

NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

CONCEPTOS GENERALES

Contabilidad Financiera. Es un sistema de información integrado a la empresa, que se encarga de recopilar, identificar, medir, analizar, clasificar, registrar, interpretar, evaluar e informar de una forma clara, sistemática, estructurada y fidedigna, las operaciones mercantiles realizadas por un ente económico. Es el lenguaje de los negocios.

Contabilidad De Costos. Es una ampliación de la contabilidad financiera que se relaciona con la acumulación, calculo, análisis e interpretación de la información relativa a los costos de producción de un artículo fabricado por la empresa o de los costos de prestación de un servicio.

Contabilidad Administrativa o Gerencial. Es un sistema de información orientado a suplir las necesidades de la administración de la empresa en cuanto a la elaboración de informes internos que faciliten las funciones de planeación, control y toma de decisiones.

Relación y diferencia entre estas contabilidades

La contabilidad de costos busca *determinar y registrar* en la contabilidad financiera los costos de producción de los artículos manufacturados y vendidos por la empresa. Esta información del sistema de costos integrada al sistema contable, en conjunto con los demás registros del mismo (activos, pasivos, ingresos, gastos, etc.) conforman un sistema global de contabilidad financiera que incluye a las dos.

Muchas empresas sólo abarcan el desarrollo del sistema de costos sin integrarlo al sistema contable, razón que implica el no hablar tácitamente de contabilidad de costos.

La información de la contabilidad financiera (Activos, Pasivos, Ingresos, Gastos e inclusive costos que representa el sistema contable) y del sistema de costos es utilizada por la gerencia para la toma de decisiones y para la planeación y control de las operaciones comunes de toda la organización. Estas dos contabilidades, financiera y de costos, actúan como herramientas de trabajo para la contabilidad administrativa o gerencial.

Costos, Gastos y Pérdidas...cual es su diferencia?

Costo. Son todos aquellos desembolsos relacionados con las áreas de producción, que son capitalizables, recuperables o inventariables, o sea que se transfieren a los inventarios y por tanto pueden originar beneficios presentes o futuros. Por este motivo hacen parte del balance general.

Gasto. Son todos aquellos desembolsos relacionados con las gestiones de administración, ventas y financiación, que se gastan en el periodo en que se incurren lo que implica que no sean capitalizables o recuperables y mucho menos inventariables, lo

cual indica que solo presten beneficios presentes en dicho periodo. Por este motivo hacen parte del estado de resultados.

Pérdida. Es un sacrificio económico igual que un gasto con la diferencia que brinda a la empresa un beneficio por su desembolso, por el contrario por lo general representa el cubrimiento de algún tipo de siniestro o daño ocasionado por una situación anómala para la compañía, como es el caso de un incendio, un fraude, un desfalco, entre otras situaciones particulares de esta naturaleza, que pueden llegar a afectar de manera considerable y negativa (disminución) las utilidades del período en que se presentan.

Relación y diferencias entre costos y gastos

- ◆ Ambos pueden representar desembolsos de dinero, amortizaciones de activos diferidos o intangibles, depreciaciones de activos fijos, agotamiento de activos agotables o ser adquiridos a crédito.
- ◆ Los costos son recuperables o capitalizables y los gastos no lo son.
- ◆ Los costos se convierten en gastos cuando los productos fabricados son vendidos. A partir de esto se dice que el costo de los productos manufacturados y vendidos representa un gasto del periodo y el costo de los productos manufacturados y no vendidos representan el costo de los inventarios que se transfieren al siguiente periodo (como inventario final)
- ◆ A las pérdidas se les da el tratamiento de gastos cuando se contabilizan en el sistema contable.

CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

Los costos pueden adquirir varias cualidades al momento de incurrirse en ellos o al momento de analizarlos y relacionarlos con las causas o factores que los originan en las organizaciones, lo cual conlleva a que éstos adopten diferentes posiciones y clasificaciones. Algunas de ellas se describen a continuación.

