

Universidad de Las Tunas

Artículo Científico

**La contabilidad de costo y el costo de
producción para la empresa**

Lic. Pavel Jesús Faxas del Toro

mariaaf@ult.edu.cu

INTRODUCCIÓN

Las empresas deben trabajar bajo el principio del cálculo económico, pues el Sistema de Dirección de la Economía las contempla como un eslabón fundamental para el desarrollo económico del país. Éstas deben cubrir sus gastos con sus ingresos, adquiriendo un margen de utilidad, siendo el análisis del costo un elemento indispensable para lograr este fin.

Es importante la realización de este análisis, pues permite conocer la utilización racional de los recursos materiales, financieros y humanos que a su disposición tienen, cuyo papel fundamental es alcanzar los volúmenes de producción deseados con el mínimo de gastos.

El análisis de los costos permite medir el comportamiento de los gastos de una producción o realización de un servicio determinado, posibilitando efectuar comparaciones con resultados obtenidos anteriormente, analizando las series históricas, el aprovechamiento de las capacidades, así como la cuantificación de las medidas de producción que se pueden aplicar con la activa participación de los trabajadores. La utilización de los costos constituye un instrumento eficaz para la dirección, pues a través de ellos, se puede medir el comportamiento de la efectividad económica de la empresa, facilitando la toma de decisiones encaminadas a obtener mejores resultados, con el mínimo de gastos, además muestra cuánto cuesta producir.

La planificación del costo influye en la disminución de los costos productivos y en la eficiencia económica, por lo que resulta indispensable que los cuadros, dirigentes y funcionarios de la empresa, adquieran, a través de diferentes vías y métodos de capacitación, los niveles de conocimientos, tanto teóricos como prácticos, donde puedan lograr el dominio de aspectos esenciales que caracterizan la planificación, el cálculo y el registro de los gastos.

Cada empresa al planificar los costos, contribuye a la evaluación sistemática del nivel técnico y organizativo de la producción y del trabajo para lograr el aumento de la ganancia y la rentabilidad, en este artículo el autor explicará que componentes intervienen en el costo de la empresa, principalmente el costos de producción y su utilización como herramienta de dirección y además para medir el grado de incidencia de este en las utilidades, espero les sea de beneficio.

Capítulo I: Contabilidad de costo y Análisis de su comportamiento.

1.1. - CONTABILIDAD DE COSTO.

Para la introducción al estudio de un nuevo campo o arista es necesario el conocimiento de determinados conceptos, definiciones y terminologías que posibiliten la comprensión de los fundamentos básicos y de esta forma poder establecer los procedimientos a seguir en dicho estudio, el autor propone hacer un análisis de estos términos importantes.

La Contabilidad evolucionó como resultado del auge que tomó el comercio desarrollado por los fenicios y su incremento en las ciudades italianas durante los años 1400. En ese ambiente comercial, el monje veneciano Fray Lucas Paccioli, matemático y amigo de Leonardo da Vinci, popularizó la utilización de esta ciencia, con la publicación en 1494 de su obra *De Computis et Scrituris*, primera descripción conocida de la teneduría de libros por partida doble.

El ritmo de desarrollo de la Contabilidad aumentó aún más durante la revolución industrial, cuando las economías de las naciones desarrolladas comenzaron la producción masiva de bienes y la competencia exigió a los comerciantes perfeccionar los sistemas contables para conocer sus costos y poder fijar los precios.

Luego, el crecimiento de las corporaciones, en particular de las industrias de los ferrocarriles y el acero, estimuló mucho más el desarrollo de la Contabilidad, los dueños de las empresas ya no eran por necesidad los gerentes de sus negocios, por lo que estos últimos tuvieron que crear sistemas contables, para informar a los dueños cómo estaban operando sus empresas.

La **Contabilidad** es el proceso mediante el cual se identifica, mide, registra y comunica la información económica de una organización o empresa, con el fin de que los gestores puedan evaluar su situación. El campo de la contabilidad puede dividirse en Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costos o Gerencial.

La **Contabilidad Financiera** se interesa en los Estados Financieros, fundamentalmente para uso externo por parte de los inversionistas, acreedores, sindicatos, analistas financieros, agencias gubernamentales y otros grupos interesados.

La contabilidad de costo es un campo de estudio diferente y por ello se deben presentar los conceptos básicos, definiciones y clasificaciones con el objetivo de suministrar los fundamentos conceptuales de los temas. Nada mejor para empezar a estructurar el marco conceptual que introducir una breve reseña histórica y el término más importante, **costo**, que constituye la base para el costeo de productos, la evaluación del desempeño y la toma de decisiones gerenciales.

La Contabilidad de Costos se relaciona principalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la planeación, el control y la toma de decisiones.

El costo se define como el valor sacrificado para obtener bienes o servicios. El sacrificio hecho se mide mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en el que se obtienen los beneficios. En el momento de la adquisición, se incurre en el costo para obtener beneficios presentes o futuros. Cuando se obtienen los beneficios, los costos se convierten en gastos.

Un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ya está expirado. Los costos no expirados que puedan dar beneficios futuros se clasifican como activos.

Los gastos se enfrentan a los ingresos para determinar la utilidad o pérdida neta del período. El ingreso se define como el precio de los productos vendidos o los servicios prestados. En determinadas circunstancias, los artículos o servicios comprados se vuelven sin valor, sin haber prestado ningún beneficio. Estos costos se llaman pérdidas y se presentan en el estado de ingresos como una reducción de los ingresos, en el período que ocurrió la disminución en el valor. Tanto los gastos como las pérdidas tienen el mismo efecto sobre la utilidad, ambas son reducciones. Sin embargo, se presentan por separados en el estado de ingreso después de la utilidad en operaciones, de tal forma que reflejen adecuadamente los valores asociados con cada uno.

