

DIRECTIVA N° 002-2020-EF/51.01

LINEAMIENTOS GENERALES PARA LA IMPLEMENTACIÓN PROGRESIVA DE
LA CONTABILIDAD DE COSTOS

ÍNDICE

1. OBJETO
2. FINALIDAD
3. BASE LEGAL
4. ALCANCE
5. DEFINICIONES
6. DISPOSICIONES GENERALES
7. METODOLOGÍA PARA DESARROLLAR EL PLAN DE TRABAJO
8. DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL
9. RESPONSABILIDADES



DIRECTIVA N° 002-2020-EF/51.01
LINEAMIENTOS GENERALES PARA LA IMPLEMENTACIÓN PROGRESIVA DE
LA CONTABILIDAD DE COSTOS

1. OBJETO

Establecer los criterios para la implementación progresiva de la contabilidad de costos descrita en el artículo 15 del Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad, a través del desarrollo de un Plan de Trabajo cuyo propósito es definir: (i) un único sistema de costos, (ii) los centros de costos, y (iii) la estructura de cuentas contables aplicables. El Plan de Trabajo priorizará la definición del sistema de costeo aplicable en los sectores con mayor presupuesto, a fin de generar el marco normativo que servirá de base para la implementación progresiva del sistema de contabilidad de costos.

2. FINALIDAD

Contribuir al fortalecimiento de la transparencia, la ejecución de los recursos públicos, el cumplimiento de los objetivos institucionales de las entidades del sector público; así como en el análisis, la evaluación y la toma de decisiones en la gestión pública.

3. BASE LEGAL

- a) Decreto Legislativo N° 1436, Decreto Legislativo Marco de la Administración Financiera del Sector Público.
- b) Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad.
- c) Decreto Legislativo N° 1439, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Abastecimiento.
- d) Resolución Directoral N° 010-2018-EF/51.01 que oficializa las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y el Marco Conceptual.
- e) Resolución Directoral N° 001-2018-EF/51.01, modificada con Resolución Directoral N° 003-2019-EF/51.01, que aprueba el Texto Ordenado del Plan Contable Gubernamental - PCG 2019 y sus modificatorias.

4. ALCANCE

Las disposiciones establecidas en los presentes lineamientos, resultan aplicables a las entidades del Sector Público No Financiero, así como, otras formas organizativas no financieras que administren recursos públicos, comprendidas dentro del ámbito de aplicación establecido en el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad.

5. DEFINICIONES

- a) **Actividades.-** Actuaciones que tienen como objeto, consumir los recursos para la obtención de servicios y productos, mediante un proceso productivo que permite la identificación de los servicios brindados por la entidad en cuanto constituyen el objeto de costo.
- b) **Costo.-** Valor monetario de los recursos utilizados o consumidos o los pasivos incurridos para lograr un objetivo, como adquirir o producir un bien o realizar una actividad o servicio.
 - **Costo directo.-** Costo que se identifica específicamente con un único objeto de costo o el costo de los recursos consumidos directamente por una actividad.

Los costos directos se asignan a las actividades mediante el seguimiento directo de las unidades de recursos consumidas por las actividades individuales (por ejemplo: Mano de obra directa o Materia prima directa).

- **Costo indirecto.-** Costo que no se puede identificar específicamente con un objeto de costo dado o rastrearlo de una manera económicamente viable. Intervienen en la elaboración de transformación de productos o prestación de servicios, pero no se pueden identificar o cuantificar directamente y deben ser asignados bajo algún criterio (por ejemplo: mantenimiento de equipos, gestión de salud y seguridad ocupacional, gestión de calidad, alquileres, depreciación, servicios generales, etc.).
- **Costo fijo.-** Costo que no varía en el corto plazo con el volumen de actividad. También se denomina costo no variable.
- **Costo variable.-** Costo que varía con los cambios en el nivel de una actividad, cuando otros factores se mantienen constantes.
- **Costo unitario.-** Costo de una unidad seleccionada de un bien o servicio. Incluye el costo monetario por tonelada, hora de máquina, hora hombre u hora por departamento.
- **Costo total.-** Es la suma de todos los costos requeridos por un objeto de costo, incluidos los costos de las actividades realizadas por otras entidades, independientemente de las fuentes de financiamiento.

c) **Costo de procesos.-** Método de contabilidad de costos que primero recopila los costos por procesos y luego asigna los costos totales de cada proceso por igual a cada unidad de producción durante un período contable.