1. **Costos de Producción o Manufactura o de Prestación del Servicio.** Hacen referencia a los elementos del costo de un producto que se generan en el proceso de transformación de las materias primas y materiales en productos terminados o de los insumos directos utilizados en la prestación de un servicio. Comprenden la sumatoria de: 1) La materia prima y los materiales o insumos directos, 2) La mano de obra directa, y 3) Los costos indirectos de fabricación o de prestación del servicio, así:

- a. **MATERIALES.** Es el primer elemento del costo y son los principales recursos que se usan en la producción, debido a que se transforman en productos terminados con la adición de los otros elementos como son la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. En las empresas de servicios es común el término Insumos para referirse a este elemento, pues en éstas los materiales no constituyen un elemento relevante por la naturaleza intangible de sus productos (servicios). Los materiales se dividen en:

♦ **Materia Prima y Materiales Directos (MD).** Son todos aquellos materiales que pueden identificarse plenamente en la fabricación de un producto o en la prestación de un servicio, o sea que son directos al él y fácilmente se asocian a éste y son de un valor considerable para el costo del mismo. En la terminología se acostumbra integrar las palabras materia prima directa y materiales o insumos directos como una sola definición de Materiales o Insumos Directos (MD).

♦ **Materiales Indirectos (MI).** Son todos aquellos materiales que no pueden identificarse plenamente en la fabricación de un producto o en la prestación de un servicio, y que por tanto no son materiales directos. Además aunque son necesarios para producir y hacen parte del producto o servicio, no se asocian fácilmente a éste y en algunos casos tienen un costo poco considerable.

b. **MANO DE OBRA (MO).** Es el valor pagado por el esfuerzo físico o mental del recurso humano utilizado en la planta de producción para la elaboración de un producto y esta constituido por el salario básico, el auxilio de transporte, horas extras, bonificaciones e incentivos más la carga prestacional legal que debe asumir la empresa cuando firma contratos de carácter laboral con su personal, como son prestaciones sociales, aportes patronales (parafiscales y de seguridad social), dotación y suministro de trabajadores, entre otros. Además se incluyen los costos de capacitación y recreación, gastos médicos, prestaciones extralegales, entre otros. Se clasifica en:

♦ **Mano de Obra Directa (MOD).** Es aquella directamente involucrada en la producción de un artículo terminado o con la prestación de un servicio, que puede asociarse con éstos con facilidad y que representa un importe representativo en el costo de mano de obra en la elaboración del producto o en la prestación del servicio. La MOD comprende el costo laboral citado antes correspondiente a la nomina de los trabajadores que transforman directamente los materiales en productos terminados o tienen relación directa con la prestación del servicio. Estos trabajadores comúnmente representan los obreros u operarios de planta en las fábricas o compañías manufactureras, mientras que en las empresas de servicio son conocidos como operadores o personal directo del servicio.

♦ **Mano de Obra Indirecta (MOI).** Es aquella involucrada en la fabricación de un producto o en la prestación de un servicio, que no se identifica plenamente en él y por tanto no constituye MOD. La MOI comprende el costo laboral citado antes correspondiente a la nomina de los trabajadores que no transforman directamente los materiales en productos terminados o que prestan directamente el servicio, pero que realizan una labor auxiliar o de servicio a la producción o al área de operaciones en las empresas de servicio. Estos trabajadores comúnmente se ejemplifican con todo el personal de la planta de producción o área de operaciones que no son operarios como supervisores, gerentes, jefes, programadores, secretarias, personal de mantenimiento, repartidores, almacenistas, transportadores de materiales, entre otros.

c. **COSTOS INDIRECTOS (CI).** Es el tercer elemento del costo y lo constituye aquellos costos que son necesarios para la instalación y funcionamiento

de la producción o para la prestación del servicio, pero que son difíciles de identificar en el producto o servicio, pero son condición para su obtención.

En las empresas manufactureras se denominan costos indirectos de fabricación (CIF) mientras que en las empresas de servicio se denominan costos indirectos del servicio (CIS). En ambos casos, agrupan los materiales o insumos indirectos, la mano de obra indirecta y otros conceptos de costos relacionados con la utilización de recursos físicos (infraestructura y mobiliario) y recursos técnicos (maquinaria y equipos), ya sea en la planta de producción o en el área de operaciones. Algunos de estos conceptos son arrendamientos, leasing, depreciaciones, energía, gas, otros servicios públicos, entre otros.

