

Incidencia del Sistema de Costos en la utilidad por producto de Tabacos del Norte, S.A.

MSc. Juan Carlos Benavides Fuentes.¹

RESUMEN

En la investigación realizada se analizan los aspectos teóricos de la contabilidad de costos, luego se compara con la realidad de la empresa, mediante la descripción del proceso productivo y el análisis del sistema de acumulación de costos que emplean para así identificar algunas debilidades que este sistema presenta.

Se seleccionó una empresa denominada Tabacos del Norte, S.A., que se dedica a la elaboración y exportación de tabacos puros. Luego, a través de la observación directa, la aplicación de entrevistas a informantes claves y el análisis documental se estudió las operaciones y sistema de costos que la empresa utiliza.

En la contabilización de las operaciones la empresa posee ciertas debilidades como: en ambos departamentos, las obligaciones legales originadas por el salario básico (séptimo día, subsidio, feriado y otros), así como los aportes al estado y las prestaciones sociales se contabilizan como parte de la mano de obra directa; la empresa no realiza el cálculo de la producción equivalente y considera todas las unidades dañadas y defectuosas como normales. Estas debilidades ocasionan una distorsión en los costos unitarios de cada producto, asignándole menor costo unitario a los productos elaborados; situación que afecta la utilidad por producto.

Palabras claves: Proceso productivo, sistema de acumulación de costos, tabacos puros.

SUMMARY

The investigation examines the theoretical aspects of cost accounting, then compared to the reality of the company, describing the production process and the analysis of cost accumulation system they use to identify weaknesses so that this system presents.

It selected a company called Northern Tobacco, SA, which is engaged in the production and export of cigar tobacco. Then, through direct observation, application of key informant interviews and document analysis was studied and operations cost system that the company uses.

In accounting for the company's operations as it has certain weaknesses: in both departments, the legal obligations arising from the basic wage (seventh day allowance, holiday, etc.), and contributions to the state and social benefits are recorded as part of direct labor, the company does not calculate equivalent production and considers all damaged and defective units as normal. These weaknesses cause a distortion in the unit cost of each product, assigning lower unit cost of products produced, a situation that affects earnings per product.

Keywords: Production process, cost accumulation system, cigars tobacco

INTRODUCCION

Las industrias deben determinar sus costos de producción, tanto unitarios como totales, basándose en un adecuado sistema de acumulación de costos; sin embargo una de las principales dificultades que presentan estas empresas, es que dichos sistemas no responden a las necesidades de información, en cuanto a la determinación de costos reales de producción para realizar una adecuada toma de decisiones.

El propósito de esta investigación es la realización de undiagnóstico del sistema de acumulación de costos que utiliza la empresa a fin de identificar debilidades y cuantificar el efecto de estas debilidades en los resultados de cada producto.

Los antecedentes de este estudio se enmarcan en tres investigaciones internacionales y una investigación encontrada en la biblioteca Urania Zelaya de FAREM Estelí. En general, las primeras se enfocan en el diseño, evaluación de los sistemas de costos y su incidencia en la toma de decisiones, diferenciándose del presente estudio

¹ Artículo extraído de la tesis para optar al grado de Master en contabilidad con énfasis en auditoría, UNAN-Managua.
Correo electrónico: juan_carlos0406@yahoo.com.

en el rubro de las industrias y el enfoque cuantitativo de estas. En relación con el último estudio, coincide con el rubro industrial, sin embargo la metodología, enfoque y profundidad del estudio es diferente, ya que el antecedente se trata de un seminario de graduación.

El principal objetivo de la investigación es determinar la incidencia del sistema de acumulación de costos en la utilidad por producto exportado de la línea de producción "tabacos especiales" en la empresa Tabacos del Norte, S.A. durante el año fiscal 2011.

