

CONTROL GERENCIAL: EL ANÁLISIS DEL COSTEO VARIABLE Y ABSORBENTE COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN

LIZARDO AGÜERO DEL CARPIO*

E-mail: lizaguero@yahoo.com

RESUMEN

Las Organizaciones al encontrarse en un mundo altamente competitivo y de turbulencia, están optando en mirarse hacia adentro, en una actitud introspectiva, obviamente, sin descuidar su atención al cliente, o lo que se conoce como la **Función Relacional con el Cliente o el Customer Relationshiping Management (CRM)**.

Por eso es de vital importancia, conocer las **Estructura Interna de los Costos de las organizaciones**, y el manejo de las mismas, los cuales evidentemente repercutirán en el **precio y en la rentabilidad de las organizaciones**. Es así que las Empresas están optando por herramientas de planificación en el manejo de los costos, como es el tratamiento de los **costos directos o variables**, herramienta valiosa que incluye en la estructura de los costos, solo aquellos **costos o erogaciones variables** en la fabricación del producto o prestación de servicios.

Los costos por absorción, que incluyen en la estructura de los costos tanto los **costos variables como los fijos**, en la determinación de los costos unitarios de producción.

Palabras clave: Sistema de costos: por absorción, directo, variable y fijo.

ABSTRACT

The Organizations, being in a competitive and turbulent world, are opting for looking toward inside, in an introspective attitude, obviously, without neglecting their attention to the client, or what is known as the Relational Function with the Client of the Customer Relationship Management (CMR).

For that reason it is of vital importance, to know the Internal Structure of the Costs of the organizations, and the handling of the same ones, those which evidently will rebound in the price and in the profitability of the organizations. It is so the treatment of the direct or variable costs, valuable tool that includes in the structure of the costs only those costs or variable expenditures in the production of the product or benefit of services.

The costs for absorption that include the structure of the costs are both the variable costs and the fixed ones, in determining the unitary costs of production

Keywords: System of costs: for absorption, direct, variable and fix.

* Lic. en Administración de Empresas y Contador Público Colegiado. Magíster en Banca y Finanzas. Docente Universitario de la Facultad de Ciencias Administrativas; UNMSM.

Hoy en día la gestión de las empresas debe buscar la máxima eficiencia y efectividad en sus operaciones, razón por la cual toda organización, sea esta de prestación de servicios o de producción de bienes, debe poner énfasis en su estructura de costos y evaluar el impacto financiero de sus decisiones.

En el presente artículo se tratará de explicar cómo se valora la rentabilidad, utilizando los **métodos de Costeo Absorbente y de Costeo Variable**. Luego de comparar estos conceptos, se explicará la forma en que las empresas lo utilizan para controlar:

- Sus costos.
- Determinar el precio de sus productos.
- Planear la producción.
- Analizar segmentos de mercados y
- Estudiar los márgenes de contribución.

EL ESTADO DE RESULTADOS BAJO LA VISIÓN DEL COSTEO VARIABLE O ABSORBENTE Y EL COSTEO ABSORBENTE

En toda organización ya sea pública, privada y/o mixta, una de las variables que afecta el ingreso neto, es el **costo de los bienes vendidos**.

El costo de ventas, entendido como el costo de los artículos vendidos (costo de adquisición y/o producción), se puede determinar tomando como base el método del **costeo absorbente o el método del costeo variable**.

Costeo absorbente

Se considera como costeo absorbente al costeo por medio del cual todos los productos fabricados se absorben hacia los productos terminados y permanecen allí como un activo, hasta que estos se vendan o liquiden.

El costeo absorbente es necesario para la determinación de los costos históricos y para los informes financieros dirigido a los usuarios externos (inversionistas, estado, etc.).

Costeo variable

El costeo variable suele ser más útil para los procesos de toma de decisiones, también conocido como costeo directo.

En el costeo variable, los costos de la producción solo se componen de costos variables de producción, representando a todos aquellos

costos que aumentan o disminuyen, conforme aumenta y crece el volumen de la producción.

