

**XXXIX CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

Título:

**EL DESAFÍO DE ALCANZAR LA SINTONÍA ENTRE LA TEORÍA
GENERAL DEL COSTO Y LA TÉCNICA DEL COSTO ESTÁNDAR**

Categoría propuesta:

COMUNICACIONES VINCULADAS A LA ACTIVIDAD DOCENTE

Autores:

MIGUEL A. LISSARRAGUE (socio activo)

FERNANDO ROSSI (socio adherente)

DARÍO M. ANDIARENA (socio adherente)

TUCUMÁN, AGOSTO de 2016

“Trabajo aprobado por la COMISIÓN TÉCNICA al solo efecto de ser publicado en los congresos del IAPUCO”

EL DESAFÍO DE ALCANZAR LA SINTONÍA ENTRE LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO Y LA TÉCNICA DEL COSTO ESTÁNDAR

ÍNDICE

Resumen

1.- Introducción

2.- Antecedentes y su impacto en Los Planes de Estudio

3.- Alineando los casos prácticos

4.- Un caso simple de implementación de la propuesta para la técnica de Costos Estándar

5.- Anexo I

6.- Consideraciones finales

7.- Referencias bibliográficas

EL DESAFÍO DE ALCANZAR LA SINTONÍA ENTRE LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO Y LA TÉCNICA DEL COSTO ESTÁNDAR

Categoría propuesta: Comunicaciones vinculadas a la actividad docente

RESUMEN

Cuando nos planteamos la enseñanza de los costos desde la Teoría General del Costo (TGC), surgen una serie de interrogantes al momento del desarrollo de los Programas de las distintas asignaturas desde dicho enfoque, y más aún al aplicar los contenidos a los casos prácticos.

Si estamos ante un plan de estudios vigente la reformulación del programa de la asignatura es fundamental, ya que el soporte teórico de las aplicaciones prácticas “debe ir en una misma sintonía”.

Si estamos frente a un nuevo plan de estudios se pueden fijar los contenidos mínimos de las asignaturas partiendo, directamente, del enfoque de la Teoría General del Costo (TGC), por lo que el problema estaría resuelto.

La Teoría General del Costo (TGC) plantea la integración de diferentes planos en los que se sustenta (Plano 1 Teoría, Plano 2 Técnicas de determinación y Plano 3 Usos) que podrían presentar alternativas en la modalidad del desarrollo de las distintas materias para cada una de las carreras, estas alternativas se basan en:

- a) Autonomía del Plano 1 integrando el plano 2 y 3 (uso según si la materia se dicta para contadores, licenciados o ambas carreras).
- b) Integrar los tres planos: transversalidad con usos de acuerdo a la orientación de la materia (Contadores, Licenciados o ambas).

Así uno de los desafíos será como adaptar los casos prácticos al enfoque elegido, de acuerdo con lo descrito en a) o b).

Habiendo adoptado el criterio de integrar los tres planos mostramos cómo hemos reformulando un caso práctico de determinación de variaciones en estándar tradicional, hacia un caso de aplicación de técnicas de determinación estándar considerado desde la óptica de la TGC.

1. INTRODUCCIÓN

Introducción

Pretendemos difundir el modo en el cual algunas cátedras abordan el desarrollo de la Teoría General del Costo (TGC), hace varios años en el seno del IAPUCo se gestó el denominado GRUPO TGC, que comenzó compartiendo programas en un grupo en LinkedIn y casos en la página web del IAPUCo en la denominada Guía Federal.

Además de ese trabajo embrionario, el criterio elegido para su abordaje, es consecuencia de un proceso de discusión iniciado hacia el interior de la cátedra que luego fuera expuesto y debatido en una serie de Ateneos realizados durante 2013, 2014 y 2015, en ellos participaron un grupo de docentes de la F.C.E. de la UNICEN y de la F.C.E.y.S. de la Universidad Nacional de Mar del Plata cuyo objetivo primerísimo era “acordar” el modo de abordar esta temática.

Estos Ateneos fueron dirigidos por los profesores Enrique Cartier y Diego Di Renzo, durante su desarrollo además de “intentar el acuerdo” que nos permitiría tener cierta uniformidad al encarar distintos temas nos planteó la necesidad de redefinir muchos aspectos de nuestra guía de trabajos prácticos, tarea que nuestra cátedra abordó durante 2015.

En el área de Costos de la UNICEN, desde hace unos años hemos iniciado un proceso evolutivo, con anterioridad transmitíamos la temática de la Teoría General del Costo (TGC) de un modo autónomo sin integración alguna con las herramientas que desarrollábamos para resolver la casuística planteada en nuestra guía de Casos Prácticos, situación que se reflejaba en el desarrollo de los contenidos mínimos de los Planes de Estudio y en los Programas de las distintas asignaturas.

Hace un tiempo nuestra cátedra, al igual que otras, viene trabajando para alinear el desarrollo de los Programas de las Materias de Costos y Gestión de las distintas carreras con el marco de la Teoría General del Costo (TGC).

Es común ver en algunas cátedras el abordaje tradicional de la enseñanza de los costos, en el cual se presentan dos grandes planos:

- El primero reconoce que en la realidad hay problemas que requieren una solución aportada por la información sobre costos, en esta “realidad” los problemas pueden estar asociados con los usos de la información en el Sistema de Determinación de Renta (SDR); o con los usos de la información en el Sistema de Gestión (SG) vigente en un ente.
- El segundo plano considera la presencia de herramientas y técnicas que explican cómo tratamos los factores y cómo modelamos los costos. Estas herramientas generan información que será utilizada en los SDR, en los SG, o en ambos.

