

ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS EN UN SISTEMA DE COSTOS ESTÁNDAR

Generalidades del sistema de costos estándar

Considerando que la gerencia no sólo se preocupa por conocer la cantidad de costos incurridos, sino también por la eficiencia en el uso de los recursos, se han creado sistemas de costos más eficientes capaces de presentar una referencia con la cual comparar los resultados reales mostrados por los sistemas de costos estudiados en los capítulos anteriores. Este sistema es precisamente el sistema de costos estándar, definido por Neuner y Deakin (1993) como aquél que “... utilizan valores predeterminados para registrar tanto los costos de los materiales y mano de obra directa como los gastos indirectos de fabricación” (p. 315), establecidos para comparar los costos estándar asignados para determinado nivel de producción y los costos reales incurridos, y verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente, puesto que los costos estándar muestran el importe de costos de producción que debió incurrirse para desarrollar un nivel dado de actividad.

Ciertamente, los sistemas de costeo estándar son adecuados cuando los sistemas de costos funcionan como sistemas de control oportunos y efectivos, que evidencian ineficiencias, y facilitan información para supervisar los distintos costos de producción

incurridos. Puesto que para fines de control, los sistemas históricos permiten conocer la cantidad de costos exactamente incurridos días después o una vez concluido el proceso productivo, y comparar los costos unitarios de los productos elaborados en distintos períodos económicos, pero no informan sobre la cuantía de los recursos que debieron usarse para alcanzar determinado nivel de actividad. En cambio, los sistemas de costeo estándar sirven de punto de referencia o comparación para establecer desviaciones e investigar sus causas, tomar medidas correctivas y mejorar así la eficiencia de la empresa (Morillo, 2002). A este proceso de comparación se denomina análisis de variaciones, el cual tiene gran incidencia en los procesos de planificación y control de la producción.

Según Océano (2001), existe verdadera necesidad para realizar un control adecuado, que es fijar un patrón de referencia sobre el cual comparar los resultados reales, dado que si no se reciben datos comparativos de referencia se tendrán que establecer criterios propios individualizados, siendo difícil que dos personas realicen las mismas observaciones sobre un informe. Por ello, “para evitar incoherencias en la interpretación, el contador debe establecer algunas normas sobre costos que se puedan tomar como referencia para medir los resultados reales” (p. 375). Otras veces, los análisis comparativos son realizados con costos incurridos en períodos anteriores, los cuales también contienen distorsiones dado que las condiciones de trabajo o el volumen de actividad desarrollado, tal vez fueron distintos a los desarrollados en el período actual.

Otra de las razones por las cuales se utiliza el sistema de costos estándar es la facilidad que permite para valorar inventarios y costear productos, puesto que los costos se distribuyen a los productos mediante estándares de cantidad y precio para los

tres elementos del costo de producción, lo cual proporciona información de fácil acceso al decidir, por ejemplo, sobre precios, aceptación de pedidos o proyectos especiales sin esperar a recibir información de los costos reales (Hansen y Mowen, 1996). El uso de los estándares también ayuda a presupuestar utilidades y flujo de efectivo permitiendo la anticipación de las necesidades de recursos (Torres, 2002)

Todas estas ventajas se derivan de que en los sistemas de costos estándar, los costos de manufactura pueden determinarse antes de iniciar el proceso productivo o calcularse una vez que se haya completado, sin embargo, esto no implica la existencia de un sistema de costos paralelo, por el contrario, éste debe acumular tanto los costos reales como los estándar (Polimeni et al, 1998).

Según Backer et al (1996), cuando los costos estándares están integrados en las cuentas de cualquier contabilidad de costos, dicha contabilidad se convierte en un sistema de costos estándar. Erróneamente, con frecuencia los sistemas de costos son clasificados en tres grandes categorías: por órdenes, por proceso y estándar; en realidad, el sistema de costos estándar puede ser usado en un sistema de costos por proceso y por órdenes (Horngren y Sunden, 1994). Es decir, los sistemas de costos estándar pueden ser aplicados o combinados con sistemas de acumulación de costos por proceso y por órdenes específicas, y combinados a su vez con sistemas de costeo absorbentes y sistemas de costeo variable; sin embargo, los sistemas de costos estándar son adecuados cuando la producción es de carácter repetitivo, cuyos trabajos o productos son homogéneos en cuanto a características y tratamiento, porque en éstos sistemas de costeo se deben calcular costos estándares por cada producto elaborado (diseño, tamaño, etc.), por cada elemento

del costo de producción y por cada fase u operación realizada. Esta última característica hace a los sistemas de costeo estándares compatibles con los sistemas de costeo por proceso (Álvarez, Amat, Amat, Balada, Blanco, Castello, Lizcano, Ripoll, 1996), eliminando las complejidades de valoración de los inventarios iniciales de productos en proceso, realizado de acuerdo a los métodos promedios ponderados y primeros en entrar primeros en salir en los sistemas de costeo históricos (Océano, 2001).

Es importante señalar que los valores de costos predeterminados utilizados en los sistemas de costos estándar son determinados con bases científicas mediante estudios de tiempos y movimientos y técnicas de la ingeniería industrial, por lo cual presentan costos más exactos que los costos estimados, los cuales son otro tipo de costo predeterminado fijados a partir de la experiencia y medidas subjetivas, realizadas con observaciones no muy rigurosas, que reflejan lo que podría ser el costo de producción para determinado nivel de actividad.