Esta investigación representa la posibilidad de detectar las debilidades del sistema de acumulación de costos utilizado y proponer recomendaciones, aportando de esta manera a una evaluación más confiable de los resultados financieros de la empresa. También podrá servir de referencia para otras empresas dedicadas a la industria del tabaco, que es una de las principales actividades económicas en el municipio de Estelí. Dentro de las principales limitaciones del estudio destaca la dificultad de obtener datos de costo, por lo cual se usa un nombre ficticio de la empresa.

MATERIALES Y MÉTODOS

El enfoque del estudio es cualitativo porque se pretende profundizar en la comprensión del fenómeno, analizando el proceso de acumulación de los costos para verificar su incidencia en la utilidad por producto de la empresa. Se busca comprender el papel que juegan cotidianamente los responsables de los departamentos en la recopilación de los datos y los responsables de controlar el sistema en la determinación de los costos.

Por ser una investigación cualitativa el tipo de muestreo utilizado es No Probabilístico y a conveniencia, ya que las personas fueron seleccionadas, porque están directamente involucradas en el proceso de la contabilidad de los costos de la empresa.

Para la realización de este estudio se utilizará el método inductivo, porque en este estudio se pretende llegar a conclusiones generales a partir de premisas particulares como es el estudio del caso del sistema de acumulación de costos de la empresa Tabacos del Norte, S.A.

En cuanto a las técnicas de recolección de la información se usó: la observación del proceso productivo, registros, reportes y estados financieros relacionados con el sistema de acumulación de costos a fin de poder determinar las debilidades existentes en dicho sistema. También se

desarrolló entrevistas al personal del área de producción, administración y de contabilidad para profundizar en el tema de investigación de tal manera que se pueda analizar el sistema de acumulación de costos de la empresa.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

El estudio se enfoca en la elaboración de un diagnóstico del sistema de acumulación de costos de la empresa Tabacos del Norte, S.A. En este sentido, uno de los aspectos relevantes es la mano de obra directa, ya que existen algunas diferencias entre lo planteado por la teoría y la realidad de la empresa.

El contador de la empresa indica que las prestaciones sociales, subsidios, feriados, INSS patronal, INATEC, horas extras, tiempo ocioso y salario mínimo, de las áreas de bonchado, rolado y empaque que son la mano de obra directa, también se consideran como un salario directo y luego se distribuye a los puros elaborados. (Amador, 2012)

El gerente financiero administrativo por su parte confirmó que en el caso de los boncheros, roleras(os) y empacadoras, los demás cargos imputables se contabilizan como directo, porque la empresa considera que si lo está generando esa misma mano de obra directa, debe cargársele a ellos (Tórrez, 2012).

La teoría por su parte, indica que los costos de prestaciones de nómina de mano de obra de fabricación (por ejemplo, contribuciones de la empresa por prestaciones a los empleados como seguro social, seguro de vida, seguro de gastos médicos y pensiones), algunas compañías los clasifican como gastos indirectos de fabricación. La prima por tiempo extra comúnmente se considera parte de los costos indirectos. (Horngrén, Datar, & Foster, 2007). Otro autor plantea que el procedimiento más común es clasificar las pagas de vacaciones y las primas a los trabajadores de mano de obra directa como costos indirectos. (Océano Grupo Editorial, 2001).

A partir de los planteamientos anteriores y los datos proporcionados por la empresa, se reclasificaron estos datos hacia los costos indirectos de fabricación, a fin de calcular el efecto en el costo unitario; sin embargo estos cálculos se mostrarán junto con el efecto de otra debilidad encontrada en el sistema de costos de la empresa: el cálculo de las unidades equivalentes.