Los conceptos señalados anteriormente (Costos y Gastos) convergen en un análisis o información: El Estado de Resultado, como parte de los Estados Financieros de la entidad, nos brinda la información de la relación existente entre los ingresos y los gastos de la actividad que realiza la entidad, del volumen de las ventas y de los gastos en un período determinado. El registro de los gastos y el análisis de su comportamiento es materia de la

que se encarga la Contabilidad de Costos, la cual tiene como objetivos principales los siguientes:

- Evaluación de la eficiencia en cuanto al uso de los recursos materiales y financieros que se emplean en la producción o en otras actividades desarrolladas por la entidad.
- Base para la fundamentación y determinación de los precios de los productos o servicios prestados.
- Valoración de posibles decisiones a tomar que permitan la selección de aquella que brinde el mayor beneficio (utilidad) con el mínimo de gastos.
- Clasificación de los gastos de acuerdo con su naturaleza y origen.
- Análisis de los gastos de salarios y su comportamiento con respecto a las normas establecidas para la producción en cuestión.
- Análisis de los gastos para proyectar su reducción.
- Análisis de los gastos de cada subdivisión estructural de la entidad, a partir de los presupuestos de gastos que se elaboran para ella.

Control de Costos

El control de costos es la función que hace viable la operación de una empresa o podríamos decir: Que hace visible la viabilidad de una empresa.

Esto significa que aunque una empresa esté operando y que los resultados le hayan permitido crecer y diversificarse, si no existe un control de costo, es posible que la empresa, bajo condiciones diferentes, no tenga los márgenes y se haga inviable, o sea, que si no corrige sus políticas de operación, ventas, inversiones y administración, lo más seguro es que vaya a la quiebra.

Por lo anterior, el control de costos es una función básica para determinar que la empresa continúe ofreciendo utilidades a sus inversionistas, sobre todo cuando en nuestros mercados se integran empresas mucho más tecnificadas que nuestras empresas, y en donde las reglas del mercado ya no son domésticas y mucho menos las dictamos nosotros, sino que las dicta una oferta y una demanda más globales, a demás de niveles de servicio, calidad, publicidad, etc.

Creo que independientemente de esa competencia, aunque tengamos productos exclusivos, los cuales no tienen competencia del mercado global, el control de costos es una función que vale la pena integrar dentro de las funciones operativas de nuestra empresa, no importa que sea muy pequeña.

Todos los análisis de informes contables implican comparaciones que pueden hacerse contra datos históricos de la misma empresa, contra datos de otra compañía de la competencia o con una medida predeterminada como puede ser un presupuesto o una norma de eficiencia. Al realizar las comparaciones de los datos reales que se analizan con los datos medida que se seleccionan como base de comparación, se está realizando una actividad del control de costos. Los resultados reales siempre se comparan con alguna norma que indica lo que se espera en tales y cuales circunstancias.

El rendimiento de la producción de un artículo se juzga sobre la base de resultados e ingresos. Los primeros se miden en función de su calidad y los segundos se miden por su costo, tomando en cuenta 3 datos fundamentales:

¿Cuánto se produjo?, ¿De qué calidad?, ¿Cuánto costó lo producido?

En el objetivo del control lo más sobresaliente no es saber cuáles son los costos, sino que los originó y quién es el responsable de esos costos. Lo más importante no es saber a cuánto ascienden los costos, sino a cuánto debieron ascender. La atención se concentra no en lo ya previsto, sino en los sectores débiles que requieren correcciones. De estos planteamientos se desprende la importancia del control de costos que debe ejercer la empresa en toda la actividad de la producción de artículos, por lo cual la gerencia desea controlar siempre sus costos, para asegurarse de que no son excesivos según los objetivos y los planes de la empresa.

Sistema Centros de Costos

El módulo de costos o gastos para la contabilidad es un subsistema ligado directamente al sistema de contabilidad, pero al mismo tiempo opcional. Este consiste en el desglose de

todas las cuentas contables que así lo requieran en un mismo e independiente catálogo de costos, que permita la distribución de los débitos y/o créditos para cada asiento.

Cuando la opción de manejo de costos está incluida en el sistema, el módulo de parámetros generales de contabilidad presenta un botón con la etiqueta "Costos"; el cual lleva a la ventana "Costos", que captura y despliega el tipo y valor de clasificación que será usada para identificar las cuentas que utilizan el catálogo de costos. Además captura un par de parámetros que tienen que ver directamente con el manejo de costos; estos campos son: "Manejo tipo de costo fijo" y "Tipo de costo por omisión". También se incluyen aquí, los parámetros de costos asociados a los procesos de liquidación de resultados y ajuste por diferencia cambiaría.

El cuadro de Centros de costos es un proceso que tiene como objetivo dejar en cero los saldos de los centros de costos para una determinada contabilidad (nacional o corporativa), en el período y año fiscal actual.

En los movimientos de la contabilidad, es decir, en los asientos, es el lugar donde se encuentra la parte más importante y objetivo final del módulo de costos. Aquí es donde se puede hacer uso, en forma directa, de los costos detalle, los cuales permitirán, a fin de cuentas, actualizar los saldos del catálogo de costos.

El sistema de centros de costos permite emitir reporte de asientos con centros de costos, reporte de mayor general por centros de costos, reporte de diario general por centros de costos, reporte de balance general y de comprobación por centros de costos.

1.2.- El costo de producción

“El costo de producción es una categoría económica de la producción socialista que expresa los gastos de la empresas en la producción, es decir, los gastos de la empresa socialista en forma monetaria”.¹

El Costo de producción se define como la expresión monetaria de los recursos empleados en el proceso de producción de las empresas y refleja la esencia económica de las relaciones de producción. Constituye una categoría económica que expresa la suma de todos los gastos que se incurren en la producción de un artículo o en la prestación de un servicio determinado en forma monetaria.

El costo de producción es una parte del valor que está llamada a compensar los gastos de la empresa en la producción y en la realización de la producción. El mismo se forma a partir de un conjunto de fondos productivos consumidos en forma de descuentos de amortización, del valor de la materia prima consumida y de los materiales, así como de los gastos de trabajo necesario, expresado en el salario. La forma monetaria permite expresar el costo, como indicador generalizador, los gastos de la empresa diferente por su forma física.