Elaboración del estado de costo de producción y ventas en un sistema de costos estándar

Dado que los sistemas de costos estándar son utilizados de manera combinada con sistemas de acumulación de costos por proceso o por órdenes específicas, el estado de costo de producción y ventas continuará con la misma estructura explicada en los capítulos anteriores, con la única diferencia de que los costos de la producción del periodo deberán presentarse a costos estándar, dado que el costo de producción terminada y de la producción vendida se registran a costos estándar en todos los métodos de contabilización.

En este sentido es pertinente explicar que existen varios métodos de contabilización en un sistema de costos estándar. Uno de ellos es el Plan Simple, definido por Backer et al (1996) como un procedimiento contable en el que los débitos y los créditos a las cuentas de 'Inventarios de productos en proceso' y de 'Productos terminados' se realizan a costos estándar dado que las variaciones se reconocen y registran cuando se incurre en costos de producción (figura 22).

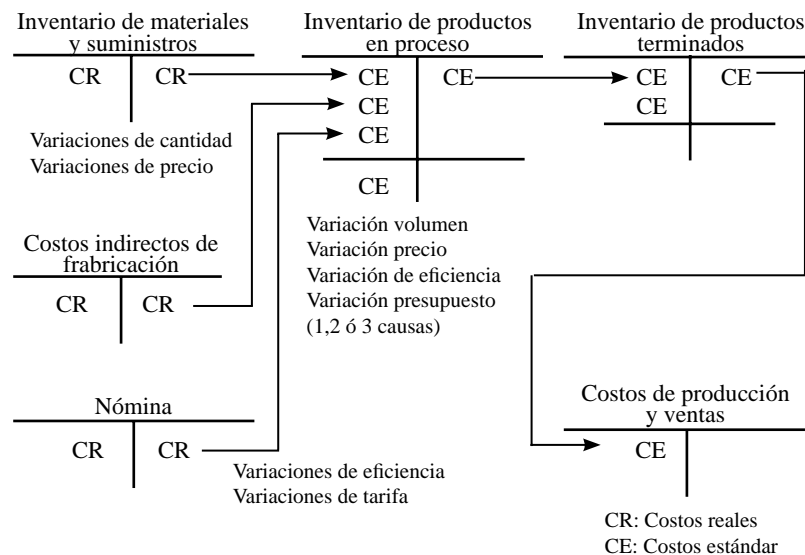


FIGURA 22 Ciclo del sistema de costos estándar, plan simple. (Hargadón y Múnera, 1985, p. 255)

Nota: Debido a que en el Plan Simple, según Polimeni y otros (1998), existen dos métodos para registrar las variaciones de precio de los materiales directos (el primero manteniendo la cuenta de 'Inventarios de materiales y suministros' a costo real, en el cual la variación de precio de materiales directos debe ser calculada al momento del uso; y el segundo manteniendo la cuenta de 'Inventarios de materiales y suministros' valorado a precio estándar, en el cual la variación

precio de materiales directos debe ser calculada al momento de la compra de los materiales y suministros), el crédito a la cuenta de 'Inventarios de materiales y suministros' se efectúa a costos real cuando la variación precio de materiales directos sea calculada al momento del uso del material. Sin embargo, cuando la variación precio de materiales directos se calcula al momento de la compra, el crédito a la cuenta de 'Inventario de materiales y suministros' tampoco se realiza propiamente a costos estándar, sino como un costo híbrido calculado al multiplicar las cantidad reales de materiales directos usados en la producción y el precio estándar unitario del material directo utilizado.

Otro método para la contabilización en el sistema estándar es el plan parcial, un procedimiento contable en que los débitos al inventario de productos en proceso se realizan a costos reales, los créditos se efectúan a costos estándar, al igual que los débitos y créditos a la cuenta de 'Inventario de productos terminados'; las variaciones se calculan al finalizar el período económico mediante un inventario físico de los productos que se encuentran en proceso, tal como se ilustra en la figura 23. (Backer, et al, 1996).

Como puede observarse en las figuras 22 y 23, el costo de la producción vendida siempre se registra en este sistema a costos estándar, razón por la cual, en el estado de costo de producción y ventas el costo de los productos vendidos debe deducirse y presentarse a costo estándar; para ello se debe considerar que el costo estándar de la producción del periodo se halla como la sumatoria del costo estándar de materiales directos²⁵, del costo

²⁵ El costo estándar de los materiales directos se calcula multiplicando las cantidades permitidas en el periodo de cada uno de los materiales directos por el precio estándar respectivo.

estándar de la mano de obra directa²⁶, y el costo estándar indirecto de fabricación²⁷ del periodo (cuadro 69).

