

UNIVERSIDAD DE LA AMAZONIA

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Programa de Contaduría Pública

GUÍA DE LECTURA

Contabilidad de Costos

Unidad Temática 3

Estados de Costos de Producción y Ventas: Estructura, Documentos Soporte y Estados Financieros

	Contabilidad de Costos
	3 — Estados de Costos de Producción y Ventas
	Consultar microcurrículo vigente
	3 sesiones (6 horas académicas)
	Sinisterra Valencia (2011); Polimeni et al. (1994); Cuevas Villegas (2010); Horngren et al. (2012)
	Elabora el Estado de Costos de Producción y costo de ventas de acuerdo con las NIIF relacionadas

Presentación de la Guía de Lectura

La presente guía de lectura ha sido elaborada para los estudiantes del Programa de Contaduría Pública de la Universidad de la Amazonia, como apoyo pedagógico a la **Unidad Temática 3** del curso de Contabilidad de Costos. El propósito de este material es orientar el proceso de aprendizaje autónomo, consolidar los conceptos fundamentales relativos a los estados de costos de producción y ventas, y proporcionar una base técnica sólida que permita al estudiante elaborar e interpretar estos informes financieros especiales.

La guía integra los desarrollos conceptuales de autores de reconocida trayectoria académica en el área de costos, entre quienes se destacan Sinisterra Valencia (2011), Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994), Cuevas Villegas (2010) y Horngren, Datar y Rajan (2012). El lector encontrará definiciones rigurosas, estados financieros ilustrativos, un caso integral con datos de una empresa ficticia de la región amazónica, modelos de documentos soporte, y preguntas de reflexión conceptual que facilitan la evaluación del aprendizaje logrado.

Resultado de Aprendizaje de la Unidad: Al finalizar esta unidad, el estudiante elabora el Estado de Costos de Producción y costo de ventas de acuerdo con las NIIF relacionadas, diferencia la estructura del estado de costos con los demás estados financieros, e identifica las cuentas características que hacen parte del proceso de acumulación de costos en una empresa manufacturera.

1. El Estado de Costos en la Empresa Industrial

1.1. Naturaleza y Propósito del Estado de Costos

Cuando se compara el estado de resultados de una empresa comercial con el de una empresa manufacturera, se observa que el costo de ventas en una empresa comercial consta básicamente del costo de la mercancía comprada al proveedor. En contraste, el costo de ventas en una empresa industrial comprende los múltiples costos que se han incurrido en el proceso de manufactura, razón por la cual su determinación requiere de un informe financiero adicional: el **estado de costos de producción y ventas** (Sinisterra Valencia, 2011).

Por **estado de costos** se entiende un informe financiero de propósito especial que se elabora antes de la preparación del estado de resultados, con el objeto de determinar el costo de los productos fabricados y vendidos durante un período contable. Este informe muestra de manera detallada las erogaciones y cargos incurridos en los tres elementos del costo de producción —materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación—, así como los ajustes por inventarios iniciales y finales de productos en proceso y productos terminados (Polimeni et al., 1994).

Cabe señalar que el estado de costos no hace parte de los estados financieros básicos exigidos por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); sin embargo, constituye un soporte indispensable para la correcta determinación de dos rubros fundamentales: el **costo de ventas** en el estado de resultados y el **valor de los inventarios** en el estado de situación financiera. Sin la información provista por este estado, los estados financieros de una empresa manufacturera carecerían de la precisión necesaria para reflejar fielmente su situación económica.

1.2. Estructura del Estado de Costos de Producción y Ventas

El estado de costos de producción y ventas puede presentarse de manera condensada —en un solo estado que abarca desde el consumo de materiales hasta la determinación del costo de ventas— o de manera desagregada, mediante estados intermedios que detallan cada fase del proceso de acumulación de costos. La presentación desagregada resulta especialmente útil para fines de análisis y control, pues permite identificar con mayor claridad el comportamiento de cada componente del costo (Cuevas Villegas, 2010).

A continuación se describe la estructura lógica del estado de costos, descompuesta en sus tres fases fundamentales.