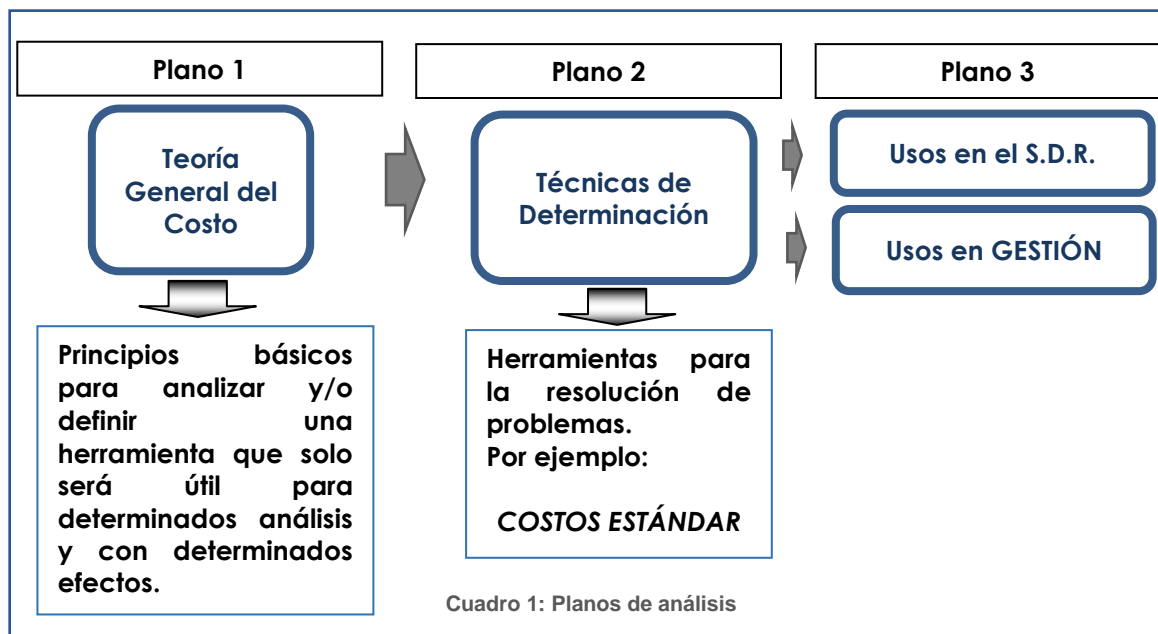
La estrategia pedagógica tradicional apunta a estos dos planos con el objetivo de transferir conocimientos vinculados a esta lógica, asocia problemas y herramientas, es decir para cada problema hay una “receta”.

Este modo de resolver problemas suele presentar ciertas deficiencias que se originan en las diferentes formas de interpretar la realidad económica, además, no todas las empresas tienen establecidos sistemas de costos que faciliten la solución de los mismos.

Frente a esta realidad e intentando generalizar la Teoría General del Costo se agrega un plano, el plano de los conceptos en el cual se gestan los principios básicos de esa teoría,

estos estarán presentes a la hora de analizar los distintos problemas y deberán ser resueltos por la herramienta que definamos.

Este reconocimiento implica incorporar a nuestra estrategia pedagógica la existencia del plano 1, que no excluye a los dos anteriores sino que los complementa, como podemos ver en el cuadro siguiente:



La cuestión básica es que la realidad de la gestión por lo general no presenta los problemas de una misma forma, por lo que tampoco sería posible enfocar las soluciones de modo genérico sin considerar esa realidad concreta.

En la práctica frente a una de las alternativas del plano 3 resulta necesario establecer cuál es la información básica que se requiere para solucionarlo, por lo que en el proceso de enseñanza aprendizaje debemos resaltar que no intentamos formar aplicadores de "recetas" tomadas del plano 2, sino que, a partir de haber comprendido la TGC, o sea el Plano 1 Teórico, no esperen a que se les brinden todas las técnicas ni herramientas que puedan existir (Plano 2) para solucionarle el problema a la empresa en la que el futuro profesional se desempeñe.

Habiendo desarrollado todos los aspectos de la TGC en clase, es esperable que los alumnos tengan la capacidad de "inventar", "definir" o "seleccionar entre las habituales" las técnicas necesarias para solucionar los problemas que se plantean en el plano 3, sin dejar de lado ni violar el Plano 1 o sea los principios de la TGC.

Durante el desarrollo de los Ateneos a que hacíamos referencia al comienzo, tratamos de establecer el modo en que se articulan los tres planos y hemos observado distintas alternativas:

- a) Autonomía del Plano 1 integrando el plano 2 y 3 (uso según si la materia se dicta para contadores, licenciados o ambas carreras).
- b) Integrar los tres planos: transversalidad con usos de acuerdo a la orientación de la materia (Contadores, Licenciados o ambas).

Así uno de los desafíos será como adaptar los casos prácticos al enfoque elegido, de acuerdo con lo descrito en a) o b).

Con el objeto de mostrar el modo en que alineamos los casos prácticos con la forma en que abordamos la enseñanza de la Teoría General del Costo (TGC) reformularemos un caso práctico de determinación de variaciones en estándar tradicional, hacia un caso de aplicación de técnicas de determinación estándar con este enfoque.

Por otra parte, no abordaremos en este trabajo los Principios de la Teoría General del Costo¹ pero resulta imprescindible dejar en claro que en nuestra estrategia pedagógica tratamos de transmitir que los mismos, no obstante que realizamos su abordaje en las primeras unidades del Programa, atraviesan en forma horizontal a las distintas asignaturas que dictamos en el Área de Costos de la Facultad.

Objetivo

El trabajo tiene como objetivo mostrar una alternativa para alinear los casos prácticos con la Teoría General del Costo (TGC), atendiendo la forma en que se aborda la enseñanza de la misma.

Metodología

El abordaje del objetivo propuesto se realiza desde una investigación aplicada, con un estudio descriptivo de caso. Se reformulará un caso práctico de determinación de variaciones en estándar tradicional, hacia un caso de aplicación de técnicas de determinación estándar con este enfoque.

2. ANTECEDENTES Y SU IMPACTO EN LOS PLANES DE ESTUDIO

Antecedentes

Citamos como el antecedente más significativo la ponencia presentada en el VII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos “Bases para la discusión de las formulaciones básicas de la disciplina costos” planteaba tanto la necesidad de encarar el desafío de gestar una “teoría general del costo”, como el punto de vista de que ese desafío debía ser, antes que una línea de trabajo individual, una tarea conjunta que se nutriera de los aportes de los especialistas y académicos de la disciplina.

Asimismo debemos destacar que la “teoría general del costo” (TGC)

- figura en la mayoría de los contenidos de los programas de la asignatura costos o afines incluidas en las currículas de grado,
- es el módulo específico e inicialen las carreras de posgrado que el IAPUCo dicta en convenio con las principales Universidades del país,
- es un tema recurrente de las ponencias presentadas en los congresos tanto nacionales como internacionales de la especialidad,
- figura como tema concreto en obras bibliográficas de varios e importantes autores nacionales.

Los Planes de Estudio

El Plan de Estudios vigente actualmente en nuestra facultad, en lo que a las asignaturas

¹Teoría General del Costo Un marco necesario - Prof.: Enrique Cartier - Prof.: Dr. Oscar Manuel Osorio. Ciudad de La Habana - Cuba – 1992

del Área de Costos se refiere, prevee el dictado de una asignatura para la Carrera de Licenciado en Administración y otra para la carrera de Contador Público, las que teniendo Contenidos Mínimos similares tienen programas desarrollados para cada una de ellas que las diferencian, siguiendo el perfil del graduado buscado.

