales a \$ 51 692 CUP.

1. Determinar el gasto indirecto real. Una vez registrados los gastos indirectos reales al cierre del período, se procede a calcular la tasa real como se muestra a continuación:

$$Tasa Real = \frac{Total\ gastos\ indirecto\ real\ II\ Trimestre\ (\$)}{Total\ real\ costo\ de\ mano\ de\ obra\ directa\ II\ Trimestre\ (CMOD)}$$

$$Tasa Real = \frac{51\ 692}{123\ 271} = \$ 0.419336/CMOD$$

A su vez, teniendo en cuenta el costo de la mano de obra directa real del servicio objeto de costeo se obtiene el gasto indirecto real asociado al mismo ascendente a \$ 11 993 CUP.

2. Calcular el costo real del servicio. En la Tabla 3 se presenta el costo total del servicio objeto de costeo, una vez que se haya reflejado y sumado los valores de los costos directos e indirectos reales calculados anteriormente, el cual fue por un importe de \$ 52 853 CUP.

Tabla 3.

Costo Real por Órdenes de Trabajo

 COSTO POR ORDEN DE TRABAJO Nº 03/007						
Cliente: JKL SRL Producción o servicio: Reparación, montaje y conexión de las pizarras y circuitos eléctricos				Fecha de pedido: 03/04/2023 Fecha de inicio: 05/04/2023 Fecha de término: 16/06/2023 Fecha de entrega: 22/06/2023		
Meses	Costos Directos Reales				Gastos Indirectos Real Tasa=0,419336	Costo Total
	Consumo Material	Mano de Obra	Dietas	Total		
Abril	1800	13 090	3200	18 090	5489	23 579
Mayo	600	13 090	3660	17 350	5489	22 839
Junio	200	2420	2800	5420	1015	6435
Total	2600	28 600	9660	40 860	11 993	52 853

Etapas III. Control y seguimiento.

Esta última etapa del procedimiento tiene como objetivo realizar el control y seguimiento de las desviaciones de los costos y los ajustes pertinentes, así como de los registros contables correctos de los gastos que se analizan por elementos e inciden en las utilidades antes de impuestos y el valor agregado bruto de la entidad.

Fase I. Seguimiento de los registros en la aplicación del procedimiento.

Esta fase tiene como objetivo realizar un seguimiento sistemático de los registros contables y cálculos de los costos en la aplicación del procedimiento. Se presentan las Tablas 4 y 5 para cada paso que contiene la fase.

1. Cálculo de las desviaciones del costo y su ajuste. En la Tabla 4 se presentan las desviaciones del costo y su ajuste al costo real. En el segundo trimestre del año se arrojó una sobreaplicación global de los gastos indirectos ascendente a \$ 4016 CUP.

Una vez obtenido el valor real de los gastos asociados a la producción del período, se impone efectuar los ajustes contables al cierre de cada mes de los gastos indirectos mediante el uso de la cuenta 813 “Desviaciones del Costo” y prorratear su saldo entre las cuentas de producción en proceso, producción terminada y costo de venta tomando como base de distribución el saldo del submayor por órdenes de trabajo.

Cálculo y ajustes de las desviaciones del costo

Nota. Las columnas 4, 5, 10 y 12 de la Tabla 4 se extraen de las cuatro columnas de la Tabla 2 respectivamente.

12 167

Para el control de las desviaciones de los costos de cada orden de trabajo, una vez terminado y facturado al cliente se comparan los gastos indirectos aplicados (\$ 12 925 CUP) con los reales (\$ 11 993 CUP) calculados en la etapa anterior. El servicio objeto de costeo tuvo una sobre- aplicación de \$ 932 CUP.

2. Comprobación del registro contable correcto de los gastos por elementos. En este paso se presenta la comprobación sistemática de la contabilización de los costos y gastos del trimestre a partir del cuadro entre los Estados Financieros donde se reportan estas partidas. En esta etapa se identifican los gastos por elementos, su importancia radica en que, para el proceso del registro real de los gastos es necesario clasificar adecuadamente los gastos, pues de este proceso dependerá la obtención de una información económica acertada y confiable para la toma de decisiones.

