

FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DE LOS COSTOS DE UNA EMPRESA PRODUCTORA

Lic. Daynelis García Batista

dgbatista@ismm.edu.cu

Ing. Juan José Fernández Cruz

JFernandez@ecq.moa.minbas.cu

“...Debemos trabajar por nuestro perfeccionamiento interno como una obsesión casi, como una impulsión constante; cada día analizar, analizar honestamente lo que hemos hecho, corregir nuestros errores y volver a empezar al día siguiente”...

Ernesto Che Guevara

RESUMEN

El entorno en que se desenvuelven hoy las empresas productoras se caracteriza por una mayor necesidad de mejora continua y la flexibilidad necesaria para adaptarse a los cambios. Esta competencia se generaliza mundialmente, ello hace necesario que las empresas con esta característica, se preparen para luchar en mercados competitivos, dotándose de los recursos financieros necesarios.

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

Los costos juegan un papel decisivo dentro del sistema informativo, sus objetivos están orientados hacia la comunicación de información útil a los distintos usuarios y son utilizados como medidor fundamental del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción, permitiendo asegurar la correcta planificación.

El presente trabajo se realiza con el objetivo de crear un material de apoyo a la docencia donde se ilustren las características de las empresas productoras y conceptualmente los costos que influyen en el proceso de fabricación, evidenciando como novedad la elaboración del propio material didáctico que propicia de manera holística el sistema de relaciones entre los diferentes componentes de los costos en la producción.

INTRODUCCION

En los últimos años la contabilidad de costo es la base de la toma de decisiones a nivel gerencial, es el instrumento que nos permite medir la competitividad de la empresa en el mercado, mediante análisis detallado de los mismos.

La toma de decisiones es un proceso que comienza con la definición de un problema, la recogida de datos o información sobre el mismo, la formulación de alternativas de solución, la evaluación de estas alternativas y, finalmente, la decisión. Antes de tomar la decisión se trata de calcular cuál sería el resultado obtenido sobre la base de las consecuencias previsibles para cada una de las alternativas.

La Contabilidad de costos tiene como ámbito de acción fundamental la determinación precisa y el análisis de los gastos y de los resultados de la actividad operativo-económica de la empresa. Con tal objetivo, desagrega analíticamente las partidas de gasto de la contabilidad general y establece nuevas formas de clasificación de los mismos, de forma tal que permite analizar y determinar el costo real de cada uno de los artículos, servicios y actividades funcionales que desarrolla la empresa, así como cada uno de sus eslabones productivos y administrativos.

El presente trabajo se realiza con el **objetivo** de crear un material de apoyo a la docencia donde se ilustren las características de las empresas productoras y conceptualmente los costos que influyen en el proceso de producción, evidenciando como novedad científica la elaboración del propio material didáctico que propicia de manera holística el sistema de relaciones entre los diferentes componentes de los costos en la producción.

DESARROLLO

1.1 Las Empresas Productoras: definición y características.

La Empresa: Es una unidad productiva dedicada y organizada para la explotación de una actividad económica.

Es la unidad económico-social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para realizar una producción socialmente útil, de acuerdo con las exigencias del bien común. Los elementos necesarios para formar una empresa son: capital, trabajo y recursos materiales.

En general, se entiende por empresa al organismo social integrado por elementos humanos, técnicos y materiales cuyo objetivo natural y principal es la obtención de utilidades, o bien, la prestación de servicios a la comunidad, coordinados por un administrador que toma decisiones en forma oportuna para la consecución de los objetivos para los que fueron creadas. Para cumplir con este objetivo la empresa combina naturaleza y capital.

Una empresa es un sistema que interacciona con su entorno materializando una idea, de forma planificada, dando satisfacción a unas demandas y deseos de clientes, a través de una actividad económica.

- Requiere de una razón de ser, una misión, una estrategia, unos objetivos, unas tácticas y unas políticas de actuación.
- Se necesita de una visión previa y de una formulación y desarrollo estratégico de la empresa.
- Se debe partir de una buena definición de la misión
- La planificación posterior está condicionada por dicha definición.

La empresa es la institución o agente económico que toma las decisiones sobre la utilización de factores de la producción para obtener los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado. La actividad productiva consiste en la transformación de bienes intermedios (materias primas y productos semielaborados) en bienes finales, mediante el empleo de factores productivos (básicamente trabajo y capital).

Para poder desarrollar su actividad la empresa necesita disponer de una tecnología que especifique que tipo de factores productivos precisa y como se combinan. Asimismo, debe adoptar una organización y forma jurídica que le permita realizar contratos, captar recursos financieros, si no dispone de ellos, y ejerce sus derechos sobre los bienes que produce.

