

TEMA IX MODELO DE DIRECT-COSTING

1.- DIFERENCIAS Y ANALOGÍAS ENTRE FULL-COST Y DIRECT-COST

El modelo Direct-Cost surgió como consecuencia de las necesidades informativas demandadas por la gestión de la empresa y de los nuevos modelos de gestión, tanto por la teoría económica como por la teoría de la empresa. El modelo de coste completo establece que los costes fijos corresponden a los productos, por lo que pueden ser transferidos a siguientes períodos mediante la incorporación al valor de las existencias de productos terminados. El Direct-Cost parte de la consideración de que los costes fijos corresponden al período y en él han de ser absorbidos.

El modelo de Direct-Cost sirve como guía para tomar decisiones, centradas en la renta marginal de los nuevos productos o en las decisiones alternativas que pretenden conseguir el equilibrio o maximizar el beneficio. El modelo de Full-Cost ha sido objeto de las siguientes críticas:

- *Desde el punto de vista de la eficiencia interna.* Puede llevar a confusión; desde el punto de vista global, costes que no se pueden asignar a una categoría de cargas determinadas, basándose en el criterio de la naturaleza económica o de la responsabilidad funcional.
- *Desde el punto de vista de la política de ventas,* porque queda establecido que en determinados casos no se puede vender al precio de coste (el precio resulta del juego de oferta y demanda). Por tanto, es discutible el interés del coste total para orientar la política de ventas y la selección de productos rentables.
- *Desde el punto de vista de la determinación de resultados y de la presentación de Estados Contables.* En el Full-Cost los inventarios quedan valorados, incorporando un coste que debe ser soportado únicamente por la producción del período, sobrevalorando los stocks, ya que incorporan costes sin relación directa con las operaciones de producción.
- *Desde el punto de vista práctico,* son necesarias una serie de operaciones más complejas que suponen un retraso en la obtención de la información y un coste más elevado.

Las ventajas que presenta el método de Direct-Cost, relacionadas con la gestión, son:

- *Es un método menos complejo de cálculo,* puesto que aunque se incluyen determinados costes indirectos para el cálculo del producto, la complejidad del reparto es mucho menor. La no utilización del coste fijo evita la toma de decisiones no óptimas. Independientemente de la ventaja de simplificación, hay que considerar que:
- Estas ventajas no se consiguen de forma completa la tener que realizar repartos convencionales de los costes variables comunes.
- El objetivo básico de mejora del control de gestión no se puede alcanzar sin la variabilidad de las cargas en las fase intermedia de los centros de costes y sin la aplicación individualizada por producto de las cargas fijas que son propias a cada uno de ellos.
- La determinación de los márgenes de forma individualizada permite *el cálculo del punto muerto y orienta la política de ventas,* proporcionando los medios para determinar la relación coste-volumen-beneficio.
- Es más fácil hallar y conocer *el rendimiento por productos,* por que los inventarios no aparecen sobrevalorados con los costes fijos.
- El Direct-Cost se halla en *correlación con la tendencia de las ventas* y realiza un mejor reparto razonable de los resultados en el tiempo que los que puede proporcionar el coste completo, en función de las ventas. Como contraposición, este último es útil, en la política de ventas, si contiene un análisis

de las cargas en función del criterio de variabilidad.

- Permite *aplicar el presupuesto flexible* y la utilización de la contabilidad por coste estándar.
- Con relación al *control de responsabilidad y de rendimiento*, la ventaja es real, puesto que se han relacionado previamente los distintos elementos de costes con responsabilidad.
- Permite la aplicación de modernas técnicas matemáticas para resolver el problema de la *programación a corto plazo de la producción*.