La reducción del costo de producción es un objetivo de cada eslabón de la producción y la premisa indispensable para la elevación de su nivel de eficiencia; este objetivo implica el establecimiento de un efectivo régimen de economías, dirigido al ahorro del tiempo de trabajo, medios materiales y recursos monetarios, que satisface los intereses de la empresa y de la sociedad por cuanto conduce al mejoramiento de las condiciones de vida del trabajador, al desarrollo de la empresa y al incremento de las fuentes de la reproducción ampliada socialista.¹

El costo de la producción es uno de los indicadores cualitativos fundamentales del trabajo de la empresa. El hecho de que este indicador no se encuentre entre los que son centralizadamente planificados no reduce su importancia. En primer lugar, el indicador del costo expresa en una medida considerable los resultados de toda actividad productiva y económica del colectivo de la empresa. En segundo lugar, el costo forma la base del precio de cualquier tipo de mercancía. En tercer lugar, el costo sirve de uno de los elementos fundamentales que determinan la magnitud de la ganancia y el nivel de la rentabilidad de la producción.

El objetivo del análisis del costo de la producción consiste en determinar el cumplimiento del plan de los gastos de producción, determinar en qué medida y a cuenta de qué puede garantizarse la reducción ulterior de los mismos. Al mismo tiempo se estudia el nivel y la estructura del costo de la producción de la empresa, la correspondencia de los gastos reales en la misma con los normativos corrientes, planificada y vigente en la producción, de los gastos de trabajo, de recursos materiales y financieros.

1. ¹ Iván Oleinik, et al: *Manual de economía política del socialismo*. Parte II. P.183.

El costo de producción nos permite comparar los resultados del trabajo entre diferentes empresas, brigadas, uniones, provincias y zonas, y forma de encontrar vías para la utilización óptima de los recursos productivos.

Durante el análisis se valoran los resultados totales del cumplimiento del plan del costo de la producción, se determina el grado de reducción del costo de producción mercantil comparable y la influencia de los factores que garantizan esta reducción; se determina la estructura del costo de producción por las diferentes partidas de los gastos; se analiza el nivel del costo de los diferentes tipos de producción, se efectúa la comparación del costo de la producción elaborada con el nivel del costo de la misma producción elaboradas por otras empresas.

La estructura del costo de producción se caracteriza por la proporción específica de los diferentes elementos, de los gastos que se incluyen en la misma. En dependencia de la importancia de uno u otro elemento de los gastos existe la producción de elevado gasto de materiales, energía, de trabajo y la producción básica. Las diferencias existentes en la estructura de los gastos están condicionadas por las condiciones específicas de la producción de las diferentes ramas y su equipamiento técnico. En las empresas donde los gastos en la producción predominan los gastos en el salario, para reducir el costo tiene mayor importancia la elevación de la productividad del trabajo; donde sea elevada la parte de los gastos materiales el nivel del costo depende en un grado decisivo del consumo económico y racional de los materiales y del combustible.

El análisis del costo de la producción se efectúa comparando el costo real con los indicadores correspondientes por el plan y del año pasado, así como el nivel de los gastos en la empresa avanzada. Al mismo tiempo se determinan las desviaciones de los datos informados con respecto a los datos base y se establecen las causas de estas desviaciones. Sobre la magnitud del costo de la producción influyen tanto factores económicos racionales, que no dependen de la empresa dada, así como factores internos de la producción. Los factores internos de la producción son, por ejemplo, la magnitud de la empresa, su nivel técnico, la organización del trabajo, el grado de especialización interna de la fábrica y de cooperación de la producción. En los factores externos se incluyen la distancia de la empresa con respecto a las fuentes de materia prima y a los consumidores de la producción, el nivel ramal de la especialización y de la cooperación de las empresas, el desarrollo del transporte,

la variación de los precios de la materia prima, los materiales, el combustible, la variación de las tarifa para la energía y los servicios, de las tarifas del salario, etc.

El análisis se efectúa en varias direcciones. Se analiza no solo el costo de la producción mercantil por las partidas de los cálculos, sino además los gastos en materiales, salario, los gastos de taller y los gastos generales de la fábrica, los gastos por peso de producción mercantil (la comparable y no comparable) se determinan las tareas planificadas de la reducción de los gastos en general y por partidas de los cálculos. El costo real de la producción comparable se compara con lo planificado con el nivel del año pasado; el costo real de la producción no comparable se compara solamente con el planificado.

Al analizar los gastos materiales por unidad de producción se calcula la influencia de tres factores: las normas, los precios y la sustitución de materiales costosos por más baratos. Durante el análisis de los gastos en el salario de los obreros productivos se determina la influencia de la reducción de la norma del gasto de trabajo de la producción, de la revisión de las normas de producción y de las diferentes listas de precio, se estudian los pagos adicionales no productivos por la variación de las condiciones del trabajo, el tiempo extra, etc.

El estudio del costo de los diferentes artículos permite determinar la producción poco rentable y reducir los gastos en su producción.

En el proceso del análisis del costo se utilizan en primer lugar las siguientes fuentes: el plan técnico-financiero, y especialmente sus partes: el plan de costo de producción industrial y el plan de medidas organizativas y técnicas; la estadísticas sobre el cumplimiento del plan del costo de producción y sobre los gastos en la producción y la realización de la producción. Para el análisis se utilizan también otros indicadores que caracterizan el nivel del cumplimiento del plan del volumen de la producción, de la productividad del trabajo y de otros indicadores que influyen sobre la formación del costo de producción.

Durante el análisis resulta de utilidad conocer los cálculos estadísticos del costo de una unidad de producción de la empresa. Cuando una producción análoga es producida por otras empresas resulta conveniente utilizar los cálculos elaborados por estas empresas. Además de los materiales citados durante el análisis es necesario estudiar: la documentación normativa y tecnológica que determina el nivel de los gastos de trabajo y de materiales por unidad de producción; los datos del registro de los gastos en la producción y la realización de

la producción, en particular, el registro diario de las desviaciones con respecto a los normativos, vigentes en la producción, de los gastos de trabajo y de materiales, las pérdidas por producción defectuosa y de los gastos no productivos.

Diferencias entre gastos y costos

Los costos expresan el monto total en términos monetarios de los recursos materiales, laborables y financieros utilizados durante un período de tiempo cualquiera, en el conjunto de la actividad empresarial, incluye además los costos relacionados con el incremento de la producción en proceso, los costos vinculados a la producción resarcidos por fuentes especiales de financiamiento.