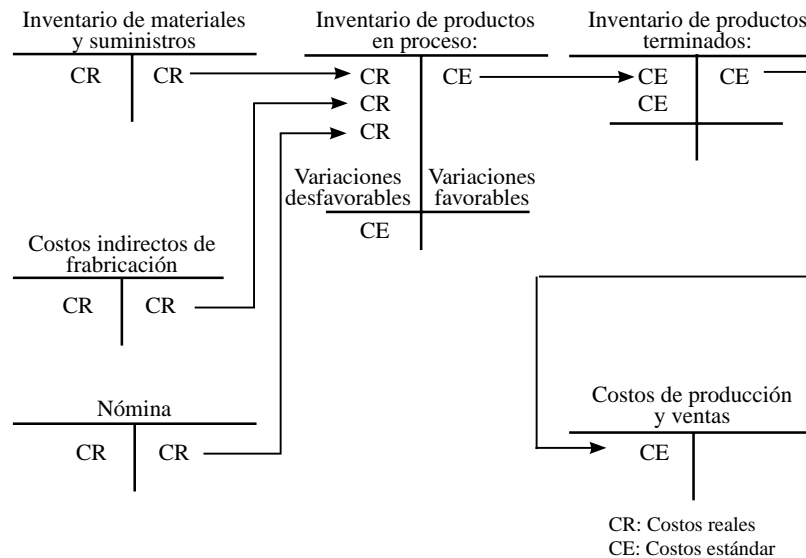


FIGURA 23 Ciclo del sistema de costos estándar, plan parcial. (Hargadón y Múnera, 1985, p. 255).

En este caso, en el cuadro 69 se omiten todos los detalles del costo del material directo usado como comportamiento de inventarios, descuentos obtenidos y devoluciones realizadas, entre otras, puesto que en el sistema de contabilidad de costos estándar, los inventarios de materiales, las compras y demás operaciones realizadas con los materiales son registradas a costos reales o

²⁶ El costo estándar de la mano de obra directa se calcula multiplicando las cantidades permitidas en el periodo de cada uno de los tipos de mano de obra directa por el precio o tarifa estándar respectiva.

²⁷ El costos estándar indirecto de fabricación se calcula multiplicando el nivel de actividad permitida durante el periodo por la sumatoria del precio estándar de costos indirectos de fabricación variables y del precio estándar de costos indirectos de fabricación fijo.

a precios estándar, pero no a costos estándar. Las operaciones relacionadas con los materiales son registradas a costos reales cuando el costo de dichas operaciones se calcula multiplicando las cantidades reales (de compras o usos de materiales) por el precio real, y son registradas a precios estándar cuando se calculan multiplicando las cantidades reales por el precio estándar, porque el cálculo y registro de las variaciones se efectúa al momento de comprar los materiales, de acuerdo plan simple.

Morimoren, C.A.
Estado de costo de producción y ventas estándar
del 1/xx/xx al 31/xx/xx

	Bs.	Bs.
<i>Costo estándar de materiales directos</i>	XXXX	
Costo estándar de mano de obra directa	XXXX	
<i>Costo indirecto de fabricación estándar</i>	XXXX	
Total costos estándar de la producción del período		XXXX
Inventario inicial de productos en proceso		XXXX
Total costo estándar de la producción en proceso		XXXX
Menos: Inventario final de productos en proceso		(XXXX)
Total costo estándar de la producción terminada		XXXX
Inventario inicial de productos terminados		XXXX
Total costo estándar de la producción disponible para la venta		XXXX
Menos: Inventario final de productos terminados		(XXXX)
Total costo estándar de la producción terminada y vendida		XXXX
Desviación neta de materiales directos	XXX	
Desviación neta de mano de obra directa	XXX	
Desviación neta de costos indirectos de fabricación	XXX	XXX
Total costo de la producción terminada y vendida real		XXXX

CUADRO 69 Estado de costo de producción y ventas estándar.
(Elaboración propia con base en datos tomados de Neuner y Deakin (1993)).

Una vez determinado el costo estándar de la producción del periodo (cuadro 69) se procede a sumar el costos de los productos que permanecían en proceso al iniciar el periodo, y a restar el costos de los productos en proceso al finalizar éste, valorados todos estos productos a costos estándar, de acuerdo a los registros contables realizados por los distintos métodos de contabilización (simple o parcial). De esta forma se obtiene el costo estándar de la producción terminada en el periodo, a la cual se le adiciona y se resta respectivamente el costo del inventario inicial de productos terminados y el costo del inventario final de productos terminados, ambos valorados igualmente a costos estándar. De las operaciones algebraicas anteriores se obtiene el costo estándar de la producción vendida, la cual también podría ser calculada de forma resumida mediante la multiplicación del total de unidades vendidas en el periodo por el costo total estándar para la unidad del producto.

Para presentar en la estructura del estado de costo de producción y ventas el costo real de los productos vendidos se debe ajustar el total costo estándar de la producción terminada y vendida con las desviaciones o variaciones²⁸, favorables y desfavorables, calculadas en el sistema de costos estándar para el periodo (cuadro 69), indistintamente del momento en que se registren, es decir, cualquiera sea el método de contabilización usado (plan simple o plan parcial). Las variaciones favorables deben aparecer disminuyendo el costo estándar de la producción vendida por cuanto se trata de excesos del costo estándar asignados a la producción frente a los costos

²⁸ Se entienden por variaciones las diferencias existentes entre los costos reales y los costos estándar, los cuales son utilizados especialmente para el control de costos, y son calculadas para cada uno de los elementos del costo de producción: variaciones de materiales directos, variaciones de mano de obra directa y variaciones de costos indirectos de fabricación (Hargadón y Múnera, 1985).

reales incurridos. Por el contrario, las variaciones desfavorables deben aparecer aumentando o sumando el costo estándar de la producción vendida por cuanto se trata de excesos de los costos reales incurridos en comparación con los costos estándar asignados a la producción.

