

REFERENTES TEÓRICOS A CONSIDERAR PARA LA CONFECCIÓN DE FICHAS DE COSTOS.

Lic. Rafael Yandro Sosa Vázquez¹, Lic. Ivonne Chávez Alonso²

*1. Universidad de Matanzas — Filial Universitaria Jagüey Grande,
Calle 54 #904 e/ 9 y 11 Jagüey Grande, Matanzas.*

*2. Universidad de Matanzas – Filial Universitaria Jagüey Grande,
Calle 54 #904 e/ 9 y 11 Jagüey Grande, Matanzas.*

Resumen

La presente monografía pretende exponer elementos conceptuales relacionados con la confección de fichas de costos. Para ello se consultó bibliografía de autores nacionales y extranjeros. En esta se realiza una reseña histórica de la contabilidad general, su evolución y concepto; se define la contabilidad de costos, como rama de la contabilidad, exponiendo su objetivo, objeto de estudio, importancia; se detallan las clasificaciones de los costos, sistemas de costos utilizados; se analiza el procedimientos a seguir para la confección de las fichas de costos, su concepto, clasificación y formato establecido por la legislación vigente. Estos elementos teóricos permitieron realizar un análisis de los antecedentes históricos sobre la contabilidad de costos y los aspectos a tener en cuenta para la confección de fichas de costos.

Palabras claves: Contabilidad; Costos; Fichas de costos.

Cuerpo de la monografía

El desarrollo económico, político y social de un país no se puede determinar solo por los recursos financieros que sea capaz de generar, como medio de suplir las necesidades individuales y colectivas de la población y el Estado, sino, en gran medida, por la generación del mayor bienestar posible a partir de la producción real alcanzada al menor costo posible y aprovechando los avances científicos y tecnológicos disponibles.

Frente a los cambios internacionales que se han producido como consecuencia del acelerado desarrollo de las tecnologías de la información, las comunicaciones, la biotecnología y otras ramas del saber humano, la economía cubana está necesitada de un fuerte proceso de renovación y reanimación, por lo que se hace necesario que las empresas trabajen en aras de obtener mejores niveles de eficiencia, con una mayor racionalidad en el empleo de sus recursos materiales, financieros y humanos.

La contabilidad representa un medio muy efectivo para la dirección de la entidad, siendo de vital importancia para, entre otros aspectos, facilitar la toma de decisiones, pues constituye una eficaz herramienta de dirección, planeación y control de las operaciones. No constituye un fin en sí misma, sino que representa un medio para poder llegar a obtener la información requerida sobre la generación de ingresos y costos incurridos en la producción de bienes y servicios.

El hecho de que mediante el costo es posible medir el comportamiento de la actividad de la empresa y la economía en general permite definirlo como un instrumento eficaz para la dirección, siempre y cuando su cálculo responda a un registro fiel y oportuno de los gastos reales incurridos en la producción, en correspondencia con las normas y presupuestos establecidos. Utilizado como instrumento de dirección debe facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar, permitiendo la selección de aquella que brinde el mayor beneficio productivo con el mínimo de gastos, así como reducir el riesgo de tomar

decisiones incorrectas en situaciones coyunturales de mercado o acciones impostergables de carácter nacional.

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. Para el logro de esta acción se requiere de una voluntad y estilo de dirección que obligue a utilizar el costo como un verdadero instrumento de dirección, así como establecer una base metodológica y de registro adecuada a este propósito.

Un factor importante dentro de cualquier tipo de organización, es contar con un buen control de costos. Esto se realiza como un esfuerzo para tratar de obtener una producción o servicio de calidad, al menor costo posible, hecho que conducirá a la empresa a ofrecer a sus clientes precios razonables y quizás mejores que los de la competencia. No obstante que esto sea posible es necesario conocer los costos de producción, así como su clasificación. El costo de producción juega un papel muy decisivo si de costos se habla, pues es un importante indicador pues muestra cuánto cuesta la producción y la realización de sus productos, refleja el nivel técnico, el grado de eficiencia de los activos fijos y los éxitos en el ahorro.

Reseña histórica y evolución de la contabilidad general. Su clasificación.

La contabilidad se remonta a tiempos muy antiguos (Vega y Rivero, 2002, p. 2), cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades, porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Se ha demostrado a través de diversos historiadores que en épocas como la egipcia o romana, se empleaban técnicas contables que se derivaban del intercambio comercial. El inicio de la literatura contable queda circunscrito a la obra del franciscano Fray Luca Paccioli de 1494 titulado "La Summa de Arithmetic, Geometría Proportioni et Proportionalité", en donde se considera el concepto de partida doble por primera vez.

