

Duque, M.; Muñoz, L. & Osorio, J. (2011). El estado del costo de producción y venta y el estado de resultados en las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF/IFRS. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 58-59, 13-28.

# El estado del costo de producción y venta y el estado de resultados en las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF/IFRS

***María Isabel Duque Roldán***

Profesora - Investigadora  
Área Costos y Contabilidad de Gestión  
Universidad de Antioquia  
maduque@economicas.udea.edu.co

***Lina María Muñoz Osorio***

Profesora - Investigadora  
Área de Contabilidad Internacional  
Universidad de Antioquia  
linamunoz@economicas.udea.edu.co

***Jair Albeiro Osorio Agudelo***

Profesor - Investigador  
Área Costos y Contabilidad de Gestión  
Universidad de Antioquia  
jair.osorio@economicas.udea.edu.co

---

## ***El Estado del Costo de Producción y Venta y el Estado de Resultados en las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF/IFRS***

**Resumen:** este trabajo pretende reivindicar la importancia que tiene el Estado del Costo de Producción y Venta como complemento fundamental del Estado de Resultados y como una herramienta importante para procesos como el análisis financiero, la toma de decisiones, el control de los recursos y para los procesos de auditoría a las cifras de inventarios y de costos. En el estudio realizado se muestra cómo en los estados financieros definidos en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, principalmente en el Estado de Resultados Integral descrito en la NIC 1, se invisibiliza este informe y se propone una estructura algo confusa para la preparación del Estado de Resultados, la cual denominan “el método de la naturaleza de los gastos”, que limita la calidad y la confiabilidad de la información que se presenta.

**Palabras claves:** estados financieros, estado del costo de producción y venta, estado de resultados, Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIC 1, NIC 2, contabilidad financiera, contabilidad de gestión, contabilidad de costos.

### ***Sale and Manufacturing Cost Statements and Income Statement in the International Financial Reporting Standards - IFRS***

**Abstract:** This paper aims to claim the importance of Sale and Manufacturing Cost Statements as fundamental complements to the Income Statement and as an important tool for processes such as financial analysis, decision-making, control of resources, and for audit processes to inventory and costs figures. This analysis shows how in the financial statements defined in the International Financial Reporting standards, IFRS, mainly in the Statement of Comprehensive Income described in IAS 1, this report is omitted and a structure somewhat confusing for the preparation of Income Statement is proposed instead. This structure is called “nature of expense method,” which limits the quality and reliability of the information presented.

**Keywords:** financial statements, Sale and Manufacturing Cost Statements, Income Statement, International Financial Reporting Standards, IFRS, IAS 1, IAS 2, financial accounting, management accounting, cost accounting.

### ***L'état du coût de production et de vente et le compte de résultat dans les Normes Internationales d'Information Financière-IFRS***

**Résumé:** Cet article cherche à réclamer l'importance de l'état de coût de production et de vente comme un complément essentiel au compte de résultat et comme un outil important pour des processus tels que l'analyse financière, la prise de décisions, le contrôle des ressources ainsi que pour les processus de contrôle des chiffres d'inventaire et de coûts. L'étude montre comment, dans les états financiers définis dans les Normes Internationales d'Information Financière IFRS, et particulièrement dans le compte de résultat global décrit dans IAS 1, ce rapport reste invisible et une structure- appelée “méthode de la nature des dépenses», quelque peu déroutante pour la préparation du compte de résultat est proposée, ce qui limite la qualité et la fiabilité de l'information présentée.

**Mots-clés:** états financiers, état de coût de production et de vente, compte de résultat, Normes Internationales d'Information Financière, IFRS, IAS 1, IAS 2, comptabilité financière, comptabilité de gestion, comptabilité analytique.

# El estado del costo de producción y venta y el estado de resultados en las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF/IFRS

*María Isabel Duque Roldán, Lina María Muñoz Osorio y Jair Albeiro Osorio Agudelo*

*Primera versión recibida noviembre de 2011 - Versión final aceptada diciembre de 2011*

## I. Conceptos previos

Como introducción al tema que se abordará en este escrito, es importante aclarar tres conceptos fundamentales que están interrelacionados: Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión.

La contabilidad financiera, también conocida como patrimonial, que según una acertada expresión mira de cara a terceros, proporciona, esencialmente, información histórica, lo que se concreta en unos estados financieros preparados según principios de contabilidad generalmente aceptados. Cuando se afirma que esta rama mira de cara a terceros, se intenta transmitir que son ellos, las personas o entidades que se mueven en la periferia del ente, los principales destinatarios de la información que contienen esos estados.

