

CAPITULO II

MARCO TEORICO SOBRE SISTEMA, CONTABILIDAD, COSTOS DETALLADOS Y RAZONABILIDAD DEL COSTO UNITARIO.

A. SISTEMA

En las empresas para realizar sus operaciones financieras, cuentan con diferentes procesos de acuerdo a las actividades desarrolladas de conformidad a su naturaleza. Este proceso de conocer, relacionar y comunicar, exige organizar las actuaciones o las cosas y recibe el nombre de "sistema". La información financiera se comunica a través de un sistema, el cual contiene diferentes etapas: la determinación de cual es la información financiera que se necesita y que datos pueden darse; el procesamiento de tales datos y la formación real de informes que contengan la información requerida para la toma de decisiones.

1. CONCEPTOS DE SISTEMAS

a) "Es un conjunto organizado de cosas o partes interactuantes e interdependientes, que se relacionan formando un todo unitario y complejo"⁴

b) "Es un conjunto de entidades caracterizadas por ciertos atributos en una forma cualitativa o cuantitativa, que tienen relaciones entre sí, de acuerdo con sus aspectos formales"⁵

En conclusión, podemos descomponer el concepto de sistema en base a las siguientes características:

a) Es un conjunto de elementos (que son partes u órganos componentes del sistema), esto es, los subsistemas;

⁴ López Alfredo. Teoría General de Sistemas. www.gestiopolis.com/recursos/docs/fulldocs/ger/teoriasistemas.htm

⁵ Marcelo Arnold y Francisco Osorio Introducción a los Conceptos Básicos de la Teoría General de los Sistemas. www.rehue.csociales.uchile.cl/publicaciones/moebio/03/frprinci.htm

b) Los elementos se interrelacionan de manera dinámica (esto es, interacción e interpretación) y forman una red de comunicación y relaciones, en función de la dependencia recíproca entre ellos;

c) Desarrollan una actividad o función (que es la operación, actividad o proceso del sistema);

d) Para lograr uno o más objetivos o propósitos (que constituyen la finalidad para la que fue creado el sistema).

En función de estas cuatro características, el sistema es un todo organizado con lógica. Este aspecto de totalidad e integridad es el funcionamiento del sistema. Cuando se habla de naturaleza sistemática, ésta se refiere al funcionamiento global, total e integrado en que el todo es mayor (o diferente) que la suma de sus partes.

Para funcionar, el sistema requiere los siguientes parámetros:

a) Entradas o insumos (inputs): todo sistema recibe o importa del ambiente externo insumos necesarios para funcionar. Ningún sistema es autosuficiente o autónomo.

Los insumos pueden ser recursos, energía o información.

b) Operaciones o procesamiento: todo sistema procesa o convierte sus entradas a través de sus subsistemas. Cada tipo de entrada (sean recursos materiales-máquinas y equipos o materiales, sean recursos humanos o recursos financieros - dinero y crédito-) se procesa en los subsistemas específicos, es decir especializados en procesarlos.

c) Salidas o resultados (outputs): todo sistema coloca en el ambiente externo las salidas o resultados de sus operaciones o procesamiento. Las entradas se procesan debidamente, se convierten en resultados y luego se exportan hacia el ambiente. Las

salidas, productos o servicios prestados, energía o información, son consecuencias de las operaciones o procesos realizados por los diversos subsistemas en conjunto.

d) Retroacción o retroalimentación (feedback): retorno o entrada de nuevo al sistema de parte de sus salidas o resultados, que influyen en su funcionamiento. La retroacción o retroalimentación es información o energía de retorno que vuelve al sistema retroalimentarlo o modificar su funcionamiento, en términos de resultados o salidas. La retroalimentación es un mecanismo censor que permite al sistema orientarse frente al ambiente externo y detectar los desvíos que deben corregirse para alcanzar los objetivos.

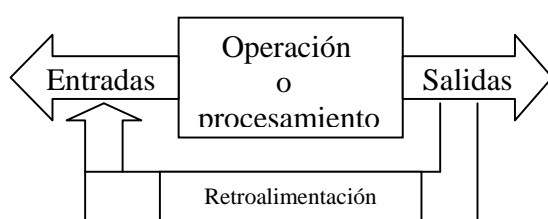
Retroalimentación positiva: estimula la entrada de insumos en el sistema, agiliza o incrementa sus operaciones y, en consecuencia, produce más salidas o resultados.

Retroalimentación negativa: si la acción del sistema es exagerada y va mas allá de lo necesario, la retroalimentación negativa actúa para impedir o restringir la entrada de insumos, frenar y reducir sus operaciones y, por consiguiente, producir menos salidas o resultados.

1.1. LAS EMPRESAS COMO SISTEMAS ABIERTOS

Con la llegada de la teoría de los sistemas, se evidencio con claridad la naturaleza sistemática de las organizaciones en general y de las empresas en particular. El concepto de sistema abierto surgió en biología a partir del estudio de los seres vivos y de su dependencia y adaptabilidad al medio ambiente, y se extendió a otras disciplinas científicas como psicología, sociología y administración.

Figura No.2 Esquema de Sistema



FUENTE: Libro "Contabilidad de Gestion para la toma de decisiones" de Mott Graham

En la actualidad la teoría de sistemas se aplica a todos los tipos de sistemas vivos, desde los virus hasta las sociedades. Los seres vivos son sistemas abiertos que tienen entradas y salidas en relación con el medio Ambiente.

1.2 REPRESENTACION DE LOS SISTEMAS

Todo sistema esta constituido por varios subsistemas, los cuales pueden desdoblarse en otros subsistemas, y así sucesivamente. Por otro lado, cada subsistema forma parte de un sistema mayor que constituye su ambiente externo. Para estudiar o analizar un sistema se utilizan modelos. Un modelo es la representación de un sistema.

El enfoque de sistema abierto postula que un sistema tiene entradas y salidas hacia el ambiente. En este enfoque, la empresa esta concebida como un sistema abierto que establece una relación dinámica con su ambiente, recibe varios insumos (entradas), los transforma de diversas maneras (procesamiento o conversión) y exporta los resultados en forma de productos o servicios (salidas). Los sistemas abiertos intercambian materia y energía con el medio ambiente y se caracterizan por su capacidad de adaptación, pues para sobrevivir requieren reajustarse continuamente a las condiciones cambiantes del medio. Esta adaptabilidad es un proceso continuo de aprendizaje y autoorganización del sistema abierto.

2. TIPOS DE SISTEMAS

El estudio de los tipos de sistema proporcionará una buena base para comprender lo que son los sistemas en general:

2.1. SISTEMAS ABIERTOS

“Se trata de sistemas que importan y procesan elementos (energía, materia, información) de sus ambientes y esta es una característica propia de todos los sistemas vivos. Que un sistema sea abierto significa que establece intercambios permanentes con su ambiente, intercambios que determinan su equilibrio, capacidad

reproductiva o continuidad, es decir, su viabilidad.”⁶

2.2. SISTEMAS CERRADOS

Un sistema es cerrado cuando ningún elemento de afuera entra y ninguno sale fuera del sistema. Estos alcanzan su estado máximo de equilibrio al igualarse con el medio (entropía, equilibrio). En ocasiones el término sistema cerrado es también aplicado a sistemas que se comportan de una manera fija, rítmica o sin variaciones, como sería el caso de los circuitos cerrados.

2.3. SUBSISTEMA

Se entiende por subsistemas al “conjunto de elementos y relaciones que responden a estructuras y funciones especializadas dentro de un sistema mayor”.⁷

En términos generales, los subsistemas tienen las mismas propiedades que los sistemas y su delimitación es relativa a la posición del observador de sistemas y al modelo que tenga de éstos. Desde este ángulo se puede hablar de subsistemas, sistemas o supersistemas, en tanto éstos posean las características sistémicas

B. CONTABILIDAD

1. CONTABILIDAD GENERAL

1.1. GENERALIDADES

La técnica de la Contabilidad es tan antigua como la necesidad de disponer de información para cuantificar los beneficios obtenidos de la realización de las actividades comerciales. En la antigüedad existieron pueblos que se distinguieron por ser grandes mercaderes, como los fenicios en Asia y los venecianos en Europa.

Estos pueblos desarrollaron formas primitivas de contabilización de sus operaciones. Se han encontrado vestigios de ese tipo de registro correspondiente a épocas tan

⁶ Marcelo Arnold y Francisco Osorio. Introducción a los conceptos básicos de la Teoría General de Sistemas. <http://rehue.csociales.uchile.cl/publicaciones/moebio/03/frprinci.htm>

⁷ Aspectos Fundamentales de la Teoría de Sistemas. www.monografias.com/trabajos11/teordes/teordes/shtml

lejanas como 3000 años antes de nuestra era.

Durante el siglo XV ocurrieron acontecimientos que impactaron fuertemente a la técnica contable, por lo que se considera que en este período se gestaron las bases de lo que se conoce hoy como Contabilidad. En esa época se le atribuyó la paternidad de la Contabilidad a un monje llamado Luca Paccioli, quien formalizó un esquema muy rudimentario para registrar las escasas operaciones mercantiles que realizaba la congregación de la cual él formaba parte. A ese primitivo sistema de registro o contabilización de mercaderías se le consideró, con el paso del tiempo, como la base de la Contabilidad.

1.1.1. CONCEPTOS DE 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 determinan el monto de la ganancia realizada, con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones”⁸

“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”⁹

“Es una técnica que consiste en el control y registro cronológico de hechos económicos en los que participa la empresa. Se basa en normas y principios legales y administrativos y cuyo objetivo es proporcionar tanto a la administración, para fines de planificación y control de las actividades de la empresa, como a terceros

⁸ Enrique Flower Newton. La Contabilidad. Reseña Histórica. www.southlnk.com.ar/vap/conta.htm

⁹ Sergio García y Miguel Mattera. www.southlnk.com.ar/vap/conta.htm

interesados en la gestión económica-financiera de la misma”¹⁰

En un sentido más amplio vamos a considerar a la contabilidad como una actividad cuya función esta ligada a la planificación, registro y control sistemático de las transacciones de una entidad que sirven de base para el análisis y para la toma de decisiones.

1.2. ORIGENES Y EVOLUCION

1.2.1. ANTECEDENTES

En el siglo presente y a raíz de la crisis de los años treinta en Estados Unidos, el Instituto Americano de Contadores Públicos organizó agrupaciones académicas y prácticas para evaluar la situación, de ahí surgieron los primeros principios de contabilidad, vigentes aún muchos de ellos, otros con modificaciones. También, la crisis, dio origen al cambio de la “Certificación” por los “Dictámenes” de los Estados Financieros. En 1953 se publica por primera vez el C.P.A. Handbook.

