

Tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo en la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. durante el segundo semestre del año 2018.

Accounting treatment applied to damaged units, defective units, waste material and waste material during the production process in the company Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. during the second semester of the year 2018.

Ivania Vanessa Reyes Reyes

ivaniavanessareyes@gmail.com

Candida Junieth Pérez Mendoza

pjuniethmendoza@gmail.com

Libby Arziry Salgado Olivas

olivascruzlibby@gmail.com

Jeyling María Alfaro Manzanares

jejfaman@yahoo.es

RESUMEN

Teniendo en cuenta que para vender un producto en una empresa manufacturera es importante abarcar ciertos aspectos fundamentales de la contabilidad, así como lo son los costos ya que estos son la base para determinar los precios de un producto, se necesita analizar detalladamente la inversión y el margen de ganancias que se prevé obtener.

La presente investigación es de enfoque cualitativo y está relacionada con el tratamiento contable que se aplica a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio que resulta del proceso productivo de TABOLISA, una de las empresas tabacaleras más grandes de la ciudad de Estelí.

Se realizó un análisis para determinar posibles debilidades que la entidad podría poseer en cuanto a la aplicación de costos, encontrándose algunos fallos dentro de los cuales se podría mencionar la inadecuada contabilización de los CIF, no se contabilizan las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que surgen de la producción pues se considera que no son relevantes para la empresa.

Esto afecta de manera directa tanto los costos como los gastos e ingresos, sin embargo la situación actual de la empresa podría mejorar si se aplican correctamente las recomendaciones que fueron planteadas.

Palabras clave: Costos, tabacalera, dañadas, defectuosas, desecho, desperdicio.

ABSTRACT

Taking into account that to sell a product in a manufacturing company it is important to cover certain fundamental aspects of accounting, as well as costs, these are the basis for determining the prices of a product, it is necessary to analyze in detail the investment and the margin of earnings that are expected to be obtained.

This research has a qualitative approach and is related to the accounting treatment applied to the damaged units, defective units, waste material and waste resulting from the production process of TABOLISA, one of the largest tobacco companies in the city of Estelí. .

An analysis was made to determine possible weaknesses that the entity could have in terms of the application of costs, finding some failures within which one could mention the inadequate accounting of the CIF, the damaged, defective units, waste material are not counted and waste that arise from it because it is considered that they are not relevant to the company.

This directly affects both costs and expenses and income, however the current situation of the company could improve if the recommendations that were raised are correctly applied.

Keywords: Costs, tobacco, damaged, defective, waste, waste

Introducción.

La producción en masa en las industrias manufactureras debe pasar por diversos procesos en los cuales el producto no está exento de sufrir daños o defectos, pero muchas veces este daño no es tomado en cuenta en el cálculo de los costos, de igual forma sucede con los materiales que resultan luego de la producción y que pueden clasificarse como desecho o desperdicio.

Para determinar los costos, gastos y precio unitario de los puros que se procesan en la entidad es de vital importancia un sistema de costos que permita identificar detalladamente cada uno de los factores que incurren en los mismos. Para ello se debe distribuir tanto los costos directos como indirectos, pues ambos son significativos al momento de determinar el precio unitario de un producto.

En el presente trabajo de investigación se analizó el proceso de costos que llevan a cabo en tabacalera Oliva de Estelí para las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y material de desperdicio y las debilidades que podrían tener en el mismo.

Los antecedentes de este estudio se basan en dos investigaciones encontradas en la biblioteca Urania Zelaya de FAREM Estelí. En ellas se trabajó directamente en el análisis de los cálculos y contabilización de los costos en las empresas objeto de estudio. Sin embargo no se consideró de manera detallada el tratamiento contable y acumulación de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio siendo estos factores esenciales para la determinación de los costos de producción. Es por ello que en esta investigación se toman en cuenta estos factores para determinar si realmente no tienen ningún indicio en la entidad o si generan efecto en los costos de producción.

Materiales y métodos.

El enfoque de la investigación es cualitativo ya que analiza la realidad en su contexto natural y pretende profundizar en la comprensión del tema en estudio, en este caso particular: “El tratamiento contable de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio” en la empresa estudiada.

El tipo de investigación a realizar es un estudio de caso, ya que se desea conocer y comprender la particularidad de una situación específica sobre la contabilidad de costos para poder distinguir cómo funcionan las partes y las relaciones con el todo, con ello tener una percepción más amplia y determinar el tratamiento contable que se le da a las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

Esta investigación es también de tipo descriptivo-explicativo. Descriptivo porque antes de todo se pretende describir paso a paso el proceso productivo de la elaboración de puros en la empresa y; explicativo porque no solo se describirá el fenómeno estudiado sino que se desea acercarse y explicar las causas que dieron origen a la situación en análisis, establecer conclusiones y explicaciones para enriquecer o esclarecer las teorías, confirmando o no el supuesto inicial.

El universo de esta investigación está constituido por la empresa objeto de estudio la cual tiene por nombre “TABOLISA” Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

La muestra seleccionada corresponde al área de contabilidad de costos de la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

Para la recolección de la información en esta investigación se utilizaron fuentes primarias como la entrevista y observación. Además se utilizaron fuentes secundarias como libros de texto referentes a la contabilidad de costos y consultas a diferentes sitios web.

Análisis y discusión de resultados.

La investigación consiste en evaluar el tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio, que resulta del proceso productivo en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A. con el fin de identificar debilidades y proporcionar acciones de mejora.

Proceso de distribución y clasificación de costos, gastos e ingresos.

Según la información proporcionada por la contadora general de la empresa, la empresa trabaja bajo el sistema de costos por órdenes de trabajo, es decir que toda la producción se realiza en base a pedidos de los clientes, quienes realizan las especificaciones del producto, como el tipo de vitola, la cantidad de anillos que desean en los puros y la forma de empacarlos por color; por mencionar algunas.

Esto concuerda con lo planteado por (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) en su libro “Contabilidad de Costos” quienes afirman que este sistema es más adecuado cuando se manufactura un solo producto o grupo de productos según especificaciones dadas por un cliente. De la misma forma plantean los tres elementos básicos del costo de un producto de acuerdo a este sistema, los cuales son: materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.

