

Luca Pacioli nació probablemente en 1445, en Sansepolcro, Toscana. Su familia era pobre, y el futuro de Pacioli parecía muy poco prometedor. Pacioli ingresó a un monasterio franciscano en Sansepolcro y se convirtió en aprendiz de los negocios locales. Sin embargo, pronto abandonó su aprendizaje porque, desde joven, Pacioli tenía un gran amor por las matemáticas y se dedicó a trabajar como erudito en esa ciencia.

Pacioli fue amigo del Artista Piero Della Francesca, uno de los primeros grandes escritores de perspectiva. Francesca y Pacioli viajaron por los Apeninos, donde Francesca permitió el acceso de Pacioli a la biblioteca de Frederico, con aprobación de Urbino. La colección de cuatro mil libros ayudó a que Pacioli aumentara su conocimiento sobre matemáticas.

Della Francesca también introdujo a Pacioli con Leone Battista Alberti, quien se convirtió en el nuevo mentor de Pacioli. Alberti llevó a Pacioli a Venecia y le consiguió ser profesor particular de los tres hijos del comerciante millonario Antonio de Reimpose. Durante este tiempo, en 1470 a la edad de veinticinco años, Pacioli produjo su primer manuscrito. El libro trata sobre álgebra y fue dedicado a los jóvenes de su época.

Alberti también presentó a Pacioli con el Papa Paulo II, quien lo animó a convertirse en monje y dedicar su vida a Dios. Después de que Alberti murió en 1472, Pacioli hizo caso a la sugerencia del Papa Paulo II, y tomó los votos menores como franciscano.

En 1475 Pacioli se inició como profesor en la Universidad de Perugia, donde permanecería por seis años. Fue el primer conferencista en sostener un debate en la Universidad sobre matemáticas. En sus conferencias, Pacioli destacó la importancia de aplicar la teoría al uso práctico y este énfasis lo convirtió en único entre sus semejantes.

Durante su permanencia en la Universidad de Perugia, Pacioli escribió su segundo manuscrito, dedicado a " la juventud de Perugia."

Después de 1481, Pacioli viajó a través de Italia y por algunos lugares fuera de ella, hasta que en 1486 fue llamado por los Franciscanos nuevamente a la Universidad de Perugia. Durante este tiempo, Pacioli comenzó a usar el título de "Magister", Gran Maestro, equivalente a un profesor de tiempo completo en los tiempos modernos.

1494 es la única fecha durante la vida de Pacioli que está absolutamente segura. Durante este año, a los cuarenta y nueve años de edad, Pacioli publicó su famoso libro Summa de aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad (recopilación del conocimiento sobre aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad). Pacioli escribió el Summa en una tentativa de restaurar el pobre estado de la enseñanza de las matemáticas en su tiempo.

Una sección en el libro hizo a Pacioli famoso. La sección es: Particularis de Computis et Scripturis, un tratado en contabilidad. Pacioli es el primero en describir la partida doble contable, también conocida como el Método Veneciano.

El Summa hizo de Pacioli una celebridad y le aseguró un lugar en la historia como " El Padre de la Contabilidad". El Summa fue el trabajo sobre matemáticas posiblemente más leído en toda Italia, y uno de los primeros libros impresos en la prensa de Gutenberg. El importante manuscrito de Pacioli lo hizo famoso inmediatamente y fue invitado a Milán para que enseñara matemática en la corte del Duque Lodovico Maria Sforzo.

Uno de sus alumnos sería Leonardo Da Vinci. Durante los siete años que pasaron juntos Pacioli y Da Vinci, se ayudarían a crear dos obras maestras que soportarían la prueba del tiempo. Da Vinci ilustró el subsecuente manuscrito de Pacioli, De Divina Proportione (" De la Proporción Divina "), segundo en importancia. Pacioli enseñó perspectiva y proporcionalidad a Da Vinci y este conocimiento permitió que Da Vinci creara una de sus obras maestras más grandes, el mural en la pared norte del templo de Santa María de Gracia Dominica. Este mural es la pintura más famosa del siglo XV, conocido como " la cena pasada".

## DOCUMENTOS COMERCIALES

Los documentos comerciales son comprobantes de transacciones comerciales y/o financieras, emitidos por los comerciantes o las empresas.

Utilidad:

- Son una constancia de las operaciones realizadas.
- Constituyen la base del registro contable de las operaciones realizadas.

Clasificación:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Externos</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Internos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De uso interno</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De uso externo</li> </ul>

Los **comprobantes externos** son aquellos emitidos fuera de la empresa y luego recibidos y conservados en la empresa. Ej.: facturas de compras, recibos de pagos efectuados, etc.

Los **comprobantes internos** son los documentos emitidos en la empresa que pueden entregarse a terceros o circular en la misma empresa. Ej.: facturas de ventas, recibos por cobranzas, presupuestos, vales.

Por otra parte, no solamente se registran los documentos comerciales: los instrumentos públicos (escrituras, hipotecas) y privados (contratos de arrendamiento, depósito) y cualquier comprobante que sea respaldo de una registración contable, es fuente de información (planillas de sueldos, informes).

Obligados a emitir documentos comerciales:

- Quienes comercializan cosas muebles.
- Quienes comercializan o prestan servicios.
- Quienes se dedican a la locación de bienes.

Conservación:

Los documentos comerciales deben ser conservados por **diez** años contados desde la fecha de emisión del documento.

Comprobantes que intervienen en:		
CONCERTACIÓN DE LA OPERACIÓN	DESPLAZAMIENTO DE LA MERCADERÍA	CIRCULACIÓN DE VALORES
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orden de compra o Nota de pedido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Remito</li> </ul>	<p><u>Contado:</u></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nota de venta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Factura</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cheque</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ticket</li> </ul>	<p><u>Crédito:</u></p>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recibo</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nota de débito</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nota de crédito</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resumen de cuenta</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pagaré</li> </ul>

### **Nota de compra:**

También llamada Orden de Compra o Nota de Pedido, es el documento que el comprador envía al vendedor especificando los bienes que desea comprar, su precio, las condiciones de pago y, en algunos casos, la fecha y la forma de envío de la mercadería.

La Orden de Compra obliga al comprador a adquirir la mercadería solamente cuando la recibe en las condiciones solicitadas. Por el contrario, no obliga al vendedor, salvo que haya realizado una oferta, ya sea por medios gráficos, radiales, televisivos, etc., y el comprador le formulara el pedido en las mismas condiciones de su oferta.

Se emite, por lo menos, por duplicado.

Es un documento que no genera ningún registro contable.

### **Nota de venta:**

Es el documento por el cual el vendedor da respuesta al comprador luego de haber recibido su Orden de Compra, o que confecciona el vendedor o su viajante cuando se pacta una venta.

Para el caso de que el comprador haya realizado su pedido verbal o telefónicamente, la Nota de Venta permite "cerrar trato", es decir, asegurar la operación.

Además, permite programar la producción y entrega de los productos.

Es emitida por duplicado.

Este documento no origina registros contables.

### **Remito:**

Tiene dos objetivos diferentes:

- **Para el comprador:** comparar con el pedido, a efectos de controlar si es la mercadería solicitada y, fundamentalmente, para controlar las mercaderías que recibe con la posterior facturación.
- **Para el vendedor:** al recibir el duplicado del remito debidamente firmado por el comprador, tiene una constancia de haber entregado la mercadería, que el comprador recibió las **conforme** y, en base al Remito, confeccionar la Factura.

Es el único documento legal que le permite al vendedor demostrar la entrega de las mercaderías.

Se extiende, como mínimo, por duplicado; aunque es práctica generalizada hacerlo por triplicado para que al transportista también le quede una constancia de la operación realizada.

No se registra en los libros de contabilidad, dado a que generalmente los Remitos se emiten sin valores.

### **Factura:**

Es el documento que el vendedor envía al comprador.

Todas las facturas deben tener determinado diseño y cumplir con los requisitos establecidos por la AFIP.

El tamaño mínimo que deben tener es de 15 cms. de ancho por 20 cms. de largo.

Es un documento registrable.

### **Requisitos:**

#### Respecto del vendedor:

1. Nombre y apellido, o razón social.
2. Domicilio legal.
3. Clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.).
4. Número de inscripción en el Impuesto a los Ingresos Brutos.
5. Condición respecto al Impuesto al Valor agregado.
6. Fecha de emisión
7. Numeración preimpresa, consecutiva y progresiva.
8. Código de identificación del documento (A, B o C).
9. Fecha de inicio de las actividades en el local habilitado para las ventas.

#### Respecto del comprador:

1. Nombre y apellido, o razón social.
2. Domicilio.
3. Condición respecto del IVA.
4. Clave única de identificación tributaria.
5. Número de inscripción en los ingresos brutos.

#### Respecto de la mercadería vendida:

1. Cantidad y descripción.
2. Precio unitario.
3. Importe total.
4. Condiciones de venta.

5. Número de remito.

Respecto de la imprenta:

1. Nombre y apellido, o razón social.
2. Clave única de identificación tributaria.
3. Fecha en la que se realizó la impresión.
4. Primero y últimos números de los documentos impresos.
5. Número de C.A.I. (Código de Autorización de Impresión).
6. Fecha de vencimiento.

Ticket:

Se emite por operaciones de contado, mientras que la factura puede ser emitida por operaciones de contado o en cuenta corriente. Los tickets sólo pueden ser emitidos por máquinas registradoras (o controladores fiscales) autorizadas a funcionar por la AFIP.

Recibo:

Quien recibe un pago, deja constancia de los valores o bienes recibidos y el concepto por el cual los recibe, extendiendo un Recibo. Este documento tiene importancia:

- **Legal:** constituye una prueba para quien hizo el pago.
- **Contable:** para quien lo confeccionó es una constancia de los ingresos de fondos, y para quien lo recibe es un elemento de control de la salida de valores.

Se emite por duplicado, y se registra en los libros contables.

Nota de débito:

Cuando el vendedor quiere poner en conocimiento al comprador de que ha **cargado** en su cuenta un importe determinado, emite una Nota de Débito.

Las causas que generan su emisión pueden ser:

- Error en menos en la facturación.
- Intereses.
- Gastos por fletes.
- Gastos bancarios, etc.

La Nota de Débito siempre origina un **aumento** en la cuenta del comprador, por lo tanto es un documento registrable.

Nota de crédito:

Es el documento que el vendedor confecciona y remite al comprador para ponerlo en conocimiento de que ha **descargado** de su cuenta un importe determinado, por alguno de los siguientes motivos:

- Error en más en la facturación.
- Otorgamiento de bonificaciones o descuentos.
- Devolución de mercaderías.

La Nota de Crédito siempre origina una **disminución** en la cuenta del comprador o deudor, por lo tanto es un documento registrable.

Resumen de cuenta:

Es usual remitir a los clientes a fin de cada mes un resumen de su cuenta, con la finalidad de:

- **Comprador:** le permite cotejar el saldo pendiente de pago que figura en el resumen de Cuenta con el que surge de sus propios registros.
- **Vendedor:** es una forma de recordarle al cliente el saldo pendiente.

## ALGUNOS CONCEPTOS CONTABLES

### **ACTIVO**

El Activo se encuentra compuesto por los bienes y derechos de propiedad del ente. El hecho de que tales bienes se encuentren o no en poder efectivo del ente no afecta su carácter de Activo. "Bienes y derechos sobre los cuales sus titulares tienen derechos originados en hechos ya ocurridos, y controlan los beneficios económicos que producen."

### **ACTIVOS CORRIENTES**

Los Activos se clasifican en corrientes si se espera que se conviertan en dinero o equivalente en el plazo de un año, computado desde la fecha de cierre del período al que se refieren los estados contables, o si ya lo son a esta fecha.

### **ACTIVOS NO CORRIENTES**

Comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes.

### **BIENES ECONÓMICOS**

Son los bienes utilizados por el ente para tratar de lograr sus objetivos. Para ser reconocidos por la Contabilidad, estos bienes deben tener valor económico susceptible de ser medido, de su propiedad o tenencia, aportados por los propietarios o transitoriamente por terceros ajenos al ente.

### **CONTABILIDAD**

Definición según sus objetivos: Es la disciplina que con fundamentos propios, brinda información económica, patrimonial y financiera de un ente a una fecha determinada, facilitando la toma de decisiones y permitiendo el control.

### **CUENTA**

Es una herramienta que permite procesar datos y sistematizarlos. Es el nombre que se le asigna a un componente específico del patrimonio.

### **CUENTAS PATRIMONIALES**

Representan los diversos componentes del patrimonio del ente: Activo, Pasivo y Patrimonio Neto.

### **CUENTAS DE RESULTADO**

Representan las dos vertientes de los resultados del ente: positivos y negativos.

### **CUENTAS DE ORDEN**

Se utilizan para registrar efectos eventuales o contingentes de determinadas situaciones.

### **EJERCICIO ECONOMICO**

Es el periodo de tiempo de igual duración que existe entre una determinación del Patrimonio y sus cambios, y esa misma determinación, anterior o posterior. La necesidad de conocer los resultados durante determinados periodos de tiempo, obligan a dividir su vida en periodos artificiales, iguales entre si para facilitar comparaciones.

### **ENTE**

Reúne a una persona (física o jurídica), bienes económicos de su propiedad para una determinada actividad, objeto, con un propósito u objetivo (ganancia o beneficio). Este concepto involucra a todas las unidades económicas (con fines de lucro o no), cuyos propietarios se han propuesto mediante la utilización de bienes económicos, en una actividad determinada, la concreción de un objetivo y constituye para la Contabilidad, una persona distinta a la de sus propietarios.

### **IGUALDAD FUNDAMENTAL CONTABLE**

En todo momento de la vida de un ente, el valor económico de los bienes y derechos de propiedad del ente, es igual, al valor económico de los derechos que sobre dichos bienes tienen terceros y propietarios del ente.

## PROCESO CONTABLE

Secuencia de acciones que permiten que los "datos" sobre el patrimonio o sus cambios se transformen en "información", con la intención de que la misma alimente la toma de decisiones.

## VALOR DE COSTO

Valor de compra o producción de un bien o servicio. Generalmente, para un bien adquirido, esta integrado por el precio pagado por el bien más todos los gastos necesarios y habituales que se produzcan para su incorporación. Toda suma pagada en concepto de intereses debe tratarse como un cargo financiero y no debe ser incluida en el costo.

## LA CONTABILIDAD: RESEÑA HISTÓRICA

El llevar un registro histórico de todo acto del hombre que tuviera significación económica (apreciable en base a valores) ha sido una necesidad que se remonta al origen mismo del comercio.

Este registro ha permitido conocer la forma en que el hombre iba acumulando riquezas, como consecuencia del intercambio de bienes y servicios, y poder determinar el quantum de los mismos.

En efecto, en su faz primitiva, el comercio impuso al hombre la necesidad de proteger sus propios intereses en las operaciones de trueque, con el fin de evitar ser perjudicado en los valores que se le asignaban a los objetos sujetos al cambio.

Para ello debió aprender a distinguir las cosas por su número y volumen con el fin de facilitarle su medida e interesarse en todo aquello que le fuese necesario para desenvolverse en el ambiente económico en que se desempeñaba.

La poca capacidad de su memoria le impulsó a utilizar otros medios para dejar constancia de sus operaciones, recurriendo en un principio a símbolos o elementos gráficos, luego a números o palabras escritas, creando, en esa forma, un sistema de registro que fue perfeccionado con el tiempo.

Las necesidades que le imponía la vida práctica crearon una especie de norma empírica impuesta por su propia experiencia y la de la que realizaban operaciones comerciales con él; dichas normas se fueron extendiendo mediante su tradición verbal y escrita.

Surgen, posteriormente, modificaciones a tales normas, creando principios que son aceptados en forma general y el empirismo inicial se transforma, en base a métodos racionales, elaborándose una disciplina que ha agrupado todos esos conocimientos y técnicas: la contabilidad.

Hasta el siglo XV, la anotación de operaciones, tanto públicas como privadas, consiste en una registración simple que, en algunos casos, se efectúa clasificando los conceptos de acuerdo con su significación en el patrimonio (entradas, salidas, aumentos, disminuciones) conociéndose esta técnica con el nombre de *PARTIDA SIMPLE*.

Recién a mediados del siglo XVI se ha notado el empleo de un método similar al hoy existente, el de la *PARTIDA DOBLE*. Este avance fue debido al conocido monje franciscano Luca Paciolo.

*El hecho de que Paciolo fuera un monje, alejado por sus hábitos de las actividades mercantiles, y dado que su libro trata tan adecuadamente el tema, demostrando un conocimiento cabal de los problemas de la contabilidad comercial y exponiendo una solución tan ajustada a la práctica, ha motivado la suposición de que Paciolo no escribió realmente el libro sino que alguien - quizás un ex-tenedor de libros o ex-comerciante plegado a la Orden - lo escribió para él. Pero esta suposición no parece cierta porque Paciolo era un hombre ilustre de la época, profesor de matemáticas y teología y secretario de cardenales. No es verosímil que un hombre de su condición firmara un trabajo ajeno teniendo tantos merecimientos propios. Más bien la explicación de su profundo conocimiento de la materia puede estar en el hecho de que las órdenes religiosas de la época practicaban también el comercio y, posiblemente, Paciolo había llevado y organizado personalmente la contabilidad del convento a que pertenecía, aprovechando la experiencia de unos años vividos en Venecia donde trabajó algún tiempo en la casa de comercio de unos familiares.*

*Que Paciolo no fue el creador del sistema está demostrado no sólo por la anterioridad de los libros a partida doble encontrados, sino porque él mismo al comienzo de su libro dice: "Este tratado adopta el sistema usado en Venecia... etc". Pero no hay duda de que su contribución a la difusión de la contabilidad es histórica, porque su libro reúne la estructura completa de la contabilidad a partida doble, no sólo con la explicación de los libros necesarios sino también con una exposición muy avanzada de procedimientos, a tal punto que aún hoy es dable encontrar contabilidades llevadas exactamente de acuerdo con la forma preconizada por Paciolo, en lo cual no se sabe si admirar más su espíritu vidente al preparar un trabajo muy adelantado a su época, o el espíritu conservador de quienes aún hoy siguen con el uso de métodos dejados tan atrás por la marcha del progreso. (Eliseo Miró - Contabilidad Mecánica).*

Al no sentarse en principios que pudieran mantenerse a través del tiempo, el registro contable sufrió el embate propio de la rápida evolución que alcanzó el comercio y la industria, y otras técnicas se fueron sucediendo de manera vertiginosa.

Se establecen principios de general aceptación que, aún cuando no constituyan normas de aplicación obligatoria, en base a estos principios surgen algunas disposiciones de carácter oficial que tienden a sujetarse a los mismos.

## PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Comprenden:

a) Postulado básico: **Equidad**

En la información contable hay muchos interesados, a ninguno de ellos debe favorecer en perjuicio de otros.

b) Principios:

1- **Ente:** los estados contables se refieren al patrimonio del ente económico. El ente puede ser una persona física o ideal. El centro de decisiones, el ente, es independiente de los accionistas o propietarios.

2- **Bien económico:** el concepto de bien es puramente objetivo. Se cuantifican los recursos, las obligaciones y las variaciones que en ellos se produce.

3- **Moneda de cuenta:** es la unidad monetaria vigente en el país, el activo, el pasivo y los cambios que en ellos se producen en un común denominador que homogeniza la información.

4- **Empresa en marcha:** toma la empresa con proyección de futuro, en funcionamiento.

5- **Valuación en costo:** las operaciones se cuantifican al costo, es decir, según la contabilidad de moneda que se comprometa o su estimación razonable.

6- **Ejercicio:** se divide la vida de la empresa en partes, en períodos de igual duración, llamados ejercicios. Las operaciones se identifican con el período en que se producen. De la información contable debe surgir claramente el período a que se refiere.

7- **Devengado:** las pérdidas y las ganancias deben incidir en el ejercicio en que se produjeron. Cada ejercicio económico debe cargar con sus resultados, independiente de si se han pagado o cobrado.

8- **Objetividad:** la información no debe distorsionar la realidad.

9- **Realización:** las operaciones deben registrarse cuando se encuentran concluidas económica y jurídicamente.

10- **Prudencia:** ante dos alternativas de registración, se elegirá la menor si es un activo y la mayor si es un pasivo con el fin de que un error en la medición sea por faltar y no por sobrar.

11- **Uniformidad:** si se cambiaran las formas de medir y exponer se dará conocer la situación con el fin de no afectar la comparabilidad de la información.

12- **Materialidad:** se tendrá en cuenta la significatividad de un hecho, de una partida en total. Se entiende por significativo aquello cuya inclusión u omisión puede hacer variar una decisión del usuario de la información.

13- **Exposición:** la información debe ser expuesta en forma clara y comprensible para el usuario.

El informe N° 13 del C.E.C. y T. reemplaza a los P.C.G.A. por normas contables. Define el modelo como "la estructura básica que concentra los alcances generales de los criterios y las normas de valuación y medición de patrimonios y resultados". Está dado por:

- El concepto de capital a mantener, es el financiero, aportado por los socios, los accionistas, el dueño.
- La unidad de medida es la monetaria (moneda constante).
- Los criterios de valuación a aplicar (para activos, pasivos, ingresos y costos, son los valores corrientes).

Clasifica las normas constantes en:

- "Las cualidades o requisitos que toda información contable debe satisfacer para que sea contabilidad un sistema de información".
- "Los criterios y normas relativas a la cuantía o valuación del patrimonio y los resultados".

Cada una de estas categorías se separan en:

- Criterios generales.
- Normas particulares.

La Resolución técnica N° 8 se refiere a las normas generales de exposición contable y la Resolución N° 9 a las normas particulares de exposición contable.

## LA CONTABILIDAD

*La contabilidad es una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro e interpretación de los efectos de actos y hechos susceptibles de cuantificación y con repercusiones económicas sobre el patrimonio de las entidades en general y que determinen el monto de la ganancia realizada, con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones.* (Sergio García y Miguel Mattera).

*La contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente.* (Enrique Flower Newton).

La contabilidad es una disciplina técnica consistente en:

- Un sistema de operaciones: registrar, analizar e interpretar para decidir y controlar.
- Cierta materia: la información relativa al valor o cuantificación de patrimonio.
- Con vistas a un fin: constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión.

El sistema contable es la parte del sistema de información de un ente que capta y procesa datos que normalmente se refieren a:

El patrimonio del ente y su evolución en el tiempo.

Los bienes de propiedad de terceros.

Ciertas contingencias.

La información resultante del procesamiento de estos datos puede ser usada por la administración para evaluar los resultados de acciones ya tomadas (control de gestión), como elementos de juicio para tomar nuevas decisiones y para vigilar eficazmente sus recursos y obligaciones (control patrimonial).

Además, parte de la información contable puede suministrarse a terceros para facilitarle sus propias decisiones (compra de acciones, concesión de créditos).

### **Objetivos de la contabilidad**

Se espera que la contabilidad brinde información útil para la toma de decisiones y el control. De esto surgen sus principales objetivos:

- Brindar información: la información está orientada a la toma de decisiones, tanto de orden interno, como a terceros relacionados con la misma.
- Ser útil como medio de control: este objetivo se relaciona principalmente con la comparación de los resultados obtenidos con los planificados, y la prevención y evidencia de errores, fraudes u omisiones.
- Dar protección legal: ya que el Código de Comercio otorga valor probatorio a las anotaciones que se realizan en los libros siempre que se encuadren en la normativa vigente.

## LA ECUACIÓN PATRIMONIAL

La igualdad contable, mal llamada ecuación, porque en ella no hay ninguna incógnita, es la representación matemática del Patrimonio Neto de un ente.

Es la base de la registración por partida doble de las transacciones, entendiendo por tales aquellos hechos u operaciones (internos o externos) que causan modificaciones en el patrimonio de un ente. Por consiguiente, a partir de ella se puede representar la situación del patrimonio de un ente y sus modificaciones.

Utilizaremos las siguientes abreviaturas:

A: Activo

P: Pasivo

PN: Patrimonio Neto

C: Capital

I: Ingresos

G: Gastos

El Patrimonio Neto de un ente puede ser expresado de dos maneras:

Por sus componentes:  $PN = C + RESULTADOS$

Por diferencia entre los restantes componentes patrimoniales:  $A - P = PN$  (1)

Tomaremos esta segunda expresión, es decir, la participación de los dueños del ente (PN) es igual a los bienes y derechos a su favor (A) después de deducir todas las deudas (P).

De la ecuación contable básica surgen dos tipos de ecuaciones patrimoniales: la ecuación estática y la ecuación dinámica.

### **Ecuación estática:**

Es aquella donde el Patrimonio Neto está integrado solamente por los aportes de los propietarios (Capital).

O sea:

$$PN = C$$

No existe ningún tipo de resultados.

Reemplazando en (1) al Patrimonio Neto por su igual:

$$A - P = C$$

que es la ecuación estática.

