



PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATOLICA
DE VALPARAISO



Apunte Docente

Contabilidad de Costos

Yolanda Reyes Fernández

La autora es Máster en Administración y Finanzas, Escuela Superior de Administración y Dirección de Empresas (ESADE), Barcelona, España.
Licenciada en Ciencias en Administración de Empresas e Ingeniero Comercial de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, profesor jornada completa de la misma Universidad.

APUNTE DOCENTE

Contabilidad de costos

Definición

"La contabilidad de Costos es una fase del procedimiento de la Contabilidad General, por medio de la cual se registran, analizan e interpretan los detalles de los costos de material, mano de obra y gastos indirectos necesarios para producir y vender un artículo además de permitir la toma de decisiones".

En esta definición se encuentran tres elementos esenciales para comprender la Contabilidad de Costos como un sistema de información para la administración.

1. La noción de sistema, es decir conjunto de registros y cuentas destinados a acumular informes sobre los costos de materias primas, mano de obra y gastos de fabricación.
2. La tarea de registrar la información en este sistema.
3. Análisis e interpretación de las cifras de costos, obtenidas a través de este sistema con el fin de que la administración pueda planificar, controlar y tomar decisiones.

OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

1. **Valoración de Existencias** de mercaderías, materiales, artículos en proceso de fabricación y artículos terminados con el propósito de conocer el monto de la Inversión en inventarios para una adecuada administración de recursos de la empresa.
2. **Decisiones en relación con los ingresos** desde el punto de vista de la gestión, uno de los más importantes usos de la información de costos es su aplicación a las decisiones sobre los ingresos: fijación de precios, combinación de productos, etc.
3. **Control de los costos**: la información de costos ayuda a controlar, para analizar si existen desviaciones respecto a los presupuestos o estándares.
4. **Diagnóstico**: la información de costos son para diagnosticar o describir áreas, funciones u operaciones poco satisfactorias o eficientes:

Ejemplos: - determinar los puntos más rentables.
- racionalización de los procesos productivos.
- variación del diseño del producto.

5. Para planificar a corto y largo plazo.

IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

1. Tiende a eliminar por medio de análisis y estudios de costos los desperdicios de material, mano de obra y costos indirectos de fabricación.
2. Proporciona los informes necesarios para mantener el stock de materiales convenientes.
3. Permite controlar y asignar responsabilidades.
4. Ayuda a disminuir los costos en la medida que indica las variaciones producidas entre lo real y lo previsto y por consiguiente sirve para aumentar la productividad de los recursos.
5. Facilita la comparación de diferentes alternativas que implican la adopción de medidas tales como:
 - variación del diseño del producto.
 - empleo de sustitutos de materiales.
 - racionalización de los procesos productivos.

NECESIDADES DE INFORMACIÓN Y CONTROL

Para satisfacer necesidades de información la Contabilidad de Costos registra y analiza todos los costos de fabricación y administración y emite informes a los directivos.

La Contabilidad de Costos mantiene sus propias cuentas y subcuentas para el control de las operaciones fabriles.

Cuentas	Sub-Cuentas
Materiales	Tarjetas de Control de Existencias
Mano de Obra	Tarjetas de tiempo
Gastos de Fabricación	Materiales indirectos. Mano de obra indirecta. G.G. de Fabricación.
Artículos terminados	Tarjetas de control Artículos terminados
Artículos en Procesos	Tarjetas de Control artículos en procesos.

EJEMPLOS DE CONTABILIZACIONES

A. Explotaciones Hortícolas.

Este rubro se refiere a la siembra de ají, morrón, acelga, espinaca, pimentón, pepino, tomate, zanahoria, zapallo, rábano, lechuga, etc., cuyos productos se dan una o mas veces en el año.

Los pequeños agricultores son los que se dedican, en general, a este rubro. Ellos realizan actividades de preparación de suelo, siembra, manejo y cosecha de los productos. En la explotación hortícola, se distinguen las siguientes etapas y labores:

1. Preparación de suelo y siembra.

- aradura y riego
- fertilización
- siembra de semillas.

2. Manejo de la siembra.

- riego y desmalezamiento
- control de plagas.

3. Cosecha de la producción.

- Cortes y acarreo
- otros.

4. Comercialización.

- transporte y gastos
- ventas.

