

Material Imprimible

Curso de Costos para la toma de decisiones en empresas

Módulo 2

Contenidos:

- Costos de producción: definición y componentes
- Materias primas
- Mano de obra directa
- Costos indirectos
- Costos de producción

Costos de producción

En todo proceso productivo, se parte de los insumos requeridos para lograr un bien que pueda ser comercializado por la empresa. El fin es el de obtener una utilidad que le permita ser rentable, y perdurar en el tiempo. Esto resulta fundamental, porque con estos datos claros la empresa podrá establecer un precio de venta para su gama de productos o servicios. La utilidad generada entre estos ingresos y el costo dará como resultado un valor, llamado margen de contribución o contribución marginal, que permitirá a la compañía cubrir el resto de los gastos que mes a mes debe pagar.

Los costos de producción son aquellos insumos necesarios para obtener un producto que esté en condiciones de ser vendido.

Según su comportamiento, los costos se clasifican en variables, fijos y semifijos. Por eso, al hablar del costo de producción, que se llama costo de ventas dentro de un estado de resultados, se deben considerar como variables, ya que aumentan a medida que la producción aumenta. Por otro lado, si sucediese el caso extremo de no producir ninguna unidad durante un período de tiempo, estos costos de producción tendrían un valor de cero.

Por lo tanto, los costos de producción son, simplemente, aquellos que responden a la pregunta de cuánto le sale a una compañía producir un bien terminado, en condiciones de ser vendido y entregado a un cliente.

En todas las compañías, estos costos de producción adquieren suma relevancia, sin importar cuál es la actividad a la que se dedica. Si bien en una empresa de servicio el costo puede tener algunas diferencias, en la realidad se puede asimilar su tratamiento al de cualquier otro tipo de compañía. La principal distinción va a estar en el mix de los componentes de su costo de producción, o de servicio. Esto se debe a que, posiblemente, una empresa de consultoría, por ejemplo, tiene más mano de obra asignada que costo de materias primas.

Entonces, el costo de producción incluye la suma de todos los siguientes componentes:

- La materia prima, o materiales, que podríamos llamar material directo de fabricación.

- La mano de obra directa, es decir, el personal necesario para la producción.
- Los costos indirectos, que no son otros que los necesarios para realizar la producción, pero que no podemos asignar en forma directa a un producto o lote específico.

Por otro lado, aparecen dos conceptos asociados a estos tres componentes: la sumatoria del costo de las materias primas, y la mano de obra directa, que se denominan costos primos. En cambio, se llama costos de transformación o conversión, al conjunto de los costos de mano de obra directa y los costos indirectos.

Hay que considerar que las materias primas adquiridas, que todavía no fueron procesadas, son el punto de partida de cualquier actividad productiva. Esto se debe a que no fueron aún sometidas a un proceso de transformación con el fin de obtener un producto. Una vez que son compradas, empiezan a formar parte del activo de la empresa.

Posteriormente, y a medida que el proceso de fabricación va avanzando, se van incorporando otros costos a las unidades. Lo que provoca es que aumente el valor del activo y cambie su identificación de materia prima, que pasará a ser considerada como producción en proceso. Luego, llegará al inventario de productos terminados, una vez que el proceso de manufactura concluya. El valor del inventario de productos terminados incluye todos los costos de producción que analizaremos durante el desarrollo de estas clases. Por eso, resulta muy importante hacer una clara identificación de los insumos necesarios para obtener el producto.

Al producirse la venta de estos productos terminados, incluidos en el patrimonio de la empresa, se van a exponer dentro del Costo de las Mercaderías Vendidas, o simplemente Costo de Ventas.

Materias primas

Las definiciones académicas de las materias primas nos hablan de recursos naturales que se pueden procesar y vender. Pero también pueden ser definidos, para otras empresas, como aquellos productos ya procesados por otra compañía previamente, que

sirven de base a su producción. Es decir, son aquellos que se incorporan en un proceso productivo habiendo sido previamente procesados por otra empresa.