#### **Ecuación dinámica:**

En ella, la participación de los propietarios (PN) está integrada por el Capital y los resultados. Recordemos que los resultados surgen de la diferencia entre ingresos y gastos.

$$PN = C + I - G$$

Reemplazando en (1) el Patrimonio Neto por su igual:

$$A - P = C + I - G$$

que es la ecuación patrimonial dinámica, y que puede ser expresada de la siguiente manera, pasando términos de manera que no queden elementos con signos negativos:

$$A + G = C + P + I$$

La ecuación patrimonial facilita el razonamiento en diferentes aspectos:

- Muestra las principales clases de cuentas, según su naturaleza, con las que se prepara el estado de Situación Patrimonial.
- Pone de manifiesto las cuentas de resultado positivo y negativo con que se prepara el estado de resultados.
- Brinda un esquema de reglas generales de registración.
- Indica en forma muy sintética la composición del estado de Situación Patrimonial.
- Señala la evolución financiera de la empresa.
- Sirve para demostrar las características del método de la partida doble.

## **MÉTODO DE LA PARTIDA DOBLE**

Se llama *partida* a la denominación o nombre una cuenta seguida de una cantidad.

#### **Evolución**

El Método de la Partida Doble tuvo su origen en el siglo XV, cuando el monje perteneciente a la Orden Franciscana describe en su obra "Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proportionalita" el "Método Veneciano" de teneduría de libros, que recién en el siglo siguiente recibe el nombre de Método de la Partida Doble.

La aplicación del método a lo largo de los años sufrió modificaciones. A las denominadas escuelas del "cuentismo", le continuó la escuela del "personalismo" que desarrolló Giuseppe Cerboni, en su obra "Legismografía".

Cerboni, para explicar el funcionamiento del método se basaba en una ficción: "detrás de cada cuenta existe una persona", por eso el nombre de la escuela.

Alguno de los principios que se originan con ese razonamiento son:

- "Quien recibe debe a quien entrega"
- "No existe deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor"

Esta técnica es aplicable en las cuentas de contenido personal (Clientes), no así en las cuentas objetivas (Caja) y menos en las cuentas de gastos (Alquileres, Intereses).

La escuela del Personalismo tuvo una de sus primeras aplicaciones en la contabilidad estatal italiana desde 1877 a 1892 y su práctica se difundió hasta pocos años antes de la crisis mundial del año 30.

A partir de los años 30, comenzó a utilizarse la técnica americana, más comprensiva y práctica, que modificó algunos aspectos y principios de la partida doble. Hoy es aplicada en casi todo el mundo.

*Existe un principio fundamental, bastante sencillo, que sirve de lazo común entre todas las ramas de la contabilidad por partida doble, mediante el cual cada transacción puede considerarse de dos maneras. Por ejemplo, un campesino, al vender huevos al contado, registra la operación como "venta de huevos" y como "ingreso de efectivo". El financiero que compra valores piensa que esta operación es tanto "una adquisición de acciones y bonos" como "una reducción del saldo de su cuenta bancaria" en un monto igual al dinero utilizado para pagarlos. En cada uno de los dos ejemplos hay un "toma y daca" (un quid pro quo) que se puede representar con una ecuación. Por ejemplo: el valor de los huevos vendidos es igual al valor del dinero recibido por ellos". La introducción del álgebra en la contabilidad permite una mayor flexibilidad, útil al economista.*

*La partida doble - denominador común de todos los sistemas contables de uso más difundido - constituye una idea abstracta que, para que sea práctica, debe revestirse de todo un conjunto de normas que metodizan la manera de registrar las distintas transacciones. Las reglas del cargo y del abono. Como cada transacción es una ecuación, los valores cargados y abonados necesitan ser iguales, en todas y cada una de ellas. Afortunadamente, las diferentes ramas de la contabilidad, no obstante su evolución, siguen aplicando en forma regular las mismas reglas del cargo y del abono, que son básicamente las mismas para*

las cuentas de las empresas, de los individuos, del ingreso nacional, de la balanza de pagos o de las corrientes de fondos. (J. P. Powelson).

#### **Características.**

- Se registra utilizando cuentas.
- Como mínimo, una cuenta posee un nombre, una parte llamada Debe y otra parte llamada Haber.
- Una operación, para ser registrada, se puede traducir en dos efectos sobre el patrimonio.

En esencia, el método consiste en realizar una doble anotación, o sea, anotar en una cuenta en el debe y en otra cuenta en el haber. Siendo el importe anotado en el debe **igual** al anotado en el haber. Esta igualdad en el registro de cada operación hace que no se altere la igualdad patrimonial:

$$A = P + PN$$

Es decir:

#### **LA SUMA DE LAS PARTIDAS ASENTADAS EN EL DEBE ES IGUAL A LA SUMA DE LAS PARTIDAS ASENTADAS EN EL HABER.**

La técnica contable actual se basa en los aumentos y disminuciones de las cuentas considerando la clase de cuenta según su naturaleza:

#### **Principios fundamentales del Método de la Partida Doble**

Quien recibe es deudor, quien entrega es acreedor.

No hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor.

Todo valor que entra debe ser equivalente al que sale.

Todo valor que entra por una cuenta debe salir por la misma cuenta.

Las pérdidas se debitan, las ganancias se acreditan.

### **TEORÍA DEL DÉBITO Y EL CRÉDITO**

A partir de la representación dinámica de la Igualdad Contable Fundamental (Ecuación Patrimonial), podemos estructurar el esquema que nos sirva de base para registrar cualquier transacción u operación que afecta al patrimonio del ente. Es decir, con este esquema, y atendiendo a los postulados de la partida doble, podremos resolver todas y cada una de las situaciones que se presenten y que deban ser registradas.

Siendo la Igualdad Contable Fundamental estática:

$$\text{ACTIVO} = \text{PASIVO} + \text{PATRIMONIO NETO}$$

y la Igualdad Contable Fundamental dinámica:

$$\text{ACTIVO} + \text{RESULTADOS NEGATIVOS} = \text{PASIVO} + \text{CAPITAL} + \text{RESULTADOS POSITIVOS}$$

Producida una transacción, debemos analizar los efectos que la misma provoca en términos de la Igualdad Contable. Si afecta a algunos de los términos que se hallan a la izquierda del signo IGUAL, sus aumentos se anotarán en el DEBE y sus disminuciones en el HABER. Si, en cambio, los términos afectados corresponden a los ubicados a la derecha del signo IGUAL, los aumentos se anotarán en el HABER y las disminuciones en el DEBE.

Sintetizando:

DEBE HABER Aumentos de Activo Aumentos de Pasivo Aumentos de resultados negativos Aumentos de resultados positivos Disminuciones de Pasivo Disminuciones de Activo Disminuciones de Capital Aumentos de Capital Disminuciones de resultados positivos Disminuciones de resultados negativos las diferencias aritméticas entre las anotaciones en el Debe y en el Haber de cada partida, determinarán el SALDO.

Como corolario de lo expuesto, surge que las partidas ubicadas a la izquierda del signo igual tienen SALDO DEUDOR, y las ubicadas a la derecha tienen SALDO ACREEDOR.

Para un mejor manejo de estos principios, es necesario recurrir el concepto de "cuenta":

*Una cuenta es el instrumento de que se vale la técnica contable para registrar los cambios que las distintas transacciones causan en los elementos patrimoniales y en los resultados.*

Otro concepto:

*Una cuenta es el soporte del proceso donde se almacenan todas las informaciones referidas a un objeto dado o un hecho determinado, con el propósito de permitir la clasificación homogénea y esquemática de la tal información, para favorecer el ordenamiento del proceso contable.*

### **Clasificación de los registros contables.**

Desde el punto de vista legal:

*Libros obligatorios:* ellos son por lo menos dos:

- Diario
- Inventario y Balances

Además de ellos, se deberán llevar todos aquellos libros que resulten necesarios para contar con un adecuado sistema de información contable. Será adecuado el sistema si de él surgen claramente las operaciones realizadas por el ente y su estado patrimonial.

*Libros opcionales:*

Desde el punto de vista contable:

*Libros principales:* aquellos registros llevados en forma sintética o global (Diario, Inventario y Balances, Mayor).

*Libros auxiliares:* son registros detallados o analíticos (Subdiarios de Caja, de Ventas, Auxiliar de Clientes, etc.).

Según la forma de registración:

*Cronológicos:* se ordenan por fecha (Diario General, Subdiarios de Caja, de Ventas, de Compras).

*Sistemáticos:* también se ordenan por fecha, pero el registro se realiza por cuentas (Mayor General, Mayor Auxiliar de Clientes, Mayor Auxiliar de Proveedores).

El art. 61 de la Ley de Sociedades Comerciales establece que las sociedades comerciales podrán llevar por medios mecánicos o electrónicos los registros contables, salvo el libro Inventarios y Balances, que deberá ser llevado en forma manual.

Los requisitos que exige la Inspección de Sociedades Jurídicas para solicitar la autorización de medios mecánicos y otros es:

Presentar una nota solicitando la autorización para iniciar o reemplazar los libros de comercio prescindiendo de la formalidad (encuadernación) que exige el art. 53 del Código de Comercio para llevar los libros, en la que se detalle qué libros van a ser reemplazados con su nueva denominación. También deberá manifestarse que el libro Inventario y Balances cumplirá con la formalidad del art. 53.

Dictamen técnico que contenga: la descripción del sistema a utilizar, el medio a utilizar (electrónico o magnético), manifestación de que el sistema permite la individualización de las operaciones.

Plan de cuentas codificado.

Pago de sellado.

### **Código de Comercio (parte pertinente).**

Art. 43: Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva.

Art. 44: Los comerciantes, además de los que en forma especial impongan este Código u otras leyes, deben indispensablemente llevar los siguientes libros:

1. Diario;
2. Inventarios y Balances.

Sin perjuicio de ello el comerciante deberá llevar los libros registrados y la documentación contable que correspondan a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que le exijan la importancia y la naturaleza de sus actividades, de modo que de la contabilidad y documentación resulten con claridad los actos de su gestión y su situación patrimonial.

Art. 45: En el Libro Diario se asentarán día por día, y según el orden en que se vayan efectuando, todas las operaciones que haga el comerciante, letras u otros cualquiera papeles de crédito que diere, recibiere, afianzare o endosare; y en general, todo cuanto recibiere o entregare de su cuenta o de la ajena, por cualquier título que fuera, de modo que cada partida manifieste quién será el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere.

Las partidas de gastos domésticos basta asentarlas en globo en la fecha en que salieron de la caja.

Art. 46: Si el comerciante lleva Libro de Caja, no es necesario que asiente en el Libro diario los pagos que hace o recibe en dinero en efectivo. En tal caso, el Libro de Caja se considera como parte integrante del Diario.

Art. 47: Los comerciantes por menor deberán asentar día por día, en el Libro Diario, la suma total de las ventas al contado, y, por separado, la suma total de las ventas al fiado.

Art. 48: El Libro de Inventarios se abrirá con la descripción exacta del dinero, bienes, muebles y raíces, créditos y otra cualquier especie de valores que formen el capital del comerciante, al tiempo de empezar su giro.

Después formará todo comerciante en los tres primeros meses de cada año, y extenderá en el mismo libro,

el balance general de su giro, comprendiendo en él todos sus bienes, créditos y acciones, así como todas sus deudas y obligaciones pendientes en la fecha del balance, sin reserva ni omisión alguna.

Los inventarios y balances generales se firmarán por todos los interesados en el establecimiento que se hallen presentes al tiempo de su formación.

Art. 49: En los inventarios y balances generales de las sociedades, bastará que se expresen las pertenencias y obligaciones comunes de la masa social, sin extenderse a las peculiares de cada socio.

Art. 50: Respecto de los comerciantes por menor, no se extiende la obligación de hacer el balance general sino cada tres años.

Art. 51: Todos los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera a su fecha. Salvo el caso de normas legales o reglamentarias que dispongan lo contrario, sus partidas se formarán teniendo como base las cuentas abiertas y de acuerdo a criterios uniformes de valoración.

Art. 52: Al cierre de cada ejercicio todo comerciante está obligado a extender en el Libro Inventarios y Balances, además de éste, un cuadro contable demostrativo de las ganancias o pérdidas, del que éstas resulten con verdad y evidencia.

Art. 53: Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, serán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquél a quien pertenezca y del número de hojas que contenga.

En los pueblos donde no haya Tribunal de Comercio se cumplirán esas formalidades por el juez de paz.

Art. 54: En cuanto al modo de llevar, así los libros prescriptos por el art. 44, como los auxiliares que no son exigidos por la ley, se prohíbe:

1. Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según lo prescripto en el art. 45;
2. Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;
3. Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error.;
4. Tachar asiento alguno;
5. Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación.

Art. 55: Los libros mercantiles que carezcan de algunas de las formalidades prescriptas en el art. 53 o tengan algunos de los defectos y vicios notados en el precedente, no tienen valor alguno en juicio en favor del comerciante al que pertenezcan.

Art. 56: El comerciante que omita en su contabilidad alguno de los libros que se declaran indispensables por el art. 44, o que los oculte, caso de decretarse su exhibición, será juzgado en la controversia que diere lugar a la providencia de su exhibición, y cualquiera otra que tenga pendiente, por los asientos de los libros de su adversario.

Art. 57: Ninguna autoridad, juez o tribunal, bajo pretexto alguno, puede hacer pesquisas de oficio, para inquirir si los comerciantes llevan o no libros arreglados.

Art. 58: La exhibición general de los libros de los comerciantes sólo puede decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, comunión o sociedad, administración o gestión mercantil por cuenta ajena y en caso de liquidación o quiebra.

Art. 59: Fuera de los casos especificados en el artículo anterior, sólo podrá proveerse a instancia de parte o de oficio la exhibición de los libros de los comerciantes, contra la voluntad de éstos, en cuanto tenga relación con el punto o cuestión que se trata.

En tal caso el reconocimiento de los libros exhibidos se verificará a presencia del dueño de éstos, o de la persona que lo represente, y se contraerá exclusivamente a los artículos que tengan relación con la cuestión que se ventila.

Art. 60: Si los libros se hallasen fuera de la residencia del tribunal que decretó la exhibición, se verificará ésta en el lugar donde existan dichos libros, sin exigirse en ningún caso su traslación al lugar del juicio.

Art. 61: Cuando un comerciante halla llevado libros auxiliares, puede ser compelido a su exhibición en la misma forma y en los casos prescriptos en los tres artículos precedentes.

Art. 62: Todo comerciante puede llevar sus libros y firmar los documentos de su giro, por sí o por otro. Si no llevase los libros por sí mismo, se presume que ha autorizado a la persona que los lleva.

Art. 63: Los libros de comercio llevados en la forma y con los requisitos prescriptos, serán admitidos en juicio, como medio de prueba entre comerciantes, en hecho de su comercio, del modo y en los casos expresados en este Código.

Sus asientos probarán contra los comerciantes a quienes pertenezcan los libros o sus sucesores, aunque no estuvieren en forma, sin admitírseles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, estará por las resultas combinadas que presenten todos los asientos relativos al punto

cuestionado.

También harán prueba los libros de comercio en favor de sus dueños, cuando su adversario no presente asientos en contrario hechos en libros arreglados a derecho u otra prueba plena y concluyente.

Sin embargo, el juez tiene en tal caso la facultad de apreciar la prueba, y de exigir, si lo considerase necesario, otra supletoria.

Finalmente, cuando resulte prueba contradictoria de los libros de las partes que litigan, y unos y otros se hallen con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el Tribunal prescindirá de este medio de prueba y procederá por los méritos de las demás probanzas que se presenten, calificándolas con arreglo a las disposiciones de este Código.

Art. 64: Tratándose de actos no comerciales, los libros de comercio sólo servirán como principio de prueba.

Art. 65: No pueden servir de prueba en favor del comerciante los libros no exigidos por la ley, caso de faltar los que la declara indispensables, a no ser que estos últimos se hayan perdido sin culpa suya.

Art. 66: Los libros de comercio para ser admitidos en juicio, deberán hallarse en el idioma del país. Si por pertenecer a negociantes extranjeros estuvieren en diversa lengua, serán previamente traducidos, en la parte relativa a la cuestión, por un intérprete nombrado de oficio.

Art. 67: Los comerciantes tienen obligación de conservar sus libros de comercio hasta diez años después del cese de su actividad y la documentación a que se refiere el artículo 44, durante diez años contados desde su fecha.

Los herederos del comerciante se presume que tienen los libros de su autor, y están sujetos a exhibirlos en la forma y los términos que estaría la persona a quien heredaron.

## PLAN DE CUENTAS

Una cuenta agrupa hechos y operaciones homogéneas.

Un plan de cuentas es un listado que contiene todas las cuentas que son necesarias para registrar los hechos contabilizables. es decir, es la *ordenación sistemática de la totalidad de las cuentas que integran el sistema contable*.

Como es un elemento de trabajo esencial, debe ser confeccionado inmediatamente después de haber determinado la estructura del sistema contable y el medio de procesamiento de la información.

El plan de cuentas sirve:

- como estructura básica en la organización y diseño del sistema contable.
- como medio para obtener información
- para utilizar la misma cuenta frente a hechos similares
- facilita la confección de los estados contables.

Los requisitos que debe reunir todo plan de cuentas son:

- Integridad: debe ser completo (contener todas las cuentas necesarias de acuerdo a las necesidades de información de la empresa).
- Flexibilidad: debe permitir introducir nuevas cuentas.
- Sistemática: las cuentas deben ordenarse de acuerdo a un criterio que les de una estructura organizada.
- Homogeneidad.

Los aspectos a considerar para elaborar un plan de cuentas son:

- debe partirse de lo general a lo particular, es decir comenzar por las cuentas colectivas
- utilizar una terminología clara para nombrar a las cuentas.
- no generalizar demasiado las cuentas.

Debe tenerse en cuenta:

- la actividad de la empresa
- la forma jurídica de la empresa
- la naturaleza de los recursos de la empresa (inmuebles, bienes de uso) y los gravámenes que los afectan (hipoteca, prenda).
- la forma en que se realizarán las compras (cheques, efectivo, documentos, tarjeta de crédito)
- la dimensión de la empresa (si tendrá o no sucursales).
- la forma de operar de la empresa con respecto a las ventas: al contado, a crédito
- el tipo de proceso contable establecido (si se utiliza una contabilidad centralizada o no).
- el medio de procesamiento de datos que se dispone: si es un procesamiento electrónico, permite mayor número de cuentas que uno manual.
- también deberías considerar los requerimientos de las normas contables

Codificar un plan de cuentas es asignarle un símbolo (número o letra o una combinación de ambos) a las cuentas. esto se realiza para facilitar el reconocimiento de las cuentas.

Existen varios sistemas de códigos, pero el que te sugiero que utilices (que es, por otra parte, el más empleado) es el numérico decimal. Permite intercalar cuentas a medida que se amplían las necesidades de la empresa.

Los pasos a seguir para aplicarlo son:

Primer paso: le asigno número a las cuentas recompuestas:

1. activo
2. pasivo
3. patrimonio neto
4. ingresos
5. gastos
6. de movimiento
7. de orden

Segundo paso: se trabaja con los rubros:

1. Activo
- 1.1. Caja y bancos
- 1.2. Inversiones
- 1.3. Créditos
- 1.4. Bienes de cambio

Tercer paso: se numeran las cuentas colectivas:

1. Activo
- 1.1. Caja y Bancos
- 1.1.1. Caja
- 1.1.2. bancos

Cuarto paso: se codifican las cuentas simples:

1. Activo
- 1.1. Caja y Bancos
- 1.1.1. Caja
- 1.1.1.1. Caja
- 1.1.1.2. Fondo Fijo
- 1.1.2. Bancos
- 1.1.2.1. Banco XX cuenta corriente
- 1.1.2.2. Banco ZZ cuenta corriente

Generalmente, el plan de cuentas se complementa con el manual de cuentas que contienen instrucciones para utilizar las cuentas que componen el sistema contable, sobre todo en lo que se refiere a qué operaciones o hechos se incluyen en cada cuenta, cuándo se debita o acredita y el significado de su saldo.

## ACTIVO

Son activos los recursos económicos del ente, que pueden estar constituidos por:

- Dinero,
- Otros bienes tangibles (mercaderías, muebles, inmuebles) o intangibles (derecho a utilizar una patente),
- Derechos contra terceros de recibir dinero u otros bienes (mercaderías) o servicios (alquiler de un inmueble por un determinado tiempo).

### **Características:**

Un bien es un activo si:

El bien tiene utilidad económica para el ente. Debe ser apto para brindar futuros beneficios. Es decir, el bien debe servir para su canje por otros activos, producir algo que tenga valor para el ente, cancelar obligaciones o para su distribución entre los propietarios. Un bien no es activo si ha tenido un costo de adquisición, pero no tiene utilidad económica.

El acceso a los beneficios que produce están bajo el control del ente. La propiedad de un bien es independiente de su tenencia. Los bienes de una sociedad comercial no forman parte del activo de sus socios.

El derecho sobre el bien debe tener su origen en una transacción u otro hecho ocurrido con anterioridad. El carácter de activo no depende de la forma de adquisición de los bienes (compra, producción propia, donación).

### **Reconocimiento contable:**

Para reconocer contablemente a un activo, no sólo deben cumplirse las condiciones mencionadas, sino que debe existir también la posibilidad de asignarle un importe en moneda sobre bases objetivas y susceptibles de verificación. Por esto, es normal que se excluyan de los estados contables los activos intangibles no identificables autogenerados.

### **Criterios de medición.**

- *Valores corrientes*: valores a la fecha a la que se refieren los estados contables.
  - *Costos históricos*: los costos demandados por su incorporación al patrimonio.
- Los costos históricos pueden expresarse en:
- Moneda de poder adquisitivo de la fecha de los informes contables.
  - Moneda nominal.

## PASIVOS

Son pasivos, las obligaciones de:

- Entregar dinero
- entregar bienes
- Prestar servicios.

### **Caracterización:**

Implica una obligación hacia otros que debe ser cancelada mediante un sacrificio de recursos a una fecha determinada o determinable.

La posibilidad de evitar el pago o prestación adeudada no está sujeta a la voluntad del ente obligado.

El hecho que obliga al ente ya ha ocurrido.

No es necesario que el pasivo esté documentado.

La mayoría de los pasivos se originan en la financiación de recursos, aunque hay excepciones como las indemnizaciones adeudadas.

### **Reconocimiento contable.**

Debe existir la posibilidad de darles valuación en moneda sobre bases objetivas y comprobables.

### **Criterios de medición.**

Deberían ser consistentes con los utilizados para la medición de activos.

Existe un límite: el pasivo no debería valuarse a una suma inferior a la que demandaría su cancelación a la fecha de los informes contables.

### **Pasivos contingentes.**

La mayoría de las obligaciones son ciertas, pero otras se encuentran supeditadas a la concreción (o no) de uno o más hechos contingentes. Esto ocurre con:

Las garantías por desperfectos que se otorgan con la venta o reparación de ciertos artículos.

El pago de indemnizaciones.

Los avales firmados.

## DISPONIBILIDADES

### **Concepto:**

*Son aquellos integrantes del patrimonio del ente que se destacan por su liquidez inmediata, es decir, son medios de pago.*

Es importante asignarle una inclusión correcta en el rubro, por cuanto puede hacer variar el análisis financiero del ente, dado que a mayor disponibilidad mejor es su posición financiera.

Por otro lado la inflación puede influir negativamente cuando se mantienen abultadas disponibilidades (saldos improductivos).

Se deben tener en cuenta algunos aspectos importantes como son:

#### **a) Elementos que se incluyen y que no corresponden:**

- Anticipos de sueldos al personal
- Anticipos de viajes
- Cheques posdatados
- Depósitos a plazo fijo

#### **b) Sistema de control interno:**

- Separación de la función del custodio del dinero y de las registraciones contables vinculadas
- Endoso de los cheques con la leyenda para depositar en cuenta determinada
- Facturas de ventas y recibos prenumerados
- Cheques emitidos por la empresa firmados por lo menos por dos personas
- Conciliaciones bancarias realizadas por personal distinto al que tiene la responsabilidad del dinero

La definición del rubro se puede encontrar en la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE que lo denomina Caja y Bancos, y lo define: "como el dinero en efectivo en Caja y Bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar".

Los componentes del rubro son:

- Efectivo en moneda nacional
- Efectivo en moneda extranjera

c) Saldos en bancos en cuentas corrientes

d) Cheques corrientes

Se incluyen conceptos líquidos como dinero en caja, saldos en bancos en cuenta corriente, cheques corrientes; pero no se incluyen los depósitos en caja de ahorro y los depósitos a plazo fijo por no tener la característica de medio pago.

### **Caja**

#### Concepto:

Se utiliza para agregar el movimiento de fondos que se realiza con el papel moneda o moneda en circulación o cheques corrientes. el uso de esta cuenta depende del nivel de la empresa observando el siguiente tratamiento:

a) Pequeñas empresas: efectúan pagos en efectivo y depositan en bancos

b) Mediana y gran empresa: el efectivo se deposita en los bancos y mediante el libramiento de cheques se realizan los pagos. Los pagos menores se efectúan por medio de un fondo fijo o caja chica.

