

Perfeccionamiento del proceso de acumulación y cálculo del costo en unidades avícolas

DOI: <https://doi.org/10.53766/ACCON/2022.01.45.08>

Rojas H., Dairon; Pelegrín M., Arístides; Rojas H., Dariel; Acosta R., Leo A.

Recibido: 20-11-21- Revisado: 28-01-22 - Aceptado: 03-03-22

Rojas H., Dairon
Máster en Finanzas
Universidad de Pinar del Río, Cuba
dairon920328@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-1443-6318>

Pelegrín M., Arístides
Doctor en Ciencias Contables y Financieras
Universidad de Guadalajara, México
pelegrin65@yahoo.es
<https://orcid.org/0000-0001-8723-9046>

Rojas H., Dariel
Ingeniero en Informática. Máster en Ciencias
de la Educación
Universidad de Pinar del Río, Cuba
daniel.rojas93@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-9082-1256>

Acosta R., Leo A.
Licenciado en Contabilidad y Finanzas
Actualmente cursando la maestría en
administración de empresas agropecuarias
Universidad de Pinar del Río, Cuba
acostaleoalejandro5@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-1935-4573>

La gestión empresarial basada en los costos que intervienen en los procesos de producción sean directos o no, permiten el estudio de diversas actividades que incorporan valor para la correcta determinación de la estructura de los costos y, suministrar un proceso analítico. La investigación tributa a la fundamentación teórica del desarrollo del sistema de costos por procesos, y se propone un procedimiento para el perfeccionamiento de la acumulación y cálculo del mismo, en la producción de huevos y carne de aves, contribuyendo a mejorar la toma de decisiones en las Unidades Avícolas, de Pinar del Río, Cuba, para obtener una correcta eficacia y eficiencia en los resultados propuestos. Dado el carácter centralizado de la economía cubana, se asumió el proceso de acumulación de costos desde una perspectiva tradicional, se podrá observar una incidencia directa en los patrones de reparto y en los propios centros de decisión y asignación de los costos.

Palabras clave: Acumulación; análisis; cálculo; costo; procedimiento.

RESUMEN

Business management based on the costs involved in production processes, whether direct or not, allows the study of various activities that incorporate value, for the correct determination of the cost structure and provide an analytical process. The research contributes to the theoretical foundation of the development of the system of costs by processes, and proposes a procedure for the improvement of the accumulation and calculation of the same, in the production of eggs and poultry meat, contributing to improve decision-making in the Poultry Units, of Pinar del Río, Cuba, to obtain a correct effectiveness and efficiency in the proposed results. Given the centralized nature of the Cuban economy, the process of cost accumulation was assumed from a traditional perspective, a direct impact on the distribution patterns and on the decision and cost allocation centers themselves can be observed.

Keywords: Accumulation; analysis; calculation; cost; procedure.

ABSTRACT

1. Introducción

En un contexto en el que la producción de huevo y carne crece constantemente debido a la integración y automatización a la que es sometida la actividad avícola; es necesario, asumir nuevas prácticas que permitan estar acorde con el adelanto tecnológico mundial (Báez, 2015) citado en (Báez y Orama, 2018).

La insuficiente producción cubana de alimentos constituye un problema sostenido en los últimos cincuenta años de la economía nacional. Al hacerse más vulnerable, se ha elevado su dependencia alimentaria externa y esto ha motivado elevadas erogaciones de divisas para la importación de alimentos, los que en muchos casos pudieran producirse nacionalmente bajo condiciones de competitividad (Nova, 2012) citado en (Báez y Orama, 2018).

Báez y Orama afirman, que el huevo es uno de los alimentos proteicos de origen animal más atractivos en cuanto a precio y calidad nutricional. Por otro lado, la carne de ave ha sustituido considerablemente en el mundo al resto de las producciones de carne, debido a su contenido bajo de grasa y su aporte nutritivo, así como por el aumento en el costo del resto de las carnes.

La avicultura en Cuba presenta un atraso tecnológico que demanda un marco de políticas encaminado a disminuir el riesgo y la incertidumbre asociados a la actividad, y que genere incentivos para traer inversionistas estratégicos que permitan atacar los elementos débiles de la cadena y potenciar su desarrollo (Báez y Orama, 2018).

La contabilidad de gestión ha sido uno de los instrumentos más utilizados como sistema informativo para la dirección, ya que permite conocer el resultado de una empresa y de cada una de sus áreas, contribuyendo decisivamente al proceso de control, evaluando cuantitativamente si se han cumplido los objetivos establecidos.

La instrumentación de un sistema de costo, debe ser capaz de medir adecuadamente el gasto del recurso invertido en la producción de un bien material, y de evidenciar las posibles desviaciones que pueden surgir entre lo que se ha gastado, y lo que debía gastarse, para responder a la estrategia empresarial.

Resulta importante destacar, que el diseño de procesos de producción más flexibles y versátiles, con tendencia a reducir los tiempos de preparación que permitan la introducción rápida de nuevas tecnologías, más automatizadas y de mayor precisión, la subcontratación de servicios y operaciones a empresas auxiliares; representan nuevas posibilidades para la competitividad de la empresa.

Pues los procesos productivos, ayudan a la empresa a comprender cómo se convierten los insumos en productos y centrarse en las exigencias de los clientes, son ellos los que definen los recursos asociados a cada etapa del proceso productivo y determinan cómo se utilizan los mismos durante el proceso de transformación, lo cual es fundamental para el registro de los gastos y cálculo del costo, así como para el análisis y la determinación de los resultados de la producción, siendo un aspecto primordial a la hora de elegir el sistema de costo a utilizar.

Según López *et al.*, 2010, es necesario señalar que el mundo actual se caracteriza por una gran rapidez en la evolución tecnológica, capacidad de transferencia, movilidad de sus capitales.

De acuerdo a López, Restrepo y López, citado en Minaya y Fernández (2018), todo cambio denota un proceso a través del cual se pasa de un estado a otro, generándose modificaciones o alteraciones de carácter cuantitativo y/o cualitativo de la realidad, donde es necesaria la comprensión de las personas en cuanto a los procesos que cambiarán, así como también se hace necesario buscar herramientas para establecer los criterios de implantación y reducción de barreras que interfieran en su aceptación.

Se deriva entonces, según Rojas *et al.*, (2020a), que se necesita el diseño de procesos de producción más flexibles y sencillos, que permiten reducir los tiempos y la penetración rápida de nuevas tecnologías, más automatizadas y de amplia precisión, que representen nuevas posibilidades para la competitividad de la empresa, siendo lo antes planteado, objeto de discusión en la presente investigación, como establece la Norma Cubana de Contabilidad No 1, la Norma de Información Financiera No 7, la resolución No 235/05, y la Norma Específica No 12, del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP).