Además, nuestro Plan de Estudio definió una serie de orientaciones que los alumnos pueden elegir libremente, una de ellas es la Orientación en COSTOS Y GESTIÓN que prevee el dictado de dos materias y la realización de un Seminario.

Con el objeto de contextualizar lo expresado a continuación se transcriben los diferentes contenidos mínimos.

Contenidos mínimos de la carrera de Licenciado en Administración

Costos para la Gestión²

La teoría del costo. Nociones de determinación de costos en un entorno estándar. Nociones sobre las formas de concentración de los costos. El marginalismo. El punto de equilibrio en empresas mono y poliproduccion. La aplicación de la información de costos para toma de decisiones en el corto plazo. La determinación de precios. Uso de la información de costos para el análisis de la gestión. La reducción de costos. Nuevas técnicas de gestión: tercerización, mejora permanente, performance comparadas. Aprovisionamiento dinámico. La teoría de las restricciones.

Contenidos mínimos de la carrera de Contador Público.

Costos para la Gestión³

Teoría general del Costo. Técnicas y métodos de concentración y determinación de costos. Costeo de productos, funciones y actividades (históricos y predeterminados). Aplicación de la información de costos para la gestión y la toma de decisiones. Los costos y las técnicas de gestión. Nuevas técnicas de gestión. La racionalización y reducción de costos.

En lo que se refiere a la Orientación en Costos y Gestión los Contenidos mínimos son:

- *Control de Gestión I*

Análisis avanzado de Teoría del Costo, sistemas, marginalismo, costo-utilidad-volumen y punto de equilibrio. Decisiones de corto y largo plazo. Costos Comerciales y fijación de precios. Medición y análisis para el planeamiento de los costos y rentabilidad.

- *Control de Gestión II*

Evaluación de la gestión empresarial: herramientas, técnicas de gestión e interpretación. Áreas de responsabilidad. Sistemas de racionalización y reducción de costos. Técnicas de gestionamiento aplicables: JIT, ABC, ABM, KAIZEN, Tercerización, Cuadro de Mandos de Costos e Integral, Teoría de las Restricciones, otros. Organización y establecimiento de un sistema para la gestión de empresas y organizaciones.

- *Seminario de Aplicación*

² Resolución de Consejo Académico N° 283/1999.

³ Resolución de Consejo Académico N° 177/2000.

El seminario carece de contenidos mínimos ya que se trata del desarrollo de un trabajo de campo en empresas.

Tal como comentábamos en la introducción, basados en estos contenidos mínimos y en otras expresadas por los participantes de los ateneos planteamos el modo en que se relacionan los tres planos, dependiendo de las Carreras y Asignaturas.

Materia/Carrera		Plano 1	Plano 2	Plano 3
Alt. I	Materia Carrera C.P.	Autónomo Inicial	Integrado para Uso en S.D.R. (sin usos en GESTIÓN)	
Alt. II	Materia Carrera L.A.	Autónomo Inicial	Integrado para GESTIÓN (sin usos en S.D.R.)	
Alt. III	Materia común C.P. y L.A.	Autónomo Inicial	Integrado para S.D.R. y GESTIÓN	
Alt. IV	Materia Carrera C.P.	Integrado de Teoría, Técnica y Uso en S.D.R. (sin usos en GESTIÓN)		
Alt. V	Materia Independiente C.P. y L.A.	Integrado de Teoría, Técnica y Usos en GESTIÓN (sin usos en S.D.R.)		
Alt. VI	Materia común C.P. y L.A.	Integrado de Teoría, Técnica y Usos en S.D.R. y en GESTIÓN		

Cuadro 2: El modo de relacionar los distintos Planos de análisis

Ahora bien, mucho más fácil resulta cuando estamos en presencia de un nuevo Plan de Estudios, este es el caso de nuestra Facultad que acaba de aprobar el Plan del Cincuentenario.

Esta profunda reforma a los Planes de Estudio de las carreras de Licenciado en Administración y Contador Público se complementa con la creación de la carrera de Licenciado en Economía Empresarial.

Las tres carreras incluyen en el Ciclo Profesional asignaturas sumamente exigentes en el área de los Costos, cuyos Contenidos Mínimos detallamos a continuación:

Contenidos mínimos de la carrera de Licenciado en Administración y de la carrera de Licenciado en Economía Empresarial

Costos para la Toma de Decisiones	<i>Teoría General del Costo: principios. Planeamiento Estratégico y Táctico. Modelos de costeo: histórico y predeterminado, completo y variable. Componentes del costo. Costos predeterminados: normalizado y estándares. Costos de producción, comerciales y financieros. Técnicas del marginalismo. Aplicación, herramientas. Costos para la toma de decisiones. Nuevas técnicas y herramientas de gestión.</i>
--	---

Contenidos mínimos de la carrera de Contador Público.

Costos	<i>Teoría General del Costo: principios. Modelos de costeo: histórico y predeterminado, completo y variable. Componentes del costo. Determinación del costo para el cálculo de la renta. Costos predeterminados: normalizados y estándares. Costos de producción, comerciales y financieros. Nuevas técnicas y herramientas de costeo.</i>
---------------	--

Gestión de costos	<i>Los costos en el proceso de toma de decisiones. Planeamiento estratégico y táctico. Presupuesto y control. Técnicas del marginalismo. Aplicación, herramientas. Costos especiales: agropecuarios, bancarios. Gerencia estratégica de costos. Nuevas técnicas y herramientas de gestión.</i>
--------------------------	--

El desarrollo de un nuevo Plan de Estudio representó una oportunidad inmejorable para alinear los Contenidos Mínimos con la TGC situación que nos posiciona en las Alternativas (Cuadro 2) IV y V para la Carrera de Contador Público y V para ambas Licenciaturas,

3. ALINEANDO LOS CASOS PRÁCTICOS

Este modo de abordar la transmisión de los conceptos teóricos de la TGC plantea el desafío de adaptar/alinear los casos prácticos al enfoque elegido, adoptando la idea de integrar los 3 Planos y considerando la transversalidad de los aspectos que sostenemos en el Plano 1 con usos específicos, teniendo en cuenta que la asignatura sea dictada para la carrera de Contador Público, de Licenciado o ambas.

La propuesta desarrollada está sustentada en dos aspectos que creemos resulta conveniente destacar:

1. Desde el punto de vista pedagógico.

Tal como lo hemos aclarado, no abordaremos en este trabajo los Principios de la Teoría General, no obstante resulta imprescindible precisar como paso previo al abordaje de distintas técnicas, que los Modelos de Costeo encuentran sustento en el Principio de Necesidad.

