



INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD DE COSTOS

DEFINICIÓN

Contabilidad de costos, en el sentido más general de la palabra, es cualquier procedimiento contable diseñado para calcular lo que cuesta hacer algo. Los bancos emplean un tipo de contabilidad de costos para determinar lo que cuesta procesar un cheque o una consignación. Los Hospitales emplean un tipo de contabilidad de costos para determinar el costo por día de cada paciente. Los colegios y universidades emplean un tipo de contabilidad de costos para determinar lo que cuesta la educación de un estudiante por día o por semestre, y así sucesivamente.

Sin embargo, el campo en donde la contabilidad de costos se ha desarrollado más ampliamente ha sido en la determinación del costo de fabricación de los productos de las empresas industriales. Por esta razón cuando se habla de contabilidad de costos sin especificar su tipo, se entiende que se trata de contabilidad de costos de manufactura y es a este campo específico al cual está dedicada la presente obra. Por lo tanto, siempre que hablemos de contabilidad de costos de aquí en adelante, nos estamos refiriendo a la contabilidad de costos de manufactura.

Contabilidad de Costos y Contabilidad General

La contabilidad de costos es una parte especializada de la contabilidad general de una empresa industrial. La manipulación de los costos de producción para la determinación del costo unitario de los productos fabricados es lo suficientemente extensa como para justificar un subsistema dentro de un sistema contable general. Este subsistema encargado de todos los detalles referentes a los costos de producción es precisamente la contabilidad de costos.

La Contabilidad general cubre todas las transacciones financieras de la empresa con miras a la preparación de los estados financieros que son principalmente el balance general y el estado de rentas y gastos (o de pérdidas y ganancias). Las cifras referentes al costo de los inventarios en el balance general y al costo de los productos vendidos en el estado de rentas y gastos, se obtienen mediante la contabilidad de costos.



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CHIMBORAZO
FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE ECONOMÍA

Fines principales de la contabilidad de costos

Después de la anterior discusión, podemos intentar aquí una definición más formal de los que es contabilidad de costos diciendo que es un subsistema especializado de la contabilidad general de una empresa industrial con cuatro fines principales:

1. Determinar el costo de los inventarios de productos fabricados tanto unitario como global, para determinar la presentación del balance General.
2. Determinar el costo de los productos vendidos, con el fin de poder calcular la utilidad o pérdida en el período respectivo y poder preparar el estado de rentas y gastos.
3. Dotar a la gerencia de una herramienta útil para la planeación y control sistemático de los costos de producción.
4. Servir de fuente de información de costos para estudios económicos y decisiones especiales relacionadas principalmente con inversiones de capital a largo plazo, tales como reposición de maquinaria, expansión de planta, fabricación de nuevos productos, fijación de precios de venta, etc.

EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES

Diferencias contables

Las empresas comerciales compran una mercancía que luego venden normalmente a un precio superior, pero sin haberle efectuado ninguna transformación sustancial. Los productos que compra ya están terminados y en igual forma los venden luego a los consumidores sin variaciones de fondo, excepción hecha quizás de modificaciones menores en los empaques y otras por el estilo.

Las empresas industriales, por el contrario, transforman materias primas en algo nuevo y distinto que constituye los productos terminados que posteriormente han de vender. Es solamente este aspecto de la producción o transformación de materias primas lo que causa diferencias entre la contabilidad de empresas comerciales y las industriales. Estas últimas necesitan de un sistema de costos para poder determinar el costo de los productos fabricados que han de figurar en los inventarios del balance general y el costo de los productos vendidos que ha de figurar en el estado de rentas y gastos. Para las empresas comerciales, en cambio, el costo de los inventarios y el de la mercancía vendida está dado por los precios de compra y no precisan por lo tanto de un sistema de costos para obtener esas cifras.

Por lo demás, no hay ninguna diferencia en las contabilidades entre estos dos tipos de empresa: ambas tienen activos, pasivos y patrimonio; ventas, gastos de ventas y gastos de administración, todo lo cual se contabiliza en la misma forma, no importa el tipo de empresa.



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CHIMBORAZO
FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE ECONOMÍA

Diferencias en los estados financieros

En los estados financieros, estas diferencias se reducen a las sintetizadas en el esquema que aparece posteriormente.