Actualmente, dentro de los sistemas de información empresarial, la contabilidad se erige como uno de los más notables y eficaces para dar a conocer los diversos ámbitos de la información de las unidades de producción o empresas. El concepto ha evolucionado sobremanera, de forma que cada vez es mayor el grado de "especialización" de esta disciplina dentro del entorno empresarial.

Los métodos utilizados para llevar a cabo la contabilidad y la teneduría de libros, creados tras el desarrollo del comercio, provienen de la antigüedad y de la edad media. La contabilidad de doble entrada se inició en las ciudades comerciales italianas, los libros de contabilidad más antiguos que se conservan, procedentes de la ciudad de Génova, datan del año 1340 y muestran que, para aquel entonces, las técnicas contables estaban ya muy avanzadas.

El desarrollo en China de los primeros formularios de tesorería y de los ábacos, durante los primeros siglos de nuestra era, permitió el progreso de las técnicas contables en Oriente. El

primer libro contable publicado fue escrito en 1494 por Luca Paccioli, monje veneciano. A pesar de que su obra, más que crear, se limitaba a difundir el conocimiento de la contabilidad, sus libros sintetizaban principios contables que han perdurado hasta la actualidad: método de la partida doble.

La Revolución Industrial provocó la necesidad de adaptar las técnicas contables para poder reflejar la creciente mecanización de los procesos, las operaciones típicas de las fábricas y la producción masiva de bienes y servicios. Con la aparición, a mediados del siglo XIX, de las corporaciones industriales, propiedad de accionistas anónimos y gestionadas por profesionales, el papel de la contabilidad adquirió aún mayor importancia, pues esta se define como un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. De tal manera que, se constituya en el eje central para llevar a cabo los diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica el constituir una empresa determinada.

Definiciones de contabilidad.

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, (Homgren, 1997; p. 8).

La contabilidad se encuentra en constante cambio, en estudio, por lo cual diversos organismos y especialistas la enfocan de diferentes ángulos, pero la mayoría con objetivos en común, de lo cual se puede resumir que la contabilidad es una técnica en constante evolución, basada en conocimientos razonados y lógicos que tienen como objetivo fundamental, registrar y sintetizar la operaciones financieras de una entidad e interpretar los resultados. (Maldonado, 1993; p. 11)

El autor venezolano Enrique Luque de Lázaro sostiene que: "La Contabilidad es la ciencia que se encarga del estudio cualitativo y cuantitativo del patrimonio, tanto en su aspecto estático como dinámico, con la finalidad de lograr la dirección adecuada de las riquezas que lo integran" (Luque, 2006, p. 11)

Demestre, (2005, p. 3), en su II Programa de preparación económica para los cuadros, asevera que la contabilidad es una ciencia, pues se basa en un conjunto de principios, métodos y procedimientos. Es un proceso que identifica, registra, clasifica y resume todas las operaciones desarrolladas por una empresa, lo que permite medir e informar los resultados económicos – financieros con vistas a la toma de decisiones.

La autora coincide con estos conceptos, pues considera que la contabilidad es la ciencia que se encarga de registrar, procesar, presentar mediante estados financieros la información económico-financiera, expresada en términos monetarios e interpretar sus resultados, para la toma de decisiones.

El objetivo primordial de la contabilidad es suministrar información razonada, con base en registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado o público. Para ello debe realizar, registros con bases en sistemas y procedimientos técnicos adaptados a la

diversidad de operaciones que pueda realizar un determinado ente. Clasificar operaciones registradas, como medio para obtener objetivos propuestos; proporcionar información a: dueños, accionistas, bancos y gerentes, con relación a la naturaleza del valor de las cosas que el negocio deba a terceros, y las cosas poseídas por el negocio.

Interpretar los resultados con el fin de dar información detallada y razonada. Con relación a la información suministrada la que debe cumplir con un objetivo administrativo y otro financiero, como se muestra a continuación:

- Administrativo: ofrecer información a los usuarios internos para suministrar y facilitar a la administración intrínseca la planificación, toma de decisiones y control de operaciones. Para ello, comprende información histórica presente y futura de cada departamento en que se subdivide la organización de la empresa.
- Financiero: proporcionar información a usuarios externos de las operaciones realizadas por un ente, fundamentalmente en el pasado, por lo que también se le denomina contabilidad histórica.