Con base en la información obtenida con la entrevista realizada al responsable de producción, los materiales se clasifican en materiales directos y materiales auxiliares o indirectos, siendo material directo la hoja de tabaco en sus distintas clasificaciones: capa y tripa, y material indirecto los que generalmente ese usan en el área de empaque como son: los anillos para puros, pegamento, celofán, códigos de barra y etiquetas.

Sin embargo, mediante la revisión al catálogo de cuentas se determinó que la clasificación de los materiales es general, es decir que solo existen las cuentas de inventario de materia prima e inventario de materiales auxiliares, sin clasificar estos por área o tipo de materiales, ya que por ejemplo en el caso de la materia prima existen diversos tipos de tabaco que son usados en la producción y lo mismo con los materiales auxiliares.

Plan de cuentas

Versión: **Específico del cliente**

Opción empresarial: **Contabilidad financiera y de gestión: Libro mayor: Plan de cuentas: Planes de cuentas, estructuras de informes financieros, determinación de cuentas**

Grabar y cerrar | Grabar | Cerrar | Traducir

Añadir fila | Copiar | Borrar | Importar desde Microsoft Excel®

Plan de cuentas	Descripción
CAIA	CIA: Plan de cuentas IFRS
CAUS	CAUS: EE.UU. Gráficos de cuentas

Detalles: CIA: Plan de cuentas IFRS

Añadir fila | Exportar | Copiar | Borrar | Lista de referencia de utilización

Cuenta de mayor	Descripción	Bloqueo de contabilización de cuenta ...	Gest...	Tipo de cuenta de libro mayor
120000	Inventario	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
120100	Inventario de materia prima	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
120500	Inventario de materiales auxiliares		<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
121000	Inventario de productos semielaborados	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
125000	Inventario de productos terminados		<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
126000	Inventario de trabajo en curso	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	WIP - Inventario en proceso
128000	Material Promocional		<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén

Ilustración 1 Captura del catálogo de cuentas de Inventario tomada del sistema SAP

Como se puede apreciar la empresa cuenta con una estructura bien definida en cuanto a la clasificación de inventarios, dividiéndolos en: Inventario de materiales con las cuentas 120100 y 120500, inventario de trabajo en curso 126000 e inventario de productos terminados 125000 como lo estipula la teoría de contabilidad de costos.

En lo que respecta al consumo y de acuerdo con la información proporcionada por el jefe de inventario, para que la materia prima pueda salir de bodega y se traslade a las áreas de entrega de materiales se debe preparar la orden de producción con la cantidad de puros solicitados y las especificaciones de estos y luego darle salida a los materiales usando tarjetas kardex, las cuales se utilizan para realizar el inventario físico y comparar que las existencias concuerden con los datos mostrados en el sistema, esta comparación de inventario se realiza cada mes.

Este proceso es importante para controlar el adecuado aprovechamiento de los materiales y de la misma forma constatar que no se tenga información errónea de las existencias de la misma.

El sistema que la empresa utiliza, está programado para indicar la cantidad de tabaco que se requiere para cada tipo de puro, de modo que cuando se ingresa el material que se utilizará para una orden de producción este automáticamente calcula la cantidad y el costo de los materiales, así como el costo de mano de obra directa, y la cantidad de puros que se espera obtener, de la misma forma hace el traslado del inventario de materiales al inventario de trabajo en proceso, disminuyendo la materia prima del inventario.

La contadora mencionaba que para poder realizar el registro contable de la compra de materiales necesitan tener el soporte necesario que consta de la factura del proveedor y el reporte de recepción elaborado por el personal de inventario, este contiene las firmas de los responsables de la adquisición de materiales y la autorización del gerente general de la empresa.

Las cuentas que se utilizan para la contabilización de los materiales directos de acuerdo a lo relatado por la contadora son: en la cuenta de inventario de materia prima y los materiales auxiliares en la cuenta de inventario de materiales auxiliares aplicando el sistema de costos de perpetuo.

En cuanto a la clasificación y el control de la Mano de Obra se entrevistó a la responsable de nómina quien explicó que para realizar el cálculo del pago de los colaboradores se hace uso de tarjetas de control de producción en las cuales se detalla el nombre y código del colaborador y se la cantidad de puros que este elaboró en el día, así como el tipo de vitola de estos. (Ver anexo N° 1) donde se muestra una fotografía tomada a una de las tarjetas de control de inventario que utiliza la empresa.

Esta información es ingresada en el sistema de nómina y este automáticamente realiza el cálculo del salario correspondiente, realizando simultáneamente la acumulación de las prestaciones sociales: vacaciones, aguinaldo e indemnización.

Del mismo modo el sistema está programado para realizar automáticamente el cálculo de las deducciones salariales como el IR sobre salario, el cual se hace cuando el trabajador gana más de C\$ 100,000.00 córdobas anuales, esto equivale a C\$ 8,333.33 el mes después de la deducción del 6.25% del Inss Laboral el cual se le deduce a cada trabajador de su salario devengado debido a que la empresa está inscrita bajo el régimen integral.

Como empresa también se debe realizar un aporte al seguro social de los colaboradores correspondiente al 19% sobre el salario devengado y un aporte del 2% para el pago de INATEC.

Según la entrevista realizada a la contadora, la mano de obra se clasifica en directa e indirecta, siendo la mano de obra directa la de los colaboradores que trabajan directamente en la elaboración del puro hasta obtener el producto final; estos serían los boncheros, roleras y empacadoras.

Los demás colaboradores que trabajan en las áreas de capa, escogida, pilones, supervisores y revisadores o responsables de control de calidad se denominan mano de obra indirecta, estos trabajan al día, a excepción de los revisadores quienes ganan de manera quincenal como el área administrativa que también entra en la clasificación de mano de obra indirecta.

Las prestaciones también se incluyen se clasifican en directas e indirectas, según su relación con el producto final, es decir que las prestaciones sociales de los boncheros, roleras y empacadores son clasificadas dentro de la mano de obra directa y las de los revisadores y demás personal administrativo se denomina mano de obra indirecta.