1.2.1. Estado del costo de materiales directos usados

El primer paso en la construcción del estado de costos consiste en determinar el valor de los materiales directos efectivamente consumidos en el proceso productivo. Para ello, se parte del inventario inicial de materiales directos, se suman las compras netas del período y se resta el inventario final. La fórmula correspondiente es la siguiente:

$$\text{Costo de Materiales Directos Usados} = \text{Inv. Inicial Mat. Directos} + \text{Compras Netas} - \text{Inv. Final Mat. Directos}$$

Por **compras netas** se entiende el valor de las compras brutas de materiales menos las devoluciones, rebajas y descuentos en compras. Este cálculo es de particular interés para la instancia administrativa encargada de la custodia, almacenaje y despacho de los materiales, pues refleja el consumo real de recursos materiales en la producción (Sinisterra Valencia, 2011).

1.2.2. Costos de producción del período

Una vez determinado el costo de materiales directos usados, se procede a sumar los otros dos elementos del costo: la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. La suma de estos tres componentes arroja los **costos de producción del período**, también denominados costos de manufactura o costos de fabricación incurridos.

$$\text{Costos de Producción del Período} = \text{Mat. Directos Usados} + \text{M.O.D.} + \text{C.I.F.}$$

Cabe señalar que los costos indirectos de fabricación incluyen todos aquellos costos de manufactura que no pueden clasificarse como materiales directos ni como mano de obra directa: materiales indirectos, mano de obra indirecta, arrendamiento de la planta, depreciación de la maquinaria, servicios públicos de fábrica, seguros, impuestos prediales de la planta, suministros de fábrica, entre otros (Horngren et al., 2012).

1.2.3. Estado del costo de productos terminados

Los costos de producción del período no representan, por sí solos, el costo de los productos que se terminaron durante el período. Para determinar este valor es necesario incorporar el efecto de los inventarios de productos en proceso. Al sumar el inventario inicial de productos en proceso a los costos de producción del período se obtiene el **costo de productos en proceso**; al restar el inventario final de productos en proceso se obtiene el **costo de productos terminados**.

$$\text{Costo de Prod. Terminados} = \text{Costos de Prod. del Período} + \text{Inv. Inicial Prod. en Proceso} - \text{Inv. Final Prod. en Proceso}$$

El inventario inicial de productos en proceso representa el costo acumulado en aquellas unidades que al inicio del período se encontraban en algún punto del proceso productivo y aún no habían sido completadas. El inventario final de productos en proceso, por su parte, corresponde al costo de las unidades que al cierre del período permanecen incompletas en la planta de producción. De lo anterior se concluye que el costo de productos terminados refleja el valor de las unidades que completaron todo el proceso de transformación durante el período contable (Polimeni et al., 1994).

1.2.4. Estado del costo de ventas

El último paso consiste en determinar el costo de los productos que fueron efectivamente vendidos durante el período. Para ello, se suma el inventario inicial de productos terminados al costo de productos terminados en el período, obteniéndose el **costo de productos disponibles para la venta**. Al deducir el inventario final de productos terminados, se obtiene el **costo de ventas**.

$$\text{Costo de Ventas} = \text{Inv. Inicial Prod. Terminados} + \text{Costo Prod. Terminados} - \text{Inv. Final Prod. Terminados}$$

Esta cifra es la que se traslada al estado de resultados de la empresa manufacturera, donde se deduce de los ingresos operacionales por ventas para determinar la utilidad bruta. Por lo tanto, la precisión en la elaboración del estado de costos tiene un impacto directo sobre la razonabilidad del estado de resultados y, consecuentemente, sobre las decisiones que se tomen con base en la información financiera (Cuevas Villegas, 2010).

1.3. Referencia Normativa: NIC 2 — Inventarios

La NIC 2 *Inventarios* establece los criterios para la medición del costo de los inventarios, los cuales son directamente aplicables a la construcción del estado de costos de producción y ventas. A continuación se destacan los párrafos más relevantes para esta unidad.

Párrafo 10: El costo de los inventarios comprende todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Este principio sustenta la inclusión de los tres elementos del costo de producción en el valor de los inventarios de productos en proceso y productos terminados.

Párrafo 12: Los costos de transformación incluyen los costos directamente relacionados con las unidades producidas (como la mano de obra directa) y una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, tanto variables como fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Párrafo 16: Se excluyen del costo de los inventarios, reconociéndose como gastos del período: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción; los costos de almacenamiento posteriores a la producción; y los costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.