Entre estos costos podemos citar a la mano de obra directa, materiales directos, y a aquellos gastos indirectos de fabricación que varían en proporción directa con el nivel de producción; el resto de gastos indirectos de fabricación no forman parte del costo de los productos fabricados y por lo tanto constituyen gastos operativos del periodo.

Consideraremos el siguiente caso a fin de comprender el concepto:

La empresa La Fabricante SAC, cuenta con la siguiente información:

Costo de producción

| | S/. Costo Total | Número de Unidades | Costo Unitario |
|------------------|-----------------|--------------------|----------------|
| Costos Variables | 550 000,00 | 16 500 | 33,33 |
| Costos Fijos | 180 000,00 | 16 500 | 10,91 |
| Total | 730 000,00 | | 44,24 |

Gastos de ventas y administrativos del periodo

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| Gastos Variables S/. 28,00 por unidad | S/. 462 000,00 |
| Gastos Fijos | 30 000,00 |
| Total | 492 000,00 |

Ahora, se sabe que se venden 16 500 unidades y cada unidad se vende a un precio de S/. 90.

Elaboraremos el Estado de Ganancias y pérdidas por el método del costeo variable y por el método de costeo absorbente, y evaluaremos su incidencia en la estructura de los resultados.

Tenemos que tener en cuenta que en el Estado de Ganancias y Pérdidas, por costeo variable, solo incluiremos los costos variables de producción en el costo de los productos vendidos.

En la elaboración del Estado de Ganancias y Pérdidas separaremos los costos variables de los costos fijos. El costo variable de los productos vendidos, que incluyen los costos variables de producción, se deducen de las ventas para dar lugar a la contribución marginal de producción.

Los gastos variables de ventas y administración se deducen de la contribución marginal de producción para obtener una contribución marginal.

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Variable (Expresado en nuevos soles) | | |
|--|-------------------------------|--------------|
| Ventas | (16 500 unidades x S/. 90,00) | 1 485 000,00 |
| Costos variables de los productos Vendidos | (16 500 unidades x S/. 33,33) | (550 000,00) |
| Margen de producción | | 935 055,00 |
| Gastos variables de venta y administración | | (462 000,00) |
| Margen de contribución | | 473 055,00 |
| Costos fijos | | |
| Costos fijos de producción | 180 000,00 | |
| Gastos fijos de ventas | 30 000,00 | |
| Ingresos de operaciones | | 263 000,00 |

A continuación presentaremos el Estado de Ganancias y Pérdidas bajo el método absorbente, que no hace distinción entre costos variables y fijos. Nótese que todos los costos de producción incluyen el costo de ventas originando una diferencia sustancial, producto de la deducción de ésta con las ventas, en relación con el método de costeo variable.

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Absorbente (Expresado en nuevos soles) | | |
|--|-------------------------------|--------------|
| Ventas | (16 500 unidades x S/. 90,00) | 1 485 000,00 |
| Costos de los productos vendidos | (16 500 unidades x S/. 44,24) | (730 000,00) |
| Utilidad bruta | | 755 000,00 |
| Gastos de ventas y administración | | (492 000,00) |
| Margen de contribución | | 263 000,00 |

Nótese en el método de costeo variable que el resultado de la Utilidad Bruta representa el margen de contribución, luego de deducidos los costos variables (S/. 473 055,00) frente a los S/. 755 000,00 del costo absorbente, lo que no hace distinción alguno de la variabilidad de la producción, factor fundamental en todo proceso de decisión en los procesos de planta. Ahora analizaremos qué sucede cuando las unidades producidas, exceden a las unidades vendidas, en el mismo caso:

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Variable (Expresado en nuevos soles) | | |
|--|-------------------------------|--------------|
| Ventas | (15 000 unidades x S/. 90,00) | 1 350 000,00 |
| Costos variables de los productos vendidos | (16 500 unidades x S/. 33,33) | (549 945,00) |
| Menos inventario final | (1500 x 33,33) | (49 995,00) |
| Margen de producción | | 850 050,00 |

| | | |
|--|-------------------------|--------------|
| Gastos variables de venta y administración | (15 000,00 x S/. 28,00) | (420 000,00) |
| Margen de contribución | | 430 050,00 |
| Costos fijos | | |
| Costos fijos de producción | 180 000,00 | |
| Gastos fijos de ventas | 30 000,00 | (210 000,00) |
| Ingresos de operaciones | | 220 050,00 |

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Absorbente (Expresado en nuevos soles) | | |
|--|-------------------------------|--------------|
| Ventas | (15 000 unidades x S/. 90,00) | 1 350 000,00 |
| Costo de los productos vendidos | (15 000 unidades x S/. 44,24) | (663 600,00) |
| Utilidad bruta | | 686 400,00 |
| Gastos de ventas y administración | | (450 000,00) |
| Ingreso de operaciones | | 236 400,00 |

Ahora entendemos que al analizar y evaluar las operaciones, la Gerencia debe ser consciente de los posibles efectos de cambiar los niveles de inventario bajo los dos métodos.

Siguiendo con el mismo caso, supongamos que las ventas estimadas son de 20 000 unidades a un precio de venta de S/. 90, sin importar en absoluto los niveles de producción.

Además se sabe que la compañía evalúa dos probables niveles de producción, así tenemos:

Propuesta I

Producir y vender 20 000 unidades

Costo de producción

| | S/. Costo Total | Número de Unidades | Costo Unitario |
|------------------|-----------------|--------------------|----------------|
| Costos variables | 550 000,00 | 20 000 | 27,50 |
| Costos fijos | 180 000,00 | 20 000 | 9,00 |
| Total | 730 000,00 | | 36,50 |

Gastos de ventas y administrativos del periodo

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| Gastos variables S/. 15,00 por unidad | S/. 300 000,00 |
| Gastos fijos | 30 000,00 |
| Total | 330 000,00 |

Propuesta II

Producir 25 000 unidades y vender 20 000 unidades

Costo de producción

| | S/. Costo Total | Número de Unidades | Costo Unitario |
|------------------|-------------------|--------------------|----------------|
| Costos variables | 68 7500,00 | 25 000 | 27,50 |
| Costos fijos | 180 000,00 | 25 000 | 7,20 |
| Total | 887 500,00 | | 34,70 |

Gastos de ventas y administrativos del periodo

| | |
|---------------------------------------|-------------------|
| Gastos Variables S/. 15,00 por unidad | S/. 375 000,00 |
| Gastos Fijos | 30 000,00 |
| Total | 330 000,00 |

Ahora determinaremos los efectos de aplicar cada método en el Estado de Ganancias y Pérdidas. Iniciamos con el método del costeo absorbente:

Con 20 000 unidades producidas y vendidas:

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Absorbente (Expresado en nuevos soles) | |
|--|--|
| Ventas | (20 000 unidades x S/. 90,00) 1 800 000,00 |
| Costo de los productos vendidos | (20 000 unidades x S/. 36,50) (730 000,00) |
| Utilidad bruta | 1 070 000,00 |
| Gastos de ventas y administración | (330 000,00) |
| Ingreso de operaciones | 740 000,00 |

Con 25 000 unidades producidas y 20 000 vendidas:

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Absorbente (Expresado en nuevos soles) | |
|--|--|
| Ventas | (20 000 unidades x S/. 90,00) 1 800 000,00 |
| Costo de los productos vendidos | (25 000 unidades x S/. 34,70) 867 500,00 |
| Menos inventario final | 5000 x S/. 34,70 (173 500) (694 000,00) |
| Utilidad bruta | 1 110 600,00 |
| Gastos de ventas y administración | (330 000,00) |
| Ingreso de operaciones | 776 000,00 |

Podemos apreciar que los ingresos de las operaciones se han visto incrementados en S/. 36 000,00 (776 000 - 740 000), produciendo 25 000 unidades e incrementando el inventario de productos terminados en 5000 unidades.