Lo expresado por la contadora tiene relación con lo que mencionan escritores como: (Horngren, Datar, & Rajan, 2012) quienes mencionan que los costos directos de mano de obra de manufactura: incluyen la remuneración de toda la mano de obra de manufactura que se puede atribuir al objeto de costos (productos en elaboración y luego productos terminados) de una manera económicamente factible. Algunos ejemplos incluyen los sueldos y las prestaciones que se dan a los operadores de maquinaria y a los trabajadores en la línea de ensamble de una empresa, quienes convierten los materiales directos comprados en productos terminados.

Una vez realizado el pago de la nómina se procede a elaborar el registro contable correspondiente para lo cual la contadora expresó en la entrevista que la mano de obra de Bonchado y Rolado así como sus prestaciones según ley y aportaciones al estado se carga directamente a la cuentas de Balance en la categoría de Inventario (debe), contra (haber) en las cuentas de pasivo correspondientes (23000 Gastos acumulados por pagar), esta representa una parte importante del costo directo del producto final porque son los colaboradores que están de manera directa transformado la materia prima en producto final.

Según la revisión documental realizada a los estados financieros de la empresa se confirmó lo expresado en las entrevistas, donde el pago de salario de boncheros(as) y roleros(as), las obligaciones laborales adicionales y prestaciones sociales son contabilizados como costos directos en la cuenta de inventario de productos en proceso.

El salario correspondiente a la mano de obra directa se distribuye a los puros elaborados esto lo realiza el sistema de forma automática cuando se ingresa la orden de producción según se hacía mención anteriormente.

A continuación se presenta un ejemplo de la contabilización de la mano de obra de la empresa:

Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2018 Período contable: 012

Grabar Cerrar Crear Informes

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

Información general

Tipo de asiento contable: 00047 - Cont.manual - Documento asiento contable Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas
 ID de documento original: 2276 Fecha de contabilización: 22.12.2018
 Tipo de documento original: 7 - Documento de asiento contable Texto de cabecera: Nomina 17-23/12/2018 DOC.5199596 Editar
 Fecha de documento original: 22.12.2018 Creado el: 17.01.2019 11:32
 Creado por: Krissbel Talavera (K8SR9H9VJC4)

Partidas individuales

Visualizar todo

Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empresa	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	132,011.71 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	12,386.80 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	261,271.57 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	24,845.27 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	57,186.26 NIO			
518100 - Mano de Obra - Bonchado y Rolado TABO I	821,199.74 NIO			

Ilustración 2 Captura del registro de nómina; tomada del sistema SAP parte 1

510520 - Incentivo al Empleado	38,305.86	NIO		
518100 - Mano de Obra - Bonchado y Rolado TABO I	91,223.35	NIO		
518100 - Mano de Obra - Bonchado y Rolado TABO I	27,655.52	NIO		
518400 - Mano de Obra - Empaque	352,377.47	NIO		
518400 - Mano de Obra - Empaque	23,975.31	NIO		
518250 - Mano de Obra - Almacén	73,336.81	NIO		
518150 - Mano de Obra - Control de Material	9,934.00	NIO		
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	48,514.21	NIO		
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	66,739.24	NIO		
518300 - Mano de Obra - Producción de cajas	498,160.80	NIO		
518300 - Mano de Obra - Producción de cajas	2,569.61	NIO		
518550 - Gastos generales de administración general	90,542.32	NIO		
500043 - Herramientas y Utiles			580.00	NIO
118500 - Anticipos a empleados			19,025.00	NIO
232010 - Gastos acumulados por pagar - Sueldos y sala...			1,675,751.26	NIO
232020 - Gastos acumulados por pagar - Vacaciones			148,298.31	NIO
232030 - Gastos acumulados por pagar - Aguinaldo			148,298.31	NIO
232040 - Gastos acumulados por pagar - Indemnización			148,298.31	NIO
232050 - Gastos acumulados por pagar - INSS Patronal			342,978.09	NIO
232060 - Gastos acumulados por pagar - INATEC			36,109.19	NIO
234200 - Retenciones por pagar: INSS Laboral			112,822.38	NIO
500045 - Uniforme de Personal y Gabachas			75.00	NIO

Detalles de posición: General

Cuenta de mayor: 518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I

Centro de beneficio:

Segmento:

Área funcional: 9900 - Área func.no asign.(Cta. pérđ.y gan.)

Importe en moneda de empresa:

132,011.71 NIO

Importe en moneda de transacción:

132,011.71 NIO

Texto de posición:

Nomina 17-23/12/2018 Día

Editar

Ilustración 3 Captura del registro de nómina; tomada del sistema SAP parte 2 y final.

Respecto a la clasificación y control de los Costos indirectos de fabricación en la entrevista realizada a la contadora general y al responsable de inventario, explicaron que en la empresa no se hace ningún tipo de prorrateo de CIF ya que solo registran los costos directos de materiales y mano de obra como costos de producción, los demás costos y gastos incurridos son contabilizados directamente en el gasto.

La contadora mencionó que en la empresa no se contabiliza los CIF como parte de los gastos operativos, pero si se toman en cuenta para la fijación de precios de transferencia (sumado todo el gasto anual según el estado de resultado entre la cantidad monetaria vendida durante el año) ese porcentaje se toma en cuenta para establecer el precio de transferencia de los puros del siguiente año, el precio de transferencia es el costo que tuvieron los puros en el año y que se toma como referencia para el siguiente año, es decir que esto significa que la empresa trabaja con costos indirectos de fabricación predeterminados.

Existen distintos costos adicionales incurridos para el proceso de producción, algunos de ellos se dan en el proceso de compra de los materiales, como son: los fletes de importación, el transporte de los materiales y los trámites realizados por Aconic, la contadora expuso que estos son contabilizados directamente en los gastos debido a que el sistema no permite hacer la asignación de dichos costos a la producción.

Ella afirma que esto no afecta la determinación del costo del producto y no considera relevante contabilizarlos como parte integral del costo del producto, sin embargo está consiente que las

normas de contabilidad orientan que estos costos deben reconocerse como parte del valor de los inventarios de materiales que se adquieren.

La información proporcionada sobre el registro de los costos adicionales no coincide con lo planteado en las NIIF para Pymes, que dicen textualmente: “El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales y servicios”.

