

Revista

de

Ciencias Económicas

PUBLICACIÓN DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CENTRO DE ESTUDIANTES Y COLEGIO
DE GRADUADOS

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

DIRECTORES

Dr. Luis A. Podestá Costa

Por la Facultad

Emilio Bernat

Por el Centro de Estudiantes

José S. Mari

Por el Centro de Estudiantes

SECRETARIO DE REDACCIÓN

Carlos E. Daverio

REDACTORES

Silvio Pascale

Ovidio V. Schiopetto

Por la Facultad

Angel Boigen

Por el Centro de Estudiantes

Armando Massacane

Por el Centro de Estudiantes

Año XX

Bnero, 1932

Serie II, N° 126

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
CALLE CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

de Miguel Torres

Los gastos y el precio de costo industrial

Entendemos por precio de costo industrial la reunión de aquellos gastos necesarios para la elaboración de un artículo y que tienen su límite, cuando éste pasa para su venta, a los respectivos almacenes.

Los elementos que constituyen el costo industrial se dividen en dos grandes grupos:

Elementos de imputación directa y

Elementos de imputación indirecta.

Son gastos de imputación directa aquellos valores que, en razón de ser fácilmente ponderables, pueden imputarse directamente a la formación del precio, tales como las materias primas y la mano de obra.

Son gastos de imputación indirecta, en contraposición con los anteriores, aquellos gastos que complementan el precio de costo y que sin referirse a la producción unitaria afectan a la totalidad de la fabricación. Estos elementos de costo se conocen indebidamente con el nombre de "Gastos Industriales" o "Gastos de Fabricación", "Gastos de Fábrica" o "Gastos de Producción". Su determinación es más o menos incierta y por ende su incorporación al costo no es tarea sencilla.

I

LOS GASTOS EN LAS EMPRESAS INDUSTRIALES

En toda empresa industrial deben considerarse dos categorías de gastos: 1º) Gastos Comerciales, que compren-

den a) Gastos de Administración y b) Gastos de Ventas; y 2º) Gastos Industriales.

Pertenecen los primeros a la gestión comercial y sus efectos deben reflejarse en el resultado de la explotación del ejercicio. En cambio, los gastos industriales son necesarios al funcionamiento del ente productivo y ocasionados por la transformación de la materia prima en productos terminados que, sin poder atribuirse directamente a cada producto, forman parte integrante del precio de costo.

Necesario es, pues, someter a un detenido estudio los gastos de una empresa industrial para establecer la división de cada categoría.

1º). — *Necesidad de la división:*

No es raro, por cierto, observar en muchas empresas industriales la ausencia de esa clasificación, incorporando la totalidad de sus gastos al precio de costo de los productos. Eso es una herejía económico-contable. Es cierto que no pocas veces resulta dificultosa la imputación de un gasto a alguna de las categorías que hemos enunciado, pero ello no es óbice para negar la necesidad de hacer soportar a cada faz del negocio la parte de gastos que le corresponde, dados los graves inconvenientes que su omisión suele traer aparejada para la gestión racional de cualquier empresa industrial.

Por otra parte, es a todas luces ilógico considerar de igual manera los gastos ocasionados por una empresa comercial que vende sus productos sin ninguna transformación y los ocasionados por una empresa industrial, que fabrica para vender artículos similares. Tan ilógico es, que no se explica por qué razón la empresa industrial que fabrica lo que vende, cargue al precio de costo de sus productos los gastos de la gestión comercial, cuando la empresa comercial considera esos gastos como carga de la explotación, sin que ellos entren en la formación del precio de costo de los productos similares que vende. Por lo demás, el costo de la gestión comercial es independiente de la actividad industrial.

A título de ejemplo y para justificar nuestro aserto, veamos la situación que reflejarían los libros de dos empresas, industrial una y comercial la otra, que no se ciñan a los principios enunciados.

Supongamos una empresa industrial que fabrica artículos de un costo de \$ 10.— cada uno (materia prima, mano

de obra y gastos industriales). Tiene además \$ 5.000 de gastos comerciales. En un ejercicio fabrica 1.000 y vende solamente 500. Es evidente que si estos gastos comerciales son incorporados al precio de costo, tendríamos que el costo unitario sería de \$ 15.— c|u. y es a ese precio que serían inventariadas las existencias a la fecha del ejercicio.