El costos de producción esta constituido por el conjunto de los costos relacionados con la utilización de los activos fijos, la materia prima, materiales, combustibles, energía y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como otros costos relacionados la fabricación y venta de la producción en el proceso productivo.

Tal y como se puede apreciar al analizar los contenidos de los costos el concepto de gastos es más amplio, ya que se define como un costo que ha producido un beneficio y se ha realizado; por eso se dice que todo gasto antes de ser gasto fue costo.

Costos que influyen en el costo de producción

Los costos de empresas tanto por su contenido como por su aplicación son muy variables y las fuentes mediante las cuales se resarcan son desiguales, por lo cual surge la necesidad de delimitar exactamente cuales costos de la empresa deben estar incluidos en el costo producción y cuales no deben incluirse en él.

Los costos que deben incluirse son los siguientes:

1. Costos relacionados con la elaboración de la producción o la prestación de los servicios.
2. Los costos de reparación ordinaria y el mantenimiento de los activos fijos y otros medios de trabajos vinculados con la producción o la dirección de la empresa.
3. Costos de amortización por reposición y por reparación de los activos fijos que intervienen en la producción.
4. Gastos relacionados con el mejoramiento de la calidad de la producción y su seguridad.

5. Gastos para la investigación y experimentación de nuevas materias primas en la producción y de nuevos procesos tecnológicos, excepto los financiados por el presupuesto de inversiones.
6. Costos incurridos en el mejoramiento de la seguridad de los trabajadores y de las empresas.
7. Costos incurridos en la capacitación de los trabajadores vinculados con la producción, así como del personal de dirección de la empresa.
8. El valor no depreciado de los activos fijos que intervienen en la producción o en la dirección dado de baja antes de concluir el período de su vida útil y el exceso de los costos incurridos en la reparación capital sobre los fondos creados al efecto.
9. Los costos incurridos en el albergamiento, avituallamiento, alimentación y transportación de los trabajadores movilizados recibidos y de los propios de acuerdo con las regulaciones establecidas.

Costos que no deben incluirse en el costo de producción

Los costos que no deben incluirse son:

1. Las multas, recargos y compensaciones por incumplimientos de obligaciones contractuales que deba asumir la empresa.
2. Los costos de años anteriores que no fueron registrados en su oportunidad.
3. Los costos vinculados con la satisfacción de las necesidades de vida, salud, deporte y trabajo cultural de los trabajadores de la empresa y sus familiares.
4. Los costos incurridos por la empresa por la recepción de trabajadores en forma permanente, en actividades no relacionadas directamente con la producción o la dirección de la empresa, tales como:
 - Construcción.
 - Acondicionamiento de poblados u obras sociales.
5. Los costos sufragados mediante los fondos de estimulación económica y otros fondos formados a partir de la ganancia de otros ingresos, de asignaciones para fines especiales y de otras fuentes.
6. Los costos de capacitación considerados como gastos sociales.

7. Las pérdidas por desastres naturales y los gastos relacionados con la prevención o la liquidación de las consecuencias de los mismos.
8. Los costos financiados por presupuestos de inversiones.

Importancia del costo de producción

El costo representa un indicador fundamental para medir la eficiencia económica, muestra el costo de producir o vender la producción. Refleja los niveles de productividad del trabajo; el grado de eficiencia con que se emplean los fondos, así como los resultados de economizar los recursos materiales, laborales y financieros.

Permite la comparación de los resultados obtenidos en distintos períodos y así ayuda a encontrar nuevas vías para el uso racional y óptimo de los recursos productivos, de una forma planificada y encaminada a garantizar la reproducción ampliada socialista en virtud de dar respuesta a los intereses propios de la sociedad, condicionada por la necesidad de dar cumplimiento a la ley económica fundamental que expresa: el aseguramiento del completo bienestar y libre desarrollo universal de todos los miembros de la sociedad por la vía del crecimiento y perfeccionamiento constante de la producción social.

Constituye un elemento indispensable en cualquier sistema de dirección económica, asegurar el papel del costo en la planificación económica del país y fundamentalmente en la correcta dirección de las empresas mediante mecanismos ágiles que permitan su cálculo con un grado elevado de confiabilidad.

Aspectos que han determinado la utilización del costo como herramienta de dirección

Constituye un elemento indispensable en cualquier sistema de dirección económica asegurar el papel del costo en la planificación económica del país y fundamentalmente en la correcta dirección de la empresa, mediante mecanismos ágiles que permitan su cálculo con un alto grado de confiabilidad. Los reglamentos de costos están dirigidos más a garantizar los requerimientos de la economía global que a satisfacer las necesidades propias de la empresa, introduciendo una serie de regulaciones que contribuyen a hacer muy complejo el comportamiento del costo.

No se ha aplicado el presupuesto de gasto en cada una de las subdivisiones estructuradas de la empresa, ni efectuado su control y análisis posterior por área de responsabilidad, como

una efectiva herramienta de trabajo en las empresas, normalmente el costo se ha planificado y controlado sobre la base de índices y costos por peso, que si bien constituyen indicadores garantizadores ramales o macroeconómicos no han sido efectivos por si solo para el control de la gestión empresarial.

Utilización del costo de producción como herramienta de dirección

El hecho de que a través del costo sea posible medir el comportamiento de la efectividad económica de las empresas en la economía en sentido general, permite definirlo como un instrumento eficaz para la dirección teniendo en cuenta que su cálculo se efectúa sobre la base de mayor rigor de confiabilidad, en correspondencia con las normas y presupuestos establecidos.

El costo utilizado como arma para la dirección debe facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar que permitan elegir aquellas que proporcionan los mejores resultados productivos con el mínimo de gasto, así como reducir el riesgo de tomar decisiones incorrectas.

El costo tiene que ser, en este sentido, un termómetro del aprovechamiento de los recursos disponibles para la sociedad en cualquier proceso económico, en tal magnitud que nos permita conocer el efecto de las desviaciones que se presentan con relación a nuestros programas, lo que nos proporciona el aseguramiento de una correcta planificación y utilización de los recursos materiales que poseemos.

Para lograr este propósito se requiere la utilización real de una voluntad y estilo de dirección que nos obligue a utilizar el costo como un verdadero instrumento de dirección, así como establecer una base metodológica y de registro adecuada a estos requerimientos.

