

Costeo Directo

Concepto

El costo de fabricación está integrado por todas las erogaciones necesarias para la obtención de un bien o de un servicio. Así concebido el costo de fabricación, se establece una clara diferenciación entre los costos necesarios para desarrollar el proceso productivo (material directo, trabajo directo, gastos de fabricación) y los costos en que se incurre una vez que los productos ya están fabricados (gastos de ventas y de administración). Estos últimos, como se sabe, no forman parte del costo de los bienes producidos, sino que se consideran gastos del ejercicio y, como tales, se llevan directamente al estado de resultados. Este criterio para definir el costo de fabricación se conoce con el nombre de "costeo tradicional" o "costeo por absorción"

El "costeo directo", conocido también con las denominaciones de "costeo variable" o "costeo marginal" postula un enfoque diferente para definir el costo de fabricación. Efectivamente, el costeo directo se fundamenta en la existencia de dos tipos de costos relacionados con el proceso productivo: costos relacionados directamente con el nivel de producción y costos relacionados con la estructura que la empresa debe mantener, independientemente del nivel de la producción, para desarrollar el proceso de fabricación. Los primeros están integrados por el material directo, el trabajo directo y los gastos de fabricación variables, de modo que sólo se incurre en ellos si existen unidades fabricadas; los segundos están constituidos por los gastos de fabricación fijos o constantes, es decir, por aquellos en los cuales se incurre por el solo hecho de "estar en el negocio".

Hecha la distinción anterior, el enfoque del costeo directo consiste en considerar sólo los conceptos variables como integrantes del costo de fabricación, mientras que los costos fijos o constantes deben imputarse como gastos del ejercicio en que ellos ocurran y no al costo de los bienes producidos.

Ejemplo:

En una industria que fabrica un producto único, y se ha recopilado la siguiente información mensual:	
Unidades fabricadas:	12.000
No existen unidades en proceso de fabricación al término de mes.	
Elementos empleados en la producción:	
Material Directo	1.920.000
Trabajo Directo	780.000
Gastos de Fabricación Variables	1.440.000
Gastos de Fabricación Fijos	576.000

El costo unitario de fabricación según los dos criterios mencionados es el siguiente:

	Costeo por Absorción	Costeo Directo
Material Directo:		
\$1.920.000: 12.000 unidades	160	160
Trabajo Directo:		
\$ 780.000: 12.000 unidades	65	65
Gastos de Fabricación:		
\$2.016.000: 12.000 unidades	168	
\$1.440.000: 12.000 unidades	<u> </u>	<u>120</u>
	\$393	\$ 345

Como se puede advertir, la diferencia entre los dos métodos para la determinación del costo unitario de fabricación radica únicamente en el tratamiento de los gastos de fabricación. En el costeo por absorción los gastos de fabricación que se incurrió durante el mes (\$2.016.000), se han distribuido totalmente entre los productos elaborados en el mismo período, mientras que en el costeo directo sólo se han distribuido los gastos de fabricación variables (\$1.440.000). Puesto que en este último caso los gastos de fabricación fijos o constantes (\$576.000) no se imputan al costo de los productos fabricados, ellos deberán considerarse como gastos del ejercicio en el estado de resultados.

Costeo por Absorción

Quienes propugnan la aplicación del costeo directo sostiene que la inclusión de los gastos de fabricación fijos o constantes en el costo de los productos fabricados se traduce en una sobrevaloración de los inventarios, hecho que, a su vez, produciría una distorsión al determinar los resultados del ejercicio, puesto que estos dependerían muchas veces del nivel de la producción y no de las ventas realizadas. De ahí que, según el costeo directo, los inventarios de el trabajo directo y los gastos de fabricación variables.

Estructura del estado de resultados:

Según el enfoque tradicional, los gastos de ventas y de administración se presentan en el estado de resultado a continuación de la utilidad bruta (ventas menos costo de ventas), para determinar finalmente el resultado neto de operación. Esta estructura del estado de resultados se modifica al aplicar el costeo directo, puesto que dichos gastos también se subdividen en variables y fijos o constantes, dando lugar a una presentación como la que aparece en el siguiente ejemplo:

Estado de Resultados

Ventas		2.400.000
Menos - Costos Variables:		
Material Directo	400.000	
Trabajo Directo	260.000	
Gastos de Fabricación	120.000	
Gastos de Ventas y Administ.	180.000	
		960.000
Margen de Contribución		1.440.000
Menos - Costos Fijos:		
Gastos de Fabricación	380.000	
Gastos de Ventas y Administ.	700.000	
		1.080.000
Utilidad Neta de Operación		360.000

Obsérvese que al deducir de las ventas los costos variables se determina el "margen de contribución" o "utilidad marginal", es decir, la ganancia calculada antes de considerar los costos fijos o constantes. Si se divide el margen de contribución por el monto de las ventas que deberá contribuir a absorber los costos fijos o constantes:

$$\frac{\text{Margen de contribución}}{\text{Ventas}} = \frac{1.440.000}{2.400.000} = 0.60$$

La estructura del estado de resultados de acuerdo al enfoque del costeo directo facilita considerablemente los estudios basados en la relación "volumen - utilidad", puesto que es posible establecer en forma expedita las consecuencias que tiene en los resultados cualquier cambio que se introduzca en las otras variables implicadas.

