

accesorio, como por mucho tiempo se le ha dado esta interpretación equivocada. El problema del costo no es aditamento o apéndice, sino que es un problema central de toda unidad productora, independientemente del sujeto que ejerza la propiedad: individuo o grupo de individuos, bien, el Estado, o un grupo de personas asociados con el Estado, como son las empresas de participación estatal.

A medida que se han ido perfeccionando los procedimientos contables, la aplicación del costo a los ingresos correspondientes tiende a una mayor exactitud. Dentro de la compleja organización económica actual, en que la producción y el cambio cada vez se aceleran, se ha requerido de una técnica contable que permita captar, clasificar y prorratear los diferentes factores del costo a las diversas actividades que lo engendran, con igual rapidez, a fin de sincronizar los ingresos actuales con sus costos de inversión respectivos. De aquí surge el problema de aplicar el costo en función del tiempo. ¿Cuál es el costo correspondiente a futuros períodos y cuál es el que debe aplicarse al período corriente? Los costos que corresponden a futuros períodos aparecen en el balance general y toman la forma de alguna partida del activo. Los costos del período corriente, representan deducciones del ingreso corriente y forman parte del estado de pérdidas y ganancias. Luego cualquier partida del activo en el fondo representa un costo de inversión en constante proceso de transformación en función del tiempo. La recuperación de este costo dentro del concepto de "Unidad productora en marcha", se logra considerándola como deducción de los ingresos. Cualquier partida de gasto en el estado de pérdidas y ganancias significa un costo incurrido aplicable a los ingresos corrientes. El balance que muestra la situación económica de la empresa en una fecha dada tiene como medida básica el concepto tantas veces enunciado: costo de inversión.

**8.- Recuperación de los costos por medio de los ingresos.** La contabilización de los costos tiene tres fases que son las siguientes: en primer lugar hay que registrarlos bajo apropiadas clasificaciones a medida que se van causando; una vez acumulados es preciso reclasificarlos y aplicarlos a la actividad que corresponde; y por último los costos deben de recuperarse a través de los ingresos correspondientes. Con un plan de cuentas adecuado que sirve de base para la correcta aplicación de los costos incurridos se resuelve la primera; la segunda corresponde propiamente a la contabilidad de costos, objeto de nuestro estudio y la última es la más compleja según ya lo expresamos. Para aplicar a los ingresos de un período los costos que corresponden al mismo período, hay que utilizar en muchos casos bases hipotéticas. Estas tres etapas los mismo se presentan en instituciones financieras que en instituciones de servicio público, o en cualquiera industria y en general en toda actividad productora. En las tres fases, son los costos de inversión los que sirven de base para su contabilización y prorrateo.

La propia contabilidad proporciona al empresario, en gran parte, los datos necesarios para formular decisiones que afectan el futuro de la empresa, para elegir entre diversas alternativas o modos de actuar (costos de sustitución); pero elegida la que se considere más ventajosa vuelve a presentarse el costo de inversión como base de la técnica contable.

Pasamos a estudiar los elementos que forman el costo de inversión,

**9.- Factores del costo de producción.** La naturaleza es la fuente de aprovisionamiento de todos los elementos que son necesarios para la satisfacción de las necesidades; de ella se obtienen las materias primas. El primer factor del costo, pues, está representado por las materias primas que constituyen la base de los satisfactores o bienes materiales. Pero para explotarlas o transformarlas, es menester desarrollar un esfuerzo, el cual recibe el nombre de trabajo; así el segundo factor del costo está representado por la fuerza de trabajo. Los elementos naturales, representados por las materias primas y la fuerza de trabajo, constituyen los dos factores fundamentales de la producción. La suma de sus importes recibe el nombre de costo primo:

$$\text{COSTO PRIMO} = \text{COSTO DE LA MATERIA PRIMA} + \text{COSTO DEL TRABAJO}$$

El esfuerzo del hombre sería insuficiente si no contara con la utilería necesaria que comprende desde la herramienta más sencilla hasta la maquinaria más complicada y que le permite economizar esfuerzos y material, a la vez que aumentar considerablemente su productividad.

La utilería sufre una depreciación que debe considerarse como elemento del costo de producción de los artículos que se extraen o transforman. Además es necesario un local en donde se lleve a cabo la transformación, y éste origina el pago de una renta en caso de ser alquilado, o bien sufre una depreciación en caso de ser propio; en cualquiera de los dos casos, este gasto tiene que considerarse como elemento de costo, pues de otra manera, representaría una pérdida al no recuperarse a través del precio. Por otra parte, es necesario cubrir ciertos riesgos por medio de seguros, así como pagar todos los gastos generales de la fabricación representados por la fuerza, el alumbrado, las contribuciones, el material indirecto, el trabajo indirecto, etc. que corresponden a la actividad productora en su conjunto, sin poderse atribuir directamente a los productos. Todas estas partidas corresponden a los gastos indirectos de producción que a su vez constituyen el tercer elemento del costo de producción.

