

## RECONOCIMIENTO DE COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIO EN LA EMPRESA: CLASIFICACIÓN Y NORMAS

ACKNOWLEDGEMENT OF COST OF PRODUCTION SERVICE COMPANY:  
CLASSIFICATION AND STANDARDS

AGUSTÍN RODRÍGUEZ CHÁVEZ \*

Docente Asociado de la Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos-UNMSM / Lima-Perú

[Recepción: Marzo de 2014/ Conformidad: Mayo 2014]



### RESUMEN

La globalización de los negocios y el acelerado desarrollo de las tecnologías de información y comunicaciones, han originado que en los últimos 5 años, el rubro de servicios se convierta en la actividad con mayor dinamismo de crecimiento y desarrollo.

En el Perú, en los dos últimos años el sector servicio ha sido el que más ha contribuido a la recaudación fiscal. Sin embargo, aún no se han desarrollado las teorías, sistemas y modelos que permitan medir los resultados de dichos negocios. Todavía quedan pendientes otros aspectos por desarrollar, especialmente la determinación de costos de producción de servicios, con una clara diferenciación de los costos de venta de servicios.

A pesar que las NICs<sup>1</sup> incluyen guías para los reconocimientos, tales como el costo inventariable y producción en las empresas de servicio con los elementos que lo integran, así como, el reconocimiento son incluidos en los resultados, muchas empresas exponen sus estados de resultados sin reconocer los inventarios de los servicios terminados no facturados ni los servicios que quedaron en proceso.

Es nuestro propósito, analizar la actividad de servicios, proponiendo una clasificación para identificar los costos asociados, plantear modelos de medición, control y construcción de servicios.

### Palabras Clave:

Costos de servicios NIC 2; tipos de servicios; costo de producción de servicios.

### ABSTRACT

The business globalization and the rapid development of information and communications technologies, have originated in the past 5 years, the area of service will become the most dynamic business growing and development.

In Peru, in the last two years the service sector has been the has most contributed to tax revenues. However, they have not yet developed the theories, systems and models to measure the performance of these businesses. Still other aspects remain to be developed, especially the determination of production costs of services, with a clear differentiation of the costs of selling services.

Although the IAs<sup>2</sup> include guidelines for awards, such as the production-inventory cost and service businesses the elements that make it up and the recognition are included in the results, many companies present their income statements without recognize the inventories of finished unbilled services or services that were in process.

It is our purpose to analyze the service activity, proposing a classification identifying associated costs, patterns raise measurement, control and building services.

### Keywords:

Costs NIC 2 services; types of services; cost of producing services.

\* Contador Público Colegiado Certificado. Especialista en Costos. Email: arodriguez@unmsm.edu.pe.

- Colaboradora: Deyanira Medina Salinas: Estudiante de la EAP de Contabilidad, Facultad de Ciencias Contables-UNMSM.

1 Normas Internacionales de Contabilidad.

2 International Accounting Standards.

## PRIMERA PARTE: CLASIFICACIÓN Y NORMAS ASOCIADAS

### INTRODUCCIÓN

A fines del siglo pasado, Alvin Toffler dijo:

“Una sociedad industrializada en donde la producción en masa era la forma más eficiente de producción demandó un conjunto de definiciones, categorías y esquemas de medición diseñadas para este sistema, métodos pensados en medir el producto físico, pero no muy buenos para evaluar el elemento más importante del futuro la información y el conocimiento”.

Sin duda, que la información y conocimiento genera el producto servicio, con lo cual ya Toffler nos planteaba la complejidad en su medición, debido a que este era un intangible.

La importancia que actualmente representan las empresas del sector servicios en el Perú y el mundo, no solo es porque forman parte del aumento que hay en PBI, sino por su alto crecimiento en las economías más avanzadas, así como, su estrecha vinculación con la industria, donde muestra su capacidad para participar en los cambios vinculados a las nuevas tecnologías y para servir de instrumento de adaptación, colaborando en la mejora de los procesos productivos y de gestión empresarial.

Estas empresas, el sector económico de servicios que engloba todas aquellas que no producen bienes materiales de forma directa y que producen servicios que se ofrecen a terceros, generan problemas de registro, control y medición de sus productos. Esto motivó la elaboración de este proyecto, puesto que al no producirse bienes físicos o materiales directamente, la mayoría de las empresas no costean los servicios terminados y menos los que se encuentran en proceso.

Estos problemas serían causados por la falta de un sistema en las empresas, que permita medir de manera razonable los servicios que se presten o se encuentren en ejecución.