d) **Centros de Costos.-** Son las unidades de las Entidades que consolidan los costos derivados de la provisión de bienes y servicios públicos a la sociedad y del desarrollo de los procesos de soporte. Los centros de costos son determinados por las Entidades en función a la naturaleza de los servicios que desarrollan y se enmarcan en las disposiciones del Sistema Nacional de Abastecimiento. Los centros de costos deben cumplir con las siguientes características:



- Cuentan con un responsable designado que reporta al titular de la entidad.
- Consumen recursos (materiales, personal, etc.) y tienen asignados activos para cumplir con sus objetivos
- Sus costos pueden distinguirse claramente, de las demás unidades de las Entidades que consolidan los costos para propósitos de información financiera y presupuestal.

e) **Contabilidad de Costos.-** Sistema de información que estructura los flujos financieros (ingresos y egresos), y los flujos no financieros que generan costos que se reconocen, miden y registran en cada una de las actividades en las que desarrollan el servicio o el producto, orientada a la obtención de un resultado, para apoyar el análisis, la evaluación y la toma de decisiones en la gestión pública.

f) **Costeo por órdenes de trabajo.-** Método de contabilidad de costos que acumula costos para trabajos individuales o lotes. Un trabajo puede ser un servicio o un artículo manufacturado, como la reparación de equipos o el tratamiento de un paciente en un hospital.

g) **Costeo estándar.-** Sistema de costeo que se basa en niveles de eficiencia normal y rastrea los costos directos en la producción al multiplicar tasas o precios estándar, basados en estimaciones razonables, por las cantidades estándar de los insumos permitidos para la producción real, y que asigna costos indirectos con

base en las tasas estándar de los costos indirectos. El costo estándar estima cuanto debe costar un producto o servicio en condiciones de eficiencia.

- 
- 
- h) **Costo basado en actividades (ABC).**- Método de contabilidad de costos que mide el costo y el rendimiento de las actividades y los objetos de costo relacionados con el proceso. Asigna costos a los objetos de costo en función de su uso de actividades y reconoce la relación causal de los generadores de costos con las actividades.
- i) **Costo de Producción.**- Son los costos que se generan en la prestación del servicio o en el proceso de transformar las materias primas en productos terminados. Son tres los elementos esenciales que integran el costo de servicios o producción: materias primas, mano de obra y gastos indirectos de fabricación.
- j) **Gastos.**- Son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, acaecidos durante el ejercicio contable, y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución del patrimonio.
- k) **Gastos administrativos.**- Corresponden a aquellos gastos relacionados con procesos de soporte o de administración de una Entidad, que apoyan, en el cumplimiento de objetivos, procesos, programas, y actividades operativas, a los centros de costo que se dedican a la prestación de servicios o elaboración de productos en la misma. Incluyen los gastos de funciones tales como la alta dirección, tecnologías de información, recursos humanos, planificación estratégica y de procesos, legal, administración y finanzas y contabilidad, entre otros. Asimismo, los gastos administrativos comprenden otros conceptos tales como consultorías, asesorías, viáticos y gastos de representación, etc.
- l) **Inductor de Costos (cost driver).**- Corresponde al multiplicador por el cual se tiene que afectar el gasto para que el mismo se convierta en costo para una actividad definida. Es la base de asignación de costos.
- m) **Materia Prima.**- Son los materiales que serán sometidos a operaciones de transformación o manufactura para su cambio físico y/o químico, antes de que pueda verificarse el cumplimiento de los fines y metas presupuestarias para los cuales fueron destinados dichos recursos y se reconocen como productos terminados. Se divide en materia prima directa e indirecta.
- **Materia Prima Directa.**- Son todos los materiales sujetos a transformación, que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los servicios prestados y bienes producidos.
 - **Materia Prima Indirecta.**- Son todos los materiales sujetos a transformación, que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con los servicios prestados y bienes producidos.
- n) **Mano de Obra.**- Corresponde al esfuerzo humano que interviene en el proceso de transformar las materias primas en productos y/o servicios terminados. Se divide en mano de obra directa e indirecta
- **Mano de Obra Directa.**- Son los salarios, prestaciones y obligaciones que mantienen con todos los trabajadores de la Entidad, cuya actividad se puede identificar o cuantificar plenamente con los servicios prestados y bienes producidos.

