



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE QUÍMICA

“UTILIZACIÓN DE COSTEO VARIABLE Y COSTEO ABSORBENTE”

TRABAJO ESCRITO VÍA CURSOS DE EDUCACIÓN CONTINUA

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

“INGENIERO QUÍMICO”

PRESENTA

“TOMÁS JUJNOVSKY ORLANDINI”

MÉXICO, D.F.

2008



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

JURADO ASIGNADO

PRESIDENTE: *“Federico Galdeano Bienzobas”*

VOCAL: *“Alejandro Ceja Hernández”*

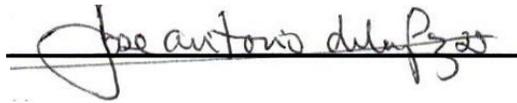
SECRETARIO: *“José Antonio De La Paz Domínguez”*

1er SUPLENTE: *“León Carlos Coronado Mendoza”*

2do SUPLENTE: *“Jorge Rafael Martínez Peniche”*

FACULTAD DE QUÍMICA

Asesor: *“José Antonio De La Paz Domínguez”*



A handwritten signature in black ink, written over a horizontal line. The signature is cursive and appears to read 'José Antonio De La Paz Domínguez'.

Sustentante: *“Tomás Jujnovsky Orlandini”*



A handwritten signature in black ink, written over a horizontal line. The signature is cursive and appears to read 'Tomás Jujnovsky Orlandini'.

Quiero agradecer y dedicar este trabajo a mis papás, por su interminable cariño, por apoyarme toda la vida y por siempre estar ahí cuando los necesito; a mis hermanas por siempre estar conmigo y por ser mis mejores amigas; a mis amigos de toda la vida: Fido, Pato, Fer y Raúl que han sido unos verdaderos hermanos para mí y con los cuales tengo la seguridad que seguiré siendo amigo hasta la vejez; a mis amigos de la carrera: Daniel, Pablo, Diego, Michel, Rolando, Marco y Nidia los cuales hicieron de mi paso por la UNAM una etapa maravillosa e inolvidable; a mis maestros por contribuir en mi formación personal y académica; a la UNAM, de la cual me siento profundamente orgulloso, por permitirme ser parte de ella.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	2
ANTECEDENTES.....	3
VENTAJAS DEL COSTEO VARIABLE.....	6
DESVENTAJAS DEL COSTEO VARIABLE	7
VENTAJAS DEL COSTEO ABSORBENTE	7
DESVENTAJAS DEL COSTEO ABSORBENTE.....	8
DIFERENCIAS ENTRE AMBOS MÉTODOS.....	8
ELECCIÓN DE CAPACIDAD DEL NIVEL DEL DENOMINADOR	9
EJEMPLO DE ESTADO DE RESULTADOS ELABORADO POR AMBOS MÉTODOS	10
GENERALIDADES.....	15
CUANDO ES PREFERIBLE EL COSTEO DIRECTO.....	16
ASPECTOS FISCALES EN MÉXICO SOBRE LOS COSTOS	18
<i>Antecedentes</i>	18
<i>Reforma Fiscal 2007</i>	20
DISCUSIÓN	21
CONCLUSIONES	23
BIBLIOGRAFÍA	24

INTRODUCCIÓN

La contabilidad de costo, que es un tipo de contabilidad diferente de la contabilidad fiscal a la que normalmente están obligadas por ley a llevar las empresas, tiene como propósito generar información para la toma de decisiones que contribuyan al mantenimiento o al aumento de las utilidades de la empresa. Esta contribución es eficiente logrando el suministro de informaciones detalladas sobre el costo, lo que permite la adopción de decisiones con el objetivo de reducir los costos de producción o aumentar el volumen de ventas. Para que el sistema de contabilidad de costo sea eficiente debe caracterizarlo razones tales como: la determinación de los costos en que se incurre, su estudio y análisis con vista a la reducción de los mismos, la comprobación del ajuste entre el costo unitario y el precio de venta y la preparación de informes que fundamenten las decisiones de la administración para la generación consecuente de utilidades en la empresa. Es sumamente importante que las empresas cuenten con un sistema de costo capaz de reflejar y controlar los gastos incurridos en el proceso productivo a los efectos de la determinación veraz del costo de producción. Esta debe ser la mayor meta que caracterice al sistema de costo de las empresas.

