

Tema 9. CONTROL DE LOS COSTES ESTÁNDARES

9.1. El control de los costes estándares: concepto, objetivos y clasificación

Las desviaciones recogen las diferencias entre el estándar o el presupuesto y el coste real correspondiente.

El objetivo fundamental de las desviaciones es controlar eficazmente el rendimiento y productividad: de los distintos puestos de trabajo, factores de coste, etc. de forma que, se revele a tiempo cualquier ineficiencia, puedan determinarse las causas posteriormente y se adopten medidas con el fin de mejorar la eficacia de la empresa.

La **clasificación** de las desviaciones de los costes estándares será el siguiente:

- a) **Desviaciones en costes estándares:** podremos distinguir todos los factores de costes y/o centros de costes, que se incorporan a los portadores de costes.
- b) **Desviaciones en costes presupuestados:** engloba las diferencias de costes en las secciones no operativas: comerciales y de administración o en aquellos costes en donde sólo es necesario su control a través del análisis de su importe económico global.

9.2. Cálculo de las distintas desviaciones en costes estándares

Sólo se pueden calcular desviaciones sobre aquellos costes que previamente se hayan estudiado, por ello, a continuación, se va a realizar el análisis de todos aquellos factores de coste y/o centros de coste que analizamos en el tema precedente, teniendo en cuenta que lo que aquí se exponga es proyectable a cualquier otro concepto de coste que quiera analizarse.

9.2.1. Las desviaciones en materias primas

a) *Económica o en precios de compra: $Q^c_r (P_s - P_r)$*

Esta desviación recoge la diferencia entre el precio esperado (P_s) y el real (P_r) de las materias primas compradas (Q^c_r). Al igual que en la mayor parte de las desviaciones, si el coste real (o la cantidad real) es mayor que el previsto o estándar significará que se ha obtenido una desviación desfavorable o negativa para la empresa y, a la inversa, si los costes (o cantidades) reales han sido menores que las previstas nos indicará que el comportamiento de ese coste ha sido favorable para la empresa.

Si la empresa ha realizado diferentes compras a distintos precios de la misma materia prima se deberá o, bien, calcular la desviación de cada compra o bien calcular un precio medio ponderado de todas las compras y compararlas con el precio estándar.

Si un producto tiene varias materias primas, la desviación en precios puede ser de la mezcla de las materias primas, por ello, suele ser recomendable no trabajar con el precio medio de la mezcla, sino hallar la desviación de precio de cada una de las materias primas.

b) Desviación técnica o en cantidades imputadas a los productos: $P_s (Q_{s,r} - Q_{r,u} \text{ o } Q_{r,r})$.

Dependiendo de si en el $Q_{s,r}$ está recogido el consumo previsto para la producción real o el consumo mínimo para esa misma producción, la desviación nos recogerá las mermas post-calculadas o las mermas reales, respectivamente, ya que, por el otro lado de la desviación está recogido el consumo real (ver tema: coste de materiales).

Como se indicó anteriormente, tanto en estas desviaciones como en el resto de desviaciones técnicas o económicas, si el $Q_{s,r}$ o P_s es mayor que el $Q_{r,r}$ o P_r (dependiendo de la clase de desviación) las *desviaciones* serán *Favorables* para la empresa al ser los consumos o los precios reales inferiores a los establecidos; por el contrario, si los estándares fuesen menores que los reales las *desviaciones* serían *Desfavorables*.

9.2.2. La desviación en costes específicos de aprovisionamiento y la relación con las materias primas

Suele considerarse esta **desviación en términos globales** -lo mismo podría hacerse con cualquier otro coste o conjunto de coste-, de tal forma que tendremos:

$\text{Ø } P^a_s \times Q^*_{s,r} - K^a_r$, en donde se halla por un lado los costes de aprovisionamiento esperados para la producción real y se comparan con los costes reales de esa misma sección.

Esta desviación puede desdoblarse también en:

a) **Desviación económica:** $(P^a_s - P^a_r) \times Q^*_{r,r}$

b) **Desviación técnica:** $P^a_s \times (Q^*_{s,r} - Q^*_{r,r})$

Debe recordarse que tanto los $Q^*_{s,r}$ como los $Q^*_{r,r}$ pueden estar referidos a consumos en unidades físicas ($Q_{s,r}$ y $Q_{r,r}$) o en unidades monetarias ($Q_{s,r} \times P_s$ y $Q_{r,r} \times P_r$). Como no puede ser de otra forma, la suma de las desviaciones técnica y económica nos da la desviación global.