Papel del costo en la planificación económica del país

La utilización del costo como instrumento normativo y evaluador de la gestión de la empresa requiere del dominio por parte de los dirigentes, de los aspectos esenciales que caracterizan su planificación y cálculo, así como el registro de los gastos, por los cuales se hace necesario resumir los procedimientos generales de trabajo que deben garantizar este propósito.

La planificación del costo se debe realizar mediante el análisis del comportamiento de las normas de gastos, las series históricas de los mismos incurridos en períodos anteriores, el

aprovechamiento de las capacidades, así como la cuantificación de las medidas de producción que sean posibles aplicar, avalada por la participación de los trabajadores.

El plan de costo debe obligatoriamente apoyarse en el resultado del análisis del comportamiento de la eficiencia económica de las empresas en cada área de trabajo e incluir el efecto de las medidas que se determinen producto de este, en análisis colectivos.

Ficha de costo

Es el modelo que se utiliza para recoger los datos necesarios para calcular el costo planificado unitario de un producto o la prestación de un servicio sobre la base de la tecnología aplicada en un período determinado, con la utilización racional de los recursos materiales y humanos, en función de esa producción o servicios a realizar, por lo que esta tiene gran importancia para el proceso de dirección y para el perfeccionamiento de producción, con el fin de elevar la eficiencia económica de la empresa.

Es necesario, por lo tanto, que en su cálculo participen todos los que de una u otra forma puedan aportar elementos técnicos o económicos que hagan posible la mayor exactitud de este costo. La ficha de costo debe reflejar de la manera más completa posible, los costos por unidad de productos en los diferentes niveles en que la producción está estructurada.

La ficha de costo constituye un elemento o factor básico para la organización del cálculo económico, por tanto a través de ella, se determina el nivel de eficiencia en la utilización de los recursos, al posibilitar comparar los costos reales con los planificados o con los costos normados, a su vez es un elemento que permite la medición de la dinámica de los costos, al comparar los costos de una unidad determinada de productos en un período determinado con los obtenidos en períodos anteriores, así como la comparación de los costos entre empresas similares.

Aunque la nomenclatura de los objetivos de registros y de los objetivos de cálculos coinciden, la finalidad del cálculo pueden ser diferente a los del registro, y esto sucede en la ficha del costo, las cuales reflejan los costos unitarios de un semielaborado de producción propia o de un producto determinado. Por tanto, la elaboración de la ficha de costo está en función de un objeto de cálculo que podrían ser algunos de los productos antes señalados.

En atención a la amplitud de su contenido las fichas de costo pueden clasificarse en detalladas y sintéticas.

Fichas de costos detalladas: Reflejan las normas de consumo de los recursos materiales y laborables, así como las normativas de costo de servicios técnicos, organización y dirección de la producción. En esta ficha deben estar contenidas las normas en unidades físicas, la unidad de medida, el precio o tarifa de cada insumo y el costo unitario del producto sobre la base de la unidad del cálculo adaptada con una estructura por partida de costo, esta ficha caracteriza al máximo nivel permitido del costo de producción y la composición y estructura de los costos.

Fichas de costos sintéticas: Son documentos más resumidos que los de una ficha detallada. En ella solo se reflejan los importes de los costos unitarios de un semielaborado o producto terminado estructurado por partidas. Estas fichas de costo pueden ser denominadas "Hoja de costo".

Es necesario clasificar las fichas de costo en atención al momento de confección de la misma, si bien esta clasificación no es única, pues responde al criterio de los especialistas y a los fines que se persiguen con la clasificación, por tanto, de acuerdo a los objetivos que se persiguen en el cálculo de costo de producción las fichas de costos pueden ser:

- ✓ Planificadas
- ✓ Normativas
- ✓ Proyectadas
- ✓ Presupuestadas
- ✓ Reales
- ✓ De cálculo económico interno

Ficha de costo planificada: Representa la magnitud de los costos esperados en la producción de una unidad de producto, esta ficha se confecciona utilizando normas y normativas que caracterizan la situación óptima posible de la producción para el año que se planifique.

Ficha de costo normativa: Se calcula partiendo de las normas vigentes de una ficha determinada y caracteriza la situación técnico - organizativa económica de la producción. Se diferencia de la planificada en que es mucho más dinámica, esto es que cambia en la misma medida en que cambian las normas.

Ficha de costo presupuestada: Es una variante de la de costo planificada y se confecciona para aquellos tipos de productos, que su producción no es representativa y generalmente se

coordina con el consumidor para la fundamentación de los cálculos de los costos, por cuanto esta ficha es necesaria para establecer los precios de los productos.

Ficha de costo real: Caracteriza el costo real de la producción elaborada en el período que se informa. Cuando se confecciona esta ficha de costo es necesario tener en cuenta los objetivos de cálculo, la unidad de cálculo y la clasificación de los costos van a ser iguales a los que sirvieron de base para la ficha de costo planificada; Esto posibilita planificar la marcha del cumplimiento del plan respecto a la reducción del costo. La ficha de costo real constituye una fuente importante para el análisis económico y es contentiva de los indicadores que deben ser utilizados para la confección del plan de costo.

Como es obvio, las partidas en esta ficha de costo, no son exactamente iguales a las contenidas en la ficha planificada, por lo tanto la ficha real recoge pérdidas y costos no previstos en la planificada, con lo cual no se altera el carácter de comparación de la misma.

Ficha de costo de cálculo económico interno: también es conocida como ficha de costo parcial. Se confecciona para las producciones de los talleres básicos, auxiliares y de servicios a la producción de otros tipos de subdivisión estructural de la empresa, que se definan como unidad organizativa de cálculo económico en cada área de trabajo y así posibilita la formación de los precios internos.

Confección de las fichas de costo

Confección de la ficha de costo: en la confección de la ficha de costo deben intervenir los factores que hagan posible la correcta planificación del costo de producción de forma que dicho costo represente el grado de los costos socialmente necesarios para obtener dicha producción, esta ficha de costo se mantienen inalterables durante un período de tiempo determinado y son metas mientras se mantienen las bases sobre las cuales fueron elaboradas.