- **Mano de Obra Indirecta.-** Son los salarios, prestaciones y obligaciones que se mantienen con todos los trabajadores y empleados de la Entidad, cuya actividad no se puede identificar o cuantificar plenamente con los servicios prestados y bienes producidos.

o) Objeto de costo.- Corresponde a una actividad, producto o artículo cuyo costo se va a medir. En un sentido amplio, un objeto de costo puede ser una cuenta de activo, una organización, una función, una tarea, un producto, un servicio o un cliente.

p) Producto.- Cualquier bien o servicio, rastreable o medible proporcionado a un cliente.

q) Programa.- Generalmente, un conjunto organizado de actividades dirigidas hacia un propósito u objetivo común que una entidad emprende o propone para llevar a cabo sus responsabilidades.

r) Proceso.- Método organizado de convertir insumos (mano de obra, equipos, materiales y medio ambiente) en resultados (productos o servicios).

s) Sistemas de Costeo.- Conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados, que tienen por objeto la determinación de los costos incurridos en la prestación de servicios y/o producción de bienes.

t) Trazabilidad.- Capacidad de asignar un costo directamente a una actividad u objeto de costo específico mediante la identificación u observación de recursos específicos consumidos por la actividad o el objeto de costo.

6. DISPOSICIONES GENERALES

6.1. En cumplimiento con el Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad, la Dirección General de Contabilidad Pública (en adelante, DGCP) podrá determinar los sistemas de costeo más adecuados para cada sector.

6.2. Dirección General de Contabilidad Pública emitirá la correspondiente normativa específica de contabilidad de costos para cada sector, asegurando además el cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público – NICSP.

6.3. La estructura de cuentas de costos del sector deberán incluirse en el plan contable gubernamental.

6.4. Al definir la estructura de los centros de costos, ésta deberá contar con un responsable, de forma tal que responda tanto por las actividades que se ejecutan, como por los recursos consumidos (materiales, personal, etc.), en aras de una mayor transparencia y trazabilidad en la ejecución presupuestaria.

6.5. Se uniformizarán criterios para asignar los costos incurridos en la prestación de servicios y producción de bienes, que realicen los centros de costos.

6.6. En cumplimiento con el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1438 Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad, y del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1440 Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Presupuesto Público, la contabilidad de costos en el sector público se articula con el proceso presupuestario para cada sector. Asimismo, la información presupuestaria generada en los centros de costos se organiza, consolida,

verifica y presenta por la Oficina de Presupuesto de la Entidad de manera que puedan ser utilizados durante el proceso presupuestario.

- 6.7. En cumplimiento con el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 1440, la organización de los centros de costos tiene el propósito de lograr la eficiencia técnica en la producción y entrega de los servicios al ciudadano.
- 6.8. El Plan de Trabajo de cada sector será realizado por los representantes de la DGCP y de la Dirección General de Presupuesto Público con participación de los representantes de la Oficina de Contabilidad, Abastecimiento, Presupuesto y Planificación del Pliego, o el que haga sus veces en los plazos que defina la DGCP.
- 6.9. Los Pliegos Presupuestarios comunicarán por escrito a la DGCP la designación de los representantes titulares y alternos.

7. METODOLOGÍA PARA DESARROLLAR EL PLAN DE TRABAJO

- a) El Plan de Trabajo tiene como propósito desarrollar las siguientes actividades:
- Diagnóstico e identificación del modelo de contabilidad de costos actual.
 - Evaluación de sistema de costeo pertinente al sector.
 - Elaboración de la normativa específica de contabilidad de costos por sector.
- b) El diagnóstico comprenderá el análisis de lo siguiente:
- Las metas y objetivos del sector.
 - La naturaleza de las operaciones, procesos y actividades realizadas para prestar los servicios o elaborar los productos (programas presupuestarios).
 - Los elementos del costo o recursos incurridos en la prestación de servicios o elaboración de productos propios de su quehacer y/o rol social.
 - Las estructuras organizacionales o funcionales en las que se subdivide.
 - La desagregación presupuestaria de los recursos asignados al sector.
- c) La evaluación de sistema de costeo pertinente al sector incluirá la definición de la estructura de centros de costos y la estructura de cuentas contables de costos.
- d) Al término del diagnóstico y la evaluación del sistema de costeo, se elaborará la normativa específica de contabilidad de costos pertinente al sector.



