

907-

Revista

de

Ciencias Económicas

PUBLICACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
CENTRO DE ESTUDIANTES Y COLEGIO
DE GRADUADOS

La Dirección no se responsabiliza de las afirmaciones, los juicios y las doctrinas que aparezcan en esta Revista, en trabajos suscritos por sus redactores o colaboradores.

DIRECTORES

Dr. Wenceslao Urdapilleta
Por la Facultad

Francisco A. Duranti
Por el Centro de Estudiantes

Carlos E. Daverio
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES

Dr. Alberto Diez Mieres
Sr. Luis Moreno
Por la Facultad

José Botti
Por el Centro de Estudiantes

Oscar D. Hofmann
Por el Centro de Estudiantes

Año XVII

Noviembre, 1929

Serie II, N° 100

DIRECCION Y ADMINISTRACION
CALLE CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

de Juan René Bach

Costos Industriales (1)

Hasta ahora hemos tratado del costo, procurando puntualizar sus ventajas en toda industria, y la conveniencia de su implantación como medio de conocer con certeza si los cálculos previos son exactos, si el industrial está obteniendo los beneficios que prevé y por fin para localizar de inmediato qué parte de su empresa requiere ajuste.

Hemos visto, someramente, cómo puede determinarse el costo y los diferentes factores que entran en juego para el cálculo, y ahora estudiaremos sus relaciones con la Contabilidad, con objeto de que, trabajando al unísono, se complementen uno con otra.

Esta es precisamente la característica principal de la Contabilidad Industrial y que hace de ella una de las ramas más interesante entre las de su índole, y como debe seguir en lo posible el movimiento del trabajo de la empresa, se transforma en un conjunto complejo a poco que se desee un control minucioso.

Hemos dicho que debe seguir al movimiento general de la industria, y eso significa que las características de la misma varían con cada ramo de producción, lo cual impide dar normas fijas, como pueden darse para contabilidad comercial, donde más o menos existe cierta uniformidad en la journalización. Es lógico sin embargo suponer que parte de dicha contabilidad se rija bajo las mismas normas de las de una casa de comercio, ya que, como habíamos visto anteriormente, una industria no comprende solamente la maquinaria y el personal necesario para manejarla, sino que por el contrario parte de la actividad está dedicada a la adquisición de productos para el manipuleo y a la venta de los artículos manufacturados, lo cual en otras palabras significa materia ajena a la fabricación propiamente dicha.

Vamos, pues, a dejar a un lado todo lo que no se refiera

(1) Ver números de mayo, junio, agosto y octubre últimos.

a actividad industrial, y pasaremos a estudiar el juego de cuentas necesario a los efectos del control que de la contabilidad se requiera, y para reflejar en las mismas el movimiento de las inversiones de la empresa.

Habíamos dicho que podíamos resumir todos los gastos de una industria en tres grandes grupos, cuyas características dejamos delineadas al estudiar costos, y éstos son. Materiales, Trabajo y Sobrecargas. Estos tres elementos los encontraremos perfectamente clasificados en la contabilidad, y por lo tanto siguiendo por orden cronológico, encontraremos en primer lugar una cuenta:

ALMACENES

Esta cuenta comprende todo el conjunto de materiales y elementos de trabajo que habiéndose adquirido y recibido por la empresa están a disposición de los departamentos respectivos para cuando sean requeridos.

Recibidas las facturas de compras por la oficina encargada de las mismas, son pasadas a la Sección Almacenes, para que se proceda a darles el número correlativo correspondiente, controlar si las cantidades indicadas son las realmente recibidas y una vez revisados los cálculos y dada la entrada en la ficha o libro respectivo, son enviadas a la Contaduría para que proceda a hacer el cargo a Almacenes con crédito al proveedor o a Caja.