De otro lado consideremos una empresa comercial que vende productos similares que los adquiere al mismo precio de \$ 10.— que le resulta al fabricante y que los gastos de explotación hayan insumido la misma suma de \$ 5.000. En este caso, al inventariar el producto no podrá hacerlo sino al de adquisición o sean \$ 10.—, considerando los \$ 5.000 como carga que debe soportar íntegramente el ejercicio. Entonces vemos que el fabricante tiene inventariado un artículo aumentado en \$ 5.— en relación al del comerciante que vende el mismo artículo, no obstante que ambas empresas están en una igualdad de condiciones: mismo precio de producción para una y de adquisición para otra; mismos gastos.

Como consecuencia, el resultado que arrojaría cada empresa sería el siguiente:

Empresa industrial:

Precio de costo, incluso gastos comerciales, de 100 objetos a \$ 15.— c u.	\$ 15.000.—
Precio de costo de 500 objetos vendidos	„ 7.500.—
<hr/>	
Valor existencia 500 objetos a \$ 15.— c u.	„ 7.500.—
Precio de venta de 500 objetos vendidos a \$ 20.— c u.	„ 10.000.—
<hr/>	
Beneficio neto	„ 2.500.—

Empresa comercial:

Precio factura de 1000 objetos a \$ 10 c u.	\$ 10.000.—
Valor existencia de 500 objetos a \$ 10 c u.	„ 5.000.—
<hr/>	
Precio de factura de 500 objetos vendidos	„ 5.000.—
Precio de venta de 500 objetos vendidos a \$ 20.— c u.	„ 10.000.—
Beneficio bruto	„ 5.000.—
Gastos comerciales	„ 5.000.—
<hr/>	
Beneficio neto	„ Nihil

Transporte	\$ 220.000.00
Costo de lo vendido	„ 110.000.00
<hr/>	
Beneficio bruto	\$ 110.000.00
Gastos comerciales	„ 50.000.00
<hr/>	
Beneficio neto	<u>\$ 60.000.00</u>

b).— *Imputación de los gastos comerciales al precio de costo:*

(Ejercicio 1929):

Producto de la venta de 8000 art. a \$ 20.— ...	\$ 160.000.00
A deducir costo:	
Fabricación de 10.000 art. a \$ 10.—	\$ 100.000.00
Gastos comerciales incorporados al	
costo	„ 50.000.00
<hr/>	
Costo de 10.000 art. a \$ 15.— ...	\$ 150.000.00
Existencia de 2000 art. a \$ 15.— ..	„ 30.000.00
<hr/>	
Costo de lo vendido	„ 120.000.00
<hr/>	
Beneficio neto	<u>\$ 40.000.00</u>

(Ejercicio 1930):

Producto de la venta de 11.000 art. a \$ 20.— ..	\$ 220.000.00
Existencia anterior 2000 artículos	
a \$ 15.—	„ 30.000.00
Fabricación 100.000	
a \$ 10.—	\$ 100.000.00
Gastos comerciales in-	
corporados al costo „	50.000.00 „ 150.000.00
<hr/>	
	\$ 180.000.00
Existencia de 1000 art. a \$ 15.— ..	„ 15.000.00
<hr/>	
Costo de lo vendido	„ 165.000.00
<hr/>	
Beneficio neto	<u>\$ 55.000.00</u>

Se ven, pues, los distintos resultados a que se llega aplicando uno u otro procedimiento, todo ello sin tener en cuenta

la mayor o menor producción de un ejercicio a otro, así como la mayor o menor existencia de los productos en fabricación al finalizar el ejercicio.

*
**

Puede además darse el caso muy común que una empresa industrial venda, además de los productos de su fabricación, otros mercaderías manufacturadas fuera de su establecimiento.

La confusión de los gastos comerciales e industriales producirá la irritante situación de que se recargase a los productos de su fabricación los gastos que no le conciernen, o bien de recargar a las mercaderías que venda sin transformar, de un porcentaje evidentemente superior al real.

Existen empresas industriales que tienen más de un establecimiento para la fabricación de sus productos. En tal situación la separación de gastos se hace de imprescindible necesidad, no sólo para adjudicar a cada establecimiento los que le son propios sino también para separar los que pertenecen al ente productivo y los del ente comercial. Con la clasificación racional de los gastos pueden establecerse las condiciones económicas de producción con prescindencia de las de la gestión comercial, sobre todo, como generalmente ocurre, cuando la venta de sus productos no guarda relación entre sí con la producción de los mismos.

2º). — *Gastos comunes o de doble imputación:*

Algunos gastos, dada su naturaleza o extensión, no pertenecen a ninguna de las dos especies de gastos que deben distinguirse en los efectuados por cualquier empresa industrial. Es lo que llamaríamos "Gastos Generales" que, como su nombre lo indica, gravan en general a todo el negocio. Ejemplo: los alquileres del taller, oficina y almacenes, que en muchos casos es único por tratarse de un sólo local; impuestos, primas de seguros contra incendio, luz, calefacción, etc.