Dado el ambiente de alta competencia que se vive en el medio empresarial, los costos juegan un papel fundamental, ya que si una empresa quiere permanecer en el mercado, debe poder establecer con precisión sus costos, para así controlarlos y mejorar la generación de utilidades.

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

Actualmente unos de los sistemas de costeo más utilizados son “el costeo absorbente” y “el costeo directo o costeo variable”. Este trabajo pretende explicar en que consiste cada uno de estos métodos así como las ventajas y desventajas de la utilización de los mismos. Así mismo se pretende concluir en que casos es conveniente la utilización de uno u otro método.

ANTECEDENTES

Durante el comienzo de industrialización, solo se conocían dos costos de importancia: los de material y los de manos de obra directa, llamados costos primos, que por su importancia eran los únicos que se inventariaban. Pero una vez que las inversiones se expandieron y se desarrollaron las organizaciones, surgió el concepto de costos indirectos de fabricación, y fue entonces cuando se hizo notable la diferencia entre costos directos e indirectos. Hace muy poco tiempo los contadores comenzaron a tomar en cuenta estas diferencias entre costos; anteriormente solo se pensaba en costos de producción y de no-producción.

A principios del siglo XX el método de costeo utilizado era el absorbente o total. Eso se debía a que el tratamiento contable tradicional se dedicaba a salvaguardar los activos utilizados, los cuales se controlaban a través de estados de resultados, prestando poca atención a los problemas específicos de información para la toma de decisiones administrativas. Sin embargo, al incrementarse 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.

El contador de costos juega un papel importante en la determinación de la utilidad, contribuyendo a la elaboración de los estados de resultados, estableciendo y manteniendo sistemas que provean información acerca del costo del producto que puede aplicarse en el proceso de determinación de las utilidades. Tanto en el estado de resultados, como en el estado de situación

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

financiera se refleja directamente el tipo de costeo que se utiliza y en una forma más indirecta afecta al capital neto de trabajo en el estado de cambios en la posición financiera. Cabe resaltar que actualmente el contador de costos no es un puesto que existe en todas las empresas; solo existe en aquellas que prestan mucha atención al conocimiento y control de sus costos.

La contabilidad de costos ofrece varias opciones de costeo entre las cuales se pueden citar:

- Costeo directo
- Costeo absorbente

Cada una de estas opciones tiene diversos fundamentos, como se explicará a continuación:

El costeo variable o costeo directo es un enfoque de la contabilidad de costos que ha estado presente desde los años 50's. Este método se basa en el análisis del comportamiento de los costos de producción y operación, para clasificarlos en costos fijos y en costos variables, con el objeto de proporcionar suficiente información relevante a la dirección de la empresa para su proceso de planeación estratégica. La idea básica del costeo directo es que solo los costos directos deben ser asignados al producto. Los que proponen el método de costeo variable destacan que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función dentro de un período determinado, pero jamás con el volumen de producción. El hecho de contar con una determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un período determinado. De ahí que para costear bajo este método se incluyan

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

únicamente (1) los costos variables, (2) los costos fijos de producción deben llevarse al período, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, lo que trae aparejado que no se le asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas.

El costeo absorbente es el sistema de costeo más utilizado para fines externos (presentación a accionistas, bancos, autoridades fiscales, etc.) e incluso para la toma de decisiones. 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 de ambos. Los que proponen este método argumentan que ambos tipos de costos contribuyeron para la producción y, por lo tanto, deben incluirse los dos, sin olvidar que los ingresos deben cubrir los variables y los fijos, para reemplazar los activos en el futuro. En este método el inventario “absorbe” todos los costos de fabricación.

La diferencia entre ambos sistemas es más que solo conceptual ya que los cálculos y presentación de los costos incurridos en un período de la empresa hacen que difiera el renglón de las utilidades.

Resumiendo:

En el costeo absorbente, todos los costos de producción son asignados a los productos. Los costos de los productos son reconocidos en el periodo en el cual se vendieron los bienes o se prestaron los servicios. Solo los gastos administrativos y los costos de venta se consideran gastos en el periodo en el

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

que se incurrieron. El costo de los productos incluye costos de supervisión, depreciación, servicios de planta, y algunas veces funciones staff como personal, o incluso el costo de servicios legales para patentes.

En el costeo variable, solo materiales y mano de obra directa son asignados a los productos. Los costos indirectos incurridos en el proceso de producción son reconocidos en el mismo periodo en el que se incurrieron en ellos, de la misma forma que los gastos administrativos y costos de venta en el sistema de costeo absorbente.