Referente a la mano de obra del personal que no está directamente relacionado con la producción como es el caso de: revisadores y el área administrativa se registran directamente en las cuentas de gasto, incluyendo las prestaciones sociales, horas extra, feriados subsidios, Inss Patronal e Inatec; las deducciones de Ir salarial se registran en la cuenta de pasivo: gastos acumulados por pagar.

El uso de las cuentas señaladas en la entrevista se pudo corroborar a través de la revisión documental de los asientos contables y los estados financieros.

Por ende al no realizarse la adecuada clasificación y distribución de los costos indirectos que se generan en la producción, se afecta la determinación de los costos de producción ya que no se está tomando en cuenta parte de los costos que se produjeron para lograr obtener el producto terminado.

Con base en la información obtenida se puede apreciar que el principal problema de la empresa en cuanto a la clasificación y distribución de los tres elementos del costo está en el último de estos, es decir en los costos indirectos de fabricación.

Se identificó que la forma de operar de la empresa no coincide con la teoría la cual dice que se debe tener un control de los costos indirectos de fabricación para realizar el respectivo prorrateo, que consiste en repartir una cantidad proporcional y equitativamente de los costos entre los distintos departamentos de una fábrica a fin de asignar a cada departamento y por ende a cada producto o lote de ellos una proporción justa del costo incurrido al proveer y usar los servicios industriales.

(Horngren, Datar, & Rajan, 2012) Plantean que los costos indirectos se asignan al objeto de costeo usando un método de asignación de costos, la asignación de costos se refiere a la aplicación de costos indirectos y en el caso de los costos directos se conoce como seguimiento de costos; esta relación se representa de la siguiente manera.

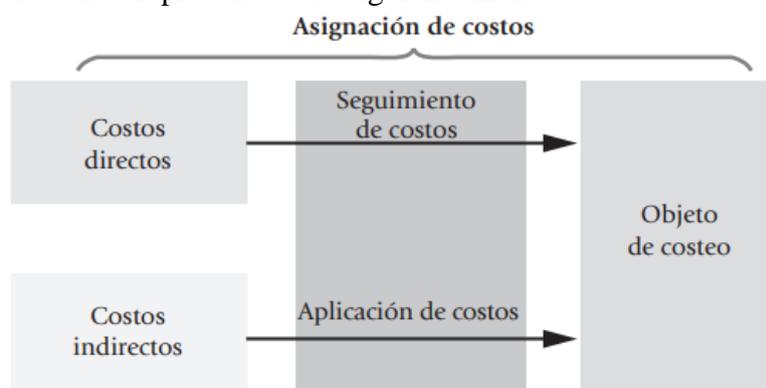


Ilustración 4 Cuadro de asignación de costos

Fuente: Libro "Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial".

La teoría nos dice que los costos indirectos de fabricación, no pueden asociarse en forma fácil o conveniente a una orden o departamento específico debido a que son un elemento indirecto del costo del producto, como consecuencia comúnmente se emplea una modificación de un sistema de costos reales, denominada costeo normal.

Sin embargo la empresa no utiliza un sistema de costos reales sino que trabaja bajo el sistema de costos presupuestados.

Unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio.

Costos, Gastos e Ingresos.

En la entrevista realizada al jefe de inventario y a la contadora general, se les cuestionó sobre como realizan la distribución y clasificación de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo.

Según el jefe de inventario no es común que surja una gran cantidad de unidades dañadas durante el proceso productivo por lo que estas se van almacenando para luego ser convertidos en picadura, esta viene siendo un material de desecho ya que puede utilizarse como relleno de puros pero lo común en la empresa es realizar una venta de este material ya que su rubro no es el elaborar puros de picadura sino de tripa.

Indicó que los ingresos provenientes de esta venta no se clasifican como tal y únicamente se contabiliza en la cuenta de otros ingresos, también mencionó que no se elabora ningún registro contable de la materia prima que se consumió por los puros que resultaron dañados durante la producción ya que el costo de estos es absorbido por las unidades buenas y por ende cuando se genera la venta de los puros son registrados sin ningún costo, esto hace que su valor represente una ganancia del 100% según su explicación.

En lo que respecta a los puros defectuosos, se nos comentó que estos pasan por un proceso de reparación que puede hacerse en el área de empaque si el defecto es mínimo, de lo contrario son devueltos al área de producción donde lo que se procede es realizar un cambio de capa.

La contadora general explicó en la entrevista que se le realizó, que la empresa no registra el costo de la mano de obra en que se incurre para mejorar los puros que no pasan el control de calidad ya que a los boncheros y roleras solo se les paga los puros buenos y el costo de la reelaboración o mejora de los puros defectuosos es absorbido en su totalidad por la producción de primera calidad.

Esto sucede cuando los puros defectuosos son reparados en el área de empaque; cuando son devueltos a producción se les denomina puros rehechos y su contabilización es la misma de los puros de primera calidad con la diferencia de que estos se pagan con precio menor al colaborador que los repara, sin embargo no se realiza una separación del costo de mano de obra de los puros buenos y los defectuosos.

Con relación al material de desperdicio que únicamente es la vena del tabaco que surge en el área de capa, esta se va almacenando y luego de cierto periodo se realizan las gestiones necesarias para proceder a la quema de este material, todos los gastos incurridos para ello son contabilizados directamente en el estado de resultado.

La contadora expresó que como en la empresa no se realiza ningún registro contable en relación a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio por ende tampoco se realiza una clasificación de los costos y gastos que estas generan, tampoco así de los ingresos procedentes por las ventas del material de desecho; por consiguiente no hay nada que distribuir.

Por lo general en las empresas menosprecian o no toman importancia a los aspectos relacionados con este tipo de producción, pues consideran que su volumen no es tan grande y por lo tanto no afecta la determinación del costo unitario del producto pero sin embargo este es un punto importante en el que la empresa debe tomar principal atención, ya que es de suma importancia llevar un control adecuado de todos los gastos, costos e ingresos incurridos durante el proceso productivo.

Un control adecuado puede ayudar a detectar variaciones significativas en los costos y gastos, determinar el origen de ello y tomar medidas de acción para corregirlo, muchas veces pueden estarse presentando situaciones donde se esté haciendo derroche de material o haya negligencia en la producción que genere unidades dañadas y defectuosas en exceso ya sea por causa de la materia prima o de los colaboradores y la gerencia no se da cuenta del efecto que esto causa en el costo del producto y las utilidades.