La empresa es el instrumento universalmente empleado para producir y poner

en manos del público la mayor parte de los bienes y servicios existentes en la economía. Para tratar de alcanzar sus objetivos, la empresa obtiene del entorno los factores que emplea en la producción, tales como materias primas, maquinaria y equipo, mano de obra, capital, etc... Dado un objetivo u objetivos prioritarios hay que definir la forma de alcanzarlos y adecuar los medios disponibles al resultado deseado. Toda empresa engloba una amplia gama de personas e intereses ligados entre sí mediante relaciones contractuales que reflejan una promesa de colaboración. Desde esta perspectiva, la figura del empresario aparece como una pieza básica, pues es el elemento conciliador de los distintos intereses.

El empresario es la persona que aporta el capital y realiza al mismo tiempo las funciones propias de la dirección: organizar, planificar y controlar. En muchos casos el origen de la empresa está en una idea innovadora sobre los procesos y productos, de forma que el empresario actúa como agente difusor del desarrollo económico. En este caso se encuentran unidas en una única figura el empresario-administrador, el empresario que asume el riesgo y el empresario innovador. Esta situación es característica de las empresas familiares y, en general, de las empresas pequeñas.

Por otra parte, y a medida que surgen empresas de gran tamaño, se produce una separación, entre las funciones clásicas del empresario. Por un lado, está la figura del inversionista, que asume los riesgos ligados a la promoción y la innovación mediante la aportación de capital. Por otro lado, se consolida el papel del directivo profesional, especializado en la gestión y administración de empresas. De esta forma, se produce una clara separación entre la propiedad y la gestión efectiva de la empresa.

El empresario actual es un órgano individual o colegiado que toma las decisiones oportunas para la consecución de ciertos objetivos presentes en las empresas y de las circunstancias del entorno. El empresario, individual o colegiado, es el que coordina el entramado interno de la empresa con su entorno económico y social.

1.1.2 La Función de Producción

La función de producción es la relación que existe entre el producto obtenido y la combinación de factores que se utilizan en su obtención.

Dado el estado de la tecnología en un momento dado del tiempo, la función de producción nos indica que la cantidad de producto Q que una empresa puede obtener es función de las cantidades de capital (K), trabajo (L), tierra (T) e iniciativa empresarial (H), de modo que:

$$Q = f(L, K, T, H)$$

Cada tipo de actividad empresarial, industrial, o simplemente cualquier actividad productiva (entiéndase, por actividad productiva aquella que combina los factores de la producción con el objetivo de obtener un resultado materializado en un bien, o en la prestación de un servicio) tendrá una función de producción diferente.

De esta forma podemos pensar diferentes ejemplos de funciones de producción. Supongamos un agricultor que se dedica al cultivo del trigo. Este empresario utilizará la tierra de que dispone, las semillas, trabajo, maquinarias fertilizantes, tecnología de riego, etc. La función de producción le indicará a nuestro agricultor cuáles son los niveles de producción, cantidad de trigo, que alcanzará mediante la combinación de todos los factores de la producción que tiene a su disponibilidad en ese momento. Esto último es importante, la dimensión temporal. Con esto queremos decir que la función de producción hace referencia a un momento del tiempo en que la tecnología está dada, si ocurre una innovación o retroceso tecnológico, es decir, si ocurre un cambio en la tecnología, la función de producción cambiará.

1.2 Definición de Costo

El Costo se define como el valor sacrificado para obtener bienes y servicios, es la expresión monetaria de los gastos en que se incurre en la fabricación y realización de la producción. El sacrificio hecho se mide en dinero mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios presentes o futuros.

El costo tiene que ser por tanto, un medidor del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción, reflejando el efecto de las desviaciones respecto a lo previsto y permitiendo asegurar la correcta planificación de los recursos materiales y humanos.

1.3 Importancia de los Costos.

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.

1.4 El costo de producción

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

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.

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 que medida y a cuenta de que 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.

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 de 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 avanzadas. Al mismo tiempo se determinan las variaciones de los datos informados con respecto a los datos base y se establecen las causas de estas variaciones. Sobre la magnitud del costo de la producción influyen tanto factores económicos racionales, que no depende 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 tarifas 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 y 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 determina 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 compararon 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 utiliza 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.

1.5 Elementos del Costo.

El elemento es un concepto económico asociado al costo, que permite la cuantificación de los recursos materiales, laborales y financieros en los que se expresan los costos del trabajo vivo y pretérito para un período en el conjunto de la actividad empresarial.

Los elementos indican los conceptos de los costos según su naturaleza. Esta forma de agrupación reúne los costos en diferentes grupos de acuerdo con su homogeneidad económica.

