
Caso global 3: la empresa DECOFLOOR

La gestión de los costes fijos y variables. Solución

PID_00269919

Àngels Fitó Bertran
Joan Llobet Dalmases

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 1 hora



Àngels Fitó Bertran

Joan Llobet Dalmases

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por el profesor: Joan Llobet Dalmases (2019)

Primera edición: septiembre 2019
© Àngels Fitó Bertran, Joan Llobet Dalmases
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Avda. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realización editorial: FUOC

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Índice

1. Solución.....	5
-------------------------	----------

1. Solución

Para obtener los diferentes estados de cuentas, desarrollaremos el ejercicio según los distintos modelos de costes propuestos:

a) Resolución según el modelo de costes *full cost industrial*

Como ya sabemos, este modelo imputa al producto todos los costes de producción, dejando como costes del periodo los correspondientes a las secciones no productivas, en este caso, los costes comerciales y de administración.

Coste producción	Total	Papel D-01	Papel D-02	
Papel	1.560.000	1.200.000	360.000	Consumo kg*€/kg
Tinta	121.000	88.000	33.000	Consumo kg*€/kg
Impresión	209.000	165.000	44.000	Unidad de obra (H. máquina)
Rebobinado	120.000	67.500	52.500	Unidad de obra (H. persona)
Coste	2.010.000	1.520.500	489.500	
Unidades producidas		450.000	120.000	
Coste unitario		3,38	4,08	

En un primer momento, podemos comprobar que el coste de producción del producto D-02 es inferior a su precio de venta. En un principio, la producción y la distribución de este producto no parece viable.

Dado que no tenemos constancia de que haya producción en curso, introduciendo las unidades producidas y su coste de producción en el inventario, ya podemos calcular el coste de las ventas:

Papel D-01	Kg	€/kg	Importe
Existencias iniciales	60.000	2,68	160.500,00
Producción	450.000	3,38	1.520.500,00
Ventas	475.000	3,30	1.565.637,25
Existencias finales	35.000	3,30	115.362,75

Papel D-02	Kg	€/kg	Importe
Existencias iniciales	-	-	0
Producción	120.000	4,08	489.500

Papel D-02	Kg	€/kg	Importe
Ventas	120.000	4,08	489.500
Existencias finales	-	-	0

Finalmente, ya podemos presentar la cuenta analítica de explotación:

	D-01	D-02	Total
Ventas	1.900.000,00 €	450.000,00 €	2.350.000,00 €
Coste ventas	-1.565.637,25 €	-489.500,00 €	-2.055.137,25 €
Margen industrial	334.362,75 €	-39.500,00 €	294.862,75 €
Costes comerciales	-80.851,06 €	-19.148,94 €	-100.000,00 €
Margen comercial	253.511,68 €	-58.648,94 €	194.862,75 €
Costes administración			-75.000,00 €
Resultado analítico de explotación			119.862,75 €

Este primer formato de cuenta de explotación, correspondiente a un modelo de costes completos, o *full cost* industrial, que no tiene en cuenta la imputación racional que se derivaría de considerar la subactividad existente, muestra un resultado final positivo, si bien el papel D-02 presenta unas cifras claramente desfavorables.

b) Resolución según el modelo de costes *full cost* industrial con imputación racional

En este caso, y siguiendo el mismo esquema de resolución que en el apartado anterior, se tendrá en cuenta que la empresa ha trabajado por debajo de su capacidad normal y solo se imputarán al producto los costes de producción vinculados a la capacidad productiva realmente aprovechada para la obtención de producto acabado.

Así pues, haremos una primera distinción entre el coste de la actividad y el coste de la subactividad. Hay que decir que el coste de la subactividad está calculado aplicando a los **costes fijos** el porcentaje de subactividad (20 %).

	Impresión	Rebobinado	Total
Coste actividad	183.200	104.000	287.200
Coste subactividad	25.800	16.000	418.000
Total	209.000	120.000	

A partir de esta distinción, y considerando como costes del producto solo los costes vinculados a la actividad, el resto de los cálculos son idénticos a los efectuados en el apartado anterior.

Coste producción	Total	Papel D-01	Papel D-02
Papel	1.560.000	1.200.000	360.000
Tinta	121.000	88.000	33.000
Impresión	183.200	144.631,58	38.568,42
Rebobinado	104.000	58.500	45.500
Coste	1.968.200	1.491.131,58	477.068,42
Unidades producidas		450.000	120.000
Coste unitario		3,31	3,98

Como se puede comprobar, el coste de producción de D-01 y D-02 es inferior al calculado en el apartado anterior, puesto que del coste de producción solo se ha imputado al producto el que razonablemente se corresponde con el nivel de actividad desarrollado, quedando el coste correspondiente a la subactividad como coste del periodo.