Este principio, nos plantea dos formatos de incorporar factores a las unidades de costos, de costeo o unidades de obra dependiendo del caso, podemos escoger:

- sumarizar todos los factores consumidos (en la medida que resulten necesarios claro está) lo que nos situaría ante un Modelo de Costeo RESULTANTE, REAL O HISTÓRICO.
- pautar a priori del proceso de transformación cuáles serían los factores que la dirección de la empresa considera como consumo aceptable y loggable en cuanto a eficiencia, enfocando claramente un Modelo de Costeo PREDETERMINADO.

En este punto profundizamos lo que implica usar costos reales o históricos absorbiendo posibles anomalías que, siguiendo a Ortega Pérez de León nunca deben ser consideradas como costos, y los beneficios de normalizar.

Dentro de las distintas maneras de normalizar, puede existir alguna un tanto más cuidadosa y exquisita, (como indica la bibliografía anglosajona y clásica) que es la "TÉCNICA DEL COSTO ESTÁNDAR", esta ayudara a los empresarios a fijar pautas para

definir las líneas de eficiencia por donde debieran “transitar” los consumos de factores, configurando una técnica más de NORMALIZACIÓN que deberíamos considerar incluida en el Plano 2.

Realizar el abordaje de la técnica del costo estándar, y el análisis de sus variaciones – ya sea para usos en Sistemas de Determinación de la Renta, como para usos en Gestión – desde la óptica de la TGC permite realizar un abordaje más simple e integral, que facilita la captación de sus conceptos por parte de los alumnos.

Esto no implica restarle importancia a la técnica o desconocer su vasto desarrollo doctrinario, sino que, reconociendo la misma y respetando sus principales conceptos, se persigue encontrar una metodología que resulte accesible al alumno y aplicable a la realidad que lo circunda.

2. Realidad de las empresas que componen el marco de referencia de la región.

Por el perfil de las Pymes existentes en la región de influencia de nuestra Universidad (compatibles con la realidad reflejada por el Prof. Enrique Cartier en su trabajo “Costo Estándar para Pequeñas y Medianas Industrias”), consideramos que el nuevo enfoque permite una conexión directa entre la metodología propuesta y el contexto que nos circunda.

Partiendo de un diagnóstico preciso de la realidad de las empresas en las que se desea implantar sistemas de costeo, es que se pretende diseñar y proponer técnicas adecuadas para dar respuesta a cada uno de los objetivos planteados por sus usuarios.

Es sumamente importante conocer la realidad existente en dichas empresas desde el punto de vista de los sistemas de información disponibles, estructuras empresarias vigentes y naturaleza de sus procesos, dado que de esa realidad obtendremos los insumos necesarios para el desarrollo de la técnica.

De allí vamos a observar que el comportamiento de determinados factores, en especial el factor trabajo o mano de obra, que por diversas causas que resultan interesantes analizar junto al alumno, pueden tener un comportamiento que dista del que se lo considera en la bibliografía tradicional vinculada con los costos estándar, lo que justifica su tratamiento grupal con los denominados Costos de Conversión.

Punto de partida.

Por medio de casos sumamente sencillos con información básica, que permiten en su desarrollo el agregado de variables que sumen nuevos elementos de análisis, proponemos al alumno una metodología para generar información útil y oportuna para:

- a. Lograr valorizar la producción del período en sus distintos grados de avance.
- b. Calcular resultados, poniendo especial énfasis en identificar situaciones normales y extraordinarias.
- c. Efectuar el análisis de aquellas causas que motivan la aparición de desvíos de la situación normal permitida por el costo estándar. A partir de su detección analizar cómo actuar sobre los mismos.

Partiendo de la premisa que estamos en el marco de un proceso gradual de transformación del Plan de Estudios de la Facultad, redefinición del Programa de la materia, y en función de ello nuestra Guía de Trabajos Prácticos, podemos realizar un primer análisis del impacto del nuevo enfoque al comparar los prácticos utilizados antes y

después de iniciado el proceso para abordar el tema, destacando los conceptos que trabajados en cada caso.

En el cuadro siguiente mostramos que hemos optado por una simplificación de la Guía de Trabajos Prácticos. Pasamos del análisis de las variaciones estándar abordadas por la bibliografía tradicional, a un enfoque de presentación en casos más simples, con análisis de variaciones estándar básicas y de fácil comprensión.

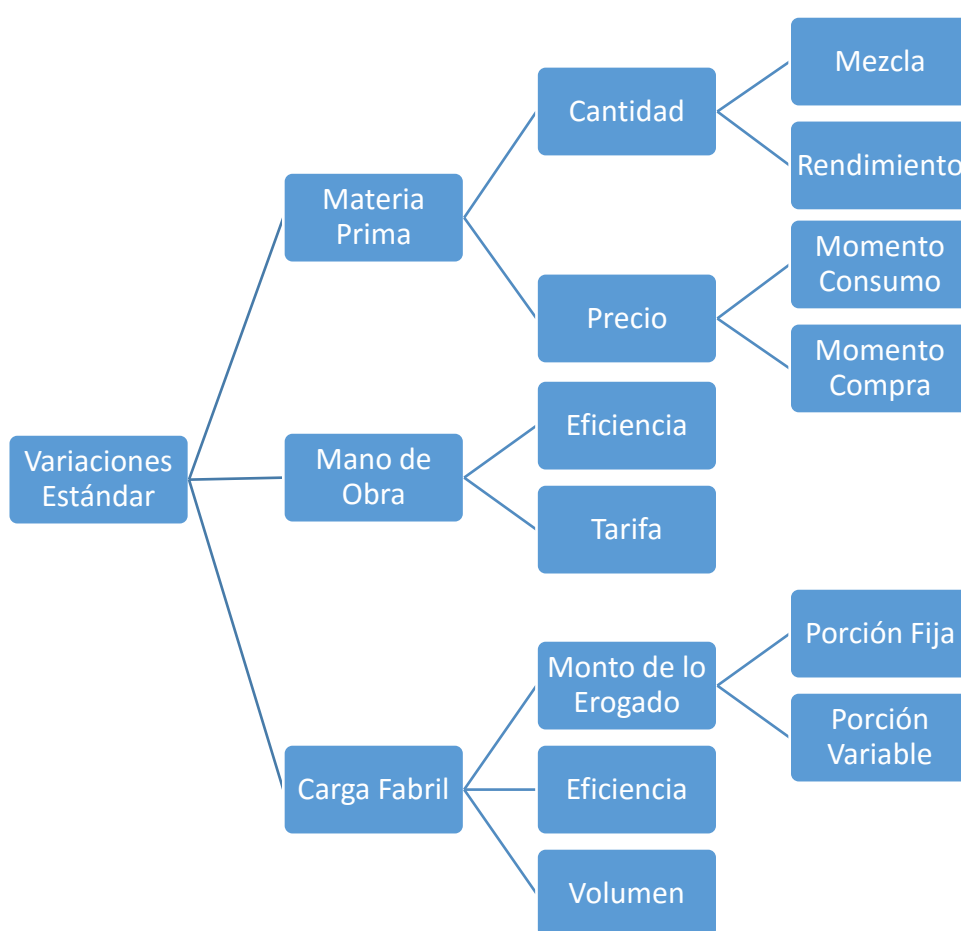
Guía de Trabajos Prácticos – Carrera Contador Público	
Año 2013 – Costos Estándar	Año 2016 – Costos Estándar
MATERIA PRIMA y MANO DE OBRA CASO 1: Variaciones MP en cantidad, precio y combinada. CASO 2: Variaciones MO eficiencia y tarifa. CASO 3: Variaciones estándar MP y MO	Suprimidos
LOS MEZCLADOS SRL Variaciones MP Cantidad, Mezcla y Rendimiento	
QUE CARGA SA Variaciones Carga Fabril: Monto de lo erogado, Eficiencia y Volumen.	
LOS HOLGAZANES SRL Variación Carga Fabril total. Desagregar variaciones e interpretarlas.	
EL MOTORCITO SA Variaciones MP, MO y CF	EL MOTORCITO SA Analizar variaciones respecto a costos realmente incurridos. MP, Costos de Conversión Variables, Costos de Conversión Fijos.
LA SORPRESA SA Calcular, analizar y justificar variaciones MP, MO y CF	LA SORPRESA SA Analizar variaciones respecto a costos realmente incurridos. MP, Costos de Conversión Variables, Costos de Conversión Fijos.
LA CHOCOLATERA SA Calcular variaciones.	Suprimido

