

Capítulo II

Ciclos de la contabilidad
de costos y libros

LUIS MARTIN DOMINGUEZ

La importancia de la *contabilidad de costos* la señala como un "apéndice" de la *contabilidad general*. Desde el momento en que ella interpreta las funciones de control y de información para el desenvolvimiento de la gestión es innegable la importancia que tiene en los registros internos. Su objetivo claramente definido tiene la ventaja de determinar el costo de los productos fabricados y, basándose en presupuestos, pronosticar los ingresos derivados de esa producción, que puede ser monotípica o diversificada. Conforme sea la naturaleza de la producción serán los controles y registros a implantar a través de la contabilidad de costos.

Todos los elementos del *costo* cumplen un ciclo de registración: desde su ingreso o erogación hasta su incorporación o aplicación en el producto.

Este ciclo se cumple en forma ordenada: el primer elemento del costo (materia prima) se registra desde su ingreso (compra), pasa por el almacenamiento y luego se retira conforme a los planes de producción: todo ello sigue un círculo conocido y definido. Esta materia prima es transformada y convertida en producto terminado o final que también debe registrarse y controlarse en su lugar de almacenamiento: el depósito de *productos terminados*. Los *costos de conversión* (mano de obra y costos indirectos de fabricación) se aplican, utilizan y consumen; siguen la materia prima en su recorrido a través de departamentos, procesos o secuencias específicas en algunos casos y continuas en otros. Ese seguimiento implica un orden, un registro y una contabilización que es el fluir de costos en estos elementos, ya sea que la producción pertenezca a la clasificación según la relación del tipo de industria, en *costos por órdenes específicas* o *costos por procesos*, los ciclos y registros serán distintos pero siempre referidos a los tres elementos.

En el caso de órdenes específicas se utiliza la denominada *hoja de costos*, que ilustra el modelo N° 11, y en el caso de procesos se utiliza una variante de la hoja de costos que se denomina *informe de costos, estado de costos por procesos, informe de costo de producción*, que ilustra el modelo N° 12.

El objeto de estos documentos o registros es servir de base para la confección de los asientos y registros resumidos de los tres elementos utilizados en la producción.

El documento que a su vez da origen a la hoja de costos es el que se denomina *orden de producción* y que se ilustra en el modelo N° 13.

Todos son ejemplos básicos y sencillos; cada uno puede variar según la empresa, la industria, los procesos y los productos, adaptándose a estas formas básicas.

1. RELACIONES DE COMPROBANTES

Los comprobantes que sirven de base para los registros de costos son numerosos y variados en función del tamaño de la empresa. Los que se mencionan son los más comunes que pueden originar otros, de acuerdo con las necesidades. Por razones obvias se mostrarán en figura únicamente los básicos, dejando constancia de que el detalle de los accesorios y complementarios surge durante la marcha de los acontecimientos o las necesidades propias del control.

Para completar la hoja de costos, el estado de costos y la orden de producción son necesarios *documentos de información y registros de productos terminados*. Esta información permite determinar:

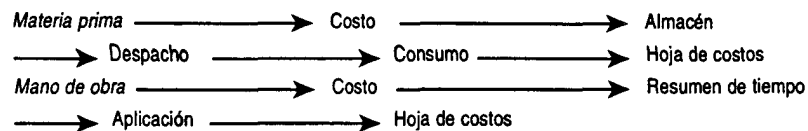
- 1) El número de unidades producidas.
- 2) El detalle de esas unidades.
- 3) Los productos en vías de procesamiento.
- 4) Los elementos utilizados:
 - a) materia prima;
 - b) mano de obra;
 - c) costos indirectos de fabricación.

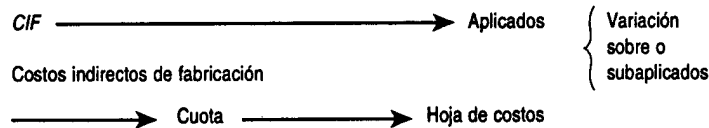
Se complementa con las *tarjetas de existencias de los productos terminados y de las materias primas consumidas*. Esta documentación verificada es la que permite la confección del asiento conocido:

Productos terminados

_____ a producción en proceso _____

La secuencia de comprobantes y registros permite reconstruir el ciclo en la siguiente forma:





En algunos casos la hoja de costos necesita completarse con detalles más analíticos en cuanto a materiales y mano de obra. En este caso se dice que el costo "por operación" está formado por:

Materia prima:

"A" (descripción) unidades (o piezas)
"B" (descripción) unidades (o piezas)
"C" (descripción) unidades (o piezas)

Mano de obra:

Operario Nº
Detalle de la operación
Cantidad de horas

El objetivo de estos detalles es comparar los resultados reales con los estándares establecidos en el supuesto de la implantación de este sistema de *costeo*. Al detalle anterior de materia prima y mano de obra es necesario agregarle la cuota de costos indirectos de fabricación correspondientes según la base adoptada.

