EM 11 2

Asignatura a Contabilidad de Costes. Título, Sobre la Cuarta Unidad Didáctica, el Direct Costing. Autor, Gerardo Gutiérrez Díaz.

Día de grabación, 28 de febrero. Día de emisión, 7 de marzo. La segunda parte de la Asignatura a Contabilidad de Costes, correspondiente al tercer curso de Carrera Económica y Empresarial de Selección a Empresariales, tiene tres campos claramente diferenciados e identificados con las tres últimas unidades didácticas.

La unidad cuarta se dedica fundamentalmente al estudio del Direct Costing, la unidad quinta exclusivamente al de los costes estándar, estando dedicada la unidad sexta a temas complementarios de una mayor actualidad contable, pero con menor incidencia práctica para el alumno. Y puesto que son dos las charlas radiofónicas que están programadas para esta segunda parte de la Asignatura, parece lógico que la charla de hoy se centre en la unidad cuarta y reservemos la próxima charla del día 30 de mayo para hablar de los costes estándar y para tener y hacer las consideraciones generales propias del final de curso. Así pues, vamos hoy a situarnos en la cuarta unidad didáctica.

Decía antes que esta cuarta unidad se dedica fundamentalmente al estudio del Direct Costing, temas 16, 17 y 20, estudio que viene precedido de un análisis del comportamiento de los costes, tema 16, y que viene seguido a modo de complemento práctico del llamado análisis del coste volumen de venta-beneficio. En definitiva y generalizando, podríamos identificar esta unidad con el manejo del método del coste variable, por lo que parece lógico convertir esta charla en una consideración monográfica en torno a este tema tan importante para la gestión empresarial. Por lo que respecta a su evolución histórica, hemos de salir al paso y matizar la creencia generalizada de que el coste directo es un concepto relativamente nuevo y posterior al del coste completo, nada de esto.

Desde el punto de vista de la práctica empresarial y bajo la simple consideración de que los altos costes fijos no siempre han existido tal como los conocemos hoy, la idea de que el coste directo es relativamente nueva no ofrece mucha consistencia, pero incluso tenemos documentación en la que aparece que ya a principios del siglo se practicaba este método contable. El Club de Midland, asociación de productores de dulces del medio oeste americano, publicó en 1919 la segunda edición de un sistema de coste uniforme ideado y preparado por los fabricantes reposteros. En este método se calcula un margen comercial en el que se tiene en cuenta dos tipos de cargas fijas según que puedan o no identificarse con la factoría, persiguiendo con ello y lo pregonan de modo explícito unos objetivos de gestión principalmente.

Y si esto es así, la llamada contabilidad de gestión habría nacido antes de la aparición de los trabajos de Donaldson Brown 1924, como generalmente suele señalarse. Esto no obstante, podemos admitir que el método contable del direct costing se consagra como tal método en

los Estados Unidos con los trabajos de Jonathan H. Harris y H. Arthur Harrison aparecidos en 1936 y 1937 respectivamente. En estos trabajos se ve por primera vez la denominación direct costing, denominación que debe traducirse no por método del coste directo ni por método del coste marginal, como frecuentemente aparecen autores europeos, sino por método del coste variable.

Y ello porque a través de la atenta lectura del contenido de los primeros trabajos en que aparece esta expresión se evidencia que se trata simplemente de una clasificación de las cargas en fijas y variables y no en directas e indirectas. Después de matizar las ideas relativas a su origen y a su confusión terminológica, podemos establecer que desde su aparición los puntos fundamentales de la filosofía del direct costing fueron, primero, el análisis del coste para buscar la comparación de la rentabilidad por producto etcétera a efectos de control de gestión y, segundo, la asignación del coste para llegar a la adecuada valoración o medida del beneficio y a la adecuada valoración o medida de los inventarios. Con la aparición de esta ideología se refuerza una visión de la contabilidad como instrumento de gestión, porque en definitiva, frente al conocimiento del coste completo del producto como objetivo máximo del full costing, verbi gratis, Schneider, Pedersen, Paley-Hansen, Bowles, etcétera, lo que subyace la filosofía del direct costing no es más que la necesidad de distinguir a efectos de toma de decisiones A. respecto a las cargas operacionales entre cargas operacionales controlables y cargas operacionales no controlables y B. respecto a la determinación del coste entre margen bruto sobre el coste variable, margen semibruto sobre el coste propio y margen neto sobre el coste completo.