Según los autores Chacón (2000) y Cervantes (1999), el costo real de la producción del periodo debe deducirse del costo estándar de ella mediante el ajuste respectivo de las variaciones o desviaciones (cuadro 70). Según esta estructura a partir del costo real de los elementos del costo de producción se debe hallar demostrativamente el costo estándar de dichos productos; para ello, el costo de los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación deben aparecer reflejados a costos reales, los cuales son inmediatamente ajustados para reflejar el costo estándar de cada uno.

Los inventarios de productos en proceso y de productos terminados en el cuadro 70 aparecen valorados, al igual que la estructura del cuadro 69, a costos estándar, dado que no tendría sentido la existencia de un sistema de costos estándar si se tuviese que valorar paralelamente los inventarios con los costos realmente incurridos.

Esta forma de presentación tiene por ventaja mostrar rápidamente a la gerencia los niveles de costos reales y de costos estándares, así como la discrepancia entre los mismos para cada elemento del costo de producción; por el contrario, en la estructura propuesta en el cuadro 69, el costo real incurrido por cada elemento del costo de producción debería ser hallado mediante la suma o deducción de la desviación a cada elemento del costo correspondiente, lo cual suele ser incómodo.

Morimoren, C.A.
Estado de costo de producción y ventas estándar
del 01/xx/xx al 31/xx/xx

	Bs.	Bs.
Inventario inicial de materiales y suministros	XXXX	
Compras netas de materiales y suministros	XXXX	
Materiales y suministros disponibles para la producción	XXXX	
Menos: Inventario final de materiales y suministros	(XXXX)	
Costo de los materiales y suministros usados	XXXX	
Menos: Materiales indirectos y suministros utilizados	(XXXX)	
Total costo real de materiales directos utilizados:	XXXX	
<i>Desviación neta de materiales directos (*)</i>	(XXXX)	
Total costo estándar de materiales directos		XXXX
Costo real de mano de obra directa	XXXX	
<i>Desviación neta de mano de obra directa (*)</i>	(XXXX)	
Total costo estándar de mano de obra directa		XXXX
Total costos primos estándar:		XXXX
Costos indirectos de fabricación incurridos:		
Materiales indirectos y suministros de fábrica usados.	XXXX	
Mano de obra indirecta	XXXX	
Depreciaciones de maquinarias	XXXX	
Servicios públicos y alquileres de la fábrica	XXXX	
Total costos indirectos de fabricación incurridos en el periodo	XXXX	
<i>Desviación neta de costos indirectos de fabricación (*)</i>	(XXXX)	
Total costo indirecto de fabricación estándar		XXXX
Total costos <i>estándar</i> de la producción del periodo		XXXX
Inventario inicial de productos en proceso		XXXX
Total costo estándar de la producción en proceso		XXXX
Menos: Inventario final de productos en proceso		(XXXX)
Total costo estándar de la producción terminada en el periodo		XXXX
Inventario inicial de productos terminados		XXXX
Total costo estándar de la producción disponible para la venta		XXXX
Menos: Inventario final de productos terminados		(XXXX)
Total costo estándar de la producción terminada y vendida		XXXX

CUADRO 70 Estado de costo de producción y ventas estándar
(Estructura alterna A). (Cervantes, 1996, p. 33).

(*) Aparecen disminuyendo el costo real siempre que se trate de desviaciones desfavorables. En caso de tratarse de desviaciones favorables, éstas aparecerían sumando los costos reales de producción.

Según los principios de contabilidad generalmente aceptados, la estructura del cuadro 70 presenta como inconveniente el hecho de que en el estado de resultados no se pueden comparar costos estándar con los ingresos generados del periodo, más aun si se considera que existen elevadas variaciones y se elaboran estados financieros con fines externos. Presentar a costos estándar la producción vendida en el estado de resultados para la determinación de utilidades estaría en contradicción con el principio contable del costo histórico²⁹, razón por la cual dicho costo debería ser ajustado nuevamente con las variaciones presentadas en las primeras filas del estado para reflejar el costo de producción y ventas real.

Otra estructura alterna del estado de costo de producción y ventas que supera la deficiencia explicada en el cuadro 70 es la presentada por los autores Neuner y Deakin (1993), en la cual se obtiene el costo de producción y ventas real y a la vez resalta las variaciones asociadas a cada uno de los elementos del costo de producción para que la administración las pueda apreciar de forma fácil y a su vez acelerar su estudio (cuadro 71).

