



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION

Instituto de Economía, Administración
y Contabilidad de Haciendas Privadas

Cuaderno N.º 6

**NORMAS PARA LA
DETERMINACION DE
LOS COSTOS**

Apartado de la Revista de la
Facultad de Ciencias Económicas
y de Administración - Nos. 11-12

MONTEVIDEO
URUGUAY
1957

PUBLICACIONES DEL INSTITUTO

Boletín Informativo

Nº 1. — Julio de 1956.

Nº 2. — Mayo de 1957.

Selección de Artículos

Nº 1. — Setiembre de 1956.

Nº 2. — Enero de 1957.

Nº 3. — Setiembre de 1957.

Cuadernos

Nº 1. — La Ciencia de la Contabilidad a Mediados del Siglo XX y su Posición entre las Doctrinas Modernas de Economía Hacienda. — Prof. T. D'Ippolito. — 1956.

Nº 2. — El Plan Contable Unitario Alemán. — Cr. Flavio G. Piccioli. — 1956.

Nº 3. — Estudio de la Situación Económico-Financiera de las Haciendas por medio de Indices. — Cr. Carlos Lecueder. — 1957.

Nº 4. — Evolución conceptual del balance. — Dr. Juan Rodríguez López. — 1957.

Nº 5. — Plan de cuentas uniforme italiano. — Cr. F. G. Diden. — 1957.

Nº 6. — Normas para la determinación de los costos industriales. — Informe del Instituto. — 1957.

NORMAS PARA LA DETERMINACION DE LOS COSTOS EN ACTIVIDADES INDUSTRIALES QUE EL ESTADO REGULA POR MEDIO DE SUS OFICINAS TECNICAS

Las normas que más adelante se establecen, han sido fijadas a pedido de la Cámara de Industrias para los casos en que el Estado, por medio de sus oficinas técnicas, interviene en la determinación de los costos, los fiscaliza o fija los precios.

Se trata de normas de carácter general que enfocan principios técnicos y que, por consiguiente, no contemplan casos particulares, ni situaciones especiales. Estas normas deberán adecuarse cuando deban ser aplicadas a circunstancias peculiares o cuando deban perseguirse finalidades precisas.

Se considera, sin embargo, que por el hecho de ser normas generales, dan la necesaria orientación para todos los casos que pudieran presentarse.

El concepto de "costo" a los fines de estas normas comprende el gasto total incurrido o devengado para poner el producto en condiciones de ser ofrecido en el mercado.

Estas normas han sido ordenadas en diferentes capítulos, agrupándose en ellos los correspondientes a cada uno de los conceptos o factores integrantes del costo de producción, indicándose los criterios básicos y fundamentales que han de seguirse en la estructuración de un costo, realizada por oficinas del Estado.

Debe tenerse presente que, necesariamente, se ha considerado que los conceptos fundamentales de los factores integrantes del costo no requieren en todos los casos definición de su contenido, y que por tratarse de normas técnicas se ha preferido exponer los criterios adoptados — que se consideran los más ajustados y que el Instituto aconseja en este trabajo — sin extenderse en la fundamentación de esos criterios.

Una recomendación surge de la investigación realizada: la necesidad de que un órgano administrativo, estrictamente técnico, fije la necesaria unidad de criterio para la apreciación de los problemas que se suscitan en materia como la examinada, que va tomando vuelo en la gestión económica y social del Estado.

El costo de producción puede estructurarse agrupando todos los factores que lo integran, en los siguientes conceptos:

- I) *Materia Prima.*
- II) *Mano de Obra.*
- III) *Gastos de Fabricación.*
- IV) *Equipo fijo: Amortizaciones y Gastos de Conservación y Reparaciones.*
- V) *Gastos de Administración.*
- VI) *Gravámenes Fiscales.*
- VII) *Gastos de Instalación y Puesta en marcha.*
- VIII) *Gastos Financieros.*
- IX) *Gastos de Distribución.*

I. — MATERIA PRIMA

1. — Para la determinación del costo de las materias primas se estará a la finalidad del costo que se quiere determinar.

2. — Cuando se trata de una producción ya consumada (costo de un ejercicio) se tomará el costo de compra de lo consumido, valuándose los stocks al costo o precio de mercado, siempre el menor.

3. — Para determinar el costo de los consumos de materias primas en el curso del ejercicio, puede aceptarse el criterio de valuación de salidas, de promedio ponderado, el F.I.F.O., o el costo standard (con las rectificaciones por diferencias correspondientes).

