

cuya decisión se necesita al antecedente del costo en cada caso. Una política económica inspirada en el estudio de las realidades de cada actividad industrial, en su aspecto de costeabilidad o incosteabilidad general, será una base digna de tomarse en cuenta, para imprimir las orientaciones que se juzguen pertinentes desde el punto de vista de los intereses nacionales. El estado no podrá normar su acción eficaz si no cuenta con las investigaciones previas en cada caso particular de la industria de que se trate. El economista especializado en esta clase de trabajo, por la misma naturaleza de su labor, será quien pueda precisar el cuadro más no cerca a la verdad, de la situación que guarda cada rama industrial y las recomendaciones de carácter económico que más conviene aplicar en cada caso. En esta última fase tiene que echar mano de los costos de desplazamiento teniendo como antecedente los costos de inversión.

Por lo expuesto se desprende que entre aquellos a quienes interesan los costos se encuentran diversos técnicos; pero cada uno de ellos tiene una función particular que desempeñar y por esto los costos llenan diversos propósitos relacionados con los distintos aspectos que presentan.

Conviene recordar que es la extensión del mercado la que determina el grado de la división del trabajo. El contador de costos o contador industrial sólo puede existir cuando sus servicios son demandados en el mercado, y esto sucede hasta que existe un desarrollo industrial por lo menos en mediana escala; es considerado como un técnico indispensable cuando se racionaliza la dirección de la fábrica. Si hemos de suponer que la realización la llevan a cabo los técnicos, tendremos que convenir en que, para que se racionalicen los métodos contables aplicables a la determinación del costo, es preciso contar con estos especialistas. No podrá haber mejoramiento en los métodos mientras no exista el material humano capacitado para realizarlo. Por esto es tan necesario que en las escuelas se modernice la enseñanza de la materia, imprimiéndole la orientación económica que permite exponer la magnitud de su importancia y la base de su contenido.

PARTE CONTABLE

II

FUNCIONES DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS SISTEMAS DE COSTOS

1.- Naturaleza de la contabilidad de costos. Como a toda producción de bienes materiales o de servicios le corresponde un costo, el fenómeno del costo es concomitante a todo proceso productivo. La naturaleza del costo radica en los elementos económicos que lo integran y causan en una entidad productora, llámese empresa privada, empresa pública, negocio, fábrica, banco, club deportivo, etc., cuyo estudio hemos realizado en los capítulos anteriores. Ahora bien, todos estos elementos económicos, mientras sean medibles en dinero, son registrados por la contabilidad general; pero cuando se desea llevar la historia de lo gastado en la producción, en función de la unidad producida, entonces la contabilidad general se afina y recibe el nombre de Contabilidad de Costos que específicamente "registra y analiza los gastos, estudia e interpreta los datos acumulados, y utiliza esta información en la administración y dirección de una empresa privada determinada". Es así como la Contabilidad de Costos se considera como una rama de la contabilidad general, pero en el fondo es un perfeccionamiento de la misma; se basa en la partida doble y registra las operaciones en diarios y mayores auxiliares conectados con la contabilidad general, por medio de cuentas de control. De esta manera, desempeña una función histórica, puesto que registra la historia de los acontecimientos del costo industrial. Su estudio puede emprenderse siguiendo dos caminos diferentes que convergen en un mismo objetivo. Conforme al primero se aborda el estudio de la subdivisión de los mayores y diarios auxiliares destinados al registro de las operaciones de la producción, incluyendo el estudio de la documentación comprobatoria de las operaciones practicadas; de acuerdo con el segundo, son los factores del costo los objetivos centrales del análisis que se estudian desde el punto de vista de su contabilización de la técnica para lograr obtener el costo unitario. El primer camino corresponde propiamente a la técnica contable, y presupone un dominio en el manejo de la contabilidad general; el segundo es el más sencillo de comprender y asimilar y de más fácil exposición. Considerándose como el método tradicional, razones por las cuales lo tomaremos de base aplicándolo de manera preferente a la industria de transformación, por ser ésta la que ofrece más amplio campo para su estudio y aplicación.