Comenzamos por presentar los desvíos de forma grupal o totalizante, desagregándolos luego en variaciones de Materia Prima, Costos de Conversión Variables y Costos de Conversión Fijos. Junto a los alumnos abordamos distintos ejemplos de factores que componen cada uno de los grupos.

Se trabaja asimismo el concepto central de la existencia de factores de tratamiento individual y factores de tratamiento grupal⁴, y las implicancias que ello tiene en su tratamiento.

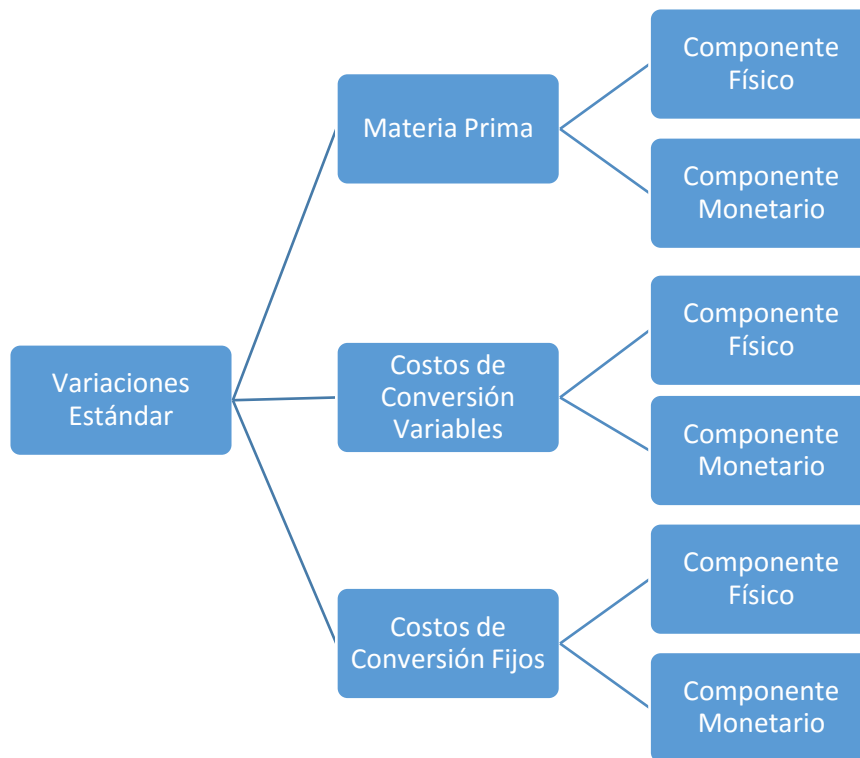
Para cada uno de los factores definidos, identificamos las variaciones generadas por el componente físico y las generadas por el componente monetario.

Pasamos de esta forma desde el esquema tradicional de tratamiento de las variaciones propuesto por Anderson y Rainborn (Cuadro3), a un nuevo enfoque metodológico, contenedor de un esquema de identificación y tratamiento de variaciones, que a nuestro entender brinda mayor simpleza para su abordaje e interpretación (Cuadro 4).



Cuadro 3: Esquema tradicional de variaciones en estándar

⁴ Aplicaciones de la TGC en las Técnicas de Acumulación - Prof.: Enrique Cartier – Revista COSTOS Y GESTIÓN N° 91.



Cuadro 4: Esquema propuesto de variaciones en estándar

El enfoque propuesto permite establecer un procedimiento que nos lleve a analizar las variaciones desde lo “general” a lo “particular”, definiendo el grado de desagregación de la información en función de los fines perseguidos con su uso.

La nueva metodología, conforme conclusiones arribadas en los ateneos realizados, nos permite contemplar diversas alternativas válidas de análisis:

1. Obtener un ajuste único, expresado en una variación global que muestre resultados extraordinarios a los efectos de la determinación de la renta.
2. Apertura del ajuste obtenido por factor o grupo de factores.
3. Apertura de los ajustes del punto 2. por componente físico y monetario.
4. Similar al punto 3 anterior con medición de diferencia de componente monetario de bienes almacenables, realizado al momento de la compra.
5. Tantas otras variantes posibles como usos alternativos se propongan.

De esta forma el futuro profesional que evalúa alternativas de aplicación de la técnica de costos estándar en una Pyme, contará con los principios fundamentales para su análisis e implantación.

El interrogante al que se deberá intentar dar respuesta es ¿para qué calculamos el costo estándar? Y es esa respuesta la que condicionará las formas de cálculo y le darán la especificidad a cada caso. Según los “para qué” es como interpreto la realidad, y defino que tomo de esa realidad objetivo.