Si el modelo aplicado es el de Full-Cost, el precio coste dependerá del volumen de producción, y no podrá conocerse hasta que éste no haya sido fijado, de esta forma no proporciona la información necesaria. El enfoque del coste variable ayuda a obtener y presentar información útil para la toma de decisiones, para la determinación del coste futuro y para los siguientes puntos específicos:

- Analizar el efecto sobre los costes de una variación en las características del método de producción.
- Evaluar el efecto sobre los coste de un cambio en el precio de algún factor.
- Comprender el efecto sobre los resultados de un cambio en la composición de la demanda.
- Establecer planes sobre precios de productos y prever el efecto sobre el beneficio de un cambio en la composición de la producción.
- Posibilidad de aumentar los ingresos brutos globales o de reducir los costes variables.
- Aumentar marginalmente algún margen.
- Reducir los costes fijos.

Las diferencias y analogías entre el método de coste completo y el de coste directo se centra en dos puntos fundamentales:

- *Con relación al coste del producto*: el método de Full-Cost incluye el coste de venta y administración, determina el coste total, obteniéndose el resultado mediante la diferencia entre el precio de venta y el coste total. El coste completo valora las existencias finales considerando el total de costes soportados en el período.

El Direct-Cost ofrece una información sobre el producto para utilizarse desde el punto de vista del análisis marginal. Los productos terminados sólo se valorarán con los costes directos y variables.

- *Con relación al cálculo del resultado del período*: las diferencias dependerán de la valoración o no del volumen de existencias. Sólo cuando la variación de existencias es nula ambos métodos van a coincidir. Si la variación de existencias es positiva (producción>ventas), el beneficio neto del período es mayor si se aplica el método de Full-Cost. Si la variación es negativa sucederá lo contrario, debiéndose al montante de los costes fijos, que en el Direct-Cost se imputan directamente a resultados.

Modelo del Full-Cost	Modelo del Direct-Cost
1. Costes del producto	1. Costes del producto (variables)
Materiales directos	Materiales directos
Mano de obra directa	Mano de obra directa
Costes indirectos de producción	Costes indirectos variables de: • Producción • Distribución • Administración • Financieros
2. Costes del período	2. Costes del período
Distribución	Costes indirectos fijos de: • Producción • Distribución • Administración • Financieros
Administración	
Financieros	

De forma gráfica, la comparación entre ambos métodos puede reflejarse del siguiente modo:

Siempre hemos de tener en cuenta que en el método de Direct-Cost, los costes fijos de fabricación se imputan íntegramente al período. Por el contrario en el Full-Cost, una parte de ellos se imputa a las existencias finales.

2.- DIRECT COST SIMPLE

El modelo Direct-Cost simple es un método basado en el coste directo variable. Restando del importe de las ventas individuales las cargas variables correspondientes, se obtiene un margen individualizado. Del total de márgenes se deducen las cargas fijas para obtener el resultado neto. Por tanto el coste directo sería la suma de los siguientes conceptos:

- Coste de las materias primas
- Coste de la mano de obra directa
- Coste generales de fabricación variables
- Costes de administración variables
- Costes variables de distribución y venta

Bajo esta, filosofía, los productos terminados o en curso, se valoran al coste variable. Debiendo considerar dos ideas fundamentales:

- Que el coste directo se debe identificar con el coste variable medio del producto.
- Que el método de Direct-Cost tiene como objetivo la representación y medida del movimiento de valores en función de un análisis de las cargas fijas y variables, considerando únicamente como elementos del coste del producto las cargas variables.

La cuenta de resultados quedaría de la siguiente forma:

Ventas netas V

- Coste variable de la producción vendida CV

= Margen industrial variable Mb

– Costes fijos CF

- Fabricación
- Comerciales
- Administración ____

= Rdo. Analítico del período BN

Una de las características de este modelo es que una contabilidad adaptada al modelo de Direct-Cost proporciona información sobre el modelo de comportamiento de la empresa, lo cual facilita la planificación y la toma de decisiones. Dentro de este análisis es interesante el conocimiento del punto muerto o umbral de rentabilidad, definido como aquel volumen de ventas que proporciona un margen comercial suficiente para cubrir las cargas estructurales o fijas.

