

APLICACIÓN DEL COSTO NORMAL EN LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES EN MENDOZA

Cr. Eduardo Santiago Senar
Jefe de Trabajos Prácticos de
Contabilidad de Costo y
de Adm. y Contabilidad en la
Hacienda Pública

DESCRIPCIÓN DEL PROYECTO

El presente trabajo tiene como finalidad hacer un análisis de los criterios y tipos de costo que utilizan las PYMES productoras de bienes, para conocer si se está aplicando o no el llamado costo normal (o normalizado) establecido en el punto **4.2. Mediciones contables de los costos** (4.2.6. Bienes Producidos) de la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE¹. En caso negativo, por qué; en caso positivo, cómo. También, para ver si hubo algún aporte de dicho costo a la gestión de las empresas.

Antes de definir el costo normal, es necesario ubicar el mismo dentro del esquema de modelos (o criterios) y tipos de costo que enseña la Cátedra de Contabilidad de Costo en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo:

Criterios	Tipos
Absorción	Real integral
	Normalizado
	Predeterminado Estándar
Variable	No presenta opciones

Conforme se observa, el costo normalizado de los bienes producidos se trata de un tipo de costo dentro del criterio por absorción y es explicado por el Profesor Antonio Pellegrino² como aquel que *“contempla una selección de los elementos de costo con el fin de imputar al producto sólo los insumos compatibles con el desempeño operativo normal, excluyendo el costo de los desperdicios en exceso de materia prima y materiales, de la improductividad oculta de la mano de obra, de la pérdida en exceso de producción terminada y de la capacidad ociosa resultante en cada mes. Es decir se excluyen del costo del producto los consumos considerados **anormales**. Estos costos anormales se reflejan en cuentas de resultado, generalmente negativas, y se exponen en el Estado de Resultados del periodo correspondiente.*

Para determinar el costo normal imputable a la producción es necesario definir el modelo operativo normal de la empresa. Para ello se consideran las condiciones estructurales en general y del sector productivo en particular, tales como: número y calidad de maquinarias, plantel de personal y calidad de mano de obra, organización y administración de materiales, pérdidas habituales de materias primas y productos terminados, etc.”

¹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS, “Resolución Técnica N° 17. Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general” (Esquel, Chubut, 2000)

² PELLEGRINO, Antonio R., “Guía de Estudio 2005. Contabilidad de Costo, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo”, pág. 30.

El presente trabajo no tiene como finalidad hacer una investigación sobre los aspectos conceptuales del costo normalizado ni de su metodología de cálculo, aspectos sobre los cuales ya existen suficientes trabajos elaborados, tanto en la doctrina como en otros trabajos de investigación, alguno de los cuales han sido referenciados y consultados a efectos de este trabajo. La propuesta es investigar sobre su aplicación en las empresas y sobre el resultado práctico de su implementación.

OBJETIVOS

-Desde el punto de vista conceptual: afianzar la apropiación de los conocimientos teóricos implicados en el costo normalizado.

-Desde el punto de vista actitudinal: despertar el interés por la aplicación de este tipo de costeo y concientizar el acatamiento de la normativa vigente en el ámbito profesional, siempre que resulte práctico y conveniente para las empresas.

-Desde el punto de vista procedimental: incentivar el desarrollo de habilidades técnicas para su aplicación y a su vez, adquirir y fomentar hábitos de investigación contable.

ANTECEDENTES

En la doctrina:

Sobre su aspecto conceptual, metodología de cálculo y registración contable han escrito, entre otros autores, Juan Carlos Vázquez³, Oscar E. Bottaro⁴, Oscar Osorio⁵, Edmundo López Couceiro⁶ y, en Mendoza, al Profesor Antonio Pellegrino⁷.

Sobre su aplicación, el Contador Ricardo A. Billene⁸ en su libro "Costos para fincas y bodegas", cuando se refiere al caso de empresas productoras, como una aclaración, sostiene que "*Los costos de ineficiencia y ociosidad, si bien son exigidos por las normas contables, prácticamente no se utilizan en la práctica (En un banco en el que trabajamos pudimos observar los balances de más de 30 PyMEs y absolutamente ninguna indicaba que se hubiera realizado tal segregación, aunque sabíamos que en los años de plena recesión – 2001 / 2002 – la mayoría de ellas había trabajado por debajo de su capacidad instalada).*"

También existe otro trabajo realizado por el Cr. Billene con la colaboración del Cdor. Diego Ávila y el Lic. Luis Alfaya, publicado como separata por la comisión de Gestión y Costos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza⁹, denominado "*¿Se utilizan, realmente, las técnicas avanzadas de costos y control de gestión en las PyMEs argentinas?*", en donde se observa que, en la consulta realizada a 50 empresas de Mendoza, en el punto A6, ante la pregunta: "*¿Segrega los costos de capacidad ociosa para fines contables y lo informa en el Estado de Resultados?*", por el SI contestaron el 0% y por el NO, obviamente, el 100%.