VENTAJAS DEL COSTEO VARIABLE

1. Facilita la planeación
2. La preparación del estado de resultados facilita a la administración la identificación de las áreas que afectan mas significativamente a los costos y así tomar decisiones adecuadas.
3. El análisis marginal de las diferentes líneas que se elaboran, ayuda a la administración a escoger la composición óptima que deberá ser la pauta para que ventas alcance su objetivo.
4. El análisis marginal de las líneas ayuda a determinar cuales de ellas deben apoyarse y cuales deben ser eliminadas.
5. El análisis marginal de las diferentes líneas ayuda a evaluar opciones respecto a reducción de precios, análisis costo beneficio, descuentos especiales.
6. Elimina fluctuaciones en los costos por efecto de los diferentes volúmenes de producción.
7. Elimina el problema de elegir bases para proratear los costos fijos ya que su distribución es subjetiva.

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

8. Facilita la rápida valuación de los inventarios, al considerar solo los costos variables, los cuales se pueden medir.
9. Suministra un mejor presupuesto de flujo de efectivo.
10. Ante una recesión es un instrumento de apoyo para determinar estrategias para optimizar la capacidad instalada.

DESVENTAJAS DEL COSTEO VARIABLE

1. La separación de costos fijos de variables es una actividad muy compleja, si no se realiza con mucho cuidado genera errores en la evaluación de los inventarios y por consiguiente en la determinación de la utilidad.
2. El uso del análisis marginal a largo plazo puede ser perjudicial para fijar los precios a corto plazo, bajándolos en ocasiones con el fin de que generen un mínimo margen de contribución.
3. Los resultados en negocios estacionales o de temporada pueden ser engañosos.

VENTAJAS DEL COSTEO ABSORBENTE

1. Permite medir la incidencia de cambios bruscos en los costos fijos.
2. Permite conocer y precisar la incidencia de los gastos de estructura en los costos unitarios.

DESVENTAJAS DEL COSTEO ABSORBENTE

1. No ofrece demasiado control sobre los costos del período.
2. Al darle mayor importancia a las utilidades contables a largo plazo que a las utilidades en efectivo, no es especialmente útil para la fijación de precios a largo plazo, caso en el cuál son más adecuados los datos de las utilidades en efectivo.

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

3. En industrias con productos múltiples impide formular una inteligente estrategia de precios, al no poder discernir los datos del problema con suficiente exactitud.

DIFERENCIAS ENTRE AMBOS MÉTODOS

1. 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.
2. Para valuar los inventarios, el costeo variable solo contempla los variables; el costeo absorbente incluye ambos.
3. La forma de presentar la información en el estado de resultados
4. Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un periodo a otro con aumentos o disminuciones en los inventarios. Se aumenta la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce llevando a cabo la operación contraria. Con el costeo variable la utilidad es independiente del nivel de inventarios.

ELECCIÓN DE CAPACIDAD DEL NIVEL DEL DENOMINADOR

Un tema fundamental del costeo absorbente es la elección de la capacidad del nivel del denominador con que se calculan los costos fijos de fabricación por unidad¹. Existen cuatro conceptos diferentes de capacidad de producción para estimar el nivel de denominador para calcular la tasa de gastos indirectos fijos de fabricación:

- *Capacidad Teórica:* Es el concepto del nivel del denominador que se basa en producir con plena eficiencia todo el tiempo. No toma en cuenta

¹ Apuntes Módulo VI

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

el mantenimiento de la planta, ninguna interrupción por roturas de instalaciones, ni otros factores.

- *Capacidad Práctica:* Reduce la capacidad teórica por las interrupciones de operación inevitables, como el tiempo de mantenimiento programado, cierres por días festivos, etc. Considera factores importantes de ingeniería y recursos humanos para estimar la capacidad de producción.
- *Utilización de la capacidad normal:* Se basa en el nivel de utilización de capacidad que satisface la demanda promedio de los clientes durante un periodo que incluye factores estacionales, cíclicos y de tendencia.
- *Utilización de la capacidad del presupuesto maestro:* Se basa en el nivel de utilización de capacidad esperado para el siguiente periodo del presupuesto (generalmente un año).