7.1 SISTEMAS DE COSTEO

Los sistemas de costeo serán seleccionados a partir de la siguiente lista:

Sistema	Clasificación
<p>Costos por órdenes de trabajo Los costos se asignan y acumulan para cada trabajo y se emplean considerando el tipo de producto y la organización del proceso productivo.</p> <p>En estos casos los elementos de costo se acumulan en las órdenes de trabajo, obteniéndose el costo unitario por la división del costo de producción de la orden de trabajo entre el número de unidades producidas.</p>	<p>Sobre base histórica: Los costos se van acumulando conforme suceden; es decir, se determinan una vez cumplido el proceso de producción o finalizado el período de costos.</p> <p>La información de costos incurridos permite determinar los desvíos con relación a los costos programados en los programas presupuestarios. También se pueden realizar comparaciones entre costos de servicios similares proporcionados por otras instituciones públicas e incluso por el sector privado; un ejemplo concreto son los casos de educación y salud.</p>
<p>Costos por procesos Los costos son acumulados en centros de costo representados por una unidad, departamento o proceso de producción. Se utiliza cuando la producción ocurre de forma continua y rutinaria y cuando se producen en serie productos estandarizados para satisfacer demandas uniformes o para acumular existencias en almacén. La acumulación de los costos se efectúa en las cuentas de cada uno de los centros de costos por los que pasa la producción en serie, traspasándose sucesivamente a las del siguiente centro con el fin de acumular en el último centro los costos totales de una serie o periodos y dividirlos por el número de unidades producidas – hasta ese punto de corte – para obtener el costo unitario.</p>	<p>Sobre base predeterminada: Son costos presupuestados o estandarizados a través de los cuales los costos se determinan adelantándose a la prestación del servicio o producción del bien. Las variaciones de los costos predeterminados se acumulan en cuentas por separado de modo que el centro de costos pueda hacer planes y ajustes en las operaciones cuando se identifiquen las causas de las variaciones, en particular si son desfavorables.</p> <p>Ambos pueden ser acumulados sobre la base de trabajos específicos o por centros de costos auxiliares, si la producción, es básicamente continua.</p> <p>Los primeros se clasifican como costos por orden de trabajo; y los segundos costos por procesos o centros de costos.</p> <p>Por ejemplo, los costos de los programas presupuestarios.</p>
<p>Tradicional Para calcular el costo de un servicio o producto basta con acumular el costo de los tres (3) elementos del costo: Materia Prima, Mano de Obra y Costos Indirectos.</p>	<p>Absorbente: Como su nombre lo indica, incorpora o absorbe todos los elementos del costo, separando los costos del proceso productivo de aquellos que no constituyen costos. En los costos de producción se incorporan sólo los tres elementos del costo: materias primas, mano de obra y costos de fabricación, y se dejan fuera los otros tipos de costos a los que se considera como gastos del ejercicio e imputables directamente a resultados, no al costo del producto.</p>



	Directo o variable: No incorpora el costo fijo, solamente, establece como costo el variable. Valúa el inventario y el costo de los servicios y/o productos a su costo variable de fabricación. Establece, que el costo variable, es aquel que se incrementa directamente con el volumen de producción
Integral Acumula los costos de los recursos consumidos por las actividades de producción y no producción.	Basado en Actividades - ABC: Acumula los costos de los recursos consumidos por las actividades basado en las actividades que se desarrollan para producir un determinado servicio o producto donde todos los costos fijos y los directos se tratan como si fueran variables y no se realizan distribuciones basadas en volúmenes de producción, porcentaje de costo y otro criterio de distribución. Para ello utiliza los cost drivers. Incorpora la cadena del valor con enfoque sistémico, los productos consumen actividades y las actividades consumen recursos (de los programas estratégicos).
Costos estimados Los costos se calculan sobre ciertas bases predeterminadas que pueden ser empíricas como el conocimiento y experiencia en el sector. Tiene como propósito pronosticar el valor del bien o servicio, al final del periodo, momento en el cual el estimado se ajusta al histórico	Costos estándar: Es un cálculo hecho con bases científicas sobre cada uno de los elementos del costo. Determina lo que un producto "debe costar", con base en la eficiencia de trabajo normal. Las desviaciones, en relación con el costo histórico, indican deficiencias o eficiencias, pero requiere un control de todos los elementos que intervienen en el servicio o producto, directa o indirectamente. Representan patrones de comparación para analizar y corregir los costos históricos.

8. DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL

Los lineamientos para la implementación del sistema de contabilidad de costos en el sector público no financiero, serán oficializados progresivamente por la DGCP conforme lo establece la Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1438.

9. RESPONSABILIDADES

Los responsables del cumplimiento de la presenta directiva son:

- El/la Director/a General de Administración del Pliego Presupuestario o el que haga sus veces.
- El/la Director/a de Contabilidad del Pliego Presupuestario o el que haga sus veces
- El/la Director/a de Presupuesto y Planificación de los Pliegos Presupuestarios o el que haga sus veces.