Desde el principio del presente siglo, se han escrito buenos ensayos aplicables a la medición, control y determinación de los costos de algunos tipos de servicios tales como: salud, transporte, hoteles, restaurantes y otros. Sin embargo, aún faltan muchos aspectos por desarrollar especialmente, los que se refiere a la determinación de los Costos de Producir el Servicio con una clara diferenciación de los Costos de Vender el Servicio.

Definiremos lo que se entiende por “Empresas del Sector Servicio”, ya que su presencia es cada vez más significativa en el mundo y exige una estructura que permita un adecuado control e información para la toma de decisiones, así como también, el costeo tal cual como debería ser al momento de recibir o brindar un servicio.

Las empresas de servicios son aquellas que dirigen, organizan y facilitan la actividad productiva de los otros sectores: primario y secundario, aunque es considerado un sector de la producción, propiamente su papel principal se encuentra en los dos pasos siguientes de la actividad económica: la distribución y el consumo.

El predominio del sector terciario frente a los otros dos, en las economías más desarrolladas permite hablar del proceso de tercerización.

La comunicación y estandarización han conseguido que los productos equivalentes sean iguales o similares, por lo que el campo de batalla de la competencia se centra muchas veces en el servicio.

Las empresas de servicios, al presentar sus Estados Financieros a una fecha de corte determinada, no costean los de producción de servicios y menos los servicios que se encuentran en proceso. Dicho de otro modo, las empresas de este rubro no consideran a este componente de existencias como un costo inventariable, sino como un gasto del periodo, a pesar de que la NIC 2<sup>3</sup> señala que los inventarios son activos en proceso de producción con vistas a esa venta. En el caso planteado, las empresas se orientan al término del proceso para su posterior venta.

3 Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios, sexto párrafo, inciso b).

## DEFINICIONES DE CONCEPTOS DE SERVICIOS

(Del lat. *servitium*).

Para el propósito del estudio de costos definiremos al servicio como las actividades que tienen como objetivo llevar a cabo necesariamente, una relación entre el proveedor, la satisfacción de necesidad del cliente y el servicio que es intangible. La prestación de un servicio puede implicar:

- Una actividad realizada sobre un producto tangible suministrado por el cliente. (Por ejemplo: reparación de maquinarias).
- Una actividad realizada sobre un producto intangible suministrado por el cliente. (Por ejemplo: declaración de ingresos necesaria para preparar la declaración de impuestos).
- La entrega de un producto intangible (Por ejemplo: entrega de información de mercado en el de la transmisión de conocimiento).
- La creación de una ambientación para el cliente. (Por ejemplo: hospital, restaurante).

En la definición del sector terciario, se incluye al servicio como el que abarca las actividades relacionadas con los servicios materiales no productivos

de bienes, que se prestan a los ciudadanos, como la administración, la enseñanza, el turismo, etcétera.

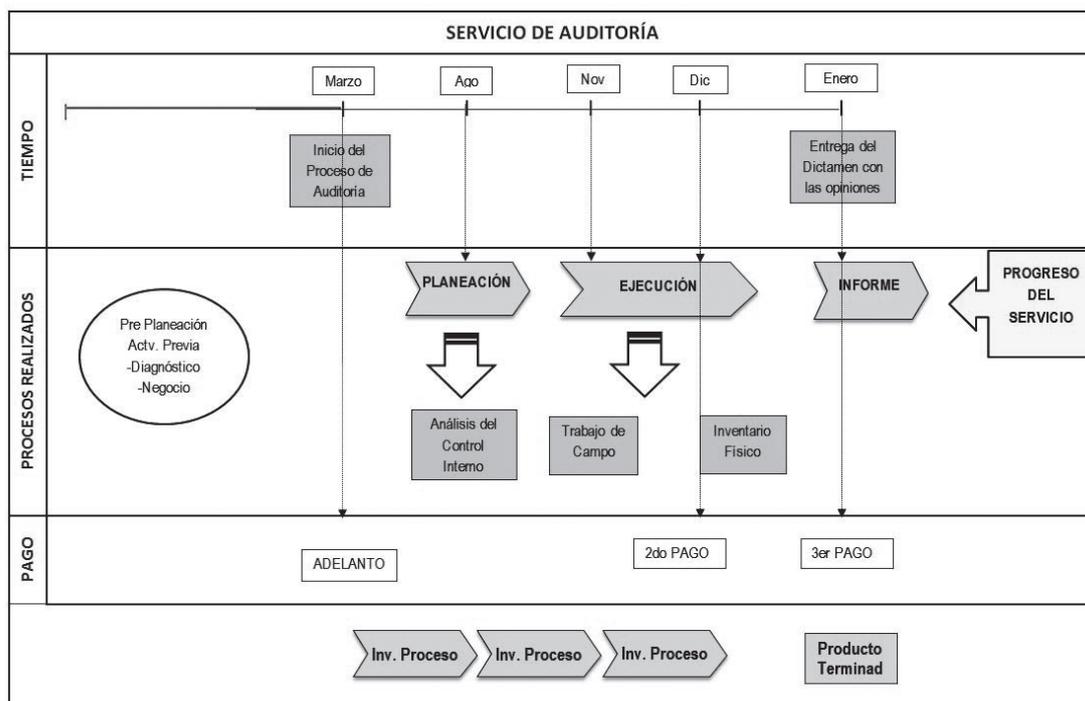
Las empresas de servicios no transforman materiales, en cambio enlazan las necesidades de los clientes a través de los servicios que ofrece.