Los comprobantes necesarios en cada una de las etapas y que responden a la hoja de costos, estado de costos e informe de producción son los relacionados con los siguientes procesos administrativo-contables de registros: *inventarios permanentes, ordenes de trabajo en proceso, orden de gastos generales que se relacionan con abastecimientos, productos procesados y gastos necesarios para el plan de producción elaborado.*

Todos estos comprobantes y registros se encadenan y sirven para completar el ciclo de los materiales, de la mano de obra y de los costos indirectos de fabricación. Las bases y cuotas de aplicación de gastos se utilizan en las hojas de órdenes permanentes.

Estas órdenes se confeccionan para cada departamento y sirven de complemento a la planilla de análisis de costos indirectos de fabricación donde se encuentran en forma global, permitiendo analizar la naturaleza y la característica de cada gasto asignado, distribuido o prorrateado. Su forma es la que se ilustra en la figura 14 y permite totalizar en forma de resumen (coincidente con la planilla de distribución) los costos según la codificación adoptada. Se supone que el departamento "A" tiene codificados los C.I.F. del 1 al 5 que corresponden al catálogo de cuentas departamentales.

Es el resumen del vuelco de los departamentos de servicio anotado en el proceso de acumulación y distribución primaria, secundaria, terciaria y cuaternaria de los costos indirectos de fabricación. Esta cifra de la hoja permanente del departamento "A" debe coincidir con la correspondiente a la distribución de la planilla que se muestra

en el modelo 15 de costos indirectos de fabricación. En el capítulo VII se amplía este aspecto.

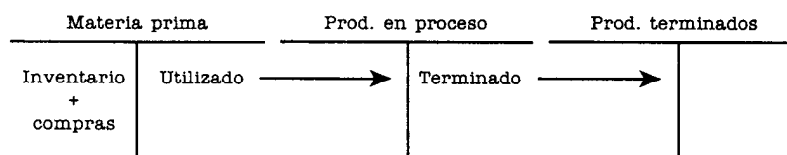
La distinción con la hoja de producción o el informe de producción radica en que la *orden permanente* agrupa en forma analítica los valores del costo indirecto de fabricación respectivo, y la orden de producción registra los tres elementos del costo en forma global.

2. DIARIOS Y MAYORES

El ciclo de la contabilidad de costos se realiza con la documentación mencionada y los libros Diarios y Mayores que actúan como *auxiliares*, por cuanto todo lo que se registra en la *contabilidad central* debe reflejarse para su posterior control con los *registros de fábrica*; es decir, actúan como empresas que comercializan y negocian entre sí.

En consecuencia los libros *generales* cuentan con auxiliares que facilitan las operaciones generales.

El esquema del Mayor general con la cuenta *materia prima* opera de la siguiente forma:



Los Mayores auxiliares correspondientes son los siguientes:

- 1) Materia prima → Mayor de materiales y materias primas
- 2) Prod. en proceso → Mayor de prod. en proceso (de hojas de costo)
- 3) Prod. terminados → Mayor de artículos terminados

El Mayor auxiliar de materias primas registra:

- a) Débitos: los ingresos de las mismas.
- b) Créditos: las salidas por requerimientos.

El Mayor auxiliar de producción en proceso registra:

- a) Débitos: los ingresos del Mayor auxiliar anterior.
- b) Créditos: el costo de los artículos terminados.
(se agrega M0 y C.I.F.).

El Mayor de artículos terminados registra:

- a) Débitos: los ingresos del Mayor auxiliar anterior.
- b) Créditos: los egresos a ventas.

Si bien el mecanismo es similar a las cuentas del Mayor general, en éste las partidas son globales y mensuales. En los auxiliares las partidas son diarias, analíticas y por detalle de materiales. En el caso de diferentes materias primas el ingreso en el Mayor general es por totales y en el auxiliar es por partidas, por productos o artículos y en forma de inventarios permanentes.

3. CONTROL

El control se realiza así: el total de los débitos de las distintas cuentas del mayor auxiliar por artículo debe ser igual al total de las compras registradas en el Mayor general. De allí el nombre de Mayor general (*cta. control*).

La comprobación a través de estos mayores permite controlar los tres elementos del costo en la siguiente forma: para el caso de la materia prima y los materiales no hay dificultades por cuanto se realiza conforme a los pasos tradicionales de la contabilidad general; el control de trabajos en proceso y terminados se identifica como sigue:

La *cuenta de producción en proceso* se divide en tres partes:

- 1) Producción en proceso — Materiales.
- 2) Producción en proceso — Mano de obra.
- 3) Producción en proceso — C.I.F.

La primera subcuenta (materiales) se controla con lo realmente consumido en los órdenes de producción y el saldo al final del período. Eventualmente se debe considerar lo que se encuentra en proceso.