De lo anterior se concluye que la NIC 2 proporciona el marco normativo internacional que sustenta la lógica de acumulación de costos reflejada en el estado de costos de producción y ventas: los costos del producto se capitalizan como inventarios hasta el momento de la venta, mientras que los costos del período y las pérdidas anormales se reconocen inmediatamente en el resultado del ejercicio.

2. Caso Integral: Maderas del Caquetá S.A.S.

Para ilustrar de manera integral la construcción del estado de costos de producción y ventas, se presenta a continuación el caso de **Maderas del Caquetá S.A.S.**, empresa ficticia dedicada a la fabricación de muebles de madera en el municipio de Florencia, departamento del Caquetá. La empresa produce mesas, sillas y estanterías utilizando madera de plantaciones forestales de la región amazónica. A continuación se presentan los datos correspondientes al mes de octubre del año en curso (cifras en miles de pesos colombianos).

Maderas del Caquetá S.A.S. — Datos del mes de octubre (cifras en miles de \$)		
	Inicial	Final
Materiales directos	\$4.800	\$3.600
Productos en proceso	\$6.200	\$5.400
Productos terminados	\$8.500	\$7.200
Compras de materiales directos		\$18.500
Devoluciones en compras de materiales		\$500
Mano de obra directa		\$15.200
Mano de obra total de fábrica		\$19.800
Materiales indirectos		\$1.200
Arrendamiento de la planta		\$2.400
Depreciación maquinaria y equipo		\$1.800
Servicios públicos de fábrica		\$960
Seguros de fábrica		\$540
Suministros de fábrica		\$680
Impuesto predial de la planta		\$320
Ingresos operacionales por ventas		\$78.000
Devoluciones en ventas		\$1.500
Gastos de administración		\$8.600
Gastos de ventas		\$6.400

Tabla 3-1. Datos del caso integral. Ejemplo elaborado con fines ilustrativos.

Nota: La mano de obra indirecta se obtiene como la diferencia entre la mano de obra total de fábrica (\$19.800) y la mano de obra directa (\$15.200), es decir, \$4.600.

2.1. Estado del Costo de Materiales Directos Usados

Maderas del Caquetá S.A.S. Estado del costo de materiales directos usados — Octubre		
Inventario inicial de materiales directos		\$4.800
Más: Compras de materiales directos	\$18.500	
Menos: Devoluciones en compras	\$500	
Compras netas de materiales		\$18.000
Materiales disponibles para usar		\$22.800
Menos: Inventario final de materiales directos		\$3.600
		\$19.200

Tabla 3-2. Estado del costo de materiales directos usados. Elaboración propia con fines ilustrativos.

2.2. Determinación de los Costos de Producción del Período

Con el costo de materiales directos usados determinado, se suman la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. Los costos indirectos se componen de: materiales indirectos (\$1.200), mano de obra indirecta (\$4.600), arrendamiento de planta (\$2.400), depreciación de maquinaria (\$1.800), servicios públicos de fábrica (\$960), seguros de fábrica (\$540), suministros de fábrica (\$680) e impuesto predial de planta (\$320). El total de costos indirectos de fabricación asciende a **\$12.500**.

$$\text{Costos de Producción del Período} = \$19.200 + \$15.200 + \$12.500 = \$46.900$$

2.3. Estado del Costo de Productos Terminados

Maderas del Caquetá S.A.S. Estado del costo de productos terminados — Octubre		
Inventario inicial de productos en proceso		\$6.200
Más: Costos de producción del período		
Costo de materiales directos usados	\$19.200	
Mano de obra directa	\$15.200	
Costos indirectos de fabricación	\$12.500	
Total costos de producción del período		\$46.900
Costo de productos en proceso		\$53.100
Menos: Inventario final de productos en proceso		\$5.400
		\$47.700

Tabla 3-3. Estado del costo de productos terminados. Elaboración propia con fines ilustrativos.

2.4. Estado del Costo de Ventas

Maderas del Caquetá S.A.S. Estado del costo de ventas — Octubre		
Inventario inicial de productos terminados		\$8.500
Más: Costo de productos terminados		\$47.700
Costo de productos disponibles para la venta		\$56.200
Menos: Inventario final de productos terminados		\$7.200
		\$49.000

Tabla 3-4. Estado del costo de ventas. Elaboración propia con fines ilustrativos.