4. UN CASO SIMPLE DE IMPLEMENTACIÓN DE LA PROPUESTA PARA LA TÉCNICA DE COSTOS ESTÁNDAR

No es el objeto del presente trabajo agotar el tratamiento de la técnica del costo estándar, sino que, a la luz de la decisión de la cátedra de aplicar el enfoque de la Teoría General del Costo en forma transversal a toda la materia, observar cómo impacta esta concepción en el desarrollo de los Trabajos Prácticos para el abordaje del tema frente a los alumnos.

Iniciamos el abordaje del tema a partir de un caso sumamente sencillo con datos básicos, en una empresa hipotética que cuenta con solo un proceso productivo, llevado a cabo en un único centro de costos.

Cabe destacar que a partir del desarrollo y comprensión de casos sencillos como el presentado, e incluyendo sucesivamente nuevos supuestos e información adicional, es posible introducir al alumno en las mayores complejidades de la realidad de una empresa y las respuestas que se pueden brindar desde la técnica del costo estándar.

Desarrollo del caso (el enunciado se presenta en el punto 6 como Anexo I del presente trabajo).

Como ya mencionáramos anteriormente, pasamos del análisis de las tradicionales variaciones en estándar abordadas por Anderson y Rainborn, a un enfoque de presentación en casos más simples, con análisis de variaciones estándar básicas y de fácil comprensión.

Comenzamos por presentar los desvíos de forma grupal o totalizante, desagregándolos luego en variaciones de Materia Prima, Costos de conversión Variables y Costos de Conversión Fijos. Junto a los alumnos abordamos distintos ejemplos de factores que componen cada uno de los grupos.

Se trabaja asimismo el concepto central de la existencia de factores de tratamiento individual y factores de tratamiento grupal, y las implicancias que ello tiene en su tratamiento.

A continuación presentamos el desarrollo del caso desagregado en los distintos puntos sobre los que pone especial énfasis la metodología elegida.

1. Hoja de Costo STD Unitario

Factores	C. Físico	C. Monet.	Costo Unitario
Materias Primas	2 kgs.	\$ 20,00	\$ 40,00
Costos de Conversión Variables	2 Hs. Maq.	\$ 30,00	\$ 60,00
Costos de Conversión Fijos	2 Hs. Maq.	\$ 72,00	\$ 144,00
Costo Unitario			\$ 244,00

El punto de partida es contar con la información del Costo Estándar Unitario.

En este punto resulta interesante detenerse a reflexionar con los alumnos acerca de distintas alternativas para la obtención para cada uno de los factores necesarios, tanto en su componente físico como monetario. Para ello volvemos a repasar la realidad de las empresas, la información con la que cuentan, y la información que resulta relevante para la obtención del costo estándar, asimismo planteamos que si bien desarrollamos el caso

sobre una empresa industrial los conceptos son aplicables a empresas comerciales y de servicios.

2. Presupuesto Flexible de Costos

El presupuesto flexible se puede obtener a partir de la hoja de Costos STD unitarios, traduciendo el monto total necesario de cada factor a consumir de acuerdo a los distintos niveles de actividad proyectados para un período determinado, y dentro de una capacidad de producción dada, definida de acuerdo a los distintos parámetros y limitantes existentes en la empresa.

Para el caso de los factores variables, tales como la MP y los CCV, los costos necesarios por nivel de actividad se determinarán relacionando el consumo permitido por el estándar unitario, el tiempo estándar que demanda su producción y el precio estándar permitido para cada uno de ellos.

Factores	Nivel de Actividad - Horas Maquina				
	1.000	1.250	1.500	1.750	2.000
Materias Primas	\$ 20.000	\$ 25.000	\$ 30.000	\$ 35.000	\$ 40.000
Costos de Conversión Variables	\$ 30.000	\$ 37.500	\$ 45.000	\$ 52.500	\$ 60.000
Costo Variable de Producción	\$ 50.000	\$ 62.500	\$ 75.000	\$ 87.500	\$ 100.000
Costos de Conversión Fijos	\$ 90.000	\$ 90.000	\$ 90.000	\$ 90.000	\$ 90.000
COSTO TOTAL DE PRODUCCIÓN	\$ 140.000	\$ 152.500	\$ 165.000	\$ 177.500	\$ 190.000

Esta herramienta central de presupuestación, nos permite observar el comportamiento de los distintos factores necesarios ante distintos niveles de actividad. Incluye en su composición tanto factores de tratamiento individual (típicamente la MP), y factores con tratamiento grupal a los que denominamos Costos de Conversión (variables y fijos).

Asimismo introducimos el concepto de cálculo de “cuotas” para los Costos de Conversión y la utilidad de su uso para la normalización de los costos.

3. Horas Normales definidas

Se brinda la información acerca de las Horas Normales definidas para el período estudiado utilizadas como referencia en el proceso de elaboración del presupuesto.

Para este caso la empresa informa: 1.250 Horas Máquina

En este punto se analizarán junto con los alumnos distintas alternativas en cuanto a su cuantificación.

4. Informe de Producción

Se presenta en forma simple y de fácil comprensión un Informe de Producción que resume la actividad que realizó la empresa en el período bajo estudio. Con la información suministrada el alumno incorpora el concepto de Producción Equivalente, visualizando en términos de producción terminada y para cada uno de los factores necesarios la actividad desarrollada por la empresa.

Junto a los alumnos reflexionamos acerca de la importancia de su obtención, las distintas expresiones que tendrá para cada uno de los factores, y la utilidad que reviste la misma para el desarrollo de la técnica.

Conceptos	Unidades	Grado Avance		Unidades Equivalentes	
		MP	CC	MP	CC
Existencia Inicial Productos en Proceso	200	100%	50%	200	100
Existencia Final Productos en Proceso	200	80%	50%	160	100
Producción Terminada	600			600	600
Unidades Buenas Producidas (UBP)				560	600

5. Información Real del período

Se suministra la información real recabada por la empresa al finalizar el período, necesaria para determinar variaciones, y evaluar la actuación de la empresa.

	Físico		Monetario	
	Consumos	Compras	\$ Unitario	\$ Total
Materias Primas	1.500 kgs	2.000 kgs	\$ 15	\$ 30.000
Costos de Conversión Variables				\$ 38.000
Costos de Conversión Fijos				\$ 108.600
Capacidad Utilizada	1.800 hs Máquina			

6. Cantidades Normalizadas

Con la información brindada realizamos el cálculo de las cantidades normalizadas de los factores, aspecto necesario para comenzar a introducirnos en el cálculo de las variaciones. Comenzamos a plantear al alumno los conceptos iniciales.