Para la adopción del método L.I.F.O. debe considerarse el problema de la empresa en particular y el tipo de industria.

4. — Cuando se trata de determinar un costo futuro y pueda haber razonables previsiones de variaciones en los precios, se considerarán estas variaciones exigiéndose una justificación atendible.

Las variaciones que derivan de aumento o disminución en los gastos accesorios a incorporar, se considerarán aparte.

5. — Las materias primas elaboradas por otra unidad productiva de la misma empresa, se incorporarán al costo, determinado según estas mismas normas. Cuando esa materia prima tenga un precio de mercado distinto pero documentable, podrá tomarse este último.

6. — De los costos de materias primas cargados a un determinado producto, se deducirán los valores de los residuos o subproductos de la fabricación. Estos valores se determinarán tomando como base precios actuales.

7. — Las mermas se tomarán como costo directo del valor de la materia prima, menos el valor de recuperación. Dicha merma o desechos se aceptarán solamente en proporciones técnicamente razonables.

8. — Para determinar el costo de la materia prima se tendrán en cuenta, además del costo directo de compra, los gastos accesorios que ocasiona su adquisición, como ser: fletes, derechos de aduana, seguros, gastos de descarga y almacenamiento, comisiones, etc.

9. — Las empresas deberán conservar toda la documentación de compra de los gastos accesorios, debidamente ordenada y llevar registros que permitan determinar con precisión el costo total.

10. — Las existencias de materias primas y sus consumos estarán debidamente contabilizados en registros especiales (libros o fichas), que permitan fijar con claridad y exactitud las existencias, entradas, salidas y sus respectivas fechas.

II. — MANO DE OBRA

1. — En el rubro Mano de Obra ha de incluirse todo egreso, en dinero o en especie, que sea abonado a personas que presten servicios a la empresa, y que por tal situación esta es responsable —de acuerdo a la ley— de las contribuciones jubilatorias.

2. — El total de las retribuciones personales, deberá ser registrado en cuentas especiales o registros auxiliares. El importe total de estas partidas debe coincidir con el total de la suma de las cuentas individuales que las empresas deben llevar a los efectos jubilatorios.

3. — Las retribuciones se clasificarán:

- a) según su función en la empresa.
- b) según secciones de producción.
- c) según su aplicación al costo de producción y/o venta.
- d) según el sistema de retribución.

4. — Periódicamente se formularán estados analíticos de Mano de Obra de acuerdo a la clasificación precedente.

Cuando se abonen retribuciones adicionales y/o complementarias a las tarifas por laudos, deberán formularse estados demostrativos de estas circunstancias, realizándose los siguientes análisis:

- a) Por concepto y causal de la retribución.
- b) Por su aplicación al costo de producción.
- c) Por el sistema de retribución.

5. — Las empresas deberán formular estados que registren las horas trabajadas y que concuerden con los estados y registros mencionados anteriormente.

6. — Conjuntamente con las retribuciones personales han de com-

putarse las cargas sociales o fiscales originadas o directamente vinculadas a éstas, debiéndose contabilizar en sub-rubros independientes que permitan su perfecta individualización.

III. — GASTOS DE FABRICACION

1. — Como “Gastos de Fabricación” se comprenden todos los gastos en que se incurre para hacer operar el sector productivo de una empresa industrial, distinguiéndolos de los costos directos y de la depreciación, tratados por separado.

2. — Los “Gastos de Fabricación” se clasificarán en:

- a) Consumos: Materiales que se consumen en cantidades pequeñas y que se hace imposible cargar directamente su importe al producto o cuando el resultado obtenido después de su carga no compense el esfuerzo necesario para conseguirlo.
- b) Combustibles y lubricantes.
- c) Energía eléctrica.
- d) Otros conceptos: que deberán analizarse de acuerdo a la industria de que se trate.

3. — Todos los gastos deberán registrarse en forma que sea posible discriminar los diferentes conceptos para su mejor análisis, debiéndose emplear una cuenta única, con desarrollos de segundo o ulteriores grados, si el volumen o naturaleza de los mismos así lo aconsejare.

IV. — EQUIPO FIJO: AMORTIZACION Y GASTOS DE CONSERVACION Y REPARACIONES

1. — El costo de la planta —involucrando en el término planta los edificios, máquinas e instalaciones— debe considerarse en las operaciones de una manera sistemática teniendo en cuenta todas las circunstancias y condiciones pertinentes.