La ficha de costo es la base que se debe utilizar para confeccionar el plan de costo y como regla general debe cumplir los siguientes requisitos:

- ✓ Cantidad y precio de cada material.
- ✓ Tiempo de trabajo y tarifa salarial por tipo de operación.

- ✓ Otros gastos.
- ✓ Costo total.
- ✓ Costo unitario.

Al confeccionar la ficha de costos, los mismos se clasifican en directo e indirecto, los primeros comprenden todos aquellos que de una forma u otra entran a formar parte en el costo del producto a elaborar estando contenido en el mismo o sin estarlo, la función que ejerce es determinante para la obtención del producto o trabajo realizado como son materias primas o fuerza de trabajo directa.

Los gastos indirectos están representados por aquellos que aunque conciernen a la producción en general no se identifican directamente con el producto o servicios como son materiales indirectos, fuerza de trabajo indirecta y demás costos necesarios. Este costo se muestra clasificado en los distintos departamentos o fases que está dividido el proceso de división utilizando el método de agregación de costos, según pase el producto por los distintos departamentos o fases.

Para las producciones que cuentan con cartas tecnológicas o ficha técnicas se sigue el procedimiento siguiente: Al fijar los costos directos de la ficha de costo, deben de tenerse en cuenta los índices de consumo y el listado oficial con relación a las materias primas y materiales directos que integran cada unidad del producto a producir, así como, las normas y principios en salarios a esos mismos efectos los costos de materias primas y materiales directos por consumo establecido por el precio oficial vigente incluido el recargo comercial si lo tuviera. El gasto de la fuerza de trabajo directa se obtiene mediante la aplicación de las tarifas salariales siguientes a las horas o normas aplicadas a cada labor a realizar.

Los costos indirectos por unidad de producción se determinan a partir del nivel del costo prefijado o presupuestado. Como estos abarcan toda la producción es necesario aplicarlos a todos los productos mediante el coeficiente del cálculo. En todos los casos la ficha de costo debe reflejar en forma diferencial los costos que se definan dentro de la carta tecnológica de producción.

Ficha de costo en Cuba:

En Cuba, el uso y aplicación de la ficha de costo posee una particularidad que marca una diferencia fundamental, es el hecho de utilizarla como una herramienta que oferta la

información básica para la estimación y formación de los precios. La única entidad autorizada en Cuba para aprobar precios es el Ministerio de Finanzas y Precio, como Órgano Rector de esta política en el Ámbito Nacional.

Capítulo II: Algunos ejemplos de cómo se realizan las fichas de costos por productos en una empresa " X " y su diagnóstico.

Diagnóstico del proceso de contabilidad de costo y su determinación.

Tradicionalmente la empresa realiza análisis de sus costos con el cierre mensual de su estado de resultado, el cual muestra su situación por indicadores para conocer si existe algún deterioro de los costos con respecto al cumplimiento de las ventas, esto se muestra de forma porcentual comparando su plan con lo realmente logrado. Para llevar a cabo un análisis de costos lo principal es diagnosticar la situación de la contabilidad de costos, lo que se efectúa de varias formas, a continuación detallo algunas de ellas, vamos a observar en el caso de una empresa productora:

Al realizar el análisis en el trimestre enero-marzo 2011 se comprobó que el costo del comestible elaborado se encuentra deteriorado en un 7% con respecto a la venta lo cual se muestra en la tabla.

Tabla Análisis del cumplimiento del costo con respecto a su venta.

INDICADORES	PLAN	REAL	%	DIFERENCI.
Venta Comestible El.	1935000.00	1486784.00	76	- 448216.00
Costo Comestible Elab.	1291200.00	1082025.60	83	- 209174.40
C*PV Comestible Elab.	0.66	0.73	111	0.07

Fuente elaborado por el autor a partir del estado de resultado de la empresa del primer trimestre

C*PV = costo por peso de venta.

Esta tabla muestra las ventas, costo y costo por peso de venta de indicadores del estado de resultado del trimestre analizado, donde se detecta el deterioro existente en el costo por peso del comestible con una desviación de 0.07 pesos que representa el 7%, superior a lo planificado, incurriendo en una afectación económica de 100713.60 pesos.

Este deterioro implica una afectación directa en la utilidad de la empresa en el período, por lo que se decide realizar el análisis de forma directa en el centro de elaboración de la entidad, que elabora productos que representan el 72% de las ventas del comestible elaborado del municipio. El análisis se realiza a partir de la ficha de costo de productos cárnicos donde se analiza el pollo ahumado y jamón pierna por su alta demanda, representando 20% de venta del comestible elaborado de los productos cárnicos, como venta minorista y gastronómica.

Ejemplo de un Análisis del comportamiento de costo y gastos del producto cárnico Pollo Ahumado a partir de la ficha de costo.

Para realizar las fichas de costo del pollo ahumado y jamón pierna es necesario conocer los procedimientos de elaboración de los mismos.

Se procede a calcular para el pollo ahumado la ficha de costo para 100 raciones, tomando como base las materias primas, materiales y los gastos de fuerza de trabajo.

Las fichas de costo teniendo en cuenta la instrucción vigente cuenta con la siguiente estructura.

1. Encabezamiento
2. Cuerpo del modelo
3. Pie de firma.

A continuación se explica cada una de las partes.

1. Encabezamiento

Se realizarán los datos correspondientes a la empresa que propone, órgano u organismo al cual pertenece, tipo de establecimiento gastronómico y categoría del mismo, así como la identificación de la propuesta. (Ver anexo 5)

1. Nombre de la Empresa: Empresa.....
2. Tipo de establecimiento:
3. Descripción del producto: Pollo Ahumado.

2. Cuerpo del modelo.

Fila 01 Materias primas y materiales: Incluye las materias primas fundamentales, materiales básicos y auxiliares, artículos de completamiento y producciones semielaboradas que constituyen insumos directos del producto en cuestión. Incluye además el combustible, energía y agua cuando estos puedan ser medibles.

NORMA DE ELABORACIÓN

Nombre del plato: Pollo Ahumado.

Peso de la ración: 460gr.