Desarrollo comparativo entre el costeo por absorción y el costeo directo:

ANALIZA CON ATENCIÓN ESTE ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE AMBOS COSTEOS, QUE SERÁ DE GRAN AYUDA PARA ENTENDER LA DIFERENCIA ENTRE ELLOS

A fin de analizar las consecuencias de la aplicación de uno u otro método en la determinación de los resultados, se presenta a continuación un ejemplo a base de la siguiente información:

	Período 1	Período 2	Período 3
Producción	10.000	4.000	8.000
Ventas	5.000	8.000	8.000

El precio de venta por unidad, de \$120, ha permanecido inalterable durante los tres períodos:

El costo variable por unidad es el siguiente:

Material Directo	18
Trabajo Directo	6
Gastos de Fabricación	10
Gastos de Ventas y Administración	8

Los Costos Fijos del período son los siguientes:

Gastos de Fabricación	360.000
Gastos de Ventas y Administración	120.000

La empresa ha adoptado el método FIFO para valorizar las existencias de productos terminados:

Desarrollo:

Mediante Costeo por Absorción

El costo de fabricación por unidad, en cada período, es el siguiente:

	Período 1	Período 2	Período 3
Material Directo	18	18	18
Trabajo Directo	6	6	6
Gastos de Fabricación:			
\$460.000: 10.000 unidades	46		
460.000: 4.000 unidades		100	
460.000: 8.000 unidades			55
	\$70	\$124	\$79

El monto de los gastos de fabricación de cada período se ha determinado considerando el costo fijo de este elemento (\$360.000) más \$10 de costo de fabricación variable por cada unidad fabricada:

El costo de ventas de cada período, de acuerdo al método FIFO, es el siguiente:

	Período 1	Período 2	Período 3
5.000 unidades * \$70	350.000		
5.000 unidades * \$70		350.000	
3.000 unidades * \$124		372.000	
8.000			
1.000 unidades * \$124			124.000
7.000 unidades * \$79			553.000
8.000			
	350.000	722.000	677.000

Por lo tanto, el estado de resultados de cada período es el que se indica a continuación:

	Período 1	Período 2	Período 3
Ventas	600.000	960.000	960.000
Menos- Costo de Ventas	350.000	722.000	677.000
Utilidad Bruta	250.000	238.000	283.000
Menos- Gastos de Ventas y Administración	160.000	184.000	184.000
Utilidad Neta	90.000	54.000	99.000

Los gastos de ventas y administración de cada período se han establecido considerando el gasto fijo de \$120.000, más \$8 de gasto variable por cada unidad vendida.

Comparando los resultados de los tres períodos, se pueden hacer las siguientes observaciones:

- Las ventas del período 2 han superado en un 60% a las ventas del período 1. Sin embargo, la utilidad de este último (\$90.000) es mayor que la utilidad del período 2 (\$54.000).
- Aun cuando el monto de las ventas de los períodos 2 y 3 es el mismo, las utilidades determinadas son diferentes (\$54.000 en el período 2; \$99.000 en el período 3).
- Es evidente que el resultado determinado en cada período se debe al dispar comportamiento de las unidades fabricadas (10.000 unidades en el período 1; 4.000 unidades en el período 2; 8.000 unidades en el período 3).

Mediante Costeo Directo:

Quienes propugnan la aplicación del costeo directo sostienen que los resultados determinados de acuerdo al costeo por absorción pueden ser desconcertantes para los usuarios de la información contable, desde el momento que, al estar influidos por el nivel de la producción de cada período, se pierde la debida correlación entre el nivel de las ventas y las utilidades obtenidas.