No hay requisito alguno para que las compañías usen el mismo concepto de capacidad del nivel de denominador para la planeación y control administrativo, para presentación de informes externos y para fines de ISR. Los factores individuales que considera la administración al hacer la elección para un propósito específico incluyen los efectos sobre las decisiones, los requisitos de regulaciones y las dificultades en la elaboración de pronósticos. La pauta global es el enfoque costo-beneficio.

Con frecuencia se utiliza la capacidad normal como base para los planes de largo plazo. Depende del lapso seleccionado, los pronósticos de cada año y la ponderación de estos pronósticos. Sin embargo, el volumen normal es un

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

promedio que no tiene importancia particular respecto de la retroalimentación para un año en particular. La utilización de la capacidad del presupuesto maestro, en lugar de la utilización de la capacidad normal o la capacidad práctica, es más pertinente para evaluar los resultados actuales. El presupuesto maestro es la principal herramienta para la planeación y el control de corto plazo.

Los conceptos señalados se demostrarán a través de un estado financiero de las empresas denominado “de Resultados”. El Estado de Resultados se define como: “Estado financiero que muestra la utilidad o pérdida neta, así como el camino para obtenerla en un ejercicio futuro”, o bien: “Documento financiero, que analiza la utilidad o pérdida neta de un ejercicio o periodo futuro”²

EJEMPLO DE ESTADO DE RESULTADOS ELABORADO POR AMBOS MÉTODOS

A continuación se ejemplifica un estado de resultados elaborado tanto por el método de costeo absorbente como con el método de costeo variable:

Información clave de operación:

Inventario Inicial	-
Producción	2,000
Ventas	1,650
Inventario Final	350

Ingreso real e información de costos:

Precio de venta	\$ 180	por unidad vendida
<i>Costos variables de fabricación:</i>		
Costos de materiales directos	\$ 20	
Costos de mano de obra directa de fabricación	\$ 9	
Costos indirectos de fabricación	\$ 7	
Total	\$ 36	por unidad producida
Costos variables de marketing (indirectos)	\$ 25	por unidad vendida
Costos fijos de fabricación (indirectos)	\$ 25,000	
Costos fijos de marketing (indirectos)	\$ 13,000	

² Abraham Perdomo Moreno; 2002

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

Suponiendo que:

Todos los costos variables son causados por las unidades producidas o vendidas, los productos en proceso son cero, el nivel del denominador de producción (capacidad de planta) presupuestado es igual a la producción real, el presupuesto de ventas es igual a sus ventas reales, y no hay variaciones en precio, eficiencias o gastos para este ejemplo.

Bajo el sistema de costeo absorbente, los costos de fabricación (tanto fijos como variables) se incluyen como “costos inventariables”. Los costos inventariables son aquellos que están relacionados con la función de producción y que se incorporan a los inventarios.

	Costeo absorbente	
Costos variables de fabricación		
Materiales directos	\$ 20	
Mano de obra directa de fabricación	\$ 9	
Costos indirectos de fabricación	\$ 7	\$ 36
Costos indirectos fijos de fabricación (\$25,000 / 2,000)		\$ 13
Total de costos inventariables		\$ 49

El estado de resultado por el método de costeo absorbente tiene el formato de margen bruto, en lugar del margen de contribución, con el fin de destacar entre los costos de fabricación y los no relacionados con la fabricación fundamental, lo cual es básico para el costeo absorbente. El siguiente cuadro comparativo muestra el formato del estado de resultados por ambos métodos:

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

Costeo absorbente	Costeo variable
Ingresos	Ingresos
<i>Costos de las mercancías vendidas</i>	<i>Costos de las mercancías vendidas</i>
Inventario inicial	Inventario inicial
Costos variables de fabricación	Costos variables de fabricación
Costos fijos de fabricación	Costo de las mercancías disponibles para venta
Costo de las mercancías disponibles para venta	Inventario final
Inventario final	Costo variable de las mercancías vendidas
Ajuste por variaciones en fabricación	Costos variables de marketing
Costo de las mercancías vendidas	Ajustes por variaciones en el costo variable
	Total de costos de variables
Margen bruto	Contribución Marginal
<i>Costos de operación</i>	<i>Costos fijos</i>
Costos variables de marketing	Costos fijos de fabricación
Costos fijos de marketing	Costos fijos de marketing
Ajustes por variaciones en el costo de operación	Ajustes por variaciones en el costo de operación
Total de costos de operación	Total de costos de operación
Utilidad de Operación	Utilidad de Operación