Los autores de la presente investigación consideran que, dada la centralización de los procesos de decisión en las empresas cubanas, el proceso de asignación de los costos a los centros de decisiones e inversiones y su impacto por tanto en los costos, limita una mayor efectividad de los resultados. De igual forma, la acumulación de los costos y sus repartos sin dudas se enfocan desde un análisis tradicional, aunque no demerita la direccionalidad del costo y por tanto para este tipo de empresa sin dudas la propuesta se releva como una alternativa pertinente y responsable.

2. Descripción del problema

Los directivos de las Unidades Avícolas de Pinar del Río, Cuba, no emplean

un procedimiento para el perfeccionamiento del proceso de acumulación y cálculo del costo en la producción de huevos y carne de aves, por tal motivo se hace un diagnóstico; con el objetivo de demostrar la eficiencia y eficacia de su utilización.

Se está entonces, en condiciones de plantear el objetivo general de la investigación “diseñar un procedimiento para el perfeccionamiento del proceso de acumulación y cálculo del costo en la producción de huevos y carne de aves, en las Unidades Avícolas de Pinar del Río, Cuba”.

3. Marco Teórico – Conceptual

Para la elaboración del artículo se revisaron diversas fuentes bibliográficas, que contienen una valiosa información sobre elementos del costo, que son el soporte teórico para justificar el resultado, los cuales de forma sucinta se describen a continuación, y soportan el estado de arte y de la cuestión de esta temática.

3.1. Definiciones de costo

Drury (1990), en un estudio realizado sobre los procedimientos de cálculo del costo en la década de los 90, indica que los sistemas de contabilidad de gestión son diseñados para ofrecer información sobre el costo de los productos, repartir los gastos entre los costos de los productos vendidos y la valoración de los inventarios para los informes financieros, recopilación de datos para el control y la evaluación de resultados y rendimientos.

Yardin (1994), plantea que la concepción clásica de la contabilidad de costos le ha asignado el rol de auxiliar de la contabilidad general. En efecto, sin el auxilio de la contabilidad de costos, la contabilidad general se encuentra imposibilitada de registrar ciertos hechos económicos de significativa importancia para revelar la situación patrimonial de la empresa, así como su evolución, los resultados y sus causas.

Los costos de distribución, la contabilidad de costos recoge todos los costos de la empresa y los asigna a productos, departamentos o clientes. Con independencia del tipo de organización que se trate, los directivos se benefician, si la contabilidad de costos les proporciona información que les ayude a planificar y controlar las operaciones de la organización (Horngren *et al.*, 2002).

Bustamante (2016) sostiene que las decisiones estratégicas de mejora basada en los costos predeterminados de producción permiten evidenciar el aumento

de eficiencia y rentabilidad mediante la simplificación del tiempo de trabajo.

Según Lucero, Luparia, Medina y Perez Vaquer (2017), puede generalizarse una definición desarrollada por el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costo (IAPUCO): "Costo es el sacrificio económico necesario para el logro de los objetivos de la organización". (p. 27)

Por su parte González (2018) asume que el costo es un indicador económico que refleja la eficiencia alcanzada en el uso y aprovechamiento de los recursos, de ahí su importancia en el ámbito empresarial al constituir un instrumento de trabajo de la gestión administrativa. Su cálculo va a depender totalmente del registro de los costos y este, al mismo tiempo, va a obedecer al cuidado que se haya tenido en el proceso de acumulación. Es posible afirmar, entonces, que la acumulación y registro de los costos y el cálculo del mismo constituyen momentos importantes e imprescindibles para una eficiente gestión empresarial.

3.2 Clasificación de los costos

Cuarta (1986), citado en Rojas *et al.*, (2020a) y Rojas *et al.*, (2020b) abordó estos elementos del costo, pero los nombró de la forma siguiente:

1. Gastos de objetos de trabajo.
2. Gastos de fuerza de trabajo.
3. Gastos de medios de trabajo.
4. Otros gastos.

Señalan Bottaro, Rodríguez Jauregui y Yardín, (2019) que tradicionalmente son señalados como elementos del costo los siguientes:

- Los materiales.
- La mano de obra.
- Los costos indirectos de fabricación.

Si se considera como se clasifican algunos costos según la función a la que están destinados Bottaro, Rodríguez Jauregui y Yardín (2019) indican:

- Costos de la función producción.
- Costos de la función comercialización.
- Costos de la función administración.
- Costos de la función financiación.

Clasificación del costo según el momento en que es determinado Bottaro, Rodríguez Jauregui y Yardín (2019) indican:

- Históricos
- Predeterminados

Por objeto de costo se entiende todo aquello cuyo costo se desea conocer.

Pueden ser objetos de costos, entre otros: una decisión, una unidad de producto, una línea de producto, un proceso productivo, una etapa de la cadena de valor, un canal de comercialización, una etapa en la función de adquisición, un área de administración, una línea de financiación y se clasifican según la (Comisión Técnica del IAPUCO, 1993) en:

- Costo directo de un objeto de costo: Son aquellos cuya relación con la unidad de costeo, por naturaleza o funcionalidad, es evidente, clara e inequívoca, lo que permite su apropiación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, con prescindencia de su comportamiento respecto de los cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o reales. (Comisión Técnica del IAPUCO, 1993)
- Costo indirecto de un objeto de costo: Son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una unidad de costeo determinada, por su naturaleza o razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca, con prescindencia de su comportamiento ante cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o incurridos, lo que impide su apropiación o imputación a aquella forma inmediata o precisa, o que aun cumpliendo aquellas condiciones, por razones de economía del sistema o por su poca relevancia no resulta aconsejable su apropiación directa. (Comisión Técnica del IAPUCO, 1993)

Bottaro et al. (2019) plantean que dicha clasificación se encuentra demasiado influida por una visión de costos de carácter exclusivamente industrial. En la actualidad, cuando la importancia de los costos de otras actividades, como el comercio y los servicios, se está colocando en el centro de las preocupaciones económicas, dicha clasificación aparece, por lo menos, exageradamente limitada. Por otra parte, este enfoque mezcla a los elementos involucrados con una clasificación que atiende a otro factor, como lo es la vinculación de un costo con el objeto de costo, que trataremos más adelante. Parece que una clasificación que responda mejor al criterio "elementos involucrados" tendría que apuntar a distinguir los elementos que, para cada caso particular, sean de mayor significación. Por ejemplo, en una empresa industrial, podría ser:

- Costos de materiales.
- Costos laborales.
- Carga fabril.
- Costos de servicios de terceros.
- Otros costos

En efecto, el costo puede asumir distintas magnitudes económicas,

distintos valores, según cuál sea el objetivo buscado en su determinación. En el lenguaje habitual de los especialistas en esta disciplina, se suele plantear esta interrogante: “¿Cuál es el costo de este bien o este servicio?” la mejor respuesta es una nueva pregunta: “¿Para qué necesita usted esta información?”, o bien “¿Cuál es el objetivo al que será aplicado este costo .En efecto, un costo puede ser calculado para asignar valor a los inventarios de bienes de cambio en un estado de situación patrimonial destinado a terceros, o para servir de base para una cotización, o para seleccionar un proveedor que abastece de materias primas, o para prever cual será el resultado económico del próximo período, o para muchas cosas más .De modo que siempre existe una magnitud de costo más adecuada para cada objetivo (Bottaro *et al.* 2019).