Al aplicar el enfoque del costeo directo, tomando como base la misma información que sirvió para el desarrollo según el costeo por absorción, el estado de resultados de cada período se determina así:

	Período 1	Período 2	Período 3
Ventas	600.000	960.000	960.000
Menos- Costo Variables			
Material Directo	(90.000)	(144.000)	(144.000)
Trabajo Directo	(30.00)	(48.000)	(48.000)
Gastos de Fabricación	(50.000)	(80.000)	(80.000)
Gastos de Ventas y Adm.	(40.000)	(64.000)	(64.000)
Margen de Contribución	390.000	624.000	624.000
Menos-Costos Fijos			
Gastos de Fabricación	(360.000)	(360.000)	(360.000)
Gastos de Ventas y Adm.	(120.000)	(120.000)	(120.000)
Utilidad (pérdida) neta	(90.000)	(144.000)	(144.000)

A base de este desarrollo, se pueden hacer las siguientes observaciones:

- Puesto que los costos variables por unidad y el precio de venta han sido los mismos para los tres períodos, la razón del margen de contribución es siempre 0.65%, la cual se puede expresar también diciendo que el margen de contribución representa un 65% de la venta.
- En el período 1 el margen de contribución (\$390.000) ha sido insuficiente para cubrir los gastos fijos (\$480.000), razón por la cual se produce una pérdida de \$90.000. En cambio, en los períodos 2 y 3 el

margen de contribución ha permitido absorber totalmente los gastos fijos o constantes y dejar, además, un remanente de \$144.000 que corresponde a la utilidad neta.

- c. A diferencia de los resultados determinados de acuerdo al costeo por absorción, en el costeo directo existe una correlación entre el nivel de las ventas de cada período y el resultado neto correspondiente. De ahí que en los períodos 2 y 3 la utilidad ha sido la misma (\$144.000), por cuanto también coincide el monto de las ventas de las ventas (\$960.000), sin que haya influido en forma alguna el nivel de la producción de cada período (4.000 unidades en el período 2 y 8.000 unidades en el período 3).
- d. Considerando conjuntamente los tres períodos, se puede establecer la siguiente diferencia entre los dos métodos utilizados:

Utilidad Neta según Costeo por Absorción	243.000
Utilidad Neta según Costeo Directo	198.000
	45.000

Esta diferencia se explica al comparar la valorización de la existencia final de productos terminados (1.000 unidades):

Costo de Existencia según Costeo por Absorción:	
1.000 unidades a \$79	79.000
Costeo existencia según Costeo Directo:	
1.000 unidades a \$34	34.000
	45.000

Está claro que los \$45.000 corresponden a costos fijos que, en el costeo por absorción, forman parte integrante del costo de fabricación, mientras que, en el costeo directo, se imputan como gastos del ejercicio. Por lo tanto, si no hubieran quedado unidades en existencia al término del período 3, el resultado conjunto de los tres períodos habría sido el mismo en ambos métodos

La elección del método de costeo técnicamente más aceptable constituye un área de controversia de la disciplina contable que, como se comprenderá, ha dado lugar a numerosos estudios teóricos para fundamentar la propiedad de una u otra posición. En todo caso, la discusión que se ha entablado en los círculos profesionales académicos con relación al costeo directo y al costeo por absorción no es un asunto baladí; si se tienen presente todas las implicaciones de orden teórico y práctico que están comprometidas en dicho problema, y su relevancia desde el punto de vista de la información contable que se proporciona a los usuarios de la misma.

Ahora bien, al margen de la controversia existente en torno al método más aconsejable para el costeo de los productos fabricados por una industria, es fácil advertir que, con el correr del tiempo, se ha ido extendiendo el reconocimiento de que una subdivisión de los costos en fijos y variables es realmente útil para que la dirección de una empresa pueda planificar más apropiadamente sus actividades futuras y tomar decisiones que inciden en la relación "costo- volumen- utilidad". En los párrafos que siguen se examinan algunas de las aplicaciones que puede tener dicho análisis de los costos.

Estado de resultados proyectado:

Supóngase que una empresa que fabrica y vende un producto único se ha recopilado la siguiente información presupuestaria para un período determinado:

Costo Variable unitario:	
Producción	360
Ventas	210
Administración	30
Costo Fijo:	
Producción	2.500.000
Ventas	1.400.000
Administración	960.000
Precio de venta unitario	1.500

Independientemente de la producción programada, la dirección podría proyectar rápidamente un estado de resultados para cualquier nivel de ventas, dentro del rango permitido por su capacidad instalada. Así, por ejemplo, si se espera vender 6.200 unidades en cierto período, el estado de resultados proyectado sería el siguiente:

Ventas (6.200 unidades a \$1.500)		9.300.000
Menos- Costos Variables (6.200 unidades a \$600)		3.720.000
Margen de Contribución		5.580.000
Menos- Costo Fijos:		
Producción	2.500.000	
Ventas	1.400.000	
Administración	960.000	
		4.860.000
Utilidad Neta de Operación		720.000