Como podemos ver en dicho esquema, en cuanto al balance general la única diferencia consiste en que la empresa industrial muestra en la sección de activos corrientes varias cuentas de inventario que no se dan en la empresa comercial, pues esta última no cuenta con materiales de producción ni productos en proceso de transformación. Por lo demás no hay diferencia en el Balance general. Ambas empresas pueden tener la misma clase de pasivos y tener su patrimonio constituido en igual forma.

BALANCE GENERAL

Empresa comercial

Activos corrientes:

.....

Inventario - mercaderías

.....

.....

(una sola cuentade inventario)

Empresa industrial

Activos corrientes:

.....

Inventario – Productos terminados

Inventario – Productos en proceso

Inventario - Materiales

(varias cuentas de inventario)

En cuanto al estado de rentas y gastos, más que en la nomenclatura, la diferencia está en la cifra del costo de los productos vendidos que para la empresa comercial equivale al precio de compra de la mercancía, entretanto que para la industrial equivale al precio de compra de la materia prima más los costos de transformación de ésta en producto terminado. Por lo demás no hay diferencia en el estado de rentas y gastos. Ambas empresas tienen gastos de administración y ventas que se deducen a continuación de la ganancia bruta para obtener la ganancia neta del período.

ESTADO DE RENTAS Y GASTOS

Empresa comercial

Ventas

Costo de mercancía vendida

Ganancia bruta

.....

(Costo de la mercancía vendida = Precio de compra de la mercancía)

Empresa industrial

Ventas

Costo de productos vendidos

Ganancia bruta

.....

(Costo de los productos vendidos = Costo de la materia prima + costos de transformación de ésta en productos terminados)



COSTOS Y GASTOS DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL

En una empresa industrial podemos distinguir tres funciones básicas: producción, ventas y administración. Para llevar a cabo cada una de estas tres funciones, la empresa tiene que efectuar ciertos desembolsos por pago de salarios, arrendamientos, servicios públicos, materiales, etc. Estas erogaciones reciben respectivamente el nombre de costo de producción, gastos de administración y gastos de ventas, según la función a que pertenezcan.

Los costos de producción se transfieren (capitalizan) al inventario de productos fabricados. En otras palabras, el costo de los productos fabricados está dado por los costos de producción que fue necesario incurrir para su fabricación. Por esta razón a los desembolsos relacionados con la producción es mejor llamarlos costos y no gastos, puesto que se incorporan en los bienes producidos y quedan por lo tanto capitalizados en los inventarios hasta tanto se vendan los productos.

Los gastos de administración y ventas, por el contrario, no se capitalizan sino que, como su nombre lo indica, se gastan en el período en el cual se incurren y aparecen como tales en el estado de rentas y gastos.

LOS TRES ELEMENTOS DEL COSTO DE PRODUCCIÓN

Ya hemos visto que los costos de producción son los que se capitalizan para conformar el costo de los productos fabricados. Estos costos de producción se pueden dividir en tres clases o elementos. Dicho de esta forma, el costo de un producto está integrado por tres elementos, a saber:

- Materiales directos
- Mano de obra directa
- Costos generales de fabricación

Materiales directos

En la fabricación de un producto entran diversos materiales. Algunos de estos materiales quedan formando parte integral del producto como sucede con las materias primas y demás materiales que integran físicamente el producto. Estos reciben el nombre de materiales directos y su costo constituye el primer elemento integral del costo total del producto terminado.

Otros materiales se usan para lubricación de las máquinas, mantenimiento de plantas y equipos, aseo, etc. Estos reciben el nombre de materiales indirectos y su costo se incluye dentro del tercer elemento denominado costos generales de fabricación.



Mano de obra directa

Para la transformación de los materiales directos en productos terminados hace falta el trabajo humano por el cual la empresa paga una remuneración llamada salario. Los trabajadores de producción son de diversas clases. Algunos intervienen con su acción directa en la fabricación de los productos bien sea manualmente o accionando las máquinas que transforman las materias primas en productos acabados. La remuneración de estos trabajadores, cuando se desempeñan como tales, es lo que constituye el costo de mano de obra directa, segundo elemento integral del costo total del producto terminado.

