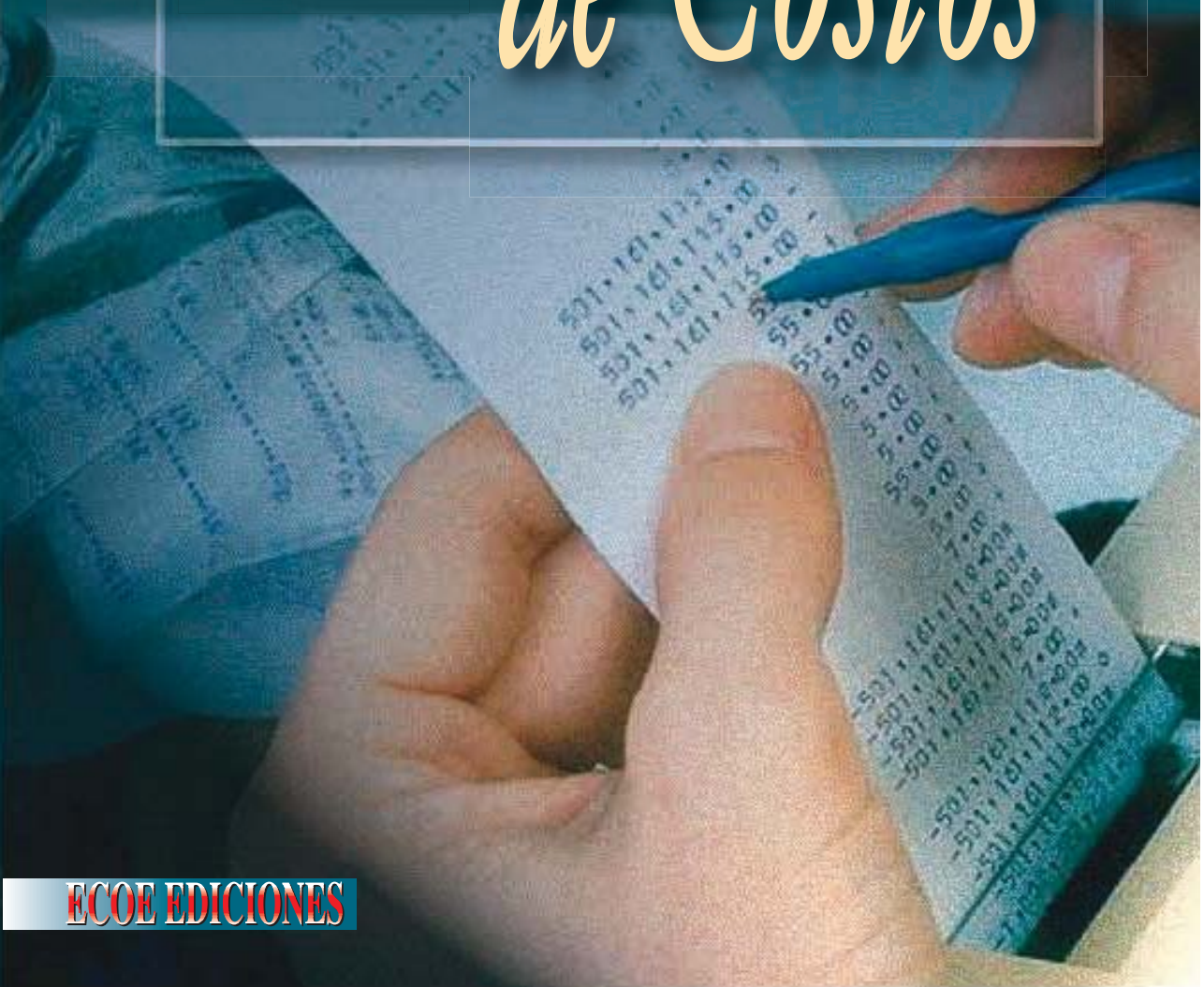


Gonzalo Sinisterra Valencia

CONTABILIDAD *de Costos*



ECOE EDICIONES

Gonzalo Sinisterra Valencia

Nacido en Cali, Valle del Cauca.
Economista, Magíster en
Administración Industrial, y Gerencia
Financiera de la Universidad del Valle.

Profesor titular, Director de Contaduría
Pública, Administración de Empresas,
Jefe del departamento de contabilidad
y finanzas (Facultad de
Administración): profesor de las
asignaturas de Contabilidad, Costos y
Presupuestos en Contaduría Pública y
Administración de Empresas;
profesor de Análisis Financiero en
Administración de Empresas y del área
contable-financiera en Economía e
Ingeniería Industrial de la Universidad
del Valle.

Autor de: *Contabilidad: sistema de
información para las organizaciones*,
5^a.ed. (McGraw-Hill) y *Contabilidad
Gerencial* (Ecoe Ediciones).
Traductor, adaptador y revisor técnico
de textos universitarios para diferentes
casas editoriales.

Gonzalo Sinisterra Valencia

CONTABILIDAD *de Costos*

Sinisterra, Gonzalo

Contabilidad de costos / Gonzalo Sinisterra. -

Bogotá : Ecoe Ediciones, 2006.

446 p. ; 24 cm.

ISBN 978-958-648-422-0

1. Contabilidad de costos 2. Control de costos 3. Contabilidad administrativa, I. Tít.

657.4 cd 20 ed.