A continuación se muestra el estado de resultados de costeo absorbente:

		Costeo absorbente
Ingresos	(1650 x \$180)	\$ 297,000
<i>Costos de las mercancías vendidas</i>		
Inventario inicial		\$ -
Costos variables de fabricación (2000 x \$36)		\$ 72,000
Costos fijos de fabricación (2000 x \$13)		\$ 25,000
Costo de las mercancías disponibles para venta		\$ 97,000
Inventario final (350 x \$49)		\$ 16,975
Ajuste por variaciones en fabricación		\$ -
Costo de las mercancías vendidas		<u>\$ 80,025</u>
Margen bruto		\$ 216,975
<i>Costos de operación</i>		
Costos variables de marketing (1650 x \$25)		\$ 41,250
Costos fijos de marketing		\$ 13,000
Ajustes por variaciones en el costo de operación		<u>\$ 54,250</u>
Total de costos de operación		<u>\$ 54,250</u>
Utilidad de Operación		\$ 162,725

En este estado de resultados de costeo absorbente se considera que cada unidad terminada *absorbe* \$13 de costos fijos de fabricación.

A continuación se presenta el estado de resultados bajo un esquema de costeo variable:

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

		Costeo variable
Ingresos		\$ 297,000
<i>Costos de las mercancías vendidas</i>		
Inventario inicial	\$ -	
Costos variables de fabricación (2000 x \$36)	\$ 72,000	
Costo de las mercancías disponibles para venta	\$ 72,000	
Inventario final (350 x \$36)	\$ 12,600	
Costo variable de las mercancías vendidas	\$ 59,400	
Costos variables de marketing (1650 x \$25)	\$ 41,250	
Ajustes por variaciones en el costo variable	\$ -	
Total de costos de variables		\$ 100,650
Contribución Marginal		\$ 196,350
<i>Costos fijos</i>		
Costos fijos de fabricación	\$ 25,000	
Costos fijos de marketing	\$ 13,000	
Ajustes por variaciones en el costo de operación		
Total de costos de operación		\$ 38,000
Utilidad de Operación		\$ 158,350

Es común que el costeo absorbente y el costeo variable presenten diferentes cifras de utilidad ya que bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un período a otro con aumentos o disminuciones de inventarios. Esta diferencia, según el método de costeo utilizado, puede dar lugar a diversas situaciones, a saber:

SITUACIÓN	COSTEO VARIABLE	COSTEO POR ABSORCIÓN
Volumen de ventas > volumen de producción	La utilidad es mayor	La producción y los inventarios de productos terminados disminuyen
Volumen de ventas < volumen de producción	La producción y los inventarios de artículos terminados aumentan	La utilidad es mayor
Volumen de ventas = volumen de producción	Iguales utilidades	

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

Considerando los mismos costos que en el ejemplo pasado, en el siguiente ejemplo se muestra cómo la utilidad de operación por costeo absorbente cambia según lo hace el nivel de producción:

Información por unidad

Inventario Inicial	650	650	650	650	650
Producción	1,000	1,500	2,000	2,500	3,000
Mercancías disponibles para la venta	1,650	2,150	2,650	3,150	3,650
Ventas	1,650	1,650	1,650	1,650	1,650
Inventario Final	-	500	1,000	1,500	2,000

Estado de Resultados

Ingresos	\$ 297,000	\$ 297,000	\$ 297,000	\$ 297,000	\$ 297,000
<i>Costos de las mercancías vendidas</i>					
Inventario inicial	31,525	31,525	31,525	31,525	31,525
Costos variables de fabricación	36,000	54,000	72,000	90,000	108,000
Costos fijos de fabricación	12,500	18,750	25,000	31,250	37,500
Costo de las mercancías disponibles para la venta	80,025	104,275	128,525	152,775	177,025
Inventario final	-	24,250	48,500	72,750	97,000
Ajuste por variaciones en fabricación*	12,500	6,250	-	6,250	-
Costo de las mercancías vendidas	92,525	86,275	80,025	73,775	67,525
Margen bruto	204,475	210,725	216,975	223,225	229,475
<i>Costos de operación</i>					
Costos variables de marketing	41,250	41,250	41,250	41,250	41,250
Costos fijos de marketing	13,000	13,000	13,000	13,000	13,000
Ajustes por variaciones en marketing	-	-	-	-	-
Total de costos de operación	54,250	54,250	54,250	54,250	54,250
Utilidad de Operación	\$ 150,225	\$ 156,475	\$ 162,725	\$ 168,975	\$ 175,225