2.- Finalidades de la contabilidad de costos. La contabilidad de costos tiene como funciones fundamentales la de servir 1) de instrumento de información de lo que ha acontecido; 2) de instrumento de control de las operaciones practicadas; 3) de instrumentos de medición de eficiencia; funciones que equivalen a las fases históricas, presupuestal y estándar del estudio de los costos unitarios. La función primordial y última es la determinación de los costos unitarios, desde los ángulos de la producción y la distribución de los bienes o de los servicios económicos. Al obtener

estos cálculos se informa de lo acontecido; pero además constituye un método de control sobre el personal o elemento humano, sobre la materia prima y capital invertido, y un medio para aumentar el rendimiento de los diversos factores concurrentes en la producción. La aplicación de los presupuestos en la producción, administración y venta, es la creación relativamente reciente, permitiendo el cálculo predeterminado de los costos.

Harrington Emerson, escribió una serie de artículos en la Revista de Ingeniería, entre los cuales se hacían las siguientes ideas: "Existen dos métodos radicalmente diferentes para obtener los costos. Conforme al primer método se obtienen los costos hasta que el trabajo está terminado; de acuerdo con el segundo, los costos se calculan antes de que el trabajo se lleve a cabo. El primer método es el antiguo, el cual es usado en la mayor parte de las fábricas; El segundo método es el nuevo procedimiento que comienza a ser empleado en las plantas más grandes, habiendo sido demostrado ya su valor práctico". La parte histórica no carece de valor; muy por el contrario, tiene todo el que merece, pero por sí sola es incompleta; su complemento lo constituye la aplicación de los costos predeterminados. La nueva teoría de la predeterminación de los costos, ha complementado el procedimiento histórico para el cálculo del costo, y lo ha convertido en un instrumento capaz de producir los más grandes beneficios y ejercitar decidida influencia sobre los negocios modernos, de tal manera que permite, sin hipérbole, designar a la contabilidad de Costos como el timón de la administración de las empresas.

Solamente por medio de la comparación entre los costos predeterminados y los costos reales pueden corregirse las deficiencias y desperdicios, que de otro modo, pasarán inadvertidos. Así como el capitán de un barco, antes de salir, conoce su puerto de destino, y la ruta que deberá seguir, siéndole indispensable para ello el sextante que indique en cualquier momento su posición y la brújula que la señale la orientación, para un negocio, los estándares de costo desempeñan el papel del sextante y de la brújula, por que indican al gerente, al compararlos con los costos reales, en primer lugar, la posición de guarda, y en segundo, la ruta que debe seguir. De este modo, el gerente puede apreciar si está en el buen camino o si se ha desviado de él. La comparación permite imprimir las orientaciones que se juzguen pertinentes, para llegar a la meta deseada. De esta manera los costos históricos se complementan con los costos predeterminados.

El costo real incurrido, o sea el que se obtiene a través de la contabilidad de costos, en determinado momento histórico, tiene un gran valor; pero aun lo tiene más el costo por realizar, o sea aquel que trata de suprimir el desperdicio y los desfilfarros. Para actualizar es necesario comparar constante y tan frecuentemente como sea posible, los datos con los datos calculados con anticipación; sólo en esta forma pueden controlarse y corregirse las anomalías. De aquí que se diga que una contabilidad moderna de costos, para llamarle así, mostrará los resultados históricos y además servirá de base para la predeterminación de los costos y de los resultados que deban obtenerse, a fin de que la misma contabilidad se convierta en un instrumento de control que localice las causas de las deficiencias y desperdicios en el cumplimiento de un plan prefijado de producción.