En estos casos la imputación de estos gastos debe efectuarse en una cuenta, que podría ser "Gastos Generales", con la respectiva subdivisión por cada concepto. Periódicamente

camente se transfieren esos gastos a las respectivas cuentas de "Gastos Industriales" y "Gastos Comerciales" con el criterio adaptable a la clase de gastos de que se trata.

Así por ejemplo: los alquileres, en proporción a la superficie ocupada por una y otra división del establecimiento; las primas de seguro contra incendio, en lo que se refiere a materiales — pues el activo fijo es fácilmente separable —, se pueden repartir en proporción a la materia media anual sin transformar y en curso de transformación con la que pasa transformada a los almacenes; la luz, se puede establecer medidor aparte o repartirla en proporción a las bujías; los impuestos, en proporción al capital comprometido en cada faz; la calefacción en proporción al volumen; etc.

Para terminar con este capítulo diremos que toda empresa industrial debe considerar en forma racional la clasificación de sus gastos, de manera que contemple los siguientes principios:

- 1º.) En gastos de la gestión comercial y cuyo importe se debe reflejar en la explotación del negocio.
- 2º.) En gastos del ente productivo, los cuales deben incorporarse al precio de costo de los productos.

II

ELEMENTOS INDIRECTOS DEL PRECIO DE COSTO

1º). — *Clasificación:*

Hemos dicho que aquellos gastos necesarios a la fabricación de los productos y que resultan de imposible incorporación directa al precio de costo, se les conoce con el nombre de "Gastos Industriales". En ese concepto se involucran elementos que no son gastos propiamente dichos. De allí la impropiedad de su nombre, desde que en realidad deberían denominarse elementos indirectos del precio de costo.

Las gastos industriales deben ser objeto de un minucioso estudio, con el fin de agruparlos en forma que resulte la más equitativa imputación a cada producto.

Las primeras dos grandes divisiones que corresponde efectuar son los gastos que abarcan a todo el ente productivo y por consiguiente a todos los productos, y luego, los

que solamente gravan o se refieren a determinados productos o a alguna faz de la fabricación. Llámase a los primeros comunes o generales y pertenecen a esta categoría las primas de los seguros de incendio y obrero, impuestos, dirección técnica, conservación general de la empresa, etc. Se denominan propios o particulares o especiales, los segundos y comprenden los siguientes: amortización maquinaria, alquileres, conservación y reparación de la maquinaria. Esta división tiene su importancia en la imputación racional de los mismos a los costos de los productos.

A la vez, cada uno de esos grupos de gastos pueden ser fijos o variables. Pertenecen a la primera especie aquellos gastos que la empresa debe efectuar en forma constante e independientemente de la actividad del ente productivo y cualquiera sea la producción obtenida, tales como el sueldo de la dirección técnica, el alquiler de la fábrica, las primas de seguros contra incendio, la amortización del activo fijo, etc.

Son gastos variables aquellos que dependen de la actividad del ente productivo y por ende proporcionales a la producción obtenida. Comprenden los gastos que se ocasionan por el sólo hecho de producir: seguro obrero, impuesto a la producción, etc.

La clasificación de los gastos en fijos y proporcionales tiene su aplicación en el cálculo preventivo del costo de los productos y descansa en el principio económico de los costos: a mayor producción menor incidencia de gastos fijos.

Como corolario de la determinación del precio de costo esta clasificación tiene suma importancia en el control de la producción y en la inversión de los gastos, para evitar filtraciones o establecer las causas reales o aparentes de una menor cuota-parte de gastos que corresponda incorporar al costo de los productos.

2º). — *Imputación al precio de costo:*

Sentadas las premisas que deben imperar en los gastos del ente productivo, veamos cuáles son las formas de incorporarlos a los costos de los productos.

La imputación de la parte que le corresponde a cada unidad de producto es el problema de más difícil solución en cualquier industria. Si se agrega a eso el error de con-

cepto en que suelen incurrir la mayor parte de los industriales para la incorporación del tercer elemento del precio de costo, nos daremos cuenta exacta del porqué de muchos desaciertos en la vida de los negocios. A propósito, comentando con el director de un importante y antiguo establecimiento industrial el resultado negativo de su negocio (que no tenía otra causa que la mala imputación de los gastos), se resistía a creer en el mismo, argumentando en su favor que la materia prima y la mano de obra necesaria para fabricar una unidad se calculaba con exceso y que en lo referente a los gastos se le adjudicaba un determinado porcentaje, superior al de otros ejercicios que rindieron apreciable beneficio, en el que se consideraban todos los gastos de la fábrica, de administración, incluso los descuentos y las comisiones, y la utilidad pretendida. En esto último estribaba justamente el error de ese industrial.