Para ilustrar esta estructura se utilizará un ejemplo numérico presentado por los autores Neuner y Deakin (1993). En esta estructura se presentan respectivamente los tres elementos del

²⁹ Según la Declaración de Principios Contables Cero (DPC-0), el principio de costos histórico utilizado para cuantificar las operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan, el cual indica que las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo afectada, o su equivalente, al momento en que se consideren realizados contablemente, y sólo en caso de experimentar la economía altos niveles de inflación se pueden modificar las cifras de acuerdo a las metodologías indicadas en la DPC-10: Nivel General de Precios -NGP- y método mixto (Catacora, 1999)

costo de producción tanto a costos estándar (Bs. 7500,00, Bs. 15.000,00 y Bs. 5.000,00) como a costos reales (Bs. 6.400,00, Bs. 14.750,00 y Bs. 6.450,00). Paralelamente se presentan cada una de las desviaciones o variaciones calculadas en el sistema de costos en una columna intermedia para hallar o deducir el costo real de producción por cada uno de los elementos. Las variaciones favorables se presentan restando el costo estándar (variación precio de materiales directos Bs. 3.400,00, variación tarifa de mano de obra directa Bs. 2.000,00 y variación volumen de costos indirectos Bs. 2.600,00) y las desfavorables sumando dicho costo (variación cantidad de materiales directos Bs. 2.300,00, variación eficiencia de mano de obra directa Bs. 1.750,00, variación gasto de costos indirectos Bs. 2.650,00 y variación eficiencia de costos indirectos Bs. 1.400,00).

El costo total de la producción del periodo aparece tanto a costos estándar como a costos reales, los inventarios aparecen valorados sólo a costos estándar, según los planes o métodos de contabilización descritos, y el costo de la producción vendida aparece expresado tanto a costo real (Bs. 20.300,00) como a costo estándar (Bs. 20.400,00), con el respectivo ajuste efectuado por la variación o desviación neta del periodo (Bs. 100,00).

Morimoren, C.A.
Estado de costo de producción y ventas estándar
del 01/xx/xx al 31/xx/xx

	Costo estándar	Variaciones	Costo real
Costo de materiales directos	7.500,00		
Variación cantidad de materiales directos		2300,00	
Variación precio de materiales directos		(3.400,00)	6.400,00
Costo de mano de obra directa	15.000,00		

<i>Variación eficiencia de mano de obra directa</i>		1750,00	
<i>Variación tarifa de mano de obra directa</i>		(2.000,00)	14.750,00
Costo indirecto de fabricación	5.000,00		
Variación gasto de costos indirectos de fabricación		2.650,00	
Variación eficiencia de costos indirectos de fabricación		1.400,00	
<i>Variación volumen de costos indirectos de fabricación</i>		(2.600,00)	6.450,00
Total costo de la producción del periodo	27.500,00	100,00	27.600,00
Inventario inicial de productos en proceso	100,00		100,00
Total costo de la producción en proceso	27.600,00		27.700,00
Menos: Inventario final de productos en proceso	(7.300,00)		(7.300,00)
Total costo de la producción terminada en el periodo	20.300,00		20.400,00
Inventario inicial de productos terminados	100,00		100,00
Total costo de la producción disponible para la venta	20.400,00		20.500,00
Menos: Inventario final de productos terminados	(100,00)		(100,00)
Total costo de la producción terminada y vendida	20.300,00	100,00	20.400,00

CUADRO 71 Estado de costo de producción y ventas estándar (Estructura alterna b). (Elaboración propia con base en datos tomados de Neuner y Deakin (1993))

Casos especiales en la elaboración del estado de costo de producción y ventas en un sistema de costos estándar

Análisis de desviaciones o variaciones

Según Polimeni et al (1998), el análisis de las variaciones es una técnica gerencial utilizada para ayudar al control de los costos de producción, es decir, medir el desempeño, corregir ineficiencias y facilitar la generación de explicaciones sobre las discrepancias existentes entre los resultados reales, calculados a partir de costos reales, y los planeados, calculados a costos estándar. Esta técnica se utiliza para evaluar el desempeño con respecto a los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

En los cuadros 69 y 70 se hace referencia y se presentan las desviaciones o variaciones netas asociadas cada uno de estos elementos del costo de producción, sin embargo, las variaciones se pueden desglosar en varios componentes (Hargadón y Múnera, 1985) fundamentándose en el uso de presupuestos flexibles, es decir, es un presupuesto que se ajusta ante los cambios en el volumen y otras actividades de los factores de costos (Horngren y Sundem, 1994). De esta manera, la variación neta de materiales directos suele descomponerse en dos causas: variación cantidad³⁰ y variación precio³¹; la variación neta de mano de obra directa también suele descomponerse en dos causas: variación eficiencia³² y variación tarifa o precio³³; mientras que la variación neta asociada a los costos indirectos de fabricación suele descomponerse en dos causas: variación presupuesto³⁴ y variación

³⁰ Diferencia entre las cantidades reales de materiales directos usadas en el periodo y las cantidades estándar permitidas durante el mismo periodo, multiplicada por el precio estándar unitario del material directo, la cual indica la eficiencia de uso de las cantidades de materiales directos (Polimeni et al, 1998).

³¹ Diferencia entre el precio real de materiales directos y el precio estándar unitario de materiales directos, multiplicada por las cantidades de material directo compradas o usadas del material directo, según el momento en el cual se calculen (al comprar o al usar). Generalmente, esta variación es responsabilidad del departamento de compras (Polimeni et al, 1998).