La subcuenta (mano de obra) se controla con la aplicación según la base elegida y su importe debe coincidir con los órdenes o los trabajos completados. Si existe producción en proceso debe calcularse para indicar como saldo.

La subcuenta (costos indirectos de fabricación) también se calcula por los trabajos u órdenes terminados por la cuota de aplicación de costos calculada.

Si existe orden, trabajo o producción en proceso se debe calcular el importe que por este concepto se encuentra procesando en la misma forma, base elegida por cuota de aplicación. Finalmente, el control arroja las cifras de *inventario* y *entradas* por producción terminada. La *salida* son las *ventas*. Estas dos cifras están detalladas en el Mayor auxiliar de artículos terminados de la siguiente manera:

- Ingresos: por fecha, orden de producción, cantidad y precio.
- Egresos: por fecha, factura, cantidad y precio.

Este Mayor auxiliar adiciona una columna de *existencias con cantidad e importe*. En cuanto a los Diarios, existen también dos: el Diario general y el de fábrica.

Existen en razón de que hay asientos que se originan en fábrica solamente y otros, en oficina central. Estos asientos, a su vez, afectan el Mayor de fábrica (pero no el general) y los que afectan tanto el Mayor de fábrica como el general. En contraposición existen los asientos que se originan en la oficina central y afectan los Mayores general y de fábrica.

4. ASIENTOS

Los registros contables que agrupan los conceptos mencionados en la última parte del punto anterior pueden sintetizarse tanto en la oficina central como en la oficina de fábrica.

a) EN OFICINA CENTRAL

Los asientos que pueden corresponder o no a la oficina central más comunes son los siguientes:

————— 1 —————
Mayor de fábrica (control)
a Materiales en proceso
a Mano de obra en proceso
a Costos indirectos de fabricación en proceso
a Materias primas
a Artículos terminados
Para registrar los inventarios al comienzo del período.
————— 2 —————
Mayor de fábrica
a Alquileres a pagar
Por el alquiler correspondiente al edificio de fábrica.
————— 3 —————
Alquileres a pagar
a Caja
Por la cancelación del importe anterior.
—————

_____ 4 _____

Mayor de fábrica (control)
a Retenciones varias
a Sueldos y jornales a pagar

Por la planilla de sueldos y jornales del mes.

_____ 5 _____

Sueldos y jornales a pagar
a Caja

Por la liquidación y el pago de los conceptos del asiento anterior.

_____ 6 _____

Mayor de fábrica (control)
a Proveedores

Por las facturas a pagar recibidas de fábrica en el mes.

_____ 7 _____

Costos indirectos de fabricación
a Caja

Pago por concepto de servicios de terceros a fábrica.

_____ 8 _____

Gastos de ventas
a Retenciones varias
a Sueldos a pagar

Por la planilla de sueldos del personal de ventas.

_____ 9 _____

Mayor de fábrica (control)
a Deudas fiscales y sociales

Por las cargas sociales adeudadas al cierre del período (mes).

_____ 10 _____

Mayor de fábrica (control)
a Seguros
a Amortizaciones
a Impuestos
a Luz y fuerza motriz

Por cargo correspondiente a los costos indirectos de fabricación realizados en el mes.

_____ 11 _____

Costos de ventas
a Mayor de fábrica (control)

Por el costo de los artículos vendidos en el mes.

_____ _____

_____ **12** _____

Deudores por ventas

a Ventas

Por las ventas realizadas en el mes.

_____ **13** _____

Caja

a Deudores por ventas

Por las cobranzas realizadas según detalle en Diario respectivo.

La correlatividad de todos estos asientos debe seguirse en:

b) EN OFICINA DE FABRICA

El orden correlativo corresponde a los mismos números de oficina central.

_____ **1** _____

Materiales en proceso

Mano de obra en proceso

Costos indirectos de fabricación en proceso

Materias primas

Artículos terminados

a Mayor general (control)

Por los inventarios.

_____ **2** _____

Costos indirectos de fabricación

a Mayor general (control)

Por la imputación de los costos correspondientes al rubro indirecto fijo-alquiler.

_____ **3** _____

Cuando se paga el gasto no corresponde asiento en oficina de fábrica.

_____ **4** _____

Mano de obra - en proceso

Costos indirectos de fabricación - en proceso

a Mayor general (control)

Por la distribución de la planilla de sueldos y jornales del mes (directa e indirecta).

_____ **5** _____

Cuando se paga el importe de sueldos y jornales no corresponde asiento en oficina de fábrica.

6

Materiales
Materia prima
Costos indirectos de fabricación
a Mayor general (control)

Por la imputación de las facturas recibidas en el mes.

7

El gasto de un servicio pagado directamente en oficina central no ocasiona ningún asiento en fábrica.