9.2.3. Las desviaciones en coste de personal o mano de obra

Se pueden diferenciar las siguientes desviaciones:

a) **Económica: Hr (Cs-Cr)**; se puede desdoblar en otras dos desviaciones, que son:

↻ **Desviación mixta: (Hs,r-Hr) x (Cs-Cr).**

↻ **Desviación económica propiamente dicha o en Tasas: Hs,r (Cs-Cr)**

b) **Desviación técnica: Cs (Hs,r-Hr)**. Si la desviación es en presupuestos flexibles entonces esta división suele denominarse también: Desviación en rendimiento, eficiencia o productividad.

Las Horas reales (Hr) pueden también representarse con el símbolo Hr,r. *El significado de las desviaciones* es el mismo que el comentado en los puntos anteriores. Sin embargo, se debe tener cuidado con la desviación mixta, pues no debemos ajustarnos a la teoría matemática ya que puede dar lugar a engaños, ya que dos desviaciones desfavorables no tienen por qué proporcionar una desviación mixta favorable y, por otro lado, una desviación favorable y otra desfavorable puede conducirnos a una desviación de cualquier signo y, no obligatoriamente a una desviación desfavorable. Se tendrá, pues, que realizar el estudio con sumo cuidado.

Si se desea hallar la **desviación global de mano de obra** (como suma de la económica y técnica) se calculará de la siguiente forma: **Cs x Hs,r – Cr x Hr,r**.

Todas estas desviaciones pueden representarse, para una mejor visualización, en un gráfico, en donde se recoja, por un lado, los costes y, por otro, las horas.

9.2.4. Las desviaciones en gastos generales de fabricación y otros costes

Tiene las mismas divisiones y consideraciones que las señaladas en la mano de obra o coste de personal.

9.3. Las desviaciones en los presupuestos flexibles

Dentro de la **desviación económica** podemos diferenciar dos clases de desviaciones, una vez separados los costes en fijos y variables:

a) **Desviaciones en presupuestos**: es la diferencia entre el presupuesto flexible (presupuesto que se adapta a la realidad) que corresponde a la actividad real (que se mide en unidades de obra reales) y los costes reales (**Fp + Cs,v x Hr**) – **Kr**, siendo Fp: el Coste Fijo Total Previsto y Kr: los Costes Reales. El significado de la desviación es semejante a los vistos hasta ahora.

- b) **Desviaciones en actividad, empleo u ocupación:** representa la diferencia atribuible al mayor o menor aprovechamiento del capital fijo industrial: $C^f_s (H_{s,p} - H_{r,r})$. Su significado es contrario al resto de las desviaciones. En realidad estamos indicando si *se ha utilizado más o menos (no mejor o peor) los componentes fijos de la empresa*, comparando horas previstas, para la producción prevista, con las horas reales; por ello, si las $H_{s,p}$ (Horas Estándar para la Producción Prevista) son mayores que las $H_{r,r}$ (Horas Reales para la Producción Real) eso significará que se ha utilizado menos que lo previsto el capital fijo de la empresa y, por tanto, eso será desfavorable para la empresa, en el caso contrario sería favorable la desviación.

El hecho de que no se haya podido aplicar la Imputación Racional no significa que no se pueda calcular la posible inactividad o sobreactividad. Esta desviación recogería lo que tradicionalmente se ha entendido como *costes de subactividad o beneficio por sobreactividad*.

La **desviación en eficiencia, productividad o rendimiento**, también llamada desviación técnica: $C_s (H_{s,r} - H_{r,r})$. Aunque hablamos de Horas la unidad de obra puede ser cualquier otra que mejor represente el comportamiento de esos costes. Tiene que haber siempre una relación causa-efecto para considerar esa unidad de obra representativa de aquéllos.