2.5. Estado de Costos de Producción y Ventas — Presentación Condensada

Los estados intermedios presentados anteriormente pueden integrarse en un solo informe que muestre, de manera condensada, el flujo completo de costos desde el consumo de materiales hasta la determinación del costo de ventas. A continuación se presenta dicho estado para Maderas del Caquetá S.A.S.:

Maderas del Caquetá S.A.S. Estado de costos de producción y ventas — Octubre (cifras en miles de \$)		
Materiales directos — inventario inicial		\$4.800
Más: Compras netas de materiales		\$18.000
Materiales disponibles para usar		\$22.800
Menos: Materiales directos — inventario final		\$3.600
		\$19.200
Mano de obra directa		\$15.200
Costos indirectos de fabricación:		
Materiales indirectos	\$1.200	
Mano de obra indirecta	\$4.600	
Arrendamiento de planta	\$2.400	
Depreciación maquinaria	\$1.800	
Servicios públicos de fábrica	\$960	
Seguros de fábrica	\$540	
Suministros de fábrica	\$680	
Impuesto predial de planta	\$320	
		\$12.500
		\$46.900
Más: Productos en proceso — inventario inicial		\$6.200

Costo de productos en proceso		\$53.100
Menos: Productos en proceso — inventario final		\$5.400
		\$47.700
Más: Productos terminados — inventario inicial		\$8.500
Costo de productos disponibles para venta		\$56.200
Menos: Productos terminados — inventario final		\$7.200
		\$49.000

Tabla 3-5. Estado de costos de producción y ventas condensado. Elaboración propia con fines ilustrativos.

Figura 3-1. Modelo básico de hoja de costos. Elaboración propia con base en Sinisterra Valencia (2011) y Polimeni et al. (1994).

Cuando una orden de producción se completa, la hoja de costos se cierra y su costo total se transfiere de la cuenta de inventario de productos en proceso a la cuenta de inventario de productos terminados. La suma de los costos de todas las hojas de costos abiertas al final del período representa el saldo del inventario de productos en proceso en el balance general. Este tema se profundizará en la unidad dedicada al sistema de costos por órdenes de producción.

4. Documentos Soporte en la Contabilidad de Costos

La contabilidad de costos emplea documentos especiales para recoger, registrar y controlar la información relativa al proceso productivo. Estos documentos constituyen la fuente primaria de datos que alimenta el sistema de acumulación de costos y, en última instancia, los estados de costos. A continuación se describen los principales documentos soporte, con una ilustración del formato básico de cada uno.

4.1. Requisición de Materiales

La **requisición de materiales** es un documento interno mediante el cual el departamento de producción solicita al almacén la entrega de materias primas necesarias para el proceso productivo. Este documento constituye la autorización formal para que los materiales salgan del almacén y se incorporen a la producción, y representa la fuente documental para registrar el consumo de materiales directos e indirectos (Sinisterra Valencia, 2011).

Cada requisición debe indicar el número de la orden de producción a la que se destina el material, lo cual permite que el costo se asigne correctamente a la hoja de costos correspondiente. Si el material es indirecto, se indica que su destino es la cuenta de costos indirectos de fabricación.

REQUISICIÓN DE MATERIALES				
Maderas del Caquetá S.A.S.				
Req. N.º: _____	Orden de Prod. N.º: _____	Fecha: _____	Departamento: _____	
MP-001	Madera cedro (tablones)	50 uds.	\$18.000	\$900.000
MP-003	Lámina triplex 15mm	20 uds.	\$32.000	\$640.000
Solicitado por: _____ Autorizado por: _____ Despachado por: _____				

Figura 3-2. Modelo de requisición de materiales. Elaboración propia.

4.2. Tarjeta de Tiempo (Boleta de Trabajo)

La **tarjeta de tiempo** o boleta de trabajo es un documento que registra las horas de mano de obra directa dedicadas por cada trabajador a una orden de producción específica. A partir de este documento se determina el costo de la mano de obra directa asignable a cada orden, producto o lote de producción. La tarjeta de tiempo constituye el soporte documental para el registro de la mano de obra directa en la hoja de costos (Polimeni et al., 1994).

