

UNIVERSIDAD DE LA AMAZONIA

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Programa de Administración de Empresas

GUÍA DE LECTURA

CONTABILIDAD DE COSTOS

UNIDAD TEMÁTICA 1

Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costos

Usuarios internos y externos de la información · El sistema de información de costos · Estado de Costos de Producción y Ventas y su relación con el Estado de Resultado Integral y el Estado de Situación Financiera · Flujo de costos

CAMPO	DESCRIPCIÓN
Espacio académico	Contabilidad de Costos · Código 280303
Programa	Administración de Empresas · Plan de Estudios 2007 · Semestre IV
Unidad temática	1 — Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costos
Intensidad	16 horas de acompañamiento directo y 8 horas de trabajo independiente
Sesiones	7 u 8 sesiones, según el grupo
Referencias principales	Horngren, Datar y Rajan (2012); Cuevas Villegas (2010); Sinisterra Valencia y Rincón Soto (2017); Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994); NIC 2 — Inventarios
Resultados de aprendizaje	Describir el sistema contable y su papel en la generación de la información financiera. Distinguir entre las funciones de planeación y control de costos.
Docente	Mg. César Julián Pacheco Valderrama

Presentación de la Guía de Lectura

La presente guía de lectura ha sido elaborada para los estudiantes del Programa de Administración de Empresas de la Universidad de la Amazonia, como apoyo pedagógico a la Unidad Temática 1 del espacio académico Contabilidad de Costos. El propósito de este material es orientar el proceso de aprendizaje autónomo, consolidar los conceptos fundamentales que sirven de fundamento a todo el curso y proporcionar una base teórica sólida sobre la cual se construirán los contenidos de las unidades siguientes.

La guía integra los desarrollos conceptuales de autores de reconocida trayectoria académica en el área de costos, entre quienes se destacan Horngren, Datar y Rajan (2012), Cuevas Villegas (2010), Sinisterra Valencia y Rincón Soto (2017) y Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1994). Asimismo, se incorporan referencias a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 2 — Inventarios, en los párrafos que regulan la determinación del costo de los inventarios, con el fin de vincular la teoría de costos con el marco normativo vigente en Colombia en virtud de la Ley 1314 de 2009 y del Decreto 2420 de 2015.

Cabe señalar que el destinatario de este material es un futuro administrador de empresas y no un contador público. Por lo tanto, el énfasis no recae en la mecánica del registro contable sino en la comprensión del sistema de información de costos como instrumento de decisión gerencial. Cada concepto desarrollado en esta guía se cierra con la pregunta que orienta todo el curso: ¿qué decisión permite tomar esta información?

El lector encontrará definiciones rigurosas, clasificaciones esquematizadas, fórmulas de cálculo, un caso práctico integral de una empresa manufacturera ficticia de la región amazónica, la elaboración completa del Estado de Costos de Producción y Ventas con su articulación al Estado de Resultado Integral y al Estado de Situación Financiera, y preguntas de reflexión conceptual que facilitan la evaluación del aprendizaje logrado.

Resultados de aprendizaje de la unidad

Al finalizar esta unidad, el estudiante describe el sistema contable y su papel en la generación de la información financiera, y distingue entre las funciones de planeación y control de costos, reconociendo la contribución de la información de costos a la toma de decisiones en la organización empresarial.

1. La contabilidad como sistema de información

1.1 Aproximación al concepto

Por contabilidad debe entenderse el sistema de información que identifica, mide, clasifica, registra, resume y comunica los hechos económicos de una organización, con el propósito de que sus distintos usuarios puedan fundamentar decisiones. Esta definición contiene tres elementos que conviene destacar: la contabilidad es un sistema —es decir, un conjunto ordenado de elementos que operan de manera articulada—, su materia prima son los hechos económicos, y su producto final es información destinada a la decisión. La contabilidad, por lo tanto, no constituye un fin en sí misma: su valor se mide por la calidad de las decisiones que hace posibles.

De lo anterior se desprende una consecuencia relevante para el administrador. Si la información contable existe para decidir, y si quienes deciden dentro de la organización son los administradores, entonces el administrador no es un usuario secundario del sistema contable sino su destinatario natural. Esto significa que la competencia para interpretar información de costos no es una habilidad accesoria de la formación administrativa, sino una condición de su ejercicio profesional.

1.2 Las ramas del sistema contable

Aunque la contabilidad opera como un sistema único, la doctrina distingue en su interior varias ramas que se diferencian por el usuario al que sirven y por el tipo de información que producen. Horngren, Datar y Rajan (2012) organizan esta distinción en torno a la naturaleza del destinatario, mientras que Cuevas Villegas (2010) y Sinisterra Valencia y Rincón Soto (2017) enfatizan el objeto de medición. A partir de ambos criterios, el sistema contable puede representarse de la siguiente manera:

Sistema contable {

- Contabilidad financiera: produce información de propósito general sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad, destinada principalmente a usuarios externos.
- Contabilidad de costos: identifica, mide, acumula y asigna los costos asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios, y provee información tanto a la contabilidad financiera como a la administrativa.
- Contabilidad administrativa o gerencial: elabora información de propósito específico, financiera y no financiera, para la planeación, el control y la toma de decisiones por parte de los usuarios internos.

Cabe señalar que la contabilidad de costos ocupa una posición particular en este esquema: opera simultáneamente al servicio de las otras dos ramas. Cuando determina el valor de los inventarios y el costo de ventas que aparecerán en los estados financieros, sirve a la contabilidad financiera; cuando informa el costo de una línea de producto para decidir si conviene mantenerla, sirve a la contabilidad administrativa. Por esta razón, Cuevas Villegas (2010) la describe como el puente entre ambas, y no como una tercera rama independiente.