Se consideran todos los desembolsos necesarios para la producción o la prestación del servicio, exceptuando los correspondientes a MD y MOD. Igualmente todos los desembolsos de una empresa exceptuando MD, MOD, gastos operacionales de administración y ventas.

Según lo anterior, los tres elementos del costo en las empresas manufactureras son:

MATERIALES DIRECTOS (MD)
MANO DE OBRA DIRECTA (MOD)
COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (CIF),

$\text{COSTO DE PRODUCCIÓN} = \text{MD} + \text{MOD} + \text{CIF}$

Siendo los MI y la MOI considerados como CIF

Así mismo, los tres elementos del costo en las empresas de servicio son:

MATERIALES E INSUMOS DIRECTOS (MD)
MANO DE OBRA DIRECTA (MOD)
COSTOS INDIRECTOS DEL SERVICIO (CIS),

$\text{COSTO DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO} = \text{MD} + \text{MOD} + \text{CIS}$

Siendo los MI y la MOI considerados como CIS

En los demás tipos de empresas que son clasificadas de acuerdo a su actividad económica como actividades especiales, tales como las extractivas, agropecuarias, de construcción, bancarias, entre otras, los elementos del costo son similares a las manufactureras y de servicios. Sin embargo, su manejo adquiere un carácter y una orientación especial que debe ser revisada con detenimiento. Por lo tanto, el enfoque que comúnmente se utiliza en el proceso de aprendizaje de los costos se orienta en el estudio de los costos de las empresas industriales o manufactureras y en algunos casos se realiza el paralelo con las empresas de servicios.

2. Según su ***Relación con la Producción o importancia frente al producto.*** Esta asociada con los elementos del costo del producto (MD, MOD y CIF) y con los principales objetivos de la planeación y el control:

- a. **Costos Primos (CP):** son los costos primordiales de la producción o de la prestación del servicio. Comprende los materiales o insumos directos y la mano de obra directa. Además estos costos son directos al producto o servicio.
- b. **Costo de Conversión (CC):** Son los costos que transforman los materiales directos en productos terminados o los cuales se utilizan para la prestación de un servicio. Comprenden la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o del servicio.

La relación del costo primo con el costo de conversión la representa la Mano de Obra Directa. Además:

$$\text{COSTO PRIMO} = \text{MD} + \text{MOD}$$

$$\text{COSTO CONVERSIÓN} = \text{MOD} + \text{CIF (ó CIS)}$$

3. **Según su Relación con el Volumen de Actividad (producción, ventas, otras).** Esta clasificación está asociada a que los costos varían de acuerdo a los cambios en el volumen de actividad en la empresa. Esta relación se mide dentro de un rango relevante, el cual se define como un intervalo o nivel de actividad dentro del cual los costos fijos totales y los costos variables unitarios permanecen constantes. La clasificación es la siguiente:
- a. **Costos Variables.** Son aquellos en los que el costo total cambia en proporción directa a los cambios en el volumen de actividad, dentro del rango relevante, mientras que el costo unitario permanece constante. Enunciado de otra forma los costos variables es variable en su totalidad y fijo por unidad.
- b. **Costos Fijos.** Son aquellos en los que el costo fijo total permanece constante dentro de un rango relevante de actividad, así esta sufra cambios manteniéndose dentro de éste. Por su parte el costo fijo por unidad varía con el volumen de actividad. Enunciado de otra forma los costos fijos es fijo en su totalidad y variable por unidad.
- c. **Costos Mixtos.** Son aquellos que tienen las características de costos fijos y variables, incluso a lo largo de varios rangos relevantes. Existen dos tipos de costos mixtos:
- ◆ **Costos SemivARIABLES.** Son aquellos que tiene una pequeña parte fija y una parte variable que es mucho más representativa que la parte fija. Cuando sucede lo contrario, es decir, cuando la parte fija tiende a ser mayor que la variable se dice que son costos semifijos lo que no es muy usual.
 - ◆ **Costos Fijos Escalonados.** La parte fija es representativa y cambia abruptamente a diferentes niveles de actividad puesto estos costos se adquieren en partes indivisibles.