Cabe señalar que la tarjeta de tiempo se diferencia de la tarjeta de reloj (o tarjeta de asistencia), la cual registra la hora de entrada y salida del trabajador de la planta. La tarjeta de tiempo, en cambio, detalla cómo distribuyó el trabajador sus horas efectivas entre las diferentes órdenes de producción.

TARJETA DE TIEMPO (BOLETA DE TRABAJO)				
Empleado: _____ Código: _____		Semana del: _____ al: _____		
Oct 03	OP-045	8	\$9.500	\$76.000
Oct 03	OP-046	4	\$9.500	\$38.000

Figura 3-3. Modelo de tarjeta de tiempo. Elaboración propia con base en Polimeni et al. (1994).

4.3. Orden de Compra

La **orden de compra** es un documento que formaliza la solicitud de materiales a un proveedor externo. Este documento especifica el tipo, cantidad y valor unitario de los materiales solicitados, así como las condiciones de entrega y pago. La orden de compra constituye el punto de partida del flujo de materiales en la empresa manufacturera y se origina a partir de la solicitud de compra emitida por el almacén cuando los niveles de inventario de materias primas alcanzan el punto de reorden (Hornngren et al., 2012).

4.4. Nota de Entrada al Almacén (Informe de Recepción)

La **nota de entrada al almacén**, también denominada informe de recepción, es el documento que certifica la recepción de los materiales comprados. En este documento se verifican las cantidades recibidas, la calidad de los materiales y su conformidad con la orden de compra. La nota de entrada es la base para registrar el ingreso de materias primas al inventario y para realizar el débito correspondiente a la cuenta de materias primas (Cuevas Villegas, 2010).

4.5. Relación entre los Documentos Soporte y el Flujo de Costos

Los documentos soporte descritos se articulan de manera secuencial en el flujo de costos de la empresa manufacturera, tal como se resume a continuación:

Orden de compra	Materiales (adquisición)	Débito: Materias primas
Nota de entrada al almacén	Materiales (ingreso)	Débito: Materias primas
Requisición de materiales	Mat. directos / indirectos	Débito: Prod. en proceso / CIF
Tarjeta de tiempo	Mano de obra directa	Débito: Prod. en proceso
Nómina de fábrica	M.O.D. + M.O.I.	Débito: Prod. en proceso / CIF
Hoja de costos	Tres elementos (resumen)	Acumulación por orden

Tabla 3-6. Relación entre documentos soporte y el flujo de costos. Elaboración propia.

5. Tratamiento de Cuentas Características en la Contabilidad de Costos

5.1. Flujo de Producción y Flujo de Costos

Para comprender el tratamiento contable de los costos de producción es importante distinguir entre el **flujo físico de producción** y el **flujo de costos**. El primero describe el recorrido de los materiales desde el almacén hasta el producto terminado; el segundo refleja cómo los costos se acumulan y transfieren a través de las cuentas contables. El flujo de costos debe ser paralelo al flujo de producción, dado que los costos se asignan a los productos como resultado de las actividades de manufactura (Sinisterra Valencia, 2011).

El flujo físico de producción se inicia con el suministro de materias primas por los proveedores. Cuando se reciben los materiales, estos se ubican en el almacén de materias primas. A través de las requisiciones de materiales, las materias primas transitan del almacén a los departamentos de producción. La mano de obra requerida para convertir los materiales en productos terminados es provista por el mercado laboral. Con la utilización de la planta se originan los costos generales de fabricación. Cada unidad terminada que sale de la planta incluye los tres elementos del costo de producción.

5.2. Cuentas Características del Balance General

Las cuentas de inventario propias de la empresa manufacturera constituyen la principal diferencia respecto de la empresa comercial. Mientras que la empresa comercial maneja una sola cuenta de inventario de mercancías, la empresa industrial requiere al menos tres cuentas de inventario:

	Registra el costo de los materiales adquiridos y disponibles para ser usados en la producción. Se debita por las compras y se acredita por el consumo (requisiciones). Su saldo representa el valor de los materiales aún no consumidos.
	Acumula los tres elementos del costo de producción (materiales directos, M.O.D. y CIF) a medida que los productos avanzan en el proceso de transformación. Se debita por los costos incurridos y se acredita cuando los productos se terminan. Su saldo representa el valor de las unidades parcialmente terminadas.
	Registra el costo de los productos que han completado el proceso de manufactura y están listos para la venta. Se debita por el costo de los productos terminados y se acredita cuando se venden. Su saldo representa el valor del inventario de bienes terminados aún no vendidos.