Síntesis

De lo anterior se concluye que la contabilidad constituye un sistema de información orientado a la decisión, organizado en tres ramas articuladas, dentro del cual la contabilidad de costos cumple una función de enlace: alimenta la información de propósito general que se comunica al exterior y, a la vez, provee el detalle que la administración requiere para gestionar internamente la organización.

2. Los usuarios de la información contable

La distinción entre usuarios externos e internos constituye el criterio primario de organización del sistema contable, por cuanto de ella se derivan diferencias en el contenido, la periodicidad, el nivel de detalle y la normatividad aplicable a la información. A continuación se caracteriza cada grupo.

2.1 Usuarios externos

Por usuarios externos se entiende aquellos agentes que no participan en la administración de la entidad, pero cuyas decisiones dependen de su situación financiera. Estos usuarios no tienen acceso a los registros internos y, en consecuencia, deben confiar en información de propósito general, preparada bajo marcos normativos que garanticen su comparabilidad y su fiabilidad.

Usuarios externos {

- Inversionistas actuales y potenciales: evalúan la rentabilidad y el riesgo de su participación en el patrimonio.
- Entidades financieras y acreedores: valoran la capacidad de pago y el respaldo patrimonial antes de otorgar crédito.
- Proveedores: determinan condiciones y plazos de crédito comercial.
- Administración tributaria: verifica la determinación de las bases gravables.
- Entidades de vigilancia y control: supervisan el cumplimiento de las obligaciones legales de información.
- Clientes, empleados y comunidad: valoran la continuidad de la entidad y sus efectos en el entorno.

2.2 Usuarios internos

Los usuarios internos son quienes ejercen funciones de dirección y administración en los distintos niveles de la organización. A diferencia de los externos, tienen acceso pleno al detalle de los registros y requieren información desagregada, oportuna y con frecuencia orientada al futuro, aun a costa de una menor precisión. Es decir, para el usuario interno una estimación disponible hoy resulta más útil que una cifra exacta disponible en dos meses.

Usuarios internos {

- Junta directiva y gerencia general: definen la estrategia y evalúan el desempeño global.
- Gerencia de producción: controla el consumo de materiales, la eficiencia de la mano de obra y el uso de la capacidad instalada.
- Gerencia comercial: fija precios, evalúa la rentabilidad por producto, por cliente y por zona.
- Gerencia financiera: proyecta necesidades de recursos y evalúa alternativas de inversión.
- Jefes de área y supervisores: administran los recursos asignados a su centro de responsabilidad.

2.3 Necesidades diferenciadas de información

La tabla 1-1 sintetiza las diferencias en las necesidades de información de ambos grupos de usuarios. Su lectura permite comprender por qué una sola forma de presentar la información resulta insuficiente para atender a los dos.

Criterio	Usuario externo	Usuario interno
Propósito de la información	General: evaluar la entidad como un todo	Específico: gestionar operaciones y decidir
Nivel de agregación	Consolidado por entidad	Desagregado por producto, proceso,

		área o cliente
Orientación temporal	Predominantemente histórica	Histórica y proyectada
Periodicidad	Anual e intermedia	Según necesidad: diaria, semanal, mensual
Marco normativo	Obligatorio: NIIF y normas tributarias	Discrecional: lo define la administración
Atributo prioritario	Fiabilidad y comparabilidad	Oportunidad y relevancia
Unidad de medida	Monetaria	Monetaria y no monetaria: unidades, horas, defectos

Tabla 1-1. Necesidades de información según el tipo de usuario. Elaboración propia con base en Horngren et al. (2012) y Cuevas Villegas (2010).

Para ilustrar este contraste, suponga que una empresa manufacturera de uniformes empresariales cierra el ejercicio con una utilidad bruta de treinta y dos por ciento sobre las ventas. Para el inversionista externo, esa cifra consolidada es informativa: le permite comparar el rendimiento de la empresa con el de otras del sector. Para el gerente comercial, en cambio, resulta insuficiente, pues necesita saber que la línea de uniformes hospitalarios aporta un cuarenta y uno por ciento de margen mientras la de dotación industrial apenas alcanza el diecinueve por ciento. Es decir, la misma realidad económica exige dos niveles de agregación distintos según quién decida.

Síntesis

En conclusión, la información contable no es un producto único sino un conjunto de productos diferenciados. El usuario externo requiere información general, comparable y normalizada; el usuario interno requiere información específica, desagregada y oportuna. La contabilidad de costos es precisamente la rama que hace posible atender la segunda exigencia sin renunciar a la primera.

3. Contabilidad financiera y contabilidad de costos: diferencias y complementariedad

Establecida la distinción entre usuarios, es posible precisar en qué se diferencian y en qué se complementan las dos ramas que interesan directamente a esta unidad. De acuerdo con la doctrina, la comparación puede establecerse sobre siete criterios, que se presentan en la tabla 1-2.