* Variación en el volumen de producción

Producción Ppto	Producción Real	Diferencia	Valor
2000	1000	1000	\$ 12,500
2000	1500	500	\$ 6,250
2000	2000	0	\$ -
2000	2500	-500	-\$ 6,250
2000	3000	-1000	-\$ 12,500

Existen efectos indeseables de producir para existencias, como pueden ser:

- Gerentes de planta que orienten la producción hacia los pedidos que absorben la mayor cantidad de costos fijos de fabricación, independientemente de la demanda real de estos productos.

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

- Demora del mantenimiento de la planta más allá del periodo contable actual para cumplir con una mayor producción. La utilidad de operación futura probablemente disminuya debido a mayores reparaciones y equipos menos eficientes.
- Que una planta acepte pedidos en particular para aumentar la producción, aunque una planta de la misma compañía este mejor preparada para manejar ese pedido.

GENERALIDADES

Una técnica acordada que puede satisfacer los requerimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados y la ley de impuestos, pero aún así ayudar en la gestión de distinción de costos controlables de los costos no controlables, es preparar dos informes. Primero preparar un informe basado en el costeo directo para uso de los gerentes de operación. Después asignar los costos indirectos a los productos para propósitos financieros de forma separada.³

Se sabe que el costeo variable es superior que el costeo absorbente para la toma de decisiones gerenciales ya que no disfraza los costos fijos entre los costos variables cuando se calculan los costos del producto. Sin embargo, aún no se ha discutido como pueden ser calculados los costos del producto bajo el método de costeo variable.

Con el costeo absorbente, los costos indirectos de producción son incluidos en los costos del producto asignándolos a los productos a medida que se mueven

³ Michael D. Woods, 1994

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

a través de los centros de costos de producción. Los costos directos como la mano de obra directa y los materiales directos son asignados a lotes de producción o a proyectos de servicio a medida en que los costos directos son incurridos y pagados. Los costos indirectos como costos de instalaciones y supervisión son totalizados y movidos de las cuentas de gastos a las cuentas de producto en elaboración. La cantidad total de costos indirectos para ser agregados a cada lote de producción, trabajo o proyecto es calculada utilizando alguna base de asignación, como horas de mano de obra directa, o dólares de materiales directos. La proporción que la base de asignación total lleve a la cantidad usada por cada lote es la proporción de los costos indirectos totales asignados al lote. Esto es generalmente mostrado como una cantidad por unidad de la base de asignación, como por ejemplo \$5 por hora de mano de obra directa. La diferencia en costo de producción por unidad calculado por métodos de costeo absorbente y calculado por costeo directo, es la cantidad de costos indirectos asignados a los productos en el modelo de costeo absorbente.

CUANDO ES PREFERIBLE EL COSTEO DIRECTO

1. El costeo directo o variable es preferible para la dirección ya que separa costos directos de indirectos y de fijos. De ese modo permite a los gerentes tomar decisiones económicamente racionales ya que la información corresponde a los componentes fijos y variables que la teoría económica requiere. Las decisiones que pueden ser más racionales incluyen:

- a) Hacer o comprar
- b) Permanencia de una línea de producto
- c) Permanencia en el territorio

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

- d) Automatización del proceso
- e) Proceso o rutinas alternativas de producción

Pueden ser más racionales ya que los costos que cambiarán con la decisión a ser considerada pueden ser separados de los costos que permanecerán iguales, así que el principio de los costos marginales o incrementales puede ser aplicado

2. El costeo directo es preferible para la administración ya que pone en relieve aquellos costos que son manejados cambiando los métodos de producción, aquellos que son manejados cambiando la capacidad de producción, y aquellos que son manejados cambiando los patrones organizacionales. De esta forma la atención de los gerentes está enfocada en las posibilidades de control efectivo de costos más rápido.

3. El costeo directo es compatible con ciertos requisitos regulatorios para costos completamente absorbidos para ser asignados a los productos, pero la asignación de costos fijos e indirectos se hace después de que los costos directos han sido asignados y los otros costos han sido identificados en su totalidad. De esta manera es posible la administración racional y la completa asignación de costos.