La información contable se puede clasificar en dos grandes categorías: la contabilidad financiera o contabilidad externa y la contabilidad de costes o contabilidad interna. La contabilidad financiera muestra la información que se facilita al público en general, y que no participa en la administración de la empresa, como son los accionistas, los acreedores, los clientes, los proveedores, los sindicatos y los analistas financieros, entre otros, aunque esta información también tiene mucho interés para los administradores y directivos de la empresa. Esta contabilidad permite obtener información sobre la posición financiera de la empresa, su grado de liquidez (es decir, las posibilidades que tiene para obtener con rapidez dinero en efectivo) y su rentabilidad.

La contabilidad de costes estudia las relaciones coste-beneficio-volumen de producción, el grado de eficiencia y productividad y permite la planificación y el control de la producción, la toma de decisiones sobre precios, los presupuestos y la política de capital. Esta información no suele difundirse al público. Mientras que la contabilidad financiera tiene como objetivo genérico facilitar al público información sobre la situación económico-financiera de la empresa, la contabilidad de costes tiene como objetivo esencial facilitar información a los distintos departamentos, a los directivos y a los planificadores para que puedan desempeñar sus funciones.

Aspectos fundamentales de la Contabilidad de Costo.

La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad que suministra la información analítica relativa a los costos de los productos y servicios ofertados por la empresa, asumiendo en cada situación el nivel de desagregación que se considere oportuno, a efectos de determinar el valor de las existencias y el costo de los productos vendidos, con el fin de poder transmitir esta información a los gerentes y proceder a la confección de los estados contables, la Contabilidad de Costos está relacionada con el desarrollo de la propia contabilidad de gestión. *Johnson y Kaplan* (1988, p. 5), argumentan que la contabilidad de

costos y la de gestión no se pueden entender la una sin la otra, siendo la contabilidad de costos la parte más desarrollada de la contabilidad de gestión.

Según Neuner (2003, p. 8), la contabilidad de costos, como fase, es empleada para recoger, registrar y analizar la información relacionada con los costos de producción y en base a dicha información tomar decisiones relacionadas con la planeación y control de las operaciones.

Polimeri (1999, p. 1), afirma que la contabilidad de costos se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la planeación, control y la toma de decisiones.

Demestre, A y González, A (2011, p. 1) plantean que la contabilidad de costos constituye un sistema de información que brinda datos para medir y gestionar el rendimiento de las organizaciones. Debe ser diseñada con el propósito fundamental de servir de apoyo a la toma de decisiones por parte de la dirección de la entidad en lo referente a los costos de producciones o servicios que se ofrecen a la manera en que se debe determinar el precio de los productos o los servicios y al modelo de planificar y controlar las operaciones.

La contabilidad de costos es un sistema empleado para registrar, acumular, distribuir, controlar, analizar, interpretar e informar de los costos de producción o servicios, distribución o ventas, administración y financiamiento. Trabaja con información histórica, por lo tanto, determina los costos con posterioridad a la conclusión del período en cuestión, indica lo que realmente constó el producto o el servicio y por consiguiente, influye en las decisiones tomadas a partir de esta información, que son decisiones a *posteriori*.

Polimeri, (1999, p. 10), describe al costo: "... como el "valor" sacrificado para obtener bienes o servicios". Este sacrificio viene dado en términos monetarios y repercute directamente en los estados financieros de las empresas. Por lo general la gerencia exige datos o referencias en virtud de cumplir una serie de objetivos previamente definidos, por lo que estos datos asociados a los costos son una herramienta indispensable para la toma de decisiones.

Fowler, E. (1996, p. 12), especifica que: "El costo de un bien producido es la suma de los costos de los insumos necesarios, incluyendo una asignación de los costos indirectos de producción que puedan atribuírseles; no debe incluir los costos indirectos relacionados con improductividades en el uso de factores de la producción o con la parte no usada de la capacidad de la planta usualmente empleada, las cuales deben cargarse a resultados".

La autora coincide con Fowler y Polimeri, pues considera que el costo de un producto o servicio resume en términos monetarios los recursos consumidos, tanto materiales, humanos o financieros durante un proceso productivo o de prestación de servicios, que servirán de base para la fijación del precio de venta y para la toma de decisiones.

La contabilidad administrativa, gerencial o de costo tiene los siguientes objetivos:

1. Proveer información requerida para las operaciones de planeación, evaluación y control, salvaguardando los activos de la organización y estableciendo comunicaciones con las partes interesadas ajenas a la empresa.
2. Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales, contribuyendo a coordinar los efectos en toda la organización.

Para lograr estos objetivos, los contadores deben asumir responsabilidades como: planeación, evaluación y control, asegurando la contabilización de los recursos y la presentación de información para uso externo, pues juega un papel fundamental en las diferentes formas de acumular costos y relacionarlos con el propósito de suministrar datos para la valorización de los inventarios usados en balances y estados de ganancia y pérdidas, pues es generalmente indistinguible de la llamada contabilidad administrativa o gerencial; siendo su finalidad fundamental la de asistir al gerente en la toma de una multitud de decisiones.