Criterio	Contabilidad financiera	Contabilidad de costos
Objeto de medición	La entidad en su conjunto	El objeto de costo: producto, lote, proceso, actividad
Destinatario	Usuarios externos, principalmente	Usuarios internos, y la propia contabilidad financiera
Obligatoriedad	Legal, para las entidades obligadas	Voluntaria; su alcance lo decide la administración
Regulación	NIIF y NIIF para las PYMES	Sin regulación propia; se sujeta a la NIC

		2 para efectos de inventarios
Periodicidad	Definida: anual, semestral, trimestral	Flexible, según la necesidad de la decisión
Precisión frente a oportunidad	Privilegia la precisión y la verificabilidad	Admite estimaciones si con ello gana oportunidad
Producto característico	Estado de Situación Financiera y Estado de Resultado Integral	Estado de Costos de Producción y Ventas; informes de costo unitario

Tabla 1-2. Contabilidad financiera y contabilidad de costos: criterios de comparación. Elaboración propia con base en Cuevas Villegas (2010), Polimeni et al. (1994) y Sinisterra Valencia y Rincón Soto (2017).

3.1 La relación de complementariedad

Las diferencias anteriores no deben inducir a pensar que ambas ramas operan de manera independiente. Por el contrario, existe entre ellas una relación de dependencia recíproca. La contabilidad financiera no puede preparar el Estado de Situación Financiera sin conocer el valor de los inventarios de materias primas, de productos en proceso y de productos terminados, ni el Estado de Resultado Integral sin conocer el costo de ventas; y esas cifras solo pueden ser suministradas por la contabilidad de costos. A su vez, la contabilidad de costos toma del sistema contable general los datos de compras, nóminas y erogaciones que constituyen su punto de partida.

Esto significa que, en una empresa manufacturera, la contabilidad de costos no es un sistema paralelo sino un subsistema integrado. Sin ella, la contabilidad financiera de una empresa industrial resulta materialmente imposible de elaborar.

Advertencia terminológica

Con la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 y de los decretos reglamentarios compilados en el Decreto 2420 de 2015, las denominaciones de los estados financieros cambiaron en Colombia. En esta guía y en todo el desarrollo del curso se emplean las denominaciones vigentes: Estado de Situación Financiera y Estado de Resultado Integral.

Los textos de costos publicados con anterioridad a la convergencia utilizan las expresiones «Balance General» y «Estado de Resultados», propias del marco derogado del Decreto 2649 de 1993. Cuando el estudiante encuentre esas denominaciones en la bibliografía, debe entender que corresponden, respectivamente, al Estado de Situación Financiera y al Estado de Resultado Integral. El Estado de Costos de Producción y Ventas, por su parte, conserva su denominación, por cuanto no es un estado financiero de propósito general sino un informe interno de apoyo.

Síntesis

De lo anterior se concluye que la contabilidad financiera y la contabilidad de costos se diferencian por su destinatario, su regulación y su nivel de agregación, pero se complementan de manera necesaria: la primera comunica al exterior lo que la segunda mide en el interior. Comprender esta articulación es condición para interpretar cualquier estado financiero de una empresa manufacturera.

4. El sistema de información de costos

4.1 Definición y objetivos

Por sistema de información de costos se entiende el conjunto de procedimientos, registros e informes mediante los cuales una organización identifica, mide, acumula, asigna y comunica los costos asociados a sus objetos de costo. Se trata, por lo tanto, de un sistema con entradas —los datos sobre consumo de recursos—, un proceso —la acumulación y la asignación— y salidas —los informes de costo que la administración utiliza.

La doctrina reconoce tres objetivos fundamentales de este sistema, que conviene enunciar de manera precisa porque de ellos se derivan las funciones de planeación y control que la unidad debe distinguir:

Objetivos del sistema de costos {

- Determinar el costo de los inventarios y del costo de ventas, para efectos de la preparación de los estados financieros de propósito general, conforme a la NIC 2.
- Proveer información para la planeación: presupuestos, fijación de precios, evaluación de alternativas y proyección de resultados.
- Proveer información para el control: comparación entre lo previsto y lo ejecutado, medición de la eficiencia y evaluación del desempeño por área de responsabilidad.

4.2 El objeto de costo

Por objeto de costo debe entenderse cualquier elemento respecto del cual se desee una medición separada de costos. La elección del objeto de costo no es una cuestión técnica menor, sino la primera decisión de diseño del sistema, por cuanto determina qué información podrá obtenerse y qué información quedará indisponible. Un sistema que solo acumula costos por planta jamás podrá informar la rentabilidad de un producto individual.

En el caso del fabricante de uniformes empresariales, un ejemplo de objeto de costo lo constituye la orden de producción número 214, correspondiente a doscientos uniformes hospitalarios para una clínica de Florencia. Otros objetos de costo posibles en la misma empresa son la línea de dotación industrial, el departamento de corte, la actividad de control de calidad, el canal de venta institucional o el cliente. Como se observa, un mismo sistema puede admitir varios objetos de costo simultáneos, siempre que los registros permitan la trazabilidad correspondiente.

4.3 Requisitos de un sistema de costos útil

No todo sistema de costos cumple su finalidad. Para que la información producida resulte efectivamente utilizable en la decisión, deben concurrir las siguientes condiciones:

- Pertinencia: los objetos de costo definidos deben corresponder a las decisiones que la administración efectivamente toma.
- Oportunidad: la información debe estar disponible antes de que la decisión deba adoptarse.
- Trazabilidad: cada costo asignado debe poder rastrearse hasta su documento soporte.
- Consistencia: los criterios de medición y asignación deben mantenerse en el tiempo para que las comparaciones sean válidas. La NIC 2 exige uniformidad en la fórmula de cálculo del costo para inventarios de naturaleza y uso similares.
- Relación costo-beneficio: el costo de operar el sistema no debe superar el beneficio de la información que produce.

Síntesis

En conclusión, el sistema de información de costos es un subsistema del sistema contable cuya finalidad es medir el costo de objetos previamente definidos, con el doble propósito de valorar los inventarios para efectos externos y de suministrar a la administración la información que requiere para planear y controlar. Su utilidad depende menos de su sofisticación técnica que de su correspondencia con las decisiones reales de la organización.