3.3 Conceptualizaciones de sistemas de costeo

Plantea Arias (2010), citado en Rojas *et al.*, (2020a) y Rojas *et al.*, (2020b), para determinar el costo de un producto, existen varias metodologías que se utilizan según el proceso productivo empleado en la empresa:

A. Costos por órdenes de producción

Conocido también como sistema de costos por lotes o por pedidos específicos. Mediante la aplicación de este sistema, el centro de interés de las acumulaciones de los costos radica en el lote específico o partida de mercancías fabricadas. Los costos se acumulan en cada orden de producción por separado y la obtención de los costos unitarios es cuestión de una simple división de los totales correspondientes a cada orden, por el número de unidades producidas en esta.

B. Costos por procesos

Es apto para empresas cuyas condiciones de producción no sufren cambios significativos, producen una sola línea de artículos, o fabrican productos muy homogéneos, en forma masiva o continua, cumpliendo etapas sucesivas (procesos) hasta su terminación total.

Al respecto, Arredondo (2015, p. 92) añade que “el sistema de costos por proceso aplica en empresas industriales cuya producción es continua, interrumpida o en serie y que fabrican productos homogéneos o similares en forma masiva y constante, a través de varias etapas o procesos de producción”.

Lozano y Chávez (2019) afirman que, el sistema de costo por proceso es esencial para mejorar los procedimientos que no tienen un valor agregado, así como también es importante para lograr implantar funciones y

responsabilidades, cuya finalidad sea la eficiencia y eficacia de las actividades que consigan fortalecer el crecimiento económico de la Empresa.

3.4. Características de los costos por proceso

El sistema de costos por procesos cuenta con las siguientes características (Bravo, 2009):

- Producción de artículos en grandes volúmenes.
- La producción es continua.
- La elaboración de los artículos se lleva a cabo a través de dos o más procesos.
- Los costos se registran y acumulan en la cuenta producción en proceso, direccionándolos hacia cada centro de costos productivo (proceso o etapa).
- Las unidades se usan para determinar el inventario final de producción en proceso, en términos de unidades totalmente terminadas al concluir un período de costos.
- Los costos unitarios determinan por centro de costos productivo en cada período de costos.
- Los costos unitarios se incrementan a medida que los artículos fluyen a través de los centros de costo productivos.

Lozano y Chávez (2019) afirman que, el sistema de costo por proceso es esencial para mejorar los procedimientos que no tienen un valor agregado, así como también es importante para lograr implantar funciones y responsabilidades, cuya finalidad sea la eficiencia y eficacia de las actividades que consigan fortalecer el crecimiento económico de la Empresa.

Según Cartier (2017), cuando se habla de sistemas de costos por procesos se hace referencia a procesos de carácter continuo, con producción constante, en contraposición a la producción por lotes específicos.

En general, se trata de procesos de carácter rutinario, en los que no es posible diferenciar los costos específicos de una determinada unidad de producto, sino que los costos se acumulan durante períodos determinados, al final de los cuales son asignados a los productos finales, lo cual se traduce en una pérdida en el nivel de precisión de la direccionalidad. Se fabrica para almacenamiento y posterior venta. En general, se trata de productos de consumo masivo, no resultando significativo diferenciar cada cliente en particular.

Cascarini (s.f.) divide estos procesos complejos en dos tipos:

- a) Procesos de secuencia simple o directa, en cadena, con diferentes etapas

sucesivas, en cada una de las cuales se ejecuta una parte del proceso total.

- b) Procesos de secuencia combinada o selectiva, en los que un determinado sector realiza tareas que pueden corresponder a más de una línea de producción; o bien en los que un subproducto de una línea constituye el insumo de una línea nueva.

3.5. Procedimientos para la distribución de los Costos Indirectos de Fabricación (C.I.F.)

Arias (2010), citado en Rojas *et al.*, (2020a), los C.I.F. son complejos en su control y distribución a los respectivos departamentos. El problema de distribución de C.I.F. se puede resumir en cuatro pasos.

Paso 1: Identificar y acumular todos los costos indirectos de fabricación del periodo: Consiste en tomar cada uno de los costos causados en el periodo y soportados en documentos.

Paso 2: Identificar los C.I.F. que le corresponden a cada departamento de producción o auxiliar. A este procedimiento se conoce como distribución primaria: los costos identificados se distribuyen en cada departamento según sea su consumo, de acuerdo a una base apropiada. Como base para la distribución, se utiliza el factor de aplicación que más se adapte a cada situación particular de acuerdo a la empresa, este se determina con la experiencia en el trabajo diario, a manera de ejemplo veamos algunas bases utilizadas:

- Material indirecto con base en material directo.
- Mano de obra indirecta con base en mano de obra directa.
- Arriendo con base en área.

Paso 3: Posteriormente los departamentos auxiliares deben ser absorbidos por los departamentos de producción, repartiendo sus costos mediante una base que guarde relación directa entre los departamentos de auxiliares y los de producción. Procedimiento denominado distribución secundaria.

Paso 4: Finalmente se distribuyen los valores acumulados en cada centro de costo de producción entre las unidades procesadas de acuerdo al sistema de costeo utilizado. Llamado distribución final.

4. Metodología

Para el diseño de la investigación, se consideran los métodos teóricos: Histórico lógico, análisis y síntesis, sistémico estructural e investigación-acción participativa, para contar con la base referente al tema de investigación, conocer los conceptos, objetivos y características elementales referentes al objeto de

estudio. El método de observación, empleado para realizar el diagnóstico cualitativo de la situación a investigar y el método de medición para cuantificar los impactos de la realización del diagnóstico al perfeccionamiento de los procesos de acumulación y cálculo del costo, tomando como base el método de Preferencia, como evaluación el criterio de expertos para validar el problema general de la investigación, empleando el *Software Social Sciences Program Statistic (SSPS)*.

Se empleó el Muestreo Irrestringido Aleatorio (MIA), con una confiabilidad de 95%, una proporción de 0.50 (que es la que permite el mayor tamaño de muestra) y un error de muestreo de 0.05.