Rinde: 100 raciones

	BRUTO		NETO		RACION A SERVIR	
Ingredientes	Libras	Gramos	Libras	Gramos	Libras	Gramos
Pollo	150	64400	137.5	63256	1	460
Sal de cura				15		
Sal común			1.62	745		
Humo liquido				100		
Azúcar			0.6	287		

Fuente elaborado por el autor a partir de la norma de elaboración

Fila 02 Costo de elaboración: Se consignará la suma de gasto de fuerza de trabajo y gastos indirectos de elaboración..

Fila 03 Gasto de Fuerza de Trabajo: Resultante de sumar el salario, vacaciones, contribución a la seguridad social y el impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo. (Ver anexo 7)

Fila 04 Salario Básico: Se anotará el importe del salario básico de los trabajadores vinculados directamente con la elaboración del producto, el cual se obtiene al multiplicar la norma de tiempo establecida para su elaboración por el salario horario del personal que intervienen dicha operación (Ver anexo 8). En este proceso participan dos trabajadores.

Fila 05 Vacaciones: Será el 9.09% de la fila 04 (Salario).

$$\text{Vacaciones} = \text{Salario} \times 9.09\% = \$8.79 \times 9.09\% = \$0.80$$

Fila 06 Contribución a la Seguridad Social: Se consignara el resultado de aplicar el 12,5% del salario.

$$\text{Contribución de la seguridad social} = \text{Salario} \times 12.5\% = \$8.79 \times 12.5\% = \$1.10.$$

Fila 07 Impuesto por la utilización de la Fuerza de Trabajo: Se obtiene aplicando el 25% al salario.

$$\text{Impuesto por utilización de la fuerza de trabajo} = \text{salario} \times 25\% = \$8.79 \times 25\% = \$2.20.$$

Fila 08 Coeficiente de gastos indirectos: Se anotará el coeficiente real calculado en la

elaboración del pollo ahumado, el cual incluirá aquellos gastos en que se incurre durante la elaboración, sin que sean identificables de forma directa. Incluye los salarios de dirigentes, técnicos y obreros del establecimiento, pagos seguridad social a corto plazo de los trabajadores directos e indirectos de la unidad, depreciación de los activos fijos tangibles, gastos por actividades de mantenimiento y reparaciones corrientes.

Coeficiente de gastos indirectos = gastos indirectos / salario = $\$35723.25 / \$36452.30 = \$0.98$

Fila 09 Gastos indirectos de producción: Se reflejará el resultado de multiplicar el salario básico de los trabajadores directos (fila 04) por el coeficiente real \$0.98.

Gastos indirectos de producción = Salario Básico x coeficiente real.

$$= \$8.79 \times 0.98 = \$ 8.61.$$

Fila 10 Coeficiente de gastos generales y de administración: Se anotará el coeficiente aprobado por finanzas y precios, el cual incluirá los gastos en que incurre en las actividades de administración, comprendiendo entre otros el salario, contribución a la seguridad social y pagos por seguridad social a corto plazo del personal de dirección de la empresa, gastos de oficina (teléfono, electricidad, consumo de materiales, etc.), depreciación de los activos fijos de las actividades generales de dirección, mantenimiento y reparaciones corriente de las instalaciones y equipos de uso general, gastos generales de protección del trabajo y preparación de los cuadros.

Coeficiente de gastos generales y de administración = gastos generales y administración del centro de elaboración / salario = $\$81888.63 / 36452.30 = \2.23

Fila 11 Gastos generales y de administración: Se reflejara el resultado de multiplicar el salario básico de los trabajadores directos (fila 04) por el coeficiente aprobado.

Gastos generales y de administración = Salario básico x Coeficiente aprobado.

$$= \$8.79 \times 2.23 = \$19.60.$$

Fila 12 Costos totales de producción: Suma de materias primas y materiales, costo de elaboración y gastos generales y de administración.

Costos totales de producción = materias primas y materiales + costo de elaboración + gastos generales y de administración = $\$1919.05 + \$21.50 + \$19.60 = \1960.15 .

3. Pie de firma: Deberá reflejarse le nombre y apellidos, firma del especialista que intervino en la confección de la ficha de costo, así como el cargo y la fecha en que fue elaborada.

A continuación se muestra la ficha de costo elaborada.

Descripción	No	Importe
Materias Primas y Materiales	01	\$1919.05
- Costo de Elaboración (03+09)	02	21.50
Gastos de fuerza de trabajo (04+05+06+07)	03	12.89
-Salario	04	8.79
-Vacaciones	05	0.80
-Contribución a la Seguridad Social	06	1.10
-Impuesto por utilización fuerza de trabajo	07	2.20
-Coeficiente de gastos Indirectos	08	0.98
-Gastos indirectos de elaboración	09	8.61
-Coeficiente de gastos general de administración	10	2.23
-Gastos generales y de Administración	11	19.60
Costos totales (01+02+11)	12	\$1960.15

Fuente elaborada por el autor a partir de los datos centro de elaboración

En la siguiente tabla resumen se realiza una comparación de fichas de costos entre la elaborada por el centro de elaboración para 100 raciones y la anteriormente expuesta por el trabajo realizado.

<i>Descripción</i>	<i>B</i>	<i>Ficha centro de elaborac.</i>	<i>Ficha elaborada</i>	<i>Diferencia</i>
<i>Materias Primas y Materiales</i>	<i>01</i>	<i>\$2268.87</i>	<i>\$1919.05</i>	<i>\$349.82</i>
<i>- Costo de Elaboración (03+09)</i>	<i>02</i>	<i>26.01</i>	<i>21.50</i>	<i>4.51</i>
<i>Gastos de fuerza de trabajo (04+05+06+07)</i>	<i>03</i>	<i>14.98</i>	<i>12.89</i>	<i>2.09</i>
<i>-Salario</i>	<i>04</i>	<i>10.21</i>	<i>8.79</i>	<i>1.42</i>
<i>-Vacaciones</i>	<i>05</i>	<i>0.93</i>	<i>0.80</i>	<i>0.13</i>
<i>-Contribución a la Seguridad Social</i>	<i>06</i>	<i>1.28</i>	<i>1.10</i>	<i>0.18</i>
<i>-Impuesto por utilización fuerza de trabajo</i>	<i>07</i>	<i>2.56</i>	<i>2.20</i>	<i>0.36</i>
<i>-Coeficiente de gastos Indirectos</i>	<i>08</i>	<i>1.08</i>	<i>0.98</i>	<i>0.10</i>
<i>-Gastos indirectos de elaboración</i>	<i>09</i>	<i>11.03</i>	<i>8.61</i>	<i>2.42</i>
<i>-Coeficiente de gastos general de administración</i>	<i>10</i>	<i>2.41</i>	<i>2.23</i>	<i>0.18</i>
<i>-Gastos generales y de Administración</i>	<i>11</i>	<i>24.61</i>	<i>19.60</i>	<i>5.01</i>
<i>Costos totales (01+02+11)</i>	<i>12</i>	<i>\$2319.49</i>	<i>\$1960.15</i>	<i>\$359.34</i>

Fuente elaborado por el a partir de las fichas de costo realizada.