En la actualidad y como consecuencia de la globalización de las economías, existe una tendencia a la estandarización mundial de los principios y normas contables. Es así que muchos países se han visto obligados a adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad con el objetivo de incorporarse a la modernización de la economía. En adelante serán estas las que dicten los lineamientos a seguir en el tratamiento y presentación de la información financiera.

1.2.2. LA CONTABILIDAD DE HOY, NUEVAS TENDENCIAS

En el mundo de hoy la contabilidad está inmersa en la forma de hacer negocios y se retroalimenta de los retos y los cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión. A principios del siglo XXI, se han incorporado conceptos nuevos en el mundo de los negocios, tales como globalización, competitividad, calidad, productividad, alianzas estratégicas, empresas de clase mundial, libre comercio,

¹⁰ Arenas Teresa. Finanzas. Universidad Técnica Federico Santamaría. Chile. www.ipac.bib.utsfm.cl

valor agregado y reingeniería de procesos administrativos, los cuales han incrementado el grado de dificultad en la operación de las empresas.

1.2.3. CONTABILIDAD Y GLOBALIZACIÓN

La contabilidad hacia el siglo XXI se ve influenciada por tres variables: Tecnología, complejidad y globalización de los negocios y, formación y educación.

La tecnología a través del impacto que genera el aumento en la velocidad con la cual se generan las transacciones financieras, a través del fenómeno INTERNET. La segunda variable de complejidad y globalización de los negocios, requiere que la contabilidad establezca nuevos métodos para el tratamiento y presentación de la información financiera. La última variable relacionada con la formación y educación requiere que los futuros gerentes dominen el lenguaje de los negocios.

Los Estados Financieros se preparan y presentan para ser utilizados por usuarios externos de muchas empresas en todo el mundo. A pesar de que dichos estados financieros pueden parecer similares de un país a otro, existen diferencias que probablemente han sido causadas por una gran variedad de circunstancias de índole social, económica y legal, y por las consideraciones de diversos países respecto a las necesidades de los diferentes usuarios de estados financieros, al establecer regulaciones nacionales.

Tales circunstancias de diversa naturaleza, han provocado la utilización de una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros; esto es por ejemplo, activos, pasivos, capital, participación social, ingresos y gastos. Así mismo han resultado en la utilización de participación de diversos criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, y en preferencias para diversas bases de medición de las mismas. El alcance de los estados financieros y las aclaraciones hechas a los mismos, han sido afectados de la misma manera.

La comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se encuentra encargada de eliminar en la medida de lo posible tales diferencias mediante la

búsqueda de la armonización de regulaciones, principios contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros. Al parecer, una mejor armonización puede ser conseguida mediante la localización en aquellos estados financieros que son preparados con el propósito de proporcionar información que es útil en la toma de decisiones de naturaleza económica.

Las Normas Internacionales de Información Financiera han hecho una gran labor tanto para mejorar como para armonizar la información financiera en todo el mundo.

Estas Normas son usadas en la actualidad:

- a) Como base para las normativas contables nacionales en muchos países;
- b) Como un punto de referencia internacional para ciertos países que desarrollan sus propias normativas contables (incluidos tanto los grandes países industrializados como un número cada vez mayor de mercados emergentes, tales como China y muchos otros países de Asia, Europa Central y la antigua Unión Soviética);
- c) Por las bolsas de valores y sus organismos reguladores, que permiten a las empresas nacionales o extranjeras presentar sus estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad;
- d) Por organismos supranacionales, tales como la Comisión Europea, que ha anunciado su total confianza en el IASC para producir resultados que, en el plano informativo, cumplan con las necesidades de los mercados de capitales.

1.3. IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD

La importancia de la contabilidad radica, entre otras, en las siguientes razones:

- a) La gerencia moderna para propósito de adoptar decisiones relacionadas con la gestión debe contar con información financiera clara, veraz, completa y oportuna,

atributos que la hacen útil y comprensible.

b) La transparencia de la información financiera preparada de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad resulta de vital importancia para la toma de decisiones.

c) El sector empresarial está comprometido con el desarrollo nacional y constituye un factor fundamental para el bienestar general; sin embargo, para el éxito de una buena gestión deben conjugarse una eficiente gerencia que adopte decisiones en base a información financiera de calidad y un adecuado entorno de control.

d) La inversión como instrumento impulsador del desarrollo mediante la generación de nuevos puestos de trabajo requiere de información oportuna, veraz y completa.

1.4. CLASIFICACION DE LA CONTABILIDAD

La contabilidad a partir de los objetivos que persiga y de la naturaleza de sus operaciones se clasifica en: Contabilidad General, Contabilidad de Costos, Contabilidad administrativa, Contabilidad de Gestión, Contabilidad Financiera, Contabilidad Gubernamental.

1.4.1. Contabilidad General

“Contabilidad en conjunto de toda una empresa, en contraste con la contabilidad de las diversas entidades, sucursales o departamentos de que pueda estar compuesta la misma empresa”.¹¹

1.4.2. Contabilidad Administrativa

“Contabilidad diseñada o adaptada a las necesidades de información y control a los diferentes niveles administrativos. El termino no tiene un campo preciso de aplicación sino que mas bien se usa de manera general para referirse a la extensión de los

¹¹ Horngren Sundem Eliot. Introducción a la Contabilidad Administrativa.Pag.20

informes internos, de cuyo diseño y presentación se hace responsable actualmente el contralor de la empresa”.¹²

1.4.3. Contabilidad de Gestión

“Consiste en la aplicación de las técnicas y conceptos contables para procesar los datos económicos, históricos y estimados de una entidad, con el fin de apoyar la toma de decisiones gerenciales, y para elevar el nivel de eficiencia y eficacia administrativa, mediante el establecimiento de planes con base en objetivos económicos racionales”.¹³

1.4.4. Contabilidad Financiera

“Es una técnica basada en los principios generales de contabilidad, que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones en relación con dicha entidad económica.”¹⁴

1.4.5. Contabilidad Gubernamental

“Técnica destinada a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, patrimonial y presupuestaria del estado”.¹⁵

Registro sistematizado de operaciones derivadas de recursos financieros asignados a instituciones de la administración pública, se orienta a la obtención e interpretación de los resultados y sus respectivos estados financieros que muestran la situación patrimonial de la administración pública.

¹² Hansen Mowen. Administración de Costos. Pag.15

¹³ Robert S. Kaplan. Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión. Pag. 371

¹⁴ Kohler Erick. Diccionario de Contabilidad. Pag.26

¹⁵ Kohler Erick, Diccionario de Contabilidad. Pag.41

En resumen se puede decir que uno de los principales objetivos de la contabilidad es el de proporcionar información razonable y oportuna que sirva a los interesados en los estados financieros para la toma de decisiones.

1.5. CARACTERISTICAS

Es necesario mencionar el concepto que sobre los Estados Financieros establecen las normas internacionales de contabilidad (NIC), que en su prologo, en el párrafo cinco establecen: El término estados financieros usado en los párrafos tres y cuatro, cubre balances generales, estados de resultados o cuenta de perdidas y ganancias, estado de cambios en la situación financiera, notas y otros estados y material explicativo que se identifique como parte integrante de los estados financieros.

Ahora bien comprendiendo que la contabilidad financiera deberá presentar como resultado final información útil y confiable para la toma de decisiones mediante estados financieros, debemos conocer las características de la misma.

Según el autor Javier Romero López en su libro "Contabilidad intermedia" define cuales son las características fundamentales de la información financiera.

1.5.1. Utilidad

La utilidad, como característica de la información financiera, es su virtud de adecuarse al propósito del usuario. Esta característica resulta lógica si partimos de la base de que la contabilidad financiera ha sido diseñada para satisfacer la necesidad de información, y sabemos que un satisfactor solo es útil cuando satisface necesidades.

a) Significación de la información

Representa su cualidad o capacidad de mostrar, mediante palabras y cantidades, la entidad y su evolución, su estado presente y en diferentes puntos del tiempo, sus resultados de operación y demás datos pertinentes y necesarios.

b) Relevancia de la información

Consiste en seleccionar los elementos de la misma que permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares. Este concepto es un tanto subjetivo, por lo que deberá responder a las necesidades de información de la audiencia y ser capaz de provocar una diferencia en el usuario de la información.

Para ser relevante debe tener valor para el usuario, ya sea predictivo o retroalimentativo. El valor predictivo permite al usuario mejorar sus habilidades para planear adecuadamente y hacer pronósticos cada vez mas acertados. El valor retroalimentativo le permite reducir la incertidumbre, para poder confirmar expectativas anteriores.

c) Veracidad de la información

Es una de las cualidades esenciales de la información, ya que en caso de no tomarla en consideración, se desvirtuaría completamente la representación de la entidad, esto implica el hecho de presentar en la información eventos, transacciones, operaciones realmente ocurridas, correctamente valuadas y presentadas a la luz de las herramientas de medición aceptadas como validas por el sistema.

d) Comparabilidad de la Información

Es la cualidad de ser validamente comparable en los diferentes puntos del tiempo para una sola entidad o bien de dos o más entidades entre sí. Para lograr una adecuada Comparabilidad, se debe cumplir con la exigencia que señala: acontecimientos similares sean registrados, valuados, presentados e informados de la misma manera, y acontecimientos diferentes sean registrados, valuados, presentados e informados de manera distinta.

La consistencia es un verdadero aliado de la Comparabilidad, en virtud de que al mantener aquella se puede garantizar esta, en forma razonable.

1.5.2. Confiabilidad

Es la característica de la información por la cual el usuario la acepta y utiliza para tomar sus decisiones basándose en ella.”

Lo anterior equivale a decir que la información no es confiable en si misma, sino que el usuario le adjudica esa calidad, y refleja la relación entre ambos.

Esta característica representa el papel y objetivo más importante de la contabilidad, pues la información suministrada debe de estar razonablemente libre de errores y desviaciones, y debe representar fielmente lo que pretende representar. Los estados financieros contables deben basarse en acontecimientos reales y verificables y además presentarse de una manera libre de desviaciones.

1.5.3. Provisionalidad

Debido a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, para tomar decisiones, se obliga a realizar cortes convencionales en la vida de la empresa para mostrar la información; lo cual trae como resultado que se presenten informaciones y/o eventos económicos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros.

2. CONTROL INTERNO

“El control interno es un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y el demás personal de la organización, diseñado para proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la organización para asegurar la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento con las leyes, reglamentos, normas y políticas.”¹⁶

El ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, eficiencia, economía, celeridad, moralidad, publicidad y valoración de costos ambientales.