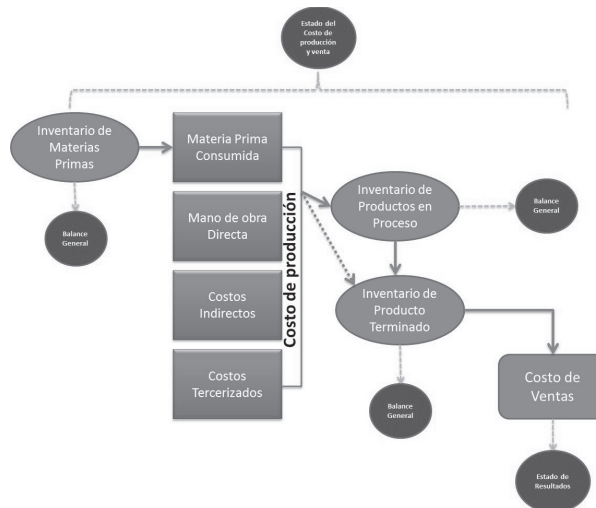
La contabilidad de gestión conocida también como analítica, administrativa, gerencial o de dirección, elabora información vinculada al futuro, destinada casi exclusivamente a quienes dirigen la empresa. La dirección, el usuario más importante, la utiliza para complementar sus tres funciones más importantes: planear, controlar y tomar decisiones. Una de las principales fuentes de información utilizada por la contabilidad de gestión para construir sus análisis son los costos.

Pero es en la relación de los costos con la contabilidad financiera, donde se configura la contabilidad de costos, la cual se encarga de la medición y el registro de los inventarios y el costo de ventas, tal y como lo define la norma colombiana básica de la asociación, principalmente como apoyo en la preparación de los estados financieros básicos y del estado financiero de

propósito especial denominado Estado del Costo de Producción y Venta o Estado del Costo de Venta. Este ciclo genera información sobre los inventarios de materia prima, productos en proceso y producto terminado, necesarios para preparar el Balance General, la información sobre el costo de ventas que requiere el Estado de Resultados y toda la información antes mencionada más el detalle de los costos de producción como materiales, mano de obra, costos indirectos y tercerización, que requiere el Estado del Costo, es este el informe que muestra de manera detallada los resultados del denominado ciclo de la contabilidad de costos.

Este ciclo comienza con la compra de las materias primas, posteriormente estas se consumen y transforman de manera planeada, para lo cual es necesario incurrir en costos de conversión o transformación como lo son la mano de obra, los costos indirectos de fabricación y los costos de tercerización; todos estos costos, se van registrando en cuentas puente de resultados que posteriormente se acumulan en el inventario de productos en proceso hasta que los productos se terminan, momento en el cual se trasladan al producto terminado hasta que se proceda con la venta. Hasta ese momento se ven afectadas cuentas de Balance General, es decir, no se ha afectado aún la rentabilidad del negocio sino la estructura financiera. En el momento de la venta de los productos disponibles, el costo de las unidades vendidas se traslada para resultados en la cuenta denominada costo de ventas que hace parte integral del Estado de Resultados; para continuar con el proceso en la medida que se recupera la cartera y se reciben nuevos pedidos para producción. De manera esquemática se presenta a continuación el ciclo de la contabilidad de costos y su relación con los estados financieros.

Figura 1. Ciclo de la contabilidad de costos y su relación con los estados financieros



Fuente: elaboración propia.

## II. El Estado del Costo de Producción y Venta

Algunos autores han considerado este informe un insumo fundamental para la preparación del Estado de Resultados. Para Barfield (2005, p.102), por ejemplo, “se debe preparar un Estado del Costo como paso preliminar para poder determinar el costo de los productos vendidos”. En el mismo sentido Rayburn (1999), afirma que el propósito del Estado del Costo de Productos Manufacturados consiste en apoyar el Estado de Resultados resumiendo todos los costos de producción correspondientes a un periodo contable. Hongren (2007, pp. 38-39), por su parte, lo considera un anexo del Estado de Resultados necesario para poder entender el flujo de los costos inventariables y de los costos del periodo de una empresa. De acuerdo con lo anterior, preparar un Estado de Resultados cuya información no provenga del análisis preliminar que se hace a través del Estado del Costo, carecería de certeza y confiabilidad.