Desde el punto de vista contable y financiero, los gastos de preparación de terreno, siembra, manejo y cosecha, se acumulan en la cuenta "Costos de Explotación", por cuanto en esta actividad los gastos están correlacionados con los ingresos, puesto que ocurren en el mismo ejercicio.

B. Plantaciones Frutales.

La explotación de árboles frutales puede referirse a manzanas, nogales, almendros, perales, viñas, paltos, limoneros, duraznos, kiwis, naranjos, damascos, nectarines, etc.

Las empresas que se dedican al rubro llevan a cabo un conjunto de labores asociadas, las que, en algunos casos, se inicia en el manejo de viveros, sigue con la preparación de la

tierra, plantación de arbolitos y manejo durante su desarrollo y maduración, hasta el ejercicio en que empieza la producción, y que se extiende por varios años.

En la actividad frutícola, se distinguen las siguientes etapas y labores:

1. Preparación de suelos y plantación.

- aradura
- limpieza de terreno
- nivelación (macro y micro)
- riego
- fertilización
- hoyar y plantar
- otros.

2. Manejo de la plantación frutal.

- abonar
- fumigar
- podar y ralear

- desmalezar
- riego
- control de plagas
- otros.

3. Explotación frutal (producción).

- riego
- aplicaciones de abonos, fumigicidas, etc.
- recolección de frutos
- selección y clasificación
- transporte y almacenaje.

4. Comercialización.

- transporte externo

- gastos de venta
- ventas.

Las plantaciones frutales demoran 2 y 4 años en el crecimiento y maduración de sus primeros frutos, y tienen varios años de producción posterior, según la especie.

Desde el punto de vista contable y financiero, en la actividad frutícola se distinguen las siguientes etapas: la formación y manejo de plantación frutal hasta su primera producción, es de inversión; la explotación de la especie frutal, a partir del año que entra en producción, es de costos de producción.

En consecuencia, todos los costos incurridos en las labores de preparación de suelo, plantación y manejo frutal, se acumulan durante los primeros años de formación, desarrollo y maduración de la plantación, en la cuenta "Plantación Frutal".

Principalmente, se incluyen los costos directos e indirectos asignados, por ejemplo: el costo de la planta a valor de factura; los costos de mano de obra por

trabajos específicos; el costo de materiales y artículos consumidos; el costo de operación de máquinas y equipos utilizados en labores de aradura y otros.

Los costos indirectos y comunes, como el pago de derechos de agua, por ejemplo, se debitan en la cuenta "Costos a Distribuir". El total se distribuye al finalizar el ejercicio comercial, con cargo a las cuentas que correspondan, quedando saldada.

A partir del año comercial en que la plantación frutal entra en producción, se abre la cuenta "Explotación Frutal en Curso" o "Plantación Frutal en Producción" para registrar, entre otros, los siguientes costos:

- de mano de obra por poda, raleo, corte selección, acarreo y almacenaje de frutos;
- costos de operación de máquinas y equipos utilizados en la producción y bodegaje;
- costos de materiales e insumos consumidos en la producción; y,
- costos indirectos y comunes asignados.

Por último, hay que considerar las depreciaciones del ejercicio correspondientes a la plantación frutal, y a las máquinas y equipos utilizados en las operaciones, entre otros activos.

Tratamiento de cuentas.

Básicamente, se utilizan las cuenta de "Plantación Frutal", "Costos a Distribuir", "Plantación Frutal en Producción" y otras de la contabilidad general.

La cuenta "Plantación Frutal" se debita por todos los costos directos e indirectos incurridos en las etapas de preparación de suelos, plantación y manejo, hasta el ejercicio en que entra en producción, entre los cuales se identifican, por ejemplo, los siguientes costos:

1. Por preparación de suelo (terrenos).
 - costo de mano de obra por labores de aradura, surcadura, riego, aplicación de abonos, pesticidas y otros;
 - costo de operación por uso de maquinaria y equipo en labores de aradura, surcadura, rastreadura, nivelación (macro y micro), etc.;

- costo de materiales, productos químicos y otros consumidos;
- costos indirectos y comunes asignados; y
- pagos de servicios de asistencia técnica.

2. Por plantación frutal.

- costo de las plantas a valor de factura;
- costo de mano de obra por labores de plantar, colocar estacas, tutores y amarras, fertilizar y aplicar productos químicos;
- costo de materiales, como alambres y tutores, y productos químicos consumidos;
- costos indirectos y comunes asignados; y
- pagos de servicios de asistencia técnica.