Hay empresas en donde la importancia de sus operaciones permite llevar un libro especial para facturas de compra al que se denomina generalmente Diario de Compras o Facturas de Compra, y en el cual se registran por número de factura los valores de las mismas, para hacer luego un resumen quincenal o mensual y pasar su resultado al libro Diario.

Los materiales que se adquieran tienen diferentes destinos en la industria y de acuerdo a ello se dividen en grandes grupos (que ya hemos visto anteriormente), que generalmente se acostumbra a clasificar en esta cuenta, dividiéndola en tantos subtítulos como grupos haya. Así pues tendremos *Materias primas, Accesorios, Herramientas, Repuestos de má-*

quinas, etc., y un asiento en donde intervenga *Almacenes*, tendría esta forma:

ALMACENES

Materias Primas

Embalajes

etc.,

a **CUENTAS CORRIENTES**

así pues, como también en la sección respectiva se han de llevar divididos en los diversos rubros los materiales en existencia, sus totales tendrán que coincidir con los de dicha cuenta en el Mayor.

La base de los asientos de salidas de esta cuenta, lo constituyen los vales de entregas.

De esos vales — generalmente por triplicado — uno de los ejemplares pasa a Contaduría, después de haber hecho todas las anotaciones necesarias, por parte de la sección Almacenes. Estas anotaciones son: costo unitario del artículo entregado, costo total y la indicación del subtítulo que le corresponde.

Con este vale a la vista Contaduría procede a descargar de la cuenta *Almacenes* el valor correspondiente, cargándolo a quien haya requerido el material, y como sólo nos interesa todo lo que sea actividad industrial, dejaremos por el momento a un lado todo lo que no sea entrega a Fabricación.

Habíamos visto que el obrero con el vale correspondiente retira el material para la labor encomendada, y como de primera intención no se sabe (hablamos de la generalidad de las industrias) cuánto del mismo ha de emplear y como por otra parte en contaduría no interesa seguir paso a paso el movimiento de cada producto o cada serie de los mismos (asunto de Costos), se acostumbra a colocar todos estos valores en una cuenta especial, cuyo nombre varía de acuerdo al gusto y paladar de cada uno, y que por otra parte no es raro verla bajo el nombre de:

PRODUCTOS EN CURSO DE ELABORACION

o *Productos a fabricar* o más sencillamente *Cuenta Fabricación*. Esta cuenta carga pues, en primer lugar, con todos los valores de los materiales directos (*Materias primas*) que son

necesarios a la fabricación objeto de la industria, y en este caso encontraremos el asiento de:

CUENTA FABRICACION
a *ALMACENES*
Materias primas

por todos los materiales que hayan sido entregados a la fábrica, para servir de base a la producción, y lo mismo nos referimos a Accesorios, etc. y demás valores, que se puedan clasificar especialmente como invertidos en forma directa en la elaboración del producto.

Otro de los rubros que entran a formar parte del débito de esta cuenta, es el que se refiere a Salarios del personal, correspondiente a *Fabricación*, y cuyos importes son extraídos de la cuenta:

SALARIOS

la que primariamente es el resumen de todos los sueldos pagados al personal, pero cuya distribución se hace mediante las tarjetas de trabajo de que habíamos hablado en oportunidad. Sabemos que además de las tarjetas diarias de control de presencia del obrero en la fábrica, se acostumbra a llevar unas tarjetas en donde los capataces distribuyen las horas trabajadas por los obreros según las tareas en que han estado ocupados. Estas tarjetas son las que sirven de base a la sección Costos para hacer los cargos parciales a cada producto o grupo de productos, y una vez dado su visto bueno son pasadas a la Contaduría, que procede a descargar de la cuenta Salarios, los valores correspondientes a los jornales directos del personal, que la sección Costos ha distribuído ya como tal. Estos valores como es lógico son tomados en total.