- a. Materia Prima: 1.120 kgs
Surge del producto de unidades buenas equivalentes de MP por el estándar físico unitario permitido. (560 u x 2 kgs)
- b. Costos de conversión: 1.200 Hs. Máquina
Es el resultado del producto de unidades buenas equivalentes de CC por el estándar físico unitario permitido (600 u x 2 Hs M)

7. Análisis de las variaciones

Para la presentación y análisis de las distintas variaciones de la actuación real respecto del estándar permitido, tomamos como referencia el enfoque que presenta en su trabajo "Costos Estándar para Pequeñas y Medianas Industrias" el Prof. Enrique Cartier. Para cada una de ellas interpretamos el sentido de las mismas (favorable o desfavorable).

En primer lugar, y partiendo de los datos básicos aportados por el enunciado, presentamos las variaciones totales, que nos permiten tener los valores de referencia. Esta simple información ya resulta de utilidad a los efectos de la determinación de la renta.

	Cantidad Real	Precio Real	Costo Real Pción	Cantidad Normaliz.	Precio Perm.	Costo Normal	Variac.
MP	1.500	\$ 15,0	\$ 22.500	1.120	\$ 20,0	\$ 22.400	-\$ 100
CCV	1.800	\$ 21,1	\$ 38.000	1.200	\$ 30,0	\$ 36.000	-\$ 2.000
CCF	1.800	\$ 60,3	\$ 108.600	1.200	\$ 72,0	\$ 86.400	-\$ 22.200
Totales			\$ 169.100			\$ 144.800	-\$ 24.300

Variación favorable (+) Variación Desfavorable (-)

Seguidamente comenzamos a desarrollar la interpretación de las variaciones para cada uno de los factores necesarios.

a) Materia Prima

Variaciones Materia Prima A	Físico	Monetario	Total	
Variación Componente físico				
Cantidades realmente consumidas	1.500			
Cantidades permitidas	1.120			
Variación (-Excedente / +Faltante)	-380	\$ 20	-\$ 7.600	-\$ 100
Variación Componente Monetario				
Precio real		\$ 15		
Precio permitido		\$ 20		
Sobreprecio (-)	1.500	\$ 5	\$ 7.500	

Variación favorable (+) Variación Desfavorable (-)

Desvíos en la Materia Prima (MP)

- Variación en el componente físico de la MP
Obtenemos la diferencia entre el consumo permitido por el estándar de MP para las unidades buenas producidas y el consumo real. Al resultado obtenido lo multiplicamos por el precio estándar de la MP.

$$(1.120 - 1.500) \times \$ 20 = - \$ 7.600$$

- Variación en el componente monetario de la MP consumida
Obtenemos la diferencia entre el precio estándar permitido para la MP y el precio real de adquisición. Al resultado lo multiplicamos por la cantidad real consumida en el período.

$$(\$ 20 - \$ 15) \times 1.500 = \$ 7.500$$

En este punto podemos destacar la posibilidad de cuantificar esta variación al momento de la compra de la materia prima.

Finalmente podemos comprobar que para el caso analizado, la variación total de la MP arroja un importe de \$ 100 (desfavorable).

b) Costos de Conversión Variables

	Físico	Monetario	Total
Costos Reales			\$ 38.000
Costos permitidos	1.200	\$ 30	\$ 36.000
Variación (-Excedente / +Faltante)			-\$ 2.000
Variación Componente Físico			
Horas Maquinas reales	1.800		
Horas Maquinas permitidas	1.200		
Sobre eficiencia (+) / Ineficiencia (-)	-600	\$ 30	-\$ 18.000
Variación Componente Monetario			
Costo de Conversión Variable Real			\$ 38.000
Presupuesto ajustado a nivel real	1.800	\$ 30	\$ 54.000
Variación (-Excedente / +Faltante)			\$ 16.000

-\$ 2.000

Variación favorable (+) Variación Desfavorable (-)

Desvíos en el Costo de Conversión Variable (CCV)

- Como primer paso proponemos calcular la Variación Global de los CCV: lo hacemos obteniendo la diferencia entre los CCV permitidos por el estándar (producto entre cantidades estándar permitidas de CC y la cuota CCV), y los CCV reales.

$$(1.200 \times \$30) - \$ 38.000 = - \$ 2.000$$

Obtenida esta variación, observamos seguidamente que podemos desagregarla en sus dos componentes: físico y monetario.

- Variación en el componente físico
Obtenemos la diferencia entre el Nivel de Actividad permitido por el estándar para la producción del período (punto 6.b.) y el Nivel de Actividad Real del período. Al resultado lo multiplicamos por la cuota CCV.

$$(1.200 - 1.800) \times \$ 30 = - \$ 18.000$$

- Variación en el componente monetario:
Obtenemos la diferencia entre el Presupuesto CCV ajustado a nivel de actividad real (producto entre nivel de actividad real alcanzado y la cuota CCV) y el CCV Real del período.

$$(1.800 \times \$30) - \$ 38.000 = \$ 16.000$$

Finalmente podemos comprobar que para el caso analizado, la variación global de los CCV arroja un importe de \$ 2.000 (desfavorable).

c) Costos de Conversión Fijos

	Físico	Monetario	Total
Costos Reales			\$ 108.600
Costos permitidos	1200	\$ 72	\$ 86.400
Variación (-Excedente / +Faltante)			-\$ 22.200
Variación Componente Físico			
Horas Maquinas presupuestadas	1250		
Horas Maquinas permitidas	1200		
Ociosidad (-) Aprovechamiento planta (+)	-50	\$ 72	-\$ 3.600
Variación Componente Monetario			
Costo de Conversión Fijo Real			\$ 108.600
Presupuesto			\$ 90.000
Variación (-desahorro de costos / +Ahorro de costos)			-\$ 18.600

-\$ 22.200

Variación favorable (+) Variación Desfavorable (-)

Desvíos en el Costo de Conversión Fijo (CCF)

Al igual a lo realizado con los CCV, como primer paso proponemos calcular la Variación Global de los CCF: lo hacemos obteniendo la diferencia entre los CCF permitidos (producto entre cantidades estándar permitidas de CC y cuota de CCF) y los CCF reales.

$$(1.200 \times \$72) - \$ 108.600 = - \$ 22.200$$

Obtenida esta variación, observamos seguidamente que podemos desagregarla en sus dos componentes: físico y monetario.