4. Según su **Capacidad de Asociación o Identificación** con una unidad de acumulación o acumulador de costos, los cuales pueden ser productos, servicios, áreas, secciones, zonas de ventas, procesos, cargos, centro de costos, recursos, entre otros.

Esta clasificación hace referencia a la asociación o identificación plena (directa) o no (indirecta) de los costos con el producto o servicio o con cualquier unidad de acumulación de costos determinada dentro de la empresa. Pueden ser:

a. **Costos Directos.** Son aquellos que fácilmente pueden asociarse con los artículos, servicios o unidades de acumulación específicas. Los ejemplos más representativos son los MD y la MOD que son directos al producto o al servicio. También el costo de la depreciación de una maquina puede ser un costo directo o propio del centro de costos al cual pertenece la maquina.

b. **Costos Indirectos.** Son aquellos comunes a muchos artículos o a varios acumuladores de costos, según el caso y, por tanto, no son fácilmente asociables a ninguno de ellos. El ejemplo más representativo esta en cabeza de los CIF que deben cargarse a los artículos utilizando técnicas de asignación después de haber sido acumulados.

5. Según **la Función o Área funcional** a que están asociados o en la que se incurren. Cada área o cada función generan desembolsos que se asocian a ellas para su desarrollo y funcionamiento. A la luz de la teoría contable estos desembolsos podrán adquirir el carácter de gastos o de costos según la oportunidad, extensión y lugar de su incurrencia. Pero para el tratamiento dado a los costos en los ámbitos de la contabilidad administrativa o de gestión relacionados con los procesos de planificación, control y toma de decisiones, adquieren el carácter genérico de "costos", es decir, para los gerentes y administradores como sujetos activos de tales decisiones cuando son basadas en los costos no hay diferencia entre lo que constituye un gasto a lo que constituye un costo (de producción) puesto que para la empresa "todo cuesta" desde el mercadeo y venta del producto o servicio hasta su distribución, administración y financiación y obviamente su producción. Mientras que para los contadores la diferencia está delimitada por las normas contables y fiscales que lo obligan a separar los costos de producción de los costos de las demás funciones organizacionales, que contablemente denominamos gastos. Es por todo esto que se da siguiente clasificación:

a. **Costos de Producción o de Manufactura.** Son aquellos desembolsos generados por el proceso o área de producción y asociados a la misma. Representan contablemente COSTOS e incluyen el costo de los MD, la MOD y los CIF.

b. **Costos de Administración.** Contablemente representan GASTOS y son todos aquellos asociados al área de administración, en las funciones de planeación, dirección y control de las operaciones generales (Administración) de la empresa.

c. **Costos de Ventas y/o Distribución.** Contablemente también representan GASTOS y son todos aquellos en que se incurren en el área de ventas, en las

funciones de mercadeo, promoción, colocación, investigación de mercados y distribución de y para los productos terminados o servicios prestados, operaciones que buscan llevarlos a manos del consumidor final o distribuidor.

d. Costos Financieros. Representan GASTOS no operacionales para la contabilidad y están representados principalmente por el costo del capital (Interés) originado en la obtención de recursos financieros ajenos que la empresa requiere para su desempeño.

6. **Según el Departamento donde se Incurren.** Dentro del área de producción de una empresa industrial o el área de operaciones de una empresa de servicios, es usual encontrar dos tipos de departamentos a saber, en los cuales se generan costos que se asocian a los mismos así:

a. Costo de los Departamentos de Producción u Operación. Estos contribuyen directamente a la producción de un artículo o a la prestación de un servicio, según el caso, e incluyen los departamentos donde tienen lugar los procesos de producción, conversión u operación. Estos procesos comprenden operaciones manuales y/o mecánicas realizadas sobre el producto manufacturado o en la prestación del servicio.

b. Costos de los Departamentos de Servicios o de Apoyo. Estos departamentos son aquellos que no están directamente relacionados con la producción de un artículo o la prestación de un servicio. Su función consiste en suministrar servicios o apoyo a otros departamentos de servicios y a los departamentos de producción y en algunos casos a otros departamentos adscritos a las áreas de administración y ventas. Los costos generados por los departamentos de servicios se asignan a los departamentos de producción o de operación que son quien en última instancia se benefician de los servicios suministrados por los primeros.