En la Tabla 5 se ilustró un procedimiento para la comprobación del registro correcto de los gastos por elementos mediante el cuadro entre Estado de Rendimiento Financiero y Estado de Valor Agregado Bruto con el Estado de Gastos por Elementos, teniendo en cuenta todas las partidas que se analizan por elementos que pueden estar o no asociados a una producción o servicio. Este modelo contribuye de manera significativa a evitar las distorsiones en el cálculo de las utilidades y el valor agregado bruto de las MIPYMES.

Tabla 5.

Comprobación sistemática del registro contable correcto de los gastos por elementos

Detalles		Cod. Cuentas	Estados Financieros	Filas	II Trim
Total de Gastos por Elementos			Estado de Gastos por Elementos (5924-04)	18	218 923
Gastos por Elementos asociados a las Órdenes de Trabajo					209 923
Producción en Proceso			Estado del Valor Agregado Bruto (5926-04)		0
más:	Saldo de la cuenta	700 a 724		3	
menos:	Saldo inicial del Año	700 a 724/0010		4	
Producción Terminada					0
más:	Saldo de la cuenta	188		5	
menos:	Saldo inicial del Año	188/0010		6	
menos:	Otros aumentos	188/0040		7	
más:	Otras disminuciones	188/0050		8	
Costo de Venta		810-813 + 818	Estado de Rendimiento Financiero (5921-04)	8, 10	209 923
Gastos por Elementos no asociados a las Órdenes de Trabajo					9000
más: Gastos diferidos del período relacionados con procesos productivos y de servicios (300 a 305/0020).			Estado del Valor Agregado Bruto (5926-04)	9	
más: Gastos del período de las producciones destinadas al insumo o al autoconsumo (725/0020).				10	
menos: Gastos incorporados a las producciones en proceso proveniente del almacén de las producciones de insumo o autoconsumo (196/0030). *Debe sumarse adicionalmente la 725/0050-traspaso a producción en proceso no incluido al mismo.				12*	
más: Gastos del período de Reparaciones Capitales con Medios Propios (726/0020), Inversiones con MP-Activo Fijo Intangibles (727/0020) e Inversiones con MP (728/0020).				13, 14, 15.	
más: Gastos de Distribución y Ventas (819 a 821), Gastos Generales y de Administración (822 a 824), Gastos de Operación (826 a 833), Gastos de Proyectos (825), Otros Gastos (865 a 866), Gastos de Eventos (867) y Gastos de Recuperación de Desastres (873).			Estado de Rendimiento Financiero (5921-04)	12, 14, 15, 18, 28, 29, 30.	9000
Total de Comprobación					218 923
PRUEBA CERO					0

Nota. Se debe señalar que el saldo real de las cuentas producción en proceso, producción terminada y costo de venta se obtienen en el registro contable mediante la suma algebraica del saldo a costo plan y los ajustes correspondientes a las mismas en cada mes que se muestran en la Tabla 4.

Teniendo en cuenta que EPYSET S.R.L. durante el período incurrió en otros gastos que no se analizan por elementos como son los gastos financieros y los impuestos, tasas y contribuciones ascendentes a \$ 320 CUP y \$ 14 796 CUP, se arrojó como total de costos y gastos reales un importe de \$ 234 039 CUP.

Por consiguiente, si las ventas totales reales ascendieron a \$ 266 900 CUP, las utilidades reales del período fue de \$ 32 861 CUP (12%) y son menores que la utilidad deseada (15%), se arroja un incumplimiento del Costo Objetivo, debido que los costos y gastos reales totales son superiores al costo trazado como meta, lo que evidencia la necesidad de contar con un procedimiento que permita controlar la ejecución de los gastos y realizar el análisis de los costos como una herramienta que favorezca la toma de decisiones y el incremento de la eficiencia y de los beneficios económicos.