El Estado del Costo se puede definir como un informe interno que le sirve a la Contabilidad Financiera para soportar las cifras de inventarios, costos de producción y costo de ventas de cada periodo, y a la contabilidad de gestión para apoyar el proceso de gestión empresarial para facilitar la toma de decisiones.

Este informe se prepara para conocer en detalle las erogaciones y cargos incurridos por las empresas para producir sus bienes o inclusive prestar los servicios en un período determinado. “El Estado del Costo es uno de los más usados y más útiles sobre todo en las empresas industriales” (Legis, 2012, p.417). Su presentación utiliza la filosofía propia de un juego inventarios, complementado con los rubros que componen el costo de producción de cada periodo, así:

- Se identifican los costos de producción de manera detallada, que sean atribuibles y necesarios dentro del proceso productivo y en un periodo específico, como es el caso de la materia prima, la mano de obra, los costos indirectos y la contratación con terceros.
- Se le suman los costos de los inventarios iniciales de productos en proceso y productos terminados.
- Se le restan los costos de los inventarios finales de productos en proceso y productos terminados.

Veámoslo gráficamente:

Figura 2. Formato de presentación del Estado del Costo

Este diagrama de flujo muestra el formato de presentación del Estado del Costo. Comienza con el Inventario Inicial de Materias Primas y Materiales, al cual se le suman las Compras de Materia Prima y Materiales, y se le restan la Disponibilidad de Materias Primas y Materiales, el Inventario Final de Materias Primas y Materiales, las Devoluciones de Materias Primas y Materiales, y las Pérdidas y desperdicios anormales. El resultado es el Costo Real de Materia Prima y Materiales Consumidos, al cual se le resta el Material Indirecto Consumido para obtener el Costo del Material Directo (1). Este costo se suma a la Mano de Obra total del área operativa (Mano de obra del personal indirecto, Supervisión, Mantenimiento, etc.) para obtener el Costo de Mano de Obra Directa (2). A este costo se le suman los Costos Indirectos Consumidos (Mano de Obra del personal indirecto, Depreciaciones y amortizaciones, Otros costos indirectos asociados a la producción, y Costos Ociosos) para obtener los Costos Indirectos (3). Estos costos se suman al Costo de Mano de Obra Directa (2) para obtener el Costo de los Servicios Tercerizados (4). Este costo se suma al Costo del Material Directo (1) para obtener el Costo de Producción (1+2+3+4). Este costo se suma al Inventario Inicial de Productos en Proceso para obtener el Total de Producción en proceso, al cual se le resta el Inventario Final de Productos en Proceso para obtener el Costo de Productos Terminados. Este costo se suma al Inventario Inicial de Productos Terminados para obtener el Costo de las unidades Disponibles, al cual se le resta el Inventario Final de Productos Terminados para obtener el Costo de Ventas.

	Inventario Inicial Materias Primas y materiales
(+)	Compras Materia Prima y Materiales
(=)	Disponibilidad de Materias Primas y Materiales
(-)	Inventario Final Materias Primas y Materiales
(-)	Devoluciones Materias Primas y Materiales
(-)	Perdidas y desperdicios anormales
(=)	Costo Real Materia Prima y Materiales Consumidos
(-)	Material Indirecto Consumido
(=)	<b>COSTO DEL MATERIAL DIRECTO (1)</b>
	Mano de Obra total del área operativa
(-)	Mano de obra del personal Indirecto (Supervisión, Mantenimiento, etc.)
(=)	<b>COSTO DE MANO DE OBRA DIRECTA (2)</b>
	Material Indirecto Consumido
(+)	Mano de Obra del personal indirecto
(+)	Depreciaciones y amortizaciones
(+)	Otros costos Indirectos asociados a la producción
(-)	Costos Ociosos
(=)	<b>COSTOS INDIRECTOS (3)</b>
(=)	<b>COSTO DE LOS SERVICIOS TERCERIZADOS (4)</b>
(=)	<b>COSTO DE PRODUCCIÓN (1+2+3+4)</b>
(+)	Inventario Inicial de Productos en Proceso
(=)	Total Producción en proceso
(-)	Inventario Final de Productos en Proceso
(=)	Costo de Productos Terminados
(+)	Inventario Inicial de Productos Terminados
(=)	Costo de las unidades Disponibles
(-)	Inventario Final de Productos Terminados
(=)	<b>COSTO DE VENTAS</b>

Fuente: elaboración propia.