El papel de la contabilidad gerencial dentro del proceso de administración de las organizaciones es clave para el éxito en las empresas la elaboración de planes. Una compañía no puede operar por largo tiempo si sus niveles de producción superan en mucho sus ventas, por lo que debe hacerse algún pronóstico de ellas, a partir de este pronóstico, la administración puede planear a fin de tener disponible el número apropiado de unidades del producto para hacer frente a los requerimientos de las ventas. El plan presupuestario puede ayudar a la gerencia a organizar y coordinar las funciones de manufacturas, ventas, distribución y administración de la organización para aprovechar al máximo las oportunidades que se esperan para los períodos venideros, el contador de costo tiene una enorme responsabilidad en la preparación del mismo.

El control de las operaciones se logra mediante un sistema contable que registre al día las actividades pertinentes de producción y ventas e informe acerca de estas actividades. La función de la contabilidad de costo se centra en registrar las actividades relacionadas con la producción. Estas comprenden los pedidos, recepción y uso de materiales para la producción; los costos de mano de obra, incluyendo la determinación de las cuotas de salario y las prestaciones laborales, y la aplicación de dichos costos a la producción u otras actividades; el análisis y la asignación de los costos o gastos indirectos que comprenden casi todos los otros costos de operación de la instalación.

La fase de evaluación de la contabilidad de costo ha sido diseñada para aportar comparaciones entre los planes y los resultados reales considerando diferencias entre lo que se ha logrado y lo que pudo haberse hecho de acuerdo con las circunstancias, abarcando el análisis de las diferencias entre resultados reales y expectativas predeterminadas, conociéndose como el análisis de las variaciones o estudio de las desviaciones contra los planes y objetivos, usándose para agrupar las actividades e informar acerca de las mismas. Tienen que ser diseñadas para satisfacer las necesidades de la administración, a diferencia de los informes externos de la contabilidad de costo.

Según (Polimeri 1989, p. 10) el costo se define como el valor sacrificado para obtener bienes o servicios. El sacrificio hecho se mide en dólares mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en 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 ha expirado, 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 de 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 ingreso como una deducción de los ingresos, en el período que ocurrió la disminución del valor. Tanto los gastos como las pérdidas tienen el mismo efecto sobre la utilidad neta; ambas son reducciones, sin embargo, se presentan por separado en el estado de ingreso después de la utilidad de operaciones, de tal forma que reflejen adecuadamente los valores asociados con cada uno.

Demestre, A y González, A (2011, p. 1) refieren que el costo de producción de un servicio o de cualquier actividad, se forma por la agregación o sumatoria de diferentes gastos, por tanto, se puede conceptuar el costo como el monto erogado para generar un producto o servicio, concibiendo el término erogar como el pago de una cantidad de dinero o la aceptación de una deuda. El costo total de las actividades está formado por las erogaciones generadas para desarrollar sus actividades fundamentales, más los gastos generales de administración, de comercialización y los financieros que se generan como resultado de las operaciones de la empresa. Con las excepciones de los gastos de carácter extraordinario.

Clasificaciones de diferentes costos para propósitos diferentes.

La gerencia se enfrenta constantemente a la selección de cursos alternativos de acción. La información acerca de los diferentes tipos de costos y su comportamiento es vital para la toma de decisiones efectivas.

Según Polimeri (1999, p. 11), los costos se pueden clasificar atendiendo a las siguientes categorías:

1. Elementos de un producto.
2. Relación con la producción.
3. Relación con el volumen.
4. Capacidad para asociarlos.
5. Departamentos donde se incurrieron.
6. Áreas funcionales (Actividades desarrolladas).
7. Período en que se van a cargar contra el ingreso.
8. Relación con la planeación, el control y la toma de decisiones.

Conocer los elementos de un producto proporciona a la gerencia la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación del precio del producto, atendiendo a ello, los costos se clasifican en:

- Materiales directos: son todos los materiales utilizados que se pueden identificar fácilmente con el producto en la producción, representa el principal costo de materiales en la producción de ese artículo terminado.
- Mano de obra directa: es toda la mano de obra directa involucrada en la fabricación de un producto terminado que se puede asociar fácilmente con el producto terminado y representa el principal costo de mano de obra en su fabricación.
- Costos indirectos: son costos no asociados directamente a un artículo o área específica y se usan para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y todos los costos indirectos de manufactura. Tales conceptos se incluyen en los costos indirectos de fabricación porque no se les puede identificar directamente con los productos específicos.