5. Las funciones de planeación y control de costos

El segundo resultado de aprendizaje de esta unidad exige distinguir las funciones de planeación y de control. Ambas constituyen fases del proceso administrativo y ambas se apoyan en información de costos, pero difieren en su orientación temporal, en su propósito y en el tipo de dato que requieren.

5.1 La función de planeación

Por planeación se entiende el proceso mediante el cual la administración define objetivos y determina, con anticipación, los cursos de acción y los recursos necesarios para alcanzarlos. Su orientación es prospectiva: opera sobre el futuro. En consecuencia, la información de costos que la planeación requiere es información estimada o predeterminada, no histórica.

Para ilustrar este concepto, suponga que la empresa de confecciones evalúa aceptar un pedido de mil quinientos uniformes a un precio unitario de cuarenta y dos mil pesos. La decisión no puede fundarse en el costo unitario del mes anterior, porque las condiciones del pedido son distintas: cambia el volumen, cambia posiblemente el proveedor de tela y cambia la asignación de capacidad. Lo que la administración necesita es una estimación del costo de ese pedido específico. Esa estimación es un producto de la función de planeación.

Decisiones típicas de planeación {

- Elaboración del presupuesto de producción y de compras de materiales.
- Fijación de precios de venta y evaluación de cotizaciones.
- Determinación del volumen mínimo de operación y planeación de utilidades.
- Decisión de fabricar internamente o contratar con terceros.
- Evaluación de la conveniencia de mantener, ampliar o suprimir una línea de producto.

5.2 La función de control

Por control debe entenderse el proceso mediante el cual la administración verifica que la ejecución se ajuste a lo planeado, identifica las desviaciones y adopta las medidas correctivas pertinentes. Su orientación es retrospectiva en cuanto a la medición, pero prospectiva en cuanto a su finalidad: se mide el pasado para corregir el futuro. La información que el control requiere es información real, comparada contra un referente previamente establecido.

Continuando con el ejemplo anterior, una vez ejecutado el pedido de mil quinientos uniformes, la administración compara el costo real incurrido con el costo estimado que sirvió de base a la cotización. Si el consumo real de tela excedió el previsto, corresponde investigar la causa —desperdicio, defectos de calidad del material, error en el trazo— y adoptar la medida correctiva. Cabe señalar que el control no consiste en constatar la desviación, sino en explicarla y corregirla; una desviación identificada y no explicada no produce control alguno.

5.3 Diferenciación de ambas funciones

Criterio	Planeación	Control
Momento	Antes de la ejecución	Durante y después de la ejecución
Pregunta que responde	¿Qué debería costar?	¿Qué costó realmente y por qué difiere?
Tipo de dato	Estimado, presupuestado, predeterminado	Real o histórico, comparado con el estándar
Producto	Presupuestos, costos estimados, cotizaciones	Informes de variación y de desempeño
Decisión que habilita	Comprometer recursos y fijar metas	Corregir la operación y evaluar responsables

Tabla 1-3. Planeación y control: funciones diferenciadas de la información de costos. Elaboración propia con base en Horngren et al. (2012).

De lo anterior se concluye que planeación y control no son actividades sucesivas e independientes, sino fases de un ciclo continuo: la planeación establece el referente, la ejecución produce el dato real, el control compara y explica la diferencia, y esa explicación retroalimenta la siguiente planeación. Un sistema de costos que solo informa lo ocurrido permite control pero no planeación; uno que solo produce estimaciones permite planeación pero no control. El sistema útil produce ambos.

6. Conceptos fundamentales: erogación, costo y gasto

El estudio del sistema de costos exige precisar tres términos que el lenguaje corriente emplea como sinónimos y que la técnica contable distingue con rigor: erogación, costo y gasto. La confusión entre ellos es la causa más frecuente de error en la interpretación de la información de costos, razón por la cual conviene definirlos con precisión antes de avanzar.

6.1 Erogación

Por erogación —o desembolso— se entiende la salida de recursos que la entidad efectúa para adquirir bienes o servicios. La erogación es un hecho financiero: describe el movimiento del efectivo o el nacimiento de una obligación. Cabe señalar que la erogación, por sí sola, no determina si lo adquirido es costo o gasto; esa calificación depende del destino que se dé al recurso y del momento en que se consuma.

6.2 Costo

Por costo debe entenderse el valor de los recursos sacrificados para obtener un bien o un servicio del cual se espera un beneficio económico futuro. El rasgo determinante del costo es la expectativa de beneficio futuro: el recurso no se ha consumido todavía en la generación del ingreso, sino que permanece incorporado en un activo. Por esta razón, los costos de producción se denominan también costos inventariables, en tanto se acumulan en las cuentas de inventario y permanecen en el Estado de Situación Financiera hasta que el producto se vende.

6.3 Gasto

Por gasto se entiende el valor de los recursos consumidos en el período con el propósito de generar ingresos, sin que subsista de ellos un beneficio futuro. El gasto se reconoce directamente en el Estado de Resultado Integral del período en que se incurre, motivo por el cual se denomina también costo del período. Los gastos de administración y los gastos de ventas responden a esta naturaleza: la remuneración del contador o la comisión del vendedor no incrementan el valor de ningún inventario.