A1073959

CEP-Banco de la República-Biblioteca Luis Ángel Arango

Colección: Textos universitarios

Área: Contabilidad y finanzas

Edición: Bogotá, D.C., 1994

Primera edición: Bogotá, D.C., abril de 2006

Reimpresión: Bogotá D.C., septiembre de 2010

Reimpresión: Bogotá D.C., 2011

ISBN: 978-958-648-422-0

© Gonzalo Sinisterra Valencia
Correo electrónico: sinisterra208@uniweb.net.co

© Ecoe Ediciones
Correo electrónico: correo@ecoeediciones.com
www.ecoeediciones.com
Carrera 19 No. 63C-32, Pbx. 2481449, fax. 3461741

Coordinación editorial: Alexander Acosta Quintero

Autoedición: Magda Rocio Barrero

Carátula: Patricia Díaz

Impresión: Litoperla Impresores

Carrera 25 No. 8-84, Tel. 3711916

Impreso y hecho en Colombia

A la memoria de Lucía Valencia de Sinisterra

*La vida de los muertos consiste en hallarse presentes
en el espíritu de los vivos*

Cicerón



TABLA DE CONTENIDO



Prefacio	XVII
1. Contabilidad de costos – Conceptos básicos	1
Competencias.....	1
El ente económico.....	2
Contabilidad financiera, contabilidad gerencial y contabilidad de costos	3
Antecedentes de la contabilidad de costos.....	5
Naturaleza de los costos de producción.....	8
Definición de contabilidad de costos	9
Características de la contabilidad de costos.....	10
Objetivos de la contabilidad de costos.....	11
El papel del contador de costos.....	12
Elementos del costo de producción	13
Materias primas	14
Mano de obra	14
Costos indirectos.....	14
Clasificación de los costos de producción	15
Costo del producto y costo del período	15
Costo total y costo unitario	17
Costos variables, costos fijos y costos mixtos	17
Costos directos y costos indirectos	21
Costos controlables y costos no controlables	22
Costos históricos y costos predeterminados	22

Costos de producción y costo de operación.....	23
Estados financieros de empresas de manufactura	23
Balance general.....	24
Estado del costo de ventas	25
Estado de resultados	27
Flujo de los costos de producción.....	30
Flujo de producción	30
Flujo de costos	32
Sistemas de costos	34
Sistema de costos por órdenes de trabajo	34
Sistema de costos por procesos.....	35
Hoja de costos.....	35
Características del sistema de costos por órdenes de trabajo	36
Ciclo de la contabilidad de costos.....	37
Resumen	44
Glosario.....	45
Preguntas de autoevaluación.....	46
Ejercicios y problemas de evaluación.....	47
2. Costeo por órdenes de trabajo – Materias primas	55
Competencias.....	55
Definición de inventarios	56
Materias primas.....	56
Clasificación de las materias primas	58
Diagrama de flujo de datos	58
Control de los inventarios.....	59
Reserva de materias primas	60
Compra de materias primas	61
Solicitud de compra de materias primas.....	61
Orden de compra.....	63
Recepción de materias primas	66
Devolución de materias primas al proveedor	68
Almacenamiento de materias primas.....	70
Orden de trabajo	71
Consumo de materias primas.....	71
Devolución de materias primas al almacén	73
Determinación del tamaño óptimo del inventario de materias primas	76
Punto del nuevo pedido	80
Contabilización de los inventarios.....	82
Sistemas de inventario	82
Sistema permanente	83
Sistema periódico.....	83

Compras de materias primas	83
Transporte, fletes y acarreos	84
Impuesto sobre las ventas	85
Retención en la fuente	87
Descuento comercial.....	88
Descuento financiero	89
Devolución de materias primas al proveedor	90
Consumo de materias primas.....	91
Devolución de materias primas al Almacén	93
Provisiones para inventarios	95
Métodos de valuación del inventario de materias primas.....	95
PEPS – Primeros en entrar, primeros en salir.....	96
UEPS – Últimos en entrar, primeros en salir.....	99
Promedio ponderado.....	99
Identificación específica.....	102
Resumen.....	103
Glosario.....	103
Preguntas de autoevaluación.....	104
Ejercicios y problemas de evaluación.....	105
3. Costeo por órdenes de trabajo – Mano de obra	113
Competencias.....	114
Naturaleza de la mano de obra.....	114
Pagos laborales	115
Salario	115
Jornada de trabajo	116
Trabajo diurno o nocturno	116
Liquidación de recargos.....	116
Prestaciones sociales.....	117
Descansos obligatorios	119
Aportes de nómina	119
Deducciones de nómina.....	120
Clasificación de la mano de obra.....	121
Control del tiempo	124
Contabilización de la liquidación y pago de la nómina.....	127
Distribución de la nómina de fábrica.....	132
Contabilización de la distribución de la nómina.....	138
Resumen.....	145
Glosario.....	146
Preguntas de autoevaluación.....	147
Ejercicios y problemas de evaluación.....	148