Esta agrupación es necesaria para confeccionar los presupuestos de costos de producción para vincular el plan de costos, con las materias primas, materiales, los combustibles que son necesarios para cumplir el plan de producción, también es necesaria para determinar la estructura de los costos.

Para asegurar los costos por elementos económicos, los costos homogéneos se unen independientemente de su destino y lugar en que estos se producen.

1.5.1 Material Directo.

Lo constituyen los materiales que se identifican en la producción de un artículo terminado, que puede asociarse fácilmente con el producto; representan el principal costo de materiales en la producción de este artículo. Es decir, toda aquella materia prima que puede ser físicamente observada como parte integrante del producto terminado.

En general, constituyen los insumos que se necesitan para producir y son consumidos o transformados durante los procesos.

Es el elemento físico que se incorpora a un proceso para su transformación en un producto. Los materiales que realmente forman parte del producto terminado se conocen con el nombre de materiales directos. Los que tienen importancia secundaria (pequeños y relativamente baratos) o que no se

convierten físicamente en parte del producto terminado, se llaman materiales indirectos y suministros. Los suministros de fabricación de oficina y de ventas son tipos de materiales que a veces se incluyen bajo la descripción general de "almacén", y a medida que se utilizan, se cargan a las cuentas de costos o gastos apropiados. Cuando se consumen, los suministros de fabricación se cargan a gastos generales de fabricación, que es un costo inventariable. Los suministros de oficinas y de ventas se cargan a gastos generales, administrativos y de ventas, como gastos del período.

1.6 Clasificación de los costos

Los costos presentan diversas formas o criterios para su clasificación.

- Por su naturaleza económica:
 - a) Materiales: Son los principales bienes que se utilizan en la producción y que se transforma en artículos terminados con la adición de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.
 - b) Materiales Directos: Son todos los materiales utilizados que se puede identificar fácilmente con el producto en la producción de un artículo, representa el principal costo de materiales en la producción de ese artículo terminado.
 - c) Materiales indirectos: Son todos los materiales comprendidos en la fabricación de un producto diferentes de los materiales directos. Los materiales indirectos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación.
 - d) Mano de obra: Es el esfuerzo físico o mental utilizado en la fabricación de un producto. El costo de la mano de obra se puede dividir en mano de obra directa y mano de obra indirecta.
 - e) Mano de obra directa: Es toda la mano de obra directa involucrada en la fabricación de un producto terminado que se puede fácilmente asociar con el

producto terminado y que representa el principal costo de mano de obra en la fabricación de ese producto.

f) Mano de obra indirecta: Es toda mano de obra involucrada en la fabricación de un producto, que no se considera mano de obra directa. La mano de obra indirecta se incluye como parte de los costos indirectos de fabricación.

g) Costos indirectos de fabricación: Son costos no asociados directamente a un artículo o área específica y se usa para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y todos los costos indirectos de manufacturas. Tales conceptos se incluyen en los costos indirectos de fabricación por que no se le puede identificar directamente con los productos específicos.

- Por su relación con la producción:

a) Costos primos: Los costos primos son la sumatoria de los materiales directos y la mano de obra directa, los costos primos están directamente relacionados con la producción.

b) Costos de conversión: Son los costos relacionados con la transformación de los materiales directos en productos terminados. Los costos de conversión están conformados por la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

c) Costos variables: Son aquellos en los cuales el costo total cambia en proporción directa a los cambios en el volumen o producción, dentro del rango relevante, mientras el costo unitario permanece constante.

d) Costos fijos: Los costos fijos son aquellos en los cuales el costo fijo total permanece constante para un rango relevante de producción, mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción.

e) Costos mixtos: Contiene ambas características tanto de costo fijo como de costo variable, a lo largo de varios rangos relevantes de operación. Existen 2 tipos de costos mixtos: Costos semi-variable y costos escalonados.

- ✓ Costo semi-variable: La parte fija del costo semi-variable generalmente representa un cargo mínimo al hacer un determinado artículo o servicio disponible. La porción variable es el costo cargado por usar realmente el servicio. Varía con la actividad pero no en proporción directa con el volumen.
- ✓ Costo escalonado: La parte fija de los costos escalonados cambian abruptamente en los diferentes niveles de actividad por que adquieren en porciones indivisibles.

- Por su capacidad para asociar los costos:

a) Costos directos: Son los costos que la gerencia es capaz de identificar los artículos o áreas específicas. Los costos de los materiales directos y la mano de obra directa correspondiente a un producto específico constituye ejemplo de costos directos.

b) Costos indirectos: Son los costos comunes a muchos artículos y por lo tanto no son directamente identificable con ningún artículos o área. Los costos indirectos se cargan por lo general a los artículos o áreas utilizando técnicas de asignación.