ASPECTOS FISCALES EN MÉXICO SOBRE LOS COSTOS

Antecedentes

Durante el ejercicio de 1986 se propuso una iniciativa de reformas fiscales para el año de 1987, mediante la cual se introdujeron cambios substanciales en la

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), dentro de los cuales se pueden destacar los siguientes:⁴

- Se introdujo el reconocimiento de los efectos de la inflación en la determinación del resultado fiscal, ya que se incorporó el reconocimiento de la misma en la depreciación, los activos y pasivos financieros, amortización de pérdidas, capital de aportación, etc.
- Se sustituyó la deducción del costo de ventas por la deducción de las compras, así como los sueldos y los gastos relacionados con la producción.

Sin embargo no se dispuso nada sobre el tratamiento fiscal que tendrían los inventarios de los contribuyentes al 31 de diciembre de 1986, por lo que no pudieron ser deducidos en 1987, al no poder considerarse como compras para efectos fiscales.

Fue en 1993 cuando se reconoció el derecho de los contribuyentes a deducir los inventarios de referencia, publicándose la regla 106 de la Resolución Miscelánea de dicho año.⁴

Bajo el argumento de simplificar el cálculo de los impuestos, para 2005 nuevamente se regresa a la deducción del costo de ventas, incorporándose un nuevo capítulo a la Ley del ISR.

En el Artículo 45-A se prevé que el costo de ventas, se deberá determinar conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. No obstante, establece la posibilidad de utilizar el costeo directo con base en costos históricos, debiendo considerar la materia prima

⁴ Revista CP Enero 2005

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto en el Reglamento de la Ley del ISR.⁵

Dependiendo del giro de la empresa, se prevén distintos métodos para la determinación del costo, ya que por ejemplo, para empresas comerciales se establece que el costo de ventas, se integrará por el valor de las adquisiciones de mercancías adicionado de los gastos necesarios para dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas. En el caso de empresas industriales el costo de ventas se integrara de la siguiente manera:

Al valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones realizadas, se les adicionará el valor de: las remuneraciones por sueldos relacionados con la producción de mercancías; los gastos netos relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios; y la deducción de activos fijos directamente relacionados con la producción de bienes, la cual deberá ser calculada conforme a las reglas aplicables.

Para determinar el costo de ventas, se deberá aplicar el mismo procedimiento por un periodo mínimo de cinco años y solo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establecerán en el Reglamento de la Ley del ISR.

Reforma Fiscal 2007

El 4 de diciembre de 2006, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) un decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de los reglamentos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al valor Agregado

⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

*y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*⁶. Los aspectos relevantes sobre nuestro tema de estudio son:

Sistemas de Costeo

Se aclara que las partidas que formarán parte del costo de lo vendido, bajo el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, serán las que expresamente se indican en la ley, mismas que hacen referencia a la determinación del costo de lo vendido para empresas comerciales e industriales.

Se adicionan las reglas para determinar el costo de las mercancías cuando el contribuyente hubiera optado por el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados, estableciéndose básicamente que las variaciones al final del ejercicio deberán aplicarse, de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías vendidas en el ejercicio como a las que integran el inventario.

Por otra parte, se especifica que cuando el contribuyente determine el costo de lo vendido de sus mercancías aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, es decir, cuando sólo se consideren dentro del costo de ventas fiscal los costos variables y no se afecte con los gastos fijos, se tendrá la obligación de aplicar dicho sistema también para efectos contables.

Procedimientos para determinar el costo de lo vendido

⁶ Revista CP Febrero 2007

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

Se aclara que los procedimientos que deberán mantener los contribuyentes durante cinco ejercicios, de conformidad con la ley, es el costeo absorbente o el costeo directo.

Los procedimientos antes señalados sólo podrán variarse cuando se hayan utilizado durante cinco ejercicios y se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado conforme al procedimiento anterior, y se deduzca o acumule proporcionalmente durante cinco años, sin que se aclare en qué casos se acumulará y en cuáles se deducirá dicho inventario.

DISCUSIÓN

No hay que confundir los términos “Margen de Contribución” (o Contribución Marginal) y “Margen Bruto”. El margen de contribución total se obtiene de restarle a las ventas la totalidad de los gastos variables, incluyendo gastos variables de venta y de administración si lo hubiera, mientras que el margen bruto se obtiene de restarle a las ventas el costo de venta el cual incluye tanto los gastos de producción variables como fijos.