4. Costeo por órdenes de trabajo – Costos indirectos	157
Competencias.....	158
Naturaleza de los costos indirectos.....	158
Comportamiento de los costos indirectos.....	160
Asignación de costos indirectos.....	160
Tasa presupuestada	161
Presupuesto de costos indirectos.....	163
Método automático	164
Método del promedio.....	164
Método de los aumentos	165
Método del análisis gráfico	166
Método del punto alto y punto bajo	168
Método de regresión	170
Presupuesto de producción	173
Unidades de producto	174
Horas de mano de obra directa	174
Horas máquina.....	175
Costo de mano de obra directa.....	175
Costo de materiales directos	176
Costos primos	177
Contabilización de los costos indirectos	179
Contabilización de los costos indirectos reales	180
Contabilización de los costos indirectos aplicados.....	181
Terminación y venta de los productos	183
Variación de costos indirectos.....	184
Análisis de la variación de costos indirectos	186
Variación presupuesto.....	186
Variación capacidad.....	188
Cancelación de la variación de costos indirectos.....	193
Doble mayor	198
Terminación del ciclo de la contabilidad de costos en un sistema de costos por órdenes de trabajo.....	203
Ejemplo ilustrativo	203
Materiales de desperdicio y de desecho.....	215
Materiales de desperdicio	216
Contabilización de materiales de desperdicio normales.....	216
Contabilización de materiales de desperdicio anormales.....	217
Materiales de desecho.....	219
Contabilización de materiales de desecho normales	219
Contabilización de materiales de desecho anormales.....	220
Productos defectuosos y dañados	221
Productos defectuosos	221

Contabilización de productos defectuosos normales	222
Contabilización de productos defectuosos anormales	223
Productos dañados	225
Contabilización de productos dañados normales.....	225
Contabilización de productos dañados anormales.....	228
Ejemplo ilustrativo.....	230
Resumen.....	235
Glosario.....	236
Preguntas de autoevaluación.....	237
Ejercicios y problemas de evaluación.....	239
5. División por departamentos de los costos indirectos	251
Competencias.....	251
Naturaleza de la departamentalización	252
Concepto de departamentalización	252
Objetivos de la departamentalización	254
Procedimiento para departamentalizar los costos de producción	255
Implicación del traspaso de los costos a los departamentos de producción	263
Ejemplo ilustrativo.....	264
Resumen.....	278
Glosario.....	279
Preguntas de autoevaluación.....	279
Ejercicios y problemas de evaluación.....	280
6. Costeo por procesos	287
Competencias.....	288
Características del sistema de costos por procesos.....	288
Concepto de unidad equivalente de producción	291
Contabilización de los elementos del costo	292
Clases de flujos de costos por procesos	296
Informe del costo de producción	301
Informe de producción.....	302
Informe de costos.....	302
Informe del costo de producción – Un proceso e inventario final	303
Métodos para calcular las unidades equivalentes de producción	305
Costo promedio ponderado.....	306
Primeros en entrar, primeros en salir	308
Informe del costo de producción – Primer proceso e inventarios inicial y final	310
Costo promedio ponderado.....	310
Primeros en entrar, primeros en salir	311

Informe del costo de producción – Proceso subsiguiente e inventarios inicial y final.....	314
Costo promedio ponderado.....	314
Primeros en entrar, primeros en salir.....	316
Informe del costo de producción – Unidades retenidas.....	319
Informe del costo de producción – Adición de materias primas en procesos subsiguientes.....	321
Sin aumento en unidades producidas.....	322
Con aumento en unidades producidas.....	323
Informe del costo de producción – Unidades perdidas.....	325
Unidades perdidas en el proceso inicial.....	326
Unidades perdidas al principio o durante el proceso.....	327
Unidades perdidas al final de un proceso.....	328
Unidades perdidas en procesos subsiguientes.....	330
Informe del costo de producción – Unidades perdidas y adición de materias primas.....	333
Unidades adicionales exceden unidades perdidas.....	334
Unidades perdidas exceden unidades adicionales.....	334
Productos dañados y defectuosos.....	338
Productos dañados.....	338
Contabilización de productos dañados normales.....	338
Contabilización de productos dañados anormales.....	339
Productos defectuosos.....	343
Contabilización de productos defectuosos normales.....	343
Contabilización de productos defectuosos anormales.....	344
Materiales de desperdicio y de desecho.....	347
Materiales de desperdicio.....	347
Contabilización de materiales de desperdicio normales.....	347
Contabilización de materiales de desperdicio anormales.....	348
Materiales de desecho.....	349
Contabilización de materiales de desecho normales.....	349
Contabilización de materiales de desecho anormales.....	350
Comparación de los sistemas de costos por órdenes de trabajo y por procesos.....	354
Resumen.....	356
Glosario.....	357
Preguntas de autoevaluación.....	358
Ejercicios y problemas de evaluación.....	360
7. Costos conjuntos – Coproductos y subproductos.....	373
Competencias.....	373
Naturaleza de los costos conjuntos.....	373

Razones para adoptar costos conjuntos	375
Concepto de coproducto y subproducto.....	376
Métodos generales para asignar costos conjuntos a los coproductos .	376
Costo unitario promedio simple (CUPS).....	377
Unidades físicas.....	379
Costo unitario promedio ponderado (CUPP).....	381
Valor ponderado de mercado	386
Valor de mercado conocido en el punto de separación.....	387
Valor de mercado no conocido en el punto de separación.....	389
Procedimientos generales de valuación de subproductos.....	393
Subproductos tratados como ingresos	393
Subproductos utilizados al valor de mercado	398
Subproductos vendidos al valor estimado de mercado.....	400
Resumen.....	405
Glosario.....	405
Preguntas de autoevaluación.....	406
Ejercicios y problemas de evaluación.....	407
Bibliografía.....	415
Índice	417

FIGURAS

1-1 Relación entre contabilidad financiera, contabilidad gerencial y contabilidad de costos.....	5
1-2 Comportamiento de los costos ante variaciones en el nivel de actividad económica	18
1-3 Representación gráfica de un costo fijo	19
1-4 Representación gráfica de un costo mixto	20
1-5 Ilustración del flujo físico de producción	31
1-6 Ilustración del flujo de costos a través de cuentas.....	33
2-1 Diagrama de flujo de la solicitud de compra de materias primas .	62
2-2 Diagrama de flujo para la adquisición de materias primas.....	63
2-3 Diagrama de flujo de la orden de compra de materias primas....	65
2-4 Diagrama de flujo de recepción de materias primas.....	67
2-5 Diagrama de flujo de devolución de materias primas al proveedor	69
2-6 Diagrama de flujo de consumo de materias primas.....	73
2-7 Diagrama de flujo de devolución de materias primas al Almacén.....	75