El análisis documental, se utiliza para la evaluar y clasificar el material bibliográfico recopilado que se relaciona con las diferentes concepciones sobre la acumulación y cálculo del costo; con el objetivo de analizar el respaldo a través de normativas jurídicas y el diagnóstico del objeto de la investigación, para fundamentar el marco teórico a través de tendencias identificadas durante la observación del fenómeno.

Evidenciándose, que no se elaboren las bases de distribución y en el proceso de cálculo no se haga un análisis teniendo en cuenta el traspaso entre procesos.

Con el objetivo de profundizar acerca del proceso de acumulación y cálculo del costo de la empresa se aplicó en el departamento de contabilidad y costos una encuesta, para un total de 15 trabajadores, la que arrojó a los resultados siguientes:

Pregunta 1: 95% responde que los procesos de producción están bien identificados y hacen mención de alguno de ellos, a diferencia de 5% que expresan que no lo están.

Pregunta 2: 92% sabe identificar lo que es un manual de costos con facilidad, en cambio 8% expresa que no lo conoce y/o expresa criterios incorrectos sobre el concepto, evidenciando desconocimiento.f

Pregunta 3: 65% responde que no sabe lo que son bases típicas de distribución de los costos, 20% plantea que no las conocen y 15% no dan respuesta.

Pregunta 4: 10% arroja que conocen los métodos de redistribución secundaria de los costos y 90% no tiene conocimiento del mismo.

Pregunta 5: 100% desea que se diseñe un procedimiento para el perfeccionamiento del sistema de costo en los procesos de acumulación y cálculo, en las unidades avícolas.

5. Resultados y discusión

Aguado (2014) define la misión para las unidades avícolas productoras de huevos y carne de aves: Producir huevos para consumo, carne de aves por selección de improproductivas o decrepitud por haber terminado su vida útil de producción. Así como, comercializar huevos cascados con certificación técnica de acto para el consumo inmediato cuando así lo autorice la dirección general para lo cual emitirá resolución normando los procedimientos de contratación.

Cabe destacar que las granjas cuentan con los medios y equipamiento necesarios para registrar su contabilidad, así como toda la información económica y un sistema montado para realizar el costeo de sus producciones que le permita analizar las causas que provocaron que los resultados obtenidos, no aprovechen esta oportunidad, puesto que los balances y el cálculo del costo se confeccionan a nivel de Unidad Empresarial de Base (UEB).

Se pudo comprobar que la calidad racial, aunque se calcula para determinar el estímulo a pagar a los trabajadores, no se contabiliza, provocando afectaciones en el futuro control de este indicador y la correcta toma de decisiones.

Los costos indirectos de fabricación se reciben por aviso por parte de las unidades que prestan servicio a la granja según las órdenes de trabajo, entre ellos se pueden citar: el gasto indirecto de transporte, taller y los servicios comprados. Para la distribución de los mismos a la producción estos se dividen a la mitad cargando una parte a los reemplazos en caso de que exista y la otra a ponedora, sin emplear un método adecuado para su distribución.

El gasto de energía se considera directo al proceso productivo y se recibe por un aviso que envía la empresa mensualmente, cargándose de la misma forma que los anteriores.

Todos estos elementos permiten realizar un análisis del sistema de costo, que utiliza la entidad para lograr el éxito en las diferentes granjas y unidades que están a su cargo, considerando necesario aplicarlo a las actividades para contribuir a perfeccionar su determinación, de modo que permita analizar el costo con relación al producto total.

5.1. Clasificación de los gastos y su inclusión en el costo

Son incluidos en el costo de la producción, de las empresas avícolas, los gastos relacionados con el uso de activos fijos tangibles, materia prima, materiales, combustibles, energía, salarios, y otros gastos monetarios utilizados en la producción.

5.2. Cálculo del costo

Este proceso es automatizado y se realiza en la unidad territorial según información ofrecida por estadística de las diferentes granjas, además de la relación de gastos incurridos en el mes que se analiza, permitiendo el análisis de los gastos incurridos en la producción de un producto o varios, e incluso de la producción defectuosa.

5.3. Traspaso de costos indirectos

Los traspasos son utilizados en las distintas cuentas de la contabilidad que reciben los servicios, para realizar este traspaso se llevan a cabo una serie de requisitos como son:

- Selección de las bases más apropiadas para la redistribución.
- Análisis de las áreas beneficiadas por los servicios producidos.

5.4. Traspaso entre procesos

Según Rojas *et al.*, (2019), se define por circulación interna a los traslados de producción de un área o centro a otro, originado por la cadena de valores, también las actividades de apoyo o servicios a la producción cuyos gastos se acumulan para el análisis en centros de costos y que luego son distribuidos a los centros de costo productivos que reciben el servicio a través de tasas de aplicación y otros mecanismos.

Los traslados internos se realizan a costo fijo, valorando los traslados de producción de huevo fértil hacia las plantas de incubación y el pollito de un día de vida, para la granja de Inicio y así en las demás líneas.

En todos los casos en el momento de la determinación del costo, la diferencia que surja entre el valor de los traslados y el costo real de estos, será un exceso o defecto de costo que debe registrarse en el mes en la cuenta 811- Diferencia entre costo real y planificado, en el análisis particular.

Los servicios auxiliares a la producción, como: Habilitación sanitaria, talleres, transporte, se distribuyen a partir de los precios oficiales de estos servicios o por el costo planificado.

Si existe diferencia entre el valor de los servicios y el costo real, es contabilizado por un exceso o defecto de costo en la cuenta 811- Diferencia entre costo real y planificado, en el análisis particular.

Tratamiento para la inclusión de los costos indirectos de producción en el costo.

Las unidades de apoyo transferirán sus gastos de acuerdo a las órdenes

de trabajo donde se cargarán los gastos directos como materiales, salarios y servicios comprados de la siguiente forma:

- Materiales
- Salarios
- Servicios comprados

5.5. Acumulación del costo

Una vez elaborados los planes e iniciados los procesos productivos, todos los gastos son acumulados por cuentas, elementos y centros de costo. En las unidades avícolas de la empresa, según el manual de contabilidad (2019) y el manual de costos (2019), estos conceptos están compuestos por:

Cuentas de gastos (grupo 700)

702-Producción agrícola en proceso

Centros de costos:

- 0107- Planta de incubación
- 0221- Huevo de consumo

705-Producción animal en proceso (animales productivos). Contiene el valor y los movimientos de animales productivos, ya sea muertes, traslados e incorporaciones.

0120- Mortalidad

0125- Incorporaciones

706-Producción animal en proceso (animales en desarrollo). Recoge los gastos de los animales en desarrollo. Comprende el importe de aves vivas para el beneficio.

Centros de costo:

- 051- Reemplazo de ponedoras
- 254- Ponedoras
- 256- Calidad carnes en proceso (servicios auxiliares a la producción).

Se registran los gastos que intervienen en los centros encargados de prestar servicios auxiliares a los centros productivos.