8

Los gastos emergentes de las ventas no originan asientos en oficinas de fábrica.

9

Cargas sociales
a Mayor general (control)

Transferencia de las cargas sociales emergentes de los sueldos y jornales.

10

Costos indirectos de fabricación
Seguros
Amortizaciones
Impuestos
Luz y fuerza motriz
a Mayor general (control)

Por la imputación de los costos indirectos según planilla de análisis, distribución, asignación y prorrateo correspondientes. (Ver modelo 18.)

Los asientos 11, 12 y 13 de oficina central no corresponden a oficina de fábrica por tratarse de problemas relativos a ventas.

En su reemplazo, se confeccionan los siguientes asientos que representan el resultado de producción; así:

11

Costos indirectos de fabricación
a Costos indirectos de fabricación aplicados

Por los costos aplicados en el período.

12

Producción en proceso-Materia prima o materiales
Producción en Proceso-Costos indirectos de fabricación
a Materia prima o (materiales)

Por el consumo de Materias primas y materiales según Diario y Mayor de requerimientos.

13
Artículos terminados
a. Prod. en proceso (MP)
a. Prod. en proceso (M. de obra.)
a. Prod. en proceso (C. i. de fab.)
Por los artículos terminados según Diario y Mayor respectivos.
14
Mayor general (control)
a. Artículos terminados
Generalmente de los artículos terminados

5. CIERRE DE LIBROS

Los asientos formulados se registran en un libro Diario tabulado de fábrica, que sirve de contabilidad interna de la misma con la siguiente información multicolumnada:

- 1) Fecha.
- 2) Detalle.
- 3) Mayor general (control).
- 4) Materias primas y materiales.
- 5) Mano de obra.
- 6) Inventarios.
- 7) Estado de ganancias y pérdidas.
- 8) Artículos terminados.

Las columnas 3) a 8) son dobles para débitos y créditos. Con todo este material se formula el cierre de libros así:

- 1) Cierre de cuentas relativas a producción.
- 2) Cierre de libros.
- 3) Informes mensuales.
- 4) Balance general.
- 5) Costos indirectos de fabricación.

Todas estas etapas comprenden el proceso secuencial del ciclo final de la contabilidad de costos.

El cierre de las cuentas relativas a producción (1) comprende los siguientes pasos:

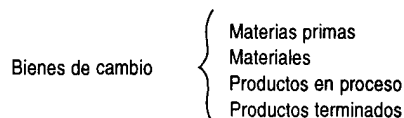
- 1) Diario de salida de mercadería de almacén → Por las materias primas consumidas.
- 2) Diario general → Por trabajos y costos relativos a la producción.
- 3) Diario de prod. terminados → Por el costo de los artículos terminados.
- 4) Diario de ventas → Por el costo de los artículos vendidos.

De estos Diarios se obtienen las cifras previas del *balance de comprobación*.

El cierre de libros (2) comprende:

- 1) Cierre de cuentas por ganancias y pérdidas.
- 2) Costos indirectos de fabricación aplicados (sobre y subaplicados).
- 3) Cierre general (del período).

Los informes mensuales (3) tienen por objeto agrupar la información básica de todos los sectores principales y auxiliares. Los más importantes son los relativos a inventarios, tanto de materiales como de productos terminados, y en proceso, en forma de cuentas de la contabilidad general, así:



El Balance general (4) agrupa estas cuentas en subrubros y las emergentes de la comercialización en la clasificación correspondiente del activo.

Los inventarios (6) demostrarán las variaciones que influirán en los estados de costos, aumentando o disminuyendo conforme a las existencias iniciales y finales.

Por último, los estados de ganancias y pérdidas (7) registrarán los resultados de acuerdo con el movimiento de los Diarios y Mayores auxiliares relativos a la producción, y de la contabilidad central, los relativos a la comercialización, en un esquema básico y sencillo.

Biblioteca Académica UART

HOJA DE COSTO

HOJA DE COSTO		
		ORDEN DE PRODUCCION N°
ARTICULO	N°	
FECHA/...../.....		
Conceptos	Importes	
Materiales "A"	\$	
" B"	\$	
" C"	\$	\$
Mano de obra Op. 1	\$	
Op. 2	\$	\$
Costos ind. de fab.	(cuota)	\$

Modelo 11

ESTADO DE COSTO POR PROCESOS

ESTADO DE COSTO				
Conceptos	Depart. "A"		Depart. "B"	
	Costo	Unit.	Costo	Unit.
Del dto. anterior				
l. i. de p. en proceso				
En elaboración				
Materia prima				
Mano de obra				
Costos ind. de fab.				
COSTO DEPARTAM.				
Costo adicional por unidades perdidas				
A JUSTIFICAR				
TERMINADO Y TRANSF.				
EN PROCESO				
Materia prima				
Mano de obra				
Costos ind. de fab.				
JUSTIFICADO				

Modelo 12

ORDEN DE PRODUCCION

ORDEN DE PRODUCCION		Nº	
ARTICULO		Nº	
DESCRIPCION			
LOTE DE		UNIDADES	
FECHA / /			
Fecha	Materia prima	Mano de obra	Costos Ind. de fabricación
RESUMEN: Materia prima			
Mano de obra (horas)			
C.I.F.			