La clasificación relación con la producción está estrechamente relacionada con los elementos del costo del producto (MD, MOD y CIF) y con los principales objetivos de la plantación y el control. Las dos categorías que se basan en su relación con la producción son los siguientes:

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

Los costos varían en relación con los cambios en el volumen de producción. La comprensión de su comportamiento es vital para casi todos los aspectos de costeo de productos, evaluación del desempeño y toma generales de decisiones. Los patrones de comportamiento de los costos que se describen son solamente aplicables dentro del rango relevante de la empresa, el que se define como el intervalo de actividad dentro del cual los costos fijos totales y los costos variables por unidad permanecen constantes. Bajo esta categoría se clasifican como:

- Costos variables: varían de acuerdo con el nivel de actividad que se desarrolle. Los gastos de materia prima y los salarios, cuando son pagados de acuerdo con el rendimiento de los trabajadores, son los costos variables clásicos.
- Costos fijos: el costo fijo total permanece constante para un rango relevante de producción, mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción. Más allá del rango relevante de producción, los costos fijos variarán. La alta gerencia controla el volumen de producción y es, por tanto, responsable de los costos fijos. Los gastos de depreciación de los activos fijos tangibles, los alquileres, seguros, etcétera, son costos fijos clásicos.
- Costos mixtos: presentan un componente fijo y otro variable a lo largo de varios rangos relevantes de operación. Existen dos tipos de costos mixtos: semivariantes y escalonados.

Atendiendo a la capacidad para asociarlos a las órdenes específicas, departamentos y territorios de ventas, los costos se pueden clasificar en:

- Costos directos: son los costos que la gerencia es capaz de identificar con los artículos o áreas específicas. Los costos de los materiales directos y la mano de obra directa correspondiente a un producto específico constituyen ejemplos de costos directos.
- Costos indirectos: son los costos comunes a muchos artículos y por lo tanto no son directamente identificables con ningún artículo o área. Los costos indirectos se cargan por lo general a los artículos o áreas utilizando técnicas de asignación, por ejemplo, los costos indirectos de manufacturas se asignan a los productos después de haber sido acumulados primero en el "pool" de costos directos de fabricación.

Un departamento es la principal división funcional de una empresa. El costeo por departamentos ayuda a la gerencia en el control de los costos indirectos de fabricación y a medir el ingreso. En las empresas manufactureras se encuentran los siguientes tipos de departamentos:

- Departamento de producción: Contribuye directamente con la producción de un artículo y es en este donde tiene lugar el proceso de producción o manufactura.
- Departamento de servicios: No están directamente relacionados con la producción de un artículo. Su función es proveer servicios a otros departamentos. Ejemplos de estos son nómina, oficinas de fábrica, personal, cafetería y seguridad. Estos costos se asignan generalmente a los departamentos de producción, pues estos se benefician de los servicios prestados.

Los costos clasificados por funciones se acumulan de acuerdo con la actividad realizada. Todos los costos de una organización manufacturera pueden dividirse en:

- Costos de manufacturas: se relacionan con la producción de un artículo. Son la suma de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.
- Costos mercadeo: se incurren en la venta de un producto o servicio.
- Costos administrativos: se incurren en la dirección, control y operación de una empresa e incluye el pago de salario a la gerencia y al personal de oficina.
- Costos financieros: se relaciona con la obtención de fondos para la operación de la empresa. Incluye el costo de los intereses que la empresa debe pagar por los préstamos, así como los costos de otorgar créditos a los clientes.

Los costos también pueden clasificarse sobre la base período en que se van a cargar a los ingresos. Algunos costos se registran primero como activos (desembolsos de capital) y luego se causa (se cargan como un gasto) a medida que se los usa o expiran. Otros costos se registran inicialmente como gastos (gasto de operación). La clasificación de los costos en categorías con respecto a los períodos que ellos benefician, ayuda a la gerencia en la medición del ingreso y en la preparación de estados financieros y es básica para la asociación de los gastos con los ingresos en el período adecuado. Las dos categorías usadas son:

- Costos del producto: son los directa e indirectamente identificables con el producto. Son los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Estos no proveen ningún beneficio hasta tanto el producto se venda y por tanto se inventarían hasta la terminación del producto. Cuando se venden los productos, los costos totales del producto se registran como un gasto. A este gasto se le denomina costos de los artículos vendidos. El costo de los artículos vendidos se enfrentan con los ingresos del período en el cual se vendieron los productos.
- Costo del período: son los que no están directa ni indirectamente relacionados con el producto y que por lo tanto no se inventarían. Los costos del período se cancelan inmediatamente, dado que no se puede determinar ninguna relación entre el costo y el ingreso.