722-Otras producciones en proceso (viviendas económicas y reparaciones generales). Contiene los gastos de las reparaciones generales y las viviendas que se realizan.

721-Otras producciones y servicios. (Producción y servicios). Se analizan las producciones misceláneas.

730 - Otras producciones en proceso (Inversiones). Contiene los gastos en que intervienen las inversiones que se realizan.

731-Costos indirectos de producción

Centro de costo: 0655-Almacén

732-Costos indirectos de producción. (Mantenimiento constructivo).

Registros y submayores utilizados para el costo

- Submayor de gastos por partida: Controla los gastos incurridos por la entidad en el proceso productivo por cada partida de gasto, centro de costo y subelementos, se nutre de diversas fuentes de información como: las salidas de almacén, nóminas, traspasos de servicios, compras de servicios, facturas, entre otros.
- Submayor de cuentas: Refleja los hechos económicos ocurridos en cada periodo separados por cuentas. Cada operación que se realiza reflejando el saldo actual según su naturaleza tomando como base los comprobantes diarios, plasmando todas las operaciones de débitos y créditos por análisis y por partidas.
- Mayor por cuentas: A partir de él, se puede obtener el total de cada una de las operaciones por cuentas. Refleja el total de la operación de débitos y créditos por cada comprobante de diario sin detallar el centro de costo ni partida.
- Estado de cuentas: Refleja las operaciones contables por cada centro de costo y partida. Permite conocer el saldo por análisis de la cuenta analizada.

5.6. Proceso de análisis del costo

Para realizar el análisis de los costos se toma como base el principio del registro de los costos, es decir, se analiza cada elemento de costo por área de responsabilidad y centros de costo, comparándose los resultados reales obtenidos con los planificados para verificar la gestión productiva.

Para el análisis se tienen en cuenta los siguientes indicadores:

- La calidad racial
- Estímulo
- Gasto total
- Valor agregado bruto
- Fondo de salario

La calidad racial asciende a \$ 45.357,01, este valor se toma de la relación de costos que informa el reporte diario que envía la empresa y aunque no se contabiliza si se considera para el análisis de los costos por parte de la unidad administrativa.

Estímulo: Se toma de la relación de gastos por partida del mes y se le determina 9.09% correspondiente a vacaciones y 14% de seguridad social.

Estímulo \$16.188,23

9.09%	1.471,51
14%	<u>2.472,36</u>
Estímulo	\$ 20.132,10

Gasto total: De los gastos por partida se toman los valores de las cuentas 980 Ventas y producción terminada, 990 Exceso o defecto de costo, la calidad racial y el estímulo.

980 ventas y producción terminada	\$	327,39
990 exceso o defecto de costo		<u>187.656,55</u>
	\$	187.983,94
(más) calidad racial		87.071,06
(menos) estímulo		<u>20.132,10</u>
Gasto total	\$	254.922,90

Valor Agregado Bruto: Se toman los gastos directos al proceso productivo, o sea, las partidas 100 - 400, la 805 Otros gastos y la 920 Insumo de alimentos para el ganado.

115 Medicinas para el ganado preventivo	\$	899,06
116 Medicinas para el ganado curativo		779,82
117 Material de higiene y desinfección		<u> </u>
125 Materiales de construcción		604,18
130 Otros materiales auxiliares		288,52
301 Petróleo		<u> </u>
302 Gasolina		<u> </u>
400 Energía		<u>550,86</u>
	\$	3.122,44
805 Otros gastos		<u> </u>
920 Insumo de alimentos para el ganado		<u>123.255,26</u>
Valor Agregado Bruto	\$	126.377,70

Fondo de Salario. Se toma el salario básico y se le adiciona 9.09% correspondiente a vacaciones.

Salario Básico	\$	25.462,80
(más) 9.09%		<u>2.314,56</u>
Fondo salario	\$	27.777,36

Unidades a costear: 3.503.006 huevos.

Costo del millar: Es el cociente entre gasto total y las unidades a costear.

Gasto total / unidades a costear = \$ 72,77 el millar.

Asimismo, se establece que del elemento otros gastos monetarios sean desglosados los subelementos "Comisión de servicios" y "Servicios productivos recibidos".

Aunque la granja cuenta con los medios y equipamiento necesarios para registrar su contabilidad, así como toda la información económica y un sistema montado para realizar el costeo de sus producciones que le permita analizar las causas que provocaron los resultados obtenidos, no aprovecha esta oportunidad puesto que los balances y el cálculo del costo se confeccionan a nivel de Unidad Empresarial de Base (UEB).

Se pudo comprobar que la calidad racial, aunque se calcula para determinar el estímulo a pagar a los trabajadores, no se contabiliza. Esto puede afectar el futuro control de este indicador y la correcta toma de decisiones.

Los costos indirectos de fabricación se reciben por aviso por parte de las unidades que prestan servicio a la granja según las órdenes de trabajo, entre ellos se pueden citar: el gasto indirecto de transporte, taller y los servicios comprados. Para la distribución de los mismos a la producción estos se dividen a la mitad cargando una parte a los reemplazos en caso de que exista y la otra a ponedora, sin emplear un método adecuado para su distribución. El gasto de energía se considera directo al proceso productivo y se recibe por un aviso que envía la empresa mensualmente, cargándose de la misma forma que los anteriores.

Todos estos elementos permiten realizar un análisis del sistema de costo que se aplica en la entidad objeto de estudio para lograr el éxito en las diferentes granjas y unidades que están a su cargo, considerando necesario aplicarlo a las actividades para contribuir a perfeccionar su determinación, de modo que permita analizar el costo con relación al producto total.

5.7. Perfeccionamiento del sistema de costo en los procesos de acumulación y cálculo, en las Unidades Avícolas, de la empresa avícola de Pinar del Río

En el gráfico 1, se muestra la propuesta del perfeccionamiento del sistema de costo en los procesos de acumulación y cálculo, en las unidades avícolas de Pinar del Río, para apoyar en la detección del problema y en el diseño de las soluciones, lo que permite realizar un diagnóstico del objeto de estudio, y concretar el estudio realizado, teniendo en cuenta los elementos de la contabilidad de costo: el comportamiento de actividades y procesos, con los cuales se relacionan productos a los que corresponden distintas categorías, dependiendo del tipo de medición que se desea para proporcionar información a la administración, y que sirva de antemano, en el proceso de producción de huevos y carne de aves para el análisis de los indicadores de producción, dicha propuesta, consta de tres etapas:

I: Planeación y estudio preliminar;

II: Análisis estratégico del sistema de costo;

III: Perfeccionamiento.