2-8	Relación entre los costos y el tamaño óptimo de pedido.....	79
2-9	Interrelación de los factores que inciden para determinar el punto del nuevo pedido.....	82
2-10	Diagrama de flujo de contabilización del costo de las materias primas	94
3-1	Clasificación de los salarios por área funcional.....	122
3-2	Diagrama de flujo del control de entrada y salida del trabajador	125
3-3	Diagrama de flujo de solicitud de tiempo extra	126
3-4	Diagrama de flujo de liquidación de la nómina.....	131
3-5	Diagrama de flujo de control del tiempo de los trabajadores directos.....	136
3-6	Diagrama de flujo de distribución de la nómina de fábrica.....	137
3-7	Diagrama de flujo de contabilización del costo de la mano de obra	143
4-1	Ilustración de la cancelación de la variación de costos indirectos	194
4-2	Diagrama de flujo de contabilización de costos indirectos.....	197
4-3	Ilustración del ciclo de la contabilidad de costos – Sistema de costos por órdenes de trabajo.....	204
5-1	Traspaso de costos indirectos usando el procedimiento escalonado	259
5-2	Ilustración de la implicación del trabajo de los costos a los departamentos de producción	264
6-1	Contabilización de los costos de producción.....	293
6-2	Ilustración del flujo secuencial de costos	297
6-3	Ilustración del flujo paralelo de costos	298
6-4	Ilustración del flujo selectivo de costos.....	300
6-5	Ilustración del flujo de producción – Corte	307
6-6	Ilustración del flujo de producción – Soldadura.....	307
6-7	Ilustración del flujo de costo promedio ponderado	311
6-8	Ilustración del flujo de costos PEPS	313
7-1	Ilustración de costos conjuntos.....	375

CUADROS

1-1	Hoja de costos para una orden de trabajo.....	36
1-2	Hoja de costos para una orden de trabajo de Manufacturas Naga S.A.....	43
2-1	Formato de reserva de materias primas	60
2-2	Formato de solicitud de compra de materias primas	61
2-3	Formato de orden de compra	64
2-4	Formato de entrada a Almacén	66

2-5	Formato de nota de devolución de materias primas al proveedor...	70
2-6	Formato de orden de trabajo.....	71
2-7	Formato de requisición de materias primas.....	72
2-8	Formato de devolución de materias primas al Almacén.....	74
2-9	Determinación del tamaño óptimo de pedido (TOP) por el método tabular.....	78
2-10	Modelo de tarjeta de existencias o kárdex.....	97
2-11	Aplicación práctica de la tarjeta de existencias mediante el método PEPS.....	98
2-12	Aplicación práctica de la tarjeta de existencias mediante el método UEPS.....	100
2-13	Aplicación práctica de la tarjeta de existencias mediante el método promedio ponderado.....	101
3-1	Formato de tarjeta de reloj.....	124
3-2	Cuadro planilla de pago de salarios.....	128
3-3	Formato de tarjeta de tiempo.....	133
3-4	Formato de planilla de distribución de la mano de obra.....	134
3-5	Flujo de distribución de la nómina de fábrica.....	139
4-1	Resumen de hojas de costos de Muebles Ruiz & Asociados.....	211



PREFACIO



Todas las personas usamos a diario la palabra costo al hacer referencia al costo de vida, costo de las matrículas, costos de los alimentos y las medicinas. Tal vez ningún término contable se utiliza tanto como el término costo, el cual puede tener muchos y diferentes significados. Costo y gasto se usan indistintamente para designar lo mismo, pero desde un punto de vista conceptual son diferentes como veremos más adelante en esta obra. Se suele escuchar: “en la reforma de la casa gasté más de lo pensado”, o “la reforma de la bodega me costó más de lo presupuestado”.

Generalmente se considera que la contabilidad de costos circunscribe su ámbito de aplicación al de las empresas de manufactura. En todo tipo de empresas, con o sin ánimo de lucro, independientemente de su actividad económica y tamaño, las técnicas y conceptos de la contabilidad de costos que se tratarán a lo largo de esta obra, tienen vigencia. Se trata tan solo que la gerencia y los responsables de la contabilidad busquen la aplicación de dichas técnicas y conceptos a sus respectivas áreas. Analicemos las preguntas siguientes: ¿Cuánto le cuesta al carpintero elaborar un juego de comedor hecho sobre pedido? ¿Cuánto le cuesta al departamento de bomberos de una ciudad combatir un incendio? ¿A cuánto ascienden los costos de los servicios que presta el laboratorio clínico de un hospital? ¿Cuál es el costo de la relación hora de clase-profesor para una institución universitaria?

La contabilidad de costos genera información para uso interno y externo a la organización, y tiene que ver con la determinación del costo de manufacturar algún producto, prestar un servicio o desarrollar alguna actividad. Cualquier nivel administrativo de una organización depende estrechamente de la información que le proporciona la contabilidad de costos, a la cual le corresponde acumular la información de costos y presentarla lo más detalladamente posible para la toma

de decisiones. Si un gerente de producción desea modificar el proceso de manufactura de un producto, debe saber cómo afecta esta decisión a las utilidades de la empresa, de allí que los gerentes dependen considerablemente de la información de costos para tomar decisiones informadas.