### II.1. Utilidad del Estado del Costo para la toma de decisiones

Indiscutiblemente, el *Estado del Costo*, es uno de los estados financieros que mayor y mejor información suministra en relación con el detalle de los costos de producción, principalmente en las empresas

industriales. Entre muchos otros análisis, se podría utilizar la información suministrada por este estado para:

- Determinar el peso que tiene cada una de las materias primas principales dentro del costo total de este elemento y también el peso que tiene este elemento frente al costo total de producción y con ello ejercer controles sobre este rubro.
- Comparar el nivel de inventario de materia prima frente al consumo de cada periodo y con ello controlar que se mantengan niveles óptimos de inventario evitando inversión ociosa de recursos en este rubro.
- Analizar el monto de las compras de materias primas y su relación con el consumo de las mismas.
- Evaluar el volumen de las devoluciones de materia prima que se hace desde las áreas operativas al almacén, con lo que se puede estudiar el costo oculto que tienen estas devoluciones y las causas por las cuales se están presentando (errores del proveedor, errores en el proceso de compra, errores en los procesos internos de entrega, entre otros).
- Detallar el volumen de los materiales que se pierden o se desperdician dentro del proceso productivo, por encima de los niveles permitidos y con ello, poder tomar las medidas necesarias para su control.
- Determinar el peso porcentual que tiene la mano de obra directa en relación con el costo total, lo que permite hacer comparativos con otros períodos inclusive con otras compañías del mismo sector.
- Analizar el peso que tiene la mano de obra directa frente a la mano de obra indirecta, y con ello detectar ineficiencias por el uso excesivo de personal de apoyo dentro de los procesos operativos.
- Determinar la relación existente entre cada peso gastado en mano de obra vs. cada peso generado en ingresos.
- Determinar el peso que tienen los costos tercerizados frente al costo total y la tendencia de la empresa a utilizar esta figura dentro de su proceso de producción.
- Determinar el peso que tienen los costos indirectos frente al costo total del producto y a través de una adecuada clasificación de los conceptos que lo componen, analizar la relevancia de los materiales indirectos, la mano de obra indirecta, las máquinas, las instalaciones físicas, entre otros.
- Si la empresa utiliza costeo estándar, este informe permite analizar la variación que se presenta entre el costo estándar definido para cada recurso y su valor real, determinando si el tamaño de la variación es razonable o exige un estudio detallado, para asignar responsabilidades y tomar las acciones y correctivos que sean del caso.
- Facilitar el cálculo de los costos ociosos.

- Con el costo total de producción se puede realizar análisis de cuánto se gasta en la producción comparado con el costo de ventas, para analizar el monto de las existencias y estudiar el costo ocioso de las mismas.
- Con los inventarios iniciales y finales de productos en proceso y el valor de los costos que ingresan a la producción dentro del periodo, se puede determinar el tamaño promedio de los inventarios que por este concepto tiene la empresa. Para con ello controlar su tamaño y determinar si es posible que existan cuellos de botella que hagan que la producción se retrase o no fluya de manera adecuada.
- Del análisis de los inventarios iniciales y finales de producto terminado y las unidades que ingresan terminadas en el periodo, también se puede determinar el tamaño de los inventarios y con ello tomar decisiones en cuanto a la inversión ociosa que puede tenerse en este recurso, la falta de fuerza de ventas o la mala planeación de producción, entre otros factores.
- De la relación costo de ventas/costo de producción o costo de ventas/inventarios también se pueden analizar costos ociosos en existencias y hacer análisis financiero de cara a la adecuada gestión de los recursos.

## *II.2. Utilidad del Estado del Costo en las auditorías de costos*

Como lo indica Harper (1982, p. 397), la auditoría de costos consiste en verificar si las cuentas de costo son o no correctas, así como si se respetan los procedimientos contables apropiados, es evidente que para ello habrá que comprobar:

- a. Que las cifras en sí son correctas y razonables,
- b. Que se efectúan unos cargos correctos a las cuentas de costos, a los centros de costo y a las unidades de costeo.

Debe tenerse en cuenta que el objetivo de una auditoría de costos consiste esencialmente en verificar que se puede confiar en que los distintos sistemas funcionen como está previsto y no se trata de localizar o corregir errores individuales. Es por ello que en los procesos de auditoría, que deben realizarse por lo menos una vez al año a los inventarios de materia prima, productos en proceso y producto terminado y al costo de ventas que reflejan los estados financieros, es necesario hacer un seguimiento detallado a todo el ciclo de la contabilidad de costos y para ello el Estado del Costo es una herramienta fundamental, pues este estado es básicamente una conciliación de cifras que permite determinar que el costo de ventas es el resultado de la suma de los costos de producción del periodo más los inventarios iniciales de materia prima, productos en proceso y productos terminados menos los inventarios finales de materia prima, productos en proceso y productos terminados.