#### Componentes:

Las cuentas que integran el rubro caja son las siguientes:

a) Caja en moneda nacional

b) Fondo fijo

c) Recaudaciones a depositar

d) Caja en moneda extranjera

e) Valores a depositar

### **Recaudaciones a depositar**

La cuenta recaudaciones a depositar se utiliza cuando el ente hace uso restringido en caja para efectuar control sobre las operaciones.

Este procedimiento consiste en que las cobranzas e ingresos de caja de una fecha se depositan al día siguiente.

### **Valores a depositar**

Cuando el movimiento de cheques en una empresa es importante, a fin de tener un mejor control de los mismos, suele utilizarse esta cuenta para la registración contable de la entrada y salida de los cheques, ya sean corrientes o posdatados. Esta cuenta suele acompañarse también de mayores auxiliares o de subsistemas que registran el movimiento y deben coincidir con la cuenta de control "Valores a Depositar".

### **Fondo fijo**

El fondo fijo es un sistema que permite efectuar pagos menores en efectivo, dado que la emisión de cheques para los egresos que no sean significativos ocasiona ineficiencia administrativa.

Este concepto se relaciona con el de recaudaciones a depositar, por cuanto no se deben utilizar ingresos para efectuar pagos y éstos se deben realizar por medio de cheques.

El sistema de fondo fijo funciona de la siguiente forma:

**a)** Se constituye una suma de dinero determinada (fija) para realizar pagos de menor cuantía. Para ello se debe establecer cuales son estos pagos menores y que, entre otros pueden ser:

- Gastos en fotocopias
- Gastos en taxis
- Envío de correspondencia
- Gastos en servicio de limpieza
- Gastos en artículos de limpieza
- etc.

**b)** Se efectúa el pago de éste tipo de gastos menores en efectivo.

**c)** Periódicamente (semanal, quincenal o mensual) se reponen los fondos utilizados; para ello es conveniente confeccionar una plantilla que se utiliza para solicitar la reposición de los fondos.

La documentación respaldatoria está formada por los componentes que dan origen al egreso agregando en este caso la planilla resumen a los efectos de que las áreas responsables de la emisión del cheque y de la contabilidad puedan efectuar la imputación contable.

## **INVERSIONES**

*Son inversiones las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes (definición de la RT 9 de la FACPCE).*

Según el plazo en que se realicen, pueden clasificarse en:

- **Temporarias:** cuando se dispone de un excedente por un corto plazo, éste se canaliza a inversiones de fácil realización: acciones, títulos públicos, depósitos a plazo fijo, etc.
- **Permanentes:** bienes muebles, inmuebles, participaciones societarias, etc.

### **Inversiones financieras:**

Son colocaciones por lo general a corto plazo que se efectúan en entidades financieras autorizadas a tomar dinero.

**Plazo fijo:**

Consiste en un depósito de dinero a un plazo fijo en una entidad financiera autorizada por el Banco Central, con el fin de ganar un interés. Este interés es vencido, lo que implica que hasta el vencimiento de la operación no se puede realizar el cobro del capital depositado más los intereses.

Los plazos fijos pueden ser transferibles o no. Los que se realizan por menos de 30 días, son intransferibles. Por un plazo superior, es el depositante quien decide acerca de su transmisibilidad.

Los plazos fijos pueden pactarse en moneda de curso legal (pesos) o en dólares.

**Caja de ahorro:**

Son depósitos realizados en una entidad bancaria autorizada, pero, a diferencia del plazo fijo, no tienen un plazo determinado de vencimiento. Las limitaciones están dadas por la cantidad de extracciones que pueden realizarse mensualmente. La entidad financiera mensualmente acredita los intereses en la caja de ahorro.

**Cierre del ejercicio:**

La tarea de valuación consiste en determinar el devengamiento al cierre del ejercicio del resultado financiero que corresponde asignar a ese período.

Las colocaciones de fondos en moneda nacional sin cláusula de ajuste se determinan por el valor nominal agregando el resultado financiero a una tasa que resulte relevante.

En el plazo fijo, hay que tener en cuenta el destino del mismo:

Si se mantiene hasta el vencimiento, a la tasa pactada.

Si la intención es transferirlo, se valúa a su valor neto de realización estimado (se toma la tasa de mercado a la que se puede realizar la operación).

Los depósitos en la caja de ahorro deben valuarse a la tasa pactada.

**Inversiones inmobiliarias:**

Están destinadas a lograr una renta, denominada *alquiler*.

Una característica importante de estas inversiones es que están sujetas a depreciación por el desgaste, obsolescencia o deterioro.

El leasing es una operación de alquiler con opción a compra, donde el locatario paga el precio mensual como alquiler, y al vencer el plazo tiene la opción de efectuar la compra del bien tomando como parte de pago los alquileres abonados.

La vida útil de los inmuebles se estima en 50 años. Cuando un inmueble está integrado por terreno y edificación, y no se dispone de la proporción que corresponde a cada uno de ellos, se estima la misma tomando 1/3 del total para el terreno y 2/3 para la construcción.

**Cierre del ejercicio:**

Se debe efectuar el relevamiento de todos los inmuebles destinados a renta y establecer los valores que tienen al momento de la medición.

El criterio que se aplica es el de los valores corrientes, con las siguientes modalidades:

Costo original reexpresado en moneda constante (índice de precios mayoristas nivel general).

Valores corrientes: puede optarse por el costo de reposición o el costo original reexpresado por algún índice específico.

Valuaciones técnicas.

Amortizaciones.

Los valores obtenidos en las alternativas anteriores deben compararse con los valores de recupero, para ello debe tomarse el valor neto de realización (precio de venta menos gastos de venta).

**Inversiones en títulos y valores:**

Si los títulos (tanto privados como públicos) cotizan en bolsa, por lo general se trata de inversiones a corto plazo. Se pueden efectuar inversiones en entes privados (acciones de sociedades anónimas, cuotas de capital en sociedades de responsabilidad limitada) que no cotizan en bolsa. En este caso, el plazo de la inversión no es corto y el valor no surge del mercado, sino del valor que asignen sus estados contables al patrimonio neto.

**Títulos privados:**

Estas inversiones se efectúan adquiriendo la participación en una empresa. Pueden ser:

- Valores mobiliarios que cotizan en bolsa (acciones de sociedades anónimas). La renta que producen las acciones se denomina *dividendo* y la valuación de este rubro es la cotización que tienen en el mercado al momento de la medición.
- Valores mobiliarios que no cotizan en bolsa. Para determinar el valor de la inversión realizada es necesario realizar un análisis de los estados contables de la entidad que se adquiere a fin de determinar el patrimonio neto y aplicar al mismo la proporción de capital comprado.

**Títulos públicos:**

Son emitidos por el estado en cualquiera de sus niveles (nacional, provincial o municipal), tienen un valor nominal, devengan un interés y se amortizan periódicamente.

Los títulos públicos devengan una renta por el solo transcurso del tiempo, y surge de la norma legal que lo establece, igual que las fechas de pago de la misma.

Al cierre de cada ejercicio económico se debe efectuar el relevamiento de los títulos públicos que cotizan en bolsa y establecer los valores que tienen al momento de la medición.

Se valúan a su valor neto de realización.

## CRÉDITOS

La RT 9 define al rubro créditos como "los derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero y otros bienes o servicios (siempre que no respondan a las características de otro rubro del activo)".

Según su origen pueden ser:

Créditos por venta de bienes y servicios que surgen de las actividades habituales del ente.

Créditos que no surgen de actividades habituales.

El rubro créditos se puede clasificar:

Por su exigibilidad:

- Hasta un año de plazo
- A más de un año de plazo.

Por su origen:

- Créditos por ventas
- Otros créditos

Por su naturaleza:

- Con garantía
- Sin garantía

Está compuesto por:

- 1) Clientes (deudores en cuenta corriente)
- 2) Documentos a Cobrar
- 3) Documentos Descontados
- 4) Deudores Morosos
- 5) Deudores en Gestión Judicial
- 6) Previsión para Deudores en Dudoso Cobro
- 7) Otros créditos

El rubro tiene origen en la venta de bienes y/o servicios a plazo, salvo otros créditos que están integrados por saldos a favor del ente que provienen de los socios, anticipos de impuestos, anticipos al personal, etc. Cuando se efectúa la venta a plazo y se emite la factura únicamente se la denomina cuenta corriente (clientes), y cuando se firma pagaré (documentos a cobrar).

Cuando un deudor no cumple en el plazo estipulado el pago, en primer término, se lo denomina deudor moroso y en el caso que no sea posible cobrarle se le entrega su factura para el cobro a un letrado y pasa a ser lo que se denomina un deudor en gestión judicial.

Periódicamente, al cierre de cada ejercicio económico se estima del saldo a cobrar cuántos de los cuales podrían no pagar, constituyendo una previsión por la eventualidad que se pudiera presentar.

También se incluyen derechos que posee el ente que no surgen de la venta de bienes y/o servicios y que pueden ser por ejemplo la deuda que tienen los socios con la empresa, los saldos de impuestos (anticipos de impuesto a las ganancias), o de leyes sociales (saldos a favor de la seguridad social, asignaciones familiares) que tienen a su favor a la empresa, los gastos pagados por adelantado, etc.

Criterios de atribución de ingresos:

Venta de bienes: se considera perfeccionada desde el momento en que se efectúa la transferencia de la propiedad (entrega del bien).

Venta de servicios: se considera perfeccionada desde el momento en que se realiza el servicio (trabajo profesional) o en función del transcurso del tiempo (alquileres, intereses, etc.).

Las bonificaciones por volumen y las devoluciones reducen el valor de la venta.

Los intereses por financiación se consideran recursos financieros.

Los descuentos otorgados por pronto pago son egresos financieros.

Los gastos de fletes y seguros facturados no se consideran ingresos sino recuperos de gastos.

El impuesto al valor agregado (IVA) no integra los ingresos, sino que constituye una deuda hacia el estado.

Cuentas a cobrar en cuenta corriente

Surge de la venta de Bienes y Servicios a plazo donde la empresa carga en una cuenta lo vendido al cliente, utilizando como comprobante la factura que emitió.

Documentos a cobrar

También tiene origen en la venta de bienes y servicios a largo plazo, pero la deuda se documenta por medio de pagarés que avalan la operación.

Por lo general se pactan intereses que pueden estar incluidos en el pagaré o no, ser cobrados por adelantados o vencidos.

La RT 10 de la FACPCE expresa:

- "Deberán segregarse las diferencias entre precios de operaciones de contado, y los de operaciones a plazo, contenidas en saldos de activo, pasivos o resultados, cuando sean significativas y siempre que puedan estimarse razonablemente.

- Esta segregación se efectuará de manera directa cuando el precio de contado sea conocido o mediante la aplicación de una tasa de interés relevante en el mercado en el momento de efectuar la valuación o medición a condición de que pueda ser considerada razonable y estable.

- Tales diferencias se considerarán totalmente como sobrepuestos de inflación o como intereses, salvo cuando se llegue a la conclusión de que la separación entre sobrepuestos e intereses reales implícitos brinde una mejor exposición.

- Deberá analizarse su imputación al corriente período o su activación..."

La misma RT 10 modificada por la RT 12 establece con respecto a los créditos en moneda argentina, sin cláusula de ajuste o indexación:

- "Se determinan por su valor nominal, agregando o deduciendo, según corresponda, los resultados financieros pertinentes hasta el cierre del período. Los resultados financieros a los que se hace referencia son tanto los explicitados en la instrumentación de la operación como los subyacentes o implícitos en la naturaleza de la transacción, computados a la tasa que resulte relevante para el ente en cuestión, determinada de acuerdo con las pautas que se desarrollan en los siguientes párrafos:

Para los activos a cobrar en moneda se atenderá a su destino probable:

Si fueran a ser mantenidos hasta su cancelación final según el plazo pactado, se devengarán en cada período los intereses a la tasa explícita pactada o la implícita original.

Si fueran a ser dados de baja o se fuera a disponer de ellos, ya sea por cobro anticipado o por cesión, se valuarán a su valor neto de realización estimado. En este caso es requisito que exista un mercado al que el ente pueda acceder para la realización anticipada de su crédito y que hechos posteriores o, en su defecto, anteriores a la fecha de cierre de los estados contables revelen su conducta o modalidad operativa en ese sentido."

En síntesis:

En las cuentas a cobrar en moneda nacional se deben segregar los siguientes componentes financieros siempre que fueran significativos y pudiera estimárselos razonablemente.

La cuenta a cobrar en moneda nacional se debe valorar a la tasa relevante teniendo en cuenta las siguientes pautas:

+ Si el crédito se lo mantiene hasta el cobro final se toma la tasa explícita pactada o implícita original.

+ Si el crédito no se lo mantiene hasta el vencimiento final, se valorará su valor neto de realización.

#### Documentos descontados

El descuento de documentos de terceros es una operación financiera que se efectúa con el fin de obtener fondos. Esta operación es similar a la de obtener un préstamo. A la entidad financiera se le entregan pagarés, lo que constituye una doble garantía, la del firmante del pagaré (cliente de la empresa) y la del endosante del mismo (la empresa).

La entidad financiera efectúa una liquidación detallando para cada documento los intereses, gastos que cobra y el neto (por lo general este se acredita en la cuenta corriente bancaria).

Al cierre del ejercicio económico la empresa debe efectuar un análisis del rubro créditos, que implica:

Verificación de los saldos

Depuración

Valuación

Y por cada cliente, si la cuenta está por vencer o vencida, el tiempo transcurrido, si está en gestión de cobro. También puede ocurrir que se trate de un deudor incobrable.

Para cubrir los deudores de dudoso cobro, se constituye una provisión que se carga al ejercicio en que se efectuó la venta, ya que en caso de no cobrarse debe afectarse a ese ejercicio y no al siguiente.

Las provisiones representan importes estimado para hacer frente a situaciones o contingencias que pueden originar obligaciones para el ente.

#### Provisión

Métodos:

Efectuar el análisis individual de cada cuenta a cobrar. Consiste en provisionar los saldos de los clientes que presentan algún tipo de índice de incobrabilidad. Los índices de incobrabilidad más comunes son:

- Quiebra o concurso preventivo del deudor
- Informe jurídico de sentencia desfavorable
- Inicio de la gestión del cobro por vía judicial
- No localización del domicilio del deudor

Analizar las cuentas más importantes y aplicar métodos estadísticos para el resto.  
Utilizar métodos matemáticos:

- Un porcentaje de las ventas de cada período
- Un porcentaje sobre el total de las ventas a cobrar
- Un porcentaje diferenciado según la antigüedad de las cuentas.

## BIENES DE CAMBIO

Constituyen el rubro más significativo del ente, por cuanto hace al cumplimiento del objeto social. Está formado por bienes adquiridos o producidos para su comercialización.

La RT 9 los define como "*son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes*".

Características:

- Son bienes tangibles.
- Están destinados a la venta en forma habitual.
- Pueden ser adquiridos.
- Pueden ser producidos (terminados).
- Pueden encontrarse en proceso de producción.
- Se incluyen los pagos anticipados por compras de los mismos.

Componentes:

- Mercaderías de reventa, en empresas comerciales.
- Materias Primas, en empresas industriales.
- Productos en Proceso de Producción, en empresas industriales.
- Productos Terminados, en empresas industriales.
- Anticipos a Proveedores.
- Haciendo, en empresas agropecuarias.
- Cereales, en empresas agropecuarias.
- Inmuebles, en empresas inmobiliarias.
- Títulos y Acciones, en los Fondos Comunes de Inversión.

Concepto de costo:

Es el sacrificio económico necesario para poner a los bienes en condiciones de ser utilizados.

Los bienes de cambio se incorporan al patrimonio a su valor de costo:

Empresa	Comercial	Costo = Adquisición + gastos necesarios
	Industrial	Costo = producción
	Agrícola	Costo = producción del cereal
	Ganadera	Costo = producción hacienda

Los costos de los bienes de cambio constituyen costos no consumidos, por lo que en un primer momento se activan hasta su posterior comercialización. En ese momento, el costo no consumido se transforma en costo consumido y pasa a una cuenta de resultado.

Todo lo que la empresa tenía en existencia al inicio del ejercicio más lo que adquirió en su transcurso, siempre tiene dos destinos posibles: o lo tienen en existencia al cierre o lo vendió:

stock inicial + compras = stock final + costo de ventas

Costo de ventas = stock inicial + compras - stock final

**Empresa comercial:**

En la empresa comercial, la actividad se desarrolla adquiriendo el producto y vendiéndolo en el mismo estado. Se deben tener en cuenta los gastos que son necesarios para disponer el producto para su comercialización, ya que éstos integran el costo.

**Empresa industrial:**

La empresa adquiere materiales y/o materias primas, efectúa erogaciones relacionadas con los productos a fabricar, todo ello con el objetivo de producir un bien que luego será vendido. Todas estas erogaciones llamadas costos, pasarán a formar parte de la Producción terminada para ser vendida.

Compra de materias primas y materiales: consiste en la registración contable de todas las erogaciones efectuadas por la adquisición de los insumos necesarios para la fabricación de un producto. Se carga a la cuenta COMPRAS DE MATERIAS PRIMAS todas aquellas erogaciones vinculadas y su

saldo refleja las adquisiciones de materiales y materias primas del ejercicio en curso. Es una cuenta de movimiento y se cancela a determinar el COSTO DE LOS MATERIALES CONSUMIDOS para esa producción.

Remuneraciones y cargas sociales: comprende los gastos en sueldos y contribuciones patronales que se relacionan con la producción y constituyen importes que luego se cargan al costo de producción. Se utiliza la cuenta MANO DE OBRA DIRECTA que refleja los pagos efectuados por conceptos vinculados con sueldos y cargas sociales del personal directamente relacionado con la fabricación. Es una cuenta de movimiento que se cancela contra el costo de la producción.

Gastos indirectos de fabricación. representa a todas las erogaciones indirectamente relacionadas con la producción, que no sean por compra de materiales ni mano de obra, pero que pertenecen a la producción de un bien. Se utiliza la cuenta GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN, que es de movimiento y se incorpora al costo de la producción terminada.

Determinación del costo de los materiales consumidos:

Costo de materias primas = E.I.M.P. + COMPRAS M.P. - E.F.M.P.

Determinación del costo de la producción terminada:

Costo productos terminados = COSTO M.P. + MANO DE OBRA + G.I.F.

La cuenta Productos Terminados representa los bienes de cambio producidos y en condiciones de ser vendidos. es una cuenta patrimonial del Activo, del rubro Bienes de Cambio.

Determinación del costo de los productos vendidos:

Costo productos vendidos = E.I.P.T. + COSTO P.T. - E.F.P.T.

La cuenta COSTO DE LOS PRODUCTOS VENDIDOS es una cuenta de resultado y representa los productos vendidos en el ejercicio, que deberá compararse con la cuenta VENTAS para determinar el resultado bruto de ventas.

### **Empresa agrícola:**

El ciclo contable de una empresa agrícola puede asemejarse al de la empresa industrial, ya que los bienes de cambio son por lo general producidos por la propia firma.

Todas las erogaciones que constituyan materiales a ser utilizados en el proceso productivo de cada cereal, serán cargados a las cuentas que las representan (semillas, agroquímicos). A la cuenta SEMENTERAS se cargan todos los costos insumidos en la producción del cereal, desde el momento del laboreo del suelo y hasta la cosecha. Cuando el cultivo se encuentra en su etapa final y hasta que el grano esté en condiciones de ser vendido, se utiliza la cuenta CEREALES.

Cuentas relacionadas:

Semillas: se incluyen tanto los costos de las semillas adquiridas para su posterior siembra como las producidas por la propia empresa.

Costo de adquisición de semillas = precio de compra + gastos vinculados

Costo propia producción de semillas = costo sementeras + gastos cosecha + gastos embolsado + otros gastos

Agroquímicos: se incluyen los gastos de adquisición de herbicidas, fertilizantes e insecticidas. Si estos agroquímicos son utilizados para su aplicación a la Fertilización, deben imputarse a la cuenta Sementeras.

Sementeras: comprende todos los costos desde el laboreo del suelo hasta la cosecha. Pertenecen a ella las siguientes etapas:

- \* semillas
- \* laboreo del suelo
- \* siembra
- \* fertilización
- \* protección del sembrado

El costo de la sementera está formado de la siguiente manera:

Costo sementera = laboreo + siembra + agroquímicos + semillas

Cereales: se incluyen todos los gastos incurridos desde la etapa inicial de cada cultivo hasta que el grano se encuentra en condiciones de ser vendido.

Costo cereales = sementeras + cosecha + secado + zarandeo + otros gastos

Los gastos del almacenamiento de los productos terminados no se deben incluir en el costo de producción por constituir gastos operativos.

En resumen, las compras y la producción en proceso, luego de terminado su ciclo, se convierten en existencias físicas que tendrán como destino final: su venta en el mercado, utilización para siembra de nueva producción, consumo de la propia empresa, raciones y alimento balanceado de animales de propia producción o como semillas que se mantienen en stock para otro destino.

### **Empresa ganadera:**

Existen distintos tipos de establecimientos ganaderos:

- **Cría.** Formación de rodeo de vientres. Se dedica a la producción de animales para la venta a invernadores.
- **Invernada.** Compra animales con destino al consumo interno o a exportación. Se produce el engorde de animales hasta la terminación y entrega al consumo.
- **Criador invernador.** Establecimiento mixto que desarrolla el ciclo completo con hacienda de propia producción y adquirida.
- **Tambo.** Se dedica a la producción de leche y como complemento cría de hacienda.
- **Cabaña.** Produce reproductores de alto valor genético (pedigree y puros por cruce).

Las etapas en el ciclo productivo ganadero son (en promedio):

Servicio: duración 3 meses.

Gestación y parición: 9 meses.

Destete y marcación: 6 a 8 meses

Durante los 18 meses siguientes: se produce el engorde del ternero hasta convertirse en novillo terminado.

Durante 10 a 14 meses: la ternera evoluciona a vaca.

### Ciclo contable de la empresa ganadera:

1. Existencia inicial

2. Entradas: \* compras \* nacimientos y pases de categoría

3. Salidas: \* ventas \* pases de categoría \* mortandad y consumo

4. Existencia final

Cuentas relacionadas:

Compra hacienda se cargan a las compras del período, es una cuenta de movimiento que se cancela contra el costo.

Fardos y rollos representa las reservas adquiridas de alfalfa, sorgos y otros productos para engorde de animales. Cuenta patrimonial del activo, rubro Bienes de cambio. Se imputa al costo de la producción ganadera cuando se consumen o al costo de ventas si se comercializan.

Raciones y balanceados todos los complementos de alimentación del ganado. Tiene la misma naturaleza que la cuenta anterior.

Productos veterinarios Incluye los productos que son de aplicación al animal para su sanidad. Igual naturaleza que las anteriores.

Materiales diversos incluye los gastos por compra de alambres, postes que no sean bienes de uso, combustibles, etc.

Costo de producción hacienda = E.I. HACIENDA + COMPRAS HACIENDA + GASTOS DIRECTOS

Costo unitario de producción = COSTO PRODUCCIÓN TOTAL HACIENDA / CANTIDAD DE UNIDADES (CABEZAS)

Costo de ventas = UNIDADES VENDIDAS x COSTO UNITARIO DE PRODUCCIÓN

Costo de ventas = E.I. HACIENDA + PRODUCCIÓN HACIENDA - E.F. HACIENDA

Existencia final hacienda = CANTIDAD DE CABEZAS EXIST. x COSTO UNITARIO DE PRODUCCIÓN

### **BONIFICACIONES.**

Constituyen rebajas de precios otorgadas en virtud de volúmenes adquiridos, son reducciones en el costo de los bienes comprados o vendidos que contablemente tienen el mismo tratamiento que las devoluciones, es decir, se utilizan cuentas de movimiento.

Por lo tanto, la ecuación del costo de ventas, incluyendo las bonificaciones y las devoluciones, queda:

Costo de ventas = stock inicial + compras netas - stock final

Compras netas = compras - devoluciones de compras - bonificaciones obtenidas.

### **DESCUENTOS FINANCIEROS.**

Constituyen rebajas a causa de las condiciones de pago. Tienen un tratamiento distinto: no se incluyen en el valor de costo de los bienes adquiridos o vendidos. es decir, la compra o venta debe ser registrada neta de los componentes financieros incluidos en la operación.

### **DEVOLUCIONES.**

Las devoluciones surgen cuando los productos recibidos o enviados no cumplen con alguna condición pactada, en consecuencia, anula los efectos de la compra o venta.

Las devoluciones neutralizan la operación original. Momentáneamente las registraciones contables se realizan en cuentas de movimiento y al cierre del ejercicio se cancelan con las cuentas que le dieron origen.

