

Aplicación de gastos indirectos, costeo, variable y costeo por absorción

INTRODUCCION

Desde el advenimiento de la industrialización y sus variadas inversiones en equipos y otras áreas, sólo se conocían dos costos de importancia: los de material y los de mano de obra directa, llamados costos primos, que eran los únicos que se inventariaban. Una vez que las inversiones se ampliaron y se desarrollaron las organizaciones, surgió el concepto de costos indirectos de fabricación. A principios del siglo XX, el método de costeo utilizado era el absorbente o integral. Este hecho se debía a que el tratamiento contable tradicional se dedicaba a salvaguardar los activos utilizados, los cuales se controlaban a través del estado de resultados, prestando poca atención a los problemas específicos de información para la toma de decisiones administrativas. Al elevarse el nivel de complejidad de las organizaciones, se hizo hincapié en la preparación de informes que proveyeran y facilitaran la información para la toma de decisiones y la planeación a largo plazo.

En los años 30 surgió una alternativa, el costeo variable, impropio llamado costeo directo. Por definición, no es directo ya que costo directo es el que se identifica con el producto, departamento o función. Cada uno de los métodos de costeo tiene una función especial que cumplir: el costeo variable ayuda a la administración en su tarea, el costeo absorbente informa a los usuarios externos. En la mayoría de las empresas el costo principal es el costo de ventas. Es aquí en donde el contador de costos juega un importante papel en la determinación de la utilidad, contribuyendo a la elaboración de los estados contables, estableciendo y manteniendo sistemas que provean información acerca del costo del producto.



CONTENIDO

1. GENERALIDADES

La evaluación de cualquier sistema de costos requiere que se entienda cuáles son los distintos usos de los informes de costos y las relaciones entre ellos.

La contabilidad actual se ocupa de costos pasados, presentes y futuros; los costos pasados se confrontan con las entradas durante ciertos lapsos para determinar la ganancia periódica, los costos presentes se comparan con los costos planeados (estándares y presupuestos) para medir el buen funcionamiento del control de costos, los costos futuros se pronostican con el objeto de proveer a la administración, la información necesaria para la toma de decisiones y la planeación de las operaciones. Además de estos usos primordiales, cada conjunto de costos llena funciones secundarias que requieren que la estructura de costos forme un todo unificado, con el fin de satisfacer todas las necesidades con cifras apropiadas.

Existen cinco sistemas para la determinación de los costos, Costo Absorbente o Tradicional, Costo Directo o Variable, Costo por Áreas y Niveles de responsabilidad, Costo del ciclo de vida de los productos y Costo Integral-Conjunto, de los cuales sólo nos enfocaremos en los temas de Costeo Directo y Costeo Absorbente, inclinándonos en el estudio del Sistema de Costo Integral Conjunto.

Los costos de producción pueden determinarse tomando en consideración todos aquellos costos tanto directos como indirectos sin tomar en cuenta que sean fijos o variables, en relación con el volumen de producción; o bien, tomando en cuenta sólo aquellos costos de fabricación que varíen con relación a los volúmenes de producción, es decir haciendo uso de los sistemas de costeo directo y absorbente.

2. COSTEO DIRECTO - VARIABLE

Por más de cuarenta años, el costeo directo ha sido un tema muy debatido, de mucha controversia, debido a que ha resultado difícil lograr acordar el propósito real del costeo directo, ya que algunos lo consideran como una de las herramientas de la administración para analizar la relación de costo-volumen-utilidad. Para otros el término queda fuera de ser considerado como un principio de contabilidad generalmente aceptado.

En un área de controversia, es importante tener cuidado para definir y elegir la terminología adecuada. Por tal motivo a continuación, se presentan algunas definiciones de diferentes autores, con el propósito de llegar a una conclusión propia.

En el libro "Manual de Contabilidad de Costos" Davidson menciona que el uso del término "costeo directo" es incorrecto, la terminología correcta es "costeo variable", pues tiene mayor congruencia con los términos utilizados para el sistema. Dicho lo anterior, Davidson, nos muestra la diferencia entre conceptos de costeo directo y costeo variable.

Al Costeo Directo lo define como "un sistema de operación que valúa el inventario y el costo de las ventas a su costo variable de fabricación". Y en cuanto al Costo Variable, lo define como aquel que se incrementa directamente con el volumen de producción.

Al Costeo Absorbente Davidson lo definió como la incorporación de todos los costos de fabricación, tanto variables y fijos al costo del producto.