Modelo 13

ORDEN PERMANENTE

Fecha	Orden permanente Dto. "A" Nº					Resumen	
	Rubro 1	Rubro 2	Rubro 3	Rubro 4	Rubro 5	Rubro	Importe
Totales							

Modelo 14

— Costos indirectos de fabricación

PLANILLA DE DISTRIBUCION Y PRORRATEO

Conceptos	Importe	Base	Cuota	Dto. product.		Dto. servicio	
				A	B	1	2

Modelo 15

HOJA DE COSTOS

Denominación		Lote N°				Orden de producción N°				Unid.																															
		Material directo		Mano de obra		Máquinas																																			
		Vale	Importe	Horas	Importe	Tipo	Tipo		Total																																
Fecha					A	B	Hs		horas																																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="11">Costos indirectos de fabricación</th> </tr> <tr> <th colspan="2">Máq.</th> <th colspan="2">Hs</th> <th colspan="2">Cuota</th> <th colspan="4">Imp.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> <td colspan="4"></td> </tr> </tbody> </table>											Costos indirectos de fabricación											Máq.		Hs		Cuota		Imp.													
Costos indirectos de fabricación																																									
Máq.		Hs		Cuota		Imp.																																			
Resumen																																									
Materiales directos																																									
Mano de obra																																									
Costos indirectos de fabricación																																									
Costo total																																									
Costo unitario																																									

Modelo 16



ESTADO DE COSTOS

Inventario inicial de productos terminados		71.400
Inventario inicial de producto en proceso	10.200	
MATERIA PRIMA		
Inv. inicial	69.000	
Compras	85.600	
Fletes	1.600	
Seguros	2.600	
	<u>158.800</u>	
— Inventario final	<u>- 58.800</u>	100.000
MANO DE OBRA DIRECTA		340.000
C.I.F.		
Materiales:		
I. Inicial	12.000	
I. Final	<u>3.000</u>	
	9.000	
Alumbrado fca.	384	
C. y lubricantes	2.400	
M.o. indirecta	76.000	
F. motriz	3.700	
Teléfono	2.400	
Reparac. fca.	750	
I. inmobiliario	1.400	
Prima seg. inc. c/ed.	1.820	
Prima seg. acc. ob.	4.000	
Deprec. m. de fca.	600	
Deprec. m. y equipo	11.525	
Deprec. inmueble	<u>7.000</u>	120.979
		<u>571.179</u>
I. final p. en proceso		<u>71.179</u>
COSTO ARTICULOS TERMINADOS	500.000	
(menos) Unidad. en fca.	<u>- 10.000</u>	490.000
SUBTOTAL		561.400
(menos) I. final de artículos terminados		<u>- 61.400</u>
COSTO DE ART. TERMINADOS Y VENDIDOS		<u>500.000</u>

ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS

Ventas cta. cte	116.000		
Ventas contado	475.800		591.800
Costo de ventas			500.000
UTILIDAD DE VENTAS			91.800
Com. y lub. ventas	600		
Teléfono	1.200		
Luz dto. ventas	760		
Fletes entregar	4.000		
Gastos empaque	1.200		
Pub. y propaganda	11.000		
Com. vendedores	7.280		
Imp. inmobiliario	200		
Primas seguro c/inc. edif.	260		
Dep. equipo reparto	11.200		
Dep. inmueble	1.000	38.700	
GASTOS ADMINISTRACION			
Teléfono	3.600		
Luz administrac.	900		
Sueldos administrac.	45.000		
Primas seg. c/inc. edif.	520		
Impuesto inmovil.	400		
Dep. m. y u. administrac.	3.200		
Dep. inmueble	2.000	55.620	94.320
			(2.520)
GASTOS FINANCIEROS			
Intereses pagados			17.000
PERDIDA DEL EJERCICIO			(19.520)