2. — Los activos fijos, en el transcurso del tiempo, por su uso, se deprecian. La contabilización de esa depreciación es el objeto de esta norma: “Depreciación” es el término que se usa para significar costo amortizado o amortización. La depreciación es un hecho económico y la amortización es el medio que utiliza la técnica contable para registrar ese hecho económico.

La amortización —por lo tanto— es un sistema de contabilidad que tiende a distribuir el costo u otros valores básicos de los activos fijos, me-

nos el recuperó o valor final, en un período estimado de vida de la unidad (que puede ser un grupo de elementos).

3. — Para la amortización, se seguirá el sistema de cuota fija, como principio de carácter general, sin perjuicio de que en casos especiales puedan admitirse otros métodos de amortización que se consideren más convenientes.

Los porcentajes o tasas deberán ser establecidos teniendo en cuenta la vida útil de los elementos, recurriéndose siempre que sea posible, a asesoramientos de técnicos especializados responsables.

4. — Las amortizaciones se calcularán sobre los valores de costo de los activos, no admitiéndose, a estos efectos, revaluación alguna.

5. — Las incorporaciones se empezarán a amortizar en el ejercicio siguiente al de su adquisición, con excepción de casos especiales, como el de industrias que trabajan por zafra.

6. — En general, las amortizaciones se fijarán sobre la base en períodos de tiempo; en casos muy especiales podrá admitirse que los mismos se calculan sobre volúmenes de producción.

7. — Los saldos por amortizar de unidades (máquinas o grupos de máquinas, etc.) que se declaren obsoletas o inutilizables por causas ajenas a su uso normal, antes de la terminación de su vida útil, deben integrar los resultados de la empresa y no incluirse en los costos de producción.

8. — En la fijación de los precios de venta por el Estado, se deberá tener en cuenta que, sea por la vía del costo o de los márgenes de utilidad, han de computarse las cantidades necesarias para cubrir los costos de reposición de los equipos, sobre las bases que determine el órgano competente de Gobierno.

9. — La reserva para amortización y los fondos o provisiones acordadas para cubrir costos de reposición, deberán ser destinados a los fines para los que fueron creados, y no se admitirá que total o parcialmente se incluyan en la distribución de utilidades.

10. — Además de los problemas vinculados a la depreciación, los activos fijos son el origen de un grupo de gastos, que generalmente se agrupan bajo la denominación "Gastos de Mantenimiento" o "Conservación y Reparaciones". A los efectos de la fijación de costos, no existe problema en agruparlos en un solo rubro.

11. — El tratamiento a darse a estos gastos, en relación al costo de producción, varía con el caso de que se trate; pero en general puede decirse que estos gastos forman parte del costo de producción, aunque debe señalarse que aquellas reparaciones que prolonguen la vida útil de la máquina u otros elementos, más allá del límite calculado como normal, deben constituir, como la inversión original, un activo amortizable.

12. — Los activos que por su naturaleza requieren reparaciones o conservación que crecen en importancia en el curso de los años, plantean

la necesidad de prever fondos o reservas, para que la incidencia de esos gastos, sea uniforme durante la vida útil del objeto conservado o reparado. Puede en estos casos, aconsejarse métodos de amortización que cubran la depreciación y los gastos por este concepto. Estos problemas han de resolverse en cada caso con los asesoramientos técnicos correspondientes.

13. — Las empresas deberán registrar los activos fijos por sus valores de costo de adquisición puesto en planta, o fabricación, debiendo el plan de cuentas prever una clasificación que permita la individualización fácil de los distintos grupos de activos.

14. — Deberá mantenerse un inventario permanente de activo fijo, que permita conocer toda la información relativa a un elemento determinado: fecha de incorporación, procedencia, valor de compra o de fabricación, ubicación, rubro, vida útil asignada, amortizaciones, etc.

15. — Se deberá conservar la documentación de compra de los activos fijos, y registrar adecuadamente la formación del valor de costo cuando han sido fabricados por la propia empresa.

16. — Las amortizaciones se llevarán a una cuenta especial de "Provisión para amortizaciones" o denominación similar, no admitiéndose en ningún caso la imputación de las amortizaciones a las cuentas del activo. Así mismo, las provisiones o reservas que se admitan para cubrir el costo de reposición de los equipos deberán contabilizarse en cuentas de la misma naturaleza, pero separadas de las amortizaciones corrientes.

17. — Se respetará la clasificación primaria para la imputación de los distintos conceptos que integran el rubro "Gastos de Conservación y Reparaciones", sin perjuicio de llevar a cuentas especiales analíticas, o mayores auxiliares, las erogaciones por este concepto, de forma que sea fácilmente determinado el monto total afectado a este rubro y su formación, de acuerdo a la referida clasificación primaria de Gastos (mano de obra, gastos de fabricación, amortizaciones).