En cuanto a las unidades equivalentes el responsable del departamento de bonchado y rolado expresó que si al final

del mes quedan materiales con cierto nivel de avance, este material se pesa, independientemente del área en que esté y se reporta como parte del inventario de materia prima (Moncada, 2012)

El responsable del empaque explicó que en el caso los puros que no quedaron en su caja se toman como puros en cuarto frío, aunque estén en proceso. (Benavides, 2012)

Por su parte el gerente financiero administrativo señaló que “al final de cada mes efectivamente quedan unidades en proceso como es el caso de materia prima que se empezó a trabajar, capa rezagada, puros en moldes, puros anillados, etc., pero esto al final del período fiscal en el mes diciembre no ocurre porque en vista de que el personal sale de vacaciones no queda absolutamente nada en proceso para evitar que se dañe y esto siempre está dentro del período fiscal. (Tórrez, 2012)

Lo expresado por el gerente financiero administrativo tiene lógica porque al final del período fiscal, que es el que se está estudiando, no quedan unidades en proceso de fabricación, aunque si deben considerar las unidades en proceso a fin de mes.

Otro aspecto relevante encontrado en el diagnóstico, es lo referido a las unidades dañadas y defectuosas. El contador general de la empresa expresa que “existe un factor aceptable para unidades dañadas y llevan un control de eso, pero desconozco cuánto es el porcentaje. Además esto no tiene ningún efecto en la contabilidad, porque para la empresa el puro que es contable, es aquel que pasa el control de calidad, los que no se clasifican no se toman en cuenta, es decir los puros buenos asumen el costo de las unidades que no pasaron los filtros. Contablemente estas unidades dañadas que se reintegran como picadura (Amador, 2012).

En teoría este método se denomina “Teoría de la negligencia” y expresa que las unidades dañadas se consideran como si nunca hubieran sido puestas en producción, independientemente de la cantidad de trabajo realizado en éstas. (Polimeni, Fabozzi, & Adelberg, 1994)

El problema está en que la empresa no tiene definido el porcentaje que se considera normal y aceptable, lo cual es de vital importancia ya que el tratamiento contable es diferente. La teoría de la negligencia no es la más adecuada, pues según la teoría cuando existen ambos deterioros, el método del deterioro como un elemento del costo separado es más adecuado, en vista de que hace posible asignar de

modo independiente el deterioro normal y el anormal. Esto es preferible porque el deterioro anormal se considera un costo del período y no debe contabilizarse como un costo del producto (Polimeni, Fabozzi, & Adelberg, 1994).

Según el contador en el caso de las unidades defectuosas, el costo incurrido en ellas se acumula en una cuenta especial llamada rehechos (materiales y mano de obra) y luego ese costo se incorpora al valor del inventario de cada tipo de puros rehecho (Amador, 2012).

En este caso de las unidades defectuosas, lo más adecuado, también es separar las unidades defectuosas normales y anormales, pues las primeras son costos del producto y las otras son costos del período.

El gerente financiero administrativo por su parte informó que siempre están pendientes de la cantidad de unidades dañadas y defectuosas, inclusive se lleva un control por cada filtro de la cantidad de unidades dañadas y defectuosas, sin embargo no existe una política definida de lo que se considera normal y anormal (Tórrez, 2012).

A fin de cuantificar el efecto de estas debilidades en el departamento de bonchado y rolado, se procedió a:

- Realizar el cálculo de las unidades dañadas normales y anormales.
- Distribuir la materia prima consumida entre el nuevo total de unidades
- Calcular del costo de la mano de obra directa, incluyendo únicamente el básico y el nuevo total de unidades.
- Calcular el crédito realizado a los costos indirectos de fabricación en concepto de picadura de reintegro.
- Agregar a los CIF las obligaciones adicionales, prestaciones, aportes y reintegro.