- Por los departamentos donde se incurrieron:

a) Departamento de producción: Estos contribuyen directamente con la producción de un artículo y es en estos departamentos donde tiene lugar el proceso de conversión o de manufactura. Incluyen operaciones manuales y mecánicas llevadas a cabo directamente sobre el proceso de manufactura.

b) Departamento de servicios: Son departamento que no están directamente relacionado con la producción de un artículo. Su función es proveer servicios a otros departamentos.

- Por las áreas funcionales:

a) Costos de manufacturas: Se relacionan con la producción de un artículo. Los costos de manufacturas son la suma de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.

b) Costos de mercadeo: Se incurre en la venta de un producto o servicio.

c) Costos de administración: Se incurren en la dirección, control y operación de una empresa e incluyen el pago de salarios a la gerencia y al personal de oficina.

d) Costos financieros: Se relacionan con la obtención de fondos para la operación de la empresa. Incluyen el costo de los intereses que la empresa debe pagar por los préstamos, así como los costos de otorgar crédito a los clientes.

- Por periodo en que se van a cargar a los ingresos:

a) Costo del producto: Son los costos directa e indirectamente identificables con el producto. Son los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Los incurridos en la fabricación de un Artículo.

b) Costo del periodo: Son los costos que no están directa ni indirectamente relacionados con la manufactura de un producto y que por lo tanto no se inventarían. Los costos del periodo se cancela inmediatamente, dado que no se puede determinar ninguna relación entre el costo y el ingreso.

- Por su relación con la planeación, el control y la toma de decisiones:

a) Costos estándar y costos presupuestados:

- ✓ Costos estándar: Los costos estándar son aquellos que debería incurrirse en un proceso particular de producción bajo

condiciones normales. El costo estándar está relacionado generalmente con los costos unitarios de los materiales directos, mano de obra directa, y costos indirectos de fabricación.

- ✓ Costos Presupuestados: Es un tipo de costo predeterminado y su análisis se basa en los costos totales. Proporcionan pronóstico de la actividad sobre la base de costo total más que sobre una base de costo unitario.

b) Costos Controlables y no controlables

- ✓ Costos Controlables: Son aquellos sobre los cuales pueden ejercer influencia directa en los gerentes durante un determinado periodo de tiempo.
- ✓ Costos no Controlables: Son aquellos costos que no están directamente administrados por un determinado nivel de la autoridad gerencial.
- ✓ Costos autorizados: Se relacionan con la propiedad, planta, equipo, personal asalariado indispensables a largo plazo.
- ✓ Costos discrecionales: Se relacionan con reparaciones y mantenimiento, costos de publicidad, entrenamiento de ejecutivo a corto plazo.

c) Costos relevantes y costos irrelevantes.

- ✓ Costos relevantes: Son costos futuros esperados que difieren entre cursos alternos de acción y que se puede eliminar si se cambia o suspende alguna actividad económica.
- ✓ Costos irrelevantes: Son aquellos que no se afectan por las acciones de la gerencia.

d) Costos diferenciales: Un costo diferencial es la diferencia entre los costos de curso alternativo de acción sobre la base de Artículo por artículo.

e) Costo de oportunidad: El valor de la mejor alternativa económica posible a que se renuncia por dedicar los recursos a otra actividad concreta. Son los beneficios de una acción que fue cambiada por otra alternativa.

f) Costos de cierre de planta: Son aquellos costos fijos en que se incurriría aún si no hubiera producción.

1.7 Carta tecnológica

En su contenido resume todas las rutas tecnológicas de cada uno de los productos, el origen cronológico de las labores, así como los recursos humanos, técnico, materiales y financieros que obviamente se necesitan para la ejecución de estos. Expresan a su vez el nivel de introducción y, por ende, tienen carácter dialéctico, ya que todo cambio que se introduzca en la práctica de producción, sea en la inclusión de nuevas labores que estando en las mismas se determinen que no son necesarias, sean reflejada en las correspondientes cartas tecnológicas a fin de rediseñar su estructura y obtener la composición de los recursos necesarios de acuerdo a la nueva tecnología adoptada.

En la elaboración de las cartas tecnológicas, toman parte los diferentes especialistas de acuerdo con su esfera de acción, debiendo acometerse periódicamente su revisión y corrección.

1.7.1 Ficha de costo.

Es el modelo que se utiliza para recoger los datos necesarios y calcular el costo unitario planificado 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, humanos, en función de esa producción o servicio a realizar, por lo que ésta tiene gran importancia para el proceso de dirección y para el perfeccionamiento de la 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 forma u otra puedan aportar elementos técnicos o económicos que hagan posible la mayor exactitud de este costo.