³ VÁZQUEZ, Juan Carlos, "Costos", 2da. ed. corregida (Buenos Aires, Aguilar, 1993)

⁴ BOTTARO, Oscar E., "Ganancia contable" (Bahía Blanca, CEA, 1977)

⁵ OSORIO, Oscar, "La capacidad de producción y los costos" (Buenos Aires, Macchi, 1986)

⁶ LÓPEZ COUCEIRO, Edmundo, "Metodologías de costeo" (Buenos Aires, Macchi, 1985)

⁷ PELEGRINO, Antonio R., "Costos contables normalizados. Metodología de cálculo y registración contable" (Mendoza, FCE-UNC, 1996).

⁸ -BILLENE, Ricardo A. y Colaboradores, "Costos para fincas y bodegas" (Mendoza, Editorial de la Universidad del Aconcagua, 2007), pág. 97

⁹ -BILLENE, Ricardo A. y Colaboradores, "¿Se utilizan, realmente, las técnicas avanzadas de costos y control de gestión en las PyMEs argentinas?", en www.cpcemza.com.ar/costos.htm, (Mendoza, 2007)

En las normas profesionales:

Lo encontramos en las Resoluciones Técnicas N° 10 y 17, elaboradas por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

A continuación, se transcribe parte del punto **4.2.6. (Bienes producidos)** de la RT N° 17, vigente a la fecha:

“El costo de un bien producido es la suma de:

- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;*
- b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;*
- c) los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (Costos financieros).*

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:

- a) improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;*
- b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su “nivel de actividad normal”.*

Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinados y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidos como resultados del período

El “nivel de actividad normal” es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar como promedio de varios períodos bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal. El número de períodos a considerar para el cálculo de dicho promedio debe establecerse con base en el criterio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los negocios del ente y otras circunstancias vinculadas, entre otros, con los efectos cíclicos de la actividad, los ciclos de vida de los productos elaborados y la precisión de los presupuestos.”

JUSTIFICACIÓN

En la profesión se considera la aplicación del costo normalizado porque está establecido en una norma técnica. Pero, a partir de datos observados y relevamientos preliminares realizados en los últimos meses, no se estaría aplicando en la mayoría de las empresas, lo que ha motivado la realización de este trabajo de investigación. De comprobar que esto es así, se analizarán las razones y, en los casos que se aplica, cómo se lo está haciendo.

Se considera relevante este tema por los siguientes motivos:

- a) El carácter obligatorio de la norma profesional;
- b) Su adecuación como correcta metodología para calcular el costo unitario de los productos, ya que éstos variarían únicamente de un periodo a otro si cambian los precios de los insumos. En consecuencia, el costo unitario normalizado configura una herramienta que permite **realizar una comparación coherente con el precio de venta**. Ese efecto se logra debido a que las contingencias o ineficiencias que se pueden originar entre periodos, no afectan el costo unitario de los productos.

- c) Su valor, por significar una muy buena herramienta de gestión ya que permite determinar y segregarse las ineficiencias en la producción, cuantificarlas, analizar sus causas y, en lo posible, eliminarlas. Además, como dice Juan Carlos Vazquez¹⁰, entre otras ventajas que menciona, *“ayuda a planear las ventas y la producción y a establecer un adecuado equilibrio en las operaciones fabriles”*.

TRANSFERENCIA AL MEDIO

Conforme a los objetivos planteados, la idea es dar mayor claridad, análisis y difusión al **“costo normal”** establecido en la mencionada Resolución Técnica N° 17, mediante la presentación de este trabajo en eventos de la profesión, como jornadas, congresos, etc., la capacitación a empresas y su extensión a colegas.