DISCUSIÓN

Luego de ilustrar el procedimiento propuesto se puede plantear que permite determinar los costos objetivos y brinda la información real de las órdenes de trabajo ejecutadas y terminadas, lo que posibilita el análisis de las desviaciones existentes periódicamente (mensual) y la comprobación del registro contable correcto de los costos y gastos del período, con el objetivo de realizar un control y uso más eficiente de los recursos materiales, laborales y financieros. El uso del costo objetivo como herramienta para la toma de decisiones, les permite a los socios asegurarse de que sus servicios son rentables y competitivos.

Es importante destacar que cada orden de trabajo responde a la demanda específica de un cliente, el cual presenta complejidades singulares que requieren calcular el costo y su respectiva contabilización de manera separada y se trabaja tanto con costos reales como presupuestados. Con el objetivo de calcular los costos de los servicios eléctricos y electrónicos se deben tener en cuenta tanto los costos directos (aquellos que se pueden asociar a un servicio en concreto y que, por tanto, guardan relación directa con el objeto del costo) como los costos indirectos (los que no pueden asignarse directamente a un servicio, por lo que no existe una relación directa entre su monto y la actividad, aunque pueden asignarse a cada servicio proporcionalmente) (López, 2019; Ortega, 2020; Moreira y Álcocer, 2022)

El problema más relevante es la identificación, planificación y distribución de los costos indirectos a cada orden, para lo cual se debe establecer un sistema capaz de estimar y asignar aquellos gastos que se deben soportar, pero no pueden atribuirse de forma unívoca e indiscutible a una orden en específico. Teniendo en cuenta que en los servicios eléctricos y electrónicos el gasto más significativo lo constituyen los sueldos de los empleados que dedican su tiempo completo a la orden, la asignación de los costos indirectos debe realizarse empleando como base el costo de la mano de obra directa.

En cuanto a la planificación se delimitan las metas para alcanzar los objetivos de la organización mediante la elaboración de un Presupuesto de costos y gastos para la MIPYME. Para su elaboración se aplica la metodología de la ficha de costos y gastos de productos y servicios en cuanto a los cálculos del total de costos y gastos según aprueba el Ministerio de Finanzas y Precios (2023), y se realiza un control destinado a comprobar si el costo estimado se encuentra dentro de la distancia razonable del costo objetivo. Acorde con lo expuesto autores (Correa, 2011, Parra y La Madriz, 2017; Acosta, 2019; Coello, 2020) afirman que el presupuesto es una herramienta administrativa de planeación y control financiero donde se presentan ordenadamente y en términos monetarios, los resultados previstos de un plan, así como de una estrategia.

Además, se debe señalar que un factor clave para el cuadro de los trasposos de los costos directos reales e indirectos aplicados, es el uso de un submayor por órdenes de trabajo mensual que permite delimitar el ciclo productivo de cada orden de trabajo, es decir si su saldo queda en proceso, terminado o vendido. En este sentido, los gastos reales asociados a los servicios prestados deben coincidir con el costo plan más los ajustes de las desviaciones de los gastos indirectos.

Mediante el procedimiento contable se aplica el libro diario, libro mayor, balance de comprobación por saldos hasta el último nivel de análisis de las cuentas, Estado de Rendimiento Financiero, Estado de Valor Agregado Bruto y Estado de Gastos por Elemento. En el diseño de la comprobación del registro contable correcto de los gastos que se analizan por elementos (que pueden estar o no asociados a un servicio específico) se emplea el nomenclador de cuentas aprobado por el Ministerio de Finanzas y Precios (Resolución 494, 2016) y los elementos obligatorios para la agregación de los distintos tipos de gastos de la Norma Específica de Contabilidad (NEC) No.12 de “Contabilidad de Gestión” (Resolución 935, 2018) que están armonizado con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Por lo anterior expuesto, el registro contable correcto de las cuentas de gastos que se analizan por elementos e inciden directamente en las utilidades y el valor agregado bruto posibilita la identificación de los descuadres o desviaciones de los elementos de gastos y partidas del costo de manera oportuna y fiable que permitan tomar acciones para el logro de una mejor gestión.