Hay que aclarar que el primer método en utilizarse fue El Costeo Absorbente, el cual consiste en que el Costo de Producción está integrado por los materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación, los cuales incluyen tanto los costos fijos como los costos variables, sin aplicarle su costo de Distribución (Gastos de Venta), ni sus costos administrativos y Financieros que les corresponden, por lo que resulta ser un costo semiabsorbente e incompleto y no absorbente como equivocadamente se le ha clasificado, violando el Principio del Periodo Contable. Seguidamente los Gastos de Operación (Administración y Financieros) y los de Distribución se aplican directamente al estado de resultados del periodo en que se incurren.

Después de este anterior, el Costeo Directo o Variable, fue el segundo método en emplearse, sin desplazar al primero por supuesto, el cual toma como base el estudio de los gastos en fijos y variables, para aplicar a los costos unitarios sólo los gastos variables de materia prima directa, mano de obra directa, y gastos indirectos variables; de tal forma que los gastos o costos fijos se excluyen de manera injusta del Costo de Producción Unitario. Como podemos ver, de esta manera identificamos el costo de producción de lo vendido en términos variables.

En la actualidad el sistema más moderno y evolucionado que existe es el de Costo Integral-Conjunto, inventado por el Sr. Cristóbal del Río Gonzáles, y basado en la Teoría de Conjuntos, por lo que resulta ser integrador y así también fundamentado en los Principios de Contabilidad. Este método es el auténtico costo absorbente, porque los costos de Administración y Financiación son aplicados a los Costos de Producción y de Distribución, con bases lógicamente usadas, que son sólidas, para que al final se le aplique el Costo de Producción, el Costo de Distribución y de esta manera obtengamos el Costo Integral-Conjunto.

3. FUNDAMENTOS

El costeo absorbente es el más usado para fines externos e incluso para tomar decisiones en la mayoría de las empresas latinoamericanas; este método trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable.

El argumento en que se basa dicha inclusión, es que para llevar a cabo la actividad de producir, se requiere ambos tipos de costos para generar los productos; sin excluir que los ingresos deberán cubrir dichos costos, para reemplazar los activos en el futuro.

Los que proponen el costeo variable, afirman que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta a su vez, esta en función dentro de un periodo determinado y nunca con el volumen de producción; por lo tanto para costear por éste método se incluirán únicamente los costos variables y los costos fijos de producción deberán llevarse directamente al Estado de Resultados.

Las diferencias entre ambos métodos son:

- El sistema de costeo variable considera los costos fijos de producción como costos del periodo, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.
- Para evaluar los inventarios, el costeo variable, sólo incluye los costos variables; el costeo absorbente incluye ambos, lo cual repercute en el Balance General.
- Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un periodo a otros con aumentos y disminuciones en los inventarios; se aumentará la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce llevando a cabo la operación contraria.

Esta diferencia, según el método de costeo que utilicemos, puede dar origen a las siguientes situaciones:

- La utilidad será mayor en el método de costeo variable, si el volumen de ventas es mayor que volumen de producción; en el costeo absorbente la producción y los inventarios de artículos terminados disminuyen.
- En costeo absorbente la utilidad será mayor si el volumen de ventas es menor que el volumen de producción, en el costeo variable la producción y los inventarios de artículos terminados aumentan.

En ambos métodos tenemos utilidades iguales, cuando el volumen de ventas coincide con el volumen de producción.

4. AREAS DE APLICABILIDAD

El Costeo Directo o Variable es de uso práctico, además permite que una compañía que hace uso del mismo para fines de información interna, pueda ajustar sus estados financieros en base del costeo absorbente antes de publicarlo para uso externo. Se usa con frecuencia como un sistema de informes internos de la gerencia. Se recomienda su uso en informes externos. Proporciona información de gran ayuda para los directores en el proceso de planeación estratégica en las empresas

Cuando es utilizable en una gama de actividades y aplicaciones entre las que destaca:

- Planeación de Utilidades a corto plazo
- Ayuda en el análisis del equilibrio y el punto respectivo
- Medición y control en algunas actividades y de algunos costos
- En diversas tomas de Decisiones.