Por ejemplo: DHL Express Perú SAC es una empresa de servicios que contacta a sus clientes en su necesidad de mandar paquetes.

Por la dificultad de costear los procesos de servicios que brindan las empresas, los ciclos (a nivel de procesos), el no reconocimiento de la obligación de sistemas de costos, así como también las NIC's, las cuales no nos sustentan la forma de reconocimiento de costos de servicios en proceso, productos y elementos de costo.

Un ejemplo que se mantiene en la actualidad, son las empresas de servicios de auditoría, las cuales en su gran mayoría realizan el servicio de planeación, ejecución e información de la situación de las empresas que solicitan sus servicios en un tiempo que difiere al pago por dicho servicio, eso dependiendo del tipo de contrato de servicio con la auditora (evaluación en la fase de diagnóstico y conocimiento del negocio).

En el caso, que el pago sea al inicio de la etapa de la planificación por la evaluación y aceptación del servicio de auditoría.



## CARACTERÍSTICAS DE LOS SERVICIOS

### Intangibilidad

La transferencia del producto no incluye bienes materiales, se entrega el resultado de aplicación del conocimiento.

### Heterogeneidad

A pesar de la similitud ningún producto resulta ser igual a otro, siempre tendrá algo que lo distinga. Dos servicios de auditoría tienen resultados diferentes a pesar que las empresas son similares.

### Inseparabilidad

La producción y entrega del producto se da por lo general en forma simultánea. Una consultoría en marketing se produce en el campo y se utiliza en ese ambiente.

### Percibibilidad

Al ser intangible no se puede almacenar, se extingue en el consumo.

### Ausencia de propiedad

Realmente en la transferencia del producto servicio, se entrega el uso del servicio. El productor del servicio se queda con el Knowhouse.

*Los productos tangibles se consumen, se extinguen, los productos intangibles se usan, se multiplican.*

## TIPOS DE SERVICIOS. CLASIFICACIÓN

**Por la importancia y la necesidad de costearlos.** Se presentan los tipos de servicios:

- **Servicios Internos**

Como los de mantenimiento, control de calidad, almacenes, contabilidad, ventas y marketing.

- **Servicios Externos**

Como los de mantenimientos, control de calidad y otorgados por terceros la tercerización de almacenes (operadores logísticos), outsourcing contable, ventas (distribuidores), marketing (agentes de publicidad).

**Por el tipo de servicio que se brinda a las empresas.** Podemos clasificarlos:

- Servicios de actividades principales de producción o ventas.
- Servicios de actividades complementarias: Limpieza, seguridad, recursos humanos.

**Por la modalidad de servicios establecidos del contrato de producción.** Pueden ser:

- **Contratos de servicios**, que incluye la entrega del producto.
- **Contratos de tercerización de procesos** (Outsourcing) que además, de entrega del producto se hace responsable del proceso y de su aplicación, por lo que puede modificar el producto solicitado.

Por otro lado, muchas empresas al enfrentar altos costos iniciales y mantener recursos que son limitados, suelen recurrir a la fabricación por contrato, conocida como outsourcing. Este contrato ofrece a las empresas muchas alternativas rentables para ayudar a manejar el personal y dirigir sus negocios. Pueden presentarse:

- **Contrato por obra o servicio determinado**

Su nombre no deja lugar a dudas, el contrato va ligado a una obra concreta. Por ejemplo: la construcción de un edificio o si se imparte un curso especial en un centro educativo, por lo que la vida del contrato irá ligada al tiempo que se tarde en realizar dicha obra.