Los costos que ayudan a la administración en la planeación, el control y toma de decisiones son los siguientes:

- Costos estándar: son aquellos en que deberían incurrirse en un proceso particular de producción bajo condiciones normales, está relacionado generalmente con los costos unitarios de los materiales directos, mano de obra directa y costo indirecto de fabricación y satisface el mismo propósito de un presupuesto.
- Costos controlables y no controlables: los controlables son aquellos sobre los cuales pueden ejercer influencia directa los gerentes durante un determinado período de tiempo. Los no controlables son aquellos que no están directamente administrados por un determinado nivel de autoridad gerencial.
- Costos fijos autorizados y costos fijos discrecionales: el autorizado surge, forzosamente, cuando se tiene una estructura organizacional básica. Es un fenómeno de largo plazo que generalmente no se puede corregir sin afectar adversamente la capacidad de la organización para operar, incluso, a un nivel mínimo de capacidad productiva. Por su parte el costo discrecional surge de las decisiones anuales de apropiación para los costos de reparaciones y mantenimiento, costos de publicidad, entrenamiento de ejecutivos, etcétera. Es un fenómeno de corto plazo que por lo general se puede corregir, permitiendo de ese modo que la organización opere a cualquier nivel deseado de capacidad productiva teniendo en cuenta los costos fijos autorizados.
- Costos relevantes e irrelevantes: los relevantes son costos futuros que difieren entre cursos alternos de acción y que se puede eliminar si se cambian o suspende alguna actividad económica. Los irrelevantes, por su parte, son aquellos que no se afectan por la acciones de la gerencia. Los costos hundidos son un ejemplo de costos irrelevantes. Los costos hundidos son los costos pasados que ahora son irrevocables, no se les debe tener en cuenta en un análisis de toma de decisiones.
- Costos diferenciales: es la diferencia entre los costos de cursos alternos de acción sobre la base de artículo por artículo. Si el costo aumenta de una alternativa a otra, se denomina costo incremental; y si el costo disminuye de una alternativa a otra se le denomina costos decremental.
- Costo de oportunidad: cuando se toma una decisión para dedicarse a una alternativa, se abandonan los beneficios de las otras opciones. Los beneficios perdidos al

descartar la siguiente mejor alternativa, son los costos de oportunidad de la acción escogida.

- Costos de cierre de la planta: son aquellos costos fijos en que se incurriría aun si no hubiera producción.

Sistemas de costos.

Según Armenteros, M y Vega, V (2000) un sistema de costo es, sencillamente, un conjunto de procedimientos y técnicas para calcular el costo de las distintas actividades.

Los sistemas de costos pueden clasificarse de diferentes maneras en dependencia de determinados parámetros, estas son las que se muestran a continuación:

- Según el tratamiento de los costos fijos en costeo por absorción y variable. En el costeo por absorción todos los costos de fabricación se incluyen en el costo del producto, así como se excluyen todos los costos que no son de fabricación. La característica básica de este sistema es la distinción que se hace entre el producto y los costos del período, es decir los costos que son de fabricación y los que no lo son. En el costeo variable: Los costos de fabricación se asignan a los productos fabricados. La principal distinción bajo este sistema es la que existe entre los costos fijos y los variables. Los costos variables son los únicos que se incurren de manera directa en la fabricación de un producto. Los costos fijos representan la capacidad para producir o vender, e independientemente del hecho de que se fabriquen o no los productos y se lleven al período, no se inventarían. Los costos de fabricación fijos totales permanecen constantes dentro de un rango relevante de producción. Los costos variables totales aumentan en proporción directa con los cambios que ocurren en la producción.
- Según el método de costeo en costeo histórico o resultante y predeterminado. En el costeo histórico o resultante primero se consume y luego se determinan el costo en virtud de los insumos reales. Puede utilizarse tanto en costos por órdenes como en costos por procesos. En el costeo predeterminado los costos se calculan de acuerdo con consumos estimados.
- Según la forma de concentración de los costos en costos por procesos y por órdenes de trabajo.

El costeo por procesos se utiliza cuando la producción es repetitiva y diversificada, aunque los artículos son bastante uniformes entre sí. Es un sistema de acumulación de costos por departamento o centro de costo. Un departamento es una división funcional principal en una fábrica donde se ejecutan procesos de manufactura. Cuando dos o más procesos se ejecutan en un mismo departamento, es conveniente dividir la unidad departamental en centros de costo.