Al tener la perspectiva del costo desde el punto de vista económico, se simplifica la comprensión del contenido de la contabilidad de costos, pues se entiende por que se le considera un instrumento en la dirección de una empresa; al mismo tiempo se amplían los horizontes de las

varias aplicaciones que pueden tener, dadas las diversas finalidades que llenan el costo. De aquí que el contador sienta cada vez más la necesidad de ahondar el estudio del aspecto económico, que es el que le da la visión de su importancia.

3.- Aplicaciones de los costos unitarios. Si consideramos como una función de la Contabilidad de Costos la determinación de los costos unitarios, el cálculo de éstos, a su vez llena diversas finalidades. Entre las más importantes pueden citarse las siguientes: Los costos unitarios sirven de base 1) para la valuación de los inventarios de la producción en proceso y de la producción terminada y en consecuencia facilitan la práctica del balance general; 2) para el cálculo del costo de distribución del producto a los clientes o consumidores; 3) como bases de referencia para establecer la política de ventas, al tenerse en cuenta los costos de producción y distribución, a fin de establecer las concesiones máximas de venta; los productores que tienen los costos unitarios más bajos son los que a la larga se imponen sobre los productos cuyos costos unitarios son superiores; los primeros pueden influir sobre los precios en el mercado, mientras que los segundos se encuentran en condiciones desventajosas desde el punto de vista de la competencia; 4) como base para la elección de la alternativa que más convenga; entre diversos modos de actuar, la elección del camino más conveniente puede realizarse previo análisis de los costos unitarios correspondientes a las alternativas por seguir. A través de los costos unitarios reales y predeterminados se fijan los volúmenes de la producción más adecuados teniendo en cuenta los precios que rigen en el mercado. De esta manera el empresario se encuentra en condiciones de aumentar o disminuir el volumen de la producción, de eliminar las líneas que no le dejan rendimiento, o incrementar las que le sean más remunerativas.

4.- El procedimiento para determinar los costos está condicionado por la naturaleza de la industria y el tiempo en que se obtienen. Desde el punto de vista de la determinación de los costos existen dos industrias básicas: la primera transforma la materia prima por medio de yuxtaposición o adición de materiales; tal acontece con la industria de transformación en la que se van agregando los materiales uno a otro hasta obtener el producto manufacturado. La segunda toma la maestria prima y la rompe, la disgrega, la subdivide, obteniendo a través de los procesos, diversos productos iguales en importancia en unas ocasiones, y en otras, un producto principal y varios sub-productos concomitantes, tal como sucede en la industria extractiva. Es la primera categoría de industrias la que es el objeto principal de nuestro estudio.

Las unidades producidas por la industria de transformación pueden obtenerse por el ensamble de sus partes, o bien sometiendo a diversos procesos los materiales que las forman. Así por ejemplo, la fabricación de un automóvil es el resultado del ensamble de las partes que lo forman. En cambio, la producción de cemento constituye un proceso continuo de los materiales que lo integran. De aquí que los sistemas de costos, atendiendo a esta característica de la producción, se clasifiquen básicamente en: a) sistema de costos por órdenes y b) sistema de costos por procesos.

Conviene recordar que un sistema contable es un procedimiento o método de registro

basado en la partida doble. Un sistema de costo es un sistema contable basado en un plan cuyo objetivo es la determinación de los costos unitarios. Pueden seguirse diversos planes y por esto hay varios sistemas que en el fondo son modificaciones de los dos anteriormente enunciados, (órdenes de producción y procesos) como resultado de la experiencia, tal como acontece con los costos por clases y los costos por operaciones.

Los sistemas de costos se clasifican en relación con el tiempo en que se obtienen: los costos son históricos cuando se toman de la realidad; son predeterminados cuando se calculan anticipadamente a los acontecimientos. Dentro de esta clasificación pueden subclasificarse en relación con la naturaleza de la producción: costos por órdenes y costos por procesos. De esta manera pueden formarse el siguiente cuadro:

I.- Sistemas de costos históricos o reales.