7. **Según el Periodo en los Costos se ASOCIAN con el Ingreso o se llevan al Estado de Resultados.** Esta Asociación con el ingreso hace referencia a la Norma Básica de Asociación contenida en el artículo 13 del decreto 2649/93 que reglamenta la contabilidad en Colombia. Consiste en determinar que costos son de este periodo y cuales son del producto que pueden trasladarse a otros periodos futuros, esto es:

a. Costos del Producto. Son los que se identifican directa e indirectamente con el producto, por tanto son costos relacionados con la función de producción, los cuales son el costo de los MD, la MOD y los CIF o CIS. Estos costos no suministran ningún beneficio económico hasta tanto no se venda el producto, por consiguiente, estos se inventarían o capitalizan hasta la terminación y venta del producto.

Cuando los artículos son terminados en la producción y vendidos en la función de distribución, sus costos totales se convierten en gastos (y se registran como tal), denominados COSTO DE LOS PRODUCTOS MANUFACTURADOS Y VENDIDOS, COSTO DE PRODUCTOS VENDIDOS O COSTO DE VENTAS (según el PUC, código clase 6, leer dinámica contable del decreto).

Mientras que el costo de los productos no terminados (semielaborados o que quedan en proceso) y el costo de los productos terminados y no vendidos es decir que quedan en existencia en la bodega de productos terminados, constituyen ejemplo de costos inventariables o capitalizables que si bien no se ha recibido beneficio alguno por ellos, se recibirá en otros periodos futuros, por lo cual se convierten en activos (y no en gastos) que se han de llevar al balance general y no al estado de resultados como en el caso de los gastos.

b. Costos del Periodo. Estos costos, que no están directa ni indirectamente relacionados con el producto, no son inventariados o capitalizados. Los costos del periodo están representados principalmente por los gastos operacionales de administración y ventas, por los gastos no operacionales (financieros y otros) y por el costo de los artículos manufacturados y vendidos o costo de ventas. Los costos del periodo además se cancelan (expiran) inmediatamente para medir el resultado económico (utilidad o pérdida) de la compañía. Por tanto, se presentan únicamente en el estado de resultados.

8. Según el momento en el tiempo en que se determinan los costos. Esta clasificación hace referencia al momento del periodo contable o periodo de costos y producción en que estos son calculados. Se dividen en:

a. Costos Históricos. Son los que se determinan con posterioridad a la conclusión del periodo de costos. Por esta razón representan información histórica de costos reales, ya conocida debido a que se acumula durante el periodo de costos.

b. Costos Predeterminados. Son los que se determinan con anterioridad a la conclusión o durante el transcurso del periodo de costos, o mejor incluso con anterioridad al inicio del mismo. También llamados costos presupuestados representan información de costos proyectados que no se conoce y se mide utilizando diferentes técnicas o bases de presupuestación que se abordaran mas adelante como son el costeo normal, el costeo estimado y costeo estándar.

9. Según la forma como se Acumulan los Costos. Para esta clasificación existen dos sistemas tradicionales de acumulación de costos que son: Costos por Órdenes de Producción o por pedidos y Costos por Procesos. A estos dos se le suma un tercer sistema más actual denominado Costos Basados en Actividades (Costeo ABC), veamos:

a. Costos por Órdenes de Producción. En este sistema los costos se acumulan para una orden específica de producción que difiere de otras órdenes de producción que acumularan sus propios costos. En caso de presentarse costos asociados a varias órdenes se utilizaran diferentes técnicas de asignación de costos acordes a todas ellas. Este sistema además tiene las siguientes características:

- ◆ Se trabaja sobre el pedido de un cliente en particular.
- ◆ Los costos se acumulan por lotes u ordenes de producción
- ◆ La importancia del sistema radica en la terminación del lote u orden de producción.
- ◆ El costo primo es un costo real o histórico y los CIF son costos predeterminados que luego son aplicados a la producción real.