³² Diferencia entre las horas o el tiempo real usado por la mano de obra directa en el periodo y el tiempo estándar permitido para la mano de obra directa durante el mismo periodo, multiplicada por la tarifa salarial estándar por hora, la cual indica la eficiencia de la labor de los trabajadores directos (Polimeni et al, 1998).

³³ Diferencia entre la tarifa salarial real por hora y la tarifa salarial estándar por hora, multiplicada por las horas o el tiempo real trabajado por la mano de obra directa. Generalmente, esta variación es responsabilidad del supervisor del departamento de producción, otras veces obedece a factores externos (Polimeni et al, 1998).

³⁴ Diferencia existente entre los costos indirectos de fabricación reales y los costos indirectos de fabricación presupuestados a partir del nivel de actividad permitida; se debe a factores asociados con la eficiencia y al precio de los costos indirectos incurridos, por ello puede ser una variación controlable (Polimeni et al, 1998).

volumen³⁵; en tres causas: variación precio o gasto³⁶, variación eficiencia³⁷ y variación volumen; y en cuatro causas: variación eficiencia, variación volumen, variación gasto de costos indirectos fijos³⁸ y variación gasto de costos indirectos variables³⁹.

Cuando en la empresa se realicen análisis de variaciones en un nivel de dos, tres o cuatro causas, según el caso, éstas podrían presentarse en la estructura del estado de costo de producción y ventas de forma desglosada, en el sitio indicado de acuerdo a la estructura de los cuadros 69 y 70, de tal manera de presentar información de manera expedita y facilitar el proceso de control de costos. Según Horngren y Sundem (1994) es útil separar e investigar los distintos factores asociados a la existencia de desviaciones como el volumen o el precio "... porque diferentes personas pueden ser las responsables de ellos y porque pueden estar

³⁵ Diferencia existente entre el nivel de actividad presupuestado y el nivel de actividad permitido, multiplicada por la tasa estándar de costos indirectos de fabricación fijos; mide los costos o ahorros incurridos por no alcanzar el volumen de producción planeado (Gayle, 1999).

³⁶ Diferencia existente entre los costos indirectos de fabricación incurridos y los costos indirectos de fabricación presupuestados para un nivel de actividad real, generada a partir de cambio en el precio de los costos indirectos y otras condiciones transitorias (Polimeni et al, 1998).

³⁷ Diferencia existente entre el nivel de actividad real y el nivel de actividad permitida, multiplicada por la tasa estándar de costos indirectos de fabricación variables; refleja el uso eficiente o ineficiente de la base del nivel de actividad (horas de mano de obra), lo cual genera cambios en los costos indirectos variables (Gayle, 1999).

³⁸ Diferencia existente entre los costos indirecto de fabricación fijos incurridos y los costos indirectos fijos presupuestados; refleja el impacto del nivel de precios sobre los costos indirectos fijos (Gayle, 1999).

³⁹ Diferencia existente entre los costos indirecto de fabricación variables incurridos y los costos indirectos de fabricación variables presupuestados para un nivel de actividad real; refleja los cambios de precio real y los precios estándar establecidos para los costos indirectos variables, suministros, electricidad y otros (Gayle, 1999).

indicadas diferentes acciones administrativas” (p. 291) por cuanto de la forma en que se comparen los presupuestos preparados a costos estándar y los resultados reales depende el valor o la utilidad de la retroalimentación obtenida.

Disposición o cierre de desviaciones

La presentación de estas desviaciones o variaciones dependerá del método asumido por la empresa para su disposición o cierre. En el cuadro 69 se presenta el caso en el cual todas las variaciones al final el periodo se cierran contra la cuenta de ‘Costo de producción y ventas’; según Gayle (1999) existen dos procedimientos básicos para eliminar las variaciones, el primero es considerarlos como costos del periodo y cancelarlos contra la cuenta de ‘Costo de producción y ventas’, y el segundo asignando o prorrateando las variaciones a los inventarios finales y a la cuenta ‘Costos de producción y ventas’. Para el autor Backer et al (1996) existen otros dos métodos alternativos como la cancelación de las variaciones controlables contra la cuenta de ‘Resultados del periodo’, y las incontrolables contra las cuentas de ‘Inventarios’ y de ‘Costo de producción y ventas’. A continuación se presentará cada uno de estos procedimientos, así como sus implicaciones al presentar el estado de costo de producción y ventas.

Desviaciones como costos del periodo. Cuando se considera que las desviaciones son pequeñas, éstas se eliminan o son absorbidas por la cuenta de ‘Costo de producción y ventas’ (cuadro 72), de tal manera que los inventarios aparecerán valorados a costo estándar. Generalmente, según Hargadón y Múnera (1985), cuando los estándares son revisados y actualizados constantemente, las variaciones arrojadas por el sistema son muy pequeñas, no siendo necesario un ajuste a los inventarios, pues éstos, al estar valorados con estándares actualizados, se presentan a valores cercanos a los costos reales.

También se asume este método cuando se considere que los inventarios finales de productos son muy pequeños en relación con el costo de los productos vendidos durante el periodo (Polimeni et al, 1998), es decir, cuando gran parte de productos procesados en el periodo hayan sido terminados y vendidos durante el periodo, se considera que la mayor cantidad de costos de la producción del periodo se encuentran reflejados en el costo de la producción vendida.