Se pretende poner al alcance de los estudiantes de los cursos introductorios e intermedios de contabilidad de costos y contabilidad financiera a nivel de pregrado o de posgrado, un libro de fácil comprensión, que trata en forma clara los temas generalmente incluidos en los programas de los cursos de las carreras de Contaduría pública, Economía, Administración de Empresas, Ingeniería Industrial, así como en programas afines de los niveles técnico, tecnológico y de formación avanzada. Se puede utilizar como texto-guía en tres cursos semestrales de contabilidad de costos, cuyos temas centrales comprenden en su orden, el sistema de costos por órdenes de trabajo y el sistema de costos por procesos. El grado de cobertura de los temas está diseñado para satisfacer las necesidades de aquellos lectores que vayan a continuar con el curso final de la franja de contabilidad de costos que ofrecen los planes de estudio en el país y que comprende tópicos diversos sobre costos, como: costos estándar, costos relevantes, costos por áreas de responsabilidad, costos estimados.

El libro presenta un cuidadoso equilibrio entre la teoría y el material práctico. Los tópicos se cubren con una adecuada profundidad para asegurar una completa comprensión de los conceptos básicos, así el estudiante estará en capacidad de aplicar con confianza los conceptos en la solución de los problemas de la vida real empresarial.

La obra presenta las siguientes características metodológicas:

- Los capítulos se inician con una introducción que describe al lector el contenido técnico del capítulo.
- Posterior a la introducción, se presentan las competencias del capítulo en términos de metas educacionales. Estas especifican con claridad lo que el lector estará en capacidad de lograr una vez culminada su lectura y resuelta la parte práctica de la obra.
- Cada capítulo concluye con un resumen que brinda al lector la posibilidad de reforzar los conceptos de costos y le provee un resumen del capítulo.
- Incluye cada capítulo un glosario con las definiciones de los términos claves introducidos. El uso de los términos es muy consistente a lo largo de la obra.
- Las preguntas de repaso le permiten al lector centrar su atención en los conceptos más importantes contenidos en el material del capítulo y medir el nivel de logro de las metas educacionales.
- Cada capítulo provee un buen número de ejercicios y problemas bien escogidos que crecen en términos de su nivel de dificultad y cuyo desarrollo permite crear en el estudiante destrezas en el manejo de los conceptos.

- El libro consta de 7 capítulos en los cuales se distribuyen los temas de la siguiente manera.

El *capítulo 1* se inicia con una interesante reseña histórica de la contabilidad de costos y una presentación de la naturaleza de los costos de producción. El capítulo presenta diferentes criterios de clasificación de los costos y describe los dos sistemas de acumulación de costos, órdenes de trabajo y procesos. Aspectos importantes del capítulo son la incorporación de las normas vigentes en lo que hace referencia a la definición de conceptos y de estados financieros, normas básicas contables y aspectos en general que reglamentan la contabilidad; también la presentación de las características y objetivos de la contabilidad de costos y su importancia en la toma de decisiones, en la planeación y el control de las operaciones. En resumen, este capítulo introduce al lector en el ambiente de la contabilidad de costos y en los conceptos básicos que debe manejar antes de proseguir con el resto del libro.

En el *capítulo 2* se inicia el estudio del sistema de costos por órdenes de trabajo con el análisis del primero de los elementos del costo de producción de las materias primas. El capítulo trata conceptos importantes relacionados con las materias primas y diferentes procedimientos involucrados en el control y contabilización del costo de las materias primas usadas. Igualmente analiza aspectos como el de la determinación del tamaño óptimo del inventario y los métodos de valuación del inventario. En el capítulo se aportan elementos para comprender que un adecuado control de las materias primas y su correcta contabilización constituyen un aspecto básico en la administración de las empresas industriales.

El *capítulo 3* trata los aspectos relacionados con la contabilización y el control del segundo elemento del costo de producción la mano de obra. En el capítulo se analizan los diferentes pagos laborales y beneficios existentes: salario, prestaciones sociales, descansos obligatorios y aportes de nómina, así como las deducciones de nómina que permite la ley, y que recibe el trabajador del área de producción. El capítulo ilustra los procedimientos utilizados para la liquidación y el pago de la nómina, así como para la distribución del costo de la nómina entre las diferentes órdenes de trabajo. En el capítulo también se tratan los pagos obligatorios que a título de aportes patronales debe cancelar el patrono a entidades oficiales y privadas para cubrir necesidades de recreación, capacitación y vivienda de sus trabajadores.

La aplicación de los costos indirectos a la producción constituye el tema del *capítulo 4*. La acumulación de los costos indirectos en la hoja de costos no es tan sencilla como la de los materiales directos y la mano de obra directa, más aún, no es posible medir con alguna exactitud el valor de los costos indirectos que se debe cargar a cada orden de trabajo, razón por la cual es necesario hacer uso de la tasa presupuestada. La tasa presupuestada se determina desde antes de la iniciación

del período haciendo uso de información presupuestada de costos indirectos y de producción. Durante el período se manejan costos indirectos reales y aplicados y al finalizar, se comparan los valores reales con los valores aplicados para encontrar la variación, es decir, la sobre o subaplicación de costos indirectos en las hojas de costos de las órdenes de trabajo.

En el *capítulo 5* se describe el proceso de departamentalización de los costos a través del cual los costos de los departamentos de servicios se hacen parte del costo del producto, así como los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos.