A partir del primer año de producción, se considera una cuota de depreciación anual por los años de vida útil estimada a cada plantación frutal.

En el ejercicio comercial en que la plantación frutal entra en producción, por maduración de sus frutos, se abre la cuenta "Plantación Frutal en Producción" para registrar los siguientes costos:

- costos de mano de obra utilizada en riego, aplicaciones de productos químicos, cosecha de frutos, selección, clasificación, embalaje y almacenamiento;
- costos de operación por uso de maquinarias y equipos utilizados en cosecha, clasificación de frutos y otras labores;
- costo de materiales y productos químicos, usados y consumidos, respectivamente;
- costos indirectos y comunes asignados; y
- otros pagos por servicios técnicos.

Esta cuenta se abona por el traspaso del costo de producción de los frutos cosechados y por cosechar al cierre de cada ejercicio, a las cuentas "Productos Frutales" y "Frutos por Cosechar". En consecuencia, esta cuenta queda saldada.

La cuenta "Productos Frutales" recibe el valor la producción de los frutos cosechados en el ejercicio. Se abona por la venta de frutos al costo.

Al finalizar el ejercicio, el saldo de la cuenta representa el valor de las existencias de frutas no vendidas.

La cuenta "Frutos por Cosechar" registra el costo de la producción de frutas no cosechadas en el ejercicio, según tasación técnica.

El saldo de esta cuenta se traspasa, al inicio del ejercicio siguiente, a la cuenta "Plantación Frutal en Producción", a la cual se agregan los nuevos costos de producción hasta la recolección de los frutos.

En la cuenta "Costos por Distribuir", se registran los costos comunes e indirectos que afectan a una o más plantaciones, como por ejemplo:

- los costos de mano de obra indirecta;
- los costos indirectos de trabajo de máquinas y equipos;
- los pagos de derechos de agua y otros.

Al finalizar cada ejercicio, se abona por la distribución total de los costos y gastos acumulados, con cargo a las cuentas "Plantación Frutal" o "Plantación Frutal en Producción". La cuenta queda saldada.

C. Explotación de Ganado.

La explotación de animales puede referirse a ganado bovino, ovino, caprino, porcino, caballar, camélidos y otros.

Las empresas ganaderas realizan un conjunto de actividades asociadas que incluye la compra, crianza, alimentación, mantención y venta de animales, así como la explotación de productos.

En la actividad ganadera, se distinguen las siguientes etapas y labores:

1. Formación de la masa ganadera.

- compra de animales
- crías (nacimientos)
- traspasos a otros grupos
- traspaso desde otros grupos
- pérdidas, muertes y castigos
- otros.

2. Manejo de la masa.

- alimentación
- mantención sanitaria
- transporte interno
- otros.

3. Comercialización.

- transporte externo
- gastos de venta
- ventas.

La explotación de ganado puede ser para engorda, reproducción, renta o trabajo.

Desde el punto de vista contable y financiero, en la actividad ganadera se distinguen las siguientes etapas: la formación de una masa de ganado, es una inversión; el manejo de la masa, es costos de explotación; la venta de leche, lana, cueros y carne, constituyen los ingresos de la explotación.

En consecuencia, todos los costos incurridos en la formación de una masa ganadera, se acumulan en la cuenta "Ganado de", identificada por el destino asignado a los animales. Así, los costos acumulados en esta cuenta, por los animales destinados a renta, reproducción y trabajo, constituyen cuentas de activo fijo. En cambio, los costos acumulados por los animales destinados a engorda, corresponden a una cuenta de activo circulante.

Principalmente, se incluye el costo correspondiente al valor de compra del animal, más otros gastos inherentes, como por ejemplo, gastos de análisis, vacunación y otros.

En la etapa de explotación ganadera, se acumulan costos directos e indirectos en la cuenta "Explotaciones en Curso". Entre otros, se registran los siguientes costos:

- por alimentación y mantención sanitaria;
- por gastos de servicios de asistencia técnica;
- por jornadas de maquinarias y equipos utilizados; y,
- por gastos de mantención de instalaciones y construcciones de la explotación (establos).

Los valores pagados por costos comunes e indirectos a la explotación, se debitan en la cuenta "Costos por Distribuir", la que, una vez hecha la distribución, queda saldada al cierre de cada ejercicio.

Tratamiento de cuentas.