Costo inventariable → activo (inventario) → al venderse → costo de ventas (resultado)

Costo del período (gasto) → directamente al resultado del período

6.4 Aplicación del criterio

Para ilustrar la distinción, considérese la empresa ficticia Confecciones Amazónicas S.A.S., fabricante de uniformes empresariales con planta en Florencia, Caquetá. La tabla 1-4 clasifica algunas de sus erogaciones del mes.

Erogación	Calificación	Razón
Compra de tela anti fluido para uniformes	Costo	Se incorpora al producto; permanece en inventario
Salario de los operarios de las máquinas de confección	Costo	Transforma la materia prima en producto terminado
Arrendamiento de la planta de producción	Costo	Sostiene el proceso productivo; es costo indirecto

Depreciación de las máquinas de confección	Costo	Consumo del activo empleado en la producción
Arrendamiento de la oficina administrativa	Gasto	No participa en la transformación del producto
Salario del contador de la empresa	Gasto	Función administrativa, ajena al proceso productivo
Comisión pagada al vendedor institucional	Gasto	Se causa por la venta, no por la fabricación
Publicidad de la línea de dotación industrial	Gasto	Actividad comercial del período
Fletes en la compra de tela	Costo	Integra el costo de adquisición del inventario (NIC 2)
Fletes en la entrega del producto vendido	Gasto	Erogación de distribución, posterior a la producción

Tabla 1-4. Clasificación de erogaciones en costo y gasto. Caso Confecciones Amazónicas S.A.S. (empresa ficticia).

Nótese que dos erogaciones de idéntica naturaleza —el arrendamiento y los fletes— reciben calificación distinta según su destino. Esto significa que la clasificación no depende del nombre de la erogación sino de su función dentro de la organización: si el recurso participa en la transformación del producto, es costo; si sostiene la administración o la comercialización, es gasto. De lo anterior se concluye que el criterio de clasificación es funcional y no nominal.

Anclaje normativo — NIC 2, párrafo 11

La NIC 2 establece que el costo de adquisición de los inventarios comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos no recuperables, los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición, deducidos los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares.

De este párrafo se deriva la regla aplicada en la tabla anterior: los fletes de entrada integran el costo del inventario, mientras que los fletes de salida constituyen gasto del período.

7. Los elementos del costo de producción

El costo de producción de una empresa manufacturera se integra por tres elementos, cuyo estudio detallado corresponde a la Unidad Temática 2. En la presente unidad se introducen únicamente en la medida necesaria para comprender el flujo de costos y la estructura del Estado de Costos de Producción y Ventas.

Elementos del costo de producción {

- **Materia prima directa (MPD):** los materiales que se identifican con el producto terminado, forman parte integrante de él y cuyo consumo puede medirse y atribuirse económicamente a una unidad o a un lote. En el caso del fabricante de uniformes, la tela y el forro constituyen materia prima directa.
- **Mano de obra directa (MOD):** la remuneración, con sus prestaciones y aportes, del personal que interviene físicamente en la transformación de la materia prima y cuyo tiempo puede atribuirse a un producto determinado. Los operarios de corte y de confección son mano de obra directa.

- **Costos indirectos de fabricación (CIF):** todos los demás costos necesarios para la producción que no pueden atribuirse económicamente a una unidad específica. Este elemento se denomina también carga fabril u overhead, y comprende la materia prima indirecta, la mano de obra indirecta y los demás costos generales de planta.

Por materia prima indirecta se entiende aquella que, aunque se incorpora al producto, tiene un valor tan reducido o un consumo tan difícil de medir por unidad que resulta antieconómico rastrearla: los hilos, los botones y las etiquetas son ejemplo de ello. Por mano de obra indirecta se entiende la remuneración del personal de planta que no transforma directamente el producto, como el supervisor de producción o el encargado del almacén de materiales. Cabe señalar que la distinción entre directo e indirecto no atiende a la importancia del recurso sino a la posibilidad económica de atribuirlo al objeto de costo.

7.1 Agrupaciones convencionales: costo primo y costos de conversión

La doctrina emplea dos agrupaciones de los elementos del costo que resultan útiles para el análisis. Por costo primo se entiende la suma de la materia prima directa y la mano de obra directa, es decir, el conjunto de los costos directos del producto. Por costos de conversión se entiende la suma de la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, es decir, los recursos empleados en transformar la materia prima en producto terminado.

Costo primo = Materia prima directa + Mano de obra directa

Costos de conversión = Mano de obra directa + Costos indirectos de fabricación

Costo de producción = MPD + MOD + CIF = Costo primo + CIF = MPD + Costos de conversión

Nótese que la mano de obra directa figura en ambas agrupaciones, razón por la cual el costo de producción no equivale a la suma de costo primo y costos de conversión. Esta observación, aparentemente trivial, constituye una fuente frecuente de error de cálculo.

8. El flujo de costos en la empresa manufacturera

Por flujo de costos se entiende el recorrido que sigue el valor de los recursos desde su adquisición hasta su reconocimiento como costo de ventas en el resultado del período. Comprender este recorrido es el objetivo central de la presente unidad, por cuanto de él se deriva la estructura de todos los informes de costos que el curso abordará.

8.1 Los tres inventarios de la empresa manufacturera

A diferencia de la empresa comercial, que maneja un único inventario de mercancías, la empresa manufacturera maneja tres inventarios que corresponden a las tres etapas del recurso dentro del proceso productivo:

- Inventario de materias primas: materiales adquiridos y aún no entregados a producción.
- Inventario de productos en proceso: unidades cuya transformación se inició y no ha concluido al cierre del período. Su valor comprende los tres elementos del costo aplicados hasta ese momento.
- Inventario de productos terminados: unidades cuya producción concluyó y que permanecen disponibles para la venta.