#### **DETERMINACIÓN DEL COSTO.**

Tratamiento del ingreso. Estos bienes ingresan al su valor de costo histórico o a su valor corriente.

El costo de un bien de cambio adquirido incluye:

- el precio de compra del bien,
- los impuestos y derechos aduaneros no susceptibles de recupero,
- fletes, seguros, etc.

Para el caso de los bienes producidos:

- Se toma el valor de los bienes adquiridos más la mano de obra incorporada y los gastos indirectos de fabricación.
- Los insumos se pueden incorporar: a su valor histórico o a su costo de reposición.
- En el caso de los bienes en los que su producción, construcción, montaje o terminación se prolongue en el tiempo, integran el valor de ingreso al patrimonio los costos financieros relacionados con el total de la inversión durante el período de inmovilización y hasta que el bien esté en condiciones de inmovilizarse.

Tratamiento de la salida.

*Método de la diferencia de inventarios.*

Consiste en determinar el costo de la mercadería vendida utilizando la fórmula del costo.

Su limitación más importante es que no contempla la posibilidad de que hubiera salido mercadería por robo, incendio u otras causas.

Necesita de la obtención de datos como:

- relevamiento físico de la existencia al cierre del ejercicio.
- establecer un método de asignación de la salida del stock (método de valuación).

*Método del inventario permanente.*

Los registros permanentes de existencia consisten en información detallada en donde constan los movimientos de mercaderías en unidades físicas y unidades monetarias.

Se centraliza en una sola cuenta (MERCADERÍAS) todo el movimiento del stock de la empresa. El stock vendido se imputa automáticamente al costo de ventas. Por lo tanto, el costo de la mercadería vendida quedará determinado en cada venta.

A través de este método, automáticamente en la cuenta Mercaderías que da reflejada la existencia de productos.

Sistemas de asignación de salidas de existencias:

- **Sistema F.I.F.O. o P.E.P.S. (First in first out - primero en entrar, primero en salir):** consiste en registrar las salidas de mercaderías al costo de las primeras compras, es decir, asignar el valor de las unidades más antiguas que ingresaron en existencia. Los costos, en un contexto inflacionario, serán menores.
- **Sistema L.I.F.O. o U.E.P.S. (Last in first out - último en entrar, primero en salir):** consiste en registrar la salida de mercaderías al costo de las últimas compras, es decir, calcular el costo de las unidades vendidas aplicando en primer término el de las unidades más recientemente adquiridas.
- **Sistema P.P.P. (Precio promedio ponderado):** consiste en registrar la salida del stock al costo promedio resultante de la división entre el valor del inventario y la cantidad de unidades que componen el mismo.

## **BIENES DE USO**

Estos bienes están expuestos por su uso, desgaste, agotamiento, obsolescencia, a una pérdida de valor que se carga al ejercicio como costo o pérdida y que se denomina depreciación.

La RT 9 los define como: *"son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada".*

Características:

Son bienes tangibles.

Se utilizan en la actividad principal.

No están destinados a la venta habitual.

Poseen una vida útil prolongada (no desaparecen en el primer uso).

Pueden estar en construcción, tránsito o montaje.

Se incluyen los anticipos a proveedores por compra de bienes de uso.

Componentes:

**Inmuebles:** (Terrenos, Edificios). Está integrado por el terreno (no depreciable) y los edificios, que es la construcción que se realiza sobre el terreno (depreciable), que puede estar formado por mejoras, construcciones, puentes, etc.

**Rodados:** Está formado por automóviles, camiones, grúas, etc. Todo aquello que se puede trasladar por medios propios.

**Herramientas:** martillos, pinzas, destornilladores, etc.

**Moldes y Matrices:** forman parte las matrices que se utilizan para producir el bien según un diseño.

**Muebles y Útiles:** escritorios, sillas, archivos, etc.

**Instalaciones:** se incluyen en el caso de negocios al público las estanterías, los mostradores, vitrinas, heladeras, etc.

**Elementos de computación:** Lo conforman los equipos de computación (el hard: unidad de proceso, monitor, teclado, impresora) y programas de computación (el soft: un sistema que permite desarrollar una tarea determinada).

**Maquinarias:** elementos que se utilizan para producir un bien, como tornos, implementos agrícolas, etc.

**Silos:** son utilizados en las explotaciones agrícolas para almacenar el cereal cosechado.

**Reproductores.** son los machos que se utilizan en la actividad ganadera para la reproducción.

Los bienes de uso son reconocidos contablemente cuando el ente posee la propiedad de los mismos. El valor del ingreso al patrimonio se computa tomando en cuenta el valor de costo considerado como el necesario para ponerlo en condiciones de ser utilizado.

Se incluyen en el costo de los bienes adquiridos:

- El importe abonado por la compra del bien.
- Fletes
- Importe de la instalación
- Impuestos que no se recuperan

Para los bienes producidos:

- Materias primas y materiales
- Mano de obra
- Costos indirectos

La RT 10 establece que:

deben formar parte del costo *el costo financiero de terceros, para el caso de bienes que se prolongue en el tiempo su producción o construcción.*

pueden formar parte del costo *el costo financiero del capital propio para bienes de largo proceso de construcción o producción.*

no forman parte del costo los componentes financieros implícitos o explícitos: se computa la compra a valores de contado, para bienes que no encuadren en los puntos anteriores.

<b>Bienes</b>	<b>Costo</b>
Adquiridos	- precio de compra + gastos necesarios hasta ponerlo en condiciones de ser utilizado
Producidos	- materias primas + materiales + mano de obra directa + gastos indirectos
Donados	- valor corriente
Aportados por los socios	- valor corriente

#### **Bienes en tránsito:**

En el caso de un bien importado, se carga la cuenta Proveedores desde el momento en que el bien está a bordo; nace simultáneamente la cuenta Maquinarias en Tránsito, que refleja la propiedad sobre el bien en tránsito, que incluye además todos los gastos de fletes, seguros y derechos de importación, hasta que el bien esté en condiciones de prestar servicios a la empresa.

#### **DEPRECIACIONES**

La depreciación es la expresión contable que refleja la disminución de valor de los bienes de uso por alguna causa física, económica o eventual.

Un sistema contable tiene por finalidad distribuir el costo o el valor económico de los bienes de uso a través de la vida útil probable de la unidad en forma sistemática y racional, para así imputar a cada período una porción de su costo.

Factores o causas que generan la depreciación:

1. Factores físicos:

- desgaste por el uso normal
- agotamiento (bosques, canteras, minas)
- deterioro (daño sobre el bien de uso).

2. Factores económicos:

- derechos que expiran: surgen concesiones que se obtienen y la depreciación de los bienes de uso tiene como referencia el plazo de la concesión.
- obsolescencia técnica: el bien está expuesto a adelantos tecnológicos.
- obsolescencia económica: cuando aparecen nuevos productos que reemplazan al bien.

3. Factores eventuales: actores no previsibles que pueden surgir por decisiones de la empresa o decisiones externas.

Tratamiento de los bienes:

No sujetos a depreciación                      Terrenos Obras en construcción

Sujetos a depreciación especial      Bienes afectados a la producción de otros bienes o de la empresa agropecuaria, cuya depreciación se imputa al costo de producción de los cereales o hacienda.

Sujetos a depreciación normal      El resto de los bienes.

Métodos de cálculo:

Se deben tener en cuenta los siguientes elementos:

valor del bien a depreciar (valor histórico, valor corriente).

valor recuperable (el valor que tendrá el bien al final de la vida útil)

vida útil del bien.

valor a depreciar = valor de costo - valor de recupero

Métodos:

a) Métodos que tienen en cuenta la vida útil económica del bien:

- línea recta
- creciente por suma de dígitos.
- decreciente por suma de dígitos.

b) Métodos que tienen en cuenta la producción total del bien:

- según unidades de producción
- según horas de trabajo.

Línea recta:

Parte del supuesto de que el bien va perdiendo valor en forma constante en el tiempo, cargando a cada período una porción igual de pérdida de valor.

Se debe observar:

- calcular el valor a depreciar.
- estimar la vida útil del bien
- determinar la cuota de depreciación.
- imputar a cada período la cuota de depreciación.

Depreciación = (valor de origen - valor de recupero) / años de vida útil

Creciente por suma de dígitos:

Se estima que en los primeros años el bien pierde menos valor que al final.

Se basa en la suma de dígitos correspondientes a los números comprendidos entre 1 y n, siendo n el número de años de vida útil estimada.

Cuota de depreciación = (V.O. - V.R.) / suma de dígitos

Decreciente por suma de dígitos:

Plantea un supuesto inverso al anterior, por cuanto supone que los bienes se desvalorizan más al comienzo y menos al final de la vida útil.

En función de las unidades de producción:

Se establece el valor a depreciar y las unidades estimadas a producir, obteniéndose la cuota de depreciación por unidad de producción. Esta cuota se multiplica por las unidades producidas en cada período.

Cuota de depreciación = (V.O. - V.R.) / unidades a producir

En función de las horas de trabajo:

Es similar al caso anterior, salvo que la depreciación se establece sobre las horas estimadas de trabajo.

Cuota de depreciación = (V.O. - V.R.) / horas de producción.

**MEJORAS Y REPARACIONES**

**Mejoras:**

Son aquellas erogaciones que aumentan la capacidad de servicio de un bien de uso determinado, que se manifiesta de alguna de las siguientes formas:

- aumento del valor del bien
- aumento en la vida útil
- aumento en su productividad
- mayor eficiencia para prestar servicios

Estas erogaciones se deben cargar al valor del bien de uso. Es decir, se deben activar.

**Gastos de mantenimiento o reparación:**

Son erogaciones que no tienen las características anteriores: constituyen costos consumidos en el mismo período que se realiza, por lo que no se deben activar, sino que se cargan al ejercicio a través de una cuenta de resultado negativo.

**VENTA:**

Al efectuarse la venta (directa o como parte de pago) se da de baja al bien por el valor al que ingresó, determinando un resultado por la venta que podrá ser positivo o negativo. Se deben tener en cuenta las depreciaciones acumuladas.

## CIERRE DEL EJERCICIO:

Al cierre del ejercicio se efectúa un relevamiento de los bienes de uso (inventario) detallando para cada uno el valor de ingreso al patrimonio, la vida útil, el valor de recupero y las depreciaciones acumuladas a fin de poder determinar la depreciación del ejercicio.

## ACTIVOS INTANGIBLES

Son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.

### Clasificación:

#### Según su identificabilidad:

- Identificables: patentes, derechos de autor, investigación y desarrollo.
- No identificables: valor llaves, gastos de organización.

#### Según su forma de incorporación:

- Adquiridos.
- Generados por la propia empresa.

#### Según la limitación legal o contractual de su vida:

- Vida limitada: patentes, derechos de edición.
- Vida no limitada: marca, llave de negocio.

#### Según su transferibilidad:

- Transferible en forma separada.
- No transferibles, sino mediante la venta de la empresa en marcha.

### Componentes:

**Patentes de invención:** permiten el uso exclusivo de determinados procedimientos o fórmulas de producción por parte de su titular. Se otorga por períodos de 5, 10, o 15 años.

**Derechos de edición:** surge de contratos firmados entre autores y editores de obras, asegurándose la exclusividad de la edición ya sea mediante el pago de una suma fija o por medio de ingresos por ventas.

**Concesiones o franquicias:** dan derecho a sus adquirentes a practicar determinadas explotaciones durante un período limitado o ilimitado.

**Derechos de autor:** se firma un contrato por la compra de derechos de autor, en cuyo caso el adquirente puede editar en el futuro sin encontrarse sujeto al pago de suma adicional alguna.

**Valor llave:** es el importe en que el valor de venta de una empresa supera el valor razonable de plaza de sus bienes tangibles menos sus pasivos. Elementos que se tienen en cuenta:

- reputación,
- localizaciones estratégicas,
- calidad de su clientela,
- eficiencia de su organización,
- ganancias más que normales.

**Marcas y nombres comerciales:** deben ser inscriptos en un registro especial.

### Investigación y desarrollo:

**Investigación:** es la búsqueda original y planeada que se emprende con la expectativa de obtener nuevos conocimientos y comprensión científicos o técnicos.

**Desarrollo:** es la conversión de los descubrimientos u otros conocimientos obtenidos de la investigación, en un plan o concepción para la producción de materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o mejorados sustancialmente antes de iniciar su producción comercial.

Al momento de la medición se aplican valores corrientes, para ello hay que distinguir:

- **Intangibles susceptibles de enajenación** (patentes, marcas, procesos secretos, concesiones y otros de naturaleza asimilable): se valúan a su valor corriente si este puede determinarse sobre la base de transacciones cercanas a la fecha de cierre; si no fuera posible se expondrán a su valor original reexpresado en moneda constante y si correspondiera, con la pertinente deducción de amortizaciones computadas en función de un plazo razonable de vida útil.
- **Activos intangibles** (gastos de organización y reorganización, gastos preoperativos y otros de naturaleza similar): se valúan a su valor original reexpresado en moneda constante computando el efecto de las amortizaciones en función de un plazo razonable de vida útil.

## **ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS (O ESTADO DE VARIACIONES DEL CAPITAL CORRIENTE)**

La materia de este estado puede ser, a opción del ente, el capital corriente o el conjunto de las disponibilidades y las inversiones transitorias.

En el primer caso, se denomina *variaciones del capital corriente*, y en el segundo, *de origen y aplicación de fondos*.

Permite efectuar el análisis por medio de las variaciones del efectivo e inversiones transitorias o del capital de trabajo.

El estado de origen y aplicación de fondos muestra, desde el punto de vista financiero, el origen de los fondos y su aplicación. Es importante por cuanto permite evaluar la capacidad del ente para generar recursos financieros que le permitan cumplir con sus obligaciones.

Debe brindar información sobre:

- los fondos generados por los resultados ordinarios.
- los fondos generados por los resultados extraordinarios.
- los otros fondos, separando los aportes de los propietarios.
- las aplicaciones, separando las distribuciones de los propietarios.
- total de orígenes.
- total de aplicaciones.
- variación neta de los fondos del período.

Contenido:

El capital corriente está compuesto por los activos y pasivos corrientes, y los fondos por el conjunto de disponibilidades y las inversiones transitorias.

Este estado presenta un resumen de las actividades de financiación e inversión del ente, mediante la exposición de las causas de la variación del capital corriente (o los fondos) durante el período considerado.

Estructura:

Consta de lo siguiente:

1 - *Variaciones del monto*: debe exponerse la variación neta ocurrida en el capital corriente (o en los fondos) y en los rubros que lo componen, teniendo en cuenta los ajustes de los ejercicios anteriores.

2 - *Causas de las variaciones*: las causas de variación del capital corriente (o los fondos) se exponen según los siguientes grupos:

- El capital corriente (o los fondos) originado o aplicado en razón de los resultados del período.
- Otras causas de origen del capital corriente (o los fondos), tales como aporte de los socios, menos préstamos de terceros y la realización de bienes que proveen capital corriente (o fondos)
- Otras causas de aplicación de capital corriente (o de los fondos), tales como retiros de los socios, cancelación de obligaciones y compras de bienes que representen aplicaciones de capital corriente (o de fondos).

3 - *Transacciones financieras que no afectan*: operaciones que no afectan el capital corriente (o los fondos), pero que por su significación merecen ser reveladas.

Las formas optativas de exponer el capital corriente (o los fondos) pueden ser:

- *Forma directa*: se exponen las partidas del estado de resultados que aumentaron o disminuyeron el capital corriente (ventas, cobradas o a cobrar corrientes, costo pagado o a pagar corriente, etc.) o los fondos (ventas cobradas, compras pagadas, etc.) discriminadas en el estado o en un anexo.
- *Forma indirecta*: se muestra el resultado ordinario y el extraordinario de acuerdo con el estado demostrativo de ganancias y pérdidas, sumando o restando a cada uno de ellos, según corresponda, las partidas que influyeron en el resultado, pero no afectaron el capital corriente (o los fondos), como por ejemplo, las amortizaciones o los cambios en las provisiones corrientes.

## **OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS**

La contabilidad de costos se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos. Se clasifican los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos o segmentos del negocio.

En general, los costos que se reúnen en las cuentas sirven para tres propósitos generales:

Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (estado de resultados y balance general).

Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).

Proporcionar información para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).

Control constituye la gestión para el cumplimiento de las metas propuestas, mientras que reducción de costos se refiere al esfuerzo orientado a lograr una disminución en los niveles o magnitud de los costos. El costo de la calidad de un producto representa el trabajo que requiere la identificación y administración de las erogaciones necesarias para mantener un adecuado grado de calidad, es decir, la fiscalización del cumplimiento de las normas de su diseño y sus especificaciones.

Costo: esfuerzo destinado a lograr un objetivo determinado.

La expresión objetivo determinado abarca todas las circunstancias o funciones que generan costos.

Ejemplo: de producción, de administración, económico, etc.

La resolución Técnica N° 10 expresa:

Concepto de ganancia. La contabilidad es una disciplina técnica, consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos más amplios, de resultados

Para el cumplimiento de esos objetivos se considera apropiado adoptar como concepto de ganancia o beneficio proveniente de las operaciones de intercambio el de la diferencia entre el ingreso que obtiene el ente por la venta de su producto (bien o servicio) y el costo corriente de los insumos empleados en su producción y comercialización (medidos en términos del mismo momento de la venta). Según este concepto, el costo es un valor del momento a que se refiere su medición y no de un momento anterior o posterior. Además de los resultados de las operaciones de intercambio así calculados, se considera adecuado reconocer - para una mejor satisfacción de los objetivos de los estados contables - los resultados de los acontecimientos internos o externos a la empresa o circunstancias del mercado que originen acrecentamientos, revalorizaciones y desvalorizaciones en términos reales, o sea, netos del efecto de los cambios en el nivel general de precios.

Costo de adquisición o producción. El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino.

El costo representa la suma de erogaciones, es decir, el costo inicial de un activo o servicio adquirido se refleja en el desembolso de dinero en efectivo y otros valores.

Además del precio de adquisición de un activo, se puede incurrir en otros costos preliminares para permitir que el activo rinda los servicios esperados. Un negocio incurre en costos con el propósito de obtener ingresos. La utilidad del negocio se basa en la relación que existe entre el ingreso bruto y los costos. Una función importante de la contabilidad de costos es la de asignar costos a los productos fabricados y comparar estos costos con el ingreso resultante de su venta.

Los costos son la resultante de la integración de sus tres elementos:

- Materiales: insumo físico aplicado a la producción de un bien o servicio, pudiendo conservar o no, sus propiedades originales.
- Mano de obra: esfuerzo humano destinado a la producción de un bien o servicio.
- Costos indirectos de fabricación: otras partidas o insumos que, además de los indicados, demanda la producción de un bien o servicio.

El adjetivo "directo" indica la relación de los elementos del costo con el producto que se está fabricando. Los materiales directos son las materias primas que físicamente se convierten en parte del producto terminado. La mano de obra directa representa el costo de los servicios de los obreros que trabajan directamente con el producto mismo, y no el costo del personal de supervisión o de otro tipo de trabajo que tenga relación indirecta con el producto.

Los gastos generales de fabricación incluyen todos los costos relacionados con la producción de fábrica a excepción de materias primas o mano de obra directa. Se pueden restringir a tres categorías:

- Materiales indirectos: aceites, lubricantes, materiales de limpieza, suministros de mantenimiento y reparaciones, etc.
- Mano de obra indirecta: salarios de supervisores, empleados, guardianes, personal de mantenimiento, etc.
- Gastos generales de fábrica: depreciación del edificio y equipo de fábrica, seguro de la fábrica, alquiler, impuestos, servicios públicos, etc.

## **LA CONTABILIDAD DE COSTOS COMO HERRAMIENTA DE CONTROL**

Un control de costos efectivo se caracteriza por la correcta observación de los siguientes aspectos:

- Delineación de centros de responsabilidad. Un "centro de costo" representa una actividad relativamente homogénea para la cual existe una clara definición de autoridad.
- Delegación de autoridad.
- Estándares de costos. El control de costos supone la existencia de un criterio razonable para medir la participación. El individuo cuya responsabilidad se evalúa debe participar en la elaboración de los estándares.
- Determinación de costos controlables. Sólo los costos que son controlables directamente por un individuo deben considerarse en la evaluación de su responsabilidad.

- Informe de costos. Se requieren informes de costos significativos y oportunos, los cuales deben compararse con los resultados reales y los estándares.
- Reducción de costos. El control de costos alcanza su máximo nivel de perfección cuando existe un plan formal para eliminar las desviaciones de las normas de costos.

Es conveniente comparar los costos totales reales con:

- Costos totales presupuestados.
- Costos totales estándares.
- Costos totales reales de períodos anteriores.
- Costos unitarios reales de otros departamentos o plantas.

Los costos presupuestados son estimados de lo que se considera que serán los costos. Los costos estándares son medidas de lo que se considera que deberían ser los costos. Los costos reales representan lo que fueron los costos.

### **La contabilidad de costos como herramienta de apoyo en la toma de decisiones.**

Las decisiones de la administración implican una selección entre cursos de acción opcionales. Los costos juegan un papel muy importante en el proceso de la toma de decisiones. Cuando se puedan asignar valores cuantitativos a las opciones, la administración cuenta con un indicador acerca de cuál es la opción más conveniente desde el punto de vista económico. Esto no representa necesariamente la decisión final, puesto que los factores no cuantitativos, como el prestigio en la industria, relaciones obrero - patronales, etc. También pueden influenciar en la decisión.

## **ELEMENTOS DEL COSTO DE PRODUCCIÓN**

Fabricar es consumir o transformar insumos para la producción de bienes o servicios. La fabricación es un proceso de transformación que demanda un conjunto de bienes y prestaciones, denominados **elementos**, y son las partes con las que se elabora un producto o servicio:

- Materiales directos
- Mano de obra directa
- Gastos indirectos de fabricación.

La registración de estos elementos consta de dos partes:

- **Concentración de los costos por elementos** (el debe de la cuenta)
- **Transformación de los elementos por su incorporación a los procesos** (haber de la cuenta).

La administración, planeamiento y control hacen a otra función: la coordinación, que está especialmente referida a:

- Número y calidad de las partes componentes.
- Niveles de inventarios (recursos físicos) o de disponibilidad (recursos humanos).
- Políticas de compras o aprovisionamiento y de contratación.

### **Esquemas de costos.**

- Costo primo: o primer costo, compuesto por la suma: MATERIALES + MANO DE OBRA.
- Costo de conversión: MANO DE OBRA + COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN.
- Costo de producción: MATERIALES + MANO DE OBRA + COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN.

Otra distinción importante es:

- Gastos: partidas o conceptos que demanda un proceso de producción y venta. Se considera un resultado negativo del período al cual corresponden (gastos de administración, que no se activan).
- Costos: partidas o conceptos consumidos por la producción de un bien o la prestación de un servicio. Son activables hasta el período de su venta, en el que se transforman en un resultado negativo, que comparado con el ingreso que genera la venta, determina la utilidad bruta.

Los devengamientos activables son un costo y los que no reúnen esta condición constituyen un gasto.

La RT 10 define al costo de adquisición o producción como:

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje. Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. Esta definición supone adoptar el concepto de costo integral o por absorción.

En el largo plazo, todos los costos tienen el mismo destino: resultado negativo.

La diferencia radica en el período en que se imputan como resultados, por haberse consumido su potencialidad de servicio.

Mientras posean capacidad de generar un ingreso - a través de la venta - constituyen un activo. En cambio, los gastos son conceptos o desembolsos que se agotan en el mismo ejercicio de su devengamiento, y en consecuencia no tienen capacidad para generar ingresos futuros.

Costos, gastos y pérdidas:

Los costos representan una porción del precio de adquisición de artículos, propiedades o servicios, que ha sido diferida o que todavía no se ha aplicado a la realización de ingresos (activo fijo e inventarios).

Los gastos son costos que se han aplicado contra el ingreso de un período determinado (salarios de oficina).

Las pérdidas son reducciones en la participación de la empresa por las que no se ha recibido ningún valor compensatorio, sin incluir los retiros de capital (destrucción de una planta por huracán o incendio).

La utilidad del período se deriva de la siguiente fórmula:

$$U = V - C_{pr} - C_{pe}$$

Donde,

U = utilidad

V = ventas

C<sub>pr</sub> = costos del producto

C<sub>pe</sub> = costos del período

Los costos del producto son los costos de fábrica que se asignan a las utilidades producidas, se cargan a los inventarios y se convierten en gastos después de venderse los productos; hasta entonces se mantienen cuentas en inventario y aparecen en el balance y no en el estado de resultados.

Los costos del período o gastos no corresponden al proceso mismo de la fabricación y se cargan a cada período a medida que se producen.