- **Contrato eventual por circunstancias de la producción**

Se utiliza normalmente en los períodos o temporadas en los que aumenta la demanda de la empresa. Por ejemplo: exceso de pedidos, campañas agrarias de recolección, etcétera.

**La maquila o lo que hoy se denomina los clúster.** Este tipo de relación, de acuerdo a Gómez (2003), constituye esencialmente la fase de ensamblado de la cadena productiva de una empresa trasnacional.

**Configuración por Proyecto.** Cuando la producción generalmente de productos únicos de cierta complejidad que requieren gran cantidad de inputs. Estos deben fabricarse en un lugar definido debido a que es difícil o casi imposible transportarlos una vez terminados.

**Configuración de Taller job-shop** el cual es un sistema de producción que fabrica muchos productos diferentes en volúmenes que varían entre la unidad y pocas unidades de cada producto. Consiste en una fabricación no en serie de lotes pequeños, para pedidos únicos o de pequeñas cantidades.

**Configuración por lotes.** El sistema de flujo en lotes produce menos variedad del producto en volúmenes más elevados que en el caso anterior. El mayor volumen se debe a un aumento de la repetitividad en ciertos artículos que se hacen dominantes.

**Configuración en Línea Acompasada por el Equipo (LAE).** El equipo y los procesos están organizados en una línea o líneas especializadas para producir un pequeño número de productos diferentes o familias de productos.

Por el sector de actividad de la empresa de servicio, pueden ser:

- Servicios de salud.
- Servicios financieros.
- Servicios profesionales.
- Servicios de hostelería, viajes y turismo.
- Servicios relacionados con el deporte, el arte y la diversión.
- Servicios proporcionados por los poderes públicos o semipúblicos y organizaciones sin ánimo de lucro.
- Servicios de distribución, alquiler y leasing.
- Servicios de educación e investigación.
- Servicios de telecomunicaciones.
- Servicios personales y de reparaciones, mantenimiento y otros.

## **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA SERVICIOS NIC 2, NIC 18.**

**NIC 2 Inventarios**, incluye definiciones, guías de costeos y reconocimiento de costo inventariable del servicio, entre otros:

**Párrafo 6 b)** Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:

Inventarios son activos:

- "...en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el **proceso de producción**, o en la prestación de servicios”.

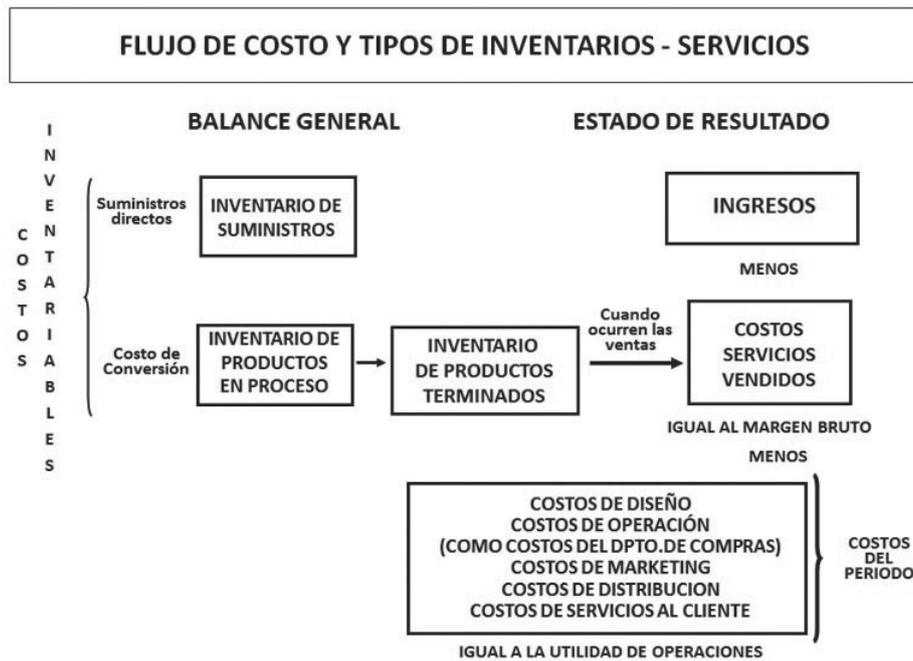
**Párrafo 8** “Entre los inventarios también se incluyen ... En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente<sup>4</sup>”.

**Párrafo 19** “En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.

La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios”.

4 Véase la NIC 18 Ingresos Ordinarios.



### NIC 18 Ingresos de actividades Ordinarias

“Los ingresos son definidos, en el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, la principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias”.