Los productos en curso adquieren una especial importancia en las desviaciones técnicas, ya que, al considerar las unidades de obra aplicables a la producción real debe tenerse en cuenta tanto la producción en curso real fabricada durante el ejercicio (existencias finales reales) como la producción en curso existente al principio del ejercicio (existencias iniciales). En el primer caso aumentarán las $H_{s,r}$, mientras que en el segundo se restarán. En realidad, lo que se está analizando es el consumo de factores productivos o cualquier otro coste habido para la producción fabricada durante este ejercicio (sea terminada o en curso). Es posible que parte de la producción actual sea debida a producciones en curso provenientes del ejercicio anterior que no han consumido en el ejercicio actual todos los costes que en un principio pudiera parecer.

En algunos casos existe más de una unidad de obra representativa del comportamiento de los costes de una sección. Si así fuera habría que agrupar los diferentes elementos de costes según la unidad que mejor la represente, Nos estaríamos acercando a lo que es el modelo o sistema ABC “Activity Based Costing” o Costes Basados en las Actividades. De esta forma se obtendrían desviaciones técnicas y económicas de cada una de esas unidades de obra.

9.4. Las desviaciones en costes presupuestados

Se compararán los costes preestablecidos (comerciales y de administración) con los reales: K^c_p o K^{ad}_p con K^c_r o K^{ad}_r . El cálculo se realiza **globalmente** sin tener en cuenta la actividad real.

Se realiza el presupuesto por su origen y por su destino, especialmente los costes comerciales, pudiéndose realizar un análisis posterior con cualquiera de esos enfoques (ver tema anterior).

También el control puede realizarse sobre los costes fijos y los costes variables comparándose lo presupuestado con la realidad. En este caso, los costes variables comerciales previstos podrían (o no) adaptarse a la actividad real de esa sección, con lo que se podría tener un mejor control de los costes.

En algún caso los costes comerciales podrían considerarse como un coste estándar más (ver tema anterior). En resumen, las **formas de control posibles de los costes comerciales** son:

1. Comparar $K_{p,c}$ con $K_{r,c}$ (desviación en destino)
2. Comparar cada uno de los conceptos de coste que engloba $K_{p,c}$ con su $K_{r,c}$, correspondiente: personal, suministros, amortizaciones, seguros, etc. (desviaciones en origen).
3. Comparar los costes previstos variables y fijos con sus respectivos costes reales: $K_{p,v}$ con $K_{r,v}$ y $K_{p,f}$ con $K_{r,f}$
4. Comparar los costes previstos variables y fijos adaptados a la actividad real (ventas normalmente) con sus respectivos costes reales.
5. Tratar los costes comerciales como si de un coste estándar más se tratase.

9.5. La importancia del control en los ingresos

Tan importante como controlar los costes de la empresa resulta controlar los ingresos, comparándose los ingresos previstos con los reales (tanto en unidades físicas como en precios) y, analizando las causas de las posibles desviaciones. En este caso no se pueden comparar los ingresos previstos adaptados a la realidad con los ingresos reales, pues no tiene sentido. Debemos, por tanto, comparar los ingresos reales con los previstos, de esa forma se obtendrán las siguientes desviaciones:

$$\begin{aligned} & \text{Ingresos Previstos: } Q^v_p \times P^v_s \\ & - \text{Ingresos Reales: } Q^v_r \times P^v_r \\ & = \text{Desviación Global en Ingresos} \end{aligned}$$

Siendo:

- ♣ Q^v_p : la cantidad prevista de venta
- ♣ P^v_s : Precio de venta previsto o estándar
- ♣ Q^v_r : Cantidad realmente vendida
- ♣ P^v_r : Precio real de venta

Esa desviación en ingresos, de la misma manera que pasaba con los costes, puede subdividirse en:

- ↪ **Desviación económica:** $Q^v_r \times (P^v_s - P^v_r)$
- ↪ **Desviación técnica:** $P^v_s \times (Q^v_p - Q^v_r)$

Con los datos anteriores se puede obtener la *elasticidad de la demanda*, aspecto éste esencial a la hora de establecer los precios de venta de los productos (ante una subida o bajada de precios de venta, cuál es la repercusión en las unidades vendidas)

Las desviaciones aquí tienen un significado distinto al de los costes, ya que, si el precio real es superior al previsto o las unidades vendidas son superiores a las previstas, es favorable para la empresa. A la inversa, si lo real es menor que lo previsto, eso indicará una situación desfavorable con respecto a la previsión inicial.