- ◆ El costo unitario de una unidad terminada se calcula dividiendo el total de los costos de producción entre el número de unidades terminadas.
- ◆ Ejemplo de empresas que puedan utilizarlo: carpinterías, tipografías, confeccionistas a terceros, sastrerías, empresas que fabrican productos a la medida del cliente o que prestan servicios según las especificaciones del mismo, como los hoteles, restaurantes a la carta, entre otras.

b. Costos por Procesos. En este sistema los costos se acumulan para un proceso o departamento de producción específico. Cada proceso acumula sus propios costos que se integran a través del sistema durante un período de tiempo determinado, el cual tiene además las siguientes características:

- ◆ Lo utilizan las industrias que producen en serie o masivamente.
- ◆ Los costos se acumulan por departamentos o procesos de producción.
- ◆ La importancia del sistema recae en un período determinado de tiempo
- ◆ Se acostumbra trabajar los tres elementos del costo como costos reales, sin embargo pueden ser utilizados los costos predeterminados que luego son aplicados a consumos reales asociados a la producción real.
- ◆ El costo unitario de una unidad terminada es la sumatoria de los costos unitarios acumulados, transferidos de un proceso a otro.
- ◆ Ejemplo de empresas que puedan utilizarlo: fabricación de alimentos, bebidas, ensambladoras, embotelladoras, químicas, petrolíferas, entre otras.

c. Costos Basados en Actividades (ABC). Este sistema de costos es más una forma de gerenciar que el cumplimiento de una función contable o fiscal, y busca prevenir que se incurra en costos innecesarios, manejar información relevante y oportuna y asignar los COSTOS INDIRECTOS (CIF y Gastos en general) con base en una relación causa-efecto, es decir asignar los costos sobre el consumo de actividades por parte de los productos y no sobre el consumo de recursos por parte de estos mismos como lo plantean los dos sistemas tradicionales expuestos anteriormente. Estos a la vez cumplen un doble papel, el de complementar el sistema contable y el de ser una herramienta fundamental en los procesos de planeación, control y toma de decisiones por parte de la gerencia. El sistema de costos ABC en cambio, aunque se apoya en el sistema de contabilidad financiera, pues es de éste que toma gran parte de la información, cumple solamente el segundo papel de los sistemas tradicionales. Su enfoque es más gerencial que contable o fiscal.

Cabe mencionar que hoy en día en nuestro país las empresas que más han implementado este sistema son las empresas de servicios y que particularmente a las empresas de prestación de servicios de energía como EPM el gobierno les ha reglamentado la obligación de tener un sistema de costos de esta naturaleza.

10. Según su *Relación con la Planeación, el Control y la Toma de Decisiones.*

Algunos de los componentes de esta clasificación son un poco usuales, pero de gran ayuda para la gerencia en el desarrollo de las funciones de planeación, control y toma de decisiones. Se dividen en:

a. **Costos Estándares y Costos Presupuestados.** Ambos representan una anticipación de lo que deberían incurrirse en determinado periodo futuro en el desarrollo de las operaciones de la empresa. Pero la diferencia entre ellos es que los primeros apuntan más a la estimación científica de los costos de producción por MD, MOD y CIF, sobre una base de costo unitario, mientras que los segundos se relacionan con una expresión cuantitativa de esos mismos costos de producción y de los costos de las demás áreas de la organización pero sobre una base de costo total. De aquí que se diga que los costos estándares son una herramienta o técnica de medición de los presupuestos, principalmente en lo relacionado con los presupuestos de costos de producción.

Consulte en la bibliografía los demás componentes de esta clasificación, que son entre otros los siguientes:

- b. Costos Controlables y No Controlables:
- c. Costos Fijos Comprometidos y costos fijos Discrecionales.
- d. Costos Relevantes y Costos Irrelevantes.
- e. Costos Diferenciales.
- f. Costos de Oportunidad
- g. Costos de Cierre de Planta.