Estas tres cuentas cumplen una función de acumuladores: reciben cargos por los recursos que ingresan y se descargan por los que salen hacia la etapa siguiente. Es decir, el costo no desaparece en cada etapa sino que se traslada, incrementándose con los recursos que se le agregan.

8.2 El recorrido del costo

La figura 1-1 representa el flujo de costos en una empresa manufacturera. Su lectura debe efectuarse de izquierda a derecha, siguiendo el desplazamiento del valor.



Figura 1-1. Flujo de costos en la empresa manufacturera. Elaboración propia con base en Sinisterra Valencia y Rincón Soto (2017) y Horngren et al. (2012).

La figura permite advertir el hecho de mayor relevancia gerencial de toda la unidad: mientras el producto no se venda, su costo permanece en el activo y no afecta el resultado. Esto significa que una empresa puede incurrir en costos de producción cuantiosos durante un período y, sin embargo, reportar un costo de ventas reducido si acumuló inventarios. Por lo tanto, el costo de producción del período y el costo de ventas del período son magnitudes distintas, y confundirlas conduce a interpretaciones erróneas del resultado.

8.3 Las tres ecuaciones del flujo

El desplazamiento representado en la figura 1-1 se expresa mediante tres ecuaciones que responden todas a la misma estructura: inventario inicial más entradas menos inventario final igual a salidas.

$$\text{Materia prima utilizada} = \text{Inv. inicial de MP} + \text{Compras netas} - \text{Inv. final de MP}$$

$$\text{Costo de productos terminados} = \text{Inv. inicial de PP} + \text{Costo de producción} - \text{Inv. final de PP}$$

$$\text{Costo de ventas} = \text{Inv. inicial de PT} + \text{Costo de productos terminados} - \text{Inv. final de PT}$$

Cabe señalar que las compras netas comprenden el precio de compra más los fletes de entrada y demás costos directamente atribuibles a la adquisición, deducidas las devoluciones y los descuentos comerciales, conforme al párrafo 11 de la NIC 2. Asimismo, la materia prima utilizada obtenida por la primera ecuación corresponde al consumo total de materiales; para obtener la materia prima directa debe deducirse la porción indirecta, que se traslada a los costos indirectos de fabricación.

9. El Estado de Costos de Producción y Ventas

9.1 Definición y propósito

Por Estado de Costos de Producción y Ventas se entiende el informe que presenta, de manera ordenada, la determinación del costo de los productos fabricados y del costo de los productos vendidos en un período. No constituye un estado financiero de propósito general —no figura en el conjunto exigido por las NIIF— sino un informe interno de apoyo, cuya función es sustentar la cifra de costo de ventas que se incorpora al Estado de Resultado Integral y las cifras de inventarios que se presentan en el Estado de Situación Financiera.

Su estructura reproduce, en forma vertical, las tres ecuaciones enunciadas en el numeral anterior. Por lo tanto, quien comprendió el flujo de costos comprende ya la estructura del estado; solo resta ordenarla.

9.2 Caso integral: Confecciones Amazónicas S.A.S.

Confecciones Amazónicas S.A.S. es una empresa ficticia dedicada a la fabricación de uniformes empresariales, con planta en Florencia, Caquetá. Los siguientes datos corresponden al mes de agosto de 2026. Durante el período se terminaron 4.200 uniformes.

Concepto	Valor
Inventario inicial de materias primas	\$ 18.400.000
Inventario inicial de productos en proceso	\$ 12.600.000
Inventario inicial de productos terminados	\$ 21.500.000
Compras de materias primas del mes	\$ 64.000.000
Fletes en compras de materias primas	\$ 1.600.000
Devoluciones en compras de materias primas	\$ 2.000.000
Inventario final de materias primas	\$ 15.200.000
Materia prima indirecta consumida (hilos, botones, etiquetas)	\$ 3.800.000
Mano de obra directa	\$ 38.500.000
Mano de obra indirecta (supervisor de planta)	\$ 6.200.000
Depreciación de maquinaria de planta	\$ 4.100.000
Arrendamiento de la planta	\$ 5.400.000
Servicios públicos de planta	\$ 2.700.000
Mantenimiento de máquinas	\$ 1.900.000
Inventario final de productos en proceso	\$ 14.300.000
Inventario final de productos terminados	\$ 20.300.000

Ingresos por ventas	\$ 185.000.000
Gastos de administración	\$ 22.000.000
Gastos de ventas	\$ 16.500.000

Tabla 1-5. Datos del caso. Confecciones Amazónicas S.A.S. (empresa ficticia), agosto de 2026.

Estado de Costos de Producción y Ventas

CONFECCIONES AMAZÓNICAS S.A.S. – Estado de Costos de Producción y Ventas – Agosto de 2026	
Inventario inicial de materias primas	\$ 18.400.000
(+) Compras de materias primas	64.000.000
(+) Fletes en compras	1.600.000
(-) Devoluciones en compras	(2.000.000)
(=) <i>Compras netas de materias primas</i>	63.600.000
(=) Materias primas disponibles	82.000.000
(-) Inventario final de materias primas	(15.200.000)
(=) Materias primas utilizadas	66.800.000
(-) Materia prima indirecta (se traslada a CIF)	(3.800.000)
(=) MATERIA PRIMA DIRECTA UTILIZADA	63.000.000
(+) Mano de obra directa	38.500.000
(=) COSTO PRIMO	101.500.000
<i>(+) Costos indirectos de fabricación:</i>	
Materia prima indirecta	3.800.000
Mano de obra indirecta	6.200.000
Depreciación de maquinaria de planta	4.100.000
Arrendamiento de la planta	5.400.000
Servicios públicos de planta	2.700.000
Mantenimiento de máquinas	1.900.000
(=) Total costos indirectos de fabricación	24.100.000
(=) COSTO DE PRODUCCIÓN DEL PERÍODO	125.600.000