Por lo anterior expuesto, la fórmula sintética del costo de producción puede expresarse como sigue:

$$\text{COSTO DE PRODUCCION} = \text{COSTO DE LA MATERIA PRIMA} + \text{COSTO DEL TRABAJO} + \text{GASTOS DE PRODUCCION}$$

**10.- Factores del costo de distribución.** Para coordinar los diversos factores de la producción se necesita capacidad organizadora y administrativa, como también la que debe haber para vender en el mercado los artículos o servicios que se produzcan. Organizar, administrar y vender, como elementos de una industria, son simples auxiliares para obtener, el último análisis, una eficiente



distribución de los productos; de aquí que la tendencia sea de considerarlos como costo de distribución, cuya fórmula es la siguiente:

$$\text{COSTO DE DISTRIBUCION} = \text{GASTOS DE VENTA} + \text{GASTOS DE ADMINISTRACION}$$

El costo total, en consecuencia se forma:

$$\text{COSTO TOTAL} = \text{COSTO DE PRODUCCION} + \text{COSTO DE DISTRIBUCION}$$

Si se agrega el porcentaje de utilidad se obtiene el precio de venta, o sea el ingreso que debe cubrir el costo total más la utilidad, cuya fórmula es la siguiente:

$$\text{PRECIO DE VENTA} = \text{COSTO TOTAL} + \text{PORCENTAJE DE UTILIDAD}$$

**11.- El Costo Unitario.** La unidad es la que generalmente sirve como base para la venta del producto: una tonelada de cemento; una caja de pelotas; un par de tenis; una docena de camisetas, etc. Cuando nos referimos al costo unitario significamos unidades de producción y de venta, porque con esta medida se facilita aplicar a los ingresos sus costos respectivos.

El costo unitario puede medirse en función de su producción y distribución. El costo de producción contable, según la naturaleza de las partidas que lo integran, se descompone en: materia, trabajo y gastos indirectos de producción. Este costo es el que sirve para valuar las existencias que aparecen en el Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias en los renglones de los inventarios de productos en proceso y productos terminados. El costo de distribución comprende los gastos de venta, propaganda, transporte, cobranza, financiación y gastos generales. Tiene la característica de ser una deducción directa de los ingresos que no se acumula en los libros al costo de la unidad producida. El cálculo unitario de esta categoría de costo es propiamente un cálculo estadístico, por que se formula, en la generalidad de los casos, al margen de la contabilidad principal de la empresa; sin embargo están propugnando los especialistas en la materia, engranar estos costos al costo unitario. Para que el empresario tenga una idea concreta del importe del costo de la unidad producida, al costo de producción como medida valuadora en los libros se le agrega el costo de distribución, cuya suma forma el costo total. Si a éste se le agrega el porcentaje de utilidad

se obtendrá el precio de venta.

El costo unitario también puede medirse en relación con la posibilidad de aplicar directa o indirectamente a la unidad los gastos incurridos. Desde este punto de vista las diversas partidas que forman el costo se clasifican en: Cargos directos y Cargos Indirectos. Cuando los gastos son identificados plenamente en la unidad producida, se dice que son directos; pero cuando dicha identificación no es posible, entonces se consideran de naturaleza indirecta, el material, el trabajo y los gastos de producción pueden tener características de aplicación directa e indirecta a la vez. De aquí que se combinan en: a) materiales directos, los que pueden identificarse específicamente en la unidad; materiales indirectos, los que no se encuentran en este caso; b) trabajo directo el que puede identificarse específicamente en la unidad e indirecto aquél que no puede ser identificado de esa manera; c) gastos directos los que se encuentran en posibilidad de aplicarse directamente a la unidad y gastos indirectos los que no pueden aplicarse sobre esta base.

Estos aspectos que hemos apuntado pueden considerarse como los más importantes, aunque exista una variedad considerable, precisamente por la posibilidad de que a todo gasto o desembolso se le designe con el término "costo".

La contabilidad de costos, analítica por excelencia, es la que se encarga de estudiar la técnica del cálculo del costo de la unidad producida tomando como base los elementos de la producción medibles en dinero. También analiza y aplica a la misma unidad los costos de distribución sin cuyo cálculo el empresario no tendría una idea completa de lo que le significan sus costos contables en el sentido de costos incurridos o de inversión. De esta manera, el estudio especializado de la contabilidad del costo viene a constituir un instrumento indispensable de control en la moderna empresa, abarcando todo su contenido.

El diagrama 1 muestra la formación del costo total unitario y del precio unitario.

**12.- Los costos vistos por aquellos a quienes les interesan.** Los banqueros, industriales, comerciantes, ingenieros, contadores, estadígrafos y economistas, estudian desde distintos puntos de vista los costos, y por lo tanto, tienen conceptos diversos de ellos, dados los diferentes propósitos que los animan. Al banquero, desde el punto de vista del otorgamiento de crédito, le interesa conocer la costeabilidad de una unidad productora como medida básica para fijar la capacidad de pago de la misma. Son los ingresos totales en un período, o en varios períodos, menos sus costos respectivos, los que le permiten medir la costeabilidad o incosteabilidad del negocio. Tal medida la obtiene del Estado de Pérdidas y Ganancias; pero además necesita conocer la situación económica de la empresa, para lo cual exige invariablemente su Balance General, en algunos casos certificado por Contador Público Titulado. Las conexiones que existen entre el banquero y el industrial son en general tan estrechas, que el primero se ve obligado cada vez más a compenetrarse del estudio de los costos de producción y distribución. Desde el punto de vista del manejo interno del Banco, le interesa conocer el costo de los diversos servicios que presta al público, según la especialidad de dicha institución.

Para el industrial no tan sólo los costos totales le interesan, sino de preferencia los analíticos, por departamentos, por líneas de productos, servicios, etc. a fin de determinar qué parte del negocio es reductiva y qué otra parte no lo es. Estos datos le serán más útiles si se le presentan en