Otros trabajadores desempeñan labores indirectas de aseo, vigilancia, mantenimiento, supervisión, oficinas de fábrica, dirección de fábrica, etc. La remuneración de estos trabajadores de producción se denomina mano de obra indirecta y se incluye dentro de los costos generales de fabricación.

Costos generales de fabricación

Además de los materiales directos y la mano de obra directa, hacen falta para la fabricación de los productos otra serie de cosas tales como servicios públicos (agua, luz y teléfonos), arrendamientos de plantas y equipos, seguros de plantas, etc. Todos estos costos junto con los materiales indirectos y la mano de obra indirecta, conforman el grupo de los llamados Costos generales de fabricación, que constituye el tercer elemento integral del costo total del producto terminado.

ESTADO DE COSTOS DE PRODUCTOS VENDIDOS

Vimos ya cómo el estado de rentas y gastos de una empresa industrial se diferencia del de una empresa comercial por el renglón denominado Costo de Productos Fabricados y Vendidos o más abreviadamente, Costo de Productos Vendidos. ¿Cómo obtiene una empresa industrial esta cifra que necesita para poder preparar su estado de rentas y gastos?

La mayor parte de esta obra estará dedicada a dar respuesta a la pregunta anterior. Queremos sin embargo que desde un principio el lector visualice el objetivo, antes de emprender el camino que lo conducirá a la obtención de la cifra mencionada.

Los detalles que integran la cifra del Costo de Productos Vendidos son bastante numerosos y por lo tanto, en lugar de incluirlos en el estado de rentas y gastos, se presentan generalmente por separado en el llamado Estado de Costo de Productos Vendidos, cuya cifra final es la que aparece en el estado de rentas y gastos.



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CHIMBORAZO
FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE ECONOMÍA

INDUSTRIAS ABC
ESTADO DE COSTO DE PRODUCTOS VENDIDOS
2020

Materiales Directos	86.000
Mano de obra directa	76.000
Costos generales de fabricación	62.000
Costo de producción	224.000
Más: Inventario de productos en proceso inicial	14.000
Costo de productos en proceso	238.000
Menos: Inventario de productos en proceso final	48.000
Costo de productos terminados	190.000
Más: Inventario de productos terminados inicial	10.000
Costo de productos disponibles para la venta	200.000
Menos: Inventario de productos terminados final	32.000
Costo de productos vendidos	158.000

Como podemos observar, el estado de Costo de productos vendidos empieza con los totales de costos de producción incurridos durante el período en cuestión (en este caso 2020) en cada uno de los tres elementos en que se dividen dichos costos: materiales directos, mano de obra directa y costos generales de fabricación. Estos costos representan el dinero fresco, nuevo, invertido en la producción en 2020.

Si se tratara del primer año de producción de Industrias ABC y si a diciembre 31 de 2020 no hubiera productos en proceso de elaboración o semiterminados, querría decir que no tendríamos inventario inicial ni final de productos en proceso y que todos los productos empezados durante 2020 se procesaron hasta su completa terminación. El costo total de producción en el período, 224.000 sería también en este caso el costo de los productos terminados. Pero como si hay un inventario inicial de productos en proceso que trae un costo de 14.000, es necesario agregar dicho costo al costo de producción de 2020, para llegar al costo total de productos en proceso, 238.000, cifra que constituye el costo total por el cual es responsable (debe dar razón) la fábrica en 2020. Cómo también quedó un inventario final de productos en proceso por un total de 48.000, del total del costo de productos en proceso restamos dicho inventario para obtener el costo total de los productos terminados en 2020, 190.000.

Con la obtención del costo de productos terminados aún no hemos logrado nuestro objetivo que consiste en hallar el costo de los productos vendidos en el período. Si en relación con los productos terminados suponemos también por un momento que no había existencias al comenzar el año y que tampoco quedó inventario de dichos productos a diciembre 31 de 2020, querría decir



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CHIMBORAZO
FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE ECONOMÍA

que todo lo que se produjo se vendió en el mismo período y lógicamente el costo total de productos terminados, 190.000, sería también el costo de los productos vendidos.