BALANCE GENERAL

ACTIVO		
DISPONIBILIDADES		32.000
Caja	14.000	
Bancos	18.000	
	<u> </u>	
CREDITOS		
Deudores por vtas.	210.500	230.070
Deudores en gest.	4.970	
Documentos a cobrar	14.600	
	<u> </u>	
BIENES DE CAMBIO		
Materia prima	58.800	194.379
Producción en proceso	71.179	
Productos terminados	61.400	
Materiales	3.000	
	<u> </u>	
BIENES DE USO		
Inmuebles	200.000	461.725
Muebles y utiles adm.	42.000	
Máq. y equipo	230.500	
Equipos reparto	56.000	
	<u> </u>	
— Deprec. acumul.	66.775	
	<u> </u>	
INVERSIONES		
Acciones		10.000
BIENES INMATERIALES		
Marcas de fábrica	6.000	4.200
— Dep. ac. m. de fca.	1.800	
	<u> </u>	
CARGOS DIFERIDOS		
Seguros pag. por adelantado		932.374
		<u> </u>
Seguros pag. por adelantado		3.000
		<u> </u>
TOTAL ACTIVO		<u>936.374</u>
PASIVO		
DEUDAS		
Obligaciones a pagar	118.000	547.200
Jornales a pagar	16.200	
Acreedores varios	183.000	
Proveedores	230.000	
	<u> </u>	
CAP. RESERVAS Y RESULTADOS		
— Pérdida del ejercicio		407.694
		<u> </u>
— Pérdida del ejercicio		(19.520)
		<u> </u>
TOTAL PASIVO		<u>935.374</u>

DIARIO

Prod. en proceso	71.179	
Costo de prod.	500.000	
a Prod. en proceso		10.200
a Materia prima		100.000
a M. de o. directa		340.000
a C. ind. de fabricación		120.979
<hr/>		
Artículos terminados	61.400	
Costo de ventas	500.000	
Muebles y útiles	10.000	
a Artículos terminados		71.400
a Costo de producción		500.000
<hr/>		
Ventas	591.800	
a Ganancias y pérd.		591.800
<hr/>		
Ganancias y pérd.	111.320	
a Gastos de ventas		38.700
a Gastos de adm.		55.620
a Gastos financ.		17.000
a Costo de ventas		500.000
<hr/>		
CIERRE DE LIBROS		
<hr/>		
Obligaciones a pagar	118.000	
Jornales a pagar	16.200	
Acreed. vs.	183.000	
Proveedores	230.000	
Capital	407.694	
Dep. ac. b. de uso	66.775	
Dep. ac. m. de fca.	1.800	
a Caja		14.000
a Bancos		18.000
a Ds. por vtas.		210.000
a Ds. en gest.		4.970
a Doc. a cobrar		14.600
a M. prima		58.800
a Prod. en proc.		71.179
a Prod. terminados		61.400
a Materiales		3.000
a Inmuebles		200.000
a M. y útiles ad.		42.000
a Máq. y equipo		230.500
a Equipo reparto		56.000
a Acciones		10.000
a Marcas fca.		6.000
a Seg. pag. por ad.		3.000
a Ganancias y pérd.		19.520
<hr/>		

6. RESUMEN

El ciclo de la contabilidad de costos se cumple en forma de circuito que se inicia con las cuentas de control de Almacenes, Sueldos y jornales y Costos indirectos por los débitos correspondientes a compras, sueldos y jornales *devengados*, y elementos indirectos que hacen al rubro generalizado cargas fabriles.

Cada uno de estos rubros son acreditados por el *traspaso a las hojas de costos* que se señalan en el modelo 16, haciendo notar que el flujo para los elementos materia prima y mano de obra directa es periódico en cuanto a tiempo. El rubro costos indirectos se aplica al finalizar o completar la orden mediante la cuota precalculada en relación a la base elegida (MOD., por ejemplo).

No se hace referencia a los cargos departamentales en los respectivos departamentos, por corresponder al tema específico costos indirectos de fabricación (cap. VII).

Finalmente se llega al traspaso a la cuenta control de Productos terminados con cargo por la producción recibida y crédito por el costo de mercaderías vendidas.

Esto es en lo referente a costos por órdenes específicas. En cuanto a costos por procesos, el circuito es el mismo; nada más que, en vez de las hojas de costos, se usa el informe o el estado de costos por procesos respectivo, según la ilustración de la figura correspondiente en el desarrollo. (Ver también cap. V.)