5. PROPÓSITO DEL COSTO DIRECTO

"El costeo directo tiene dos propósitos principales: planificación y control para la administración y valuación del inventario y determinación del ingreso. Los estados del costeo directo proporcionan una metodología para la toma de muchas decisiones de planificación de la administración. Se pueden preparar informes comparativos para mostrar resultados históricos y presupuestos bajo un número de circunstancias diferentes. La administración pueden usar

tales análisis para responder a diversas preguntas del tipo de "¿qué pasa si?" sobre cambios en el volumen, cambios en el costo, decisiones de determinación de precios y análisis de mezcla de producto. El estado del costeo directo también puede servir como una herramienta para evaluar departamentos o divisiones corporativas de producción. Como parte del sistema contable por áreas de responsabilidad, sirve como incentivo para la planeación de ingresos y para el control de costos. El uso del costeo directo como una parte integral del sistema contable histórico afecta el ingreso determinado y la valuación del inventario en el balance general. Los estados financieros que se basan en el costo directo son consistentes con los informes internos generados para la administración. Sin embargo, pueden necesitar que se les juste al costeo absorbente para estar de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

El costeo absorbente ha sido y es todavía el método reconocido de valuación de inventario para propósitos de informes externos. "Sin embargo, su temprana y amplia aceptación para la información externa, de alguna manera disfraza los problemas técnicos involucrados al aplicar la teoría. Cuando se aplica el costeo absorbente, la valuación de la producción requiere la asignación o "distribución" de costos fijos al producto. Esta distribución se lleva a cabo prorrateando los costos fijos al producto. Esta distribución se lleva a cabo prorrateando los costos fijos de capacidad en un nivel normal de volumen. Por lo tanto, cada unidad de producción soporta una cantidad predeterminar el costo fijo por unidad es evitar el problema del costo fijos. El propósito de predeterminar el costo fijo por unidad es evitar el problema del costo fijo histórico por unidad que varía de manera inversa con el volumen".

6. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS SISTEMAS

Ventajas del sistema de costeo directo

- No existen fluctuaciones en el Costo Unitario (costo constante o uniforme a cualquier volumen de producción).
- Puede ser útil en algunas tomas de decisiones, elección de alternativas, planeación de utilidades a corto plazo.
- Permite la justa la comparación de unidades y valores, incluso de diversos periodos.
- Se facilita la obtención del Punto de Equilibrio, ya que los datos contables normales proporcionan directamente los elementos, sin recurrir a trabajos adicionales
- Simplifica la apreciación para aceptar o rechazar pedidos; es decir, que sólo se requiere para aceptar un pedido, considerar los Costos Variables; el exceso de precio de venta sobre dichos costos, representa la Utilidad Bruta y la parte respectiva para cubrir los Costos Fijos que se aplica, existan o no ventas o producción.
- Se aprecia claramente, debido a que la integración es con elementos directos a la unidad, la relación entre las utilidades y los principales factores que las afectan como volumen, costos, combinación de productos, etc.
- Es una herramienta útil, como auxiliar del Costo Tradicional, en aspectos como:
- Planeación de operaciones futuras para alcanzar determinada meta de utilidad, en proyectos individuales.
- Facilita el estudio cuando existe diversidad líneas, zonas, etc.
- En épocas de expansión y/o auge, es menos optimista, así también en lapsos de

contracción.

Desventajas del sistema de costo directo

- La principal es que resulta ser un "Costo Incompleto" y por lo tanto, las repercusiones son lógicamente múltiples, entre las que destacan:
- La valuación de los inventarios es inferior a la tradicional, o a la que debería ser; por lo tanto no es recomendable para informaciones financieras, igualmente respecto a la utilidad y a la pérdida, donde la primera es menor y la segunda mayor.
- Viola el Principio de Contabilidad del "Periodo Contable", ya que no refleja los Costos Fijos al nivel de producción realizado en un lapso determinado; ni su costo de producción de lo vendido es correcto e igualmente la utilidad o pérdida.
- Los resultados en negocios estacionales o de temporada son engañosos, pues en los meses de poca o nula venta, los costos fijos de producción se traducen en pérdida en lugar de considerarse lo que son: Inventarios, y en los meses de mucha venta, existe una desproporcionada utilidad.
- La determinación de precios sólo se determina con base en los Costos de Fabricación, de Distribución, Administración y Financieros Variables, cuestión incompleta y falásica.
- Desorienta, haciendo creer que los Costos Unitarios son menores, y eso es falso.
- No es precisa la separación de los Costos en Fijos y Variables; en ocasiones se podría considerar el mismo costo formando parte de los Costos, de Producción, de Distribución, de Administración o Financieros y en otras no (depreciaciones y amortizaciones con base en volúmenes, o en línea recta)
- y en dónde se precia la eficiencia, preparación, conocimientos y el dominio de la empresa por el Contador de Costos, en compaginación con el Ingeniero Industrial.
- No es aplicable empresas con gran diversidad de productos.