### III. El Estado del Costo frente a los estados financieros preparados bajo Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Teniendo en cuenta que el Estado del Costo, tal como lo definen los autores citados en párrafos anteriores, es un insumo fundamental para construir el Estado de Resultados, analizaremos ahora la norma internacional que se ocupa de describir los estados financieros y presentaremos un análisis comparado con la norma colombiana. Adicionalmente, se describirán los dos métodos sugeridos por la NIC 1 para la presentación del Estado de Resultados, detallando el uso que se hace en cada uno de estos métodos del Estado del Costo.

#### *III.1. Los Estados Financieros en la norma contable colombiana y en las NIIF*

Tanto en el Decreto 2649 de 1993, que regula los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, como en la NIC 1, se plantea que los estados financieros tienen un propósito fundamental: “suministrar información a quienes no tienen acceso directo a la información contable y financiera de una entidad”, y que dicha información le sea útil para la toma de decisiones económicas.

La norma colombiana define los elementos de los estados financieros, mientras que la NIC 1 enumera los elementos que permiten brindar información sobre la entidad, encontrando en este punto las primeras diferencias:

**Figura 3.** Cuadro comparativo de elementos de los estados financieros según norma colombiana y la norma internacional

ELEMENTOS DE LOS CUALES SE SUMINISTRA INFORMACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	
NORMA COLOMBIANA (Decreto 2649/1993)	NIIF – NIC (NIC 1)
Activos	Activos
Pasivos	Pasivos
Patrimonio	Patrimonio
Ingresos	Ingresos
Gastos	Gastos - se incluyen ganancias y pérdidas
Costos	
Cuentas de orden	Aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales
	Flujos de efectivo

Fuente: elaboración propia.

Al comparar los elementos de los estados financieros de los que hablan las normas, encontramos que en Colombia se diferencia y define tanto el gasto como el costo, el primero se entiende como los flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes; y el segundo, como las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos. Las normas internacionales de contabilidad, por el contrario, no definen los conceptos costo y gasto en su marco conceptual, solo se hace distinción entre ellos en la norma de inventarios (NIC 2), en la NIC 1 solo se habla de gastos.

En cuanto al concepto de gasto, las dos normas coinciden en definirlos como disminuciones en los beneficios económicos durante el periodo en forma de salidas o agotamiento de activos o incurrencias de pasivos que resulten de disminuciones de capital, diferentes a los relacionados con los dividendos o distribuciones a los socios y en considerar las pérdidas como gastos, aunque no provengan de las actividades ordinarias de la empresa, por ejemplo pérdidas provenientes de robos, siniestros, ventas de activos entre otras.

Otra diferencia importante, tiene que ver con la clasificación de los estados financieros pues en la norma colombiana, se habla de estados financieros de propósito general y estados financieros de propósito especial (donde se incluye el estado del costo), mientras que en la NIC 1 se habla de un juego de completo de estados financieros incluye: un estado de situación financiera al final de periodo, un estado de resultado integral del periodo, un estado de cambios en el patrimonio del periodo, un estado de flujos de efectivo del periodo, notas que incluyan las políticas contables más significativas y otra información explicativa, y finalmente un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando la entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o cuando reclasifique partidas; no se hace mención del estado de cambios en la situación financiera ya que se considera que esta información está contenida en el flujo de efectivo, lo que muestra una diferencia más. Tampoco se hace referencia a estados de propósito especial, aunque tiene una norma que cubre el tema de la preparación y presentación los estados de periodos intermedios (la NIC 34 Información financiera Intermedia).

### III.2. El Estado de Resultados en las NIIF

El Estado de Resultados en Colombia es entendido como un estado financiero básico que relaciona los ingresos o incrementos patrimoniales con los costos y los gastos o disminuciones patrimoniales, producto de las operaciones ordinarias o extraordinarias, diferentes a los aportes de los socios y a los rendimientos de estos aportes.