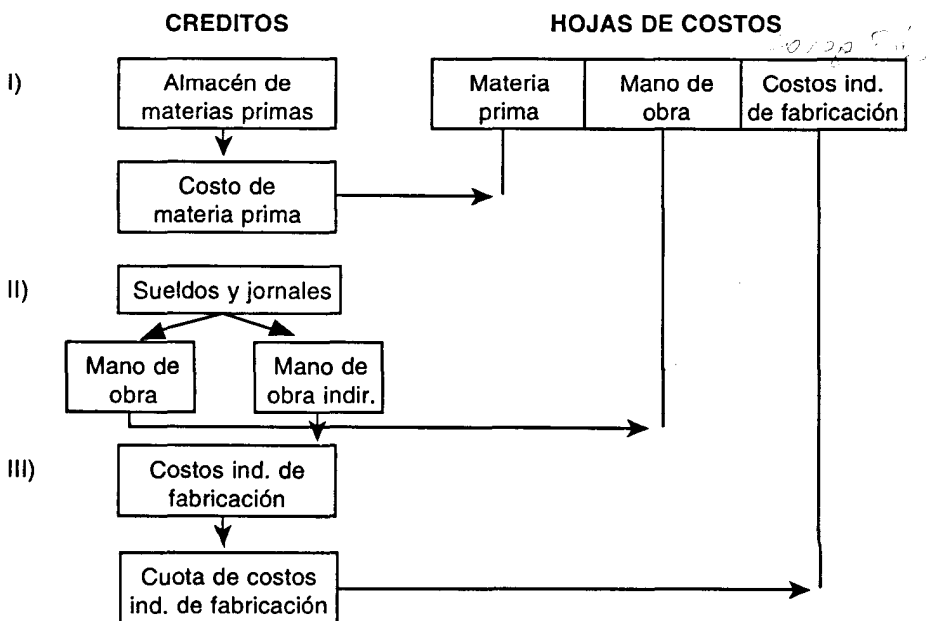


Figura 1

- Notas:**
- I) Los materiales indirectos siguen el circuito igual al correspondiente a mano de obra indirecta para costos ind. de fabricación.
 - II) El análisis de la mano de obra de las respectivas planillas permite su clasificación.
 - III) La cuota de C.I.F. puede ser única o departamentalizada, lo que motiva la apertura correspondiente en este rubro.

7. CICLO DE COSTOS POR ORDENES ESPECIFICAS

Las actividades que desarrollan las distintas industrias y empresas se clasifican de forma muy variada. No todas, aun las de la misma rama, participan de idénticas características distintivas, y, en consecuencia, los métodos de registro y de costeo son distintos. El problema es encontrar el sistema apropiado que brinde toda la información necesaria para elaborar cuadros de costos y resultados fieles y valederos para cualquier decisión a tomar en el futuro. Empresas iguales pueden adoptar sistemas distintos de acuerdo con la modalidad de operar, y en todos los casos la finalidad será demostrar y analizar el circuito o el desarrollo completo de esa producción para lograr el objetivo deseado.

No solamente estos puntos habrá que considerar; las técnicas de producción en algunas industrias están muy adelantadas. En otras, se continúa con regímenes arcaicos de producción que dificultan y aumentan los costos. Industrias que son sencillas pueden tener mecanismos de costos complicados, y viceversa, industrias muy complejas pueden basar sus costos en métodos sencillos en el sentido de su implantación y aplicación. El hecho es desarrollar y conocer bien los procesos, como se dijera antes, y encarar un método de costeo útil y práctico.

De acuerdo con lo mencionado y en consideración a la forma de la producción, existen dos grandes clasificaciones de sistemas de costos:

- 1) Costos por órdenes específicas (o lotes).
- 2) Costos por procesos (continuos).

En atención a la evolución de estos sistemas surgen nuevas clasificaciones, en función del perfeccionamiento de las técnicas tanto productivas como de información:

- 1) Costos estimados (o presupuestados).
- 2) Costos estándar.

Estas clasificaciones incluyen las anteriores, es decir que los costos históricos pueden ser predeterminados dentro de sus propias clasificaciones (por órdenes o por procesos). (Ver también cap. I.3.3.)

Como la segunda clasificación corresponde al capítulo X, se indicarán en el presente las clasificaciones tradicionales, destacando que a ellas pueden aplicarse las desarrolladas técnicas de estándares. Finalmente conviene destacar que no deben confundirse sistemas de costos (que son los mencionados) con sistemas de costeo (que son dos: por absorción y directo).

7.1. COSTOS POR ORDENES

En este tipo o sistema de costos el énfasis está puesto en la orden de producción o, mejor dicho, el lote específico, como más comúnmente se llama a este sistema.

El ejemplo más típico lo constituye la producción de piezas acabadas o productos finales, para los cuales existen una hoja de costos y una orden de producción que luego se verifican y controlan.

También puede referirse a piezas o trabajos a ser utilizados en la misma como parte de otras piezas u otros trabajos, o bien, en forma de ensamble. Es así que en costos por órdenes específicas es común encontrar las expresiones ensamble, subensamble y partes componentes. La industria automotriz es un típico ejemplo de esta clasificación.

Los conceptos a considerar y definir en costos por órdenes (lotes) son los siguientes:

Piezas: Artículos que forman parte de un subensamble (por ej., tornillos, remaches).

Parte: Conjunto de dos o más piezas.

Subensamble: Combinación de dos o más partes.

Ensamble: Combinación de varios subensambles previos (en la industria eléctrica, por ejemplo, el medidor es un ensamble).

Operaciones: Trabajos que se realizan en cada una de las etapas de ensamble o subensamble y cambian la composición del producto básico.

Terminado: Es el ensamble final de piezas o partes componentes.