Básicamente, se utilizan las cuentas "Ganado de Renta", "Ganado Reproductor" y "Ganado de Trabajo", como cuentas de activo fijo, sujetas a revaloraciones y depreciaciones. Además, la cuenta "Ganado de Engorda" o "Existencia de Ganado", como cuenta realizable del activo circulante.

La cuenta "Ganado de Renta" y otras similares, se debita por los costos directos incurridos en la formación de la masa ganadera, como por ejemplo:

- la compra de animales a valor de factura;
- los nacimientos al costo o valor estimado de mercado.

La cuenta se abona por las siguientes situaciones:

- pérdida, muerte o castigo de animales;
- por la venta al costo contable.

La cuenta “Ganado de Engorda”, es típica de existencia. Se debita por la compra de animales a precio de factura, y los nacimientos a valor estimado de mercado. Se abona por la pérdida, muerte o castigo de animales; y por venta.

CONCEPTO DE COSTO

Es el conjunto de recursos que intervienen en el proceso productivo en un período determinado y que son captados, registrados y valorados según los criterios de la Contabilidad de Costos.

Elementos del Costo

Los elementos del costo son la materia prima, los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de producción.

Se entiende por materia prima, aquellas partidas, que se identifican directamente con el producto o proceso productivo. Ejemplo: la semilla en la agricultura.

Se conoce como material directo a las partidas que participan en el proceso productivo, ayudando a la obtención del producto. Ejemplo: los fertilizantes en la agricultura.

Los materiales y otros artículos que no se pueden identificar directamente con el producto o un proceso determinado, se consideran como costos indirectos de producción, por ejemplo, el consumo de repuestos, de energía, de combustibles, etc.

Se entiende por mano de obra directa, el valor pagado al trabajo que se identifica directamente con el producto o proceso productivo. Ejemplo: el labrador en la agricultura.

El valor de la mano de obra pagada por trabajos que no se pueden asignar al producto o proceso productivo, se denomina mano de obra indirecta, por ejemplo, las remuneraciones del capataz o supervisor, en general.

En consecuencia, se tiene que los costos indirectos de producción están constituidos por costos de materiales y otros, más mano de obra y servicios que no pueden asignarse al producto o proceso productivo en forma directa.

En este caso, es necesario establecer un mecanismo contable de acumulación y distribución de valores para asignar a cada producto o proceso productivo su parte correspondiente. Por

ejemplo en la agricultura, una base de prorrato, puede estar constituida por las hectáreas plantadas.

En general, el costo total de un producto o proceso se conforma por la acumulación de los costos de:

- materia prima y materiales directos.
- mano de obra directa.
- costos indirectos de producción.

CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS

Dentro de la Contabilidad de Costos, los costos pueden ser clasificados desde muy diversas perspectivas que varían atendiendo al análisis o la aplicación concreta que se pretenda realizar.

Y es así como se pueden clasificar atendiendo a:

- fecha en que se expresen los datos;
- la variabilidad;
- naturaleza de las operaciones de fabricación;
- forma en que se calculan los costos de inventarios que quedan en producción;
- la presentación de antecedentes;
- aspectos económicos involucrados en la toma de decisiones;
- etc.

Algunas clasificaciones:

I. De acuerdo con la forma como se expresen los datos, según la fecha y el método de cálculo. Se tienen los siguientes sistemas de costos.

- Históricos:** Son los que asignan a los productos fabricados todos los costos reales en que se incurren durante un período determinado de tiempo en la fabricación de éstos.
- Costos predeterminados:** Son costos que se calculan antes de que se inicie la producción. Cuando se usa un sistema de contabilidad de costos predeterminados, tanto los costos predeterminados como los reales se reflejan en la contabilidad. La diferencia entre el costo predeterminado y el real se llama variación. Las variaciones pueden agruparse por departamento, por costo y por elemento de costo. El grado en que se puede controlar una variación depende de la naturaleza de la norma, del costo implicado y de las circunstancias particulares que originaron la variación.

II. De acuerdo a su Variabilidad.

Los costos no solo relacionan de manera directa o indirecta con los trabajos, productos o procesos, sino que también pueden variar en cantidad con los cambios en la producción. Es así, como se tienen:

Costos Variables: Son aquellos costos que tienden a aumentar o disminuir en total, en proporción con los cambios en los niveles de actividad ejemplo: mano de obra directa, materia prima directa y gastos de fabricación variables. Estos costos en términos unitarios son constantes.