La normatividad internacional, específicamente la NIC 1 en la parte correspondiente al Estado de Resultados, en el párrafo 99, señala que la entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o en la función de los gastos o del costo de ventas. La norma indica que la escogencia del método a utilizar dependerá de las decisiones administrativas, decisiones que dependerán del tipo de empresa y de la relevancia de la información de la misma, algunos autores concluyen que la sustentación del uso está dado por la complejidad de la entidad y el tipo de actividad, de tal manera que el método de la naturaleza podría resultar sencillo de aplicar en empresas de servicios o en pequeñas empresas industriales o comerciales, lo que puede ser cierto si se omite la necesidad de conocer información relevante como la utilidad bruta y los costos de producir o vender. A continuación se presentan los dos métodos:

**Figura 4.** Comparativo de los métodos para la preparación del Estado de Resultados

Estructura del Estado de resultados por Naturaleza		Estructura estado de resultados por función	
	Ingresos ordinarios		Ingresos ordinarios
+	Otros Ingresos	-	Costo de ventas
-	Variación de los inventarios de productos terminados y en curso	=	Margen Bruto
-	Consumo de materias primas y materiales secundarios	+	Otros Ingresos
-	Gastos por beneficios a los empleados	-	Costos de distribución
-	Gastos por depreciación y amortización	-	Gastos de Administración
-	Otros gastos de operación	-	Otros gastos
=	Ganancia antes de impuestos	=	Ganancia antes de impuestos

Fuente: Ilustración tomada de las NIIF.

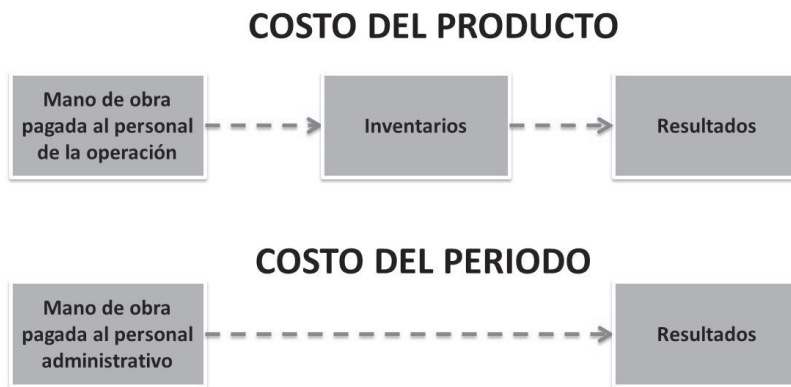
La diferencia fundamental entre ambos métodos es la forma de presentación de las cuentas que conforman el costo de ventas y los gastos. Dado que la norma no exige ninguna forma en particular de presentación, deja en cabeza de la gerencia la selección de la presentación que considere más relevante y fiable (párrafo 105). Bajo esta premisa, procederemos a analizar cada una de ellas para determinar la conveniencia de su utilización y recomendar la que a nuestro juicio ofrece mayor claridad y facilidad en la preparación, pero que a la vez ofrece más ventajas para la toma de decisiones.

### III.2.1. Estado de Resultados bajo el método de la naturaleza de los gastos

Bajo este método el objetivo planteado por las normas internacionales es el de agrupar aquellos conceptos que tienen una característica similar, es decir, entendiendo naturaleza como una clase o una especie que tiene las mismas características. Este es el principal error de este método, considerar que los conceptos (llámense costos o gastos) que se consumen en el área productiva, son similares a los consumidos en las áreas de administración, de ventas, o de logística; considerar que por ejemplo todos los beneficios que se pagan a los empleados tienen la misma naturaleza y todos se pueden agrupar para efectos de la presentación del Estado de Resultados, es a nuestro juicio un error porque de acuerdo con la teoría general de costos aquellos conceptos que se consumen en el área operativa tienen la “naturaleza” de estar asociados al producto, mientras que los que se consumen en las áreas administrativas y de ventas tienen la “naturaleza” de estar asociados al periodo.

Lo ilustraremos con un ejemplo:

Figura 5. Costos del producto y costos del período



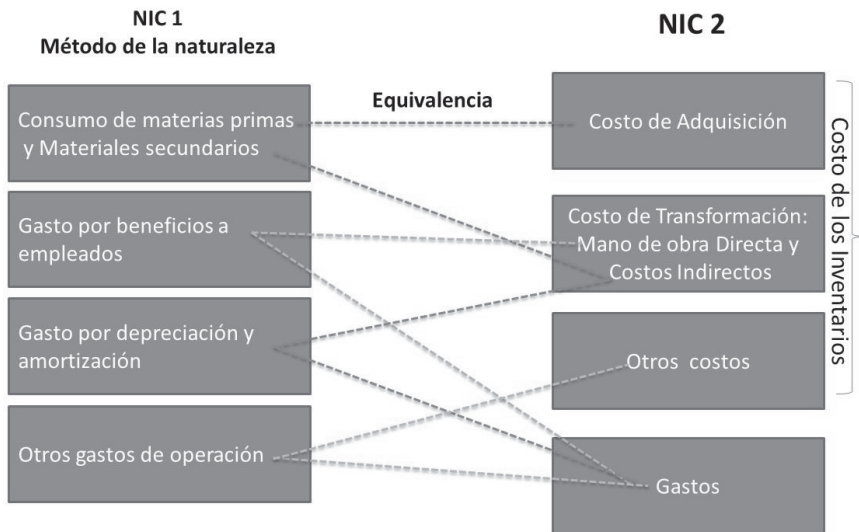
Fuente: elaboración propia.

Lo que se quiere hacer notar es que aquellos conceptos que se consumen en producción inicialmente conformarán el valor de unas unidades que se encuentran en el inventario y solo harán parte del estado de resultados en el momento en que se vendan dichas unidades, como parte de su costo total, y ello puede ocurrir en periodos diferentes (consumo y venta), mientras que los conceptos que se utilizan en las áreas de administrativas y de ventas se llevarán al estado de resultados directamente en el periodo en el cual se consumieron.

Por lo tanto, pretender que en una empresa manufacturera o una de servicios que maneje inventarios se pueda utilizar este método para preparar el estado de resultados es poco probable y no se recomienda su utilización por las siguientes razones:

- La norma pretende integrar el estado del costo de producción y venta y el estado de resultados, pero no lo logra, en la medida en que quedan mezclados costos y gastos en partidas unificadas y que difícilmente serían separables para hallar el valor exacto de cada uno, con el agravante de que se tendría que tener un sistema de información muy especial, que lleve de manera detallada los diferentes elementos que conforman el costo unitario de los productos terminados, de tal manera que cuando se presente el estado de resultados por el método de la naturaleza de los gastos, se puedan identificar todas las partidas que lo conforman y agruparlas de acuerdo con su “naturaleza”, esto ni siquiera se podría lograr en una empresa pequeña que maneje bajos volúmenes de información.
- Bajo este método es imposible determinar la ganancia bruta, dada la imposibilidad de separar los gastos y los costos. La ganancia bruta o utilidad bruta es un indicador financiero básico que nos muestra, entre otros aspectos, que tan rentable es la fábrica en un periodo determinado, separando los resultados de la planta de los de la administración.
- Este método no exige información adicional, por lo tanto no sería necesario preparar un estado del costo, porque al parecer lo tiene incorporado. Sin embargo al “juntar” todos los recursos consumidos tanto en la operación, como en la administración y las ventas; desvirtúa las bondades señaladas en párrafos anteriores que tiene el estado del costo y dificulta el análisis de la información, pues no se sabe dónde se consumen los recursos y si hicieron parte del valor de los inventarios o no.
- Contradice a la NIC 2 en la forma de clasificar los conceptos, tal como se muestra en el siguiente gráfico:

Figura 6. Método de la naturaleza según NIC 1 vs NIC 2



Fuente: elaboración propia.

El objetivo de este método es ofrecer información más detallada, pero se queda corto en sus aspiraciones, pues es muy difícil de utilizar en empresas que manejan inventarios (manufactureras o de servicios) por lo que su uso se limitaría a las empresas comerciales o de servicios sin inventarios.

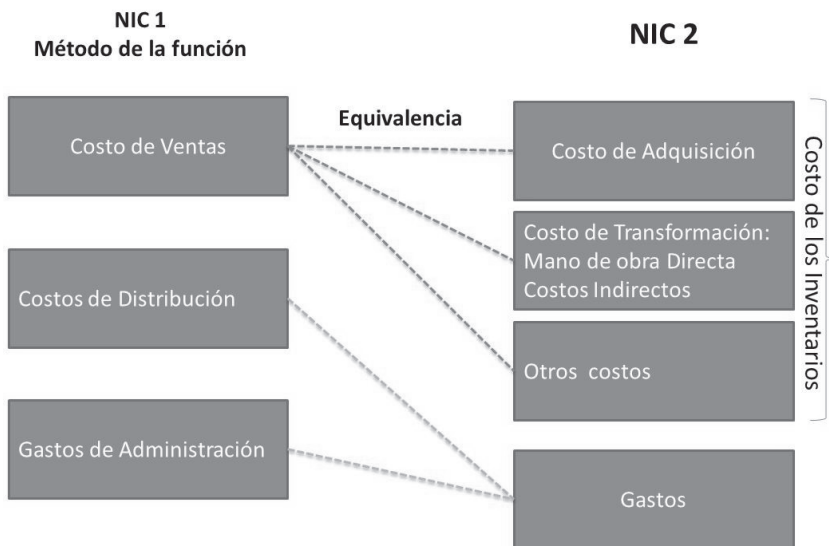
En conclusión, este método en vez de juntar los conceptos de acuerdo con su naturaleza, lo que hace es juntar conceptos que por naturaleza deberían estar separados.