- **Proceso contable adoptado por la empresa “Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.”**

Según la información proporcionada por el responsable del área de Inventario de la empresa, existe un porcentaje permitido de unidades dañadas y defectuosas que esta entre un 6 a 8 %. Cuando este porcentaje se sobrepasa, se determina la causa del incremento de daño en las unidades y se toman las medidas adecuadas para solucionarlo.

Este incremento se puede dar por varios factores tales como: la actitud que tenga el colaborador, la calidad de los materiales utilizados (materia prima), las condiciones de las áreas de trabajo, etc., ya que es una industria meramente artesanal y depende básicamente del trabajo manual realizado por el colaborador y de la calidad de la materia prima.

En la empresa existen 2 grados de control de calidad en los cuales se detectan los daños o defectos en la producción, el primer grado es en el área de producción y el segundo en el área de empaque antes de empaquetar los puros terminados.

Además de acuerdo a la entrevista realizada (Inventario, 2019) referente al control y registro de las unidades dañadas y defectuosas, indica que se realizan diversas etapas, que van desde el ingreso al sistema de la materia prima que se utilizará en una orden de producción, con la cual se espera obtener cierta cantidad de puros, siendo este el primer paso; luego se ingresan las unidades reales que se elaboraron y estas se clasifican en unidades de primera calidad, unidades de segunda calidad (defectuosas), unidades dañadas y unidades en espera de clasificación entre unidades de segunda calidad y unidades dañadas; pero no existe una clasificación entre unidades dañadas normales y unidades dañadas anormales para ellos solo existen unidades dañadas y defectuosas.

Por lo tanto de acuerdo a lo anteriormente descrito referente a las unidades dañadas y defectuosas (Neiza, 2014) afirma lo siguiente:

Es común en las empresas productoras que luego de aplicar el respectivo control de calidad se encuentren unidades defectuosas y dañadas independientes de las técnicas de producción y el

sistema de costos que emplee. La presentación de los productos dañados y defectuosos normales se puede planear, es decir que una empresa para fabricar productos buenos tiene que producir algunas unidades dañadas y defectuosas.

Los daños anormales exceden el porcentaje máximo aceptable y son consecuencia de factores de carácter incontrolable (mano de obra deficiente, materia prima de baja calidad, maquinaria y equipo en mal estado).

También (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) describe que en todos los sistemas de contabilidad de costos debe desarrollarse un sistema de contabilización para los artículos dañados y defectuosos. Este sistema debe suministrar a la gerencia la información necesaria para determinar la naturaleza y la causa de las unidades dañadas y defectuosas.

El material de desecho que surge de la producción como la picadura, se vende a otras fábricas que se dedican a la elaboración de puros con este tipo de material pero antes de vender este material se debe pedir una autorización al MAGFOR quien es el organismo encargado de regular este proceso, si esto no se hace la empresa tendría que pagar la multa que el MAGFOR le imponga.

Según la información brindada, en la empresa no se da un derroche de material y por ende es muy poco el material de desecho que surge, ya que las ordenes de producción se hacen contra pedidos, es decir que se pide el material necesario para cumplir con una orden de producción que se haya pedido y de este modo evitar tener material almacenado por mucho tiempo que pueda sufrir daños o deterioro.

El jefe de inventario comentaba que en la empresa no surge ningún material que no pueda ser utilizado ni venderse, por lo tanto no se generan gastos adicionales para poder deshacerse de este; sin embargo la vena de tabaco se clasifica como desperdicio ya que esta se tiene que botar porque no se le puede utilizar en ninguna de las etapas del proceso productivo y es la Aduana quien se encarga de regular la cantidad de este material que la empresa puede eliminar.

Con relación al material de desecho y desperdicio, se puede mencionar lo que puntualiza (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) quien describe al material de desecho como materias primas que sobran del proceso de producción y que no pueden reintegrarse a la producción para el mismo propósito, pero que pueden utilizarse para un propósito o proceso de producción diferente o venderse a terceras personas por un valor nominal. Por otra parte al material de desperdicio lo considera parte de materias primas que sobra después de la producción y que no tiene uso adicional o valor de reventa; y que puede incurrirse en un costo adicional para eliminar los materiales de desperdicio.

De acuerdo a las observaciones y el análisis de la información proporcionada en la empresa no tienen un criterio mínimo establecido para considerar los materiales como normal o anormal siendo este otro aspecto muy importante que influye en el proceso de contabilización.

Referente a la contabilización de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en la entrevista realizada a la contadora general nos explicó que no se realiza una contabilización de estos, debido a que no consideran relevante los costos o gastos resultantes por estos; por lo tanto el costo/gasto de estos es absorbido por las unidades buenas.

El salario de los colaboradores del área de producción: boncheros y roleras quienes son los encargados de elaborar los puros depende de la cantidad de puros buenos que puedan realizar

en un día, ya que ellos ganan por producción, es decir; que solo se les paga los puros que logran pasar el control de calidad. Las unidades defectuosas a las que se les hace un proceso adicional, se denominan puros rehechos y estos se les pagan a los colaboradores con un costo menor que el de los puros buenos, pero la contabilización es la misma, es decir que no se realiza una distinción entre la mano de obra por los puros buenos y la mano de obra adicional por los puros rehechos.

En cuanto a los ingresos recibidos por el material de desecho que se vende este se contabiliza en la cuenta de otros ingresos directamente.

Por lo tanto al no contabilizar los costos de las unidades dañadas se puede decir que la empresa está haciendo uso del **método de la teoría de la negligencia**, el cual según (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) se denomina de esta manera porque las unidades dañadas se consideran como si nunca hubieran sido puestas en producción, sin importar la cantidad de trabajo realizado en ellas. Ya que las unidades dañadas se ignoran en el cálculo de las unidades equivalentes, los costos del período se dividen entre unidades equivalentes menores; esto aumenta el costo por unidad equivalente. La asignación de costos a unidades terminadas y aún en proceso se calcula usando un costo por unidad equivalente más alto, de tal forma que el costo de los daños es automáticamente absorbido por las unidades buenas restantes.