Las otras cuentas en que ha de distribuirse el remanente de la cuenta *Salarios*, son varias, pero entre ellas debemos destacar las siguientes: *Limpieza de locales*, *Capataces*, *Reparaciones*, *Almacenajes*, etc. Es decir, la departamentalización de todos los salarios entre todas las secciones de acuerdo al personal que hayan utilizado.

Por lo general, todos los salarios que corresponden a inversiones indirectas o sobrecargas de la industria periódica-

mente retirados de dicha cuenta para proceder a cargarlos en:

CUENTA SOBRECARGAS

o cuenta *Gastos Indirectos*, que constituye por así decirlo el recipiente donde van a parar todos aquellos gastos de difícil clasificación, cuya distribución es dudosa, y de los cuales hemos tenido ocasión de hablar.

Conjuntamente con los salarios de obreros, irán los salarios del personal de capataces, técnicos o directores cuya función sea de vigilancia sobre el total de la fabricación, sin que puedan clasificarse en determinada clase de producto. Asimismo serán cargados con todos los valores correspondientes a *Reparaciones en general, Herramientas, Energía para fabricación y Materiales indirectos*.

Así, pues, un asiento en que entrara esta cuenta tendría las siguientes características:

GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION

a ALMACENES

Herramientas

Repuestos de maquinaria

Material de limpieza

a SUELDOS Y SALARIOS

Dirección

Sección Técnica

a ENERGIA ELECTRICA, etc

y un sinnúmero de otros conceptos que sería largo detallar.

Estos asientos se hacen por lo general cada mes o cada trimestre, aunque por lo general se prefiere sean cada mes, porque de esa manera los controles son posibles sin gran recargo de trabajo. Por supuesto que todas las partidas que entren en esta cuenta han de ser valores que la sección Costos ha tomado como Gastos indirectos o Sobrecargas, porque de otra manera no sería posible el control, y entonces el juego de cuentas perdería su principal valor, y como dicha sección ha de cargar a cada artículo o tarea un porcentaje x correspondiente a Sobrecargas, dicho elemento es el que nos ha de servir de base para el crédito de las cuentas.

Tendremos, pues, distribuidos, en tres cuentas principa-

les, los tres diversos conceptos en que pueden dividirse los gastos de la industria y reunidos en una cuarta los valores correspondientes a todo lo que sea gasto de fabricación propiamente dicha. Estas cuatro cuentas son denominadas en Contabilidad, cuentas de control, desde que, como su nombre lo indica, han de servir para darnos la medida de la exactitud de los cálculos del costo, y nos han de indicar, en caso de diferencias, dónde reside el error.

En efecto, el total de cargos por concepto de materiales directos salidos de Almacenes y que encontramos distribuidos por la sección Costos en cada uno de los artículos o tareas, lo hallaremos también en la cuenta *Almacenes* bajo el subtítulo *Materias Primas*, al que se agregarán *Accesorios*, en las industrias en que este subtítulo corresponda a materiales que intervengan en forma directa en la fabricación. Los demás subtítulos de la cuenta *Almacenes* darán cifras que han de ir a engrosar los valores de la cuenta *Gastos Indirectos de Fabricación*, los que por otra parte, como veremos más adelante, están perfectamente controlados.

Lo mismo sucede con la cuenta *Salarios*, la que será desintegrada, por así decirlo, en sus diversos conceptos, y entre los cuales se contarán los Salarios directos, que han sido distribuidos parcialmente a cada producto por la Sección Costos y cuyos totales serán los valores que en ese concepto habrán sido pasados por Contaduría a la cuenta *Fabricación*. Los otros conceptos en que se divide la cuenta, como ser los salarios de capataces, técnicos, etc., pasarán a cuenta *Gastos Indirectos de fabricación* en la proporción que los haya tomado Costos.

Al hablar de Sobrecargas o Gastos indirectos de fabricación, en la sección Costos, habíamos dicho que se tomaba un porcentaje x con el cual eran recargados los productos. Este porcentaje puede ser determinado de diversas formas, pero a la mencionada sección le es difícil controlar si es exacto. Es pues del rol de la contaduría determinar si los cálculos de costo son errados o no, y ese dato es factible mediante la cuenta *Gastos Indirectos de Fabricación*.