Ante la insuficiencia del planteamiento inicial del Direct-Cost simple, para la reducción de algunos problemas, se ha intentado mejorarlo mediante:

- Aparición del Direct-Cost desarrollado, teniendo en cuenta los costes fijos directos.
- Introducción de las agrupaciones por lugares de coste.
- Utilización conjunta con los costes estándar y los presupuestos flexibles.

3.- MODELO DE DIRECT-COST DESARROLLADO

Esta variante surge al no poder explicar exactamente la rentabilidad de un producto a través del margen comercial obtenido por el anterior modelo. Parte del principio de que existen parte de los costes fijos que se pueden considerar directos al producto, denominándose *costes fijos propios*, que se caracterizan por desaparecer con el volumen de producción. Ante esta situación, se calculará el margen sobre los costes propios, restando del margen comercial los costes fijos propios. El conjunto de éstos no se incluirá en la valoración de los productos en curso ni en las existencias finales.

Con esta situación no se modifica el cálculo del resultado ni la determinación del coste del producto, sino que se añade otra etapa más. El beneficio coincidirá con el proceso sin considerar los costes fijos propios. En la determinación del mismo, los pasos a realizar son:

- A cada producto se carga no sólo los costes de materiales y de mano de obra, sino la parte de los gastos generales de fabricación considerados como variables.
- Después se resta las cargas fijas específicas (Ej: amortizaciones). Se obtiene los márgenes semibrutos.
- De este margen, se deduce una parte de cargas fijas comunes, clasificadas funcionalmente, para llegar al resultado.

4.- METODO DE CALCULO A COSTES DIRECTOS

La introducción en el Direct-Cost de los costes de las secciones requiere una identificación de las cargas fijas, para relacionarlas con el coste concreto de cada producto o línea de productos y crear información para controlar la gestión de las secciones. Según el Direct-Cost desarrollado, los costes quedan clasificados en:

- Costes directos
 - Variables
 - Fijos
- Actividad

· Estructura

- Costes indirectos
- Variables
- Fijos de estructura

5.- EL DIRECT COST Y LOS COSTES ESTANDAR

El sistema de costes estándar es una técnica para obtener una valoración de costes, productos y resultados, proporcionando información necesaria para el control y la planificación.

El presupuesto flexibles o variable pretende establecer el montante de costes variables relacionados con cada nivel de actividad, incorporando los fijos correspondientes. De esta forma, cada nivel de actividad tendrá asociado un nivel de presupuesto, demostrándose la eficiencia alcanzada en la gestión del período.

En definitiva, la determinación de las desviaciones de costes indirectos se calculan de la misma forma pero diferenciando entre el componente fijo y variable de los costes reales y presupuestados, atendiendo al nivel de actividad.

El presupuesto correspondiente al nivel de actividad real tiene en consideración los costes fijos correspondientes a dicho nivel y los costes variables de la producción efectiva. El coste estándar de la unidad de obra utilizado para la valoración de la producción, y por tanto de las desviaciones, es único y corresponde al de la actividad normal. Para lograr una uniformidad en las valoraciones, el índice de valoración ha de ser constante. Si los costes variables son estrictamente proporcionales, se mantendrá constante cualquiera que sea el nivel de actividad. Si las cargas de estructura son fijas, este índice decrecerá al aumentar el nivel de actividad, siendo necesario definir el nivel normal.

El planteamiento del modelo de Direct-Cost bajo la consideración de los costes estándar no se aparta de la definición de los mismos, si bien, el análisis de desviaciones queda un tanto modificado, puesto que éstas deben orientarse al análisis de los distintos márgenes a nivel de productos o grupo de productos, al igual que el modelo mismo. En la versión del Direct-Cost simple, los costes estándar constituyen un instrumento muy útil para resolver el problema de la mezcla de ventas, al considerar por separado los costes fijos y variables.