MARCO TEÓRICO

a) - Planteamiento del problema a resolver:

Dispar actitud de las empresas productoras de bienes frente a la aplicación del punto 4.2.6. de la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE.

b) – Hipótesis:

El costo normalizado adoptado por la normativa mencionada no se está aplicando en las empresas productoras de bienes, por **desconocimiento de su metodología de cálculo** y/o porque **no ha sido valorado** como tipo de costeo ni como herramienta de gestión.

METODOLOGÍA DESARROLLADA

a) - Búsqueda de antecedentes.

Se han detallado en el apartado correspondiente.

b) - Elaboración de un cuestionario como instrumento para la investigación a realizar.

Para investigar sobre la aplicación del costo normalizado, se elaboró el cuestionario que se agrega al presente trabajo como ANEXO I. En éste, se incorporó el formulario original que fue utilizado en las encuestas y entrevistas.

c) - Búsqueda de información en las empresas de Mendoza a través de entrevistas y encuestas.

Para el logro de los objetivos planteados se realizó el siguiente trabajo:

- Entrevista a 15 colegas independientes que dictaminan sobre estados contables o asesoran a varias empresas productoras de bienes.

- Entrevista a tres de las cuatro Secretarías Técnicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, Contadoras Patricia Andía, Marcela Sammarco y Patricia Cañas

- Entrevista a la coordinadora de la Comisión de Gestión y Costos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, Contadora Laura Marmolejo.

¹⁰ VAZQUEZ, Juan Carlos, *op. cit.*, pág. 69

- Encuesta a 20 empresas de nuestro medio, algunas de las cuales, son líderes en su ramo de actividad (pinturas, chocolates, muebles, cartón y cajas de cartón, bebidas alcohólicas, salsas, baterías, etc.)

d) - Análisis de los datos recabados

- De la entrevista a las Secretarías Técnicas del Consejo, surge que no han detectado, en **ninguno** de los Estados de Resultados presentados en ese organismo, que se hayan segregado las ineficiencias que plantea la RT 17.

- De las encuestas realizadas a las empresas y de las entrevistas con colegas, surge que el tipo de costo no se está aplicando y, ante la pregunta de cuáles son las razones o causas de su no aplicación, las respuestas fueron diversas, entre ellas se puede mencionar algunas que son representativas:

- por desconocimiento de su metodología de cálculo (33%);

- porque se está aplicando otro criterio de costeo (real integral) y que por su practicidad y costumbre, no se plantearon cambiarlo (30%);

- porque estiman que la AFIP, si se segregan las ineficiencias del costo de los productos en el Estado de Resultados, no va a permitir deducirlo para el impuesto a las Ganancias, como gastos necesarios para producir esa ganancia (22%);

- otras causas: no quieren mostrar ineficiencias, no les interesa aplicarlo, no saben como exponerlo. (15%)

CONCLUSIÓN

Por todo lo analizado se puede concluir, con un alto grado de certeza que **el tipo de costo adoptado por la Resolución Técnica nº 17 (costo normal) no se está aplicando en las empresas productoras de bienes** (en Mendoza), no sólo por lo indicado en la hipótesis, verificada con la mayoría de las respuestas obtenidas, sino también por otros motivos que justifican continuidad en su análisis. Esto, en virtud de la relevancia del tema, dada por la obligatoriedad de la norma profesional y la adecuación de este tipo de costo como correcta metodología de cálculo.

10) BIBLIOGRAFÍA:

- BILLENE, Ricardo A. y Colaboradores, “**Costos para fincas y bodegas**” (Mendoza, Editorial de la Universidad del Aconcagua, 2007)
- BILLENE, Ricardo A. y Colaboradores, “**¿Se utilizan, realmente, las técnicas avanzadas de costos y control de gestión en las PyMEs argentinas?**”, en www.cpcemza.com.ar/costos.htm, (Mendoza, 2007)
- BOTTARO, Oscar E., “**Ganancia contable**” (Bahía Blanca, CEA, 1977)
- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS, “**Resolución Técnica Nº 10. Normas contables profesionales**” (Buenos Aires, 1993)
- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS, “**Resolución Técnica Nº 17. Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general**” (Esquel, Chubut, 2000)
- LÓPEZ COUCEIRO, Edmundo, “**Metodologías de costeo**” (Buenos Aires, Macchi, 1985)
- OSORIO, Oscar M, “**La capacidad productiva y los costos**” (Buenos Aires, Macchi, 1986)
- PELEGRINO, Antonio R., “**Imputación temporal, normalización y distribución de costos**”, Serie Cuadernos, Sección Contabilidad Nº 56 (Mendoza, FCE-UNC, 1995)
- PELEGRINO, Antonio R., “**Costos contables normalizados. Metodología de cálculo y registración contable**”, Serie Cuadernos, Sección Contabilidad Nº 59 (Mendoza, FCE-UNC, 1996)
- PELEGRINO, Antonio R., “**Normalización del costo de producción. Procesos intermitentes y en línea**”, Serie Cuadernos, Sección Contabilidad Nº 60 (Mendoza, FCE-UNC, 1997)
- PELEGRINO, Antonio R., “**Guía de Estudio 2005, Contabilidad de Costo**” (Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo, 2005)
- VÁZQUEZ, Juan Carlos, “**Costos**”, 2da. ed. corregida (Buenos Aires, Aguilar, 1993)