El análisis de las causas que han podido motivar las desviaciones se realizará de la misma manera que se efectuó con los costes.

9.6. Análisis e interpretación de las desviaciones

9.6.1. Importancia en términos absolutos y relativos

La desviación no sólo debe medirse en términos absolutos, sino que debe tenerse en cuenta su **importancia relativa** (en términos porcentuales):

- ↪ $(\text{Desviación} \times 100) / \text{Estándar}$.

9.6.2. Causas de la aparición de las desviaciones

En este punto del proceso de control se analizan las causas y la posible **responsabilidad**.

El **origen o causa de las desviaciones** puede ser muy diverso:

- 1) **Mal establecimiento del estándar:** en este caso habrá que modificarlo para sucesivos ejercicios. Es en realidad una causa endógena y, por tanto, achacable a la empresa.
- 2) **Causas exógenas:** Son causas ajenas a la empresa, y por tanto no existe una responsabilidad interna. Se distinguen dos clases:
 - a. Acontecimientos imprevistos que no vuelven a repetirse, son *circunstancias coyunturales*. En este caso no se modifican los estándares.
 - b. Acontecimientos que van a permanecer a lo largo del tiempo, tienen un *carácter permanente*. En este caso se deberá cambiar el estándar.

3) **Causas endógenas**: habrá que estudiar si son causas técnicas o económicas y si tienen carácter coyuntural o permanente, aunque en ambos casos la empresa puede contar con los medios para subsanarlos.

♣ Las causas endógenas pueden ser por diversos motivos:

a) Una desviación técnica en G.G.F (unidad de obra: horas máquina):

- ♣ Deficiencias imputables a materias primas.
- ♣ Deficiencias de la maquinaria y herramientas utilizadas.
- ♣ Variación en la eficiencia de los operarios.
- ♣ Otros motivos: cuellos de botella, cambios horarios, errores en contabilidad, etc.

b) Una desviación económica en mano de obra (unidad de obra: horas/persona):

- ♣ Variación del nivel de salarios.
- ♣ Modificaciones en las formas de remuneración.
- ♣ Variación en las primas de rendimiento.
- ♣ Utilización de operarios de distinta categoría.
- ♣ Error en el establecimiento del estándar o en su contabilización.

Se debe tener en cuenta que **una desviación en un coste o conjunto de costes determinado puede ser consecuencia de una ineficacia en la utilización de otro coste o conjunto de costes**. Por ejemplo: puede haber una desviación técnica de materia prima desfavorable (más consumo de materia prima que el esperado para la producción real) motivada por una peor materia prima que la fijada de antemano (será responsable el jefe de compras), una mala utilización de los materiales por parte de los operarios (el responsable, en un principio, será su superior inmediato), e incluso, un mal funcionamiento de la maquinaria que provoca unas paradas de ésta que estropean las materias primas. En este último caso, como si de “un buen detective” se tratase, habrá que seguir ahondando ya que puede ser que el servicio de mantenimiento haya sido deficiente (será culpa del responsable de ese servicio), que la empresa no haya renovado la maquinaria (responsabilidad del que determina las inversiones a realizar) o, que no se le haya dado capacidad financiera para realizar esa inversión (director financiero), etc. Como siempre *en la Contabilidad Analítica no debemos fijarnos sólo en la apariencia sino en lo que encubre esa apariencia*.

Por otro lado, puede que, aunque una desviación sea desfavorable (por ejemplo, en la económica de mano de obra) no sea malo para la empresa. Puede ser debido a una mayor remuneración por la productividad de los operarios y, por tanto, verse compensada esa desviación con una desviación técnica favorable. Habrá que analizar el saldo de ambas desviaciones para considerar su efecto global.

9.6.3. Medidas de control adoptadas

La **corrección de los estándares** se realizará con respecto al **período venidero** y no con respecto al presente. Las **medidas a adoptar** serán las siguientes, dependiendo de la causa de la desviación que la ha motivado.