El objetivo de un sistema de costos por procesos es determinar qué parte de los materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación se aplican a las unidades terminadas y transferidas y qué parte se le aplica a las unidades en proceso. Las técnicas del costeo por procesos se utilizan para costear los inventarios cuando existe una producción

continua en masa de unidades semejantes. Dos técnicas de costeo comúnmente utilizadas se conocen como el método de promedios ponderados y el método de primeros en entrar primeros en salir.

En un sistema costos por procesos un producto puede fluir a través del proceso productivo por diferentes vías o rutas hasta la terminación. Los flujos de productos más conocidos son el secuencial, el paralelo y el selectivo. Por otra parte el informe del costo de producción es la principal relación que debe reportarse. Todos los costos imputables al departamento o al centro costo deben presentarse allí.

El costeo por órdenes de trabajo es más adecuado donde uno o varios productos se elaboran de acuerdo con las especificaciones de los clientes. Cada trabajo es hecho a la medida, con el acuerdo adicional del precio ligado aproximadamente al costo estimado. Este tipo de sistema es conveniente en entidades que tienen la particularidad de tener una variedad de productos con diseños diferentes a exigencia de los clientes, poco volumen de producción y otras características propias de las producciones discontinuas.

La producción discontinua es propia de empresas pequeñas que principalmente brindan servicios o producciones pequeñas. Estas producciones o servicios consisten en trabajos o procesos especiales por encargo de los clientes. Bajo un sistema de costo por órdenes de trabajo, los elementos básicos del costo de un producto, es decir, materiales directos, mano de obra directa se acumulan de acuerdo con su identificación con cada orden. En el caso de los costos indirectos de fabricación se cargan al producto mediante una tasa de distribución que puede ser real o predeterminada en función del método de costeo que se utilice. Para lo cual se toma como base utilizándose, por general el importe de la mano de obra directa, unidades reales producidas, entre otras.

Con todo lo abordado en este capítulo se hace referencia a aspectos generales de Contabilidad, así como de Contabilidad de Costos, detallándose aspectos relevantes que se necesitan para realizar un estudio que brinde una amplia y detallada información del contenido. Es de vital importancia tener los conocimientos de esta temática, pues, a pesar de que los métodos van cambiando con el avance de la sociedad, estos muestran una vigencia a pesar de tener tanta historia, utilizándose en la actualidad con resultados satisfactorios. A continuación se hará referencia al costo para el control y toma de decisiones, que se utilizará posteriormente en la propuesta de la investigación que se ocupa en este trabajo de producir o comprar.

Ficha de costos en Cuba.

Según Polimeri “1990, p. 185) una hoja de costos por órdenes de trabajo resume el valor de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación aplicados para cada orden de trabajo procesada.

Homgren (2005), por su parte alega que la orden de trabajo u hoja de costos es el documento básico utilizado por un sistema de costos por órdenes de trabajo para acumular los costos de productos.

De ambos conceptos puede deducirse que la hoja o ficha de costos es el documento asociado a la fabricación de un bien o la prestación de un servicio, que registra el costo de producción, constituyendo el elemento básico aplicable a un sistema de costo por órdenes de trabajo. El costo de producción debe reflejarse dentro de este documento desagregado por cada uno de los elementos del costo por unidad de producto para diferenciar las magnitudes de las partidas directas e indirectas.

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 Precios, como órgano rector de esta política en el ámbito nacional.

La ficha de costo es el modelo utilizado 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 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 constituye un elemento 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 puede 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:

- 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:

- 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 planificado 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. 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.

Confección de la ficha de costos.

En la confección de la ficha de costos deben intervenir los factores que hagan posible la correcta planificación del costo de producción de forma que este represente el grado de los costos socialmente necesarios para obtener dicha producción. Esta ficha de costo se mantiene inalterable 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 directos e indirectos. 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 no. 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 multiplicadas por las horas necesarias para la elaboración del producto.

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. Las fichas de costos, atendiendo a la Resolución No. 1 de 2005 del Ministerio de Finanzas y Precios, sobre la ficha de costos y su componente en pesos convertibles, tiene como estructura: encabezamiento, cuerpo del modelo y pie de firma. A continuación se explica cada una de las partes.

- Encabezamiento: se anotan los datos correspondientes a la empresa que propone, órgano u organismo al cual pertenece, tipo de establecimiento y categoría del mismo.

Nombre de la Empresa:

Tipo de establecimiento:

Descripción del producto:

- Cuerpo del modelo: se constituye por filas como se muestra a continuación:

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.

Normas de elaboración

Fila 02 “Costo de elaboración”: se consigna 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.

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.

Fila 05 “Vacaciones”: es el 9.09 por ciento de la fila 04 (Salario).

Fila 06 “Contribución a la seguridad social”: se consigna el resultado de aplicar el 12,5 por ciento del salario.