Como es lógico suponerlo, no entrarán a formar parte de estas cuentas sino los valores que Costos considera como tales, produciéndose el descargo, periódicamente, en proporción a la producción que haya salido de fábrica.

La forma en que se producen los créditos a esta cuenta varían con cada industria según la mayor o menor facilidad en

poder determinar periódicamente los totales cargados por la sección Costos. Un primer método—muy en boga—utiliza los parciales cargados a cada producto periódicamente, sumándose los diversos valores ya aplicados y el total es el cargo que ha de pasar a cuenta *Fabricación*. Este método tiene la ventaja de ser más exacto que cualquier otro por cuanto aprovecha los totales efectivamente cargados por la sección Costos, pero, por otra parte, tiene un defecto principal que lo hace casi impracticable en algunas industrias y es el recargo de trabajo que significa sumar los parciales de todas las tarjetas cuando la industria elabora una cantidad muy variada de artículos.

Para salvar ese inconveniente se utiliza en algunas industrias el mismo porcentaje determinado por la sección Costos, como recargo proporcional a los gastos directos. Así, pues, y considerando que la sección Costos cargue un 80 % de los salarios a cada artículo en concepto de Gastos Indirectos o Sobrecargas, determinado que es, el total de salarios invertidos en cada período, el 80 % de esa cifra será la base de un asiento que diga :

CUENTA FABRICACION
a *GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION*

Así, pues, ese total deberá balancear, si los cálculos de Costos han sido exactos y de lo contrario habrá un saldo en más o en menos según si se ha calculado en exceso o en defecto.

Puede también presentarse el caso de que haya diferencia y que sin embargo no podamos decir que los cálculos sean errados. Nos referimos al caso tratado en su tiempo, en que la industria pase por períodos de gran oscilación en la demanda, y entonces en lugar de una producción pareja todo el año, habrá épocas de superproducción o de trabajo reducido. Un balance en cualquiera de estos dos períodos considerados aisladamente arrojará mayores cantidades de sobrecargas distribuidas que las realmente producidas o viceversa, según que se tome en momentos de gran producción o de baja producción respectivamente.

Pasados a cuenta *Fabricación* los importes correspondientes a *Materiales, Jornales y Sobrecargas*, quedan completamente terminados los cargos de esta cuenta. Como se ve, representa todo lo que se invierte en la empresa para la produc-

ción propiamente dicha de los artículos objeto de la misma y su débito debe ser igual a la suma de todos los cargos parciales que la sección Costos ha ido registrando en el curso del período que se considera.

Debe ahora hacerse el control de esos cargos y nos lo dará esta misma cuenta. En efecto, las salidas de productos a Depósitos o a los clientes, se hace por medio de boletas. En general preferimos que aunque no exista en la industria una división Depósito de productos fabricados, se simule una a los efectos del mejor control, desde que por otra parte si así no lo fuera sería más engorroso el cálculo de entregas de productos por la sección Fabricación, cuando al recibo de las mercaderías por los clientes se agreguen todas las devoluciones y reclamos, que nunca faltan en una industria. Anotado, pues, el producto como entrado a Depósitos y recibidas las boletas por la sección Costos, ésta procede a anotar en la misma el costo calculado según fichas o planillas y con estos datos la sección Contaduría procede a descargar de cuenta *Fabricación* o cuenta *Productos en Curso de Elaboración*, el importe que corresponda a los productos terminados y entregados, según supone Costos.

Si los cálculos son exactos al final del año y luego de los ajustes correspondientes a las mercaderías aun en fabricación, la cuenta *Productos en Curso de Elaboración* no debe arrojar saldo. Si lo arroja y éste es deudor significa que la oficina de Costos ha cargado a los productos menos de lo que realmente han costado, y si por el contrario es acreedor significa que se ha cargado más de lo que se ha insumido en fabricarlos.