¹⁶ Control Interno COSO. <http://www.contaduría.itam.mx/htm/alumnos/materiales/control/enfoques%.htm>

En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de todas las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad de mando.

El control Interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

2.1. CONCEPTO

“Significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integralidad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable”.¹⁷

2.2. IMPORTANCIA

La importancia de tener un buen sistema de control interno en las organizaciones, se ha incrementado en los últimos años debido a lo práctico que resulta al medir la eficiencia y la productividad al momento de implantarlos; en especial se centra en las actividades básicas que ellas realizan, pues de ello dependen para mantenerse en el mercado.

Es importante resaltar que las empresas que apliquen controles internos en sus operaciones estarán en posición de conocer la situación real de las mismas, es por

¹⁷ Normas Internacionales de Auditoría. NIA 400. Pag. 118

eso, la importancia de tener una planificación que sea capaz de verificar que los controles se cumplan para darle una mayor visión sobre su gestión.

2.3. CLASIFICACION DEL CONTROL INTERNO

Tomando en cuenta los distintos conceptos de control interno pueden dividirse en dos grandes grupos:

a) De acuerdo al área en que se aplican

- Controles Internos Administrativos.

Estos se refieren al plan de organización, y todos los métodos que facilitan la planeación y control de la empresa (planes y presupuestos).

- Controles para salvaguardar activos

"Se refieren principalmente a la custodia de activos, incluyen controles y medidas de seguridad diseñadas para asegurar aquel acceso a los activos sin límite al personal autorizado."¹⁸

b) De acuerdo a la función que cumplen

- Controles Preventivos: Anticipan eventos no deseados antes de que sucedan.
- Controles Detectivos: Identifican los eventos en el momento que se presentan.
- Controles Correctivos: Aseguran que las acciones correctivas sean tomadas para revertir un evento no deseado.
- Controles Directivos: Los preventivos, detectivos y correctivos se focalizan en evitar eventos no deseados.

2.4. CARACTERISTICAS DEL CONTROL INTERNO

El sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables,

¹⁸ PRICE WATERHOUSE. Programa de Educación Continua. Curso Básico II.

financiero, de planeación, de información y operación de la respectiva entidad.

Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización.

En cada área de la organización el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad.

La unidad de control interno o quien haga sus veces es la encargada de evaluar en forma independiente el sistema de control interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo.

Todas las transacciones de la entidad deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

3. CONTABILIDAD DE COSTOS

Durante muchos años se ha identificado a la contabilidad de costos con el proceso industrial de producción de bienes. Sin embargo esta no es exclusiva del proceso industrial, sino que también podemos hablar de costos de servicios, costos sociales, costos ambientales, etc.

Durante el desarrollo del presente marco teórico se hará alusión a muchos términos que por lo general son utilizados para el costeo industrial tales como Gastos Indirectos de Fabricación, lo cual no deberá ser interpretado como si existiera un proceso de fabricación de pescado, sino mas bien, deberá entenderse como referido a los gastos indirectos incurridos en el proceso de producción acuícola. Más bien se utilizan como una manera de hacer énfasis de la compatibilidad del costeo industrial con el de la producción acuícola.

3.1. LOS COSTOS Y LA CONTABILIDAD

Toda producción de bienes o de servicios implica un previo desembolso y una espera hasta el momento en que se obtienen los productos terminados que son puestos a la venta en el mercado y que a la vez son fuentes de ingreso. Los costos de inversión, por lo tanto, aparecen en toda empresa o actividad económica antes que los ingresos correspondientes a las ventas de los productos o servicios.

Una vez elegida la alternativa de producción mas conveniente, el hecho económico es el costo incurrido en la adquisición previa de todos los bienes instrumentales, sin cuya posesión y operación no se puede llevar a cabo la producción. Son, pues, los costos de inversión o reales los que registra la contabilidad, pues el costo alternativo o bien el costo de sustitución, una vez materializado, toma la forma de costo de inversión, y en este caso dentro del proceso productivo, representa las unidades técnicas medidas en dinero.

3.2. DEFINICIONES DE CONTABILIDAD DE COSTOS

“Rama de la contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva.”¹⁹

Se encuentran incluidos en el campo de la contabilidad de costos: el diseño y la operación de sistemas y procedimientos de costos; la determinación de costos por departamentos, funciones, responsabilidades, actividades, productos, periodos y otras unidades; asimismo, los costos futuros previstos o estimados y los costos estándar o deseados, así como también los costos históricos; la comparación de los costos de diferentes periodos; de los costos reales con los costos estimados, presupuestados o estándar, y de los costos alternativos; la presentación e interpretación de los datos de costos como ayuda a la gerencia para controlar las operaciones presentes y futuras

¹⁹ Kohler Erick. Op.Cit. Pag.41

3.2.1. TEORIA DE LOS COSTOS

La teoría de los costos es una teoría central de la producción de bienes y de servicios. El ingreso de cualquiera actividad económica deberá ser superior a su costo. Este principio económico fundamental rige en la economía privada y en la social; de aquí que el estudio del costo siempre venga aparejado al del correspondiente ingreso. La diferencia entre ingresos y costos constituye la utilidad o beneficio.

Los costos han sido una fuente de confusiones y de errores, por haberse estudiado desde diversos puntos de vista por diferentes técnicos; pero en los últimos años se ha iniciado un movimiento con el fin de coordinar las ideas de los economistas y las de los contadores en relación con este tema, dado que los costos se generan dentro de la empresa privada considerada como unidad productora. Los puntos de vista económico y contable se complementan en forma tal que si se elimina el estudio de la teoría económica de los costos, no se comprenderá su naturaleza ni su importancia y por lo tanto se tendrá un falso concepto contable de los mismos.

El término costo ofrece múltiples significados y hasta la fecha no se conoce una definición que abarque todos sus aspectos. Tiene implicaciones sociales y económicas, y como derivadas de estas últimas, un aspecto contable. Su categoría económica se encuentra vinculada a la teoría del valor, "Valor Costo", y a la teoría de los precios, "Precio de Costo". Precisa, pues, en primer lugar, limitar el contenido del término.

La palabra "costo" tiene dos acepciones básicas: puede significar, en primer lugar, la suma de esfuerzos y recursos que se han invertido para producir una cosa. La segunda acepción se refiere a lo que es sacrificado o desplazado en lugar de la cosa elegida; en este caso el costo de una cosa equivale a lo que se renuncia o sacrifica con objeto de obtenerla.

Los costos, en materia económica, pueden medirse en términos reales o en términos

monetarios. Los primeros están representados por los esfuerzos, sacrificios y esperas, mientras que los segundos, por la suma de dinero gastado para producir una cosa. Es decir, los costos reales se miden en términos físicos o psicológicos, y los costos monetarios, en términos de dinero.

En la práctica, los costos de inversión que expresan los factores técnicos, pueden medirse en dinero. Asimismo, los costos de sustitución, que expresan las consecuencias económicas, también pueden medirse en términos técnicos. De esta manera se entrelazan las dos acepciones del costo con las dos formas de medirlo.

3.3. CLASES DE COSTOS

3.3.1. Costos totales de producto

El tipo de datos más común es el del costo total del producto. Costo total quiere decir que se ha asignado al producto una parte proporcional de todos los de fabricación.

De acuerdo con la sección anterior, lo normal es incluir todos aquellos costos de los que es responsable el director de fábrica. No se incluyen los de ventas, los de administración que no afecten a la fábrica ni los de investigación y desarrollo, salvo que así se determine. En otras palabras, excepto caso de modificación, puede suponerse que la expresión «costos totales del producto» abarca todos los de fabricación y sólo éstos. Esta clase de costos es de fundamental importancia al proceder a la valoración de las existencias, diagnosticar situaciones de rentabilidad poco satisfactoria y fijar los precios de venta.

3.3.2. Costos fijos y variables

Son costos variables los que varían de forma directa y proporcional al volumen de producción. Todo buen sistema de costos los facilita de manera sistemática. Hablando con rigor, el término costo variable no tiene sentido en si mismo, pues el grado de variabilidad depende de las circunstancias del caso. Por ejemplo, el costo variable unitario de producir una sola unidad adicional pudiera ser totalmente distinto del de producir un millón de ellas. En consecuencia, el problema que se plantea en el

cálculo de los costos variables en un sistema de contabilidad es el de que la variabilidad oscila en función de las circunstancias.

Lo opuesto al costo variable es el costo fijo que no varía cuando lo hace el volumen de producción. En los sistemas de contabilidad, los costos que no son variables se consideran siempre como fijos. Las mismas limitaciones que se aplicaron a los primeros pueden aplicarse también a los segundos. En un sistema contable tradicional, son costos fijos los que no se espera que varíen a corto plazo y dentro de un intervalo de producción limitado.

3.3.3. Costos Diferenciales

Una de las características que reducen la utilidad de los costos totales es la de que no indican el efecto financiero de las decisiones para el futuro, ya que contienen costos fijos en los que se incurrirá bajo cualesquiera circunstancias. En consecuencia, una decisión encaminada a detener la producción de un artículo que supone una pérdida de un millón de dólares, no permitirá obtener un ahorro igual a dicha cifra, por que los costos fijos seguirán existiendo tanto si se produce o no se produce.

3.4. INVENTARIOS

3.4.1. Valoración de existencias

Es imprescindible conocer el costo de los productos objeto de fabricación si se quiere valorar las existencias. En las empresas comerciales, El valor de las existencias viene dado por los precios según factura de los bienes adquiridos. En las de fabricación, al valor de los materiales adquiridos se añade el de la mano de obra y otros costos de fabricación. Siguiendo el principio contable de valoración de los activos a su costo, las existencias se valoran al costo de producción.

3.4.2. Clases de existencias.

En una empresa comercial nos encontramos con una sola clase de existencias. Esto es, la de los artículos que se han de vender. Sin embargo, en las dedicadas a la

producción existen tres tipos de existencias: Materias primas, productos en curso y productos acabados.

a) Materias primas.

Son los bienes que han sido adquiridos a los distintos proveedores y que, después, serán convertidos en productos acabados. Pueden ser materias básicas tales como algodón, acero, hierro en lingotes, etc., o fabricados que pasarán a ser componentes de los productos acabados, como las bujías» y los neumáticos en la fabricación de automóviles. Para el caso de los costos de producción de pescado, la materia prima vendría a ser los alevines o juveniles y su alimento.

b) Productos en curso.

En cualquier empresa productora de bienes habrá siempre un determinado número de productos que se hallen en estado de semi-elaboración. Estos semi-acabados son los que integran los productos en curso, que se valoran al costo de las materias primas adquiridas, más los costos de fabricación habidos hasta la fase en que se encuentran en el momento de proceder a la valoración. En el caso de la piscifactoría, los productos en curso vendrían a ser la totalidad de la producción de pescado que se encuentra en su fase de desarrollo y crecimiento.

c) Productos acabados.