Pero como sí había inventario inicial de productos terminados con un costo de 10.000, es necesario agregar dicho costo al costo de productos terminados en 2020, para llegar al costo de productos disponibles para la venta, 200.000. Si a este total restamos el inventario de productos terminados que quedó en existencia al final del período, 32.000, obtenemos finalmente el costo de productos vendidos en 2020, 168.000.

Esta es la cifra que aparece en el estado de rentas y gastos en su lugar correspondiente, como se ilustra a continuación.

INDUSTRIAS ABC
ESTADO DE RENTAS Y GASTOS
2020

Ventas		200.000
Costo de Productos vendidos		168.000
Ganancia bruta		<u>32.000</u>
Gastos de ventas	5.000	
Gastos de administración	10.000	15.000
Ganancia neta		<u><u>17.000</u></u>

Otra forma de presentación

Otra forma de presentación del estado de costo de productos vendidos quizás más fácil de entender, es la que empieza con el inventario de productos en proceso al comienzo del estado. Esta forma se ajusta más a la realidad cronológica de los costos. Con este cambio, la parte superior del estado de Costo quedaría como se muestra a continuación.

INDUSTRIAS ABC
ESTADO DE COSTO DE PRODUCTOS VENDIDOS
2020

Inventario de productos en proceso inicial		14.000
Más Costo de producción en 1990:		
Materiales directos	86.000	
Mano de obra directa	76.000	
Costos generales de fabricación	62.000	224.000
Costo de Productos en proceso		<u>238.000</u>
(sigue como en la ilustración previa)		



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CHIMBORAZO
FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE ECONOMÍA

Estado de costos de productos vendidos detallado

Las anteriores ilustraciones de los estados de costo de productos vendidos se presentaron en forma simplificada, con el fin de que el lector tuviera una visión de conjunto y fácilmente comprensible de este estado financiero. Los tres elementos que constituyen el costo de producción, sin embargo, contienen detalles que conviene presentar para mayor información de los usuarios. Estos detalles se pueden presentar en anexos que acompañen el estado de costo simplificado, o se pueden incluir en el mismo estado de costo, como se muestra a continuación:

INDUSTRIAS ABC
ESTADO DE COSTO DE PRODUCTOS VENDIDOS
2020

Materiales directos:

Inventario de materiales inicial	20.000
Compra de materiales	95.000
Más: Fletes en compras	2.000
Compras brutas	97.000
Menos: Devoluciones y rebajas en compras	3.000
Compras netas	94.000
Total materiales disponibles para el uso	114.000
Menos: Inventario de materiales final	24.000
Total materiales usados	90.000
Menos: Materiales indirectos usados	4.000
Total materiales directos usados	86.000

Mano de obra directa:

Nómina de fábrica	102.000
Menos: Mano de obra indirecta	26.000
Total mano de obra directa	76.000

Costos generales de fabricación:

Materiales indirectos	4.000
Mano de obra indirecta	26.000
Arrendamientos	15.000
Depreciación	10.000
Agua, luz y teléfonos	2.000
Seguros	5.000
Total costos generales de fabricación	62.000
Total Costo de producción	224.000



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CHIMBORAZO
FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE ECONOMÍA

En la primera sección de materiales directos observamos un juego de inventarios igual al que hace una empresa comercial que lleva el sistema de inventario periódico. Al inventario inicial de materiales (20.000) sumamos las compras netas (94.000) para obtener el total de materiales disponibles para el uso (114.000). Si a esta cifra restamos el inventario final de materiales (24.000) obtenemos lógicamente el total de materiales usados. Debido a que esta compañía usa una sola cuenta de Inventario-Materiales que cubre tanto los materiales directos como los indirectos, es necesario restar el total de materiales indirectos usados (4.000) para hallar finalmente el total de materiales directos usados (86.000).

En la sección de mano de obra directa aparece el total de la nómina de la fábrica (102.000) que incluye todos los salarios de producción, tanto directos como indirectos. Restando la mano de obra indirecta (26.000) obtenemos el total de mano de obra directa (76.000).

En la sección de costos generales de fabricación, simplemente aparece el listado de las distintas clases de costos generales con sus respectivas cantidades. La lista que aparece en la presente ilustración no es taxativa, sino a vía de ejemplo de algunas de las cuentas que podrían aparecer en esta sección.