Tabla 3-7. Cuentas de inventario de la empresa manufacturera. Elaboración propia.

Adicionalmente, la empresa manufacturera utiliza cuentas auxiliares como **Costos indirectos de fabricación** (que acumula temporalmente los CIF antes de transferirlos a la producción) y **Nómina de fábrica** (que registra el valor de la nómina de producción antes de distribuirla entre mano de obra directa e indirecta).

5.3. Flujo Contable a Través de Cuentas

El flujo de costos a través de las cuentas contables puede describirse en cinco etapas fundamentales, cada una asociada con un asiento de transferencia específico:

	Se debita Materias primas y se acredita Cuentas por pagar o Bancos por el valor de la compra.
	Los materiales directos se debitan a Productos en proceso y los indirectos a Costos indirectos. Se acredita Materias primas.
	La M.O.D. se debita a Productos en proceso y la M.O.I. a Costos indirectos. Se acredita Nómina de fábrica.
	Los costos indirectos acumulados se transfieren: se debita Productos en proceso y se acredita Costos indirectos.
	Se debita Productos terminados y se acredita Productos en proceso por el costo de los productos completados.
	Se debita Costo de ventas y se acredita Productos terminados. Este último paso marca la transición del costo del balance general al estado de resultados.

Tabla 3-8. Flujo contable de los costos de producción. Elaboración propia con base en Sinisterra Valencia (2011).

De lo anterior se concluye que el tratamiento contable descrito refleja un principio fundamental de la contabilidad de costos: los costos del producto son **inventariables** —es decir, se capitalizan como activos en el balance general— hasta el momento en que los bienes se venden, punto en el cual se convierten en gastos (costo de ventas) en el estado de resultados. Este tratamiento es consistente con los requerimientos de la NIC 2 sobre medición y reconocimiento de inventarios.

6. Estado de Resultados de la Empresa Industrial

6.1. Estructura del Estado de Resultados

La cifra del costo de ventas obtenida en el estado de costos se traslada al estado de resultados de la empresa manufacturera, donde se deduce de los ingresos operacionales por ventas para determinar la **utilidad bruta**. Posteriormente, se deducen los gastos operacionales —de administración y de ventas— para obtener la **utilidad operacional**. A continuación se presenta el estado de resultados de Maderas del Caquetá S.A.S. con los datos del caso integral:

Maderas del Caquetá S.A.S. Estado de resultados — Octubre (cifras en miles de \$)		
Ingresos operacionales		\$78.000
Menos: Devoluciones en ventas		\$1.500
		\$76.500
Menos: Costo de ventas		\$49.000
		\$27.500
Menos: Gastos operacionales:		
Gastos de administración	\$8.600	
Gastos de ventas	\$6.400	
Total gastos operacionales		\$15.000
		\$12.500

Tabla 3-9. Estado de resultados. Elaboración propia con fines ilustrativos.

6.2. Comparativo: Empresa Comercial vs. Empresa Industrial

Si se compara el estado de resultados de una empresa comercial con el de una empresa industrial, se concluye que la única diferencia significativa radica en la determinación del costo de ventas. En la empresa comercial, el costo de ventas se calcula como: inventario inicial de mercancías más compras netas de mercancías menos inventario final de mercancías. En la empresa industrial, el costo de ventas proviene del estado de costos de producción y ventas, que involucra los tres elementos del costo y los tres inventarios característicos (materiales, productos en proceso y productos terminados).

Un solo tipo de inventario: mercancías	Tres tipos de inventario: materias primas, productos en proceso, productos terminados
Costo de ventas = Inv. inicial + Compras netas – Inv. final (mercancías)	Costo de ventas proviene del estado de costos de producción y ventas
No requiere estado de costos	Requiere estado de costos como informe previo al estado de resultados
El costo de la mercancía es el precio de compra al proveedor	El costo del producto incluye materiales, M.O.D. y CIF
Los gastos operacionales son iguales	Los gastos operacionales son iguales

Tabla 3-10. Comparativo del costo de ventas. Elaboración propia.