Con este perfeccionamiento de los sistemas de costo se logrará captar la información relevante de la entidad y hacerla decisiva, para la toma de decisiones y permitiendo evaluar el desempeño con el cual trabajan en el proceso productivo las personas que ocupan responsabilidades. Ha surgido como una necesidad imperiosa de mantener la creatividad en las grandes organizaciones actuales, industriales, comerciales y financieras a través de la mayor integración en la gestión del personal la cual se consigue por la posibilidad de tomar decisiones en las unidades organizativas, con el objetivo de fortalecer la economía del país cada vez más llevando una contabilidad confiable y utilizando racionalmente los recursos, será necesario emprender una actividad hacia la descentralización en las unidades avícolas de Pina del Río, esta deberá darse la posibilidad de que las granjas avícolas controlen sus costos, los ingresos, confeccionen sus propios balances. Con estos se podrán preparar informes específicos por los resultados que corresponden a las diferentes actividades, podrán proponerse metas, ahorros, evaluar el desempeño con el cual trabajan, podrán establecer centros de responsabilidad por lo que existirán personas que respondan por los costos, las inversiones, utilidades y todo esto conllevara a que exista un mayor control en el sistema contable de cada entidad.

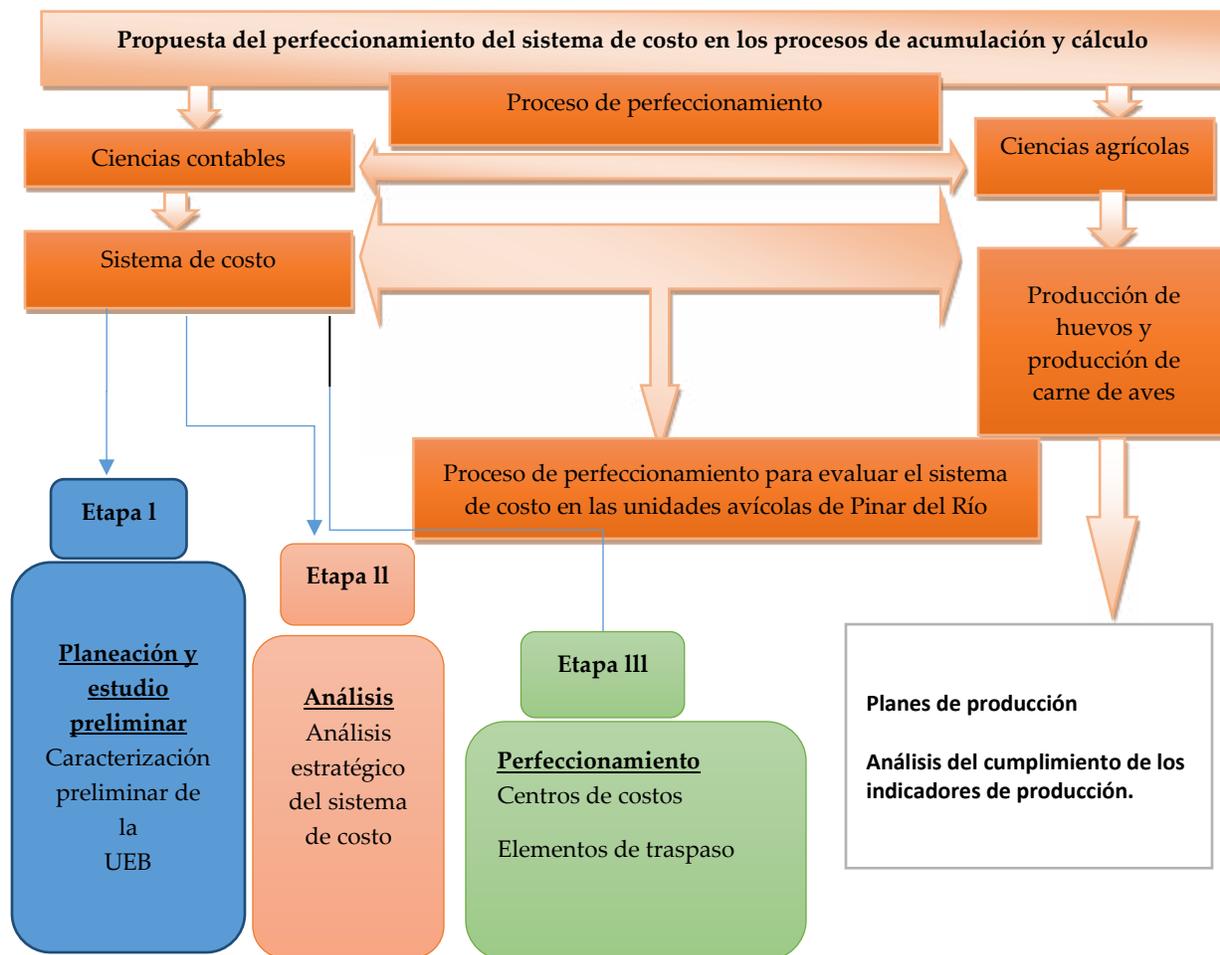


Gráfico 1. Propuesta del perfeccionamiento del sistema de costo en los procesos de acumulación y cálculo, en las unidades avícolas de Pinar del Río. Fuente: Elaborado por los autores, a partir de Rojas et al., (2020a).

Etapa I: Planeación y estudio preliminar

Es fundamental para lograr los objetivos propuestos, permite identificar las áreas a evaluar, determinar los criterios, los objetivos y elaborar el plan de trabajo.

El objetivo de la etapa es seleccionar la información necesaria, para definir la estrategia a seguir durante la investigación.

Etapa II: Análisis.

Según Rojas *et al.*, (2020a), se caracteriza por realizar un análisis de:

- Materias primas y materiales
- Servicios exteriores
- Mano de obra directa y/o indirecta
- Amortizaciones.
- Financieros, derivados del uso de recursos financieros externos.
- Costos indirectos de fabricación.

El objetivo que se persigue, es la recopilación de datos de costo. Una vez elaborados los planes e iniciados los procesos productivos, todos los costos son acumulados por cuentas, elementos y centros de costo.

Etapa III: Perfeccionamiento.

Se considera que los costos son cedidos a las distintas secciones o departamentos de la empresa.

El objetivo de esta etapa, es que, en las áreas de apoyo exista el traspaso de costos indirectos y se efectúe por el método escalonado, en el cual los departamentos de servicios tienden a prestar servicios entre sí, por tanto, se hace necesario decidir cuál de ellos será el primero en ser cerrado. Una vez que éste ha sido seleccionado sus costos se distribuyen entre el resto de los departamentos a los que éste le presta sus servicios, como se muestra en el cuadro 1.

Las áreas que reciban un servicio deberán recibir una porción del costo total, el importe que corresponde a cada área beneficiada dependerá de la magnitud del servicio total y de la porción que de él ha utilizado cada una de las áreas.