- Variación componente físico
Obtenemos la diferencia entre el nivel de actividad permitido por el estándar para la producción del periodo (punto 6.b.) y el nivel de actividad normal presupuestado. Al resultado obtenido lo multiplicamos por la cuota de CCF.

$$(1.200 - 1.250) \times \$ 72 = - \$ 3.600$$

- Variación componente monetario
Obtenemos la diferencia entre el CCF presupuestado para el periodo y el CCF real.

$$\$ 90.000 - \$ 108.600 = - \$ 18.600$$

Finalmente podemos comprobar que para el caso analizado, la variación global de los CCF arroja un importe de \$ 22.200 (desfavorable).

d) Total Factores de Conversión

	Físico	Monetario	Total
Costos Reales			\$ 146.600
Costos permitidos	1200	\$ 102	\$ 122.400

Variación (-Excedente / +Faltante)	-\$ 24.200	
Variaciones Componente Físico	-\$ 21.600	-\$ 24.200
Variaciones Componente Monetario	-\$ 2.600	

Variación favorable (+) Variación Desfavorable (-)

A modo de síntesis podemos presentar un informe en donde se muestra la variación global de los costos de conversión (tantos fijos como variables), desagregadas asimismo en sus componentes físicos y monetarios.

Comprobamos que para el caso analizado, la variación global de los Costos de Conversión arroja un importe de \$ 24.200 (desfavorable).

Cabe mencionar que al analizar cada una de las **variaciones** encontradas nos detenemos con el alumno a discutir cuales pueden ser las causas que las generaron, identificando potenciales responsables dentro de la empresa, e individualizando las acciones que causaron dichos desvíos en el consumo de cada uno de los factores descriptos.

5. CONSIDERACIONES FINALES

En este trabajo se muestra la evolución del Área de Costos de la F.C.E. de la UNICEN en la enseñanza de la Teoría General del Costo y su impacto en la reformulación de los Planes de estudio cuando esto resulta posible, con tal finalidad, se expuso la evolución de los Contenidos Mínimos del Plan de Estudio vigente y del Plan de Estudio del Cincuentenario, recientemente aprobado.

Hemos definido una metodología específica para abordar la resolución de un caso de variaciones en estándar en línea con el tratamiento dado a la temática durante el desarrollo de los Ateneos.

Estamos convencidos que la realización de Ateneos en los cuales confluyen las experiencias del modo de abordar distintas temáticas, desde la técnica y desde lo pedagógico, por cátedras pertenecientes a diferentes universidades enriquece el análisis de esta y otras cuestiones. También consideramos sumamente importante la difusión ya que proyecta y generaliza el modo en que se pueden abordar distintos temas.

No es el objeto del presente trabajo agotar el tratamiento de la técnica del costo estándar, sino que, a la luz de la decisión de la cátedra de aplicar el enfoque de la Teoría General del Costo en forma transversal a toda la materia, observar cómo impacta esta concepción en el desarrollo de los Trabajos Prácticos frente a los alumnos.

Compartimos la reflexión final del Trabajo Variaciones en Estándar. Una Visión desde la Teoría General del Costo: ***“Descreemos de las técnicas de validez universal. Es más, pensamos que es absolutamente inconducente discutir técnicas de aplicación sin la referencia necesaria a la realidad concreta y precisa donde estas se van a utilizar.”***

6. ANEXO I

TEMA G: LOS COSTOS PREDETERMINADOS

TRABAJO PRÁCTICO N° G.1.: EL EJEMPLO S.A.

“EL EJEMPLO S.A.”, empresa dedicada a la producción y comercialización de su bien “A1”, fabrica el mismo en un solo proceso productivo, contando con solo un centro de costos, aplicando sistema de costos predeterminados normalizados.

Ha calculado la hoja de costo estándar unitario, el presupuesto flexible, y cuenta con información sobre base real.

Hoja de Costo Estándar Unitario

Concepto	Físico	Monetario	C. Est. Unit.
Materia Prima A	2 Kg	\$ 20	\$ 40,00
Costos de Conversión Variables	2 Hs. Máq.	\$ 30	\$ 60,00
Costos de Conversión Fijos	2 Hs. Máq.	\$ 72	\$ 144,00
Costo Normalizado Unitario			\$ 244,00

Presupuesto Flexible de Costos

Conceptos	Nivel de Act Hs. Máq.	Nivel de Act Hs. Máq.	Nivel de Act Hs. Máq.	Nivel de Act Hs. Máq.	Nivel de Act Hs. Máq.
	1.000	1.250	1.500	1.750	2.000
Materia Prima	\$ 20.000	\$ 25.000	\$ 30.000	\$ 35.000	\$ 40.000
Costos de Conversión Variables	\$ 30.000	\$ 37.500	\$ 45.000	\$ 52.500	\$ 60.000
Total Costo Variable Producción	\$ 50.000	\$ 62.500	\$ 75.000	\$ 87.500	\$ 100.000
Costos de Conversión Fijos	\$ 90.000	\$ 90.000	\$ 90.000	\$ 90.000	\$ 90.000
Total Costo de Producción	\$ 140.000	\$ 152.500	\$ 165.000	\$ 177.500	\$ 190.000

Horas Normales: 1.250 Horas Máquina

Informe de Producción

Concepto	Unidades	Grado de Avance	
		MP	CC
Unidades en Proceso al Inicio - EIPP	200	100%	50%
Unidades en Proceso al cierre - EFPP	200	80%	50%
Unidades Buenas Terminadas - UT	600		

- Compra Materia Prima 2000 kgs. a \$15
- Se consumieron en el proceso productivo 1500 kgs.
- Los costos de conversión variables ascendieron a \$38.000 mientras que los fijos a \$108.600
- La capacidad de planta utilizada fue de 1800 Hs. Máq.

SE PIDE: Analizar las variaciones respecto a los costos realmente incurridos.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Enrique Cartier - Oscar Manuel Osorio. **Teoría General del Costo Un marco necesario** - Ciudad de La Habana - Cuba – 1992
- Enrique Cartier - **Bases para la Discusión de las Formulaciones Generales de la Disciplina Costos**. VII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Córdoba – Argentina - Agosto de 1984
- Enrique Cartier - Manuel O. Cagliolo -**Variaciones en Estándar – Una visión desde la Teoría General del Costo**- XIV CONGRESO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTO - Santa Rosa - La Pampa – Noviembre 1991.
- Enrique N. Cartier -**Costos Estándar para Pequeñas y Medianas Industrias**.
- Enrique N. Cartier - **Aplicaciones de la TGC en las Técnicas de Acumulación** - Revista COSTOS Y GESTIÓN N° 91.
- Material desarrollado por Docentes del Postgrado en Costos y Gestión Empresarial. Mar del Plata – 2008.
- Material utilizado en el 2º Ateneo Regional Teoría General del Costo. Mar del Plata. Septiembre de 2014.
- Henry R. Anderson y Mitchell H. Rainborn. **Conceptos Básicos de Contabilidad de Costos –**
- Marcelo Gustavo Podmoguilnye- **Algo más sobre las normalizaciones de costos y el análisis de los desvíos** - XXVI Congreso del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (2003)