18. — Las empresas deberán mantener registros adecuados que permitan individualizar cuáles elementos han sido reparados, y la naturaleza de esas reparaciones.

19. — Cuando el costo del montaje de la instalación de la fábrica o de una sección de la misma tenga volumen, deberá contabilizarse por separado a efectos de aplicar y seguir un régimen de amortizaciones independientes del equipo mismo.

V. — GASTOS DE ADMINISTRACION

1. — A este rubro se imputarán aquellos gastos típicamente administrativos, que por ser generales, de ordinario no se asignan a ningún departamento determinado, pero cuyos servicios son auxiliares para todos los departamentos de la empresa, teniéndose presente que han de referirse a Gastos Generales no incluidos en las otras clasificaciones.

2. — Estos gastos se agruparán en una sola cuenta, analizándose los distintos conceptos en sub-rubros. Se recomienda que el análisis no se extienda en demasía ya que ello puede complicar innecesariamente la distribución de los gastos.

3. — Los obsequios, liberalidades y donaciones formarán un sub-rubro especial y su admisión en el costo de producción se hará siempre con un criterio muy restrictivo.

4. — En materia de servicios sociales o auxiliares se exigirá una perfecta individualización del gasto o determinación del costo del servicio, aplicándose como en el numeral anterior con criterios restrictivos y sobre la base de los legalmente obligatorios o impuestos por vía administrativa (consejos de salarios).

5. — En general se considera que el tipo de gastos mencionados en los numerales 3 y 4 y similares no forma parte de los costos de producción, especialmente cuando éstos están en alguna forma intervenidos por el Estado.

VI. — GRAVAMENES FISCALES

1. — Se contabilizarán todos los impuestos, tasas o contribuciones, fijados por la autoridad competente (Gobierno Nacional o departamental) que hayan sido pagados o devengados en el ejercicio económico de la empresa, y se agruparán en una cuenta única, analizándose en sub-rubros los diferentes conceptos (gravámenes).

2. — La aplicación de este rubro en los costos de producción y/o distribución se hará en forma directa o indirecta según la naturaleza del gravamen de que se trate.

3. — Se excluyen expresamente de este rubro todos los gravámenes originados o vinculados directamente a las retribuciones personales, los que han de computarse y contabilizarse conjuntamente con estos, en el capítulo "Mano de Obra" (Norma II/6).

4. — Los gravámenes que se computarán en el costo serán aquellos en que el agente pasivo lo constituye el ente haciendal cuyo costo se estudia, con excepción de los impuestos que como el Sustitutivo del de Herencias y el que grava las Ganancias Elevadas, que nunca pueden hacerse incidir sobre el costo, pues, el primero grava el capital y reservas en función de la estructura legal de la empresa y el segundo afecta el rendimiento neto de la misma.

VII. — GASTOS DE INSTALACION Y PUESTA EN MARCHA

1. — Se imputarán a este rubro todos los gastos causados por la industria hasta el momento en que comienza la explotación normal. Corres-

ponde a los conceptos, "implantación", "puesta en marcha", "estudios", "experimentación", generalmente utilizados con igual acepción.

2. — Este rubro forma un conjunto de valores "no recuperables", que no se incorporan a ningún elemento concreto del activo, sino que han sido requeridos para poder cumplir el objeto de la industria.

3. — Se aconseja que su monto se reparta en un término relativamente amplio (por ejemplo, 10 años), aunque para algún producto o tipo de industria el período de amortización puede variarse en más o en menos según corresponda.

4. — No se incluyen en este concepto aquellos gastos que se refieren a la formación de la sociedad, a la empresa en particular (gastos de contrato, de estatuto, de registro, de emisión, timbres, comisiones de colocación del capital).

VIII. — GASTOS FINANCIEROS

1. — Se entienden como Gastos Financieros de una empresa, todos aquellos que están vinculados con la adquisición, formación y/o evolución del capital de la misma e incluyen intereses de préstamos, de obligaciones, comisiones y amortización de descuentos en la emisión de valores, etc.

2. — La inclusión o no de los gastos financieros en el costo, está determinada en primer lugar, y fundamentalmente, por la finalidad del costo a estudiar.

3. — Puede establecerse que en los "costos contables" (por contraposición a "costo técnico-económico"), no se debe incluir carga alguna por intereses del capital propio.