7. Estado de Situación Financiera de la Empresa Industrial

7.1. Particularidades en la Sección de Inventarios

La principal diferencia entre el estado de situación financiera (balance general) de una empresa comercial y el de una empresa industrial se encuentra en la sección de inventarios dentro del activo corriente. Mientras la empresa comercial presenta una sola línea de inventario de mercancías, la empresa industrial desglosa sus inventarios en tres categorías: materias primas, productos en proceso y productos terminados. Adicionalmente, pueden aparecer otras cuentas como materiales, repuestos y accesorios, y subproductos (Sinisterra Valencia, 2011).

En el caso de Maderas del Caquetá S.A.S., los inventarios al cierre de octubre se presentarían así en el estado de situación financiera:

Maderas del Caquetá S.A.S. Estado de situación financiera (extracto) — Al 31 de octubre		
Inventario de materias primas		\$3.600
Inventario de productos en proceso		\$5.400
Inventario de productos terminados		\$7.200
		\$16.200

Tabla 3-11. Presentación de inventarios en el estado de situación financiera. Elaboración propia.

Obsérvese que los saldos de inventario que aparecen en el estado de situación financiera corresponden a los inventarios **finales** del período, los cuales son los mismos que se utilizaron como deducciones en el estado de costos. Esto significa que el estado de costos y el estado de situación financiera están íntimamente vinculados: los inventarios que se deducen en el primero son los que se presentan como activos en el segundo. De lo anterior se concluye que la precisión en la toma física de inventarios y en su valoración tiene un impacto directo sobre ambos estados financieros.

7.2. Otras Cuentas Características

Además de las cuentas de inventario, el estado de situación financiera de una empresa manufacturera puede incluir cuentas específicas en la sección de propiedades, planta y equipo tales como: maquinaria y equipo de producción, depreciación acumulada de maquinaria, terrenos de la planta, edificaciones de la planta, y equipos auxiliares de producción. En la sección de pasivos, pueden aparecer cuentas como salarios por pagar de fábrica, aportes parafiscales de nómina de producción, obligaciones laborales y retenciones y aportes de nómina de fábrica.

8. Síntesis de la Unidad Temática

El estado de costos de producción y ventas es un informe financiero de propósito especial que constituye el nexo técnico entre el proceso productivo y los estados financieros básicos de la empresa industrial. Su elaboración requiere la acumulación ordenada de los tres elementos del costo — materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación— y el ajuste por inventarios iniciales y finales de productos en proceso y productos terminados.

La estructura lógica del estado de costos puede descomponerse en cuatro etapas secuenciales: la determinación del costo de materiales directos usados, el cálculo de los costos de producción del período, la obtención del costo de productos terminados y, finalmente, la determinación del costo de ventas. Cada etapa incorpora información proveniente de documentos soporte específicos — requisiciones de materiales, tarjetas de tiempo, órdenes de compra y notas de entrada al almacén— que alimentan el sistema de acumulación de costos.

La hoja de costos constituye el documento central para la acumulación de costos por orden de producción, y será objeto de estudio detallado en la unidad dedicada al sistema de costos por órdenes de producción. En esta unidad se ha presentado su estructura básica y su relación con el flujo de información contable.

El tratamiento contable de los costos de producción se articula a través de cuentas características —materias primas, productos en proceso, productos terminados, costos indirectos y nómina de fábrica— que reflejan el principio de inventariabilidad de los costos del producto. Los costos permanecen capitalizados en cuentas del balance general hasta que los productos se venden, momento en el cual se transfieren al estado de resultados como costo de ventas. Este tratamiento es consistente con los requerimientos de la NIC 2 sobre valoración de inventarios.

Finalmente, el estado de resultados y el estado de situación financiera de la empresa industrial se diferencian de los de la empresa comercial fundamentalmente en dos aspectos: la complejidad del costo de ventas (que requiere el estado de costos como soporte) y la presentación de tres tipos de inventarios en el activo corriente. El dominio de estos conceptos es condición necesaria para avanzar hacia los sistemas de acumulación de costos —por órdenes de producción y por procesos— que serán abordados en las unidades siguientes del curso.