La ficha de costos se debe reflejar de manera más completa posible, los costos por unidad de producto 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, 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 cálculo coincide, la finalidad del cálculo puede ser diferente a los del registro, y esto sucede en cálculo de las fichas de costo, las cuales reflejan los costos unitarios de un semielaborado de producción propia o de producto terminado. Por tanto, la elaboración de la ficha de costo está en función de un objetivo de cálculo que podría ser algunos de los productos anteriormente señalados.

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

1.7.2 Ficha de costo detallado

Reflejan las normas de consumo de los recursos materiales y laborales, así como las normativas de costos de servicios técnicos, organización y dirección de la producción. En esta ficha deben estar contenidos las normas en unidades físicas, la unidad de medida, el precio o tarifa de cada cálculo adaptada con una estructura por partida de costo. Esta ficha caracteriza al máximo nivel permitido del costo de producción y la composición, estructura de los costos.

1.7.3 Ficha de costos sintéticos

La ficha de costos sintéticos es un documento mucho más resumido, que los de una ficha de costo detallada. En ella solo se reflejan los importes de los costos unitarios de un producto terminado, estructurados por partidas. Esta ficha de costo puede ser denominada “Hoja de Costo”.

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

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

1.7.4 Ficha de costo planificada

Representa la magnitud de los costos esperados en la producción de una unidad de productos, estas fichas se confecciona utilizando normas y normativas de la producción. Se diferencia de la planificada en que es mucho más dinámica, o sea, que cambia en la misma medida en que cambian las normas.

1.7.5 Ficha de costo presupuestada

Es una de la ficha de costo planificada y confeccionada para aquellos tipos de productos cuya producción no es representativa, y generalmente, se coordina

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

1.7.6 Ficha de costo real

Caracteriza el costo real de la producción elaborada en el período que se informa. Cuando se confecciona cada ficha de costo es necesario tener en cuenta los objetivos 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 controlar 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 de costo planificada, por lo tanto, la ficha de costo real recoge pérdidas y costos no previstos en la planificada, con la cual no se altera el carácter de comparación de la misma.

1.7.7 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 servicio a la producción de otros tipos de subdivisión estructural de la empresa que se defina como unidad organizativa de cálculo económico en cada área de trabajo y así posibilita la formación de los precios internos.

1.8 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. Estas fichas de costos 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 en la base que se debe utilizar para confeccionar el plan de costo y como regla general la misma debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Cantidad y precio de cada material
2. Tiempo de trabajo y tarifa salarial por tipo de operación
3. Otros gastos
4. Costos totales
5. Costos unitarios

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

Los gastos indirectos están representados por aquellos que, aunque conciernen a la producción en general, no se identifican directamente con el producto o servicio, como son materiales indirectos, fuerza de trabajo indirecta y demás costos necesarios.

Este costo se muestra clasificado en los distintos departamentos o fases en que está dividido el proceso de producción, utilizando el método de agregación de costo, según pase el producto por los distintos departamentos o fases.

Para las producciones que cuentan con cartas tecnológicas o fichas de costos técnicas se sigue el procedimiento siguiente:

- Al fijar los gastos directos en la ficha de costo, deben tenerse en cuenta los índices de consumo y el listado oficial de precios con relación a las materias primas y materiales directos que integran cada unidad de

producto a producir, así como, las normas y principios en salario a esos mismos efectos.

- Las materias primas y materiales directos gastados por unidad de producto se determinan valorando la norma de consumo establecida por el precio oficial vigente incluido en el recargo comercial cuando lo tuviera.
- El gasto de la fuerza de trabajo directa se obtiene mediante la aplicación de las tarifas salariales vigentes a las horas o normas aplicadas a cada labor realizada.
- Los gastos indirectos por unidad de producción, se determinan a partir del nivel de gastos prefijados o presupuestados, como estos abarcan toda la producción, es necesario aplicarlos a todos los productos mediante un coeficiente de cálculo.

En todos los casos la ficha de costo debe reflejar en forma diferenciada, los gastos que se destinen dentro de la carta tecnológica de la producción, del resto de los gastos, con vistas a que puedan aplicarse los primeros en la contabilidad que se lleva en las áreas de responsabilidad.

1.9 Análisis por área de responsabilidad o subdivisiones estructurales.

El análisis del costo se basa fundamentalmente en la evaluación del comportamiento de los gastos y sus variaciones; teniendo en cuenta el lugar donde se producen y el concepto de cada gasto, a fin de que la investigación de las causas que las motivan permita su conocimiento y la toma de medidas que erradiquen o al menos minoren las que provoquen efectos negativos en los resultados.