Por lo tanto, se pueden considerar como aquellos insumos básicos, o no, que serán transformados, física o químicamente, para constituir otro bien al final del proceso de producción. Tienen una asignación directa a la transformación del producto, para ser puesto a disposición de los potenciales consumidores.

Son, además, fácilmente rastreables y asignables al producto o servicio que se está produciendo. La empresa debe realizar el mayor esfuerzo posible para identificar cada uno de los materiales que forman parte, de manera directa, del costo de producción. Así, va a evitar tener que utilizar, posteriormente, mecanismos indirectos de asignación que pueden distorsionar los análisis y decisiones.

En general pensamos en materiales que sirven de base para la fabricación, y que luego de algunos, o muchos procesos, se van convirtiendo en un producto terminado. Se ve claramente la transformación de la materia prima y su incorporación en el producto terminado. Como ejemplo, podemos mencionar que son materias primas, la lana en la confección de un pullover, el queso en la preparación de una pizza, la pintura y los ladrillos en la construcción de una casa, el caucho en la fabricación de neumáticos, entre otros.

Pero existen otras materias primas que no podemos identificar con el producto terminado. Sin embargo, también forman parte del proceso de producción, que mientras se lleva a cabo, son consumidos. Además, tienen una estrecha relación con lo fabricado. Algunos ejemplos son: la electricidad o el gas en una pizzería y el combustible en una empresa de transporte. Como se darán cuenta, estos insumos tienen un costo muy significativo en el costo total de la empresa y requieren un seguimiento preciso para buscar mayores eficiencias.

Por lo tanto, un material es insumido en la fabricación del producto, no sólo cuando se incorpora físicamente a él sino también cuando se evapora, se gasta o, de cualquier otra manera, pierde su valor como consecuencia de su uso en el desarrollo productivo.

La materia prima es uno de los elementos más fáciles de identificar en cada producto, aunque a veces puede tener ciertas complicaciones. Los distintos métodos de valuación de inventarios nos sirven de base para la valuación de las materias primas. Estos métodos son: Primero Entrado Primero Salido, Último Entrado Primero Salido y Precio Promedio Ponderado. Nos ayudan, dependiendo del sistema de costos adoptado, a asignar las materias primas al proceso productivo.

Existen muchísimos materiales directos en la fabricación de cualquier producto. El quid de la cuestión es poder identificarlos y, por supuesto, analizar en detalle cuáles son los costos que deberían asignarse a las unidades, y cuáles deben ser considerados de otra forma dentro de las actividades de la empresa. Surge, entonces, la duda de qué deberían incluir los costos de adquisición de estos bienes.

Ciertos costos, relacionados con la adquisición de los materiales, pueden ser tratados de distintas maneras y hay casos particulares que pueden generar algunas dudas sobre su tratamiento.

Por ejemplo, los fletes pagados a los proveedores para la entrega de la materia prima deben ser incluidos dentro del costo de las materias primas, ya que forman parte de la erogación, por parte de la empresa, para contar con los materiales dentro de la fábrica.

En cambio, si la empresa tiene que importar las materias primas, deberán incluirse dentro del costo de la materia prima todas las erogaciones relacionadas con la adquisición de las mismas. Es decir, tendrán que incluirse en el costo de producción los derechos de importación. Su valor dependerá de la posición arancelaria para ese ítem que haya establecido el gobierno, el flete, los seguros, los honorarios del despachante de importación, es decir, todos aquellos que impliquen poner el producto en la puerta de la fábrica o en el pie de la máquina.

Otra situación es la del Impuesto al Valor Agregado (IVA), incluido en la factura del proveedor o en la nacionalización de los productos importados. Es muy importante tener en cuenta que, los impuestos que pueden utilizarse, como créditos fiscales en distintas declaraciones juradas, como puede ser el IVA, o las percepciones establecidas por los fiscos sobre impuestos nacionales, provinciales o municipales, no deben ser

considerados como costo de la materia prima. En cambio, otros impuestos que no pueden ser tomados como créditos por ciertas compañías, como sucede con los Impuestos Internos, deben formar parte del costo de producción.