(+) Inventario inicial de productos en proceso	12.600.000
(=) Costo total de producción en proceso	138.200.000
(-) Inventario final de productos en proceso	(14.300.000)
(=) COSTO DE PRODUCTOS TERMINADOS	123.900.000
(+) Inventario inicial de productos terminados	21.500.000
(=) Productos terminados disponibles para la venta	145.400.000
(-) Inventario final de productos terminados	(20.300.000)
(=) COSTO DE VENTAS	\$ 125.100.000

Tabla 1-6. Estado de Costos de Producción y Ventas. Cifras verificadas; todas las reconciliaciones cuadran exactamente.

Verificaciones y costo unitario

El estado admite tres comprobaciones que el estudiante debe practicar siempre, por cuanto permiten detectar errores de cálculo:

$$\text{Costo primo} + \text{CIF} = 101.500.000 + 24.100.000 = 125.600.000 \quad \checkmark$$

$$\text{MPD} + \text{Costos de conversión} = 63.000.000 + (38.500.000 + 24.100.000) = 125.600.000 \quad \checkmark$$

$$\text{Costo unitario de producción} = 123.900.000 \div 4.200 \text{ unidades} = \$ 29.500 \text{ por uniforme}$$

Cabe señalar que el costo unitario se calcula sobre el costo de productos terminados y no sobre el costo de producción del período, por cuanto son las unidades terminadas —y no las que permanecen en proceso— las que absorbieron el costo total de su transformación. Este dato constituye el insumo directo de las decisiones de fijación de precio: si la empresa aspira a un margen bruto del treinta y cinco por ciento, el precio de venta no puede ser inferior a cuarenta y cinco mil trescientos ochenta y cinco pesos por uniforme, aproximadamente.

Síntesis

De lo anterior se concluye que el Estado de Costos de Producción y Ventas es la expresión ordenada del flujo de costos y que su elaboración consiste en aplicar sucesivamente la estructura «inventario inicial más entradas menos inventario final». Su producto final —el costo de ventas— es la cifra que enlaza el sistema de costos con la información financiera de propósito general.

10. Articulación con el Estado de Resultado Integral y el Estado de Situación Financiera

Determinado el costo de ventas, resta mostrar cómo se incorpora a los estados financieros de propósito general. Esta articulación constituye el punto de encuentro entre la contabilidad de costos y la contabilidad financiera, y explica por qué la segunda no puede prescindir de la primera en una empresa industrial.

10.1 Incorporación al Estado de Resultado Integral

El costo de ventas determinado en el Estado de Costos de Producción y Ventas se deduce de los ingresos por ventas para obtener la utilidad bruta. A esta se le restan los gastos del período —de administración y de ventas— para obtener el resultado operacional. Nótese que los gastos no pasan por el estado de costos: ingresan directamente al resultado, en aplicación del concepto de costo del período desarrollado en el numeral 6.

CONFECCIONES AMAZÓNICAS S.A.S. — Estado de Resultado Integral (extracto) — Agosto de 2026	
Ingresos por ventas	\$ 185.000.000
(-) Costo de ventas ← proviene del Estado de Costos de Producción y Ventas	(125.100.000)
(=) UTILIDAD BRUTA	59.900.000
(-) Gastos de administración	(22.000.000)
(-) Gastos de ventas	(16.500.000)
(=) RESULTADO OPERACIONAL	\$ 21.400.000

Tabla 1-7. Estado de Resultado Integral (extracto). El margen bruto asciende a 32,38 % de las ventas.

10.2 Presentación en el Estado de Situación Financiera

Los inventarios finales que el Estado de Costos de Producción y Ventas descargó constituyen, simultáneamente, activos corrientes de la entidad al cierre del período. Es decir, la misma cifra que se resta en el estado de costos se presenta como saldo en el Estado de Situación Financiera. Esta doble condición es la que hace del inventario el punto de conexión entre ambos informes.

CONFECCIONES AMAZÓNICAS S.A.S. — Estado de Situación Financiera (extracto) — 31 de agosto de 2026	
ACTIVO CORRIENTE — Inventarios	
Inventario de materias primas	\$ 15.200.000
Inventario de productos en proceso	14.300.000
Inventario de productos terminados	20.300.000
(=) TOTAL INVENTARIOS	\$ 49.800.000

Tabla 1-8. Estado de Situación Financiera (extracto). Los tres inventarios se miden conforme a la NIC 2.

10.3 Representación integrada

La figura 1-2 sintetiza la articulación de los tres informes.

ESTADO DE COSTOS DE PRODUCCIÓN Y VENTAS Informe interno de apoyo	ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Costo de ventas → utilidad bruta	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA Inventarios finales → activo corriente
<i>Determina el costo de ventas y los inventarios finales</i>	<i>Mide el desempeño del período</i>	<i>Mide la posición al cierre</i>

Figura 1-2. Articulación del Estado de Costos de Producción y Ventas con los estados financieros de propósito general. Elaboración propia.

Síntesis

En conclusión, el sistema de costos produce dos cifras que la contabilidad financiera necesita de manera indispensable: el costo de ventas, que determina la utilidad bruta del período, y los inventarios finales, que integran el activo corriente. Por lo tanto, la calidad del sistema de costos condiciona directamente la fiabilidad de los estados financieros de una empresa manufacturera. Esto significa que un error en la medición de los costos no es un error interno: se traslada al resultado y al patrimonio que la entidad reporta a terceros.