En general, cuanto mayor sea la proporción de costos totales asignados a los productos, más preciso será el proceso de igualación para medir la utilidad. Las razones por las cuales los costos que no son de fabricación se excluyen de los productos son:

- Los costos que no son de fabricación no se identifican tan fácilmente con los productos, como los costos de fabricación.
- Los gastos que no son de fabricación suelen producirse en algún momento después de haberse fabricado e inventariado los productos.
- Los costos que no son de fabricación tienden a permanecer relativamente constantes de un período a otro, o al menos no fluctúan en relación con los niveles variables de producción de la fábrica.
- Si se trataran los costos que no son de fabricación como costos de producto que pueden inventariarse, se obtendría como resultado un aumento en los valores del inventario.

La determinación del costo de los productos es uno de los tres objetivos de la contabilidad de costos.

A falta del sistema de contabilidad de costos, es necesario considerar los inventarios físicos iniciales y finales para determinar cuáles, entre los costos de productos incurridos durante el período, son asignables a las ventas y cuáles se aplican a las existencias no vendidas.

Factores importantes en un sistema de costos:

Hacer un inventario físico es costoso y requiere bastante tiempo.

Aún si se hace un inventario físico, la ausencia de datos acerca del costo del producto requiere estimaciones de costos, para valorizar los inventarios. En estos casos, usualmente se utiliza la técnica de estimar los inventarios finales sobre la base de un supuesto índice de utilidad bruta aplicado a las ventas. El uso de este índice de utilidad bruta estimada puede conducir a serios errores de cálculo. La verdadera utilidad bruta puede diferir de la estimada debido a fluctuaciones en los precios de venta y en los costos en la mezcla de productos vendidos, es decir, algunos productos pueden lograr una utilidad bruta superior o inferior al promedio de la compañía.

## CLASIFICACIONES DEL COSTO

### Clasificación primaria del costo.

- Los desembolsos pueden **gastarse** o compararse con los ingresos en el período en el cual se producen (gastos que no son de fábrica: mercadotecnia, venta, distribución, gastos administrativos).
- Los desembolsos pueden **capitalizarse** como activo fijo, gastos o cargos diferidos u otros activos, y después depreciarse, amortizarse o agotarse. Tales cargos son:

"Gastados" en el período incurrido si no se relacionan con la producción.

"Inventariados" como costo de producto si no se relacionan con la producción, o más bien, con funciones que no son de fabricación (depreciaciones).

- Los desembolsos pueden ser **inventariados** o tratados como costos de productos que, cuando sean vendidos, se convertirán en el renglón de costos de artículos vendidos en el estado de resultados.

## CLASIFICACIÓN Y COMPORTAMIENTO DE LOS COSTOS.

De acuerdo con la función en que se incurren:

- **De producción:** son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos terminados: materia prima (costo de los materiales integrados al producto), mano de obra (que interviene directamente en la transformación del producto) y gastos de fabricación indirectos (intervienen en la transformación del producto, con excepción de la materia prima y la mano de obra directa).
- **De distribución o venta:** son los que se incurren en el área que se encarga de llevar el producto desde la empresa hasta el último consumidor.
- **De administración:** se originan en el área administrativa.

Con relación al volumen de actividad: es decir, su variabilidad:

- **Variables:** mantienen una relación directa con las cantidades producidas, son proporcionales al volumen de trabajo (materiales, energía).
- **SemivARIABLES:** en determinados tramos de la producción operan como fijos, mientras que en otros varían y, generalmente, en forma de saltos (pasar de un supervisor a dos supervisores); o que están integrados por una parte fija y una variable (servicios públicos).
- **Fijos:** (estructurales) en períodos de corto a mediano plazo, son constantes, independientes del volumen de producción (alquiler de la fábrica, cargas sociales de operarios mensualizados). Existen dos categorías:

**Costos fijos discrecionales:** son susceptibles de ser modificados (sueldos, alquileres).

**Costos fijos comprometidos:** no aceptan modificaciones, son los llamados costos sumergidos (depreciación de la maquinaria)

Según su identificación con alguna unidad de costeo:

- **Directos:** se pueden relacionar o imputar, independientemente del volumen de actividad, a un producto o departamento determinado. Los que física y económicamente pueden identificarse con algún trabajo o centro de costos (materiales, mano de obra, consumidos por un trabajo determinado).
- **Indirectos:** no se vinculan o imputan a ninguna unidad de costeo en particular, sino sólo parcialmente mediante su distribución entre los que han utilizado del mismo (sueldo del gerente de planta, alquileres, etc.).

Un costo que es directo para una sección puede ser indirecto para otra.

Los costos se convierten en asignados, puesto que deben asignarse, cargarse o aplicarse a productos, procesos, trabajos u otras secciones del negocio. La asignación de los costos indirectos implica el uso de una base o índice que refleje la manera en que se utiliza el costo indirecto en secciones distintas.

Puesto que la selección de una determinada base para asignar los costos a menudo es cuestión de criterio, cuanto mayor sea la proporción de costos totales que puedan clasificarse como directos, tanto más precisos serán los costos.

Los antecedentes doctrinarios coinciden en que la diferencia entre costos directos e indirectos es la posibilidad o conveniencia de su identificación con alguna unidad de costeo.

De acuerdo con el tiempo en que fueron calculados.

- **Históricos:** se incurrieron en un determinado período.
- **Predeterminados:** son los que se estiman con bases estadísticas y se utilizan para elaborar los presupuestos.

De acuerdo con el tiempo en que se cargan o se enfrentan a los ingresos:

- **Del período:** se identifican con los intervalos de tiempo y no con los productos o servicios.
- **Del producto:** se llevan contra los ingresos únicamente cuando han contribuido a generarlos en forma directa, sin importar el tipo de venta (a crédito o al contado). Los costos que no contribuyeron a generar ingresos en un período determinado, quedarán como inventariados.

Según el grado de control:

- **Controlables:** las decisiones permiten su dominio o gobierno por parte de un responsable (nivel de producción, stock, número de empleados). Es decir, una persona, a determinado nivel, tiene autoridad para realizarlos o no.
- **No controlables:** no existe la posibilidad de su manejo por parte de un nivel de responsabilidad determinado (costo laboral).

La controlabilidad se establece en orden a las atribuciones del responsable. A mayor nivel jerárquico existe un mayor grado de variables bajo su control.

Los costos controlables no son necesariamente iguales a los costos directos.

Estos costos son los fundamentos para diseñar contabilidades por áreas de responsabilidad o cualquier otro sistema de control administrativo.

Según su cómputo:

- **Costo contable:** sólo asigna las erogaciones que demanda la producción de un bien: materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación.
- **Costo económico - técnico:** computa todos los factores utilizados. Agrega otras partidas que si bien no tienen erogación, sí son insumos o esfuerzos que tienen un valor económico por su intervención en el proceso: el valor locativo del inmueble propio, la retribución del empresario y el interés del capital propio. No significan egresos periódicos, sí son ingresos medidos en términos de costo de oportunidad, que se renuncian a percibir por ser utilizados en provecho del propio titular de dichos factores.

El costo es unidad de medición de esfuerzo de los factores de la producción destinados a satisfacer necesidades de la humanidad y generar ingresos para la empresa.

La teoría general de los costos debe abarcar todos los procesos o etapas de la actividad, que crean riquezas y agregan valor, y es de aplicación en cualquier sistema político: capitalista, socialista, etc.

De acuerdo con la importancia sobre la toma de decisiones:

- **Relevantes:** se modifican o cambian de acuerdo con la opción que se adopte, también se los conoce como costos diferenciales, por ejemplo: cuando se produce la demanda de un pedido especial existiendo capacidad ociosa. En este caso, la depreciación del edificio permanece constante, por lo que es un elemento relevante para tomar la decisión.
- **Irrelevantes:** son aquellos que permanecen inmutables sin importar el curso de acción elegido.

De acuerdo con el tipo de costo incurrido:

- **Desembolsables:** implicaron una salida de efectivo, por lo cual pueden registrarse en la información generada por la contabilidad.
- **De oportunidad:** se origina al tomar una determinada decisión, la cual provoca la renuncia a otro tipo de opción. El costo de oportunidad representa utilidades que se derivan de opciones que fueron rechazadas al tomar una decisión, por lo que nunca aparecerán registradas en los libros de contabilidad.

De acuerdo con el cambio originado por un aumento o disminución en la actividad:

- **Diferenciales:** son aquellos aumentos o disminuciones en el costo total, o el cambio en cualquier elemento del costo, generado por una variación en la operación de la empresa:  
Costos decrementales: cuando los costos diferenciales son generados por disminuciones o reducciones en el volumen de operación.  
Costos incrementales: cuando las variaciones en los costos son ocasionadas por un aumento en las actividades u operaciones de la empresa
- **Sumergidos:** independientemente del curso de acción que se elija, no se verán alterados.

De acuerdo con su relación a una disminución de actividades:

- **Evitables:** son aquellos plenamente identificables con un producto o departamento, de tal forma que si se elimina el producto o departamento, estos costos se suprimen.
- **Inevitables:** son los que no se suprimen, aunque el departamento o producto sea eliminado de la empresa.

#### Características de los costos fijos.

Controlabilidad. Son controlables respecto a la duración del servicio que prestan a la empresa.

Están relacionados estrechamente con la capacidad instalada.

Están relacionados con un nivel relevante. Permanecen constantes en un amplio intervalo.

Regulados por la administración.

Están relacionados con el factor tiempo.

Son variables por unidad y fijos en su totalidad.

#### Características de los costos variables.

Controlabilidad. Son controlables a corto plazo.

Son proporcionales a una actividad. Tienen un comportamiento lineal relacionado con alguna medida de actividad.

Están relacionados con un nivel relevante, fuera de ese nivel puede cambiar el costo unitario.

Son regulados por la administración.

En total son variables, por unidades son fijos.

#### Métodos de costeo.

Dentro de la contabilidad de costos tradicional, todos los costos de fabricación se incluyen en el costo de un producto para propósitos de costos de inventario, así como se excluyen todos los costos que no son de fabricación. Este método se conoce como **costeo absorbente** o **costeo total**. La característica básica del sistema de costos por absorción es la distinción que se hace entre el producto y los costos del período.

En el método de **costeo directo** o **variable**, los costos de fabricación variable se asignan a los productos fabricados. La principal distinción de costo bajo este sistema es la que existe entre costos fijos y variables.

Los costos de fabricación variables son los únicos costos en que se incurre 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.

La cantidad y presentación de las utilidades varían bajo los dos métodos.

#### **Comportamiento de los costos desde el punto de vista económico.**

Los costos de fabricación fijos totales permanecen constantes a cualquier volumen de producción. Los costos variables totales aumentan en forma lineal, es decir, en proporción directa con los cambios que ocurren en la producción.

La línea para los costos unitarios variables es constante y la línea para los costos unitarios fijos declina, más agudamente en los niveles de producción bajos, donde el efecto de las unidades agregadas sobre los costos fijos es mayor, y menos agudamente en los niveles superiores. El costo total por unidad también muestra una declinación pronunciada en los niveles inferiores debido a la influencia de los costos fijos. En economía se considera que los aumentos o disminuciones en los costos variables ocurren a un ritmo variable. Como consecuencia, en economía también cambia el costo unitario variable promedio, que es constante en contabilidad.

El decremento en el costo unitario variable, que ocurre en los niveles de poca actividad, se origina debido a un aumento de la eficiencia. El aumento en el costo unitario variable ocurre en los niveles de operación muy elevados cuando se llega al punto de utilidad decreciente, en este punto ocurren embotellamientos.

Los costos unitarios que resultan de los sistemas de contabilidad son costos promedio; la teoría de la economía se ocupa de los costos marginales. Un costo marginal representa el aumento en los costos totales que resulta de la producción de una unidad adicional.

De acuerdo con la teoría económica, las utilidades de la empresa se maximizan en el punto en el cual el ingreso marginal, es decir, el aumento en el ingreso derivado de la venta de una unidad adicional, es igual al costo marginal.

## **CICLOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y REGISTROS.**

Una unidad de costos se refiere a las unidades de producción o venta expresadas como medida acorde a las características de los procesos fabriles y de comercialización. Es una base de medición que identifica cantidades en términos físicos. Generalmente coincide con el utilizado en las transacciones comerciales.

#### **Estado de costos de fabricación.**

Para su determinación se confecciona un estado de costos de fabricación, que resume los consumos de los materiales, mano de obra y costos indirectos y determina:

- Costos del período.
- Costos de los productos terminados.
- Costos de los productos vendidos.

En los estados de costos se utiliza la fórmula:

**COSTO DE VENTAS = EXISTENCIA INICIAL + COMPRAS - EXISTENCIA FINAL**

Y se utiliza tanto para determinar el consumo de los materiales y los costos de la producción vendida y terminada.

En general, se trabaja con cuentas de control para cada elemento de la producción en proceso.

#### **Flujos de costos y cuentas de costos de producción.**

El flujo de los costos de producción sigue el movimiento físico de las materias primas a medida que se reciben, almacenan, gastan y se convierten en artículos terminados.

En un sentido amplio, el ciclo de producción puede dividirse en tres fases principales:

Almacenamiento de materias primas.

Proceso de fabricación de las materias primas en artículos terminados.

Almacenamiento de artículos terminados, aunque en muchas empresas el control de los artículos terminados está bajo la jurisdicción del departamento de ventas, y por lo tanto técnicamente no debe considerárselos como parte del ciclo de producción.

En la contabilidad de costos se emplean tres tipos generales de cuentas de inventario: materias primas, trabajo en proceso y artículos terminados.

Los cargos a la cuenta trabajo en proceso consisten en los tres elementos de costos de fabricación: materias primas empleadas, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Los costos de las materias primas empleadas y la mano de obra directa, que se producen normalmente, se cargan directamente a la cuenta Trabajo en proceso.

Sin embargo, los costos indirectos de fabricación se acumulan primero en una cuenta del libro mayor titulada Costos indirectos de fabricación y después se transfieren o aplican a la cuenta Trabajo en proceso.

#### **Estados de operación para una empresa manufacturera.**

El flujo de los costos de producción da lugar a estados de resultados, de costos de ventas y de costo de artículos fabricados.

Estos estados pueden prepararse aún cuando la empresa no cuente con una contabilidad de costos. Esto puede lograrse haciendo un inventario físico de las materias primas, trabajo en proceso y artículos terminados, al inicio y término del período.

Sin embargo, existen limitaciones muy serias a este procedimiento.

### **Contabilización.**

ALMACÉN MATERIALES PROVEEDORES Por la compra

PROVEEDORES CAJA Por el pago

MANO DE OBRA SUELDOS A PAGAR RETENCIONES Por el devengamiento

SUELDOS A PAGAR CAJA Por el pago

COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN ALMACEN MATERIALES (IND.) MANO DE OBRA (IND.) Por los materiales y mano de obra indirectos

COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN CUENTAS VARIAS Imputación de alquileres, energía, mantenimiento, reparaciones, etc.

COSTOS IND. FABRICACIÓN (DEP. MAQUINARIAS) COSTOS IND. FABRICACIÓN (DEP. EDIFICIOS)

DEP. ACUMULADA MAQUINARIAS DEP. ACUMULADA EDIFICIOS Por las depreciaciones

PRODUCCIÓN EN PROCESO MATERIALES ALMACÉN MATERIALES Por el consumo de materiales directos

PRODUCCIÓN EN PROCESO MANO DE OBRA MANO DE OBRA Por la mano de obra directa

PRODUCCIÓN EN PROCESO C.I.F. COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN Por la imputación de los C.I.F.

PRODUCTOS TERMINADOS PRODUCCIÓN EN PROCESO MATERIALES PRODUCCIÓN EN PROCESO

MANO DE OBRA PRODUCCIÓN EN PROCESO C.I.F. Por la producción terminada

DEUDORES POR VENTAS. Por las ventas

COSTO PRODUCTOS VENDIDOS PRODUCTOS TERMINADOS Por el costo de los productos vendidos

CAJA DEUDORES POR VENTAS Por la cobranza de las ventas

### **Contabilidad de materias primas.**

En el momento en que se reciben los materiales se prepara una guía de recepción, que indica los tipos y cantidades de materiales recibidos. Una copia de la guía de recepción se envía al departamento de contabilidad, donde se compara con la factura del proveedor. Estos dos documentos proporcionan la base para registrar este pasivo y el pago correspondiente. La factura del proveedor también sirve de base para registrar el costo de los materiales recibidos en la cuenta materias primas.

Después que se han recibido e inspeccionado las materias primas, éstas se envían a los almacenes o depósitos. En muchas compañías, el jefe de almacén puede estar encargado también de todos los materiales o algunos materiales seleccionados. En tales casos, la cuenta de inventario frecuentemente se denomina almacén o materiales y suministros en lugar de materias primas.

Además del precio neto facturado de las materias primas, los costos conexos tales como fletes, recepción, inspección y almacenaje pueden agregarse con toda propiedad al costo de materias primas. Sin embargo, al anexar tales costos a los materiales, se tropieza con algunas dificultades.

A medida que se necesitan las materias primas para producción, el almacén la entrega sobre la base de un formulario de requisición de materiales. La requisición de materiales es la base para acreditar el valor de los materiales empleados a la cuenta materias primas y para cargarlos a la cuenta productos en proceso.

Desde el punto de vista del control, este documento también releva al jefe del almacén de su responsabilidad respecto de estos materiales.

En una empresa manufacturera, los registros generalmente se llevan en el almacén o en algún otro sitio. En estos registros se indica por cada tipo de materia prima las cantidades disponibles al comienzo del período, las entradas, las salidas y los saldos que quedan al final del período. Estos registros se denominan inventarios perpetuos. Pueden incluir también los costos de las diferentes materias primas. En tal caso, se les denomina inventarios contables. Los inventarios contables constituyen un libro mayor auxiliar, ya que los costos totales de cada materia prima individual son iguales al saldo que aparece en la cuenta de control de materias primas del libro mayor general.

Los registros de inventario perpetuo proporcionan al departamento de compras la información necesaria que le permite colocar los pedidos en tal forma que pueden minimizar la inversión de inventario y evitar la pérdida de los descuentos potenciales por cantidad y también evitar el embotellamiento de la producción por falta de material. También contiene la información necesaria para planear y programar la producción.

### **Contabilidad de artículos producidos y vendidos.**

En general, pueden emplearse dos sistemas de contabilidad de costos, de acuerdo con la naturaleza de las actividades de fabricación: sistemas de costos por procesos o sistemas de costos por órdenes, en el que los artículos que se producen se dividen en lotes, los cuales se denominan trabajos o lotes. Por cada lote de producción se emplea una hoja de costos por orden y cada una de éstas se enumera o se identifica de alguna otra forma similar. Los tres elementos del costo de producción se transfieren específica y

directamente a estos trabajos, día por día, a medida que se producen. Las hojas de costos por orden sirven como un libro mayor auxiliar para el trabajo en proceso. El período de tiempo o el departamento en el cual se originan los costos son de importancia secundaria en la acumulación de los costos. Un sistema de costos por órdenes es necesario cuando los artículos se producen de acuerdo a especificaciones individuales de los clientes.

Se emplea un sistema de costos por procesos de fabricación cuando se fabrican productos esencialmente estandarizados sobre una base bastante continua. La función principal radica en asignar los elementos de costo de fabricación a un departamento, centro de costos o proceso de fabricación por un período de tiempo determinado, tal como un día, una semana o un mes. Las hojas de costos del departamento sirven como el libro mayor auxiliar para el trabajo en proceso. Los costos unitarios de la producción de un departamento pueden calcularse al final del período de tiempo cuando ya se conocen tanto los costos incurridos como las cantidades producidas.

En un sistema de costos por procesos de fabricación, el producto normalmente pasa a través de una serie de operaciones sucesivas. El costo unitario y total de los artículos terminados se transfiere al siguiente proceso de fabricación.

Las requisiciones de materiales proporcionan la base para cargar el costo de los materiales empleados a la cuenta Trabajo en proceso (control) y a las hojas de costos de los departamentos subsidiarios o de las órdenes de trabajo.

La cantidad total de mano de obra directa y su distribución entre los diferentes departamentos y trabajos se obtiene de las tarjetas de marcador de reloj y de las boletas de tiempo. La tarjeta de marcador de reloj revela el número de horas trabajadas por cada obrero. El número de horas transcurridas multiplicado por la tasa salarial por hora da como resultado la cantidad bruta del costo de mano de obra directa (o mano de obra indirecta) para cada empleado. Las boletas de tiempo indican la forma en que se distribuye el tiempo trabajado por cada obrero en el transcurso del día.

Un análisis de distribución de costos indirectos es un formulario que se emplea para asignar el total de los costos indirectos de fabricación a los diferentes departamentos y para establecer una base, es decir, una tasa para asignar los costos indirectos a los diferentes trabajos realizados.

Pueden llevarse cuentas de costos indirectos de fábrica y de trabajo en proceso por cada departamento o elemento de costo.

La cuenta (o cuentas) de costos indirectos de fabricación del libro mayor general, casi siempre está respaldada por un libro mayor auxiliar que indica el monto de cada tipo de gasto. La cuenta (o cuentas) de trabajo en proceso también está respaldada por hojas de costos de órdenes de trabajo o de costos de departamentos. Cuando se ha terminado un trabajo, se suma y se cierra la hoja de costos. La suma total que aparece en la hoja de costos de trabajo se descarga de la cuenta de trabajo en proceso y se debita a la cuenta artículos terminados, lo que corresponde al costo del trabajo terminado.

En un sistema de costos por procesos de fabricación, las hojas de costos del departamento subsidiario indican el costo de los productos terminados y transferidos al departamento subsiguiente. Los comprobantes de entrega se emplean para transferir el costo de los artículos terminados de un departamento a otro o al depósito de artículos terminados.

A medida que los artículos terminados se venden y entregan a los clientes, la responsabilidad por estos artículos (que ahora han recibido el sobreprecio al costo de fabricación para establecer el precio de venta) se transfiere de la función almacenaje de artículos terminados a las funciones de cuentas por cobrar y de cobranzas. Las facturas de ventas y los comprobantes de embarque son los documentos que prueban esta transferencia de responsabilidad y también proporcionan la base para registrar las entradas de efectivo, y las cuentas por cobrar. La factura de venta y el comprobante de embarque también constituyen la documentación necesaria para acreditar el costo de fabricación de los artículos vendidos de la cuenta de artículos terminados y cargarlos a la cuenta de costo de artículos vendidos.

### **Libro mayor de fábrica.**

En la contabilidad de costos y también en la contabilidad conjunta de sucursales y principal se encuentran ejemplos del empleo de esta técnica.

El libro mayor de fábrica es un sistema de registración que desdobra la contabilidad general y la de costo, manteniendo siempre su integridad, se aplica en empresas en las que existe una separación física o funcional entre la administración y la fábrica.

Pero también se utiliza no existiendo tal separación, si a los fines del control es necesario contar con información específica de las funciones: administración y fabricación.

Cada sistema (general y de costos) se vincula mediante una cuenta puente que en cada contabilidad se denomina:

SISTEMA	CUENTA
Contabilidad general	Mayor de Fábrica
Contabilidad de costos	Mayor General

Cualquier operación se registra en dos asientos del libro diario, uno para cada mayor, y con saldos opuestos, según sea el tipo de transacción. Ejemplo:

1. ALMACÉN MATERIALES

MAYOR GENERAL	
Por la compra de materiales	En la contabilidad de costos
2.MAYOR FÁBRICA	
PROVEEDORES	
Por la compra de materiales	En la contabilidad general
3.ALMACÉN MATERIALES	
PROVEEDORES	
Si la misma operación se consolida en un solo asiento	

## MATERIALES O MATERIAS PRIMAS.

A los fines de esta materia, estos términos se consideran sinónimos.

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.

### **Objetivos del control de materiales.**

Las compras no deben comprometer los fondos de la empresa.

No deben aceptarse materiales que no han sido pedidos o que no están de acuerdo con las especificaciones.

Los materiales no deben aceptarse a menos que se haya llegado a un acuerdo con el vendedor, en el caso de materiales dañados o en cantidades distintas a las solicitadas.

Debe tenerse la seguridad de que los materiales se han recibido y que se han cargado los precios adecuados en todos los gastos incurridos.

Debe haber un control físico adecuado sobre el almacenamiento de las existencias.

Se debe ejercer un adecuado control de costos sobre las cantidades de materiales y suministros.

Debe haber un equilibrio adecuado entre la inversión en pesos en inventarios y los costos incurridos en la adquisición, utilización y almacenamiento de materiales, así como las pérdidas causadas por las interrupciones en la producción o las ventas perdidas debido a la falta de existencias.

Debido a las diferencias en las estructuras de organización, las responsabilidades por el control de materiales varían de una empresa a otra. En muchas, la responsabilidad por las diferentes fases de control de materiales se asigna a las siguientes funciones:

- Compras.
- Recibo e inspección.
- Almacenes.
- Departamentos de producción de la fábrica.
- Planeación de materiales.

### **Clasificación.**

**Directos:** si su identificación en el producto final es física y económicamente posible.

**Indirectos:** si su identificación en el producto final no es física ni económicamente posible (son CIF).

La identificación debe ser posible tanto física como económicamente (en este caso, se da la condición física, pero por su significatividad o su costo no resulta conveniente realizarla).