El crédito de la cuenta *Fabricación* corresponde, pues, al importe de los productos fabricados y pasados a Depósitos. El asiento de rigor será, pues:

PRODUCTOS FABRICADOS
a *CUENTA FABRICACION*

con lo que la cuenta *Productos Fabricados* será debitada y correspondiendo su total al valor de la producción de la industria.

El juego de la cuenta *Productos Fabricados* es bien sencillo por cierto, desde que su débito es en la forma más arriba

apuntada y su crédito se produce solamente mediante la entrega de productos al cliente.

Sin embargo, hay industrias que queriendo separar aún más la parte industrial de la meramente comercial y dado que al entregar los productos se producen reclamos que hay que satisfacer por lo común con una rebaja en el precio o con un descuento proporcional a la entrega, tarea puramente comercial, para evitar el engorro que eso significaría al tratar de ajustar la cuenta con los cálculos de costo, algunas empresas utilizan una nueva cuenta denominada *Venta de Productos o Producción entregada o Mercaderías* sencillamente, la que ha de ser acreditada con los valores de las facturas de entregas y será cargada con el precio industrial de esos mismos productos.

De esta manera tendremos los siguientes asientos:

VENTA DE PRODUCTOS
a *PRODUCTOS FABRICADOS*

para el paso de los productos a la venta y como consecuencia del asiento:

CUENTAS CORRIENTES
o
CAJA
a *VENTA DE PRODUCTOS*

y de esta manera no tiene por qué registrarse en la cuenta de *Productos Fabricados* las bonificaciones, descuentos, precios especiales y demás ajustes a que queda abocada la sección Comercial.

Hemos observado el movimiento de lo que podemos considerar cuentas principales de la contabilidad industrial, alrededor de las cuales giran un sinnúmero de otras cuya cantidad varía con la importancia de la industria y con los deseos de la dirección en lo que respecta a control prolijo de los cálculos y operaciones. Estas cuentas sin embargo constituyen el eje de control de ambas oficinas y son las que en definitiva permiten conocer, abarcando el total de las operacio-

nes, si los cálculos parciales de costo de los artículos eran exactos o no, y en caso de no serlo cuánta era la diferencia.

Por lo que hemos visto, nos podemos dar perfecta cuenta de la necesidad de trabajar de común acuerdo por parte de las dos secciones y principalmente de la necesidad que el criterio para la distribución de los gastos de difícil clasificación sea único, para lo cual no debe dejarse en manos inexpertas su distribución. Podrá objetarse, sin embargo, que en industrias de importancia eso significará tomar gran parte del tiempo de las personas dirigentes, pero por nuestra parte creemos no es tanto como a primera vista pueda suponerse desde que bastará clasificar un gasto en una forma dada para que en lo sucesivo no sea necesaria la intervención de un experto para determinar dónde deben ser cargados los de igual naturaleza, y por otra parte se acostumbra a confeccionar una especie de cartillas en las que se anotan las diversas cuentas a que deben ser cargados los gastos según su naturaleza y de esa forma se tiene la seguridad de que la norma será uniforme. Además, si a eso se agrega que la oficina que deba intervenir inicialmente en la clasificación de un gasto, anota al pie de la boleta, vale o ficha, la forma en que lo ha distribuído, tendremos una seguridad más en ese sentido.

El ajuste de estas cuatro cuentas hecho al fin de cada período se hará en la siguiente forma:

Cuenta de Almacenes: El saldo deudor de esta cuenta (no puede tener otro saldo que deudor) corresponderá al total de mercaderías en existencia en los depósitos y si no coincide puede ser a consecuencia de haberse cargado indebidamente alguna partida — o de no haberse cargado —, ya que no puede haber diferencias de precio, desde que los productos irán a Fabricación por el valor exacto de lo que han costado.