Las existencias de productos acabados constan de los que han sido terminados y se encuentran en espera de su venta. Este tipo de productos se valoran al costo de los materiales más el de producción. Obsérvese que para cualquier empresa de fabricación, bienes o productos terminados son aquellos con respecto a los cuales esa empresa ha completado el proceso de producción. Considerados desde el punto de vista de todo el proceso de producción, esos bienes pueden muy bien ser todavía semiacabados o semielaborados.

3.5. SISTEMAS DE COSTOS

Todo sistema de costos puede ser de costos históricos, de costos estándar y mixto.

3.5.1. CONCEPTOS

a) “Un sistema de costos es la organización y disposición de los aspectos contables con el objeto de establecer el costo de producción la cual puede basarse en la modalidad de producción.”²⁰

b) “Un sistema de costos también se define como el conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría de la partida doble y otros principios técnicos, que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas.”²¹

c) Según Theodore Lang, en su “Manual del Contador de Costos” un sistema de costos “es el registro sistemático de todas las transacciones financieras expresadas en su relación con los factores funcionales de la producción, la distribución y la administración, e interpretadas en forma adecuada para realizar una actividad específica.

De acuerdo con los antes mencionado, se concluye que la contabilidad de costos es una rama de la contabilidad financiera, ya que es necesario para determinar un costo, llevar un control de las materias primas, sueldos y salarios y de todos los gastos que son generados dentro de la empresa, a fin de proporcionar la información necesaria para la administración mas adecuada de las actividades.

Un sistema de contabilidad de costos sirve también para controlar, en términos cuantitativos, las operaciones relacionadas con la producción para informar de manera oportuna y accesible sobre ellas.

3.5.2. CLASIFICACION

a) Costos Históricos o Reales

Estos tienen las ventajas de que su implantación y funcionamiento no resultan caros,

²⁰ Fornos, Manuel de Jesús. Contabilidad de Costos I. Pag. 13

²¹ García Colin Juan. Contabilidad de Costos. Pag. 116

no revisten gran complejidad para ser puestos en operación y las empresas que los adoptan no requieren personal altamente especializada en la técnica contable.

No obstante, también tienen la desventaja de que no permite aplicar medidas correctivas conducentes a hacer más eficientes las actividades, impiden medir la eficiencia de las operaciones efectuadas por la empresa; así mismo, para la determinación de los precios de venta, la información puramente histórica es de utilidad muy limitada.

b) Costos Predeterminados

Tienen por finalidad pronosticar el material, la mano de obra y los gastos indirectos e invertirse en un artículo determinado y se subdividen en:

- Costos Estimados. Los costos estimados se basan en cálculos sobre experiencias adquiridas y en un conocimiento amplio de la industria en cuestión, cálculos que de ninguna manera tienen base técnica, siendo necesario hacer las correcciones para ajustarlos al costo real.

- Costos Standard:

Un Sistema de Costos Standard es aquel en que los costos de los productos se calculan a priori. Esto es, antes de fabricarse el producto se realiza una estimación de lo que deberían ser sus costos.

El Sistema de Costos Standard, es el más avanzado de los predeterminados y está basado en estudios técnicos que algunos autores llaman científicos, contando con la experiencia del pasado y experimentos controlados que comprenden una selección minuciosa de los materiales, un estudio de tiempos y movimientos de las operaciones y un estudio de ingeniería industrial sobre la maquinaria y otros medios de fabricación.

c) Sistemas Mixtos

Muchos de los sistemas actuales de contabilidad de costos son una combinación de los de costos históricos y standard. Una de las variantes más comunes consiste en utilizar materiales y mano de obra reales, mientras que los gastos generales de fabricación son standard. Otra consiste en emplear el costo standard, pero llevando la desviación hasta el producto con el fin de aproximarse al costo histórico.

d) Costeo Directo

En un sistema de este tipo únicamente se asignan al producto los costos variables (es decir, sólo éstos reciben tratamiento de costos de producto). El término costos directos puede inducir a confusión, porque no quiere significar costos directamente asignados a una pieza, sino costos variables. Los sistemas de costos directos pueden ser standard o históricos.

e) Costos ABC

El sistema de costos ABC intenta en primer lugar identificar las actividades prestadas por los recursos organizativos de apoyo. Sigue la pista de los gastos derivados de los recursos de apoyo hasta las actividades, finalizando con la obtención del costo total de cada una de las actividades de apoyo. En una etapa siguiente, los sistemas ABC rastrean los costos de las actividades hasta los productos mediante la identificación de un conductor de costos (Cost Driver) para cada actividad, calculando la proporción que corresponde al conductor de costos de la actividad, y utilizando esta proporción para dirigir los costos de la actividad a los productos.

Los sistemas de costos basados en actividades amplían el concepto de centro de costos de producción utilizado para acumular costos. Mas bien que enfocarse únicamente sobre la locación y organización de los centros de responsabilidad, los sistemas ABC se enfocan sobre las actividades desarrolladas por los recursos organizacionales.

f) COSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

- Costos Directos

Son los que pueden ser específicamente identificados en el producto o servicio. El término podría usarse también para relacionar los costos a los productos o servicios intermedios dentro de la empresa, de modo que se debe tener en cuenta el contexto en que dicho término es usado.

- Costos Indirectos

Son todos los costos que no pueden ser identificados como costos directos. Si bien esto es verdad, pone de algún modo sobre el tapete la pregunta, de manera que los definiremos como los costos que no pueden ser identificados inmediatamente con el producto final que se ofrece a los clientes, pero que, primero, deben pasar a través de algún proceso de canalización intermedio.

g) COSTOS INCURRIDOS O DE INVERSION

El costo de un bien lo constituye el conjunto de esfuerzos y recursos que han sido invertidos con el fin de producirlo. La inversión está representada en tiempo, en esfuerzo o en sacrificios, a la vez que en recursos o en capital. La producción de un bien requiere un conjunto de factores técnicos: un número determinado de horas de trabajo del hombre y de la máquina, cierta clase de materiales con especificaciones completas, herramientas especiales, máquinas movidas por fuerza muscular o por fuerza mecánica, un lugar en que se lleva a cabo la producción, etc. Estos factores técnicos pueden ser físicos o psicológicos, pero su denominador común es la moneda, como unidad de cuenta. El costo de inversión, pues, representa los factores técnicos que intervienen en la producción, medibles en dinero. Este costo es el que estudia en particular la contabilidad de costos.

h) COSTOS DE DESPLAZAMIENTO O DE SUSTITUCION

En la moderna teoría económica, el costo significa desplazamiento de alternativas. El costo de una cosa es aquella otra que casi fue elegida en su lugar. Si se elige una cosa, su costo está representado por lo que ha sido sacrificado o desplazado para

obtenerla.

En la teoría de la producción, los costos reflejan el valor de los usos alternativos de los factores de la producción, es decir, los artículos que no se producen porque se descartan, son el costo de los artículos producidos que se prefirieron.

3.6. ANALISIS DE COSTOS

3.6.1. UNIDADES DE COSTO Y CENTROS DE COSTO

Un costo es cualquier gasto que puede ser atribuido a un ítem o actividad particular y que puede estar relacionado con acontecimientos del pasado o con actividades presupuestadas. El término costo puede referirse a un artículo individual pero, por lo general, es una función del precio multiplicado por la cantidad.

Una unidad de costo es un producto o servicio al cual se pueden cargar costos. El término no se restringe sólo al producto o servicio final suministrado a los clientes sino que incluye también a los productos y servicios intermedios transferidos internamente en la empresa.

“Un centro de costos, es una localización física en una organización, un departamento o sección, o incluso una pieza de equipo. Estas localizaciones se identifican por tener un único número en el sistema de codificación.”²²

Los centros de costo y las unidades de costo a veces se asemejan en que los costos en los centros de costo son todos cargados, de algún modo, a las unidades de costo a efectos del control, la fijación de precios y la toma de decisiones.

3.6.2. DECISIONES CON RELACION A LOS INGRESOS

Desde el punto de vista de la gestión, tal vez uno de los más importantes usos de la información sobre costos venga dado por su aplicación a la toma de decisiones en

²² Graham Mott. Contabilidad de Gestión para tomar decisiones. Pag. 15

relación con los ingresos. Pueden dividirse estas decisiones en tres categorías de carácter general: fijación de precios, combinación de productos y relación volumen-beneficio.

a) Fijación de precios

Los costos de los productos se utilizan como guía o norma para la fijación de precios de los nuevos productos, para la determinación de las diferencias de precio entre distintos productos y para adoptar una decisión respecto al alza o baja de un precio determinado.

b) Combinación de productos

También se utilizan los datos de costo para tomar decisiones a corto plazo en materia de combinación de productos (por ejemplo, cuál es el que hay que estimular), así como decisiones análogas a largo plazo (por ejemplo, productos respecto de los cuales conviene aumentar o disminuir la capacidad de producción).

c) Decisiones sobre volumen-beneficio

Se recurre a los datos de costo, a nivel de dirección de la empresa, cuando hay que decidir sobre la interacción entre ingresos, costos y volumen; por ejemplo, reducir el precio de un producto e incrementar su volumen de ventas, o mantener los niveles actuales de precios y aceptar un volumen inferior de ventas; o bien, aumentar la calidad (y por ende, los costos) de un determinado producto y vender una mayor cantidad, o mantener la calidad actual y conformarse con un volumen de ventas menor; o bien, incrementar los gastos comerciales y consiguientemente el volumen de ventas o no.

3.7. FACTORES DE COSTO DE PRODUCCION

Los factores del costo de producción, también conocidos como Elementos del Costo de Producción son: Materia Prima, Mano de Obra Directa y Gastos Indirectos.

3.7.1. Materia Prima

La materia prima representa el principal recurso que se usa en la producción; estos se transforman en bienes terminados con la adición de mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. El costo de los materiales puede dividirse en materiales directos e indirectos, de la siguiente manera.

a) Materiales directos

Son todos los que pueden identificarse en la fabricación de un producto terminado, fácilmente se asocian con este y representan el principal costo de materiales en la elaboración del producto.

b) Materiales indirectos. Son aquellos involucrados en la elaboración de un producto, pero no son materiales directos. Estos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación.

3.7.2. Mano de Obra

Es el esfuerzo físico o mental de empleados en la fabricación de un producto. Los costos de mano de obra pueden dividirse en mano de obra directa y mano de obra indirecta.

a) Mano de Obra Directa

Es aquella directamente involucrada en la fabricación de un producto terminado que puede asociarse con este con facilidad y que representa un importante costo de mano de obra en la elaboración del producto.

b) Mano de obra Indirecta

Es aquella involucrada en la fabricación de un producto que no se considera mano de obra directa. La mano de obra indirecta se incluye como parte de los costos indirectos de fabricación.