A continuación se presenta un resumen de dichos cálculos:

Tabla Nº 1: Cálculo del Nuevo Costo Unitario y comparación con el costo anterior. Dpto. de Bonchado y Rolado

Concepto	Vitola "A"	Vitola "B"	Vitola "C"	Vitola "D"	Vitola "E"	Vitola "F"
Materiales	71,054.27	74,061.91	16,443.08	67,862.56	75,198.53	28,270.06
Mano de Obra	5,144.78	5,658.64	1,327.93	5,370.13	6,321.09	2,708.74
CIF Asignados	14,759.43	16,233.61	3,809.60	15,405.95	18,134.06	7,770.87
Total	\$ 90,958.48	\$ 95,954.16	\$ 21,580.61	\$ 88,638.64	\$ 99,653.68	\$ 38,749.67
Producción	137,655	144,545	36,868	147,506	170,739	77,631
Costo Unitario	0.6600	0.6600	0.5900	0.6000	0.5800	0.5000
Unds dañadas normales	3,933	4,138	1,064	4,201	4,832	2,222
Unds dañadas anormales	2,622	2,482	354	3,280	4,832	1,334
Costo Unds dañadas anormales	\$ 1,730.52	\$ 1,638.12	\$ 208.86	\$ 1,968.00	\$ 2,802.56	\$ 667.00
Saldo de Trabajo en Proceso	\$ 89,227.96	\$ 94,316.04	\$ 21,371.75	\$ 86,670.64	\$ 96,851.12	\$ 38,082.67
Unidades buenas	131,100	137,925	35,450	140,025	161,075	74,075
Nuevo costo unitario	0.6800	0.6800	0.6000	0.6200	0.6000	0.5100
Costo anterior	0.7000	0.7000	0.6100	0.6300	0.6200	0.5300
Diferencia	-0.0200	-0.0200	-0.0100	-0.0100	-0.0200	-0.0200

Fuente: Datos mensuales proporcionados por la empresa / Cálculos Propios.

En el caso del departamento de empaque los procedimientos que realizados fueron:

- Corregir el costo unitario de los puros trasladados del departamento de bonchado y rolado.
- Cálculo de las unidades dañadas y defectuosas normales y anormales.
- Cálculo del costo de la mano de obra directa, incluyendo únicamente el básico.
- Reasignar los costos indirectos de fabricación en base al nuevo monto encontrado.

De la aplicación de estos procedimientos resultaron los siguientes datos:

Tabla Nº 2: Resumen Costos de Producción de la Línea Tabacos Especiales. Departamento de Empaque.

Concepto	Vitola "A"	Vitola "B"	Vitola "C"	Vitola "D"	Vitola "E"	Vitola "F"
Materiales	120,004.23	125,405.06	16,508.97	132,753.42	132,315.02	66,389.59
Mano de Obra	2,449.78	2,560.04	367.05	2,882.98	2,935.91	1,632.37
CIF Asignados	4,444.36	4,644.39	665.90	5,230.28	5,326.30	2,961.42
Total	126,898.36	132,609.49	17,541.91	140,866.68	140,577.22	70,983.38
Producción	119,976	125,376	17,976	141,192	143,784	79,944
Nuevo C.U.	1.06	1.06	0.98	1.00	0.98	0.89
Costo anterior	1.08	1.08	0.99	1.01	1.00	0.91
Diferencia	-0.02	-0.02	-0.01	-0.01	-0.02	-0.02

Fuente: Datos mensuales proporcionados por la empresa / Cálculos propios

Al final se pretendía determinar el efecto en la utilidad por producto, la cual resultó de la siguiente manera:

Tabla Nº 3: Nueva utilidad por Vitola de la Línea Tabacos Especiales.

Vitolas	Precio de Venta	Costo Calculado	Nueva Utilidad por Puro	Utilidad por Puro (empresa)	Dif	Unds Exportadas	Diferencia
Vitola "A"	1.49	1.06	0.43	0.41	0.02	117,288	2,345.76
Vitola "B"	1.59	1.06	0.53	0.51	0.02	121,992	2,439.84
Vitola "C"	1.44	0.98	0.46	0.45	0.01	18,000	180.00
Vitola "D"	1.25	1.00	0.25	0.24	0.01	124,728	1,247.28
Vitola "E"	1.25	0.98	0.27	0.25	0.02	126,768	2,535.36
Vitola "F"	1.17	0.89	0.28	0.26	0.02	65,520	1,310.40
Total						\$ 574,296	\$ 10,058.64