Ventajas del sistema de costeo absorbente

- La valuación de los inventarios de producción en proceso y de producción terminada es superior al de costeo directo; por lo que se hace recomendable para la información financiera.
- Este sistema no viola el "Principio del Periodo Contable", ya que refleja los costos fijos al nivel de producción realizada en un periodo determinado.
- La fijación de los precios se determina con base a costos de producción y costos de operación fijos y variables (costo total).
- El costeo absorbente o tradicional es universal o sea utilizable en todos los casos.
- Es el sistema aceptado por la profesión contable y el fisco; en virtud, de que es real el costo de producción; no dando precios de espejismo o sea más bajos pero no verdaderos, porque los costos fijos finalmente son absorbidos a través del precio de venta.
- Es útil en algunas tomas de decisiones, elección de alternativas, planeación de utilidades.
- Es aplicable en épocas de inflación, cambios de precios, devaluación, etc.

Desventajas del sistema de costeo absorbente

- Es compleja la obtención del Punto de Equilibrio; en virtud de que se tienen que hacer trabajos adicionales a la obtención de aquel (clasificación de los costos fijos y en variables)
- Los registros contables al integrar costos fijos y costos variables, dificulta el establecimiento de la combinación óptima de costo-volumen-utilidad.
- Dificulta el suministro de presupuestos confiables de costos fijos y costos variables.
- A la dirección de la empresa se le dificulta la comprensión del efecto de los costos fijos sobre las utilidades; esto repercute para la toma de dediciones.
- No permite a la dirección de la empresa efectuar el control de las fuentes que generan las utilidades.
- Complica la apreciación para aceptar o rechazar pedidos; ya que para dicha decisión sólo se requiere considerar los costos variables (costeo directo).

7. CASOS PRÁCTICOS COMPARATIVOS

Las siguientes generalizaciones son aplicables para llevar a cabo un análisis comparativo entre el costeo directo y el costeo absorbente (la diferencia entre los dos sistemas de costeo se centran en el tratamiento contable de los cargos indirectos fijos).

Cuando el volumen de ventas sea igual al volumen de producción en el periodo de costos, las utilidades en ambos métodos serán iguales.

Cuando el volumen de producción sea mayor que el volumen de ventas en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será mayor.

Cuando el volumen de ventas sea superior al volumen de producción en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será menor.

Las utilidades conforme al sistema de costeo directo, dependerán del volumen de ventas, no del volumen de producción y las utilidades en el sistema de costeo absorbente podrán modificarse si se cambia el volumen de producción.

El Estado de resultados es un estado financiero básico que nos muestra las pérdidas y ganancias que obtuvimos a lo largo del ejercicio. En base a este Estado de Resultados, la administración de la empresa puede tomar decisiones.

Los elementos de los cuales consta un Estado de Resultados tradicional son los siguientes:

- Ventas netas: es el valor total de las ventas restándole las devoluciones y rebajas sobre las ventas que realizamos.
- Costo de ventas: Es el costo de los productos que vendimos, no el precio de venta.
- Utilidad bruta: es el resultado de las ventas netas menos el costo de ventas realizadas.
- Gastos de operación: son los gastos que consume el producto aparte de los gastos de producción.
- Resultado de operación: es la diferencia entre la Utilidad Bruta menos los gastos de operación obtenidos.

Estos se unifican en el estado de Resultados mediante el siguiente formato:

- Ventas netas
- Menos: Costo de ventas
- Igual: Utilidad o Pérdida Bruta
- Menos: Gastos de Operación
- Igual: Utilidad o Pérdida de Operación

En la Contabilidad de Costos, un Estado de resultados para el costeo absorbente tiene los mismos elementos que un Estado de Resultados Tradicional puesto que no hay diferencia entre los costos fijos y variables y los gastos los diferencian con respecto a su área de relevancia, en este caso se clasifican de acuerdo a la operación que desempeñan, ya sea administración o ventas.

Charles T. Hengren, en su libro "Contabilidad de Costos, un enfoque gerencial" muestra un pequeño ejemplo en el cual se aprecia la elaboración de un Estado de Resultados por Costeo Absorbente:

	ventas	\$1,000.00
Menos		