En el caso de los intereses por la financiación en la compra de materias primas, no pueden adicionarse al costo de la materia prima, ya que tienen que ser considerados como Resultado Financiero. Esto se debe a que se originan en la forma en que la empresa se financia y nada tienen que ver con la operación productiva de la compañía.

Mano de obra directa

Dependiendo de la actividad en la que se desenvuelva la empresa, la mano de obra directa puede ser la erogación más significativa que puede tener la compañía y, sin dudas, la más controversial en cuanto a su asignación y análisis.

Básicamente, este concepto incluye la remuneración de la mano de obra, fácilmente atribuible a la producción de bienes. Es decir, aquella que puede ser identificada con la fabricación de un producto y donde, mediante observaciones directas, se puede calcular la cantidad de recursos empleados. Es el trabajo directo, realizado por los obreros sobre las materias primas, para transformarlas en artículos disponibles para la venta o para el servicio que se busca prestar.

Por ejemplo, en una fábrica de ropa, la mano de obra directa es aquella que se ocupa del corte de las telas y de la costura de la prenda de vestir. En una empresa de transportes, serán los conductores de los camiones. En una empresa de fabricación de televisores, serán los sueldos y las prestaciones que se dan a los operadores de las distintas máquinas de las líneas de producción.

Si bien algunas empresas pagan las remuneraciones a su personal, en base a las unidades producidas, la mayoría de las compañías abonan a sus operarios un sueldo fijo mensual. En este caso, los costos fijos se establecen relacionando las remuneraciones con las unidades producidas mensualmente y obteniendo un costo unitario.

Si bien esta asignación es precisa y simplista, es importante considerar qué pasa cuando, por alguna razón, la productividad no ha sido óptima. Hay que entender que, la capacidad ociosa, no debería ser imputada como costo de producción del período.

En el caso de las horas extras, dependerá de los motivos que las hayan ocasionado. Si se originan en un aumento de la producción por una demanda puntual o permanente, deberían asignarse al costo de las unidades producidas. En cambio, si fueran para cubrir capacidades ociosas, o en la corrección de errores de la producción, no deberían formar parte de la producción.

Igualmente, un punto relevante es no perder de vista que es la gerencia de la empresa quien define las políticas de la contabilidad de costos. Por ende, es quien va a decidir el tratamiento de cada uno de estos conceptos, para adaptarlos, de la mejor manera, a sus necesidades de información y gestión.

Asignación de costos

Para la asignación de costos hay que analizar qué costos se deberían incluir. El costo por incluir es el equivalente a la remuneración bruta que, efectivamente, tiene la nómina del personal directamente asignada a la producción. Se le adicionan todas las cargas patronales que debe asumir el empleador por mantener esta relación con su dependiente. Es decir, habrá que incluir, también, los denominados aportes patronales que, hoy, representan alrededor del 23% del salario bruto del trabajador.

La segunda cuestión por resolver, es en qué momento se deben reconocer ciertos beneficios con los que cuenta el empleado, por el mero transcurso del tiempo. En cuanto al sueldo anual complementario, que se paga a mitad y a fin de año, y es conocido vulgarmente como aguinaldo, debe asignarse de manera constante a lo largo del año. Esto es porque, el derecho al cobro del sueldo anual complementario, se va originando a medida que pasa el tiempo de la prestación de servicios por parte del trabajador. Además, si fuese reconocido puntualmente en los meses de junio y diciembre, las unidades producidas esos meses se verían castigadas de manera errónea e injusta. Por lo tanto, a la remuneración mensual hay que incrementarla en un 8,33%,

producto de dividir el 100% del sueldo anual complementario por 12 meses. Es decir, se reconoce la doceava parte del sueldo anual complementario de forma mensual.

Otro punto relevante por considerar está relacionado al reconocimiento de las vacaciones. Es importante recordar que, según lo establecido por la ley de contrato de trabajo, cada trabajador tiene derecho a un adicional conocido como plus vacacional. Éste es calculado, para trabajos remunerados con sueldo mensual, dividiendo por 25 el importe del sueldo que perciba en el momento de su otorgamiento, y multiplicándolo por los días de vacaciones.