Esta teoría asigna de manera automática los costos por deterioro al inventario final de trabajo en proceso aun cuando este no haya llegado al punto de inspección. La ventaja de este método es su facilidad, la desventaja es que no puede diferenciarse entre el deterioro normal y el anormal.

Según lo que nos dice la teoría, la contabilización de las unidades dañadas puede hacerse dos formas, ya sea aplicado a todas las órdenes de producción en el cual se efectúa una estimación del costo del deterioro neto normal (costo del deterioro normal menos cualquier valor de salvamento estimado) y se incluye en el cálculo de la tasa de costos indirectos de fabricación que se aplica a todas las órdenes de trabajo, o aplicado a una orden de producción específica, donde se ignora el deterioro normal en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se va a aplicar a las órdenes de trabajo.

Según nuestro criterio la forma de contabilización más conveniente para la empresa es el método asignado a órdenes específicas ya que la empresa no lleva control de los CIF y con este método no es necesaria su aplicación.

A continuación se presenta un ejemplo de contabilización bajo este método, para las unidades dañadas de la línea de producción Nicaragua 300, durante el mes de Diciembre del año 2018, para estos asientos se utilizó las cuentas del catálogo de cuentas que se elaboró como propuesta y se tomó como referencia el costo unitario de una de las tesis señaladas como referencia, con el tema “Distribución de costos en la producción de puros de la empresa Tabacalera El Buen Sabor S, A. Estelí, durante el año 2014”, elaborada por Lic. Xochilt Córdoba Peralta.

Se tomó este costo de producción porque se trabajó con la misma empresa objeto de estudio que ahora lleva el nombre de “Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.” y en ella se consideraron todos los elementos necesarios para calcular el costo de producción de manera adecuada.

Es importante señalar que se utilizó la producción mensual de la empresa según la información proporcionada por el responsable de inventario durante el proceso investigativo, además se

estimó un porcentaje de 10% para las unidades dañadas, siendo el 8% unidades dañadas normales ya que este es el porcentaje que la empresa tiene establecido y el excedente 2% pasa a considerarse unidades dañadas anormales.

Costo de Producción	\$ 1.19
Valor residual estimado	\$ 0.65
(Costo - Valor residual)	\$ 0.54

Contabilización unidades dañadas normales.

Mes de diciembre 2018

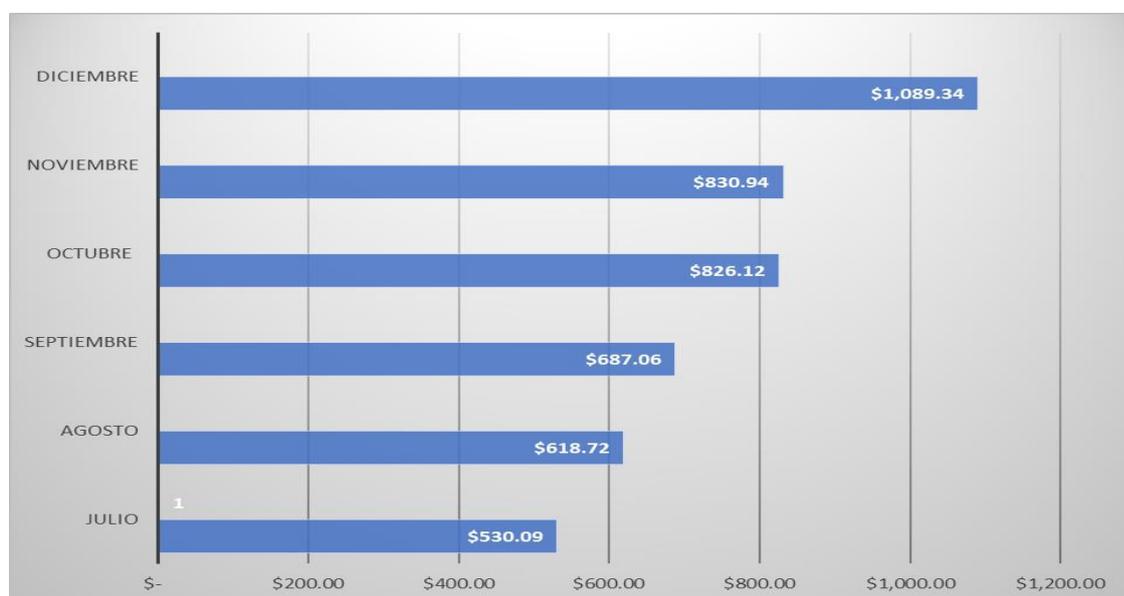
Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	101,428.00	8,114	2,029	91,285.20	1.19	9,631.60	2,407.90	108,355.53

En cuanto al deterioro anormal el costo total de las unidades dañadas anormales debe ser deducido de las cuentas de inventario de trabajo en proceso de la orden de trabajo y cualquier valor de salvamento se registra en la cuenta de inventario de artículos dañados; la diferencia entre el costo total de deterioro anormal y el valor de salvamento se carga a la cuenta de deterioro anormal. Esta cuenta aparecerá en el estado de ingresos como un costo del período. Es importante mencionar que costo unitario de las unidades buenas no se afecta por esta técnica.

Contabilización unidades dañadas anormales.

Mes de diciembre 2018

A continuación se muestra una gráfica con el comportamiento mensual de las pérdidas por



deterioro anormal, en él se reflejan los resultados del supuesto de unidades dañadas anormales, donde se determina que en el mes de diciembre por poseer mayor producción se tienen mayores pérdidas por deterioro anormal. Sin embargo estas pérdidas no siempre dependerán del nivel de producción, también influyen otros factores como lo es la calidad de materia prima, mano de obra, entre otros.

Ilustración 5 Gráfica del comportamiento mensual de pérdidas por deterioro anormal

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
120600	Inventario de unidades dañadas		5,274.26	
120600-01	Unidades dañadas	5,274.26		
120300	Producción en proceso			5,274.26
120300-01	Orden de producción N° 1	5,274.26		
Sumas iguales			\$ 5,274.26	\$ 5,274.26

Fuente: Elaboración propia.

En lo que respecta al material de desperdicio su enfoque es similar a las clasificaciones anteriormente analizadas, es decir, se sub clasifican en normales y anormales.

(Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) Propone la siguiente forma de contabilizar los desperdicios: asignar el costo de disponer materiales de desperdicio a todos los trabajos (incluido en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación) o a órdenes específicas (no incluido en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación). Siendo este último el que recomendamos.

A continuación presentamos la forma de contabilización bajo este método.

Desperdicios asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas:

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
120300	Inventario de Producción en proceso		x	
120300-01	Orden de producción N° 1	x		
200000	Cuentas nacionales por pagar			x
Sumas iguales			x	x

(Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) Indica que los desperdicios que exceden el nivel normal (basado en experiencia pasada o especificaciones de ingeniería) indican ineficiencia en alguna parte del proceso de producción y ello sugiere a la administración adelantar una acción correctiva.

Referente a las unidades defectuosas (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) enfoca teórica y metodológicamente la producción defectuosa de la misma forma que la dañada. Por ello, propone la misma clasificación con la utilización del sistema de costos por órdenes de producción.

Para las unidades defectuosas normales:

Del mismo modo que las unidades dañadas la contabilización de unidades defectuosas puede hacerse asignada a todas las órdenes de producción o a una orden específica, siendo esta última la que mejor se adaptaría a la forma de operar de la empresa.

En este método **Asignados (aplicados) a órdenes específicas** los costos de reproceso son ignorados en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se aplicará a órdenes específicas; cuando los costos de reproceso son necesarios, el inventario de trabajo en proceso para la orden específica se carga.

En seguida se muestra un ejemplo de la contabilización de unidades defectuosas normales asignadas a una orden específica:

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
120300	Inventario de Producción en proceso		x	
120300-01	Orden de producción N° 1	x		
120300-01-01	Materiales directos			x
120300-01-02	Mano de obra directa			x
120300-01-03	Costos indirectos de fabricación			x
Sumas iguales			x	x

Por su parte, en relación con las unidades defectuosas anormales señala lo siguiente:

Unidades defectuosas anormales. El número de unidades defectuosas que excede lo que es considerado normal en una operación productiva eficiente constituye las unidades defectuosas anormales. El costo total de reprocesar unidades defectuosas anormales debería ser cargado a una cuenta de Pérdida por unidades defectuosas anormales en vez de la cuenta de Inventario de trabajo en proceso porque es el resultado de operaciones ineficientes; no debería ser parte del costo del producto. El costo de reprocesar unidades defectuosas anormales debería presentarse en el estado de ingreso como un costo del período.

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
519260-01	Pérdida por unidades defectuosas anormales		x	
120300-01	Orden de producción N° 1	x		
120300-01-01	Materiales directos			x
120300-01-02	Mano de obra directa			x
120300-01-03	Costos indirectos de fabricación			x
Sumas iguales			x	x

En lo que respecta al material de desecho los criterios de (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) afirman que existe un índice normal de producción de desechos pero cuando la cantidad de desechos producidos excede a lo normal puede ser una indicación de alguna ineficiencia. Por ello debería prepararse una tasa predeterminada para los desechos, como una guía de comparación que realmente se producen. Si se originan variaciones considerables, la gerencia debe encontrar la razón y corregir el problema.

Siguiendo el mismo método propuesto, los materiales de desecho se contabilizan de la siguiente manera:

Asignados (aplicados) a trabajos específicos. En este los estimativos por la venta de desechos no se consideran en el cálculo de tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación. El asiento para registrar la venta de desechos reduciría el inventario de trabajo en proceso del trabajo específico donde se originó el desecho.

A continuación se muestra un ejemplo:

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
110000	Cuentas nacionales por cobrar		C\$ 884,714.23	
120300	Inventario de Producción en proceso			C\$884,714.23
120300-01	Orden de producción N° 1	884,714.23		
Sumas iguales			C\$ 884,714.23	C\$884,714.23

Según la teoría no se hace ningún asiento en los libros cuando los desechos se devuelven al inventario de materiales, sólo se elabora un apunte refiriéndose al tipo y cantidad del material devuelto. Solamente cuando el valor de los desechos es relevante y cuando transcurre un tiempo significativo antes de que los desechos se puedan vender, se hace una asignación de valor de inventario.

Cabe mencionar que en lo que respecta a las unidades defectuosas, en la empresa no llevan el control adecuado de los costos de materiales, mano de obra y CIF incurridos para mejorarlas, de igual manera sucede con el material de desecho y desperdicio, donde no se realiza el debido control de la cantidad de estos que surge mensualmente; por dicha razón los registros contables presentados no pudieron elaborarse con montos que hubiese sido lo más conveniente, pero se deja planteado el ejemplo de los asientos correspondientes usando las cuentas de las empresa y las cuenta presentadas en el catálogo de cuentas que se propone al final de la investigación y que se considera ayudara a una mejor acumulación de los costos.

- **Propuestas de mejora.**

- ✓ Agregar una cuenta de CIF al catálogo, de esta forma poder determinar con exactitud los costos indirectos de fabricación que se generan en la producción de puros.
- ✓ Hacer una separación entre unidades dañadas y defectuosas normales y anormales con el fin de tener una mayor precisión del costo unitario de los puros, tomando en cuenta la pérdida anormal de los puros dañados y defectuosos, de esta forma no se estaría afectando el costo de las unidades buenas, pues no asumirían el costo de las unidades dañadas anormales que surjan en el proceso.
- ✓ Hacer una estimación entre el volumen de material de desecho y desperdicio normal y anormal de manera que se puedan controlar los gastos e ingresos generados por estos factores.
- ✓ Determinar los costos adicionales incurridos en la mejora de unidades defectuosas con el fin de agregar a los costos de producción el costo extra que se genera en la reparación de estas unidades.
- ✓ Mejorar los formatos de producción existentes y agregar formatos nuevos donde se pueda llevar un mejor control de la producción y el consumo de materiales.
- ✓ Adoptar el método de contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio, siendo este: Asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas para lograr un adecuado tratamiento contable a esta producción.

- **Conclusiones.**

A continuación se presentan las principales conclusiones obtenidas orientadas al cumplimiento de los objetivos propuestos.