Costos fijos: Son aquellos costos que no varían dentro de un nivel normal de operaciones y dado un cierto período de tiempo. Ejemplo: sueldos, arriendos, etc.

Dichos costos, se generan en función del tiempo y de otros factores tales como:

- El hecho de poseer planta y equipo y
- De la capacidad de organización.

Los costos fijos son variables en términos unitarios. Por ejemplo el nivel de costos fijos puede ser aplicable a un rango de 20.000 horas a 60.000 horas, de actividad por mes, luego si la empresa trabaja 20.000 el costo unitario de los Costos Fijos va a ser diferente si la empresa trabaja las 60.000 horas a 40.000 horas.

III. De acuerdo a la naturaleza de las operaciones de fabricación. Se tienen los siguientes sistemas de costos:

- Costos por órdenes de fabricación:** También conocido con los nombres de costo por órdenes específicas de producción, por lotes de trabajo o por pedidos de los clientes, es propio de aquellas empresas cuyos costos se pueden identificar con el producto en cada orden de trabajo en particular, a medida que se van realizando las diferentes operaciones de producción en ese orden específico. Bajo este sistema de costos, los costos se identifican directamente con cada trabajo, de ahí que pone énfasis en la acumulación y asignación de los costos a los trabajos o conjunto de productos. Cada trabajo representa distintas especificaciones de fabricación. En general el sistema de contabilidad de costos por órdenes de trabajo es especialmente apropiado cuando la producción consiste de trabajos o proceso especiales.
- Costos por Procesos:** Este sistema se utiliza en aquellas empresas cuya producción es uniforme y el patrón de producción es repetitivo o continuo. Bajo este sistema de costos, el énfasis se encuentra en la acumulación de los costos de producción por período de tiempo específico, por departamento, procesos, o centros de costos a través de los cuales circula el producto.

Los costos por Procesos, son empleados con éxito en la actividad agrícola, por cuanto en ésta se produce un solo tipo de producto o se explotan varias plantaciones plenamente identificadas. Este sistema de costos, entrega la información pertinente en cada una de las actividades en que se divide el proceso productivo, por ejemplo:

- preparación de la tierra.
- Siembra o plantación.
- Manejo y cosecha.

IV. Según los aspectos económicos involucrados en la toma de decisiones

Los costos bajo este aspecto adquieren un sentido diferente y denominaciones diversas tales como:

a) **Costos Incrementales**: Son costos adicionales en los que no se incurriría si no se emprende un determinado proyecto. También pueden considerarse como la diferencia en costos totales que resulta de un cambio. En este sentido son costos diferenciales. Aunque los costos variables generalmente son incrementales, los costos incrementales pueden incluir costos fijos. Por ejemplo: la decisión puede implicar un cambio en la escala de producción.

b) **Costos de Oportunidad o Imputados**: Son costos hipotéticos en el sentido que son ajenos a la contabilidad o no reconocidos como tales, en este sentido se dice que son costos teóricos y de gran importancia en la toma de decisiones financieras. Componen los costos de oportunidad: “los recursos económicos a que se renuncia como consecuencia de aceptar una alternativa en lugar de otra”, como por ejemplo el sueldo que dejó de ganar el empresario por dedicarse a un negocio debe ser considerado como costo de oportunidad de éste.

Otro tipo de costo imputado es el costo de capital de una empresa que es el costo de oportunidad del capital de dicha empresa, el cual es un concepto básico en la decisión de invertir en un proyecto, vender, reemplazar equipo, etc.

c) **Costos aplazables**: Son aquellos costos que pueden ser desplazados hacia el futuro con poco o casi ningún efecto sobre la eficiencia de las operaciones corrientes.

d) **Costos Evitables e Inevitables**: Se les conoce como costos vivos y costos extinguidos respectivamente. Los vivos son aquellos que representan erogaciones en el futuro, de ahí que son los únicos costos relevantes para analizar una decisión a corto plazo (Ejemplo: cerrar un departamento).

Los costos inevitables o extinguidos representan recursos económicos que han sido comprometidos y no se pueden recuperar. Por ejemplo: el dinero gastado en un estudio de ingeniería, para decidir si seguir efectuando el proyecto o asumir otro. Los costos inevitables no afectan decisiones financieras futuras.

e) **Costos Controlables y no Controlables**: Los costos controlables son aquellos que están directamente influenciados por un ejecutivo dentro de un lapso de tiempo definido.