Por tal razón, el análisis debe enfocarse fundamentalmente hacia el área de responsabilidad y básicamente hacia aquéllas que deciden el proceso productivo, poniendo énfasis en la evaluación de la eficiencia alcanzada.

En el análisis por área de responsabilidad, el enfoque debe estar orientado a determinar las causas de las desviaciones entre el presupuesto de gastos y su

ejecución real del período que corresponda, teniendo en cuenta que en el conocimiento de las causales de desviaciones negativas radica la posibilidad de su eliminación.

El análisis debe dirigirse hacia los gastos controlables a fin de concentrar el esfuerzo básico en los gastos cuya variación depende del área analizada, estableciéndose como resultado las medidas necesarias para alcanzar la eficiencia prevista.

Al efectuarse el análisis se deben resaltar las desviaciones más representativas, por ejemplo: en el caso de materiales utilizados en exceso de la norma, identificar aquéllos que más inciden en la desviación y las causas del exceso de consumo, así como a cuál producto o agrupación de éstos corresponden; en el salario se debe evaluar el comportamiento de la correlación salario medio/productividad y en general, cualquier variación que indique exceso de mano de obra o una insuficiente respuesta productiva.

1.10 Análisis de las variaciones o desviaciones del costo unitario.

Además del análisis de las desviaciones por áreas de responsabilidad, debe tenerse presente el correspondiente a las variaciones o desviaciones del costo de los productos o agrupaciones de éstos que se definan en la empresa.

El análisis del costo por producto o agrupación de éstos, se efectúa por todas las partidas tanto directas como indirectas, con independencia de que dicha producción se elabore en una sola área o en varias. Este análisis, permite evaluar la consistencia del costo unitario predeterminado previsto en el Plan de Costo.

En la medida que la calidad de la información primaria y su registro sea mayor, el análisis del costo podrá ser más efectivo en la detección de las situaciones que incidan negativamente en la producción de uno o varios productos o grupos de éstos.

1.11 Análisis de las variaciones o desviaciones por partidas.

La presentación de las desviaciones por partidas permite conocer a simple vista cómo se han comportado o cómo han sido utilizados los recursos a ese nivel de desglose, lo que constituye una desagregación del costo unitario.

En la ascendencia de cada partida intervienen, por lo general, dos factores: uno expresado en unidades físicas y otro expresado en términos monetarios, cualquiera de los cuales puede incidir en el costo de producción.

Por ejemplo:

- Materias primas y materiales: factor físico (cantidad), factor monetario (precio).

En consecuencia puede profundizarse más en el análisis, determinando la influencia que cada uno de esos factores tiene en la desviación total de la partida.

Las partidas formadas por los gastos controlables son las que se relacionan con el nivel de actividad y sobre cuyo monto puede influenciar la gestión de los diferentes responsables de la utilización racional de los recursos.

No siempre el análisis tiene que estar referido a sucesos ocurridos, sino que es utilizable en el estudio de alternativas de decisión.

Frecuentemente ante un determinado problema que requiere de una adecuada respuesta, el análisis de los gastos controlables constituye un valioso instrumento en el campo de la toma de decisiones.

1.12 Registro de los costos

El proceso de registro de los gastos comprende la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un período determinado. A través de este proceso, la empresa efectúa la anotación de los

hechos económicos ocurridos en el desenvolvimiento de su actividad productiva a través de los distintos registros establecidos.

Dentro de los gastos que son objeto de registro, se encuentran entre otros: los consumos materiales, salarios devengados, depreciación de activos fijos tangibles y otros gastos monetarios.

El registro constituye una de las etapas fundamentales, ya que garantiza la confiabilidad del análisis de la gestión. En la medida que el registro no recoja la realidad del hecho económico así será la distorsión que provocará en las etapas posteriores, incluyendo la confección de los respectivos planes.

1.13 Concepto de gasto.

El gasto es el reconocimiento de que la empresa o cualquier otra entidad han recibido una mercancía o servicio por el que ha de pagar una cierta cantidad en el mismo momento, o en un tiempo posterior. En el primer caso se produce un pago, al salir efectivo de la caja de la empresa. En el segundo, el gasto se traduce en un aumento de las cuentas a pagar del pasivo de la empresa. Es el valor del consumo de materiales, salario, combustible, energía y desgaste de los medios básicos, para facilitar su registro los mismos se agrupan por elementos.