9. Preguntas de Reflexión Conceptual

Las siguientes preguntas están diseñadas para promover el análisis crítico y la comprensión profunda de los conceptos desarrollados en esta unidad. Se recomienda responderlas de manera individual con base en la bibliografía señalada, antes de la sesión de clase destinada a la discusión grupal.

1. Explique con sus propias palabras por qué el estado de costos de producción y ventas se considera un informe financiero de propósito especial. ¿Qué información suministra al estado de resultados y qué información al estado de situación financiera?
2. ¿Cuál es la diferencia fundamental entre los costos de producción del período y el costo de productos terminados? ¿Por qué pueden diferir estas dos cifras? Construya un ejemplo numérico propio que ilustre esta diferencia.
3. Una empresa procesadora de lácteos del municipio de Morelia, Caquetá, presenta los siguientes datos mensuales: inventario inicial de materiales directos \$2.100.000; compras de materiales \$8.400.000; devoluciones en compras \$350.000; inventario final de materiales directos \$1.750.000; mano de obra directa \$6.800.000; costos indirectos de fabricación \$4.200.000; inventario inicial de productos en proceso \$3.500.000; inventario final de productos en proceso \$2.900.000; inventario inicial de productos terminados \$5.600.000; inventario final de productos terminados \$4.800.000. Elabore: (a) el estado de costo de materiales directos usados; (b) el estado de costo de productos terminados; (c) el estado de costo de ventas; y (d) el estado de costos de producción y ventas condensado.
4. Explique el flujo contable de los costos de producción a través de las cuentas características, desde la compra de materiales hasta la venta del producto terminado. Para cada etapa, indique la cuenta que se debita y la cuenta que se acredita.
5. ¿Por qué se afirma que los costos del producto son inventariables? ¿En qué momento pasan del balance general al estado de resultados? Relacione su respuesta con el párrafo 10 de la NIC 2.
6. Describa la función de la requisición de materiales y de la tarjeta de tiempo en el sistema de acumulación de costos. ¿Qué sucedería con la precisión del costo del producto si estos documentos no existieran?
7. Establezca las principales diferencias entre el estado de resultados de una empresa comercial y el de una empresa industrial. ¿En cuál de los dos es más compleja la determinación del costo de ventas y por qué?
8. ¿Cuál es el propósito de la hoja de costos en el sistema de costos por órdenes de producción? ¿Qué relación tiene con la cuenta de inventario de productos en proceso?
9. Una empresa de confecciones de Florencia, Caquetá, fabrica uniformes escolares por pedido. Durante el mes de noviembre, la hoja de costos de la Orden de Producción N.º 078 acumuló los siguientes costos: materiales directos \$3.200.000, mano de obra directa \$2.400.000 y costos indirectos de fabricación aplicados \$1.800.000. La orden produjo 200 uniformes. Determine: (a) el costo total de la orden; (b) el costo unitario por uniforme; y (c) el costo primo y el costo de conversión totales y unitarios.

10. Explique por qué el párrafo 16 de la NIC 2 excluye del costo de los inventarios las cantidades anormales de desperdicio y los costos de almacenamiento posteriores a la producción. ¿Qué tratamiento contable reciben estos costos excluidos?

Referencias Bibliográficas

Las siguientes referencias corresponden a las fuentes consultadas y citadas en la elaboración de esta guía de lectura. Se presentan en orden alfabético, siguiendo las normas de citación APA séptima edición.

Cuevas Villegas, C. F. (2010). Contabilidad de costos: enfoque gerencial y de gestión (3.^a ed.). Pearson Educación.

Horngren, C. T., Datar, S. M., y Rajan, M. V. (2012). Contabilidad de costos: un enfoque gerencial (14.^a ed.). Pearson Educación.

International Accounting Standards Board [IASB]. (2003). NIC 2 — Inventarios. En Normas Internacionales de Información Financiera. IFRS Foundation.

Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., y Adelberg, A. H. (1994). Contabilidad de costos: conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales (3.^a ed.). McGraw-Hill Interamericana.

Sinisterra Valencia, G. (2011). Contabilidad de costos (2.^a ed.). Ecoe Ediciones.

— Fin de la Guía de Lectura — Unidad Temática 3 —