La hoja de costos por órdenes específicas se ilustra en el modelo 16 y detalla los elementos del costo en forma analítica, para establecer el costo por unidad del lote específico del artículo de que se trata, conforme a la denominación del catálogo de cuentas.

En el rubro material directo se consigna el detalle de los mismos por pieza, artículo o parte con el número de vale de requisición y su importe. Cuando se trata de estándares, se calcula sobre el mismo.

En mano de obra se detallan el concepto por operación del lote y el número de horas que representa el importe calculado.

En el rubro costos indirectos de fabricación se deben detallar las máquinas que realizan las operaciones y el número de horas de cada máquina; luego se calculan por la cuota establecida para cada máquina en función de la base adoptada. Después se resumen en la hoja y se determina el costo unitario del lote.

7,1,1. Datos para costos

En el sistema de costos por órdenes específicas se cumple, como en cualquier otro sistema, el ciclo de la contabilidad de costos con los detalles, análisis, control e imputación de los tres elementos del costo.

La clasificación del tipo de empresa es fundamental: la especificación de los procesos y de los trabajos permite delinear el tipo de información necesario y determinar cómo deberá recogerse esa información.

Los datos para costos deberán elaborarse en la siguiente forma:

- 1) Determinación y clasificación de los centros de costos o departamentos con detalle de:
 - a) nombre y ubicación de los departamentos;
 - b) cantidad o dotación normal de personal con que cuenta cada departamento, con sus respectivas clasificaciones o categorías;
 - c) salario de cada uno de los operarios.
- 2) Forma y uso de los Diarios y Mayores auxiliares.
- 3) Valuación de los materiales en stock.
- 4) Detalle de las órdenes de producción y de las órdenes permanentes.
- 5) Jornada de trabajo (horas, turnos y días que comprende).
- 6) Balance de comprobación inicial del período que se va a tratar.
- 7) Hoja de costos para cada lote o artículo.

Sobre la base de esta información se procede a la recolección de los datos para la confección de las hojas de costos específicas, para determinar el costo de cada lote y el costo total de todas las órdenes en el período.

7,1,1,1. Materiales directos

Para aplicar los materiales directos a las distintas órdenes de producción a través de la hoja de costos, éstos deben solicitarse al almacén de materiales mediante la documentación de control.

Ese material (clasificado) se imputa a las distintas órdenes detallando en cada caso su número clave, la descripción, la unidad de medida y su cantidad. También deberán registrarse los materiales devueltos, los defectuosos y los inutilizados.

Estos son despachados y valorizados según valores corrientes (ver cap. III).

Los materiales indirectos también se registran de acuerdo con el mismo procedimiento.

7,1,1,2. Mano de obra

Las concentraciones de costos relativas a la mano de obra directa se realizan por centros de costos o departamentos, con detalle de las órdenes de producción que se encuentran procesando.

Para cada orden se registra el número de horas que se aplican de trabajo directo, calculándose el salario de acuerdo con la tarifa horaria establecida para cada centro o departamento.

En esta forma se obtiene el total de costo para cada orden en cada departamento.

Luego se totalizan las horas y los importes de cada orden, resultando así el costo por concepto de mano de obra directa.

Si el sistema adoptado es el de agregar el importe de las cargas sociales a cada orden en el rubro mano de obra, entonces se calcula el importe de cargas sociales ciertas, inciertas y derivadas, y se agrega al costo de cada orden.

7,1,1,3. Costos indirectos de fabricación

Este rubro, por lo general, se adiciona en forma de cuota a cada orden. Esta se establece por los métodos que se detallan en el capítulo VII.

En este tipo de costos, lo más común es utilizar una cuota de costos indirectos.

Para identificar los distintos subrubros que agrupa costos indirectos de fabricación se utiliza el Mayor auxiliar respectivo, que codifica cada una de las partidas que luego se resumen en un total general.

La secuencia completa se muestra en la fig. 1.

8. CIERRE DE REGISTROS

Obtenidos los costos de las distintas órdenes, debe procederse al cierre de los registros para obtener los resultados que pueden analizarse por productos o lotes.

En el Diario de productos terminados se registran:

- 1) N° de la orden de producción.
- 2) N° de código o clave del catálogo de cuentas.
- 3) Cantidad.
- 4) Costo unitario.
- 5) Costo total.

Las ventas se registran en el Diario de salidas de almacén de productos terminados por producto, según rubro 2) del Diario de productos terminados al costo de ventas que corresponda.

BIBLIOGRAFIA

- (1) DOMINGUEZ, LUIS MARTIN, *Manual Práctico de Costos, Principios Básicos*, Edit. Cangallo S.A.
- (2) VAZQUEZ, JUAN CARLOS, *Costos*, Edit. Aguilar S.A., 1988.
- (3) NEUNER, J. W., *Contabilidad de Costos*, Edit. Uthea, Ediciones Macchi S.A.