Varios son los errores en que comunmente se incurre en la determinación preventiva de los costos, en lo referente a la incorporación de su tercer elemento.

El primero de ellos es considerar como gastos de un ejercicio los ocasionados en el anterior, sin tener mayormente en cuenta las condiciones de producción del ejercicio que se trata. Para evitar los peligros que ese procedimiento implica es necesario el análisis minucioso de los gastos en intervalos cortos de tiempo y relacionarlos con la producción. Desde luego que la determinación preventiva de esos gastos es un cómputo difícil y para su solución la contabilidad es por sí sola insuficiente, pero sus registraciones metódicamente clasificadas de acuerdo con los principios enunciados, sirven de pauta a la dirección técnica para la imputación, a la vez que controla las prevenciones.

Otro de los errores en que se incurre en la imputación de los gastos, ya sea para fijar el costo de sus productos como para la verificación de los mismos, consiste en reunir en un sólo total todos los gastos del ente productivo para determinar el coeficiente de reparto a todos sus productos por igual, con el consiguiente beneficio de unos en perjuicio de otros.

En una industria que fabrica un producto de una sola especie y de distinta calidad, no todas las facetas de su fabricación contribuyen en la misma proporción a la elaboración. Tenemos también que algunos gastos sólo se refieren a una

sección del establecimiento (propios) y otros que interesan a todos (comunes). Es necesario pues su distinción para darle a cada producto la proporción de gastos que ocasiona para su fabricación.

Fijada preventivamente la suma total de gastos y clasificados los mismos de acuerdo con lo que venimos sosteniendo, veamos cómo proceder al reparto de los elementos indirectos del costo.

La imputación se efectúa en base al coeficiente obtenido en función de cualquier factor de la producción, numéricamente determinado, elegido como criterio de imputación.

Existen distintos métodos de imputación, siendo los más comunes los siguientes:

- a) Imputación en función a la mano de obra.
- b) Imputación en función a las horas de trabajo de los obreros.
- c) Imputación en función a las horas de trabajo de las máquinas.

El coeficiente se determina dividiendo el monto de los elementos de imputación indirecta, reales o presuntivamente fijados para un período dado, por el total de los salarios, horas de trabajo de los obreros o de las máquinas, ciertos o presuntos, según sea el procedimiento adoptado para su imputación.

La cuota de dichos gastos que corresponde cargar en cada unidad de productos, resulta de la multiplicación del coeficiente hallado por el importe del salario pagado o por las horas de trabajo de los obreros o de las máquinas empleadas para su elaboración, según el caso.

El procedimiento a seguir depende exclusivamente de las modalidades de la industria y de la empresa; no obstante ello haremos algunas consideraciones sobre los tres métodos indicados.

a). — *En función a la mano de obra:*

Es el más simple y como tal el más difundido y como veremos en seguida el que menos corresponde aplicar.

1º). — Actualmente el factor humano se vé poco a poco desalojado por el perfeccionamiento que diariamente se nota en la maquinaria. El progresivo aumento de los gastos ocasionados por la amortización, conservación y funcionamiento

de la misma, daría el caso de que ciertos productos fabricados casi exclusivamente a máquina tendrían una cuota de gastos inferior a aquella que realmente han consumido, en perjuicio de otros productos en que la fabricación necesita muy poco de las máquinas, justamente por haber hecho pesar con la misma medida la amortización del capital fijo.

2º). — Debiendo calcularse preventivamente los costos, debe tenerse presente que siendo el salario un elemento inestable, éste no podrá resultar con eficacia un índice de imputación aún admitiendo períodos cortos de observación máxime en las industrias en que esas observaciones no pueden llevarse a cabo en razón de que sus productos son colocados con mucha anticipación a su fabricación y entrega.

3º). — Otra de las causas que nos induce a desechar este procedimiento es que no existe ninguna relación entre los jornales que se pagan por mano de obra con los gastos que se ocasionan, pues es lógico que a igualdad de tiempo corresponda igual consumo de gastos. Ello no ocurre con este procedimiento, pues un obrero que gana un peso por hora ocasiona el mismo gasto que otro que gana 0,90, aún en el caso de que ambos cumplan el mismo trabajo, lo que es un absurdo.