- 1) Si es debido a un mal establecimiento del estándar habrá que modificarlo para sucesivos ejercicios.
- 2) Causas exógenas:
 - ✎ Acontecimientos coyunturales: en este caso no se modifican los estándares.
 - ✎ Acontecimientos que van a permanecer a lo largo del tiempo: en este caso se deberá cambiar el estándar.
- 3) Causas endógenas: Habrá que estudiar si son causas técnicas o económicas, y si tienen carácter coyuntural o permanente, ya que en este segundo caso habrá que modificar el estándar. Sin embargo, la **empresa suele tener los suficientes recursos como para poder eliminar las causas permanentes y, deberá considerar la posibilidad de adoptar decisiones que ayuden a subsanarlas**. Por ejemplo, si un operario no trabaja adecuadamente, puede dársele cursos de formación o intercambiarle por otro operario más eficiente. Si una máquina tiene continuas averías puede considerarse la posibilidad de comprar una nueva, etc. Esto significa que en la mayor parte de las veces es la empresa la que decide si las causas que han motivado la desviación van a tener o no un carácter de permanencia.

9.7. Las desviaciones y la dirección por excepción

A la dirección hay que comunicarle las desviaciones importantes (gestión por excepción), otra cuestión es establecer qué se considera como importante (se deben considerar unos niveles de tolerancia, dentro de los cuales se pueden considerar las desviaciones como normales). Para ello tenemos las siguientes opciones:

- 1^a. Que las desviaciones **superen una cierta cifra en términos absolutos**.
- 2^a. Que las desviaciones **superen una cierta cifra en términos relativos**. En este caso nos encontramos con dos alternativas:
 - ✎ Primera alternativa: Dar importancia a aquellas desviaciones que lleguen o superen el 5% con respecto a su estándar. Sin embargo, ese porcentaje puede variar en función de las directrices emanadas por la dirección.
 - ✎ Segunda alternativa: En muchos casos lo interesante no es sólo ver la desviación existente con respecto al estándar sino la importancia que tiene ese estándar con respecto al estándar total de la empresa. En este caso se suele recomendar centrar

la atención en aquellas desviaciones que cumplan las dos siguientes condiciones al mismo tiempo:

- ↻ Que la importancia relativa del estándar objeto de estudio con respecto al estándar global sea de por lo menos un 10%. Si la empresa prefiere elegir esta opción deberá considerar que todo aquel coste que no suponga como mínimo un 10% del coste estándar del producto debería englobarse en otro u otros costes que tuviesen una relación con él, como, por ejemplo, el coste específico de aprovisionamiento con el consumo de materias primas. El que un coste no sea importante para estudiarlo individualmente no significa que no deba considerarse su estudio bajo un concepto de coste que lo aglutine con otros conceptos u otros elementos de coste.
- ↻ Que la desviación con respecto a su estándar sea como mínimo de un 4% u otro valor considerado adecuado para la dirección.

3^a) Que las desviaciones **superen una cierta cifra en términos absolutos y al mismo tiempo una cierta cifra en términos relativos o que superen una de las dos cifras.**

En todas las clases de desviaciones *conviene que se discutan las desviaciones excepcionales por parte de la dirección* y que los responsables de cada área expliquen en un **informe** las medidas que deben adoptarse para corregirlas. Posteriormente, la Dirección estudiará el informe y adoptará una decisión.

9.8. La repercusión de las desviaciones en el cuadro de resultados

Las desviaciones y su repercusión a márgenes y resultados son, en el caso de utilización de un modelo funcional o de coste completo industrial:

- ↻ **Desviaciones en costes estándares:** se cargarán o abonarán al *margen industrial*.
- ↻ **Desviaciones en costes comerciales:** se incorporarán al *margen comercial*.
- ↻ **Desviaciones en costes de administración:** se incorporarán al *Resultado de la Contabilidad Analítica del Periodo*.

Como resumen de todo lo anteriormente expuesto, y analizando la repercusión en la cuenta de resultados, nos daría como consecuencia la siguiente presentación de la cuenta de resultados con una estructura o modelo de costes funcional (o coste completo industrial):

Ingresos previstos
<u>± Desviaciones en ingresos</u>
= Ingresos reales
- <u>Coste de ventas (a precio estándar)</u>
= Margen industrial previo
<u>± Desviaciones en costes estándares</u>
= Margen industrial
- <u>Costes comerciales presupuestados</u>
<u>± Desviaciones en costes comerciales presupuestados</u>
= Margen comercial
- <u>Costes de administración presupuestados</u>
<u>± Desviaciones en costes de administración presupuestados</u>
= Resultado del Periodo en Contabilidad Analítica