Los costos directos se asignan a cada una de las actividades y por supuesto a cada uno de los productos que fueron traspasados hacia la cuenta de proceso y a cada una de las actividades. El trabajo de traspaso entre proceso comienza una vez acumulados los costos en las cuentas de proceso. Lo primero que se realiza es valorar la producción en cada proceso, luego se determinan los costos unitarios en cada uno de ellos y más tarde se aplica a la producción que fue traspasada.

Cuadro 1

Bases típicas para distribución de los costos de los departamentos de servicio entre los departamentos productivos

Área de apoyo	Bases para el traspaso
Transporte: medio de traslado de personas o bienes desde un lugar hasta otro.	Kilómetros recorridos
Vacunación: forma de activar el sistema inmune de las aves y prevenir enfermedades graves potencialmente mortales.	Número de pollos vacunados
Misceláneas: otras actividades que desarrolla la entidad como la cría de cerdos para el auto consumo.	Órdenes emitidas
Construcción: proyecto o plan predeterminado, que se hace uniendo diversos componentes según un orden determinado como las grandes estructuras que se fabrican con acero y hormigón.	Órdenes emitidas
Habilitación sanitaria: redes de unidades perimetrales capaces de proveer servicios básicos de salud, con los recursos locales disponibles, para las más urgentes necesidades.	Órdenes emitidas

Fuente: Elaborado por los autores.

Se propone utilizar los mismos centros costos y en el caso de la cuenta 731- Costos indirectos de fabricación se propone:

- 0107- Planta de incubación
- 0221- Huevo de consumo
- 0120- Mortalidad
- 0125-Incorporaciones
- 051- Reemplazo de ponedoras
- 254- Ponedoras
- 256- Calidad racial
- 0655-Almacén

Mantener los elementos, incorporándole el elemento 900- Traspasos:

900- Traspaso.

901- Traspaso entre proceso.

902- Traspaso de producción semielaborada.

Para llevar a cabo el proceso del cálculo del costo se necesita primeramente que los elementos estén organizados al igual que las clases de costo, tener un control por cuenta y un control por cada centro de costo. Se debe de preparar la información de forma apropiada donde se registren correctamente todos los costos es por ello que se deben establecer controles o elementos dentro de la cuenta de proceso. Además, el cálculo del costo permite el análisis de los gastos incurridos en la producción y en la venta de los productos, nos sirve para la planeación y control de las operaciones de rutina, para valorar el inventario para la elaboración de políticas. Mediante este procedimiento de cálculo los costos de producción se acumulan en las cuentas de proceso más lo que se acumula en las cuentas de costos indirectos. Primeramente, el proceso de acumulación se hará por cuentas y clases de costo, más tarde se efectuará el traspaso de costos indirectos a proceso y luego el traspaso entre proceso hasta obtener el costo de la producción terminada. Existen pasos fundamentales para el cálculo del costo como son:

1. Traspaso de los costos indirectos hacia la cuenta de proceso.
2. Traspaso de la cuenta de proceso hasta llegar a la producción terminada
3. Acumular los costos en las cuentas de producción en proceso y costos indirectos.

Los costos acumulados en la cuenta: Costos indirectos de producción, se agrupan en clases de costo las cuales se identifican de la siguiente manera:

100- material indirecto.

200- combustible.

300- energía.

400- salario.

500- amortización.

600- servicios comprados.

Se le llama elemento del costo a las agrupaciones que de ellos se hace dentro de la cuenta de producción en proceso. Los cuales son material directo, mano de obra directa y costos indirectos de producción. El material directo es toda aquella materia prima que físicamente puede ser observada formando parte del producto terminado y que este puede ser determinado dentro de una forma que sea factible económicamente. La mano de obra directa es toda aquella mano de obra que pueda correlacionarse con el producto terminado. Los costos indirectos de fabricación son todos los costos de fabricación diferentes al material directo y a la mano de obra directa que se asocia con el proceso de fabricación.

Mediante este proceso las personas pueden escoger entre dos o más alternativas ya que cada uno de ellas a menudo tienen que tomar decisiones. Para las personas que administran, el proceso de toma de decisiones es sin duda una de las mayores responsabilidades. El éxito de estas organizaciones depende en gran medida de la toma de decisiones, ya que se puede decir que las decisiones son el motor de los negocios.

Los que administran consideran a veces la toma de decisiones como su trabajo principal, pues constantemente tienen que decidir lo que deben hacer, sin embargo, este solo es un paso de la planeación. Mediante el empleo de un buen juicio la toma de decisiones nos indica que un problema o situación es valorado y considerado para elegir el mejor camino a seguir según las diferentes alternativas y operaciones. Es de gran importancia para la administración ya que contribuye a la armonía y eficiencia dentro del grupo. En este proceso, considerar un problema y llegar a una conclusión válida significa que se han examinado todas las alternativas y que la respuesta ha sido correcta.

La toma de decisiones se considera como parte del proceso de planeación cuando se conoce una oportunidad y una meta, lo fundamental de la planeación es realmente el proceso de decisión, el proceso que conduce a tomar una decisión se podría visualizar de la siguiente manera

- Elaboración de premisas.
- Identificación de alternativas.
- Elección de una alternativa, es decir tomar una decisión

5. Conclusiones

Constituye hoy en el siglo XXI, un aspecto muy importante el nivel de conocimientos que se generen en las entidades, pues en los procesos de acumulación y cálculo en las unidades avícolas de Pinar del Río, no existe una cultura y métodos para su análisis, provocando que no se incluyan todos los centros de costos indirectos propios de las actividades básicas, y solo se utilice un centro de costo: Almacén, evidenciándose, por tanto, que no se elaboren las bases de distribución y en el proceso de cálculo no se analice teniéndose en cuenta el traspaso entre proceso, así como los elementos en la empresa se agrupan en general por lo que no permite precisar lo que es material directo, mano de obra directa y gastos indirecto.

La propuesta permite analizar los problemas que surgieron y los resultados previstos, de tal forma que se puedan eliminar o aislar las causas que los originan, brindando acciones y métodos correctivos para cada una de las operaciones que se ejecutan:

- Resaltando las actividades del negocio, para aplicar mejor las estrategias de competencia y que los sistemas de información tengan un impacto estratégico.
- Considerando la comparación de sus procesos e identificar las mejores prácticas del conocimiento de la entidad.

La implementación del procedimiento, permite determinar, en aquellos procesos los que más productos y recursos consumen, y servir en la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa.