Los aspectos básicos relacionados con el costeo de los productos en un sistema de costos por procesos se analizan en el *capítulo 6*, el cual comienza presentando las características y generalidades de este sistema de acumulación de costos, así como el concepto de unidad equivalente de producción, clave en la determinación del costo unitario del producto. Gran parte del capítulo se dedica a ilustrar progresivamente la preparación del informe del costo de producción en las siguientes circunstancias: cuando existen productos en proceso al comienzo del período bajo los métodos de promedio ponderado y PEPS; cuando se dispone de un solo proceso de manufactura hasta llegar al caso de una empresa que dispone de varios procesos, cuando se presenta pérdida de unidades y adición de materias primas que incrementa las unidades producidas; cuando se presentan productos dañados y productos defectuosos, así como materiales de desperdicio y desecho, hechos que se analizan con el criterio de normalidad o anormalidad en su presentación. El capítulo señala los procedimientos contables para los tres elementos del costo de producción y la transferencia de los costos de un proceso a otro hasta su terminación total. El capítulo permite al lector familiarizarse con los términos propios del sistema de costos por procesos.

Como muchos procesos de manufacturas permiten obtener diferentes productos finales que son manufacturados a partir de los mismos elementos del costo de producción, en el *capítulo 7* se estudian los costos conjuntos. Las empresas que se encuentran en esta situación deben decidir cómo describir los costos conjuntos entre los productos finales resultantes. El capítulo ilustra diferentes métodos utilizados para asignar los costos conjuntos a los coproductos y describe procedimientos generales de valuación de subproductos.

Agradecimientos especiales merecen los estudiantes de Contaduría Pública, Administración de Empresas e Ingeniería Industrial de la Universidad del Valle por su esmerada revisión del material, así como a la Facultad de Ciencias de la Administración de la misma universidad, la cual me abrió sus puertas por espacio de tantos años para desarrollar mi actividad preferida -la docencia-. Igualmente, el autor desea expresar su gratitud al equipo de trabajo de ECOE Ediciones, cuyo

apoyo significó una destacada contribución y sin cuyo ánimo permanente no hubiera sido posible su publicación.

Sinceros agradecimientos a Magda Rocío Barrero, por su valiosa ayuda en la transcripción del manuscrito y a todas las personas que de una u otra forma participaron en la presente obra, por supuesto, cualquier error es responsabilidad única del autor.

Gonzalo Sinisterra V.

1

CONTABILIDAD DE COSTOS CONCEPTOS BÁSICOS

Mientras la contabilidad financiera se relaciona básicamente con la elaboración y presentación de información a personas ajenas a la empresa, la contabilidad gerencial se ocupa de proveer información a las personas encargadas de tomar las decisiones dentro de la organización. La contabilidad de costos, por su parte, genera información para uso interno y externo, y tiene que ver con la determinación del costo de un producto específico o actividad. Como la operación de manufactura constituye un área funcional importante en las actividades que desarrollan las empresas, este capítulo se inicia con una reseña histórica de la contabilidad de costos y una breve presentación de la naturaleza de los costos de producción. Introduce las características y los objetivos de la contabilidad de costos, resaltando su importancia en la toma de decisiones, en la planeación y el control de las operaciones de una organización.

Este capítulo presenta distintos criterios de clasificación de los costos y describe los dos sistemas de costos de amplia utilización en nuestro medio: órdenes de trabajo y procesos. Un aspecto importante en el capítulo es la incorporación de las normas contables en lo que respecta a definición de conceptos y estados financieros, normas básicas y aspectos en general que reglamentan la contabilidad.

Competencias

- Da una definición de contabilidad de costos
- Reconoce la importancia del concepto costo de producción
- Reconoce el aporte de la contabilidad de costos a la contabilidad financiera en la preparación de los estados financieros de propósito general

- Distingue los elementos del costo de producción y dar ejemplos de cada uno, suponiendo diferentes tipos de empresas de manufactura
- Reconoce los criterios que rigen la clasificación de los costos
- Distingue entre costos del producto y costos del período y proporcionar ejemplos de cada uno
- Describe el flujo de los costos, señalando la relación entre los elementos del costo y el proceso de fabricación

El ente económico

De acuerdo con las normas contables, se entiende por ente económico la organización empresarial, es decir, una actividad económica organizada como unidad para la cual se debe establecer un adecuado control en el manejo de sus recursos. El ente económico debe ser definido e identificado para que sea diferente de los otros entes. Según el Código de Comercio, se entiende por empresa toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios.

Los entes económicos dependiendo de su conformación legal, se consideran negocios individuales, negocios unipersonales y empresas de propiedad múltiple. Un negocio individual está conformado por una persona natural que no requiere de ningún tipo de documento de constitución. Una empresa unipersonal está conformada por una persona natural o jurídica que requiere de inscripción en el registro mercantil y de documento escrito. Las empresas de propiedad múltiple están conformadas por un grupo de personas que constituyen la sociedad mediante escritura pública levantada ante una notaría y con el lleno de otras formalidades.

Los entes económicos de varios propietarios se pueden organizar en sociedades de personas y sociedades de capital. A las primeras pertenecen la sociedad colectiva y la sociedad en comandita simple; a las segundas pertenecen las sociedades anónimas y las en comandita por acciones. Para ampliar estos conceptos, se recomienda consultar el Código de Comercio para disponer de una visión precisa sobre este tipo de entes económicos, según su constitución legal.