4. — En los costos de producción intervenidos por el Estado (costos contables) pueden incluirse los gastos financieros efectivamente pagados y/o devengados. Es fundamental en todos estos casos el estudio de la dimensión de la empresa para apreciar si se ha previsto el capital de giro que la misma requiere, a objeto de determinar si en lugar de contar con el capital propio suficiente se recurre al crédito como fuente normal y permanente, encareciendo así con los intereses el costo de producción.

5. — En general han de admitirse los gastos financieros originados por créditos de funcionamiento y se excluirán los originados por créditos de financiamiento (hipotecario, de prenda industrial, de obligaciones y similares).

6. — Ninguna distinción debe hacerse para decidir sobre el cómputo de los intereses, cualquiera sea la duración del ciclo productivo o el tipo de actividad.

IX. — GASTOS DE DISTRIBUCION

1. — La distribución comienza en el momento en que ha cesado la responsabilidad de la producción, es decir, una vez que el artículo ingresa en el depósito de productos terminados, y concluye una vez que se ha formalizado su venta.

Las erogaciones producidas en este proceso de colocación del producto constituyen los gastos imputables a este grupo.

2. — La clasificación de estos gastos habrá de realizarse de acuerdo a la dimensión de la industria, pero teniendo en cuenta el plan expuesto en las presentes normas. En primer lugar se hará un análisis en atención a la naturaleza del gasto y en segundo lugar se repartirán en relación a la función cuyo costo se trata de obtener, esto es, las diferentes etapas de la distribución: almacenaje, gastos directos de ventas, gastos de transporte, gastos de promoción y propaganda.

3. — Solamente cuando el Estado fija el precio de venta y el industrial toma a su cargo todo el proceso de comercialización hasta colocar el producto a disposición del consumidor, se puede admitir que se agreguen al costo de producción los gastos que integran el costo de la distribución. Pero no podrán computarse cuando se trate de artículos que, por ser de necesidad, su venta no requiera, por ejemplo, gastos de promoción, propaganda, ni justifique el pago de comisiones u otros gastos de distribución.

Se ha definido, con la necesaria precisión, el caso en que se puede admitir se agreguen al costo de producción algunos gastos de distribución.

NORMAS GENERALES

1. — La contabilización de los gastos o erogaciones se hará siempre respetando la clasificación expuesta anteriormente, sin perjuicio de que los mismos se redistribuyan en segunda instancia, para lograr una adecuada clasificación de los distintos factores integrantes del costo, de acuerdo a las funciones a que debe afectarse cada gasto.

2. — Los planes de cuentas de las empresas, deberán tomar en consideración la norma anterior y permitirán el análisis exhaustivo de la formación de todos los conceptos, debiendo cada registración estar respaldada por la documentación respectiva.

Esta documentación será ordenada y prolijamente archivada, de acuerdo al origen de la misma (caja, compras, almacenes, etc.).

3. — Las empresas deberán preparar estado de costos, de acuerdo a la clasificación establecida en las normas, desarrollando en estados demostrativos la formación de cada rubro, con indicación expresa cuando se han hecho pasajes de los rubros primarios a los restantes.

4. — Cuando las empresas desarrollen otras actividades cuyos costos no estén intervenidos por el Estado, los planes de cuentas permitirán diferenciar con toda claridad la formación de los distintos costos. En estos casos, los gastos generales indirectos se repartirán proporcionalmente a los gastos directos de las distintas actividades (materia prima, mano de obra y gastos de fabricación) .

5. — Las empresas llevarán registros ordenados para la contabilización exacta de la producción en sus volúmenes físicos y con perfecta identificación de sus características técnicas.

6. — Las empresas llevarán sus libros de contabilidad (principales y auxiliares) perfectamente al día.

7. — Se recomienda que las empresas de una misma actividad convengan el cierre de sus ejercicios económicos en la misma fecha.

Montevideo, enero de 1957.

*Facultad de Ciencias Económicas y de Administración.
Instituto de Economía, Administración y Contabilidad de
Haciendas Privadas.*

Para la redacción de estas NORMAS el Instituto constituyó un grupo de trabajo dirigido por el Director, prof. Juan Rodríguez López e integrado por el prof. Serafin Iribarren, el Dr. Víctor Guaglianone y los Contadores Miguel Acevedo Terra, Antonio Barreiro, José M. Colvo, Daniel Gosweller, Darío Jourdan, Raúl Ochoa, Domingo Ortiz, José M. Rocca y Alfredo Vigneaux. Actuó como Coordinador el ayudante técnico del Instituto, Sr. Franklin Didden.