3.7.3. Costos Indirectos de Producción

Este pool de costos se utiliza para acumular los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y los demás costos indirectos de producción que no pueden identificarse directamente con los productos específicos.

3.8. CODIFICACIÓN DE COSTOS

Un código de costo es como un sistema de taquigrafía consistente en una serie de números y/o letras utilizadas para describir la naturaleza y el destino de los costos. El código facilita la introducción de datos financieros en sistemas contables informatizados, los cuales no pueden clasificar información expresada en palabras.

Las características propias de un código de costo bien diseñado son las siguientes:

- a) Claridad: La estructura del sistema de codificación y la lógica de las clasificaciones utilizadas deben ser claras para todos los usuarios. Los códigos deben ser agrupados en bloques cortos de aproximadamente tres dígitos con un único código posible para cualquier ítem de costo.
- b) Brevedad: El número de dígitos debe ser mantenido en un mínimo que sea consistente con la necesidad de información. No se puede recuperar nada que no esté codificado separadamente en la fase de introducción.
- c) Flexibilidad: Debe existir la suficiente capacidad disponible en el sistema para permitir que códigos adicionales puedan ser asignados cuando surja la necesidad, sin destruir la lógica original de la estructura.

La mayoría de los sistemas de codificación son sistemas compuestos en los que los códigos son expresados en dos o tres bloques o secciones. Normalmente, el primer bloque estará relacionado con el centro de costos que dio lugar al costo, el segundo bloque describirá la naturaleza del gasto y el tercer bloque permitirá que los costos apropiados sean imputados o cargados a las unidades de costo.

Si bien los códigos de costo han sido descritos como un sistema que permite el análisis completo de los costos, no por ello debería entenderse que sólo sirven para los costos. Los números de codificación también son asignados a los ingresos de ventas, existencias y trabajos en curso, entradas de capital y gasto de capital, aunque la mayoría de estos códigos sean reservados para uso exclusivo de los profesionales contables.

C. COSTOS DETALLADOS

1. CONCEPTO

“Un sistema de costos detallado es aquel que suministra abundante información de costos que sirve de guía para tomar decisiones estratégicas tales como, fijación de precios, introducción de productos, entre otras, permitiendo conocer cuales actividades aportan valor añadido y cuales no, dando la posibilidad de reducir o eliminar estas últimas.”²³

En base a lo anterior podemos decir que el sistema de costos detallado es un sistema de información de costos que permite determinar detalladamente los costos incurridos en la producción de bienes, en cada una de las líneas o variedades de productos, por cada una de sus fases y en cualquier momento; identificando en cada unidad producida la porción del esfuerzo laboral invertido y el consumo de material o cualquier otro tipo de gasto en los mismos.

En términos generales un Sistema de Costos Detallado posibilita la cuantificación de los costos generados por el esfuerzo de cada uno de los sectores y facilita la identificación de cada subsector y sus elementos en la unidad producida, contribuyendo al análisis pormenorizado de los mismos como base para la toma de decisiones y las proyecciones de las empresas.

²³ Aimar Franco Oswaldo. Sistemas de Costos Basados en Actividades. Pag. 46

2. IMPORTANCIA

La importancia de implementar un Sistema de Costos Detallado consiste en que permite relacionar los costos con sus causas, lo que contribuye a gestionar mejor los costos que intervienen en el proceso productivo. Asimismo puede proporcionar una mejor flexibilidad con que se puede llevar a cabo el análisis de costos ya que el sistema mencionado incorpora el control de auxiliares y centros de costo dentro de la estructura de codificación propuesta.

Al implementar un Sistema de Costos Detallado se facilitará la proyección de los resultados futuros a través de una efectiva presupuestación, ya que permitirá el análisis pormenorizado de los costos de los factores de la producción.

Según John E. Escobar y Donald N. Merino del Departamento de Ingeniería Industrial y del Instituto de tecnología Stevens, muchos costos indirectos no dependen del volumen de producción, por lo tanto, los factores relacionados con el volumen y que son normalmente usados en el método de costeo total como horas de mano de obra directa, material directo y horas maquina, pueden llevar a una mala estimación de los costos. Es entonces recomendable usar técnicas de estimación detallada de costos o mejores métodos de estimación de costos indirectos que los propuestos por las técnicas tradicionales de costeo

Las variables de entrada para la determinación del costo tienen diferentes consecuencias con el precio y costo final. De esta manera, las variables de entrada que afectan críticamente el precio final deberían ser cuidadosamente observadas y analizadas para que su efecto pueda ser apaciguado.

Todo esto ha creado la necesidad de buscar nuevos métodos y aplicaciones para estimar claramente el costo de cada recurso económico en la producción, para estimar un precio mínimo que permita cotizar y hacer negociaciones, y para analizar los riesgos en una selección dada de variables de entrada y para caracterizar la sensibilidad de los resultados.

3. CARACTERISTICAS

3.1. Estructura Detallada

El sistema de Costos Detallado tiene, entre sus características, que el plan de cuentas referente al control de los costos debe ser estructurado en base a las variedades de productos, a sus procesos y a las fases de estos, incorporando dentro de la misma estructura de codificación, el manejo de centros de costos y de auxiliares detallados.

3.2. Costos de Producción diarios

Al igual que el control de inventarios, el control de las labores directas e Indirectas, así como los Gastos Indirectos de Producción pueden ser establecidos a diario.

Esto significa que en cualquier momento y en cualquier fase de producción de una línea de producto, la administración este en condiciones de conocer el costo de la participación individual de los factores que intervienen en el proceso de producción relacionados con cada unidad producida, permitiendo establecer, por ejemplo, el costo del esfuerzo humano en cada unidad de producto o la cantidad de "x" material en la misma.

3.3. Documentación de Operaciones

Las operaciones deberán ser documentadas en consonancia con el sistema de acumulación de costos y el sistema de control interno, de tal manera de facilitar el registro de las operaciones.

Dichas operaciones comprenderán, entre otras, las siguientes: compras, entradas de productos, salidas de productos, nóminas, control de procesos, control de mortalidad, transferencias de inventarios, gastos de operación, presupuestos, etc.

3.4. Centros de Costos

Un centro de costos es una localización física en una organización, un departamento

o sección, o incluso una pieza o equipo. Estas localizaciones se identifican por tener un único número en el sistema de codificación.

Para el costeo de la producción de pescado se ha determinado que el sistema de acumulación de costos más apropiado es el Sistema de Costos por Procesos o Centros de Costo.

3.4.1 Importancia de los Centros de Costos.

Debido a que los Centros de Costos son el segmento más pequeño de actividad o área de responsabilidad donde se acumulan costos, es conveniente establecer la asignación de costos para cada proceso que lleva la producción de cada planta debido a los siguiente: La asignación de costos en un sistema de costos por procesos recae sobre los procesos y no sobre los productos o departamentos, por lo que es más conveniente determinar el costo de cada variedad de cultivo en cada proceso y así acumularlos hasta obtener el costo total al final de cada período.

Por lo anteriormente expuesto, se deduce la necesidad de crear subdivisiones de trabajo; llamados en este caso Centros de Costos, divididos por fases, los cuales permitirán un mayor control financiero que reflejará más oportunamente los costos unitarios lo que permitirá tomar decisiones en cuanto a mejorar procesos, dejar de producir una variedad o producir y exportar en mayor cantidad de otra.

Concluyendo sobre los centros de costo, diremos que estos permiten a los gerentes y administradores, el poder determinar sus costos con una mayor facilidad; así como también su rentabilidad, ya que los centros de costos se crean con la idea de reducir costos.

4. PROCESOS DE PRODUCCION DE LAS PISCIFACTORIAS²⁴

Para efectos de diseñar el sistema de costos detallado para las empresas piscícolas

²⁴ Manual de Crianza de Tilapia. www.alicorp.com.pe

es necesario conocer los procesos que intervienen en la producción.

4.1 PROCESO DE INICIACION

Este proceso consta de dos fases.

4.1.1. Fase De Reproducción

Esta fase dura aproximadamente 3 semanas y comprende la selección, estanques de reproducción y la siembra de los reproductores.

a) Selección de Reproductores

Los reproductores deben tener entre 10 y 20 meses de edad y provenir de lotes seleccionados previamente, que hayan tenido una alimentación baja en grasa para llegar a su edad reproductiva con una buena capacidad abdominal.

b) Estanques de Reproducción

Estos deben tener un área entre 500 y 1500 m² para facilitar la recolección de los alevines y la cosecha. Para asegurar una producción alta y constante, es importante monitorear con frecuencia parámetros como oxígeno disuelto, pH y sólidos disueltos.

Los estanques pueden ser interiores o exteriores. Generalmente se emplean estanques exteriores para las fases de maduración de reproductores y desove. Los estanques interiores se utilizan para los procesos de reversión y precría.

c) Siembra de Reproductores

Consiste en la colocación en los estanques, de los machos y las hembras a utilizar en la reproducción. Se recomienda una proporción de 1.5 a 2 machos por 3 hembras.

Es necesario tener un plantel de reproductores de reemplazo para ponerlos a producir mientras los otros se encuentran en período de descanso.

4.1.2. Fase de Alevinaje

Su duración es de 3 a 4 semanas e Inicia con la Recolección de las semillas y finaliza cuando el alevín está completamente desarrollado, para pasar a la fase de precría.

a) Recolección de Semillas

Consisten en la recolección de los huevos eclosionados por las hembras. Se deben recolectar los lotes máximo cada 5 días para entrar en la fase de reversión.

La recolección de la semilla debe realizarse en la mañana, antes de alimentar, con sistemas de redes muy finas y copos de tela mosquitera, para evitar el maltrato de los alevines y su mortalidad.

Luego de sacar los alevines del estanque de reproducción, es necesario separar los reproductores en machos y hembras en estanques independientes para darles el descanso necesario.

b) Reversión Sexual

Consiste en la conversión a monosexo de los animales obtenidos, para asegurar el mayor crecimiento de los machos, ya que las hembras no crecen mucho debido al gasto de energía por su función reproductora.

La reversión sexual se hace, básicamente, a través de tratamiento hormonal.

c) Alimentación

Se debe utilizar un alimento con alto contenido proteico, energético y que sea tamizado (colado) para asegurar un consumo uniforme y fácil por parte del alevín.

d) Diseño y Manejo

Los estanques se deben llenar y vaciar fácilmente. Además se debe evitar la proliferación de algas y la acumulación de sólidos disueltos porque causan

problemas en los procesos respiratorios a nivel de branquias.