Un material puede ser directo para un departamento o centro, pero indirecto para el artículo.

### **Sistema contable - administrativo.**

#### **Compras.**

Los materiales conforman un proceso administrativo - contable que se inicia en el momento en que se detecta la necesidad de su tenencia (compra, recepción, utilización) en la producción y concluye con el pago al proveedor una vez recibidos los mismos.

De dos situaciones surge la necesidad de su adquisición:

- **Reposición:** la detecta el departamento Almacén de Materiales, cuando constata en la ficha de inventario permanente que sus niveles de existencia se aproximan al punto de pedido. Este nivel se calcula tomando en cuenta el consumo diario, multiplicado por los días que normalmente demora el proveedor para el abastecimiento.

Consumo diario x período de abastecimiento + stock de seguridad

Los stocks de seguridad y otros que también son existencias, se prevén para salvar eventuales demoras en el aprovisionamiento, a fin de evitar que la falta de algún material paralice la producción, que es el peor de los costos en el que puede incurrir una empresa y que se denomina **costo de ruptura**.

- **Nuevo material:** si es un material que se va a utilizar por primera vez, el departamento de Planeamiento y Control de la producción es quien debe pedir su compra porque, precisamente, su función es programar la producción. Los nuevos materiales que demanda una pieza o producto están identificados en los planos, pliegos de especificaciones técnicas, memorias descriptivas, etc.

En ambos supuestos es conveniente, a los fines del control, que el pedido se canalice por el Almacén materiales.

Para efectuar una adquisición, este departamento emite una **solicitud de compra** dirigida al departamento Compras, quien suscribe la **orden de compra** dirigida al proveedor.

El departamento de compras es responsable de la adquisición de materiales al precio más bajo y según las especificaciones estipuladas por el departamento de pedidos. También es responsable por la planeación de la entrega de materiales para que no se produzcan interrupciones en el programa de producción.

La orden de compra que se prepara en el departamento de compras y se envía al vendedor es una autorización por escrito para que el proveedor entregue la cantidad de cada tipo de material especificado de acuerdo con los términos estipulados y en la fecha y lugar convenidos.

Esta orden es un instrumento jurídico, que trasciende el interior de la empresa, y que la obliga contractualmente. Por ello es conveniente que este compromiso sólo sea suscripto por funcionarios con atribución y responsabilidad para dicho acto.

Responsabilidades del departamento compras:

- Obtener cotizaciones de precios.
- Elegir entre los posibles abastecedores.
- Fijar el tamaño óptimo de la orden de compra.
- Preparar y enviar órdenes de compra, que se preparan en múltiples copias, con la finalidad de:  
Autorizar al vendedor a realizar el envío.  
Notificar al departamento de recepción de materiales.  
Avisar al departamento de planeación.  
Notificar al departamento de contabilidad general.

#### Recepción e inspección de materiales.

El departamento de recepción e inspección tiene la responsabilidad de recibir los envíos autorizados, inspeccionar el contenido, llenar los formatos adecuados y transportar los artículos a los almacenes.

Son funciones de este departamento:

- Recibir e inspeccionar los artículos y verificar las cantidades con la orden de compra y el remito.
- Preparar informes cuando hay escasez, daños durante el tránsito y devoluciones a los vendedores.
- Preparar una guía de recepción para distribuirla a varios departamentos.
- Entregar la mercadería a los almacenes.

La guía de recepción es un documento básico para el control interno de la compañía. La copia que se envía al departamento de contabilidad sirve para comparar las cantidades reales recibidas y las facturadas por el proveedor. También se envían copias al almacén (para asignar el espacio adecuado y asentar los datos en el inventario), al departamento de compras (para el control de los pedidos colocados) y al departamento de planeación (para planeación del inventario).

Cuando el proveedor envía la mercadería, acompaña a la misma con un **remito**, que sirve de base para la confección de la **factura**.

#### Almacenes.

El papel que desempeña el departamento de almacenes es el siguiente:

- Recibe y verifica las cantidades de los artículos y los pone en el almacén.
- Asienta las entradas en el mayor de materiales.
- Entrega los materiales a la fábrica.

#### Departamentos de producción.

El control de fábrica sobre los materiales puede ejercerse de las siguientes maneras:

Comparando las cantidades reales de materiales empleadas por unidad de producción durante el período con los datos de períodos anteriores. Este método tiene mucha aplicación en empresas que producen un solo producto, sin embargo, puede conducir a resultados engañosos si se tienen muchos productos.

Fijando cantidades estándar de materias primas para cada unidad de producto fabricado y comparando las cantidades reales usadas con las estándar o permitidas.

Emisión de informes de desperdicios. En las compañías en las que los productos terminados deben ceñirse a tolerancias estrictas, las pérdidas por desperdicios representan una fracción importante del costo total. En estos casos, cuando se desperdicia un artículo, se prepara un informe que

contiene información relativa al número de la pieza dañada, la etapa de procesamiento, el empleado responsable y la causa del desperdicio.

#### Contabilidad.

Finalmente, el departamento de Contaduría confecciona la **orden de pago**, previo control con los comprobantes: solicitud de compra, orden de compra, informe de recepción e inspección, remito y factura del proveedor.

#### Valuación.

La RT 10 obliga a adoptar como:

- Unidad de medición, a la moneda constante u homogénea.
- Criterio de valuación, el de valores corrientes.

#### Gestión de stock.

Es la función que tiene a su cargo diseñar y definir políticas de abastecimiento que contribuyan a la gestión de ese elemento.

Se debe contar con planes de producción que permitan programar el regular abastecimiento de materiales. En general, se usan dos métodos para establecer los equilibrios deseados del inventario de materias primas:

#### Costos totales mínimos combinados de pedido y mantenimiento del inventario:

Se incurre en dos tipos de costos en la administración de esta función: de adquisición y mantenimiento o de tenencia.

El de adquisición es el costo de realizar pedidos, es decir, de todo el proceso administrativo - contable (comprar, recibir, controlar, pagar, etc.). Entre ellos se encuentran: costos de compras, procesamiento de facturas, descuentos por cantidad y ahorros por fletes. Tienen un comportamiento variable decreciente.

Los costos de tenencia son los que resultan de mantener las existencias, e incluyen espacios físicos (almacenes), manejo de materiales, deterioro, seguridad, limpieza, estanterías, etc., y los intereses sobre los fondos de capital invertidos en inventarios. Su comportamiento es variable creciente: a mayor cantidad de existencias, este costo crece.

Se calcula generalmente en términos de tasa:

Costos de tenencia / costo de materia prima a almacenar

El tamaño óptimo del inventario se logra cuando el total de costos combinados de pedidos y mantenimiento de inventario están en su punto más bajo.

Para la selección del sistema de compra más conveniente, en ciertos insumos existen restricciones que obligan a decidir sobre la base de otros criterios. Por ejemplo: materiales perecederos, características del mercado proveedor, cupos de importación, etc.

Para las industrias que administran stocks con elevada variedad de piezas (cientos o miles), no resulta operativa su aplicación, por lo costoso y complejo de su instrumentación. Por ello es que sólo se aplican a los materiales cuya importancia relativa en el costo total del producto es significativa.

Para la selección de estos artículos, se cuenta con el **criterio ABC** o gráfica de Pareto que permite, frente a un número importante de casos, determinar cuáles son los de mayor significación.

El ABC es un criterio empírico que define que generalmente el 20 o 30% de ciertos fenómenos provocan el 70 u 80% de los acontecimientos. Entonces, ubicando aquellos (20 o 30%) estamos controlando el mayor impacto (70 u 80%).

Una de las decisiones en la gestión de materiales es cuánto adquirir cada vez que se formalice una compra. Esta cantidad se denomina **lote económico** (q), que es la cantidad que conviene comprar periódicamente para optimizar los costos de adquisición y tenencia que demanda la gestión de inventarios.

Fórmula:

$$q = (2 \cdot Q \cdot P / c \cdot i)^{1/2}$$

Q = consumo del período

P = costo de adquisición

c = costo unitario de la pieza

i = costo de tenencia (calculado en forma de tasa).

Esta fórmula se deduce de:

**Costo de tenencia:**  $(q/2) \cdot c \cdot i$ , siendo  $q/2$  el stock promedio.

**Costo de adquisición:**  $(Q/q) \cdot P$ , siendo  $Q/q$  el número de compras.

Costo total = costo de tenencia + costo de adquisición

Que, precisamente, hace su punto mínimo en el mismo nivel que:

Costo de tenencia = costo de adquisición

A partir de esta igualdad:

$$(q/2) \cdot c \cdot i = (Q/q) \cdot P$$

se despeja:

$$q = q \cdot (q/c) \cdot (P/i)$$

A partir de este lote económico, se puede calcular:

- **Número de compras:**  $N = Q/q = \text{consumo del período} / \text{lote económico}$
- **Frecuencia de compras.**  $Fr = 365 / \text{número de compras}$ .

#### Coeficientes de rotación de inventarios:

Se calculan dividiendo el costo total de cada tipo de materia prima usada durante el año anterior entre el costo del inventario en existencia y al final del año.

Esta relación también puede expresarse en términos del número de meses de uso representado por el inventario en existencia y un pedido. Posiblemente, la ganancia de la compañía establecerá un coeficiente de rotación estándar basándose en la experiencia anterior y en su pronóstico sobre sus futuras condiciones de operación.

Este método no toma en consideración los costos de pedido, los descuentos por compra que se obtiene con los pedidos grandes, los ahorros de flete en los envíos grandes, los costos de mantenimiento del inventario, etc.

#### Contingencias.

El mantenimiento de materias primas está sometido a riesgos, que inciden en sus existencias y costos, siendo las más frecuentes:

- **Mermas:** son las pérdidas en las cantidades de material por evaporación, disminución de humedad, de peso, etc., por el sólo transcurso del tiempo. Cuando son normales, no se consideran como diferencias de inventarios, sino que se cargan a la producción mediante su incidencia en los materiales. Cuando son anormales, se calculan por separado y, a través de una cuenta especial, se cancelan como una pérdida.
- **Roturas:** constituyen una pérdida y así se las expone en el cuadro de resultados. Es conveniente que se contabilicen a medida que las mismas se producen.
- **Robos o pérdidas:** reciben igual tratamiento que las roturas.
- **Sobrantes:** cuando el sobrante de un material no alcanza para ser utilizado en otro artículo, se transforma en un rezago que debe incidir en el costo del producto. Si el mismo puede ser vendido al ingreso, por dicho concepto, se lo considera una ganancia.

#### Contabilidad de materiales.

El costo de los materiales que se usan en la producción incluye por lo menos el costo de factura de los materiales comprados. Otros renglones de costo que pueden ser cargados al costo de materiales son: los descuentos por compras, el recibo y la inspección y almacenamiento.

Al incluir estos costos en el costo de materiales, se convierten en costos inventariables.

La alternativa es considerarlos como gastos del período en el cual se incurrieron. Puede ser el método más sencillo. Sin embargo, la práctica de inventarios da como resultado una cifra de ingresos periódicos que se acerca más al objetivo de equiparar los costos de producción relacionados con el ingreso de ventas del período. Además, la identificación de estos costos como parte del costo de materiales es más útil para la toma de decisiones.

La decisión de tratar los costos de transporte y almacenamiento como elementos del costo de materiales va acompañada del problema de identificar tales costos con las unidades específicas de materiales.

#### Métodos para llevar la contabilidad de los descuentos por pago al contado sobre los materiales comprados:

- **Método A:**  
Se registra el precio bruto de factura en el momento de la compra.  
Se reconoce el descuento por compra concedido como un renglón de ingresos en el momento en que se hace el pago.
- **Método B:**  
Se registra el precio neto de factura en el momento de la compra.  
Se reconocen los descuentos por compra no obtenidos como un renglón de gasto o pérdida en el momento de efectuar el pago.

#### Utilización de materiales.

Puede usarse una requisición de materiales o una lista estándar de materiales como autorización o base para la contabilidad de la emisión de materiales. Una requisición de materiales indica el artículo, la cantidad, costo unitario, extensión, departamento que hace la requisición, las personas que la han aprobado y la cuenta de costo de trabajo a la cual debe cargarse la requisición. En una lista estándar de materiales se indican las cantidades de materiales de cada tipo que se necesitará para completar un determinado trabajo o producto.

Cuando la fábrica devuelve materiales no utilizados al almacén, puede prepararse un informe de devolución de materiales y asentarse una entrada en la cuenta de control y en la subsidiaria a fin de anular la entrada para la emisión del material.

#### Inventarios perpetuos, periódicos y físicos.

Bajo un sistema de inventario perpetuo, la cifra que aparece en los libros para el inventario final es una cifra que representa el saldo de las cuentas, la cual puede verificarse periódicamente contando físicamente los artículos (inventario físico).

Bajo un procedimiento de inventario periódico, cuando no se mantiene un inventario perpetuo, se hace un inventario físico cada cierto tiempo, y el costo de los materiales empleados es la cifra de saldo en las cuentas. En este caso, el costo de materiales empleados podría describirse de manera exacta como el costo de los materiales que se supone que se han utilizado. No hay ningún "rastreo de papeleo" que pueda seguirse para descubrir la causa de las discrepancias.

Para aliviar un poco la presión a fin del ejercicio sobre el inventario físico anual, muchas compañías usan una técnica llamada método cíclico, continuo o rotativo para hacer el inventario. Bajo este sistema, los distintos artículos del inventario se cuentan y verifican con el registro perpetuo cada día, semana o mes, durante el año.

La diferencia de inventario puede cargarse o acreditarse a la cuenta de costos indirectos de fabricación y a una cuenta a diferencia de inventario en el mayor subsidiario, asentando una entrada compensadora en la cuenta de materias primas. Los registros del mayor de materiales subsidiarios también deben ajustarse. Los excesos en el inventario se registran como "recibos" y si hay déficit bajo "emitidos" en las tarjetas apropiadas.

#### **Métodos de valuación para los materiales empleados.**

Cuando una empresa utiliza sólo pequeñas cantidades de materiales en la producción, no es muy difícil etiquetar a los materiales con su verdadero costo de factura identificable específicamente. En este método (valuación de identificación específica), las etiquetas de costo se quitan a los materiales a medida que se les envía a producción. Esta cifra de costo se utiliza en la contabilidad. Este método puede prestarse a objeciones debido a la facilidad con que pueden asignarse costos arbitrarios y alterarse las utilidades.

Puede ser apropiado cuando se llevan materiales especiales para trabajos especiales sobre pedido.

Algunos métodos que se emplean más frecuentemente son:

**P.E.P.S.**

**U.E.P.S.**

**Costo de promedio móvil.**

**Costo promedio de fin de mes.**

**Detallista.** El importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos. Para tener un adecuado control, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los que se les asigna un precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado. Es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta.
- Agrupación de artículos homogéneos.
- Control de traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
- Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas.

#### **6. Costos identificados.**

##### **Implicaciones administrativas de los métodos para la valuación del inventario.**

Los métodos para la valuación al costeo del inventario son de interés para la gerencia porque ellos determinan la cantidad que debe invertir la empresa en los inventarios y, además, porque influyen en el monto de la utilidad que declara la empresa.

Debido en gran parte a cuestiones relacionadas con los impuestos sobre la renta y al aumento en los niveles de precios, el método UEPS ha ganado cada vez mayor aceptación en los últimos años.

Cuando aumentan los precios y los costos, si la empresa continúa operando, el método UEPS ofrece una cifra de utilidad real. Además, el inventario final se costea a un costo "más antiguo" (y menor). Por el contrario, si se aplica el PEPS, el inventario se costea con más aproximación a los valores vigentes. El capital de trabajo (activo circulante) se declara con más aproximación a la unidad monetaria circulante bajo el PEPS que bajo el UEPS.

Debido a que las condiciones de fluctuación de precios, ya sea en dirección ascendente o descendente, el método UEPS tiende a equiparar los valores actuales de los costos del inventario con los valores corrientes, y a producir una fluctuación en la utilidad declarada de un período a otro.

Durante períodos de inflación, las menores utilidades que resultan del UEPS significan una base más baja para los impuestos a la renta, una mayor relación de salarios empleados en comparación con las utilidades de los propietarios, una menor utilidad declarada para los propietarios y una menor relación de precio de venta a costo.

En períodos de disminución en los precios y costos, el efecto de los métodos UEPS y PEPS sobre la utilidad y los saldos de inventario es opuesto al que se produce cuando los precios aumentan. Cuando se aplica el PEPS y disminuyen los costos de compra de materiales, las cantidades de utilidades declaradas tienden a ser menores que las que se obtienen bajo el UEPS. Los saldos de inventario bajo PEPS durante períodos de deflación se consideran inflados.

##### **Regla de valuación, costo o mercado el menor (COME).**

Otros inventarios, como los de oro y ganado en pie, se llevan tradicionalmente según el valor en el mercado para ciertos propósitos, es decir, a un valor de venta en el mercado.

Un método adicional para asignar una cantidad monetaria a los inventarios es el método COME. Al inventario se le asigna la cifra menor de costo o mercado. El mercado puede ser menor que el costo cuando prevalecen algunas de las siguientes situaciones:

- Los niveles de precios están disminuyendo.
- Los inventarios están cayendo en la obsolescencia.

El método COME tiende a producir una cifra menor de inventario en el balance general que los otros métodos. En el estado de resultados, que tiende a ser de mayor interés para los accionistas actuales y potenciales, acreedores a largo plazo, autoridades encargadas de impuestos, etc., el método COME puede reconocer las pérdidas del inventario antes de que se vendan los artículos.

Cuando los precios fluctúan, el método COME cambia de un período a otro de costo a mercado y viceversa. Ya que este método anticipa pérdidas, pero no ganancias, también se lo considera como un método conservador.

### Justo a Tiempo - Just in Time (JIT).

Una de las nuevas técnicas para mejorar la gestión de inventarios es la denominada Justo a Tiempo. Trata de reducir los costos de estas existencias separando las actividades entre las que agregan y no agregan valor, porque se parte del principio de que una buena parte de los costos de inventarios son fruto de éstas, por lo que se organiza la empresa y sus sistemas para trabajar con stocks mínimos casi cercanos a cero.

Salvo consideraciones de tipo estratégicas en industrias altamente automatizadas, se puede trabajar con cantidades mínimas de materiales, de producción en proceso y terminados. Esto depende del poder de la empresa frente a sus proveedores.

¿Qué importancia tienen los métodos de valuación? Mínima, porque prácticamente no hay inventarios. En los procesos ocupa un rol fundamental la programación de la producción.

Además, una nueva disciplina, la **logística**, va adquiriendo mayor relevancia para la resolución de un significativo número de problemas de la empresa, entendida como el conjunto de estudios aptos que contribuyen a un desarrollo más eficiente.

Asigna especial importancia a la disminución de tiempos de:

- **Aprovisionamiento de materiales** (para evitar sus existencias).
- **Procesos**, con especial control de las interrupciones de los mismos (para acortar los ciclos de la producción).
- **Entrega a clientes** (para minimizar inventarios de productos terminados).

De la observación de un organigrama, surge que los departamentos operativos (producción, comercialización y finanzas) realizan actividades logísticas: ciclos de compras, inventarios, aprovisionamientos, almacenes de materias primas y de productos terminados, transporte y producción, etc., y debajo de ellos, es necesario encontrar criterios de razonamiento para el análisis integral de estos problemas.

El JIT pretende sincronizar las operaciones de una planta a fin de que los materiales permanezcan en la línea de producción el menor tiempo posible.

Sostiene que los costos son una responsabilidad de todos, manteniendo un flujo continuo de producción sin interrupciones y evitando acumular existencias.

La función vital es la coordinación paralela de:

Proveedor	=	Empresa	=	Clientes
Entradas	=	Procesos	=	Salidas

Para ciertas explotaciones se recomienda integrar en un solo inventario las existencias de materias primas y producción en proceso porque prácticamente la materia prima no pasa por almacenes, sino que ingresa en el momento en que se la necesita y en consecuencia se traslada directamente a los procesos. Es decir, llega **justo a tiempo** para la **producción**.

## MANO DE OBRA.

### Concepto y características.

Este elemento tiene como misión transformar la materia prima en una pieza, parte o producto final. Constituye el valor del trabajo directo e indirecto realizado por los operarios, o, dicho en otros términos, el esfuerzo aportado al proceso fabril.

### Clasificación de las actividades laborales.

De acuerdo a la función principal en la organización.

- Producción.
- Ventas
- Administración general.

Es importante diferenciar la mano de obra de producción de la que no es de producción. Se asignan a los productos producidos, mientras que la mano de obra no relacionada con la fabricación se trata como un gasto del período.

#### De acuerdo con la actividad departamental.

La mano de obra se clasifica de acuerdo con los departamentos (por ejemplo: mezclado, cosido, compras). Separando los costos de mano de obra por departamentos se mejora el control sobre los costos.

#### De acuerdo con el tipo de trabajo.

Es decir, según el tipo de trabajo que se realiza, estas diferencias generalmente son las que sirven para establecer los niveles salariales (mezclado - supervisión, mezclado - mano de obra directa).

#### De acuerdo con la relación directa o indirecta con los productos elaborados.

La mano de obra de producción que está directamente comprometida con la fabricación de los productos, se conoce como mano de obra directa. La mano de obra de fábrica que no está directamente comprometida con la producción se llama mano de obra indirecta que se convierte en parte de los costos indirectos de fabricación.

La distinción entre mano de obra directa e indirecta puede depender de la definición de la gerencia.

#### **Administración de la mano de obra y control de costos.**

La mano de obra es un servicio, que a diferencia de los materiales y suministros, no puede almacenarse y no se convierte, en forma demostrable, en parte del producto terminado.

El control de los costos de la mano de obra implica lo siguiente:

Procedimientos satisfactorios para la selección, capacitación y asignación de los operarios a los trabajos.

Un programa adecuado de remuneraciones, condiciones de trabajo higiénicas y sanas y beneficios sociales para los trabajadores.

Métodos para asegurar un desempeño laboral eficiente.

Controles para asegurar que sólo se está remunerando a trabajadores debidamente capacitados y de acuerdo con los servicios que realmente prestan.

Las funciones que más directamente se relacionan con la administración y control de la mano de obra:

- **Personal y relaciones laborales.** La función de personal y relaciones laborales se ocupa de elaborar y administrar las políticas y procedimientos que se relacionan con la contratación, clasificación, capacitación y condiciones de empleo de los trabajadores.
- **Cronometraje.** Sirve para mantener un registro de horas trabajadas, de la naturaleza de las asignaciones de trabajo y las unidades producidas. Esta información la utiliza el departamento de nóminas para determinar las ganancias de cada empleado, y el departamento de contabilidad de costos para cargar los gastos a las cuentas, departamentos y/o trabajos. Ofrece información al departamento de contabilidad de costos en cuanto a las causas del tiempo ocioso o de actuaciones inferiores a la norma. En algunas compañías, los encargados de esta función rinden cuentas directamente al gerente de producción. En otras, el cronometraje puede incluirse dentro de la contabilidad de costos. Los dos documentos principales utilizados son la *tarjeta reloj marcador de tiempo* (es un registro de la asistencia del empleado, revela el número de horas regulares y de sobretiempo que han trabajado) y la *boleta de tiempo* (indica la forma en que el empleado ha utilizado su tiempo entre los distintos trabajos, productos o actividades de mano de obra directa). (Estas boletas se balancean con la tarjeta de reloj). Las boletas de tiempo son esenciales en un sistema de contabilidad de costos de un taller de pedidos especiales. En algunas situaciones tipo proceso, en las que se fabrican múltiples productos, las boletas de tiempo pueden utilizarse para determinar la forma en que debe asignarse el tiempo y el costo departamental de la mano de obra directa a los productos fabricados. Sin embargo, el costo de la mano de obra directa por unidad de producto puede averiguarse de otras maneras (mediante normas, muestreos estadísticos)
- **Contabilidad de nóminas.** Forma parte de la función de contabilidad financiera y rinde cuentas al contralor. Es responsable del cómputo de la cantidad de pago bruto y neto para cada empleado, y del cálculo de las deducciones apropiadas. También efectúa los pagos a los empleados y mantiene registros de ganancias individuales y otros datos necesarios para cumplir con las regulaciones de impuestos.
- **Contabilidad de costos.** El departamento de contabilidad de costos, tomando como base las boletas de tiempo, distribuye la nómina bruta total a las cuentas apropiadas y registros auxiliares del mayor. También es responsable de la preparación y emisión de informes para la administración de la producción para control del costo de la mano de obra, que puede contener una comparación entre el costo de la mano de obra en efectivo de productos terminados durante el período vigente y el de los períodos anteriores.
- **Estudios de tiempos y movimientos.** Se incluyen en la función de ingeniería industrial. Los ingenieros de estudios de tiempos y movimientos son responsables del establecimiento de tarifas a destajo cuando existe un sistema de incentivos. También cooperan con el departamento de personal para realizar las descripciones de los puestos de trabajo. Al no existir un sistema de incentivos, las normas de trabajo pueden establecerse sobre la base de estudios de tiempos y movimientos.