El principal objetivo de la contabilidad de gestión es apoyar a la administración de una empresa en el desempeño eficiente de sus funciones: planificar, organizar, dirigir y controlar. De hecho, la importancia de contabilidad de gestión radica no en la información como tal, sino en la interpretación que se haga de la misma y la forma en que se utilice para optimizar los procesos productivos o prestaciones de servicios y aumentar las utilidades.

CONCLUSIONES

El costo objetivo basado en el sistema de costo por órdenes, en su variante de órdenes de trabajo específicas, es una propuesta para micro, pequeñas y medianas empresas que tienen en cuenta la competitividad de sus precios en el mercado y a la par trabaja bajo pedidos con complejidades singulares de sus clientes, como son las empresas que brindan servicios eléctricos y electrónicos.

El presupuesto de gastos se elabora a partir de las ventas netas objetivos del período y luego, en función a ello se ajusta los costos, lo cual garantiza la satisfacción al cliente por medio de los precios del mercado y a su vez eleva la eficiencia para la empresa a través de la utilidad objetivo.

Los costos directos de los servicios eléctricos y electrónicos incluyen el consumo material directo, la mano de obra directa, y otros gastos directos, siendo el gasto principal el costo de la mano de obra directa. Los costos indirectos incluyen todos los gastos que no pueden ser identificados directamente con el servicio y su distribución debe realizarse empleando como base de asignación el costo de la mano de obra directa.

La comprobación del registro contable correcto de los gastos por elementos, delimita los gastos que forman parte del costo de venta, sean directos e indirectos, con los gastos no asociados a las producciones o servicios contribuyendo de manera significativa a evitar las distorsiones en el cálculo de las utilidades y el valor agregado bruto en el período.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acosta, M. G. D. y Sánchez, M. L. Z. (2019). La importancia de la planeación de costo de producción y su efecto en la fijación de precios de productos. *Revista de Investigación Académica Sin Frontera: División de Ciencias Económicas y Sociales*. (31), 28-28.

<https://revistainvestigacionacademicasinfrontera.com>.

Álvarez García, M. (2022). Perfeccionamiento del sistema de costo en la Empresa de Construcción y Montaje. [Tesis Doctoral, Universidad de Pinar del Río de Cuba]. <https://rc.upr.edu.cu/jspui/handle/DICT/3972>.

Blanco, M. E., Herráez, R. C. y Fernández, A. (2022). *Empresa e iniciativa emprendedora 2022*. Editex.

Pacheco-Coello, C. E (2020). *Presupuestos un enfoque gerencial*. Imcp.

https://books.google.com/books/about/Presupuestos_un_enfoque_gerencial.html?id=f1omEAAAQBAJ.

Pacheco-Coello, C. E. y Barroso-Tanoira, F. G. (2020). Estrategias para lograr competitividad en empresas locales. Un estudio en el sureste de México. *Revista de Ciencias Empresariales*. Universidad Blas Pascal (5), 19-30.

<https://revistas.ubp.edu.ar/index.php/revista-ciencias-empresariales/article/view/2468-9785%282020%29002>.

Decreto Ley 46 de 2021. Sobre las micro, pequeñas y medianas empresa. 19 de agosto de 2021. D.O.No.94.

De Orador Márquez, J. A. (2023). Entorno e información de mercados. COMM0110. IC Editorial.

Esteban Salvador, L. (2019). La contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones. [Archivo PDF].

<https://biblioteca.udgvirtual.udg.mx/jspui/handle/123456789/2761>.