1.13.1 Elementos de gasto.

Elementos de Gasto: Expresa la naturaleza económica del gasto en si, estén o no asociados directamente al producto, permiten la cuantificación de los recursos materiales, laborales y monetarios, identifican la cantidad de trabajo vivo y pretérito que se gasta en la producción, se relacionan y agrupan según los factores que intervienen en el proceso de producción, objeto de trabajo, trabajo y medios de trabajo, además de tener en cuenta otros gastos monetarios.

1.13.2 Factores que intervienen en el proceso de producción.

El objeto de trabajo es aquel sobre el cual recae la actividad del hombre, los gastos del mismo pueden ser:

- Materia Primas y Materiales
- Combustibles
- Energía, etc.

El trabajo es la actividad del hombre encaminada a un fin mediante la cual transforma y adapta los objetos para satisfacer sus necesidades y su gastos están asociados a todos los trabajadores que participan en las tareas de la empresa, expresados por:

- Salarios
- Aporte a la seguridad Social, etc.

Los medios de trabajo son aquellos objetos de trabajo que le sirven al hombre para actuar sobre el objeto de trabajo y sus gastos pueden estar constituidos por:

- Amortización de los Fondos Básicos.

La agrupación de los gastos por elementos satisface la necesidad de consolidar y planificar los gastos en los distintos niveles de dirección, pero la empresa necesita de una información de costo que le permita organizar, planificar y controlar su producción y los recursos que se insumen en ella, para ello es necesario clasificar los gastos por partidas.

1.13.3 Partidas de gasto.

Partidas de Gastos: Es un concepto económico asociado al costo de producción empleado para agrupar los gastos, identificar el lugar donde estos se originan y la forma directa e indirecta en que inciden en el costo. El uso de la

partida permite la precisión e información del comportamiento de los costos, creando las premisas que facilitan el control oportuno de las desviaciones surgidas en la ejecución.

Las partidas de gastos pueden ser:

- Partidas Directas: Son las que agrupan gastos que se relacionan e identifican directamente con la producción (Gastos directos).
- Partidas Indirectas: Son las que agrupan gastos que no se pueden identificar directamente con la producción (Gastos indirectos).

Las partidas directas y los principales gastos que cada una agrupa son:

- Materias Primas y Materiales: Incluye los gastos de materias primas y materiales directos, así como los materiales auxiliares utilizados con fines tecnológicos, incluye los materiales de producción propia utilizados en la producción, valorados al costo.
- Materias primas y materiales fundamentales: son los elementos concretos, específicos de la producción fundamentalmente utilizados en calidad de objetos de trabajo que son transformados por la mano del hombre y/o las máquinas para obtener un producto determinado, constituyen la principal base material del producto que se insume en el proceso productivo.
- Materiales auxiliares: Son los que indirectamente participan en el proceso productivo.
- Combustibles y Energía con fines tecnológicos: Comprende los gastos de todo tipo de combustible y energía, producidos o comprados, que se consumen directamente en el proceso de producción.
- Salario: Incluye el salario básico correspondiente a los obreros y al personal técnico directamente relacionado con la producción y el salario complementario

de los mismos trabajadores que incluyen, descanso retribuido, plus de antigüedad, etc.

- Aporte a la seguridad social: Aporte con respecto al salario total de la partida anterior conforme a las normas vigentes.

Las partidas indirectas con sus principales componentes son:

- Gastos de taller: Incluye los gastos de mantenimiento y explotación, amortización y reparación corriente de los equipos productivos, de transporte y de carga interna, instrumentos, edificios y demás medios de utilización general del taller, medidas de protección del trabajo, etc.
- Gastos de dirección de la empresa: Incluye los gastos por servicios tales como, corre, teléfono, en general comprende los gastos de la dirección de la empresa y de la organización de la producción en su conjunto.
- Gastos complementarios: Se incluyen los gastos para la realización de la producción, tales como envases y embalajes específicamente para la distribución, almacenamiento de la producción terminada.
- Otros gastos de producción: Gastos que forman parte de los costos no identificables en las partidas anteriores.

1.13.4 Clasificación de los gastos.

Para lograr la clasificación de los gastos por cada uno de los productos se hace necesario clasificarlos por su forma de inclusión en el costo de producción, atendiendo a este criterio pueden ser:

- Gastos Directos: Pueden identificarse con la elaboración de determinado producto, se consideran en las partidas directas.

- **Gastos Indirectos:** No pueden identificarse directamente con la elaboración de determinado producto, se consideran en las partidas indirectas.