Fila 07 “Impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo”: se obtiene aplicando el 20.0 por ciento del salario.

Fila 08 “Coeficiente de gastos indirectos”: se anota el coeficiente real calculado en la elaboración del producto al cual se pretende realizar la ficha de costo, el cual incluye aquellos gastos que no sean de fácil identificación con el producto o servicio.

Fila 09 “Gastos indirectos de producción”: se refleja el resultado de multiplicar el salario básico de los trabajadores directos (fila 04) por el coeficiente de gastos indirectos (fila 08).

Fila 10 “Coeficiente de gastos generales y de administración”: se anota el coeficiente aprobado por finanzas y precios, el cual incluye 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, etcétera), 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.

Fila 11 “Gastos generales y de administración”: se refleja 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).

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

- Pie de firma: debe reflejarse 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.

CONCLUSIONES

La determinación de los referentes teóricos que sustentan esta investigación, permiten realizar un análisis de los antecedentes históricos sobre el proceso la contabilidad y los aspectos a tener en cuenta, referidos a la información económica financiera, la contabilidad de costo para la confección de fichas de costos.

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, O.; SOLDEVILA, P. Gestión de costes para la toma de decisiones, Barcelona (España). 2000.

ARMENTEROS, M.; VEGA V. Situación y Tendencias de la contabilidad de gestión en el ámbito iberoamericano. AECA, Ediciones Gráficas Ortega. Madrid, (España).2000.

ARMENTEROS, M. y VEGA, V. Evolución histórica de la contabilidad de gestión en Cuba. España. 2000

BENITEZ, MIRANDA y coautores. Contabilidad y Finanzas para la Formación Económica de los Cuadros de Dirección. La Habana (Cuba). 1997.

BIBLIOTECA DE CONSULTA. Surgimiento de carbón vegetal. Microsoft Encarta. 2006.

COLECTIVO DE AUTORES. Contabilidad Tomo I. Impreso Septiembre del 2003. EcuRed.

DE LA CRUZ, M. propuesta de ficha de costos para el proceso de lavado en la UEB Lavandería Clodomiro Acosta Ferrales. Matanzas (Cuba). 2011.

Demestre, A. II Programa de de preparación económica para los cuadros. La Habana, (Cuba). 2005.

Demestre, A.; González, A. Conocer los costos una necesidad empresarial, 2011. La Habana (Cuba). 2011.

DIAZ, A. Gerencia de Inventarios Caracas (Venezuela). 1999.

DEL TORO, J. Programa de preparación económica para cuadros. La Habana (Cuba). 2005.

FINNEY, H. Curso de Contabilidad”. Introducción. Tomo I. Tercera Edición: México,

1982.

- FOWLER, E. Análisis de los Estados Contables. Buenos Aires (Argentina). 1996.
- GARCÍA, J. Metodología de la investigación aplicada a las ciencias administrativas. Matanzas (Cuba). 2005.
- GONZÁLEZ, M. Comportamiento y estimación de los costos. La Habana. (Cuba). 2005.
- GUEVARA, E. Temas económicos. La Habana (Cuba): Editorial Ciencias Contables y administrativas. 1968.
- HERNÁNDEZ S. Confección de una ficha de costo para el cultivo del girasol en la Empresa Agropecuaria Máximo Gómez Báez. Matanzas (Cuba). 2012.
- HERNÁNDEZ, A. Monografía de contabilidad general de costo y auditoría para postgrados y diplomados, La Habana (Cuba). 2000.
- HORNGREN, Ch.; HARRISON, W. Contabilidad. México. 1991.
- HORNGREN, Ch. Contabilidad. México. 1997.
- JOHNSON, H.; KAPLAN, R. La Contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión. Barcelona (España). 1998.
- MALDONADO, R. Estudio de la Contabilidad General. Valencia (Venezuela). 1993.
- MARGOLLES Domínguez, Sabrina. Especialidad Contabilidad. Programa de Gestión de Empresa Segundo año, 2006.
- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS. Resolución No. 1/2005 ficha de precios y sus componentes en pesos convertibles.
- NEUNER, W. Contabilidad de costo. México, DF. 2003.
- POLIMERI, R. Contabilidad de costo, conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Segunda edición. México. 1989
- POLIMERI, R. Contabilidad de Costos. Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Tercera edición. México. 1998.
- RIVERO, J. Contabilidad Financiera. España. 1993.
- SAEZ, T. Contabilidad de Costos. México. 1997
- VEGA V.; RIVERO, D. Monografía La contabilidad y su evolución en Cuba. Matanzas (Cuba). 2002.