En el caso del personal considerado como mano de obra directa, el costo del plus vacacional se realiza devengando el plus vacacional durante el plazo de trabajo, y no en el mes que se paga. Su tratamiento debe ser igual al que se utiliza para el sueldo anual complementario.

En el caso de que el personal se tome vacaciones y sea necesario reemplazarlos, no es correcto castigar el mes de vacaciones con el sueldo de los empleados, y adicionarle el costo de sus reemplazos. Entonces, se distribuye el costo de los doce sueldos de los empleados en 11 meses, y también devengamos el plus vacacional durante los 11 meses. Y en el mes en que los trabajadores son reemplazados, se deberá considerar únicamente el valor de los relevos para asignar el costo a las unidades.

Si hay tercerizaciones, cualquier trabajo que forme parte del proceso de fabricación, sea tercerizado o propio, debe ser asignado de forma directa a la producción.

Costos indirectos

Los costos indirectos son el tercer componente identificable en el costo de producción. En las empresas industriales, esta categoría es conocida también como carga fabril. Como se desprende de su nombre, estos conceptos no son atribuidos directamente al producto, es decir, no son asignados de manera precisa y directa a la elaboración de un bien en particular, sino que intervienen en los procesos de fabricación. Son imprescindibles para el normal funcionamiento de la fábrica, pero no con una atribución directa. Se emplean en beneficio de más de un tipo de productos, o de varios lotes de

distintas órdenes, por lo que deben asignarse considerando algunas variables o métodos de prorrateo.

Asimismo, muchos autores simplifican la explicación de su concepto, definiéndolos como todos aquellos costos de manufactura, que no sean ni costos directos de materias primas ni mano de obra. Y es buen punto a considerar, ya que de esta definición se desprende la importancia que la empresa identifique con la mayor precisión y detalle posible, todos los costos que pueden ser atribuidos directamente, a efectos de no tener dentro del rubro de costos indirectos, valores significativos que luego resulten imposibles de analizar o atacar en caso de buscar alguna eficiencia en los costos.

Por un lado, entonces, son indirectos desde el punto de vista contable. Se pueden identificar, claramente, con el producto final o consumirse en forma proporcional al volumen de producción, pero, por su escaso peso relativo en el costo total, o por razones de simplicidad y economía administrativa, son incluidos como costos indirectos. Siempre hay que tener presente la relación costo-beneficio en las atribuciones o presunciones que hagamos, ya que, probablemente, asignar estos costos directamente sería un trabajo muy engorroso que podría no redundar en un gran beneficio en la información a obtener.

Por otro lado, encontramos aquellos materiales que son indirectos, pero no desde un punto de simplificación contable, sino que lo son con un criterio físico. Son los denominados suministros y no son claramente identificables con el inventario producido, pero forman parte del proceso productivo.

Entonces, en la categoría de costos indirectos quedan únicamente:

- Aquellos que no podemos identificar con precisión en cada unidad producida
- Aquellos que no son relevantes
- Los que no se justifica separarlos, considerando el sacrificio de obtener la información en relación con la conveniencia de discriminarla.

Si bien es imposible poder identificar todos los costos que se pueden incluir en este tipo, una lista básica podría incluir alguno, o todos, de los siguientes:

- Materiales indirectos, como ser aceites, lubricantes, abrasivos y correas de las máquinas de la línea productiva.
- Luz y calefacción del sector productivo.
- Depreciación de las máquinas, si fueran utilizadas para varios productos, o sean de la fábrica en su totalidad.
- Seguros generales.
- Alquileres de la planta fabril.
- Leasing de la maquinaria.
- Tasas y contribuciones municipales o provinciales que recaen sobre la propiedad.
- Seguridad del predio productivo.
- Servicio de Limpieza.
- Mano de obra indirecta, que comprende los sueldos de supervisores, serenos o gerentes, que no participan en la producción específica de un producto, pero son necesarios para la coordinación o dirección.
- Gastos de mantenimiento y reparaciones correctivas.

Cada uno de ellos, pueden ser incluidos en cualquiera de los elementos del costo de producción, por lo que dependerá de los esfuerzos que realice la empresa para decidir la mejor clasificación.