En la planificación, el registro y análisis de los costos unitarios de producciones necesario tener en cuenta el comportamiento con relación al volumen de producción, según el cual los gastos se clasifican en:

- **Gastos Variables:** Son los gastos que en su expresión global varían proporcionalmente con el volumen de producción de la empresa, esta variabilidad en el nivel global implica necesariamente que dicho gasto por cada unidad del producto elaborada es constante.
- **Gastos Fijos:** Son independientes del volumen de producción, en su volumen global son constante y en lo que corresponde a cada producto serán variables.
- **Gastos Semi-variables:** No se comportan de forma pura ni como variables ni como fijos. Los gastos de mantenimiento, almacenamiento y transporte suelen ser costos semi-variables a menos que se decida descomponerlo en una parte fija y una variable.

Esta clasificación en variables y fijos es la más cercana a los problemas técnicos de la producción, es aquella sobre la base de la cual el personal técnico puede tener una mayor incidencia sobre la reducción de los costos de la empresa.

La suma de los gastos de toda naturaleza expresada monetariamente, que se aplican a una producción o servicio determinado constituyen su costo que nos es más que el valor de los recursos sacrificados con la finalidad de alcanzar un objetivo específico en un periodo dado y que se recuperan, mediante el acto de venta, a partir del ingreso que estos representan, y se pueden clasificar como:

- Costos directos
 - ✓ Costos variables
 - ✓ Costos Fijos

- Costos indirectos

CONCLUSIONES

La utilización del costo como instrumento normativo y evaluador de la gestión de las empresas de producción, 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 lo cual se hace necesario resumir los procedimientos generales de trabajo que deben caracterizar este propósito.

De lo anterior se deduce que se requiere de mucha eficiencia en la gestión económica – productiva, un sostenido proceso de desarrollo científico y tecnológico en la actividad productiva y de la aplicación de un control de costos más eficiente.

Por tanto la administración debe contar con un buen Sistema de Costo en una entidad porque:

- ✓ Sirve de base para determinar los precios de los productos y servicios con una mayor precisión.

- ✓ Permite a la alta dirección evaluar el comportamiento de los gastos de acuerdo a su naturaleza y origen en la toma de decisiones para la reducción de los costos.

- ✓ El incremento del costo de producción incide directamente en la calidad de la materia prima utilizada en la fabricación.

La elaboración de este documento y su implementación en las áreas de docencia y práctica laboral del perfil contable o económico permite enriquecer el conocimiento teórico-práctico y perfeccionar las decisiones con creatividad e independencia de la administración empresarial integrando las técnicas de contabilidad de costos, administración financiera a largo y corto plazo y de dirección, y consolidando la utilización de las técnicas de computación.

RECOMENDACIONES

Las recomendaciones están elaboradas para retroalimentar la teoría expuesta en el desarrollo y dirigidas especialmente para las entidades que su objeto social sea fundamentalmente producir.

Las empresas productoras deben:

- ✓ Lograr fórmulas de negociación que les permitan ejecutar pequeñas inversiones con vista a disminuir los costos de la producción.
- ✓ Mantener una producción estable para la exportación y tratar de lograr mejores márgenes de utilidades.
- ✓ Realizar un estudio de las posibles tendencias de los precios de las materias primas y los materiales fundamentales para garantizar una mejor concepción de los planes de gastos.
- ✓ Realizar un estudio para negociar con proveedores que oferten materiales con mejor calidad, y lograr mejores rendimientos en la producción.

BIBLIOGRAFIA

- Rodríguez, José Luís. Intervención en la Reunión con los Directores Generales de las Empresas en Perfeccionamiento Empresarial. Junio del 2000. Pág. 72.
- Mallo Rodríguez, Carlos, Contabilidad Analítica, Costes, Rendimientos, Precios y Resultados. Cuarta edición. Páginas 391 - 393.
- Blanco Ibarra, Felipe. La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para la Toma de Decisiones Estratégicas. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Pág.17.
- Bello, Angel, postgrado de sistema de costo.
- Kaplan, Robert y Cooper, Robin. Coste y Efecto. Editorial Gestión 2000. Segunda Edición 1999.Pág.7.
- Porte, Michael E."Ventajas Competitivas. Creación y Sostenimiento de un Desempeño" Editorial CECSA,1985.pág.151
- Shank y Govindarajan" Gerencia Estratégica de Costos". Grupo Editorial Normal. 1995 .Págs. 24, 28
- Tendencias actuales del costo como herramienta de gestión. Copyright 2001-2008 por Meltom Technologies extraído de: http://www.degerencia.com/articulo/tendencias_actuales_del_costo_como_herramienta_de_gestion
- La Contabilidad de Costo: conceptos, importancia, clasificación y su relación con la empresa. Giovanni E. Gómez Extraído de: <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/no%2010/contabilidad%20costos.htm>
- <http://www.econlink.com.ar/funcion-produccion>
- <http://www.gestiopolis.com/finanzas-contaduria/metodologia-para-un-sistema-de-costos.htm>