### III.2.2. Estado de Resultados bajo el método de la función

El método de la función, es más cercano en estructura al modelo utilizado hoy en Colombia, en el cual se presenta la cuenta de costo de ventas, este método justifica su uso, en la relevancia que puede tener para la empresa la clasificación o la distribución de los gastos por función. Bajo este se pueden, perfectamente, separar los gastos del período y los costos del producto, y de esta manera poder identificar el importante concepto de utilidad o ganancia bruta.

Es coherente con las clasificaciones hechas en la NIC 2, pues separa los costos de producción inherentes a las unidades vendidas de los gastos de administración y los gastos de venta (que llama “costos” de distribución).

Figura 7. Método de la función según NIC 1 vs NIC 2



Fuente: elaboración propia.

Sin embargo, frente a la información adicional que debe acompañar esta modalidad de estado de resultados, la NIC 1 se queda corta, pues dice que al menos se debe mostrar el importe por gastos de depreciación y amortización, y el gasto por beneficios a empleados. La norma debió recomendar la preparación de un estado del costo en el cual se detallen los conceptos que le interesa a la norma que se revelen (depreciaciones, amortizaciones y beneficios) y todos los otros recursos consumidos.

#### IV. Conclusiones

Es muy confusa la terminología relacionada con costos utilizada dentro de los estándares internacionales de información financiera, no se hace una clara definición de los conceptos costo y gasto, y en algunas normas se tratan como si fueran conceptos similares, mientras que en otras se hace una clara separación entre ellos. Esta confusión se presta para malos entendidos y dificulta la claridad y confiabilidad de la información que se entrega a los usuarios.

El estado del costo es un estado financiero muy útil, no solo para la contabilidad de costos pues es el reflejo del resultado de los procedimientos aplicados dentro de ella, sino para la contabilidad de gestión, pues brinda información muy relevante para el control y la toma de decisiones y para la contabilidad financiera porque este informe permite verificar la confiabilidad del costo que se refleja en el estado de resultados.

Las normas internacionales de información financiera no hacen referencia directa a este informe, pero la NIC 1 pretendió incorporarlo al estado de resultados preparado bajo el método de la naturaleza de los gastos, sin embargo, este objetivo no se cumple y por el contrario se desvirtúa la utilidad de este informe.

La preparación del estado de resultados por el método de la naturaleza no es recomendable para las empresas manufactureras o de servicios que manejan inventarios, pues es muy compleja su construcción y no es útil a la hora de tomar decisiones, por lo que solo sería aplicable en empresas comercializadoras, aunque con cambios en la denominación de los conceptos.

El estado de resultados preparado bajo el método de la función es el más recomendado, siempre y cuando tenga como soporte para su elaboración, un estado del costo, lo cual no queda claro en la NIC 1 y podría correrse el riesgo de que este importante informe deje de prepararse.

### **Referencias bibliográficas**

- Polimeni, R.; Fabozzi, F. & Adelberg A. (1994). *Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Editorial MacGraw Hill. Colombia
- Barfield, J.; Raiborn, C. & Kinney, M. (2005). *Contabilidad de costos. Tradiciones e Innovaciones*. Editorial Thomson. México.
- Rayburn, L. (1999). *Contabilidad y administración de costos*. McGraw-Hi. México
- Horngren, Ch.; Datar, S. & Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos, un enfoque gerencial*. Editorial Pearson. México.
- Harper, W. (1982). *Contabilidad de Costes*. Editorial EDAF. España.
- IFRS Foundation.International. (2001). *Financial Reporting Standards*. United Kingdom.
- República de Colombia. Decreto 2649 de 1993.
- Legis (2011). *PUC Legis 2012*. Legis Editores, Bogotá.