Para ello, frente al conocimiento del coste completo del producto del full costing, el direct costing propugnó en un principio el conocimiento del coste del periodo, haciendo así lo que podemos denominar direct costing originario simplificado o tradicional y posteriormente junto al conocimiento del coste del periodo propugnó también el conocimiento del coste relevante y el conocimiento del ahorro del coste del potencial de servicios naciendo entonces lo que podemos denominar direct costing perfeccionado. Sin llegar a ciertos extremismos en matrizaciones teóricas podemos proponer la superación del direct costing originario o tradicional a través de dos etapas consecutivas. Primero, utilizando centros de costes, centros de responsabilidad, en definitiva sesiones y después utilizando centros de costes pero con aplicación a los productos de las cargas fijas propias para poder obtener un margen semibruto sobre el coste propio.

A través de la primera etapa, es decir, utilizando centros de costes se pretende tener en cuenta las necesidades de gestión. En otras palabras, un control presupuestario eficaz no puede olvidar, como afirma Losell, el interés de una división de la empresa en centros en los que se reagrupen los costes relevantes de una responsabilidad bien definida. Por ello debe tenerse en cuenta el papel de protagonista que tiene los centros de costes en el análisis y control de la gestión.

Esta primera etapa de superación del direct costing tradicional no es clásica. No vamos a negar

ahora que las unidades de obra han encontrado un grado de elaboración muy encomiable dentro de la filosofía del full costing. Pero lo que sí sostenemos es que dentro de los dominios del direct costing su utilización ha sido nula entre los autores contables.

Recuérdese a este efecto que, aunque todos los técnicos americanos que participaron en el estudio del Reserved Report número 37 reconocían el interés de fundamentar los presupuestos en la división de la empresa en departamentos, no llegaron a proponer un método que representara las ventajas de transferir las cargas de la división al producto a través de la unidad de obra o cualquier otro instrumento análogo. Y a través de la segunda etapa de superación del direct costing tradicional, es decir, aplicación a los productos de sus cargas fijas propias, llegamos a una modalidad práctica del direct costing caracterizada por utilizar centros de costes y además aplicar a los productos o unidades de actividad que se quieran analizar sus propias cargas fijas para poder obtener un margen semibruto. Las dos diferencias principales de la modalidad que proponemos respecto al direct costing tradicional son pues las siguientes.

Primero, los elementos integrantes del coste del producto no son únicamente elementos variables. El coste del producto va a recoger además de los elementos variables directos o indirectos, elementos directos fijos. Segundo, para imputar los elementos variables indirectos al producto hemos utilizado el mecanismo de las secciones homogéneas una vez medida la actividad en unidades de obra.

En síntesis, al mantener la característica esencial del direct costing hemos pretendido aprovechar también las ventajas de las secciones homogéneas como cuestión de procedimiento normal. Por este camino, el método del direct costing que se propone en la cuarta unidad trata de evitar la incorrección del método de las secciones homogéneas que imputa para obtener un coste completo todas las cargas indirectas en función de las unidades de obra obtenidas por las secciones, cuando realmente estas unidades de obra no guardan correlación alguna con las cargas indirectas fijas. Y no quisiéramos terminar esta consideración monográfica sobre el direct costing sin hacer referencia, aunque sea de paso, a la importancia que tiene el que el alumno domine los métodos de separación de los costes y el que entienda cómo el punto muerto de la empresa o umbral de rentabilidad se calcula dentro de la contabilidad analítica y a partir de los datos de la misma.