11. Síntesis de la unidad

La contabilidad constituye un sistema de información orientado a la decisión, organizado en tres ramas — financiera, de costos y administrativa— que se diferencian por su destinatario y se articulan en la operación. La distinción entre usuarios externos e internos explica esa organización: los primeros requieren información general, comparable y normalizada; los segundos, información desagregada, oportuna y con frecuencia proyectada.

El sistema de información de costos mide el costo de objetos previamente definidos con un doble propósito: valorar los inventarios para efectos de la información financiera de propósito general y proveer a la administración la información que las funciones de planeación y control requieren. La planeación opera con datos estimados y responde a la pregunta de cuánto debería costar; el control opera con datos reales comparados contra un referente y responde a la pregunta de cuánto costó y por qué difiere.

El flujo de costos describe el recorrido del valor a través de los tres inventarios de la empresa manufacturera hasta su reconocimiento como costo de ventas. Ese recorrido se expresa mediante tres ecuaciones de idéntica estructura y se ordena en el Estado de Costos de Producción y Ventas, cuyo producto final se incorpora al Estado de Resultado Integral mientras los inventarios finales se presentan en el Estado de Situación Financiera.

De lo anterior se concluye que la información de costos no es un asunto técnico reservado al contador. Es el insumo de las decisiones de precio, de portafolio, de capacidad y de eficiencia que corresponden al administrador. La pregunta que cierra esta unidad y orienta las siguientes es, por lo tanto, la misma que debe acompañar cada informe de costos: ¿qué decisión permite tomar esta información?

12. Preguntas de reflexión y autoevaluación

Las siguientes preguntas tienen como propósito verificar la comprensión de los conceptos fundamentales tratados en esta unidad temática. Se recomienda al estudiante responderlas de forma argumentada antes de la siguiente sesión de clase.

1. Explique por qué la contabilidad de costos no constituye una tercera rama independiente del sistema contable, sino un subsistema que sirve simultáneamente a la contabilidad financiera y a la contabilidad administrativa.
2. Una entidad financiera y el gerente de producción de una misma empresa solicitan información sobre los costos del último trimestre. Indique qué información requiere cada uno, con qué nivel de agregación y bajo qué marco normativo, y justifique las diferencias.
3. Distinga los conceptos de erogación, costo y gasto. A continuación, clasifique como costo o gasto las siguientes partidas de una fábrica de muebles, justificando cada respuesta: la madera consumida, el salario del ebanista, el arrendamiento del local de exhibición, la depreciación de la sierra industrial y el flete pagado para entregar un comedor al cliente.
4. ¿Por qué el costo de producción del período y el costo de ventas del período son magnitudes distintas? Construya un ejemplo numérico en el que el costo de producción sea superior al costo de ventas y explique qué situación operativa refleja.
5. Explique la diferencia entre materia prima directa e indirecta, y entre mano de obra directa e indirecta. ¿El criterio de distinción atiende a la importancia del recurso o a otra consideración? Argumente.
6. Una empresa reporta costo primo de \$80.000.000 y costos de conversión de \$70.000.000, con mano de obra directa de \$30.000.000. Determine la materia prima directa, los costos indirectos de fabricación y el costo de producción del período. Explique por qué el costo de producción no equivale a la suma del costo primo y los costos de conversión.
7. Distinga las funciones de planeación y control de costos según el momento en que operan, el tipo de dato que requieren y la decisión que habilitan. Ilustre cada función con una decisión concreta de una empresa de alimentos procesados de la región.
8. Con los datos de Confecciones Amazónicas S.A.S. presentados en la tabla 1-5, suponga que el inventario final de productos en proceso hubiese sido de \$18.300.000 en lugar de \$14.300.000, permaneciendo todo lo demás constante. Determine el nuevo costo de productos terminados, el nuevo costo de ventas y la nueva utilidad bruta, e interprete el efecto.
9. Explique de qué manera un error en la medición de los costos de producción afecta simultáneamente el Estado de Resultado Integral y el Estado de Situación Financiera de una empresa manufacturera. ¿Por qué se afirma que este no es un error meramente interno?
10. Si usted fuera el gerente general de Confecciones Amazónicas S.A.S. y solo pudiera solicitar tres informes mensuales al área de costos, ¿cuáles solicitaría y qué decisión concreta fundamentaría cada uno? Argumente su elección.

13. Referencias bibliográficas

Las siguientes referencias corresponden a las fuentes consultadas en la elaboración de esta guía de lectura y constituyen la bibliografía recomendada para la profundización de los temas tratados.

Congreso de la República de Colombia. (2009). *Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia*. Diario Oficial.

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. *NIC 2 – Inventarios*. IFRS Foundation.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2015). *Decreto 2420 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información*. Diario Oficial.

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.

Rincón Soto, C. A. y Villarreal Vásquez, F. (2014). *Contabilidad de costos I: componentes del costo con aproximaciones a la NIC 02 y la NIIF 08*. Ediciones de la U.

Sinisterra Valencia, G. y Rincón Soto, C. A. (2017). *Contabilidad de costos con aproximación a las normas internacionales* (2.ª ed.). Ecoe Ediciones.

Nota sobre las cifras del caso. Confecciones Amazónicas S.A.S. es una empresa ficticia empleada con fines exclusivamente didácticos. Todas las cifras del caso fueron verificadas aritméticamente y las reconciliaciones cuadran de manera exacta.