Cuando se elabora un estado de resultado por el método de costeo por absorción, este no muestra ningún margen de contribución, esto dificulta el análisis de la repercusión que tienen, por ejemplo, los cambios en las ventas en la utilidad neta. En el cálculo del margen bruto se incluyen gastos indirectos fijos que deben ser excluidos si se requiere hacer un análisis de costo – volumen – utilidad.

Con el costeo variable, al resaltar los gastos indirectos fijos totales, se ayuda a traer la atención de la administración hacia el comportamiento y el control del gasto fijo cuando se estén elaborando planes tanto a corto como a largo plazo. La contribución marginal con frecuencia ayuda a la administración a decidir cuáles productos impulsar y a cuáles se les debe restar importancia, ya que si un producto recupera más que sus gastos variables a corto plazo, éste está realizando una contribución a las utilidades globales. Bajo el enfoque de costeo absorbente, no sólo es difícil de obtener la información relevante sino que existe el peligro de que la administración se pueda confundir al confiar en costos unitarios que contienen un elemento de gastos fijo.

Utilización de Costeo Variable y Costeo Absorbente

La contribución marginal se puede utilizar para valorar alternativas que se presentan con relación a las reducciones de precios, descuentos especiales, campañas especiales de publicidad, etc. Las decisiones de este tipo en realidad se determinan mediante la comparación de los gastos adicionales con los probables aumentos de ingresos por ventas. Este enfoque ayuda, por todo lo antes señalado, a los gerentes a comprender las relaciones entre el costo, el volumen, los precios y las utilidades y de esta forma conduce a mejorar decisiones de fijación de precios, ya que los precios máximos los fija la demanda y los mínimos los gastos variables de producción y vender un producto.

Sin embargo, como un argumento a favor del sistema de costeo absorbente, es que evita que se informe de pérdidas ficticias. Esto se puede apreciar en un negocio que depende de ventas estacionales y en las que la producción se lleva a cabo fuera de la estación de ventas. En este caso, si se emplea el sistema de costeo variable, como todos los gastos indirectos de producción fijos en que se incurren son llevados a gastos del período y deducidos de las ventas en el estado de resultado, entonces en aquellos períodos en que la producción se lleva a cabo para vender en una estación posterior los ingresos por ventas serán nulos pero los gastos indirectos de producción fijos se registrarán como gastos del período, por lo que se informarán pérdidas durante períodos fuera de temporadas y se informará de grandes beneficios en los períodos en que se vende los productos.

CONCLUSIONES

- Bajo el sistema de costeo directo, la utilidad esta correlacionada con las ventas y no es afectada por el nivel de producción
- Bajo el sistema de costeo por absorción, la utilidad es afectada por la producción, así como por las ventas.
- La utilidad es la misma bajo ambos métodos cuando la producción y las ventas son iguales.
- Cuando la producción excede a las ventas, la utilidad es mayor bajo el sistema de costeo por absorción
- Cuando las ventas exceden a la producción, la utilidad es mayor bajo el sistema de costeo directo.
- Es recomendable que las empresas elaboren dos reportes. Uno bajo el método de costeo absorbente para fines de reportes externos y otro bajo el método de costeo variable para fines de análisis y planeación interna de la empresa

BIBLIOGRAFÍA

Referencias Bibliográficas:

- **Padilla** Ramírez, David Noel; CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA; Mc Graw Hill; 6 edición; México 2002
- **Perdomo** Moreno, Abraham; ELEMENTOS BÁSICOS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA; Thomson; 2002
- **Riggs**, Henry E.; FINANCIAL AND COST ANALYSIS FOR ENGINEERING AND TECHNOLOGY MANAGEMENT; John Wiley & Sons Inc; 1994
- **Torres**, Aldo S.; ANÁLISIS PARA LA TOMA DE DECISIONES; Mc Graw Hill; 1ra edición; 1995
- **Woods**, Michael D.; TOTAL QUALITY ACCOUNTING; John Wiley & Sons Inc; 1994
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión; LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA; Última Reforma DOF 01-10-2007
- Diplomado en Administración de la Producción; Módulo VI: Costos de Producción; Facultad de Química-UNAM; Febrero 2008- Marzo 2008

Referencias Electrónicas:

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (en línea); Revista CP; Enero 2005 y Febrero 2007; Disponible en World Wide Web: <http://www.imcp.org.mx/>