ANEXO I



TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

APLICACIÓN DEL COSTO NORMAL EN LAS EMPRESAS PRODUCTORAS DE BIENES

Cr. Eduardo Senar

Profesor e investigador de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo.

Objetivo:

El trabajo de investigación tiene como finalidad hacer un análisis de los criterios y tipos de costo que utilizan las empresas productoras de bienes, para conocer si se está aplicando o no el llamado costo normal (o normalizado) establecido en el punto **4.2. Mediciones contables de los costos (4.2.6. Bienes Producidos)** de la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE. En caso negativo, por qué. En caso positivo, cómo se lo está implementando y si existe algún aporte de dicho costo a la gestión de las empresas.

Para ello es necesario relevar información en las empresas, sin necesidad de que las mismas sean identificadas con el nombre o razón social. En el caso que la empresa se identifique, aseguro la total confidencialidad de los datos recabados, ya que los mismos solo serán usados con carácter estrictamente científico.

Si al terminar el trabajo concluyo, por ejemplo, que no se está aplicando este tipo de costo, porque se considera que existe algún problema real en su metodología de cálculo, **analizaré este punto de vista y la posibilidad de sugerir una reformulación de la norma profesional.** Si la causa es simplemente desconocimiento de su metodología, **promoveré la difusión de su formal aplicación, a través de la capacitación a las empresas.**

ENCUESTA

1)- ¿Cuál es el rubro de la empresa? (Ej.: mueblería, chocolatería, pinturería, etc.)

.....
.....

2)- ¿Posee en su organización interna un área para la determinación y análisis de costos?

.....
.....

3)- ¿Qué tipo de costeo están aplicando? (Marcar con una x)

- a) Real Integral ()
- b) Real normalizado ()
- c) Predeterminado estándar ()
- d) Otro ()

4)- ¿Por qué están aplicando ese tipo de costo señalado en el punto anterior?

.....
.....

5)- En caso de no aplicar el costo normal (o normalizado), ¿cuál o cuáles son las razones? (marcar con una x)

a) Desconocimiento de su metodología de cálculo ()

b) Se lo considera inadecuado ()

Porqué?.....
.....
.....

c) Otros motivos ()

¿Cuáles?.....
.....
.....

6)- En caso de aplicar el costo normal (o normalizado), por favor explicar cuál es su metodología de cálculo?

.....
.....
.....

7)- ¿El costo normal ayuda a analizar para su posterior corrección las ineficiencias, como por ejemplo la capacidad ociosa, el consumo en exceso de materiales, la mano de obra improductiva, la improductividad oculta, etc.?

.....
.....
.....

8)- ¿Aporta alguna otra información o beneficio como herramienta de gestión la aplicación del costo normal?

.....
.....
.....

9)- ¿Consideran necesario tener capacitación sobre la forma de aplicar el costo normal y determinar las ineficiencias?

.....
.....

10)- Sugerencias: (Cualquier sugerencia respecto al costeo de los bienes producidos será bienvenida, recordando que se trata de un trabajo de investigación del cual, y con la colaboración de las empresas, podemos llegar a conclusiones muy interesantes que les puede servir tanto a los profesionales, como a los docentes y sobre todo a las mismas empresas productoras)

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

En caso que la encuesta no se haya realizado personalmente, por favor, responder la presente a las siguientes direcciones de correo electrónico:

esenar@fcemail.uncu.edu.ar con copia para: eduardosenar@hotmail.com