- A) Por órdenes de producción
- B) Por clases
- C) Por procesos
- D) Por operaciones.

II.- Sistemas de costos predeterminados

- E) Estimados o estimativos (órdenes o procesos)
- F) Estándar (órdenes o procesos)

Pasamos a referirnos a cada uno de ellos.

A) Sistema de costos por órdenes. Conforme a este sistema, para la ejecución de cualquier trabajo productivo, es indispensable expedir una orden por escrito. Esta orden estará numerada y en ella se indicará el artículo o servicio deseado con todas las especificaciones necesarias a fin de que el departamento respectivo cuente con la autorización correspondiente para proceder a su manufactura y a la vez se informa al departamento de contabilidad de lo que está sucediendo en el departamento productor. A esta orden deben cargarse separadamente cada uno de los tres elementos del costo a que nos hemos referido, de tal manera que se obtenga el costo total de producción de cada orden individual. Dividiendo el costo total de la orden entre el número de unidades producidas se obtiene el costo unitario (véase forma 1). En términos generales, puede decirse que dichas órdenes son expedidas por el director de la producción en colaboración con el departamento de ventas. Supongamos que el resumen de la orden de producción uno, es el siguiente:

Orden de Producción No.1

Resumen:

Materiales	\$ 100,000.00	
Trabajo	75,000.00	
Gtos. de Producción	25,000.00	
	<hr/>	
Suma	\$ 200,000.00	Que equivalen al costo de la orden
Unidades producidas	100	
El costo unitario sería por unidad.	\$ 200,000.00 - 100 = \$2,000.00	

No sólo para la producción pueden utilizarse las órdenes, sino también para otras labores dentro de la misma fábrica. Así por ejemplo, pueden emplearse las órdenes de construcción las órdenes de reparación, las órdenes de conservación y para otros servicios de carácter permanente, y entonces reciben el título de ordenes permanentes porque el número que se les asigna para identificarlas es fijo; pero en este caso nos estamos refiriendo a las órdenes de producción, las cuales a su vez pueden clasificarse: A) órdenes de producción de partes; B) órdenes de producción de subensamble y C) órdenes de producción de ensamble.

Con el fin de entender esta clasificación, nos referiremos a un ejemplo: supongamos que el artículo manufacturado X está formado de las partes 1,2 y 3, producidas por diferentes departamentos. Para manufacturar independientemente cada una de estas partes, expedirá las órdenes de producción de partes; cuando se unan las partes 1 y 2 ó las 2 y 3, se expedirán las órdenes de producción de subensamble; y en cuanto se trate de unir todos los elementos que forman el artículo X, o sea la reunión de las partes 1,2 y 3, se expedirán las órdenes de producción de ensamble. Cabe decir que esta clasificación es necesaria para determinadas industrias que así lo requieran, pero no es aplicable a todas.

Este sistema tiene la ventaja de dar a conocer con todo detalle el costo de producción de un artículo, y es recomendable para las fábricas que producen a base de órdenes específicas dadas por sus clientes y en general para la industria que puede identificar la orden en sus diversas fases de transformación. Tiene el sistema las siguientes ventajas: da a conocer con todo detalle el costo de producción del artículo; pueden proyectarse estimaciones futuras en vista de los costos anteriores; puede señalarse qué órdenes han dejado utilidad y cuáles pérdidas. Por otra parte, tiene sus inconvenientes, entre ellos el que se refiere a su costo de operación, pero ser el más elevado de entre los sistemas, debido a la gran labor que representa el obtener los datos en forma detallada. Además se requiere mayor tiempo para obtener los costos; se cometen gran número de errores debido al gran volumen de detalles; se dificulta manejar los costos cuando se hacen embarques parciales y por último los datos resulten un tanto extemporáneos para la dirección del negocio. sin embargo, es el método clásico y el que sirve de base para explicar la técnica de la determinación del costo