1. La producción en Tabacalera Olivas de Estelí, S.A se realiza de acuerdo a los pedidos de los clientes, por lo tanto el sistema de acumulación de costos que implementa la

empresa es por órdenes de producción, siendo este el más adecuado ya que permite la acumulación de los tres elementos básicos del costo (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo. Sin embargo, este sistema posee algunas debilidades tales como:

- La clasificación de los materiales no es la adecuada debido a que en el catálogo de cuentas solo se presenta el inventario de materia prima e inventario de materiales auxiliares, es decir que no se clasifican por área o tipos de materiales.
 - En la empresa los costos adicionales incurridos en el área de compra de los materiales, como son: los fletes de importación, el transporte de los materiales y los trámites realizados por Aconic, se contabilizan directamente en los gastos. Por lo tanto, esto afecta la determinación de los costos de producción.
 - En Tabacalera Olivas de Estelí, S. no se contabilización los costos de los materiales utilizados en las unidades que resultan dañadas y en las defectuosas, así como los materiales de desecho y el material desperdicio originados durante el proceso productivo. Debido a que el costo de estos es absorbido por las unidades buenas y por ende cuando se genera la venta de los puros son registrados sin ningún costo, esto hace que su valor represente una ganancia del 100%.
 - Las obligaciones legales generadas por el salario básico de los trabajadores de producción: (séptimo día, prestaciones sociales, subsidios, feriados, bonos) y aportes al estado: (INATEC, INSS patronal, vacaciones, aguinaldo e indemnización) son asignados a los costos de mano de obra directa, sin embargo la teoría especifica que estas obligaciones deben de clasificarse dentro de los costos indirectos de fabricación debido a que, a la mano de obra directa solamente le corresponde el costo por las horas realmente trabajadas o unidades elaboradas.
 - La empresa no registra el costo de la mano de obra en que se incurre para mejorar los puros que no pasan el control de calidad ya que a los boncheros y roleras solo se les paga los puros buenos y el costo de la reelaboración o mejora de los puros defectuosos es absorbido en su totalidad por la producción de primera calidad.
 - En la empresa no se realiza el prorateo de los costos indirectos de fabricación ya que solo se registran los costos de la materia prima directa, materiales directos y mano de obra directa del área de producción, y los costos indirectos de fabricación son contabilizados directamente en la cuenta de gastos operativos, es decir que en el catálogo no existe una cuenta de CIF.
2. En la empresa, existe un porcentaje permitido de unidades dañadas y defectuosas que esta entre un 6 a 8 %. Cuando este porcentaje se sobrepasa, se determina la causa del incremento de daño y defecto en las unidades, por lo tanto se toman las medidas adecuadas para solucionarlo. Por otra parte para la producción del material de desecho y desperdicio no existe un porcentaje máximo establecido, es por esto que la

contabilización de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio presenta algunas debilidades tales como:

- No existe una clasificación entre unidades dañadas normales y unidades dañadas anormales para ellos solo existen unidades dañadas y defectuosas por lo tanto se está contabilizando las unidades anormales como costo del producto y no como costos del período
 - El material de desecho que se produce en la empresa es poco, sin embargo los ingresos percibidos por la venta de este se contabiliza directamente a otros ingresos.
 - En la empresa consideran que no surge material de desperdicio, sin embargo la vena que surge en el proceso de separación de bandas de la hoja de tabaco es un material que no se puede reutilizar ni vender por lo tanto se debe incurrir en gastos para la eliminación de este material.
3. Los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que se obtiene en el proceso productivo no se contabilizan adecuadamente debido a que los tres elementos del costo (materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) no se asignan totalmente como parte de los costos de producción, los costos adicionales generados en el proceso de adquisición de materiales (fletes de importación, el transporte de los materiales y los trámites realizados por Aconic) se contabilizan directamente al gasto. Además los costos incurridos en la producción de unidades dañadas y defectuosas son asumidos por las unidades buenas y los ingresos percibidos por la venta de material de desecho se registran directamente a otros ingresos. Esto conlleva a que los costos no se estén calculando sobre una base real y por lo tanto el costo unitario resultante no es 100% exacto.

Bibliografía:

- Cornejo, G. P. (2012). *Proceso Contable*. Obtenido de http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Proceso_contable.pdf
- El Nuevo Diario. (13 de 03 de 2018). Obtenido de <https://www.elnuevodiario.com.ni/economia/458286-industria-tabaco-nicaragua-espera-crecer-6-plantac/>
- El Nuevo Diario. (09 de 01 de 2018). Obtenido de <https://www.elnuevodiario.com.ni/economia/452117-exportaciones-tabacaleras-ascenderan-us-230-millon/>
- Emprendedor., I. N. (2011.). *Guías Empresariales* . Obtenido de <http://www.contactopyme.gob.mx/guiasempresariales/guias.asp?s=14&guia=42&giro=1&ins=861>

- Gerardo Guajardo Cantú, N. E. (2008). Contabilidad Financiera. En N. E. Gerardo Guajardo Cantú, *Contabilidad Financiera*. (págs. 74-75). México: MCGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- Horngrén, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial*. México: PEARSON EDUCACIÓN .
- Inventario, R. d. (8 de febrero de 2019). Resp. (I. V. Reyes, Entrevistador)
- Neiza, K. (16 de Abril de 2014). *Productos dañados Normales y Anormales*. Obtenido de https://prezi.com/skto_ododbev/productos-danados-normales-y-anormales/
- Pérez, A. B. (31 de 01 de 2017). *Enciclopedia Financiera*. Obtenido de <https://www.encyclopediainanciera.com/definicion-metodo-analitico.html>
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H., & Kole, M. A. (1994). *Contabilidad de costos*. Colombia: Marta Edna Suárez R.
- Rosario Domínguez Larrinaga, Y. M. (2011). *Cuba Tabaco*. Obtenido de <http://www.actaf.co.cu/revistas/tabaco/12-1/articulos/art-9.pdf>
- Saveedra, G. G. (2003). Contabilidad general. En G. G. Saveedra, *Contabilidad general*. (págs. 40-49).
- Siigo., C. d. (Enero. de 2018). *Siigo*. Obtenido de <https://www.siigo.com/blog/contador/queson-los-gastos-en-contabilidad/>