De acuerdo con la actividad económica que desarrollan, los entes económicos se suelen clasificar como empresas de servicios, comerciales, de manufactura, mineras, de construcción y agropecuarias. Como el alcance de la presente obra se centra en las empresas de manufactura, sólo se provee esta definición. Una empresa industrial es un ente económico dedicado a la adquisición de materias primas, sobre las cuales se aplica un proceso tecnológico de transformación hasta su conversión en productos terminados. Ejemplos de empresa de manufactura son los fabricantes de tejidos para la industria de la confección y las que producen papel o cartón. La primera transforma insumos naturales, como algodón, en fibras

para telas o directamente en telas. La segunda utiliza pulpa de madera o bagazo de caña para la fabricación de distintos tipos de papel.

Contabilidad financiera, contabilidad gerencial y contabilidad de costos

Independientemente de su actividad, toda persona debe tomar decisiones de índole económico, social o personal. El objeto de la información es contribuir con la toma de decisiones. La contabilidad, en virtud de ser una fuente de información relativa a la actividad económica, tiene como propósito generar periódicamente información expresada en términos monetarios. La información debe ser presentada en forma resumida para que pueda ser analizada por las personas interesadas en la misma. Los usuarios de la información financiera pueden catalogarse como usuarios internos y usuarios externos. Los usuarios internos comprenden la junta directiva, el sindicato, los administradores y empleados. Entre los usuarios externos se encuentran los socios, clientes, proveedores, Cámara de Comercio, inversionistas, corporaciones, bancos, gobierno y comunidad en general.

Prácticamente todos los entes económicos cuentan con un sistema de contabilidad para identificar, medir, clasificar, registrar, analizar e informar las operaciones de la empresa, en forma clara y completa. Este sistema de contabilidad constituye el principal sistema de información en toda organización, pues proporciona este valioso recurso para tres fines diferentes: prepara informes internos para los distintos niveles de la administración, que serán utilizados para la toma de decisiones tácticas y operacionales, elabora informes internos que se utilizan en la planeación, evaluación y control de las operaciones; y prepara informes para los usuarios externos, que se emplearán en la toma de sus decisiones y en muchas otras aplicaciones. El sistema de contabilidad comprende dos elementos básicos: la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial o contabilidad administrativa. La contabilidad financiera se centra en el último de los tres fines del sistema de contabilidad y su objetivo es el de suministrar información a los usuarios externos mediante estados financieros básicos. Informa además sobre el estado de la inversión efectuada en una empresa y sobre las fuentes de financiación de la inversión, evalúa el resultado neto proveniente de las operaciones, mide los cambios en el patrimonio de un período a otro, muestra los cambios en la situación financiera y presenta los flujos de efectivo. La contabilidad financiera está limitada por las normas básicas que son un conjunto de postulados y conceptos sobre los cuales fundamentan y circunscriben la información contable para garantizar que ésta sea comprensible, útil y pertinente.

La contabilidad gerencial o administrativa se concentra en los dos primeros fines del sistema de contabilidad, como son los de proveer información para satisfacer las necesidades de los usuarios internos. La contabilidad gerencial elabora información relacionada con situaciones específicas, es decir, los informes tienen

que ver con problemas, decisiones o situaciones específicas que conciernen a la administración de la empresa. Como la información que prepara la contabilidad gerencial es empleada por pocas personas, tales informes pueden ser más específicos que los estados financieros que buscan suplir necesidades de información de muchos usuarios. Lo anterior explica por qué los informes para la gerencia son más detallados que los informes para los usuarios externos. Para propósitos internos, una empresa puede generar información de costos detallada para cada uno de los productos que manufactura; para propósitos externos resume la información y solamente presenta el costo total de los productos fabricados. De igual forma la información para uso interno se prepara con una frecuencia mayor, a veces diaria, que la frecuencia con la cual se prepara la información para usuarios externos.

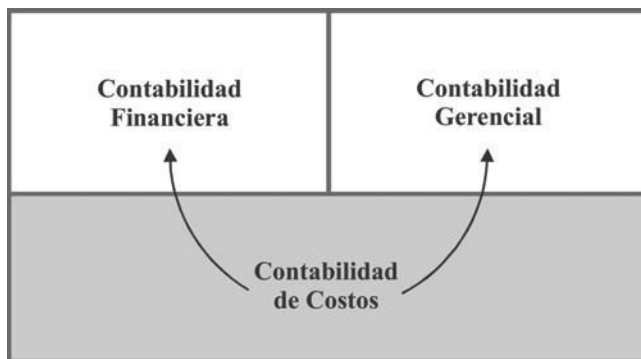
Los contadores suelen identificar, además de los dos elementos que conforman el sistema de contabilidad, las actividades de la contabilidad de costos. A diferencia de los dos elementos del sistema de contabilidad que generan información para uso interno y externo, la contabilidad de costos no hace referencia exactamente a un proceso de presentación de información, mas bien, al proceso de determinación del costo de un producto fabricado o de un servicio prestado. La información que genera la contabilidad de costos se utiliza en la preparación de informes para uso interno y externo. El costo de los productos manufacturados y vendidos en el período figura como un simple dato en el estado de resultados, es decir, que para propósitos externos, los datos de costos se resumen y se presentan por un valor global. La información de costos que debe hacer parte de los informes para uso interno generalmente se presenta en forma detallada. Como los datos de costos son ampliamente utilizados por los dos elementos básicos del sistema de contabilidad, la contabilidad de costos realmente hace parte de la contabilidad financiera y de la contabilidad gerencial.

La relación entre la contabilidad financiera, la contabilidad gerencial y la contabilidad de costos se representa en la figura 1-1.