Otro caso que se puede presentar es el de dos obreros que perciban el mismo salario, pero uno de ellos trabaja en una máquina de valor superior y que su producción es mayor que la del otro. Aplicando el procedimiento que tratamos, veríamos que los productos de ambas máquinas tendrían una cuota igual de gastos, lo que no es admisible. El absurdo se pone en evidencia si el obrero de la máquina más costosa percibe un salario menor.

Por todas estas consideraciones debe desecharse en términos generales ese sistema de distribución de los gastos industriales, que sólo podría aplicarse por excepción en los rarísimos casos de las empresas que producen artículos que requieren tiempos uniformes de elaboración y de costos muy poco diferenciales.

b). — *En función a las horas de trabajo de los obreros:*

El método de reparto de los gastos industriales efectuado en función a las horas de trabajo empleadas por los obreros, tiene muchos adeptos, entre otros el profesor Avenati, el que en su obra *Principi di Economia de la Produ-*

zione, página 76, recomienda el procedimiento de cargar a cada producto de la cuota-parte de gastos en relación al tiempo empleado para su fabricación, y agrega: "es obvio que todos los operarios de una determinada sección consumen una cuota igual de gastos cualquiera sea su salario".

En cambio, sostienen otros que este procedimiento no es muy recomendable pues no existe fundamento serio en sostener el principio en que se basa "que a igual tiempo empleado en la fabricación de un producto corresponde igual cuota de gastos", puesto que existen artículos que requieren el uso continuo del capital fijo, a veces de mucho valor, por otros que para su manufactura se utiliza poco o nada de esos elementos y que en cambio el manipuleo es superior a aquellos.

La aplicación de este procedimiento es menos simple que la del anterior, desde que al calcular el costo de los productos en lo relativo a la mano de obra es necesario tener en cuenta las horas empleadas por cada trabajo, en tanto que en el primer método sólo es necesario el importe de los salarios.

c). — *En función a las horas de trabajo de las máquinas:*

Este procedimiento es sin duda alguna el más científico y aplicable en los momentos actuales de la mecanización de la mano de obra. El método de reparto de los gastos en función de las horas empleadas en cada máquina como si ésta fuera un obrero, presupone una prevalencia del trabajo mecánico sobre el factor humano y tiene sus cultores en Inglaterra y Norte América.

Su aplicación es análoga al anterior, vale decir, que para su cálculo no se tomarán en cuenta ya las horas empleadas por los obreros en la manufactura de tal o cual producto sino el empleado por las máquinas. Debemos fijar preventivamente el monto de los gastos que se refieren a una máquina o grupo similar para un período determinado y establecer el número de horas presuntas de trabajo que pueden realizar en igual período. La relación entre ambas cifras nos dá el costo horario de cada máquina o grupo de ellas.

Consideramos este método el más preciso y científico, pues buena parte de los gastos tales como amortización, reparación y conservación de las máquinas, lubricación, etc.,

son llevados al costo del producto directa como si fuera mano de obra.

Los otros gastos que no pueden atribuirse como generados por las máquinas o grupo de máquinas o sección, se calculan en forma proporcional al presunto consumo; pertenecen a este grupo la iluminación, alquiler, y en general aquellos que corresponden por entero a toda la industria, es decir, gastos comunes.

Evidentemente, este procedimiento sólo es recomendable para aquellas industrias donde las máquinas ocupan el primer plano en relación al trabajo manual.

Consideraciones generales sobre los métodos de imputación

De lo expuesto surge que en términos generales no es posible inclinarse sobre un procedimiento único de aplicación racional para cualquier industria.

Su elección depende exclusivamente de la modalidad particular de esa industria o quizá más bien de cada establecimiento y debe fundarse en razones técnico-económicas a fin de que esos gastos sean adicionales al costo de los productos en forma equitativa, evitando el recargo de unos en beneficio de los demás.

En las pequeñas industrias donde el factor humano predomina, puede aconsejarse el reparto de los gastos en proporción a las horas de trabajo de los obreros y excepcionalmente en función de los salarios.

En algunos casos en que los gastos son insignificantes en relación a otros elementos directos del costo, puede también efectuarse el reparto en proporción al total de ellos. Este procedimiento muy difundido por su simplicidad, está casi abandonado por los industriales de hoy, aunque conocemos establecimientos de mucho importancia que aun lo practican y que es sin duda alguna uno de los factores negativos de su prosperidad.

Si necesaria es, pues, la suplantación de los procedimientos empíricos de imputación de los elementos indirectos del costo industrial, para tomarlos en la medida de lo posible como elementos directos, también debemos insistir en no establecer el preventivo con los promedios de gastos obtenidos en ejercicios anteriores.

No debemos tampoco olvidar la clasificación de los gastos comunes a toda la industria y propios de una sección determinada.