Cuenta Salarios: El total de esta cuenta deberá ser completamente distribuído al finalizar el ejercicio. La cuenta *Fabricación* cargará con todo lo que sea gasto industrial, sea directo o indirecto y el remanente será aplicado a *Gastos de Comercialización de la Producción* cuando se trate de sueldos para la sección Comercial, a *Reparaciones Generales* cuando se trate de arreglos y reparaciones en maquinarias, edificios, material rodante, etc., aunque por lo general se acostumbra a separar por departamentos o secciones todo lo que concierne a reparaciones. Lo esencial, pues, es que todo lo que sea *Salarios* o sueldos y haya sido cargado a esta cuenta pase a ser

debitado en la cuenta de la actividad que lo haya originado.

Gastos Indirectos de Fabricación: Después de realizado el ajuste, esta cuenta no debe presentar saldo. El total del débito debe ser cancelado por cuenta *Fabricación*, único rubro al que corresponde cargar su importe. Sin embargo, si presentara algún saldo puede ser a consecuencia de lo siguiente: mal cálculo del porcentaje de gastos indirectos (sobrecargas) aplicados a cada producto. Sabemos que la oficina de Costos determina mediante la experiencia anterior y las posibilidades del año, el porcentaje de sobrecargas que cada producto debe cargar. Si el cálculo ha sido errado por exceso o por defecto, esta cuenta nos lo indicará.

También puede arrojar saldo correspondiente a las sobrecargas ya invertidas sobre productos aun no entregados a Almacenes, y por fin puede también arrojar diferencia proveniente de una menor o mayor distribución de las sobrecargas por la oficina de Costos de acuerdo a la forma cómo se presenta la demanda en la industria. Aclaremos. Anteriormente habíamos hablado del caso en que la industria tuviera repartidos los pedidos en forma irregular en el año, pasando por períodos de baja producción y por momentos de sobreproducción. En estos casos habíamos dicho que si se cargaba a cada producto con la sobrecarga de su período tomado aisladamente, el resultado sería de escaso valor, desde que la sobrecarga en períodos de baja producción son muy superiores a las de los períodos de alta producción. En estos casos dijimos que se acostumbraba a considerar las sobrecargas de todo un ciclo de fabricación y entonces la cantidad de sobrecargas distribuidas en períodos de baja producción será inferior a la realmente producida en el período, aconteciendo lo contrario en caso de alta producción. Si el ajuste de la cuenta se hace en momento en que no se ha cumplido íntegramente un ciclo de fabricación, esta cuenta arrojará saldo deudor o acreedor, según el caso.

Cuenta Fabricación: El saldo que esta cuenta pueda arrojar debe ser a consecuencia de error en los costos o mal aplicadas las partidas de las cuentas que engrosan el saldo deudor de la misma. Teóricamente no debe existir ninguna diferencia entre el saldo deudor de ella (Gastos materiales, jornales y sobrecargas) y el saldo acreedor (Producción al costo) de esta cuenta.

En algunas industrias, cuando se toman inventarios, quedan artículos aun no terminados, y en estos casos por ló-

gica la cuenta *Fabricación* debe reflejar los valores invertidos hasta ese momento en la elaboración de esos productos. Por lo general y para que la cuenta *Fabricación* quede cancelada al finalizar el ejercicio se acostumbra a registrar en una cuenta provisoria el valor de toda la producción aun no terminada, denominándose a esta cuenta: *Productos en Curso de Elaboración*, y como tal figura en el balance de fin de año. Una vez cerrado el ejercicio y abierto el nuevo se cancela o salda por cuenta *Fabricación* y así sigue su curso la contabilidad.

En cuanto a la cuenta *Productos Fabricados*, no creemos exista en ella ninguna dificultad, pues su saldo corresponderá a los valores de la producción pendiente de entrega, y como tal entrará a formar parte del Balance de fin de ejercicio.