Diciembre 2004	- X -	Debe	Haber
Día 31	Desviación neta de materiales directos (*)	XXX	
	Desviación neta de costos indirectos de fabricación (*)	XXX	
	Desviación neta de mano de obra directa (**)		XXX
	Costo de producción y Ventas		XXX

CUADRO 72 Registro de diario de cierre de desviaciones contra el costo de producción y ventas. (Elaboración propia con base en datos tomados de Gayle (1999)).

(*) Las desviaciones favorables son debitadas, y disminuyen la cuenta 'Costo de producción y ventas'.

(**) Las desviaciones desfavorables son acreditadas, y aumentan la cuenta de 'Costo de producción y ventas'.

En caso de que el cierre de las desviaciones se realice según el cuadro 72, las mismas aparecerán en el estado de costo de producción ventas como una deducción del costo estándar de la producción vendida en caso de tratarse de una desviaciones favorables, o como una adición en caso de tratarse de una desviaciones desfavorables, de tal manera que reflejen el ajuste al costo de los productos vendidos durante el periodo (Polimeni et al, 1994). Esta estructura fue la presentada en el cuadro 69.

Otra forma de considerar las desviaciones como costos del periodo es eliminándolas contra la cuenta de 'Ganancias y

pérdidas' (cuadro 71), de tal manera que los inventarios aparecen valorados a costos estándar (Backer et al, 1996). Este método es recomendable, según Polimeni et al (1998), cuando se trate de variaciones controlables o productos de ineficiencias en la producción y no merezcan por tanto incluirse como parte del costo del producto por cuanto eso constituiría una distorsión de éste último.

Diciembre 2004	- X -	Debe	Haber
Día 31	Desviación neta de materiales directos (*)	XXX	
	Desviación neta de costos indirectos de fabricación (*)	XXX	
	Desviación neta de mano de obra directa (**)		XXX
	Ganancias y pérdidas		XXX

CUADRO 73 Registro de diario de cierre de desviaciones contra la cuenta de 'Resultados'. (Elaboración propia con base en datos tomados de Haragadón y Munera (1985)).

(*) Las desviaciones o variaciones favorables son debitadas

(**) Las desviaciones desfavorables son acreditadas

Para Neuner y Deakin (1993), la eliminación de las desviaciones contra la cuenta de 'Ganancias y pérdidas' se justifica cuando los estándares puedan fijarse con verdadera precisión. A tal efecto, expone lo siguiente:

... como los estándares reflejan los costos en que se debió incurrir para alcanzar determinado nivel de producción, entonces la diferencia entre los costos reales y los estándares reflejan las ganancias o pérdidas... debido a motivos no relacionados con la fabricación. Por tanto las variaciones deben ser canceladas como gastos del periodo en el que ocurran. Siempre que puedan predecirse con exactitud las condiciones de operación y puedan fijarse los estándares con bastante precisión... (p. 383)

En este caso, las desviaciones aparecerán en el estado de resultados como una deducción o como una adición a la utilidad bruta del periodo, según el caso: favorable o desfavorable respectivamente (Polimeni et al, 1998), tal como se presenta en el cuadro 74. Obsérvese como el costo de producción de ventas aparece a costo estándar dado que no fue ajustado con las desviaciones; de la utilidad bruta en ventas se deducen las variaciones desfavorables y se adicionan las favorables para hallar por deducción la utilidad o pérdida real del periodo (Gayle, 1999). Igualmente, los autores Hargadón y Múnera (1985) y Carló (2000) indican que una de las formas en que las variaciones pueden mostrarse en el estado de resultados es como una deducción a la cifra de la utilidad bruta.

Morimoren, C.A.
Estado de resultados
Del 01/xx/xx al 31/xx/xx

Ingresos		XXXX
Costo de producir y vender estándar		(XXXX)
Utilidad o pérdida bruta estándar		XXXX
Mas desviaciones favorables:		
Desviación neta de costos indirectos de fabricación	XXX	XXX
Menos desviaciones desfavorables:		
Desviación neta de costos de materiales directos	XXX	
Desviación neta de costos de mano de obra directa	XXX	(XXX)
Utilidad o pérdida bruta real		
Gastos operativos		
Gastos de venta	XXX	
Gastos administrativos	XXX	(XXX)
Utilidad o pérdida operativa		XXXX

CUADRO 74 Estado de resultado y la disposición de desviaciones a la cuenta de 'Resultados'. (Elaboración propia con base en datos tomados de Hargadón y Múnera (1985))

Desviaciones con ajustes a las cuentas de costo de producción.