Fuente: Datos mensuales proporcionados por la empresa / Cálculos propios

CONCLUSIONES

Partiendodel objetivo planteado, se llegó a algunas conclusiones sobre la contabilidad de costos aplicada a la industria del tabaco y particularmente en una de las empresas establecidas en la ciudad de Estelí, por lo cual este estudio ha permitido aproximarse a conocer que:

- La empresa emplea un sistema de costos por procesos desarrollado en dos departamentos: Bonchado/Rolado y Empaque. En cada departamento se acumulan los costos de materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación, lo cual en sus aspectos generales está de acuerdo con los planteamientos teóricos, no así en lo particular y que se explica en la siguiente conclusión.
- El sistema de acumulación de costos que emplea la empresa posee algunas debilidades tales como:
 - En ambos departamentos, las obligaciones legales originadas por el salario básico, tales como: séptimo día, subsidio, feriado y otros, así como los aportes

al estado y las prestaciones sociales se contabilizan como parte de la mano de obra directa, lo que se contradice con los planteamientos de la teoría que recomiendan contabilizarlo a los costos indirectos de fabricación.

- La empresa no realiza el cálculo de la producción equivalente, lo cual incide en el cálculo de los costos mensuales, pero no en los costos anuales porque al finalizar el año no queda producción en proceso.
- La empresa considera todas las unidades dañadas y defectuosas como normales, contabilizando las unidades anormales como costo del producto y no como costos del período.
- Las debilidades encontradas en el sistema empleado por la empresa ocasionan una ligera distorsión en los costos unitarios de cada producto, asignándole menor costo unitario a los productos elaborados; situación que afecta la utilidad por producto exportado y también incide en la planeación de la producción y el precio de venta de los productos. El efecto financiero total es una subvaluación en la utilidad por un monto de \$ 10,058.64.

RECOMENDACIONES

Considerando las debilidades encontradas en el sistema de acumulación de costos empleado por la empresa Tabacos del Norte, S.A. se le recomienda:

- Contabilizar las obligaciones legales originadas por el salario básico, tales como: séptimo día, subsidio, feriado y otros, así como los aportes al estado y las prestaciones sociales como parte de los costos indirectos de fabricación, puesto que estas son obligaciones legales y es un tiempo en el cual los empleados no están contribuyendo con la producción.
- Realizar el cálculo de la producción equivalente, para que los costos mensuales se adecuen a la realidad y no esperar hasta el fin para ajustar esta situación.
- Establecer formalmente el nivel de unidades dañadas y defectuosas que se consideran aceptables o normales para cada uno de los departamentos productivos. Así mismo contabilizar las unidades dañadas y defectuosas anormales como costos del período.

- Recopilar en manuales de procedimientos por cada área, todas las instrucciones que actualmente se encuentran establecidas, a fin de que su transmisión y aplicación sea más fácil.

BIBLIOGRAFÍA

- Horngrén, C., Datar, S., & Foster, G. (2007). Contabilidad de costos. Un enfoque Gerencial. México: Pearson Educación.
- Océano Grupo Editorial. (2001). Contabilidad de gestión, presupuestaria y de costos. Barcelona: Océano.
- Polimeni, R., Fabozzi, F., & Adelberg, A. (1994). Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Colombia: McGraw Hill.

Entrevistas

- Amador, M. (26 de Mayo de 2012). Sistema de acumulación de costos utilizado por la empresa. (J. C. Benavides, Entrevistador)
- Benavides, O. (26 de Mayo de 2012). El sistema de acumulación de costos que utiliza la empresa. (J. C. Benavides, Entrevistador)
- Moncada, M. J. (25 de Mayo de 2012). El sistema de acumulación de costos utilizado por la empresa. (J. C. Benavides, Entrevistador)
- Tórrez, R. (25 de Mayo de 2012). Sistema de Acumulación de Costos utilizado por la empresa. (J. C. Benavides, Entrevistador)