El aumento en las utilidades de operación (S/. 36 000,00) se debe básicamente a la asignación de los costos fijos de producción de S/. 180 000,00 a un mayor número de unidades producidas; lo que implica que los costos fijos de producción unitarios disminuyeron de S/. 9,00 a S/. 7,20, es decir S/. 1,80.

Concluyendo, el costo de los productos vendidos, cuando se producen 25 000 unidades sería de S/. 1,80 menos por unidad (20 000 x 1,80 = 36 000), es decir S/. 36 000,00 menos en total, que es la ganancia producida.

A diferencia del método de costeo variable, donde la utilidad no tendrá mayores cambios debido a que no importa si las cantidades producidas excedieron o no a las ventas, en este sistema no se asignan costos fijos de producción a las unidades producidas.

En cuanto al método de costeo variable, lo explicaremos en dos momentos cuando las ventas ascienden a 20 000 unidades y a 25 000 unidades, así apreciaremos los efectos en los ingresos operativos.

Ventas de 20 000 unidades:

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Variable (Expresado en nuevos soles) | |
|--|--|
| Ventas | (20 000 unidades x S/. 90,00) 1 800 000,00 |
| Costos variables de los productos vendidos | (20 000 unidades x S/. 27,50) 550 000,00 |
| Margen de producción | 1 250 000,00 |
| Gastos variables de venta y administración | (20 000 x S/. 15,00) (300 000,00) |
| Margen de contribución | 950 000,00 |
| Costos fijos | |
| Costos fijos de producción | 300 000,00 |
| Gastos fijos de ventas | 30 000,00 (330 000,00) |
| Ingresos de operaciones | 620 000,00 |

Ventas de 25 000 unidades:

| Estado de Ganancias y Pérdidas por el Método del Costeo Variable (Expresado en nuevos soles) | |
|--|---|
| Ventas | (20 000 unidades x S/. 90,00) 1 800 000,00 |
| Costos variables de los productos vendidos | (25 000 unidades x S/. 27,50) 687 500,00 Menos 5000 unidades a S/. 27,50 (137 500,00) (550 000,00) |
| Margen de producción | 1 250 000,00 |
| Gastos variables de venta y administración | (20 000 x S/. 15,00) (300 000,00) |
| Margen de contribución | 950 000,00 |

| | | |
|----------------------------|------------|--------------|
| Costos fijos | | |
| Costos fijos de producción | 300 000,00 | |
| Gastos fijos de ventas | 30 000,00 | (330 000,00) |
| Ingresos de operaciones | | 620 000,00 |

Podemos llegar a la siguiente conclusión: que cuando el número de unidades producidas excede al número de unidades vendidas, el ingreso por el método de costeo variable de operaciones será menor que el ingreso mediante el método de costeo absorbente.

Si las unidades vendidas, son menores a las unidades producidas, entonces, el ingreso por costeo variable es menor que el ingreso por costeo absorbente.

Si las unidades vendidas son mayores a las unidades producidas, entonces el ingreso por costeo variable es mayor al ingreso por costo absorbente.

El ingreso de operaciones o utilidades puede diferir bajo el método de costeo variable con respecto al método de costeo absorbente.

Al analizar y evaluar las operaciones, la gerencia debe estar consciente de los posibles efectos de cambiar los niveles de inventarios, bajo los dos métodos.

Cuando se utilice el método de costeo absorbente, la gerencia debe tener cuidado al analizar el ingreso de las operaciones si ocurren cambios considerables en los niveles de inventarios.

Algunos gerentes y contadores consideran que el método de costeo variable se debe utilizar para evaluar el desempeño de la operación, porque este método induce a mantener niveles de inventarios

Pero es aquí donde se debe tener mucho cuidado porque el exceso de niveles de inventarios inapropiados puede generar sobrecostos logísticos como almacenamiento y financiamiento, haciendo ineficiente y financieramente inviable la cadena de suministros o cadena de valor.