4.2 PROCESO DE CRECIMIENTO Y DESARROLLO

Este es el segundo proceso de producción y que consiste en las siguientes 2 fases:

4.2.1. Fase de Siembra y Precría

Esta fase dura aproximadamente 3 semanas y comprende desde la siembra del alevín hasta estar listo para la fase de engorde.

a) Siembra

Consiste en la colocación en los estanques de las semillas, para lo cual debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Realizar el conteo preciso de una muestra o del total de la semilla (volumétrico, por peso o manual, es decir conteo individuo por individuo). También el agua de las bolsas de transporte de las semillas debe mezclarse con el agua del estanque en que se va a sembrar, por lo menos durante 30 minutos.

b) Precría

Esta fase comprende la crianza de alevines con pesos entre 1 a 5 gramos. Generalmente se realiza en estanques con área entre 350 y 800 m², con una densidad de 100 a 150 peces por m², buen porcentaje de recambio de agua (del 10 al 15% al día) y con aireación, mientras que para esta misma fase pero sin aireación, se sugiere densidades de 50 a 60 peces por m² y recubrimiento total del estanque con malla antipájaros para controlar la depredación.

En esta fase, se debe fertilizar las semillas para un mejor desarrollo del alevín.

4.2.2. Fase de Levante y Engorde

Esta fase tiene aproximadamente un tiempo de duración de 14 semanas y constituye la etapa final en la cuál el alevín se convierte en pez adulto.

a) Levante

Comprende la crianza de peces de entre 5 y 80 gramos. Generalmente, se realiza en estanques de 450 a 1500 m², con densidad de 20 a 50 peces por m², con un buen porcentaje de recambio de agua (5 a 10% por día) y un recubrimiento total de malla para controlar la depredación.

Los peces son alimentados con alimento balanceado cuyo contenido en proteína es de 30 o 32%, dependiendo de la temperatura y el manejo de la explotación. Se debe suministrar la cantidad de alimento equivalente del 3% al 6% de la biomasa, distribuidos entre 4 y 6 raciones al día.

b) Engorde

Comprende la crianza de los peces desde entre los 80 gramos hasta el peso de cosecha, que puede llegar hasta un kilogramo de peso de acuerdo a los estándares requeridos por cada piscifactoría. Generalmente se realiza en estanques de 1000 a 5000 m², con densidades de entre 1 a 30 peces por m². En densidades mayores de 12 peces por m², es necesario contar con sistemas de aireación o con alto porcentaje de recambio de agua (40 – 50% por día). En esta etapa, por el tamaño del pez, ya no es necesario el uso de sistemas de protección antipajaros.

Los peces son alimentados con alimentos balanceados de 30 o 28% de contenido de proteína, dependiendo de la clase de cultivo (extensivo, semi-intensivo o intensivo), la temperatura del agua y el manejo de la explotación. Es recomendable suministrar entre el 1.2% y el 3% de la biomasa distribuida entre 2 y 4 dosis al día.

4.3 PROCESO DE RECOLECCION Y PREDESPACHO

Este proceso consta de solo un fase, en la cual se efectúa la selección de los peces que cumplen con los estándares fijados para la venta local o exportación; posteriormente son recolectados y trasladados a los estanques de predespacho. En esta fase son empacados y enviados a los contenedores en que serán transportados.

Su duración puede ser de una a dos semanas, mientras es comercializado.

D. RAZONABILIDAD DEL COSTO UNITARIO

La contabilidad de costos por su propia función es analítica, ya que tiene como objetivo clasificar las diferentes erogaciones en la producción para después reacomodarlas en tal forma que sea posible llegar al conocimiento del costo de la unidad producida, existiendo siempre una relación directa entre el costo de dicha unidad y la del precio de venta de la misma.

En tal sentido podemos afirmar que el objeto primordial de la contabilidad de costos es la determinación del costo unitario.

Tres aspectos importantes por lo cuál es necesario la determinación del costo unitario son los siguientes:

- a) Para valorizar el inventario de productos terminados y en proceso.
- b) Para conocer el costo de los artículos vendidos y determinar la utilidad del período.
- c) Para tener base en la fijación de precios de venta.

No obstante, ¿Qué nos garantiza que ese costo unitario está razonablemente determinado? ¿Se trata solo de determinar que tanto hemos gastado en Materia Prima, Mano de Obra y Gastos Indirectos?

Como puede deducirse, no es tan simple. El hecho de llegar a determinar razonablemente el costo unitario de producción conlleva, entre otras cosas, el tener controles internos apropiados, políticas y procedimientos de control, un catálogo y manual de cuentas acorde a lo que se produce, reportes auxiliares que permitan conocer, en cualquier momento, los costos pasados y presentes, de tal manera que también nos permita poder proyectarnos hacia el futuro.

1. COSTO UNITARIO DE PRODUCCION

Como parte de la determinación razonable del costo unitario debemos considerar los siguientes aspectos que definen al costo unitario:

1.1 CONCEPTO

“Es el valor promedio que, a cierto volumen de producción, cuesta producir una unidad de producto”²⁵

El costo unitario puede medirse en función de su producción y distribución. El costo de producción contable, según la naturaleza de las partidas que la integran, se descomponen en: material, trabajo y gastos indirectos de producción. Este costo es el que sirve para valorar las existencias que aparecen en el balance general y estado de pérdidas y ganancias en los renglones de los inventarios de productos en procesos y productos terminados.

1.2 IMPORTANCIA

Los costos de Producción por unidad proveen una guía importante para determinar si los precios de venta son razonables y competitivos, de tal forma que se puedan modificar convenientemente, mediante el estudio de dichos costos.

Esto conlleva a determinar los costos con rapidez, con el objeto de poder realizar cualquier cambio en los precios de venta.

1.3 CARACTERISTICAS

El Costo Unitario tiene la particularidad de ser una deducción directa de los ingresos que no se acumula en los libros al costo de la unidad producida. El cálculo unitario de esta categoría de costo es propiamente un cálculo estadístico, porque se formula, en la generalidad de los casos, al margen de la contabilidad principal de la empresa; sin embargo, están propugnando los especialistas en la materia, engranar estos costos

²⁵ Enciclopedia Multimedia Virtual en Internet. Economía y Finanzas. www.eumed.net/cursecon/dic/dic-cs.htm

al costo unitario. Para que el empresario tenga una idea concreta del importe del costo de la unidad producida, al costo de producción como medida valoradora en los libros, se le agrega el costo de distribución, cuya suma forma el costo total. Si a éste se le agrega el porcentaje de utilidad se obtendrá el precio de venta.

El costo unitario también puede medirse en relación con la posibilidad de aplicar directa o indirectamente a las unidades los gastos incurridos. Desde este punto de vista las diversas partidas que forman el costo se clasifican en: cargos directos y cargos indirectos. Cuando los gastos son identificados plenamente en la unidad producida, se dice que son directos; pero cuando dicha identificación no es posible, entonces se consideran de naturaleza indirecta.

La contabilidad de costos, analítica por excelencia, es la que se encarga de estudiar la técnica del cálculo del costo de la unidad producida tomando como base los elementos de la producción medibles en dinero. También analiza y aplica a la misma unidad los costos de distribución sin cuyo cálculo el empresario no tendría una idea completa de lo que le significan sus costos contables en el sentido de costos incurridos o de inversión. De esta manera, el estudio especializado de la contabilidad del costo viene a constituir un instrumento indispensable de control en la moderna empresa, abarcando todo su contenido.

1.4 LA TÉCNICA DE LA PRODUCCION.

La satisfacción de las necesidades vitales constituye la principal preocupación de la humanidad. Para llevar a cabo esta satisfacción ha sido menester producir. Producir para consumir y consumir para vivir: he aquí en síntesis el eterno problema material. Pero para producir ha sido necesario contar con utilería (desde la rama del árbol empleada como arma o herramienta hasta la más complicada máquina de nuestra época.) Esta utilería ha estado en relación directa con las diversas formas de organización económica. En la medida en que la utilería se perfecciona la producción es más eficiente, logrando en esta forma obtener un resultado máximo con un esfuerzo

mínimo.

El cálculo del costo de producción tiene que hacerse precisamente para la empresa, dadas las particulares necesidades de esta organización, en la que ha encontrado un campo fértil para su desenvolvimiento. Cuando la técnica de la producción se vuelve compleja, así como las relaciones de cambio y las relaciones del trabajo, la contabilidad es un instrumento imprescindible de control.

En la medida que aumenta la velocidad de la producción y de las operaciones de cambio, se requiere un sistema de cuentas cada vez más analítico. La moderna contabilidad de costos ha nacido y se ha desarrollado dentro de la organización industrial. Por esta razón, en un principio se tuvo el falso concepto de que tan sólo era aplicable a los negocios fabriles, por ser éstos los que más necesitaban de su técnica. Como el estudio del costo ha significado una disciplina de análisis, lo cual es verdadero, se toma como un simple apéndice, pero su teoría no ocupa un plano secundario, sino que forma parte del propio corazón de la actividad productora. Si consideramos las relaciones de producción como fenómeno social, entonces la determinación de su costo alcanza el mismo rango. De esta manera, el costo ofrece dos aspectos, el uno privado y el otro de carácter social. Este último se encuentra casi inexplorado.

1.5 PUNTO DE EQUILIBRIO

Uno de los aspectos primordiales que hacen imperante la determinación razonable del costo unitario de producción es su incidencia en el establecimiento del punto de equilibrio o punto neutral en que la empresa recupera sus costos fijos y sus costos variables.

Los datos para el análisis del punto de equilibrio no pueden ser tomados directamente de un estado convencional o total de ganancias y pérdidas. La forma del estado y la manera en la cual los datos son presentados no permiten un análisis conveniente y práctico para fines de planificación, formulación de políticas, y

determinación de la ganancia. Por consiguiente, el estado convencional de ganancias y pérdidas debe ser reestructurado para que muestre las porciones fijas y variables de cada costo. De las tres clases de gastos: fijos, semivARIABLES, y variables, los semivARIABLES deben ser separados en sus componentes fijos y variables.

Si se hace un análisis semejante, los costos y gastos en el estado de ganancias y pérdidas convencional pueden ser presentados como sigue:

<i>Partida de Costo</i>	<i>Total</i>	<i>Variable</i>	<i>Fijo</i>
Material\$1,000,000		\$1,000,000
Mano de obra	1,400,000		1,400,000
Gastos Indirectos.....	1,600,000	400,000	1,200,000
TOTAL	<u>\$4,000,000</u>	<u>\$400,000</u>	<u>\$3,600,000</u>

E. PRESUPUESTOS

Otro aspecto importante en que interviene la determinación razonable del costo unitario de producción tiene que ver con las proyecciones de las empresas, específicamente en lo referente al presupuesto de producción. Una determinación confiable del costo unitario de producción permitirá tener una base, también confiable, en la planificación de los períodos económicos futuros.