#### Objetivo

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos.

El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.

#### Alcances

1. Esta norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
  - a) Venta de bienes;
  - b) Prestación de servicios; y
  - c) Uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.
2. Esta norma deroga la anterior NIC 18 Reconocimiento de los Ingresos, aprobada en 1982.
3. El término “productos” incluye tanto a los producidos por la entidad para ser vendidos, como a los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a un tercero”.

## NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE SERVICIOS

Normas tributarias sobre costos. Reglamento Impuesto a la Renta<sup>5</sup>.

### • Artículo 35°.- Inventarios y contabilidad de costos

Deberán contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo. Dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente, tales como: materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos.

### • Capítulo V de la Renta Bruta. Artículo 11°.- Costo computable, Normas Supletorias

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

### • Dedicaciones

Servicio de elaboración de bienes cuando el usuario entrega solo datos de la empresa. Carta N° 82-2012-SUNAT/ 2000 del 03.09.2012.

Se consultó si lo dispuesto en el literal b) del numeral 7 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT incluye las operaciones por las cuales el usuario del servicio proporciona únicamente datos de la empresa usuaria mientras que el prestador se hace cargo de todo el proceso de elaboración del bien.

La SUNAT señala que el supuesto planteado no califica como fabricación de bienes por encargo para efecto del SPOT, aun cuando quien encarga el servicio proporcione los datos que serán consignados en los documentos a elaborarse.

Agrega que incluso cuando el literal b) del numeral 7 del Anexo 3 de la referida Resolución señala que

no califica como fabricación de bienes por encargo las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente diseños, planos o cualquier bien intangible, mientras que el prestador se hace cargo de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien, ello no comprende la entrega de datos por quien encarga el servicio, en tanto esta información no tiene la naturaleza de bien intangible.

## CONCLUSIONES

1. La dificultad sobre la medición de bienes intangibles (**servicios**), señala la trascendencia de investigar sobre sistemas, modelos y métodos para su determinación.
2. La tendencia a tercerizar operaciones y actividades en el mundo, con el objetivo de lograr el nivel competitivo de las empresas, nos traslada la responsabilidad de su investigación.
3. Existen instituciones nacionales e internacionales que han expresado la importancia de reconocer a los **costos de producir servicios**.
4. Las normas contables y tributarias de nuestro país tales como: NIC 2, NIC 18 ; impuesto a la renta, deducciones, reconocen la importancia de la diferenciación de costos de servicios.
5. Clasificar el tipo de servicios y reconocer su flujo de producción, es el primer camino a seguir para una adecuada determinación de los costos de producir servicios.
6. La necesidad de las empresas contar con referencias de **mejores prácticas para la determinación de costos de producir servicios** en un mundo globalizado, nos obliga a revisar y actualizar las normas asociadas para su aplicación. La comunidad empresarial y social está demandando estabilidad de normas para un mundo global cambiante.
7. En la actualidad y en el futuro, el acceso a las tecnologías de información y comunicaciones, nos brinda herramientas muy sólidas para lograr identificar, clasificar y medir los **costos de producir servicios**.

5 Según Decreto Supremo N° 122-94-ef

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. HORNGREN, CHARLES T. (2006) Contabilidad de Costos un Enfoque Gerencial. 12va Ed., México D.F.
2. GOMEZ BRAVO, Oscar. (2003). Contabilidad de Costos. Editorial Mc. Graw Hill.
3. NEUNER Y DEAKIN. (1999) Contabilidad de Costos. Tomo 1. LIMUSA Noriega Editores.
4. Normas tributarias de Impuesto a la Renta y detracciones en los casos de servicios.
5. RODRÍGUEZ CHÁVEZ, Agustín (2011). Estructuras flexibles de costos para enfrentar la globalización y la competitividad en las empresas. Quipukamayoc, Revista de Investigación de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM.
6. RODRÍGUEZ CHÁVEZ, Agustín (2011). Impacto de los costos de servicios de fabricación en las estructuras de costos. Quipukamayoc, Revista de Investigación de la Facultad Ciencias Contables, UNMSM.
7. RODRÍGUEZ CHÁVEZ, Agustín (2010). Modalidades de contratos de servicios de fabricación. Quipukamayoc, Revista de Investigación de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM.
8. IFRS Normas Internacionales de Contabilidad 2 Inventarios.
9. IFRS Normas Internacionales de Contabilidad 18 Ingreso de actividades ordinarias.
10. RESOLUCIÓN N° 046-2011-EF/94, (2011). Consejo Normativo de Contabilidad. Lima.