Obsérvese que la contabilidad de costos fundamenta la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial.

Contabilidad de costos es generalmente, sinónimo de contabilidad de empresas de manufactura. Fueron justamente este tipo de empresas las que primero sintieron la necesidad de conocer los costos de sus productos para ejercer un control sobre los costos de producción y poder contribuir con la determinación del precio de venta. Fueron estas empresas las primeras en desarrollar la mayoría de conceptos y técnicas de acumulación de datos de costos que actualmente se usan. No obstante, el desarrollo de las técnicas de producción hizo perfeccionar los métodos de costeo de los productos y con ello la posibilidad de aplicarlos para costear actividades no fabriles.

Figura 1-1
Relación entre Contabilidad Financiera, Contabilidad Gerencial y Contabilidad de Costos



Antecedentes de la contabilidad de costos

No se puede afirmar que la contabilidad de costos haya experimentado gran desarrollo en sus comienzos, pues las mismas formas de producción imperantes no lo propiciaban; tan solo se observaron intentos de control de los elementos del costo. Existen importantes indicios en civilizaciones del Medio Oriente que permiten afirmar que los sacerdotes y escribas ejercían control sobre los trabajos realizados.

En algunas industrias de diversos países europeos, entre los años 1485 y 1509, se comenzaron a utilizar sistemas de costos rudimentarios que revisten alguna similitud con los sistemas de costos actuales. Las industrias eran básicamente las del vino, impresión de libros y acuñaje de monedas. En el mismo siglo XIV, la familia Médicis de Florencia había desarrollado para sus fábricas de ropa de lana procedimientos contables parecidos a los expuestos por el monje italiano Luca Paciolo en 1494. Utilizaron la cuenta *Confección manufacturada y vendida*. La familia Médicis adquiría en ciudades y aldeas la lana para luego procesarla en los hogares de los artesanos. Las cuentas eran llevadas en libros de contabilidad por partida doble, diarios especiales para el registro de los valores devengados por ellos, y de los materiales que entregaban a las familias para su trabajo. Un libro mayor de salarios para los artesanos y comerciantes que trabajaban dentro del núcleo familiar. Un italiano, Francisco Datini, llevaba por esta época su contabilidad en forma algo parecida en su industria de lanas. Datini llevaba un libro donde aparecían dos columnas: debe y haber; y otro libro en el cual se registraban los costos para el tratamiento de la lana. Datini recopiló sus escritos en un libro titulado *Memoriale*, que se considera un verdadero manual de costos.

La teneduría de libros por partida doble surgió al norte de Italia, país con mucha influencia mercantil en el sur de Alemania y los Países Bajos. Los primeros textos de contabilidad eran escritos para los comerciantes, ya que el proceso de fabricación estaba en manos de unos pocos artesanos vinculados a asociaciones y por lo tanto sometidos a las reglas de sus gremios. Con el artesanado, tomó auge la contabilidad debido al crecimiento de los capitalistas y al aumento de tierras privadas. Lo anterior hizo surgir la necesidad de disponer de control sobre las materias primas asignadas al artesano, quien ocupaba su lugar de trabajo. En el siglo XIV, el sistema florentino calculaba los costos gremiales para cada grupo de trabajadores por separado. A finales del siglo XIV, se hizo indispensable en Inglaterra el cálculo de los costos, pues existía una gran competencia entre los productores de lana de las ciudades y de aldeas. En 1557, los fabricantes de vinos de Corinto empezaron a usar algo que llamaron *costos de producción*, entendiendo como tales lo que hoy sería materiales y mano de obra. El editor francés Cristóbal Plantin, establecido en Amberes en el siglo XVI, utilizó diferentes cuentas para las diversas clases de papeles importados y otras para la impresión de libros. Se afirma también que sus registros contables incluían una cuenta para cada libro en proceso de impresión y posteriormente se trasladaban los costos a otra cuenta de existencias para la venta. En 1577, la familia alemana de banqueros y comerciantes Fugger, también acuñadores de moneda, utilizó un sistema elemental de cuentas que reflejaban los diversos estados del hierro hasta su conversión. El objetivo de la contabilidad en esa época era rendir un informe de cuentas sin diferenciar entre ingresos y costos; sin contribuir a la fijación de precios de venta, ni determinar el resultado neto de operaciones.

Durante el siglo XVI y hasta la mitad del siglo XVII la contabilidad de costos experimentó un serio receso. En 1776 el surgimiento de la revolución industrial trajo las grandes fábricas. Se pasó de la producción artesanal a una producción industrial, creando la necesidad de ejercer un mejor control sobre los dos elementos-materiales y mano de obra, y sobre el nuevo elemento del costo que las onerosas maquinarias y equipos originaban. El maquinismo de la revolución industrial originó el desplazamiento de mano de obra y la desaparición de los pequeños artesanos. Todo el crecimiento anterior creó un ambiente propicio para un nuevo desarrollo de la contabilidad de costos. Antes, en 1750, Jaime Dodson ilustró en Inglaterra las cuentas de una fábrica de calzado. Para un determinado número de juegos de zapatos de diversas tallas se cortaban el cuero y las pieles mientras se procesaba el calzado. A cada talla asignaba un valor diferente de tal forma que el total igualara el valor del cuero y las pieles consumidos.

En 1777, el inglés Thompson hizo una primera descripción de los costos de producción por procesos con base en una empresa fabricante de medias con hilo de lino. Mostró cómo el costo del producto terminado se puede calcular mediante una serie de cuentas por partida doble que llevaba en cantidades y valores para