- García, C. y Molina, A. T. (2023). Nuevas Mipymes en Cuba y rediseño organizacional: una necesidad inmediata. *Revista Espacios*, 44 (02).
<https://doi.org/10.48082/espacios-a23v44n02p05>.
- López, R. R. (2019). Análisis de los elementos del costo. IMCP.
https://books.google.com/books/about/An%C3%A1lisis_de_los_elementos_del_costo.html?hl=es&id=5pGpDwAAQBAJ.
- Moreira Menéndez, M. y Álcocer Quintero, P. (2022). Fundamento de contabilidad y finanzas. [Archivo PDF].
<https://repositorio.uteq.edu.ec/bitstream/43000/6771/1/23.pdf>.
- Munuera Alemán, J. L. y Rodríguez Escudero, A. I. (2020). Estrategias de marketing. Un enfoque basado en el proceso de dirección. Esic.
- Muñoz Leyva, I. Y. (2018). Procedimiento para el control de los gastos y cálculo del costo en la Empresa de Servicios de Ingeniería y Diseño de Holguín, VERTICE. [Tesis de Licenciatura, Universidad de Holguín de Cuba].
<https://repositorio.uho.edu.cu/handle/uho/5292>.
- Ortega Verdugo, F. J. (2020). Contabilidad y sistemas de costes. ESIC Editorial.
- Parra, J. y La Madriz, J. (2017). Presupuesto como instrumento de control financiero en pequeñas empresas de estructura familiar. *Negotium*, 13(38), 33-48.
<https://www.redalyc.org/pdf/782/78253678003.pdf>.
- Presival, Y. A. P. (2021). La dirección de marketing para las PYMES y MIPAYMES: Dirección de marketing para las PYMES y MIPAYMES. *Didasc@lia: didáctica y educación* ISSN 2224-2643, 12(6), 100-117.
<https://revistas.ult.edu.cu/index.php/didascalía/article/view/1265>.
- Rosa Díaz, I. M., Rondán Cataluña, F. J. y Díez de Castro, E. C. (2020). Gestión de precios. ESIC.
https://books.google.com/books/about/Gesti%C3%B3n_de_precios.html?id=YckHEAAQBAJ.
- Resolución 148 de 2023. Sobre la Metodología para la elaboración de la ficha de costos y gastos de productos y servicios para la evaluación de precios y tarifas. 3 de julio de 2023. D.O.No.64.
- Resolución 350 de 2021 Por la cual se establece las regulaciones tributarias, financieras y de precios de las micro, pequeñas y medianas empresas, en lo adelante MIPYMES. 19 de agosto de 2021. D.O.No.94.
- Resolución 935 de 2018 Por la cual se aprueba la Norma Específica de Contabilidad No. 12 Contabilidad de Gestión (NEC No. 12). 21 de febrero de 2019. D.O.No.15.
- Resolución 498 de 2016 Por la cual aprueba la Norma Específica de Contabilidad No. 5 Proformas de Estados Financieros para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario (NEC No. 5). 12 de enero de 2017. D.O.No.1.
- Resolución 494 de 2016. Por la cual aprueba el Clasificador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario. 2 de noviembre de 2006. D.O.No.39.
- Sánchez, P. Z. (2021). Contabilidad General: Con base en Normas Internacionales de Información Financiera. Alpha Editorial.
- Sichhique Sichique, C. J. (2023). La contabilidad como herramienta para el direccionamiento estratégico de las empresas. [Tesis de Licenciatura en Contabilidad y Auditoría, Universidad del Uzuay].
<https://dspace.uazuay.edu.ec/handle/datos/13104>.
- Yank, J. A. y Pico, V. A. (2020). Prácticas de contabilidad de gestión, para la toma de decisiones. *Costos y gestión*. (98), 50-75.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7358745>.

Villegas, C. F. C. (2014). Costo objetivo y costo ABC en el proceso de reducción de Costos. Revista de Economía y Administración E-ISSN 2463-1035 ISSN 1794-7561, 11 (2).

<https://revistas.uao.edu.co/ojs/index.php/REYA/article/view/123>.