6. Referencias

- Aguado, G. (2014). *Organización General: Caracterización general de la empresa*, Ponencia presentada en el consejo de dirección de la empresa Avícola, Grupo Empresarial Ganadero, Ministerio de la Agricultura, Pinar del Río, Cuba, octubre 2014.
- Arias, L., Portilla., L.M., y Fernández, S.A. (2010). La distribución de costos indirectos de fabricación, factor clave al costear productos. *Scientia et Technica*, 79-84. Recuperado de <http://revistas.utp.edu.co/index.php/revistaciencia/article/download/329/203>
- Arredondo, M. (2015). *Contabilidad y Análisis de costos* (Primera edición ed.). México: Grupo editorial patria.
- Báez, N., y Oramas, O. (2018). El enfoque de cadenas de valor: una necesidad en el sector avícola cubano. *Economía y Desarrollo*, 159(1), 154-165. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/326126849>

- Bottaro, O. E., Rodríguez, H., y Yardín, A.R. (2019). *El Comportamiento de los Costos y la Gestión de la Empresa*. 1a. ed. Buenos Aires. Recuperado de <https://www.academia.edu/18588058/ElComportamientodelosCostosylaGestiondeLaEmpresa>
- Bustamante, R. (22 de marzo de 2016) La industria textil y confecciones. Artículos técnicos. APTT. Asociación peruana de técnicos textiles. CITEXIM: Congreso Internacional Textil e Industria de la Moda. Recuperado el 22 de enero de 2019 a las 13:01hrs de: <http://apttperu.com/la-industria-textil-y-confecciones/>
- Cascarini, D. (s.f.). *Teoría y práctica de los sistemas de costos*. Buenos Aires: La Ley.
- Cartier, E. (2017). *Apuntes para una teoría del Costo*. Buenos Aires: Thomson Reuters La Ley. Recuperado de https://www.thomsonreuters.com.ar/es/tienda/pdp/libros_impresos_ydigitales.html?pid=42117758
- Comisión Técnica IAPUCO (1993). *Costos. Terminología*. Revista Costos y Gestión. Buenos Aires
- Cuarta, J. M. (1986). *Contabilidad, el proceso de cierre, los estados y el costo*. (Ciencias Sociales, Ed). Cuba: editorial Félix Varela.
- Drury, C. (1990). *Management and cost accounting*. Londres: Chapman and hall.
- González, N.M. (2018). Reflexiones acerca de los costos por proyectos. *Costos de dragado*. Cofin Habana 12(1), 209-22. <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v12n1/cofin14118.pdf>
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. (2002). *Contabilidad de Costos: Un Enfoque Gerencial*. México: Prentice Hall.
- International Accounting Standards Board (2006). *Norma Internacional de Información Financiera, Instrumentos financieros: Información a revelar*. [Norma Internacional de Información Financiera No 7 de 2006]. Recuperado de <http://www2.deloitte.com>
- López, M., Martín, M., Rodríguez, F., Martínez, G., y Suárez, A. (2010). *Sistemas de Costo*. País: Cuba, (Félix Varela, Ediciones)
- López, M., Restrepo, L., y López, G. (2010). Resistencia al cambio en organizaciones modernas. *Scientia et Technica*, 18(1), 149-157. DOI: <http://dx.doi.org/10.22517/23447214.7159>
- Lozano, B., & Chávez, E. (2019). *Diseño de un sistema de costos por proceso y su incidencia en la rentabilidad de la Empresa MJK E.I.R.L de la ciudad de Tarapoto, periodo 2017*. Trabajo de Investigación. Universidad Continental. Huancayo: Perú. Recuperado de <http://repositorio.unsm.edu.pe/bitstream/handle/11458/3329/CONTABILIDAD%20-%20Bonny%20Margarita%20Lozano%20Ramirez%20%26%20Erika%20Paulina%20Ch%C3%A1vez%20Flores.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Lucero, B.I., Luparia, Z.E., Medina, S.G., y Perez Vaquer, M.G. (2017). *Costos*

- para la Gestión. La Pampa, Argentina. Recuperado de <http://www.unlpam.edu.ar/images/extension/edunlpam/QuedateEnCasa/costos-para-la-gesti%C3%B3n.pdf>
- Minaya, M., y Fernández, V.H. (2018). Implementación del sistema de costeo ABC y la percepción de la mejora continua en empresas industriales de metal mecánica en Lurigancho, Lima. Año 2017. UCV - *Scientia*, 10(1), 149-157. DOI: <http://dx.doi.org/10.18050/RevUcv-Scientia.v10n1a3>
- Ministerio de Finanzas y Precios (2005). *Norma Cubana, sobre la presentación de los Estados Financieros*. [Norma Cubana de Contabilidad No.1 de 2005].
- Ministerio de Finanzas y Precios (2005). *Resolución que dispone, sobre el registro contable de los hechos económicos se realice sobre la base de las Normas Cubanas de Información Financiera*. [Resolución No.235 de 2005].
- Ministerio de Finanzas y Precios (2018). *Norma Específica sobre la Contabilidad*. [Norma Específica No.12 de 2018]. Recuperado de <http://www.finanzasaldia.interaudit.cu/manual/13/section/39/chapter/140>
- Ministerio de la Agricultura (2019). *Grupo Empresarial Ganadero. Manual de contabilidad*. Empresa Avícola, Pinar del Río, Cuba.
- Ministerio de la Agricultura (2019). *Grupo Empresarial Ganadero. Manual de costos*. Empresa Avícola, Pinar del Río, Cuba.
- Nova, A. (2012). *La agricultura cubana y el actual proceso de transformaciones económicas*, Desde la Isla. Cuba: Félix Varela
- Rodríguez Brites, J.F. (2021). Una mirada epistemológica sobre el costo de los nuevos bienes de capital. *Contabilidad y Auditoría*, 53, 17-44. Recuperado de <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/2012/2765>
- Rojas Hernández, D., Espinosa Martínez, EG., Rojas Hernández, D., y Pelegrín Mesa, A. (2020a). Perfeccionamiento al proceso de acumulación y cálculo del costo en la fabricación de paneles fotovoltaicos. *Ide@s CONCYTEG*, 15(278), 33-48. Recuperado de <http://sices.guanajuato.gob.mx/ideas?year=2020>
- Rojas, D., Pelegrín, A., Cabrera, N., & Rojas, D. (2020b). Procedimiento de trabajo administrativo para el cálculo del costo de paneles fotovoltaicos. (2), 89-100. Recuperado de <http://www.itchetumal.edu.mx/avacient/index.php/revista>
- Rojas, D., Pozo, AJ., Rojas, D., Castaño, R., y Pelegrín, A. (2019, 20 de junio). *Perfeccionamiento del sistema de costos en los procesos de acumulación y cálculo en la Unidad Territorial Avícola de Pinar del Río* [ponencia]. III Congreso Internacional de Marketing, Desarrollo Local y Turismo, Pinar del Río, Cuba.
- Yardin, A. (1994, 23 de noviembre). *Contabilidad de costos y contabilidad de gestión* [sesión de conferencia]. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – São Leopoldo, RS, Brasil. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3512/3512>