1. NATURALEZA DE LOS PRESUPUESTOS

El presupuesto es un estimado cuidadosamente preparado de las condiciones futuras de los negocios. Ese estimado en una entidad de negocios tiene que incluir los ingresos, los costos probables y los gastos. Los presupuestos tienen por finalidad auxiliar a la dirección en la coordinación de sus funciones de venta, de producción y de administración.

2. CONTROL PRESUPUESTARIO

Es el término aplicado al plan cuidadosamente elaborado que cubre la coordinación de estas tres funciones (ingresos, costos probables y gastos), así como también un estudio y comparación continuo de los resultados operativos, reales con las cifras presupuestadas para interpretar las causas de las discrepancias.

F. LEGISLACION, NORMAS Y PRINCIPIOS

1. PRINCIPALES LEYES APLICABLES

El Estado ha intervenido cada vez más en la producción, en la distribución y en el consumo, utilizando métodos directos e indirectos. En el sistema liberal en que la producción es llevada a cabo por la empresa privada, el estado interviene por medio de leyes que regulan las actividades económicas: las relaciones de producción, de cambio, de trabajo, etc. Este cuerpo de leyes afecta directa e indirectamente a los costos incurridos. En el fondo, estas disposiciones legales persiguen un mejoramiento social y una mejor organización económica, para lo cual se subordina el interés privado al interés social.

Son relativamente de reciente creación las leyes que han venido afectando de una manera definida los costos de producción y de distribución, entre ellas, el código tributario, la ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la ley del impuesto sobre la renta, el código de comercio, el código laboral, entre otras.

1.1. Código Tributario

Los artículos de este código que están directamente relacionados con el control de costos son los siguientes:

Artículo 142.- Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las

operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

Todo sujeto pasivo que obtenga ingresos gravables de la manufactura o elaboración, transformación, ganadería, producción, extracción, adquisición o enajenación de materias primas, mercaderías, productos o frutos naturales, o cualesquiera otros bienes, nacionales o extranjeros, de los cuales mantenga normalmente existencias al final del ejercicio, ésta obligado a practicar inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo.

Del inventario físico practicado se elaborará un detalle, consignando y agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo, indicándose claramente la cantidad, la unidad que se toma como medida, la denominación del bien y sus referencias o descripción; el precio unitario neto de I.V.A. y el valor total de las unidades. Deben expresarse las referencias del libro de "costos", de "retaceos", o de "compras locales" de donde se ha tomado el precio correspondiente. El detalle elaborado deberá constar en acta que contenga los requisitos referidos y que será firmada por el sujeto pasivo, su representante o apoderado y el contador del mismo, la cual servirá como soporte del comprobante y registro contable, asimismo deberá registrarse un resumen del inventario practicado en el libro de Estados Financieros legalizado o en el libro en el que asienten las compras, ventas y gastos, cuando se trate comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal.

El inventario de cierre de un ejercicio regirá para el próximo venidero para el efecto de establecer la comparación entre el monto de las existencias al principio y al final de cada ejercicio o período impositivo.

Artículo 143.- El valor para efectos tributarios de los bienes se consignará en el inventario utilizando cualquiera de los siguientes métodos, a opción del contribuyente,

siempre que técnicamente fuere apropiado al negocio de que se trate, aplicando en forma constante y de fácil fiscalización:

Costo de adquisición: O sea el valor principal aumentado en todos los gastos necesarios hasta que los géneros estén en el domicilio del comprador, tales como fletes, seguros, derechos de importación y todos los desembolsos que técnicamente son imputables al costo de las mercaderías;

- a) Costo según última compra: Es decir, que si se hubieren hecho compras de un mismo artículo en distintas fechas y a distintos precios, la existencia total de estos bienes se consignará con el costo que hayan tenido la última vez que se compraron;
- b) Costo promedio por aligación directa: El cual se determinará dividiendo la suma del valor total de las cinco últimas compras o de las efectuadas si es menor, entre la suma de unidades que en ellas se hayan obtenido;
- c) Costo promedio: Bajo este método el valor del costo de los inventarios de cada uno de sus diferentes tipos o clases es determinado a partir del promedio ponderado del costo de las unidades en existencia al principio de un período y el costo de las unidades compradas o producidas durante el período. El promedio puede ser calculado en una base periódica, o al ser recibido cada compra, embarque o lote de unidades producidas, dependiendo de las circunstancias de la actividad que desarrolla el sujeto pasivo.
- d) Primeras Entradas Primeras Salidas: Bajo este método se asume que las unidades del inventario que fueron compradas o producidas, son vendidas primero, respetando el orden de ingreso a la contabilidad de acuerdo a la fecha de la operación, consecuentemente el valor de las unidades en existencia del inventario final del período corresponde a las que fueron compradas o producidas más recientemente;

- e) Para los frutos y productos agrícolas se determinará el costo sumando el alquiler de tierras, el importe de fertilizantes, semilla, estacas o plantas; los salarios y manutención de peones, alquiler y pastaje de animales destinados a los fines de explotación; el importe de lubricantes, combustibles, y reparación de maquinarias, y todos los gastos que se hagan para la obtención de los frutos o productos hasta que estén en condiciones de venderlos.

Artículo 81.- del Reglamento de aplicación del código tributario

Los contribuyentes obligados a llevar registros de control de inventarios a que se refiere el artículo 142 del código tributario, registrarán las mercancías, incluidas las materias primas, los productos semi-elaborados, las materias auxiliares y complementos que el empresario adquiera para desarrollar su actividad, por cuenta propia o de terceros, transfiera o traslade a cualquier título o condición ya sea en el ejercicio de su explotación industrial o comercial, tanto para su enajenación posterior, como para su consumo, asimismo cuando estas sean retiradas o desafectadas incluidos los casos debidos a causa fortuita o fuerza mayor y por causas inherentes al tipo de operaciones que se desarrolla.

Lo anterior será aplicable incluso cuando la mercancía vaya a ser objeto de transformación o elaboración, antes de su posterior enajenación o consumo. Las mercancías que según la naturaleza de la explotación se adquieren habitualmente para su enajenación posterior o su consumo, se registrarán aún cuando se empleen para situaciones ajenas a la explotación.

1.2. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Según el artículo 70 de esta ley el impuesto al valor agregado pagado o causado no constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos, importados o utilizados,

respectivamente, salvo cuando los bienes o servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o sujetos excluidos del presente impuesto. Tampoco es un gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

Aunque este impuesto no afecta el costo de los productos vendidos, si debe ser incorporado a estos, después de haber determinado el precio de venta agregando un trece por ciento, que es lo que corresponde enterar al fisco. En ese sentido las empresas solamente sirven de intermediarios entre el consumidor y el estado.

1.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los artículos que tienen relación con los costos de producción son los siguientes:

Artículo 28.- La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determina.

En ningún caso serán deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que constituyan renta para los efectos de esta ley.

Para los efectos de inciso anterior, el contribuyente deberá identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos gravados, así como aquellos que afectan los ingresos no gravados. En el caso de que tales erogaciones no sean identificables, deberán proporcionarse entre la actividad gravada y la no gravada, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Artículo 29.- Son deducibles de la renta obtenida:

Gastos del negocio

Los gastos necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo, como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo, la propaganda,

libros, impresos, avisos, correspondencia, gastos de escritorio, energía eléctrica y demás similares.

Remuneraciones.

Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, indemnizaciones laborales, dietas honorarios, comisiones, primas, aguinaldos, gratificaciones, participación en las utilidades y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta obtenida.

Sólo será deducible el monto de lo erogado en alimentos, combustibles, uso de vehículo y, en general, cualquier otro gasto que se haga para los socios, consultores, asesores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos del contribuyente, que esté debidamente comprobado y sea de estricta necesidad para desempeñar las funciones de estos.

Gastos de Viaje

El costo de los pasajes, más el valor de los impuestos y derechos portuarios correspondientes y la cuota asignada por la empresa para la alimentación, hospedaje y demás gastos necesarios, en los viajes realizados por el contribuyente, sus representantes, funcionarios, empleados o dependientes, en actividades propias del negocio.

Arrendamientos.

El precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, destinados directamente a la producción de ingresos computables, como herramientas, maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodegas, fábricas, tierras, bosques, y otros arrendamientos destinados directamente a la producción de ingresos computables

Primas de seguros

5) Las primas de seguros tomados contra riesgos de los bienes que forman parte de la fuente productora de renta, tales como seguro de mercadería, de transporte, de lucro cesante del negocio y otros similares.

Tributos y cotizaciones de seguridad social.

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales, fiscales y municipales que recaigan sobre la importación de los bienes y servicios prestados por la empresa o que graven la fuente productora de la renta, siempre que hayan sido causado durante el ejercicio impositivo correspondiente.

No quedan comprendidos en esta disposición el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el Art. 70 de la Ley respectiva, el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces y las multas, recargos e intereses incurridos respecto de cualquier contribución fiscal o municipal.

Combustible.

El monto erogado en combustible para maquinaria, transporte de carga y equipo de trabajo que por su naturaleza no forme parte del costo, vehículos de reparto, de transporte colectivo de personal, los que utilicen sus vendedores, vehículos del activo realizable, siempre que tales bienes sean utilizados directamente en la generación de la renta y que las erogaciones estén debidamente comprobadas mediante la factura o comprobante de crédito fiscal a nombre del contribuyente.

Mantenimiento.

Los gastos por concepto de reparaciones ordinarias, o sea los que se eroguen para mantener en buenas condiciones de trabajo, de servicio o producción los bienes empleados directamente en la obtención de la renta obtenida. Estos gastos serán deducibles siempre que no impliquen una ampliación de la

estructura original de los mismos, incrementen su valor o prolonguen la vida de los mismos.

Intereses.

Los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Costos.

El costo de las mercaderías y de los productos vendidos, que se determinará de la siguiente manera:

Al importe de las existencias al principio del ejercicio de que se trate, se sumará el costo de las mercancías u otros bienes contruidos, manufacturados, adquiridos o extraídos durante el ejercicio, y de esta suma se restará el importe de las existencias al fin del mismo ejercicio.

Gastos agropecuarios.

Los gastos indispensables para la obtención de ingresos computables, provenientes de explotaciones agropecuarias, tales como los efectuados por concepto de jornales, siembras, resiembras, adquisición de forrajes, plantas, semillas y abonos o fertilizantes de toda clase, pastaje pagado a terceros, terrajes o censos, conservación de cercas, podas, limpieas, y otros gastos agropecuarios similares.