Otro procedimiento para eliminar las desviaciones o variaciones consiste en asignarlas al costo de los productos en proceso, de los productos terminados y de los productos vendidos (cuadro 75) mediante un prorrateo o distribución proporcional en función al saldo final que presenten estas cuentas al finalizar el periodo económico, el cual está expresado a costos estándar (Gayle, 1999) o también en función de cantidades o unidades de medida como litros o metros, entre otras, es decir, los inventarios y el costo de los productos vendidos serán ajustados con las variaciones registradas en el sistema de costos, razón por la cual los saldos de dichas cuentas se aproximarán a los costos reales al finalizar el periodo. Este procedimiento, denominado *prorrateo de desviaciones*, es aceptado cuando las variaciones surgen de situaciones imprevistas o inevitables y cuando se deseen valorar los inventarios a costos reales, puesto que "... para propósitos de estados financieros externos, los inventarios y el costo de los artículos vendidos deben presentarse al costo real..." (Polineni et al, 1998, p. 485), de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Diciembre 2004	- X -	Debe	Haber
Día 31	Desviación neta de materiales directos (*)	XXX	
	Desviación neta de costos indirectos de fabricación (*)	XXX	
	Desviación neta de mano de obra directa (**)		XXX
	Inventario de producto en proceso		XXX
	Inventario de productos terminados		XXX
	Costos de producción y ventas		XXX

CUADRO 75 Registro de diario de cierre de desviaciones contra las cuentas de costo de producción. (Elaboración propia con base en datos tomados de Neuner y Deakin (1993)).

(*) Las desviaciones favorables son debitadas y disminuyen el costo de producción y ventas y el valor de los inventarios

(**) Las desviaciones desfavorables son acreditadas y aumentan el costo de producción y ventas y el valor de los inventarios

Este procedimiento es utilizado igualmente cuando las desviaciones son consideradas elevadas o significativas, y por ello el valor de los inventarios finales (activos circulantes), el costo de la producción vendida y hasta la posición financiera de la empresa resulta seriamente distorsionada o con repercusiones importantes (Neuner, Deakin, 1993).

Según Gayle (1999), las desviaciones de precio de materiales directos no sólo debe ser absorbidas por los inventarios finales de productos en proceso y terminados, sino también por el inventario de materiales, en proporción a su saldo, puesto que este inventario está valorado a precio estándar cuando las desviaciones de precio son calculadas y registradas al adquirir los materiales. Las demás desviaciones deberían ser absorbidas por las cuentas referenciadas en el cuadro 75.

Al estructurar el estado de costo de producción y ventas, la distribución de las desviaciones entre las cuentas de 'Inventarios' y de 'Costos de producción y ventas' se observa en las distintas fases de elaboración del informe (cuadro 76). En este informe, los elementos del costo de la producción serán presentados a costos estándar, mientras que los saldos de los inventarios finales serán valorados a costos reales gracias al ajuste realizado en el registro descrito (cuadro 75); posteriormente, en el renglón referente al costo de la producción vendida se presentan las desviaciones asignadas a la cuenta de 'Costo de producción y ventas'. A fines de control, también pueden presentarse las desviaciones asignadas a los inventarios de materiales, productos en proceso y productos terminados de forma detallada para hallar finalmente el costo real respectivo.

Morimoren, C.A.
Estado de costo de producción y ventas estándar
del 01/xx/xx al 31/xx/xx

	Bs.	Bs.
<i>Costo estándar de materiales directos</i>	XXXX	
Costo estándar de mano de obra directa	XXXX	
<i>Costo indirecto de fabricación estándar</i>	XXXX	
Total costos <i>estándar</i> de la producción del período		XXXX
Inventario inicial de productos en proceso		XXXX
Total costo de la producción en proceso		XXXX
Menos: Inventario final de productos en proceso (**)		(XXXX)
Total costo de la producción terminada		XXXX
Inventario inicial de productos terminados (**)		XXXX
Total costo de la producción disponible para la venta		XXXX
Menos: Inventario final de productos terminados		(XXXX)
Total costo de la producción terminada y vendida estándar		XXXX
Desviación neta de materiales directos (*)	XXX	
Desviación neta de mano de obra directa (*)	XXX	
Desviación neta de costos indirectos de fabricación (*)	XXX	XXX
Total costo de la producción terminada y vendida real		XXXX

CUADRO 76 Estado de costo de producción y ventas estándar y la disposición de desviaciones a los costos de producción.
(Elaboración propia)

(*) Estas desviaciones deben corresponder al registro efectuado a la cuenta 'Costo de producción y ventas', en el cuadro 75

(**) Inventarios valorados a costos reales, aproximados, luego del ajuste por variaciones.

Desviaciones con ajustes de acuerdo a su controlabilidad. Según Backer et al, (1997) existe un método alternativo para eliminar las desviaciones, que es la cancelación de éstas según su controlabilidad, y que es una combinación de los procedimientos anteriores. De acuerdo a este método, las desviaciones incontrolables, como en

muchos casos las desviaciones de precio de materiales, mano de obra y costos indirectos, deben ser asignadas sobre el costo de los productos vendidos y los inventarios de productos en proceso y productos terminados. Todas las demás variaciones que se consideren controlables deben ser canceladas contra los resultados del periodo ('Ganancias y pérdidas'), dado que se presume que son causadas por ineficiencias que no pueden inventariarse o considerarse costos del producto. En este caso, las desviaciones canceladas contra la cuenta de 'Ganancias y pérdidas' deben presentarse en el estado de resultados aumentando o disminuyendo la utilidad bruta en ventas (cuadro 74) y las desviaciones eliminadas contra las cuentas de 'Inventarios' y de 'Costo de producción y ventas' deberán presentarse en el estado de costo de producción y ventas, según lo explicado en el cuadro 76. En este caso los inventarios de productos en proceso y terminados son presentados a su valor real aproximado, luego del ajuste del que fueron objeto, con las variaciones controlables.