#### **Estudio de métodos y tiempos.**

Sus orígenes fueron las investigaciones de F. Taylor y los aportes F. Gilbreth vinculados al análisis de los movimientos para:

- Facilitar las tareas.
- Reducir costos.
- Aumentar la productividad.

Estudio de métodos                      Simplifica y diseña métodos más eficientes.

MAYOR

PRODUCTIVIDAD

Medición del trabajo                      Determina la cantidad de tiempo de cada movimiento o tarea.

### **Supervisión departamental.**

El supervisor tiene contacto directo más cercano con los empleados. Un supervisor no sólo debe ser técnicamente competente, sino que también debe saber cómo comunicarse con los empleados, de modo que puedan mantenerse relaciones obrero - patronales satisfactorias y altos niveles de eficiencia.

### **Control y variación de los costos de la mano de obra.**

Las tasas salariales y beneficios sociales que se especifican en los contratos sindicales no son controlables por los niveles inferiores de la administración.

Una política administrativa que evita que se despida a ciertas personas o que trate de estabilizar las operaciones y evitar las fluctuaciones extremas de contratación y cesantías, tiende a estabilizar los costos de mano de obra.

Debido a que las tasas salariales no son controlables y el costo de la mano de obra es, en efecto, fijo, la oportunidad para ejercer el control de los costos radica en el área de la actuación de trabajo o eficiencia.

### **Productividad y clasificación.**

En su estudio se incluye como objetivo el factor productividad, entendido como: *"un índice que relaciona la(s) salida(s) de un sistema (es decir, lo producido por el o los productos) con una, varias o todo el conjunto de sus estados. Dicho de otra forma, los bienes y/o servicios producidos con los recursos (o insumos) utilizados". "El cálculo de la productividad implica, entonces, definir el sistema, determinar cuáles son las entradas y salidas e indicar la forma de expresar"*.

El control de la mano de obra es de tipo concomitante, es decir, siguiendo la labor del operario.

Desde el punto de vista de su posibilidad o conveniencia de identificación en el producto final, recibe igual clasificación que los materiales: directa e indirecta.

A la mano de obra directa, algunos autores la llaman **productiva** porque entienden que la separación con la indirecta responde a causas distintas a la de los materiales.

### **Costos de ociosidad.**

Surgen del tiempo en que el operario no tiene trabajo para realizar (o produce en menor cantidad a la medida estándar), y constituyen una pérdida que va a dar resultados sin afectar el costo del producto.

### **Sistemas de retribución y costo de la mano de obra.**

Estos sistemas tienen los límites establecidos en las normas que protegen los derechos del trabajador, que al ser de orden público, no admiten la libre contratación. Esta protección agrega a la remuneración nominal un conjunto de beneficios a cargo de la empresa que también son costos que deben ser identificados claramente, ya que por su sistema de liquidación no aparecen periódicamente en la planilla de sueldos y jornales.

El principal componente del costo final de la mano de obra es el salario nominal, que es una función del tiempo de trabajo, al que se le debe sumar la incidencia de:

- Aportes patronales.
- Sueldo anual complementario.
- Presentismo.
- Vacaciones.
- Feriados.
- Enfermedades.
- Accidentes.
- Licencias especiales.

Una de las dificultades particulares que presenta el cálculo del costo total y unitario de la mano de obra la constituyen las variaciones del calendario, especialmente en la determinación de los tiempos de trabajo (meses de 28, 29, 30 o 31 días).

Los costos unitarios mensuales de este factor se ven influenciados por estas causas ajenas a la empresa. Desde otra perspectiva, el comportamiento de este elemento con relación al volumen de actividad depende de la forma de retribución y cargas sociales.

El ciclo contable sigue un esquema similar al de los materiales, ya que una vez calculados son devengados y trasladados a los departamentos que han utilizado del mismo.

El costo unitario para la fábrica es constante para cada unidad de producto (C.U.M.O.). No obstante, la empresa también mejora su utilidad cuando el trabajador aumenta su productividad por la menor incidencia del resto de sus costos fijos a mayores volúmenes de actividad.

### Tiempo.

Para el caso de trabajadores eficientes, en este sistema la empresa incrementa sus utilidades por dos vías: el menor C.U.M.O. y la menor incidencia del resto de los costos fijos, mientras que el operario no goza de un aumento en su ingreso cuando presenta la mencionada capacidad.

### Incentivos.

Este método combina los dos anteriores, agregando a una retribución básica fija una variable en función del rendimiento del trabajador.

### Cargas sociales.

Constituyen el conjunto de obligaciones vinculadas con los salarios y tienen por objeto la protección del trabajador y su familia.

La doctrina no es unánime en cuanto a si estas cargas deben integrar el costo de este elemento. Algunos opinan que, siendo la misma el factor causal, su devengamiento obviamente tiene relación directa, y por lo tanto deben integrar el costo de la mano de obra.

Otros autores entienden que la absorción de estas cargas debe hacerse a través de los costos indirectos de fabricación.

Se pueden clasificar en:

- **Ciertas:** inciden afectando una relación porcentual de los salarios. Su cálculo no presenta mayor dificultad.
- **Inciertas:** su ocurrencia depende de causas o factores que pueden presentarse o no, y en caso afirmativo no se conoce cuándo o en qué magnitud. No obstante, pueden y deben ser cuantificadas. Ej. : presentismo, enfermedades inculpables, indemnizaciones por despido, accidentes de trabajo, licencias, exámenes, fallecimiento de familiares directos, etc. A su vez, estas obligaciones inciertas generan otro tipo de cargas porque también están alcanzadas por determinadas obligaciones ciertas.

### Contabilidad de los costos de la mano de obra.

La mano de obra puede remunerarse sobre la base de la unidad de tiempo trabajada, según las unidades de producción o de acuerdo a una combinación de ambos factores. Los sueldos y salarios de ejecutivos, de personal de supervisión, de oficina y de mano de obra indirecta de fabricación, tienden a basarse en unidades de tiempo independientes de la producción.

Los planes de incentivos para individuos y grupos se utilizan frecuentemente como base para la remuneración. La eficiencia puede mejorar aumentando el rendimiento productivo sin aumentar el tiempo para ello, o disminuyendo el tiempo sin disminuir el rendimiento productivo. Ciertos planes de incentivos permiten que el empleado participe de los ahorros que resultan de esta mayor eficiencia.

Un ahorro del tiempo de trabajo también origina un menor costo de producción por unidad de producto, debido a que los costos indirectos de fabricación -cuyo conjunto es generalmente fijo en cantidad total y no varía con los cambios de actividad - pueden repartirse entre un número mayor de unidades de producción. En el plan de remuneración constante a destajo con un mínimo garantizado por hora, el empleado recibe una tasa garantizada por hora para producir un número estándar de unidades o piezas. Si produce en exceso del estándar, el empleado gana una cantidad adicional por pieza, calculada según la tasa del salario por hora dividido entre el número estándar de piezas por hora.

En el plan 100% de premio o bonificación, el verdadero rendimiento por hora del empleado (promedio para el período de la nómina) se divide entre el rendimiento estándar por hora, con lo cual se obtiene un factor o razón de eficiencia, que se multiplica luego por la tasa salarial por hora del empleado para encontrar las ganancias del empleado para el período.

El plan Taylor de remuneración diferencial a destajo, es un plan de remuneración constante a destajo que simplemente utiliza una tasa por pieza para los índices de producción más bajos, y otra para los índices de producción más elevada por hora.

El plan Gantt de tarea y bonificación, le concede una bonificación al empleado, calculada como porcentaje del pago por hora que está garantizado, cuando su rendimiento por hora alcanza una cierta norma.

Bajo el plan de premios Halsey, el empleado tiene un salario mínimo por hora garantizado y se le paga una cantidad adicional como recompensa por el tiempo de producción efectiva ahorrado al compararse su tiempo estándar de producción.

Los planes de bonificación escalonada (plan de eficiencia de Emerson) ofrecen una escala de bonificaciones, calculada como porcentaje del salario mínimo garantizado, que se gradúa a fin de que esté en concordancia con una escala de factores de eficiencia. El factor de eficiencia se calcula como el tiempo real promedio que se emplea para producir una unidad dividido entre el tiempo estándar.

Bajo un plan de premios por puntos, la producción se mide en puntos, que es la medida que corresponde a un minuto de trabajo. El empleado gana, además del salario mínimo garantizado por hora, una bonificación por cada punto ganado en exceso de la producción estándar.

### Prima por sobretiempo y bonificaciones por turnos.

El trato contable apropiado que debe darse a estas primas depende de las razones por las que se ha incurrido en el sobretiempo. Esta prima puede agregarse a la mano de obra directa y cargarse al trabajo o

departamento responsable del sobretiempo, lo que puede justificarse si se toma un pedido en momentos en que la fábrica está operando a plena capacidad.

Un segundo método (el más utilizado) es el de considerar a la prima por sobretiempo como un elemento de los costos indirectos de fabricación. En la mayoría de los casos, el sobretiempo no puede identificarse con trabajos específicos, sino que, más bien, se aplica a todos los trabajos.

Un tercer método es el de excluir íntegramente la prima por sobretiempo del costo de los productos fabricados y tratarla como un gasto del período, lo cual sólo puede hacerse cuando el sobretiempo ha sido causado por ineficiencia o desperdicio del tiempo regular. El costo contable que se da a las bonificaciones por turnos (turnos de noche) es similar al de las primas por sobretiempo. Por lo común, se cargan a los costos indirectos de fabricación.

#### **Contabilidad de los costos relacionados con la mano de obra.**

Muchas empresas acumulan los pagos por vacaciones, días feriados y bonificaciones durante todo el año sobre la base de estimaciones y presupuestos. Si no se hace esto, el período durante el cual ocurren estos pagos extras o menor producción recibe una carga indebida, lo que produce datos comparativos no satisfactorios.

La acumulación se basa en estimaciones. Durante el año, a medida que se incurren los costos directos e indirectos de fabricación, el pago por vacaciones se va acumulando, y se carga, ya sea a Trabajos en Proceso o a Costos Indirectos de fabricación.

#### **Tiempo de preparación.**

Frecuentemente, se requiere una considerable cantidad de tiempo y dinero para iniciar la producción. Estos costos se conocen como *costos de preparación*. La preparación ocurre cuando se está abriendo o reabriendo una planta o proceso o cuando se introduce un nuevo producto en el mercado. Incluyen gastos por el diseño y preparación de las máquinas y herramientas, capacitación de los trabajadores y pérdidas anormales iniciales que resultan de la falta de experiencia. Generalmente, estos costos son muy importantes en un taller de pedidos especiales, donde la naturaleza de cada trabajo es distinta.

Métodos para manejar los costos de preparación:

**Inclusión de la mano de obra directa.** Puesto que los costos de preparación pueden identificarse específicamente con los trabajos, se les trata frecuentemente como un costo de la mano de obra directa y se cargan directamente a Trabajos en Proceso y a los trabajos apropiados. La ventaja de este método es que ofrece una indicación más precisa de los costos reales de los trabajos que la que se obtendría si estos costos se incluyeran en los costos indirectos de fabricación.

**Inclusión en costos indirectos de fabricación.** Si los costos de fabricación se incluyen en la mano de obra directa, se dificulta la preparación del costo unitario de los trabajos similares. Algunos contadores prefieren tratar los costos de preparación como un renglón de costos indirectos de fabricación que se asignarán a todos los trabajos sobre la base de alguna norma de prorrateo.

**Un cargo a órdenes en proceso y trabajos.** Es cargar los costos de preparación directamente a trabajos en proceso y órdenes, pero como un costo separado e identificable más bien que como parte de la mano de obra directa. Este procedimiento facilita la comparación entre los trabajos y los costos unitarios.

#### **Tiempo ocioso.**

Frecuentemente, este costo adicional se incluye en el costo de la mano de obra directa y no se contabiliza por separado. Se puede lograr un mejor control de estos costos cargando el tiempo ocioso a costos indirectos de fabricación y a alguna cuenta o cuentas especiales. Al final del mes, la cantidad de tiempo ocioso aparece en el programa de los costos indirectos de fabricación y llega a conocimiento de la gerencia. Un método alternativo es tratar dichos costos como gastos del período más que como un costo de los productos fabricados. Considera al tiempo ocioso como una pérdida que no es propiamente inventariable.

#### **Prestaciones.**

Las prestaciones incluyen una variedad de costos relacionados con la mano de obra (despensa, fondos de pensiones, hospitalización, seguros de vida). Las prestaciones sociales son una parte del costo de la mano de obra de fabricación, directa e indirecta, de los salarios de los vendedores y salarios del personal de oficina general y de administración. Frecuentemente, se incluyen dentro de los costos indirectos de fabricación o se cargan como gastos de venta y administrativos.

#### **Los círculos de control de calidad y su papel en la reducción de costos.**

Los círculos de control de calidad tienen sentido como un simple programa dentro del sistema de calidad o CWQT. Lo esencial, es la estrategia total de la empresa dirigida en forma armónica e integrada a satisfacer las necesidades del cliente (calidad total), a través de cada una de las etapas de producción, en donde, a su vez, cada una de éstas es cliente de la otra en el proceso. Para que se dé el control total de calidad, deben estar presentes los siguientes elementos:

- Compromiso de la alta dirección en políticas de calidad.
- Implementación de esas políticas por la administración.
- Programas intensivos de entrenamiento.
- Participación de todos los empleados en los programas.
- Concepto de "control de hechos".

- Concepto de control en el proceso.
- Concepto de "estar en el mercado".
- Concepto de cliente dentro del proceso productivo.
- Concepto de estandarización.
- Utilización de métodos estadísticos.
- Actividades en grupos pequeños (círculos de control de calidad).

Un círculo de control de calidad es un pequeño grupo para llevar a cabo controles de calidad en forma voluntaria (autónoma, espontánea, independiente, entusiasta) dentro del taller. Este grupo funciona continuamente como parte de las actividades de control de calidad en toda la empresa, con autodesarrollo y desarrollo mutuo, control y mejoramiento en el taller, utilizando técnicas de control de calidad en las que participan todos los miembros.

Los resultados de la aplicación de este método son:

- Se mejoran los niveles de calidad.
- Se mejora la confiabilidad del producto.
- Se aumenta la cantidad de lo producido.
- Se reduce el trabajo defectuoso y el retrabajo.
- Se establece y mejora la técnica.
- Se reducen los gastos de inspección y revisión.
- Se relacionan los contactos entre vendedor y comprador.
- Se amplía el mercado.
- Se establecen mejores relaciones entre los departamentos.
- Se reducen los costos.
- Se reducen los datos e informes falsos sobre la empresa y aspectos interrelacionados.

El CWQC tiene un enfoque propio sobre costos y utilidades. Al hacer hincapié en la calidad, las utilidades a largo plazo van a aumentarse. Pero si se les concede importancia a las utilidades a corto plazo, se perderá en la competencia internacional a largo plazo y en las utilidades a largo plazo.

## COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

Son todos los costos que no están clasificados como mano de obra directa ni como materiales directos. Aunque los gastos de venta, generales y de administración también se consideran frecuentemente como costos indirectos, no forman parte de los costos indirectos de fabricación, ni son costos del producto.

Al contabilizar los CIF se presentan dos problemas:

- Una parte importante de los CIF es de naturaleza fija. Como consecuencia, el CIF por unidad aumenta a medida que disminuye la producción, y disminuye cuando ésta se incrementa.
- A diferencia de los costos de materiales y de mano de obra, el conjunto de los CIF es de naturaleza indirecta y no puede identificarse fácilmente con departamentos o productos específicos.

Es el más complejo de los tres elementos. En general, incluye todos los costos indirectos necesarios para el funcionamiento de una estructura fabril, y que no pueden asignarse directamente a la producción.

Se diferencia por:

- La cantidad de rubros que lo integran.
- La heterogeneidad de cuentas que incluye.
- El disímil comportamiento con relación al volumen de actividad.
- La falta o no conveniencia de su identificación en el producto.
- La necesidad de asignarlos mediante bases y prorrateos.

### Conceptos integrantes.

Algunos autores lo caracterizan por exclusión: todos los insumos que requiere la elaboración de un producto y que no sean **materiales ni mano de obra directa**. Es decir, incluyen:

- Materiales indirectos.
- Mano de obra indirecta.
- Otros costos de producción indirectos: energía, calefacción, alquileres, servicios de comedor, sanidad, seguros contra incendio, depreciaciones bienes de uso.

### Evolución.

Su evolución histórica refleja un pronunciado y continuo avance con respecto a los otros dos elementos, por el elevado componente tecnológico de los procesos que economizan materia prima y sustituyen mano de obra directa.

Para el planeamiento y control, cobra especial importancia su clasificación por áreas de responsabilidad, y una adecuada distinción entre los controlables y los no controlables.

Estos costos indirectos de fabricación son los principales responsables de que no se pueda clasificar con precisión el **costo exacto** por la imposibilidad de su asignación directa al producto.

### Naturaleza y clasificación de los CIF.

Se denomina objeto de gasto al artículo u objeto en el cual se ha gastado o se van a gastar fondos. Los CIF pueden subdividirse según el objeto del gasto en tres categorías: materiales indirectos, mano de obra indirecta y costos indirectos generales de fabricación.

#### Costos generales directos e indirectos de fabricación.

Un costo directo es aquel que puede asignarse específicamente a un segmento del negocio, tal como la planta, departamento o producto. Un costo indirecto no puede identificarse de manera específica con tales segmentos y debe asignarse sobre alguna base elegida para tal propósito.

Comúnmente, la expresión de que un costo es "directo" significa que es directo con respecto al producto. Generalmente, los costos de materias primas y mano de obra directa son directos con respecto a los departamentos y los productos. Los CIF normalmente son indirectos con respecto a los productos que se están fabricando. Sin embargo, ciertos CIF pueden ser directos con respecto a determinados departamentos (capataz de un determinado departamento, materiales indirectos).

Por conveniencia, ciertos costos de materiales directos y de mano de obra directa que tienen importancia secundaria, se tratan como CIF. En tales circunstancias, técnicamente esta porción de los CIF es directa con respecto al producto.

Todos los CIF son directos con respecto a la planta o fábrica. Sin embargo, algunos de éstos pueden ser indirectos con respecto a los departamentos individuales dentro de la planta (depreciación de la planta, sueldo del gerente).

La relación directa o indirecta entre un costo y un producto es el aspecto más importante para propósitos de costeo de productos. Los costos directos de los productos se asignan directamente a los productos; los costos indirectos de los productos deben asignarse a los productos sobre alguna base.

La mayoría de los costos directos de departamentos son controlables por el supervisor del departamento.

Los costos indirectos generales del departamento generalmente no son controlables por el jefe del departamento, porque la persona que los autoriza se encuentra a un nivel administrativo superior.

La distinción entre costos directos e indirectos es especialmente importante para propósitos de costeo de productos siempre que se fabrique más de un producto y para propósitos de control siempre que se utilice más de un departamento en la fabricación de los productos.

#### Costos indirectos de fabricación de planta y departamento.

Los CIF pueden relacionarse directamente con la planta en su integridad, con los departamentos de servicios, o con los departamentos de producción.

Los costos indirectos de planta incluyen todos los costos relacionados con la fábrica en su integridad, sin distinción de sus departamentos componentes.

La función de estos costos es la de ofrecer y mantener espacio y facilidades para los departamentos de producción y servicios. Por lo tanto, los costos indirectos de planta deben asignarse a estos departamentos.

Los costos de los departamentos de servicio son aquellos costos que pueden atribuirse a la operación de los departamentos de servicio, costos tales como ingeniería industrial, departamento de mantenimiento y departamento de compras. Puesto que la función de los departamentos de servicios es la de prestar servicio a los departamentos de producción, los costos de estos departamentos de servicios deben cargarse a los departamentos de producción sobre alguna base determinada. Después de haber asignado estos costos a los departamentos de servicios para propósitos de costeo de productos, se les describe como "costos asignados a los departamentos de servicio".

Después de haber asignado los costos indirectos de planta y departamentos de servicio, los costos indirectos de un departamento de producción constan de los siguientes rubros:

Gastos generales directos de departamento:

- Materiales indirectos utilizados por el departamento.
- Mano de obra indirecta utilizada por el departamento.
- Costos indirectos generales directamente relacionados con el departamento (depreciación maquinaria del departamento).

2. Gastos generales indirectos de departamento:

- Costos indirectos de planta asignados (depreciación del segmento de planta utilizado por el departamento).
- Costos asignados a los departamentos de servicios.

#### Costos generales de fábrica fijos y variables.

Se les puede clasificar de acuerdo con su comportamiento respecto a la actividad de producción y al tiempo. Aquellos costos cuyo monto total cambia o varía según cambia o varía la actividad, se conocen como costos variables. Aquellos costos cuyo monto total no se modifica de acuerdo con la actividad de producción, se llaman costos fijos. Los costos fijos varían con el tiempo más que con la actividad.

Hay tres tipos de costos fijos:

- Costos fijos comprometidos.
- Costos fijos de operación.
- Costos fijos programados.

Los costos de capacidad comprometidos son los costos generados por la planta, maquinaria y otras facilidades empleadas. Los desembolsos para estos activos fijos se hacen irregularmente y se supone que sus beneficios habrán de abarcar un período de tiempo relativamente largo (depreciaciones y amortizaciones).

Los costos fijos de operación son costos que se requieren para mantener y operar los activos fijos (calefacción, luz, seguros, impuestos a la propiedad).

Los costos fijos programados son los costos de los programas especiales aprobados por la gerencia (programa de publicidad, para mejorar la calidad de un producto).

Hay muchos costos indirectos que no varían directamente y en proporción con los cambios en la actividad de producción. Se conocen como semivariables o semifijos. Para mayor facilidad, se los clasifica frecuentemente ya sea como fijos o como variables, hecho que depende de sus características predominantes (salario de capataz).

La distinción entre los costos fijos y los variables depende a menudo de la definición de la gerencia en cuanto a la naturaleza de las actividades de la empresa.

Generalmente, los costos fijos son indirectos con respecto al producto, pero pueden ser directos con respecto al departamento o a la planta. Los costos variables tienden a ser directos con respecto al producto, al departamento y a la planta.

#### Importancia de las distintas clasificaciones de CIF.

La clasificación de los costos según el departamento que tiene el control principal sobre su incurrencia es útil para el control administrativo de las operaciones. La clasificación según el objeto del gasto puede ser útil para analizar el costo de producción de un producto en sus distintos elementos.

La clasificación en costos fijos y variables es útil en la preparación de presupuestos para operaciones futuras. Los costos clasificados como directos o indirectos con respecto al producto o al departamento son útiles para determinar la rentabilidad de las líneas de producto o la contribución de un departamento a las utilidades de la empresa.

Para propósitos de costeo de los productos, todos los costos incurridos en la fábrica se asignan eventualmente a los departamentos de producción a través de los cuales circula el producto. La acumulación y clasificación de los costos por departamentos se llama generalmente distribución o asignación de costos. Los costos que pueden atribuirse directamente al departamento se asignan directamente. Los costos indirectos de fabricación y los costos de los departamentos de servicios se asignan sobre alguna base a los departamentos de producción y se asignan también a producción a media que ésta pasa por los departamentos.

Generalmente los costos que son directos con respecto a un departamento son controlables, al menos en parte, por ese departamento, mientras que los costos que tienen una relación indirecta con el departamento no son controlables por el mismo. Por lo tanto, la clasificación de los costos dentro de un sistema de contabilidad de costos según su relación directa o indirecta con determinados departamentos se acerca al objetivo de clasificarlos de acuerdo con su grado de controlabilidad. De manera similar, los costos que son directos con respecto a un departamento casi siempre son costos variables, mientras que muchos de aquellos costos que tienen una relación indirecta, son de naturaleza fija.

#### Clasificación.

##### Según su variabilidad.

- **Fijos**
- **Variables**

##### Según los departamentos.

- **Productivos:** operan sobre el producto durante todas las etapas de elaboración. Ej. : departamento de corte, ensamblado y pinturas.
- **Servicios:** sirven de apoyo logístico a los departamentos de producción. Ejemplo: departamentos de mantenimiento, seguridad, usinas propias.

##### Según su aplicación.

- **Sobreaplicados**
- **Subaplicados**

##### Según el tiempo.

- **Reales (históricos):** se determinan una vez transcurrido el ejercicio y sobre la base de los costos incurridos.
- **Predeterminados:** se calculan antes del ejercicio y en función de los presupuestados.