Análisis comparativo sobre las diferencias de los elementos de la ficha de costo resumen.

Materias primas y materiales: Este elemento muestra que existe una diferencia de \$349.82, debido a la utilización en el centro de elaboración del margen comercial como costo, deteriorando de esta forma el costo de la mercancía del comestible elaborado de productos cárnicos.

Otros elementos que participan en esta partida: Combustible y energía. Los cuales no presentaron ningún tipo de diferencia ya que el calculo fue realizado por igual cantidad y precio en ambas partidas de la fichas de costo.

Por su parte se puede señalar que estas partidas representan 97.8% costo total, en ambos casos, debido a los altos precios de la materia prima por lo que cualquier diferencia en sus resultados es significativo.

Costo de elaboración: Esta partida varía en correspondencia con los elementos que intervienen en ella y la conforman, con diferencia de \$ 4.51 de manera que excluyendo las materias primas y materiales, el resto de los elementos afectaron directamente este indicador.

Gasto de la fuerza de trabajo: Este elemento disminuyó en \$2.09, debido a una mejor utilización de la fuerza, como la pérdida de tiempo en el lavado, traslado del producto por las distintas áreas de procesamiento y su rápido almacenamiento para mantener la mejor calidad.

El resto de los indicadores varían en correspondencia con el salario básico, pues se determinan según los por cientos establecidos y aplicados al mismo.

Gastos indirectos de elaboración: Este indicador disminuye debido a la no utilización del coeficiente autorizado, sino al real empleado en la elaboración del pollo ahumado por su ahorro fue de \$2.42.

Gastos generales y de administración: Estos son gastos que son absorbidos por la dirección de la empresa (gastos de materiales de oficina, teléfono, dietas de hospedajes, transporte y otros gastos monetarios) por lo el coeficiente real para la ficha de \$2.23, incurrió en un ahorro de \$5.01.

Costos totales: Este indicador es el resultado final de las fichas de costos de la elaboración, la cual muestra un ahorro de \$359.34 debido a las diferencias existentes en los gastos de materias primas y materiales, fuerza de trabajo y gastos generales y de administración. En dependencia como se comporten estos elementos variara el mismo.

La información que esta ficha brinda puede ser utilizada por los directivos para lograr una mejor gestión y eficiencia en la entidad, pues se puede observar como se comportan los elementos en la elaboración, y cómo la variación que estos sufren influye en la utilidad que obtiene la empresa.

CONCLUSIONES

La confección de las fichas de costos y los resultados obtenidos han hecho posible que se obtengan las siguientes conclusiones.

1. No confeccionar las fichas de costos reales de los productos, trae consigo que se desconozcan por parte de la directiva las variaciones que han sufrido los elementos calculados en el periodo.
2. La utilización de las fichas de costo real, permite conocer con veracidad el costo de elaboración de los productos, así como sirve de base para una mejor gestión económica, un mayor conocimiento y divulgación de las posibilidades que ofrece la correcta determinación de dichas fichas, como eficaz instrumento para una adecuada toma de decisiones.
3. El cálculo de las fichas de costos es flexible a las condiciones de cada producto.

BIBLIOGRAFÍA

1. Horngren Charles: "La Contabilidad del Costo en la Dirección de Empresa". Editora Pueblo y Educación. Cuba, 1976.
2. Mallo Carlos, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid: "Contabilidad de Costos y Gestión". Ediciones Pirámides S.A. Madrid. Madrid 1988
3. Neumer, J. W. "Contabilidad de Costos". Editorial Pueblo y Educación, La Habana, 1978.
4. Poblete Velázquez Fernando. "Sistemas de Costos, Predeterminados, Costeo Directo y Decisiones". Chile 1988.
5. Polimeni. "Contabilidad de Costos" Tomo I y II.
6. Ripoll Feliú V: "Contabilidad de gestión Avanzada"; página 26-303-327.
7. Sáez Torrecilla Ángel y Colectivos de Autores "Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión" volumen 1 y 2, Editorial Mc Graw Hill 1998 – Madrid.
8. Santos Bernardo Mauro. Artículo "Sistemas de Costos, Métodos de Costeos y su dependencia en los Sistemas Modernos de administración de la producción para su Integración".

ANEXO 1. Modelo de ficha de costo.

Organismo:				
Empresa:				
Identificación del producto:				
A	B	C	D	E
Materias Primas y Materiales	01			
- Costo de Elaboración (03+09)	02			
Gastos de fuerza de trabajo (04+05+06+07)	03			
-Salario	04			
-Vacaciones	05			
-Contribución a la Seguridad Social	06			
-Impuesto por utilización fuerza de trabajo	07			
-Coeficiente de gastos Indirectos	08			
-Gastos indirectos de elaboración	09			
-Coeficiente de gastos general de administración	10			
-Gastos generales y de Administración	11			
Gastos totales (01+02+11)	12			
-Fecha de elaboración	13			
-Elaborado por:	14			
-Visto bueno	15			
Aprobado por:	16			

ANEXO 2. Cálculo del gasto de Fuerza de trabajo en la elaboración.

Descripción	Fila	Importe
-Gastos de Fuerza de Trabajo (04+05+06+07)	03	12.89
-Salario Básico	04	8.79
-Vacaciones (9.09%)	05	0.80
-Contribución a la Seguridad social (12.5%)	06	1.10
Impuesto por la Utilización de la Fuerza de Trabajo (25%)	07	2.20

Fuente elaborado por el autor a partir partida de gasto de salario