Los gastos de alimentación y crianza del ganado son deducibles en la medida que representen una erogación real, excluyendo, por consiguiente, el valor de los

productos que se cosechan en la misma explotación agropecuaria, así como el del trabajo del propio contribuyente.

Artículo 30.- Es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

En los bienes que se consumen o agotan en un período no mayor de doce meses de uso o empleo en la producción de la renta, su costo total se deducirá en el ejercicio en que su empleo haya sido mayor, según lo declare el contribuyente.

En los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un período mayor de doce meses, se determinará una cuota anual deducible de la renta obtenida, de conformidad a las reglas siguientes:

La deducción procede por la pérdida de valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso, la acción del tiempo, la obsolescencia, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento.

El valor sujeto a depreciación será el costo total del bien, salvo en los casos siguientes:

- a) Cuando se tratare de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios en su importación, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación;
- b) Cuando se tratare de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes;

AÑOS DE VIDA	PORCENTAJE DEL PRECIO DE MAQUINARIA O BIENES MUEBLES USADOS
1 Año	80%
2 Años	60%
3 Años	40%
4 Años y más	20%

Los precios de los bienes señalados estarán sujetos a fiscalización.

El contribuyente, para establecer el monto de la depreciación, podrá utilizar el método siguiente:

Aplicar un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes máximos de depreciación anual permitidos serán:

- Edificaciones	5%
- Maquinaria	20%
- Vehículos	25%
- Otros Bienes Muebles	50%

1.4. Código de Comercio

Según el artículo 443 de este código todo balance general debe expresarse con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Asimismo, el artículo 445 se permite revaluar los bienes que figuran en el balance si tal resolución se justifica por las condiciones reales del mercado, a excepción de las materias primas, productos y mercancías, siempre que en el propio balance figure, con toda claridad, una reserva que haga constar la revaluación. Las sociedades que

constituyan esta reserva no podrán disponer de ella sino en el momento de la liquidación o al vender los bienes revaluados.

1.5. Código de Trabajo

Art. 119.-Salario es la retribución en dinero que el patrono está obligado a pagar al trabajador por los servicios que le presta en virtud de un contrato de trabajo. Considérase integrante del salario, todo lo que recibe el trabajador en dinero y que implique retribución de servicios, cualquiera que sea la forma o denominación que se adopte, como los sobresueldos y bonificaciones habituales; remuneración del trabajo extraordinario, remuneración del trabajo en días de descanso semanal o de asueto, participación de utilidades.

No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del patrono, como las bonificaciones y gratificaciones ocasionales y lo que recibe en dinero, no para su beneficio, ni para subvenir a sus necesidades, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como los gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo u otros semejantes, ni tampoco las prestaciones sociales de que trata este Código.

Art. 177.- Después de un año de trabajo continuo en la misma empresa o establecimiento o bajo la dependencia de un mismo patrono, los trabajadores tendrán derecho a un período de vacaciones cuya duración será de quince días, los cuales serán remunerados con una prestación equivalente al salario ordinario correspondiente a dicho lapso más un 30% del mismo.

Artículo 196.- Todo patrono está obligado a dar a sus trabajadores, en concepto de aguinaldo, una prima por cada año de trabajo.

Artículo 197.- Los patronos estarán obligados al pago completo de la prima en concepto de aguinaldo, cuando el trabajador tuviere un año o más de estar a su servicio.

1.6. Ley del Seguro Social

Esta ley tiene por objeto mantener la indispensable correlación entre los fines de seguridad social que cubrirá el Instituto Salvadoreño del Seguro Social y los que integralmente le corresponden al Estado.

Artículo 3.- El régimen del Seguro Social obligatorio se aplicará originalmente a todos los trabajadores que dependan de un patrono, sea cual fuere el tipo de relación laboral que los vincule y la forma en que se haya establecido la remuneración. Podrá ampliarse oportunamente a favor de las clases de trabajadores que no dependen de un patrono.

Art. 29.- Las cuotas que aportarán los patronos, los trabajadores y el Estado, destinadas a financiar el costo de las prestaciones y de la administración, se determinarán con base a la remuneración afecta al Seguro Social.

Para la cobertura del régimen general de salud y riesgos profesionales, el patrono aportará el siete punto cincuenta por ciento (7.50%) y el trabajador el tres por ciento (3%), de la referida remuneración....

Las erogaciones en que las empresas incurren en concepto de cuotas de seguridad social, son aplicadas de manera directa o indirecta a los costos del producto y al funcionamiento operativo de las mismas.

2. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA (NIIF)

Las Normas Internacionales de Información financiera se definen como “Las normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC)”. Esas normas comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) Las Normas Internacionales de contabilidad ; y

- c) Las interpretaciones originadas por el comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera (IFRIC) o las antiguas interpretaciones (SIC).

Según disposición del Consejo de Vigilancia de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los Estados Financieros, se presentara obligatoriamente a partir de 1° de enero de 2005.-

La obligatoriedad de preparar los Estados Financieros en base a estas normas se hará en forma escalonada, de la siguiente manera:

- a) La Gran Empresa y ONG,s crediticias y con financiamiento del exterior aplican NIIF a partir de 2005.

- b) La Mediana Empresa (Aproximado de hasta \$5.0 millones de ventas y hasta 100 empleados) aplicará las NIIF a partir del ejercicio de 2006.

- c) La Pequeña Empresa (Aproximado de hasta \$754,000.00 de ventas y hasta 50 empleados), aplicará NIIF a partir del ejercicio de 2006.

- d) La Microempresa (Aproximado de hasta \$75,000.00 de ventas y hasta 10 empleados), es opcional la aplicación de las NIIF.

- e) Se establece que los Bancos, Conglomerados, Aseguradoras, Intermediarios Financieros no bancarios continuaran utilizando las normas de la Superintendencia del Sistema Financiero.

La clasificación del tamaño de las empresas se ha tomado en base al criterio establecido por CONAMYPE.

2.1. Las Normas Internacionales de Información Financiera y los Costos

Un tema primordial en la contabilidad de costos es la cantidad de costo que ha de ser reconocida como un activo y mantenida en los registros hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos. Las normas internacionales de contabilidad proporcionan una guía práctica sobre la determinación del costo y su subsecuente reconocimiento como un gasto, incluyendo cualquier disminución a su valor neto de realización.

2.1.1. Inventarios

El tratamiento contable de los Inventarios es tratado con amplitud en la Norma Internacional de Contabilidad # 2.

Los inventarios abarcan bienes producidos o trabajos en proceso de producción por la empresa, e incluyen materiales y suministros en espera de uso en el proceso de producción.

Según la NIC 2, los inventarios deben ser cuantificados al más bajo de su costo y su valor neto de realización, el costo de inventarios debe comprender todos los costos de compra, costos de conversión y otros costos incurridos para traer los inventarios a su presente locación y condición.

Los costos de compra de inventarios comprenden el precio de compra, derechos de importación y otros impuestos, transporte, manejos y otros costos atribuibles a la adquisición de producto terminado, materiales y servicios.

Los costos de conversión de inventarios incluyen costos directamente relacionados a las unidades de producción tales como la mano de obra directa.

También incluyen una asignación sistemática de Gastos indirectos de Producción fijos y variables que se incurren al convertir los materiales en productos terminados.

Otros Costos se incluyen en el costo de inventarios solo en la medida en que son

incurridos para traerlos a su presente locación y condición.

3. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Los principios de Contabilidad Generalmente aceptados se pueden clasificar de acuerdo a los siguientes criterios:

3.1 Principios de Postulado Básico

3.1.1 Equidad

La equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en la contabilidad, dado que los que se sirven o utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los estados financieros deben prepararse de tal modo que reflejen con equidad, los distintos intereses en juego en una hacienda o empresa dada.

3.2 Principios de Fondo o de Valuación

3.2.1 Devengado

Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado.

3.2.2 Valuación al Costo

El valor de costo –adquisición o producción- constituye el criterio principal y básico de la valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados "de situación", en correspondencia también con el concepto de "empresa en marcha", razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio.

Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la

aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de "costo" como concepto básico de valuación.

Por otra parte, las fluctuaciones del valor de la moneda de cuenta, con su secuela de correctivos que inciden o modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen, asimismo, alteraciones al principio expresado, sino que, en sustancia, constituyen meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos.

3.2.3 Realización

Los resultados económicos solo deben computarse cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto "realizado" participa del concepto devengado.

3.3 Principios de acuerdo a las cualidades de la información

3.3.1 Objetividad

Los cambios en los activos, pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto, deben reconocerse formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta.

3.3.2 Prudencia

Significa que cuando se deba elegir entre dos valores por un elemento del activo, normalmente se debe optar por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la alícuota del propietario sea menor. Este principio general se puede expresar también diciendo: "contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado".

La exageración en la aplicación de este principio no es conveniente si resulta en detrimento de la presentación razonable de la situación financiera y el resultado de las operaciones

3.3.3 Revelación suficiente

Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.

3.3.4 Consistencia

Los principios generales, cuando fuere aplicable, y las normas particulares utilizadas para preparar los estados financieros de un determinado ente deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio al otro. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares.

Sin embargo, el principio de la uniformidad no debe conducir a mantener inalterables aquellos principios generales, cuando fuere aplicable, o normas particulares que las circunstancias aconsejen sean modificadas.

3.3.5 Importancia Relativa

Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y de las normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquéllos y, que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general.

Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, de acuerdo con las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales

como el efecto relativo en los activos o pasivos, en el patrimonio o en el resultado de las operaciones.

3.4 Principios de acuerdo al medio socioeconómico

3.4.1 Principio de entidad

Los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de "ente" es distinto del de "persona" ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios "entes" de su propiedad.

3.4.2 Bienes Económicos

Los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir bienes materiales e inmateriales que posean valor económico y por ende susceptibles de ser valuados en términos monetarios.

3.4.3 Unidad Monetaria

Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un "precio" a cada unidad.

Generalmente se utiliza como moneda de cuenta el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el "ente" y en este caso el "precio" esta dado en unidades de dinero de curso legal.

En aquellos casos donde la moneda utilizada no constituya un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste.

3.4.4 Negocio en Marcha

Salvo indicación expresa en contrario se entiende que los estados financieros pertenecen a una "empresa en marcha", considerándose que el concepto que informa la mencionada expresión, se refiere a todo organismo económico cuya existencia personal tiene plena vigencia y proyección futura.

3.4.5 Período Contable

En las empresas en marcha es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros, etc. Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que sean comparables entre si.