##### Según el prorrateo.

- **Primario**
- **Secundario**
- **Terciario**

#### La acumulación de los CIF.

Los CIF pueden acumularse según el objeto del gasto (materiales indirectos, depreciación de planta) en un solo mayor auxiliar que respalda a una sola cuenta de control para toda la fábrica. Sin embargo,

generalmente la organización de la fábrica se divide en departamentos, o centros de costos, sobre una base funcional. En tales circunstancias, es útil mantener una cuenta de control de CIF y un mayor auxiliar para cada departamento de producción y servicios dentro de la fábrica.

El tamaño de la empresa, la naturaleza del proceso de fabricación y los niveles de responsabilidad de la gerencia son algunos de los factores que determinan la estructura de las cuentas de costos.

Es muy característico que cada departamento tenga cuentas auxiliares, en las que se clasifican los CIF según el objeto del gasto.

La clasificación de los CIF por departamento facilita el objeto administrativo de control de la contabilidad de costos.

Las personas a cargo de cada departamento son responsables por muchos de los costos en que directamente se ha incurrido dentro de cada departamento.

Para propósitos de control, los CIF imputables a cada departamento se comparan con una cantidad presupuestada estándar.

Las variaciones entre los costos reales y los costos estándar se analizan, y se toman medidas correctivas cuando es posible.

La diferencia aritmética entre la cantidad incurrida y la presupuestada se conoce con el nombre de variación.

#### Distribución de las cuentas de costos indirectos para propósitos de costeo de productos.

La determinación del costo de los productos fabricados implica la asignación de todos los CIF incurridos durante un período a los productos fabricados durante ese período. Puesto que la producción pasa físicamente sólo por departamentos de producción, y no por los departamentos de servicios, todos los CIF deben asignarse a los departamentos de producción para propósitos del costo de los productos.

#### Complejidades en el proceso de asignación.

Las etapas en la asignación de costos de uno a otro departamento y luego en la reasignación a un tercer elemento, pueden evitarse si se determinan cuál es la proporción efectiva de cada costo indirecto de fabricación que se asigna eventualmente a cada departamento de producción.

A fin de simplificar el proceso, cuando los departamentos se prestan servicios mutuamente, puede lograrse un grado adecuado de exactitud en la asignación de los costos indirectos, ignorando o pasando por alto tales servicios cuando son más bien inmateriales en cantidad o cuando tienden a anularse mutuamente.

Asimismo, el problema de la asignación circular puede minimizarse asignando en último lugar los costos indirectos de fabricación a aquellos departamentos que reciben la mayor parte de las asignaciones de los otros departamentos.

#### Acumulación de los costos generales directos de fabricación.

Los costos indirectos de fabricación que tienen relación directa con el departamento de producción o con un departamento de servicios se asignan a la cuenta de costos indirectos de ese departamento. En el caso de accesorios cuyo consumo puede observarse y calcularse, los costos pueden asignarse a los departamentos de servicios y producción sobre la base de los registros de consumo de cada uno de ellos.

Sin embargo, el costo de mantener registros de consumo para estos artículos puede exceder el valor del mayor grado de exactitud que se obtiene. En tales casos, puede ser económico tratar estos costos como costos indirectos y asignarlos entre los departamentos que están utilizando los artículos, sobre alguna base razonable.

Cuando los trabajadores y las máquinas se emplean en más de un departamento, el costo de sus servicios se convierte en un costo general indirecto de fabricación con respecto a cualquier departamento de producción o servicios.

Los CIF se acumulan y se asignan en forma periódica, generalmente cada mes.

#### **Prorratesos y bases de distribución.**

El prorrato es la cuota parte que cada artículo fabricado debe absorber por este elemento.

Su ciclo contable comienza con el pago o devengamiento de los rubros que lo integran y que se imputan a cada cuenta en particular.

Luego, se asignan conforme a alguna proporción a los departamentos de producción y de servicios (prorrato primario). Posteriormente, estos costos acumulados en los departamentos de servicios son redistribuidos entre los primeros (prorrato secundario).

Finalmente, y ya con los costos indirectos concentrados exclusivamente en los departamentos de producción son trasladados a los productos mediante el prorrato terciario o final.

Uno de los objetivos del sistema de información es calcular un costo unitario, y el camino obligado es determinar el **más razonable posible**, en función de la característica del problema a resolver (distribución) y de los alcances y confiabilidad de la información disponible.

Para el prorrato terciario se utilizan cuotas reales o predeterminadas, que se sintetizan en el siguiente esquema:

CUOTAS DE C.I.F.	REALES PREDETERMINADAS	UNIDADES	Producción
	COSTOS	Material directo	
		Mano de obra directa	
		De conversión o primo	
	TIEMPOS	Horas máquina	
		Horas de mano de obra directa	

En cambio, en los prorrateos primario y secundario se utilizan otras bases que se seleccionan basándose en la representatividad del motivo y magnitud de la cuenta de costos indirectos a distribuir, ej. : alquiler de la fábrica, se prorratea en función de la superficie cubierta de cada departamento; costos del departamento del servicio comedor del personal, se distribuye por número de empleados.

Es un imperativo que el cálculo de una cuota CIF se determine por departamento para que cada proceso o producto reciba el cargo que le corresponde según el uso que se haya hecho de los mismos.

Cálculo:

Cuota CIF = CIF / base de distribución

El empleo de una cuota única - global tipo promedio de CIF sólo es procedente cuando:

Se trabaja con un solo departamento o centro de costos.

Los productos en los distintos departamentos requieren iguales tiempos de procesos en cada uno de ellos.

### **Distribución de costos indirectos.**

Al proceso de realizar la distribución de costos entre las áreas productivas y de servicio, se le conoce con el nombre de prorrateo primario.

Junto con el problema del prorrateo primario, la organización se enfrenta al de distribuir los costos de los departamentos de servicio entre los departamentos o áreas que se benefician con dichos servicios, lo que se conoce con el nombre de prorrateo secundario.

No es tarea fácil llevar a cabo ambas distribuciones o asignaciones de costos, sobre todo cuando se implanta en la empresa la contabilidad por áreas de responsabilidad, la que descansa en la división entre partidas controlables para fines de la evaluación de la actuación de cada área, de donde resulta un reto muy interesante la implantación de este sistema contable, que trae consigo la necesidad de establecer criterios claros y correctos en la distribución de los costos para evitar que el espíritu de este sistema de información se diluya.

Todos los costos que sean asignados o distribuidos deben aparecer en los reportes de actuación como partidas no controlables, porque se supone que el responsable del área no decidió la forma de la distribución y utilización de cierto servicio.

Un método adecuado para realizar la asignación o distribución de los costos de las áreas de servicio entre los departamentos de línea es el siguiente:

Cada departamento de servicio debe elaborar su presupuesto anual, utilizando la técnica de presupuesto de base cero.

Se seleccionan las bases para efectuar la reasignación de los costos teniendo en cuenta que el denominador o base que se elija representa lo mejor posible los beneficios que se presentan a los departamentos de operación. Algunas bases comunes son:

- Relaciones industriales: número de empleados.
- Contraloría: partes iguales.
- Mantenimiento: horas máquina.
- Control de calidad: unidades producidas.

Se obtiene una tasa de aplicación dividiendo el costo del departamento de servicio por la base elegida de los departamentos en que se va a asignar el costo del mismo: costos presupuestados del departamento / base elegida.

Se lleva a cabo la distribución propuesta entre los departamentos que utilizaron el servicio.

Recomendaciones:

- Siempre la tasa de aplicación o distribución debe ser aplicada sobre los costos presupuestados del departamento de servicio (para no transferir ineficiencias).
- Nunca la asignación a un departamento de operación debe estar establecida en función de la cantidad de servicio que ha sido solicitado por los demás departamentos.
- De ser posible, se debe controlar el comportamiento de los costos en cada área de servicio por separado.

### **Costeo basado en las actividades (Método ABC).**

Parte del supuesto que las causas que generan los costos son las actividades y no los productos, y que éstos consumen a aquellas, constituyéndose las mismas en el factor vinculante con la producción.

Desagrega todo el proceso fabril en el conjunto de operaciones que lo conforman y asigna los costos indirectos a cada uno de éstas.

Luego, en función de las actividades que consumen los productos se le trasladan esos costos.

Establecidas las actividades y sus costos, lo fundamental es determinar las causas que los originan, para luego ubicar las bases de medición de su uso y en función a las mismas, proceder a su distribución. Estos

factores causales se denominan inductores de costos (cost - drivers) que deben ser auténticamente representativos del motivo que ocasionan los costos de las actividades.

En función de estos inductores, se establece el costo unitario que agrega cada actividad al proceso productivo.

Es necesario definir el número de unidades de medición de cada actividad, y el uso que de las mismas hace cada producto en particular.

Este método permite calcular costos unitarios con un mejor grado de aproximación, dada la gran gama en que los mismos se desagregan.

No es un nuevo método de costeo, pero constituye un avance o perfeccionamiento del tradicional sistema de distribución de los CIF. Pero también se debe recurrir a bases para distribuir actividades comunes a distintos productos.

#### **Efecto de los cambios de volumen sobre los cif.**

Puesto que una gran parte de los CIF es fija e indirecta con respecto tanto a los productos como a los departamentos, su monto total tiende a permanecer constante a pesar de los cambios en el nivel de las operaciones. Sin embargo, un cambio en el nivel de operaciones puede tener un importante efecto directo sobre los CIF por unidad de producto

## **COSTOS DE DISTRIBUCIÓN.**

La función de comercialización comprende:

- La búsqueda de nuevos canales de comercialización.
- Uso intensivo de publicidad.
- Programas de capacitación para vendedores.

También significa mejorar presupuestos y gestión de ventas e introducir el análisis y control de las partidas posteriores a la fabricación, es decir, a las ventas.

Estos costos, también llamados **de no fabricación**, incluyen los costos de distribución constituidos por la suma de los de administración, comercialización y financiación.

$C. DISTRIBUCIÓN = C. ADMINISTR. + C. COMERC. + C. FINANC.$

Se inician cuando la fábrica entrega el producto terminado, hasta que el mismo llega al mercado final.

#### **Campos.**

Se aplican tanto a industrias como a comercios, compañías de seguros, entidades financieras, supermercados, y cualquier tipo de establecimiento minorista y mayorista, ya que incorpora a la contabilidad financiera la técnica de los costos, enriqueciendo la información para determinar rendimientos por renglones, secciones de venta, vendedores, góndolas, sistemas de comercialización, tipos de servicios, etc.

Para diseñar un sistema de costos de distribución, se debe respetar la siguiente secuencia:

Los costos se agrupan y clasifican de acuerdo a las diferentes funciones de ventas.

Se centralizan en un solo concepto las erogaciones correspondientes a una misma función.

Los costos o gastos comunes a varias líneas o secciones, es decir, no atribuibles directamente a una determinada función, se distribuyen de la manera más razonable posible (en función a ciertas bases).

Una vez calculado el costo de cada una de las funciones que hacen a la generación de ingresos, se compara con sus ventas y de esta manera, se conoce el resultado de cada segmento.

#### **Clasificación.**

Las funciones en que se agrupan las cuentas específicas de costos de distribución son:

- De investigación.
- Directos de ventas.
- De entrega.
- Almacenamiento.
- De créditos.
- Financieros.
- De publicidad.

Cada uno de estos grupos constituye una cuenta de control, que tiene un mayor auxiliar para los rubros más importantes como: alquileres, sueldos, energía, depreciaciones, impuestos, etc.

Estos costos de distribución se analizan en función de:

- Productos.
- Zonas.
- Tipos de clientes.
- Sistemas de ventas.
- Localización geográfica.
- Elementos de ventas.

## COSTOS POR ÓRDENES DE FABRICACIÓN.

Los consumos de los elementos se acumulan e identifican por cada orden o encargo, lo que posibilita conocer el costo de cada pedido u orden.

### Tipo de actividad de producción:

Es especialmente apropiado cuando la producción consiste en trabajos o procesos especiales más que cuando los productos son uniformes y el patrón de producción es repetitivo o continuo. También se emplea cuando el tiempo requerido para fabricar una unidad de producto es relativamente largo y cuando el precio de venta depende estrechamente del costo de la producción. También se encuentra en compañías que producen diversos artículos, cuando la producción se programa por trabajos (tornillos y tuercas).

En síntesis, se aplica en industrias que realizan trabajos especiales, a pedido de clientes, para stock, con productos no estándar de diseño o especificaciones particulares. Ejemplos: imprentas, mueblerías, talleres mecánicos o de reparación en general, electrodomésticos, construcciones, obras viales, vidrio indumentaria, zapatos, etc.

Los costos que pueden identificarse con un determinado trabajo, como por ejemplo los de materiales y de mano de obra se cargan directamente a ese trabajo tan pronto se les identifica. Los costos que no están directamente relacionados con ningún trabajo en particular, se asignan a todos los trabajos sobre alguna base de prorrato.

La mayoría de los costos indirectos de fabricación están dentro de la última categoría aunque algunos, como los del tiempo de preparación de máquinas, primas de sobretiempos y diseños de ingeniería, frecuentemente se cargan en forma directa a los trabajos aplicables. Las tasas de costos indirectos predeterminadas son particularmente útiles para el costeo de las órdenes de trabajo. Puesto que los costos indirectos reales no pueden identificarse sino hasta el fin del mes o del año, los costos del trabajo no pueden conocerse inmediatamente después de su terminación si no se recurre a las tasas de costos indirectos.

### **Registro de las órdenes de trabajo.**

Debido a que la producción no tiene un ritmo constante, se requiere una planeación cuidadosa para lograr la utilización más económica del potencial humano y de la maquinaria. La planeación de la producción comienza con el recibo de un pedido por cliente. Esta es la base para la preparación y emisión a la fábrica de una orden de producción. La orden de producción contiene información e instrucciones para la fábrica con respecto a las especificaciones del producto, el período de tiempo para la fabricación, recorrido de la producción, máquinas a utilizarse, etc.

### Hoja de costos:

El documento de contabilidad que se usa es llamado "hoja de costos de trabajo", que contiene la acumulación de costos para cada trabajo, subdividida en las principales categorías de costos, a medida que se hacen las requisiciones de materiales y se incurre en la mano de obra, se anotan los trabajos pertinentes en los formularios de requisición de materiales y boleta de tiempo.

Resume en forma separada los consumos de los elementos demandados por cada orden o trabajo. La información para su elaboración se obtiene de:

- Requisiciones de materiales.
- Tarjetas de tiempos.
- Cuotas de costos indirectos de fabricación.

Los materiales y la mano de obra directa se cargan a cada trabajo conforme a la identificación de las requisiciones de materiales y de las tarjetas de tiempos. En cambio, los costos indirectos se aplican en función a las bases de distribución.

La hoja de costos de los trabajos constituye un mayor auxiliar para la cuenta trabajos en proceso. En cualquier momento, el saldo en esta cuenta es igual a los saldos sumados de las hojas de costos de trabajos. Cuando se termina un trabajo, el costo se totaliza en la hoja de costos y se usa como base para trasladar el costo de la orden a Productos Terminados o Costo de Ventas.

### **Contabilización.**

En este método generalmente se realizan distintos tipos de trabajos que reciben las siguientes denominaciones:

- **Producto:** artículo íntegramente fabricado en la planta.
- **Ensamble:** la producción consiste en el armado de partes, o en la combinación de varios sub-ensambles.
- **Sub-ensamble:** combinación de dos o más partes. En este caso, generalmente ambas órdenes se emiten al mismo tiempo.

- **Partes componentes:** se fabrican para stock y posterior armado o ensamble a pedido, es decir, son conjuntos de dos o más piezas. Las partes componentes se emiten por separado a las de ensamble.
- **Piezas:** son materiales ya elaborados que se utilizan en el armado del producto.
- **Órdenes de mejoras:** consisten en equipos, instalaciones, herramientas, etc., fabricados y para uso propio de la empresa, es decir, bienes producidos en la misma planta.

## COSTOS POR PROCESOS.

En las empresas que utilizan el sistema de fabricación por procesos, se elaboran productos relativamente estandarizados para tenerlos en existencia.

Corresponde a técnicas de producción masiva.

La división del trabajo y la mecanización expandieron el uso de procesos continuos y por departamentos, y perfiló el sistema de costos por procesos.

### Procesos de producción:

Un proceso es una entidad o sección de la compañía en la cual se hace un trabajo específico, especializado y repetitivo. Algunos términos que se usan son: departamentos, centros de costos, centro de responsabilidad, función y operación.

Cualquier proceso puede utilizarse para la fabricación de varios productos. También, cualquier producto puede requerir procesamiento en varios procesos. El plan de producción depende de las características técnicas del diseño de producto y proceso.

Además de la naturaleza del diseño del producto y del proceso, la organización y distribución de la planta también determina la relación de los procesos entre sí (si se van a arreglar como procesos en secuencia o como procesos paralelos). Los procesos paralelos operan independientemente unos de otros. La producción de uno de estos procesos paralelos no se convierte en materia prima ni insumo para el otro. Cuando un proceso recibe la producción de otro proceso, ambos procesos están dentro de un arreglo secuencial.

### Requisitos:

Se aplica en industrias que trabajan en forma continua o en serie y en las que los artículos demandan procesos similares, y en las que se van transformando por etapas la materia prima hasta que alcanza el grado de producto terminado.

Los artículos, en su mayoría homogéneos, consumen iguales costos de materiales, mano de obra e indirectos de fabricación; en procesos paralelos o secuenciales y en los que las unidades se miden en términos físicos (litros, kilos, metros).

El costo unitario se calcula mediante un promedio entre la suma de los costos consumidos por los departamentos o procesos en un período, y las cantidades producidas en el mismo.

Es un sistema simple y económico, porque no existen trabajos individuales ni cálculos específicos por elemento.

Se lo puede aplicar cuando:

- Se trata de productos estándar u homogéneos.
- Existen elevados volúmenes de producción.

La imposibilidad de conocer los costos consumidos por cada tipo de trabajo hace que las erogaciones no se acumulen por elemento, por lo tanto no se utiliza la hoja de costos.

Los elementos se cargan a los **departamentos o procesos**, y se van transfiriendo de uno a otro, determinando valores:

- Productos transferidos.
- Inventarios de producción en proceso.

En este sistema, el traslado recíproco o secuencial entre procesos es lo habitual.

### **La contabilidad de costos por procesos.**

Se hace hincapié en la acumulación de costos para cierto período de tiempo (por ejemplo, un mes), por procesos, departamentos, funciones o centros de costos, por los cuales es responsable un gerente.

Los costos que son directos con respecto a los procesos o departamentos son los que tienen importancia a los fines del control. Los costos que se relacionan directamente con el producto también se relacionan directamente con los procesos. Sin embargo, para propósitos de costeo de los productos, los costos que tienen una relación indirecta con los procesos se asignan a éstos sobre alguna base razonable.

Después de acumular los costos para cada departamento o proceso, se preparan los informes de control y la información para la gerencia. Los costos por los cuales es responsable cada gerente de departamento o proceso se comparan con alguna medida de actuación (asignaciones presupuestales, costos estándar o resultados de períodos anteriores).

Una vez que se ha obtenido la información de control de las cuentas de costos, todos los elementos del costo de producción se "pasan" por las cuentas del proceso con el fin de determinar el costo de fabricación

total de los productos terminados. El inventario de apertura de trabajos en proceso más los tres elementos del costo de producción que se ponen en proceso durante un período de tiempo deben contabilizarse. El flujo de costos por las cuentas se realiza acreditando un proceso y cargando el siguiente proceso (o productos terminados) por el costo de los artículos transferidos. Los saldos restantes en las cuentas del proceso forman el inventario de trabajos en proceso.

El costo unitario del producto se obtiene dividiendo las unidades de productos fabricados o procesados entre el costo de los artículos fabricados o procesados. Estos costos unitarios se van acumulando a medida que se pasan de uno a otro departamento en una situación de proceso secuencial, de modo que el producto terminado soporta el costo acumulativo de todas las operaciones realizadas. Estos datos de costo del producto se usan luego para la determinación de la utilidad, costeo del inventario y en la toma de decisiones administrativas, tales como la fijación de precios.

#### Inventario de trabajos en proceso:

Parte de la dificultad para determinar el costo del inventario de trabajos en proceso se debe al hecho de que la producción no terminada puede ubicarse en uno o en todos los procesos de producción, así como entre procesos, en un arreglo de proceso secuencial. Por ser más conveniente, los inventarios entre procesos se consideran como inventarios en proceso del proceso anterior.

Deben calcularse los distintos inventarios y sumarse juntos para constituir el inventario total de trabajos en proceso a usarse en el estado de costo de productos fabricados y en el balance general.

Para poder asignar los costos de producción, ya sea a los artículos terminados y transferidos de un proceso, o a aquellos que forman el inventario final de los trabajos en proceso, se debe conocer la forma en que se agregan los materiales a la producción. En general, los materiales pueden agregarse al producto al comienzo de la etapa del procesamiento, continuamente a través de todo el procesamiento, en ciertas etapas de terminación, o al final del proceso.

Generalmente se supone que los costos de mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación se asignan al producto uniformemente a través del procesamiento.

#### **Registración.**

En la etapa de producción, se utilizan tantas cuentas como departamentos fabriles tiene el proceso.

Cada uno de éstos es debitado por el consumo de los elementos y acreditado por el costo de las unidades trasladadas al siguiente o al almacén de productos terminados, según sea el caso, representando su saldo - al fin del período - el inventario de producción en proceso.

#### **Costo unitario.**

El cálculo del costo unitario se realiza, entre otros, mediante el método de los **cinco pasos**, que sigue la secuencia:

- Producción procesada computable.
- Costo unitario.
- Costo unitario promedio.
- Costo de la producción terminada.
- Costo inventario final producción en proceso.

Estos pasos se vinculan con los siguientes conceptos:

- **Costos incurridos:** los consumidos por los tres elementos y durante un período.
- **Producción procesada:** cantidad de producción en elaboración en un período, en términos de unidades equivalentes.
- **Costos unitarios:** cociente entre los costos del período y la producción procesada computable.
- **Producción procesada computable:** se calcula por elemento y mediante la siguiente fórmula:

***Producción terminada + Inv. Final de Prod. En Proc. - Inv. Inicial de Prod. En Proc.***

Ambos inventarios expresados en términos de producción equivalente.

#### **Producción equivalente.**

Como los elementos no se incorporan de la misma forma a los procesos, sino que lo hacen en distintos tiempos y cantidades, surge una dificultad para el cálculo del costo unitario, que se supera con el concepto de producción equivalente.

La producción equivalente es el número de artículos que se terminarían si todos los costos o esfuerzos del período se aplicaran exclusivamente a terminar unidades. Dicho en otros términos: *la medición del trabajo realizado en un departamento en base a productos totalmente finalizados.*

Se calcula estableciendo el grado de avance o de terminación de la producción en proceso, sea tanto inicial como final.

El cálculo del grado de terminación o de avance es competencia del ingeniero de fábrica, no es tarea del administrador ni de contadores.

La valuación de los inventarios de las cuentas de proceso se efectúa utilizando el concepto de producción equivalente.

El cálculo de los costos finales depende de la forma de producción, ya que se presentan muchas variantes:

- Producción de un solo artículo con incorporación total de materiales en el primer proceso.
- Fabricación de un solo producto, utilizando materia prima en todos los departamentos.

- Producción de varias manufacturas, con materiales separados para cada uno o no, y con incorporación en el primer proceso de materiales, o en todos los departamentos.

#### **Importancia de los datos de costos unitarios.**

Es indispensable conocer los costos unitarios del producto si se quiere hacer un costeo del inventario, o medir las utilidades. Los datos de costos unitarios también pueden ser útiles para el control de los costos y la toma de decisiones. Algunas compañías preparan informes sobre un período regular, por ejemplo, meses, trimestres, etc., en los cuales se compara la utilidad bruta real por unidad con la utilidad bruta estándar. Este tipo de información puede conducir a que se tomen medidas en cuanto a los precios, o puede concentrar la atención en las áreas potenciales de reducción de costos.

## CUENTAS DE ORDEN

Registran:

- Bienes de terceros, cuyo registro es necesario por razones operativas y para su control con los resultados de recuentos físicos;
- Contingencias por las que no se ha computado variación patrimonial alguna, incluyendo las que podrían derivarse de siniestros que afecten a los bienes de terceros.

Las cuentas de orden en otros países se denominan *cuentas memorando*.

Para insertar estas anotaciones en un método de registración por partida doble, se utiliza un par de cuentas por cada concepto. Por lo tanto:

Hay cuentas de orden deudoras y acreedoras;

Los saldos de las cuentas deudoras deben aumentar (o disminuir) al unísono con los de las cuentas acreedoras;

El total de los saldos deudores debe coincidir con el total de los saldos acreedores, ya que ambos se refieren a las mismas cosas.

El empleo de cuentas de este tipo sólo se justifica si facilita el control y la preparación de los informes contables. Cabe señalar que:

- No debe informarse sobre las contingencias *remotas* (las de concreción muy poco probable).
- Debe informarse sobre las contingencias *probables* que no fueron contabilizadas por ser difícil la cuantificación objetiva de sus efectos.