Papel D-01	Kg	€/kg	Importe
Existencias iniciales	60.000	2,68	160.500,00
Producción	450.000	3,31	1.491.131,58
Ventas	475.000	3,24	1.538.284,31
Existencias finales	35.000	3,24	113.347,27

Papel D-02	Kg	€/kg	Importe
Existencias iniciales	-	-	0
Producción	120.000	3,98	477.068,42
Ventas	120.000	3,98	477.068,42
Existencias finales	-	-	0

	D-01	D-02	Total
Ventas	1.900.000,00 €	450.000,00 €	2.350.000,00 €
Coste ventas racional	-1.538.284,31 €	-477.068,42 €	-2.015.352,73 €
Margen industrial racional	361.715,69 €	-27.068,42 €	334.647,27 €
Costes comerciales	-80.851,06 €	-19.148,94 €	-100.000,00 €

	D-01	D-02	Total
Margen comercial racional	280.864,62 €	-46.217,36 €	234.647,27 €
Costes administración			-75.000,00 €
Resultado analítico actividad			159.647,27 €
Coste subactividad			-41.800
Resultado analítico de explotación			117.847,27

En este caso, el resultado final es inferior al del apartado anterior, puesto que si bien en el apartado anterior las existencias finales incorporaban el coste de la actividad y de la subactividad (dado que no se había aplicado la imputación racional), con los nuevos cálculos efectuados, todo el coste de la subactividad ha sido considerado como coste del periodo y, por lo tanto, se carga al resultado del ejercicio un coste superior.

c) Resolución según el modelo de costes *direct cost*

A pesar de que la introducción de la imputación racional ya aporta un tratamiento diferenciado de los costes fijos (afectados por la existencia de sobre o subactividad) respecto de las variables, a continuación se presentan los resultados obtenidos aplicando el *direct cost* evolucionado, el cual, a diferencia de los modelos anteriores, solo imputa al producto los costes de producción variables.

Coste producción	Total	Papel D-01	Papel D-02
Papel	1.560.000	1.200.000	360.000
Tinta	121.000	88.000	33.000
Impresión	80.000	63.157,89	16.842,11
Rebobinado	40.000	22.500	17.500
Coste	1.801.000	1.373.657,89	427.342,11
Unidades producidas		450.000	120.000
Coste unitario		3,05	3,56

Cuando solo se imputan al producto los costes variables, el producto D-02 presenta un coste variable de producción inferior al precio de venta y, por lo tanto, su margen de contribución ($3,75 - 3,56$) es positivo. Así pues, la inviabilidad de este producto ahora ya no parece tan clara.

Papel D-01	Kg	€/kg	Importe
Existencias iniciales	60.000	2,50	150.000,00
Producción	450.000	3,05	1.373.657,89
Ventas	475.000	2,99	1.419.093,14

Papel D-01	Kg	€/kg	Importe
Existencias finales	35.000	2,99	104.564,76

Papel D-02	Kg	€/kg	Importe
Existencias iniciales	-	-	0
Producción	120.000	3,56	427.342,11
Ventas	120.000	3,56	427.342,11
Existencias finales	-	-	0

	D-01	D-02	Total
Ventas	1.900.000,00 €	450.000,00 €	2.350.000 €
Coste ventas variables	-1.419.093,14 €	-427.342,11 €	-1.846.435,24 €
Margen cobertura industrial	480.906,86 €	22.657,89 €	503.564,76 €
Coste comercial variable	-47.500,00 €	-11.250,00 €	-58.750,00 €
Margen cobertura comercial	433.406,86 €	11.407,89 €	444.814,76 €
Coste fijo directo	-25.000,00 €	-35.000,00 €	-60.000,00 €
Contribución neta	408.406,86 €	-23.592,11 €	384.814,76 €
Coste fijo indirecto			-265.250,00 €
Resultado analítico de explotación			119.564,76 €

En este caso, y siguiendo el mismo razonamiento que en el apartado anterior, el resultado final es inferior, puesto que hay más costes considerados del periodo y que, por lo tanto, se incorporan íntegramente a la cuenta de resultados sea cual sea la cantidad de producto obtenido que haya quedado en el almacén.

d) Comentarios finales en relación con el producto D-02

Con la información que proporciona el último de los estados de resultados presentados, se puede hacer una lectura más precisa de la situación del producto D-02 y de las posibles acciones que hay que emprender para conseguir su viabilidad:

- De entrada, se puede observar que los datos son favorables hasta la obtención del margen de cobertura comercial. Este hecho nos indica que el precio de venta del producto D-02 cubre todos sus costes variables.

- Aun así, este margen de cobertura comercial no es suficiente para cubrir sus costes fijos directos y, por lo tanto, tampoco lo es para absorber una parte del resto de los costes de la estructura.
- Ante esta situación, y antes de tomar ninguna solución drástica, se puede pensar en incrementar la cantidad producida (y vendida), puesto que esto nos permitiría aumentar el margen comercial. En este sentido, la información facilitada nos permite hacer cálculos como los siguientes:
 - **Precio unitario:** 3,75
 - **CV industrial:** 3,56
 - **CV comercial:** 0,093750
 - **Margen cobertura:** 0,095066
 - **Coste fijo directo:** 35.000,00
 - **Punto de equilibrio:** $35.000/0,095 = 368.166$ unidades

Es decir, fabricando 368.166 unidades obtendríamos una contribución neta nula.

Al final de este primer viaje por el complejo mundo de los costes, y con la comprensión de los diferentes resultados obtenidos, Marta ya dispone de una visión bastante completa del tratamiento que se puede aplicar a los diferentes costes empresariales y de la repercusión que tiene el criterio de cálculo elegido en la obtención de resultados. Así pues, y a pesar de las dificultades encontradas, Marta está convencida de que el trayecto ha valido la pena; de hecho, ha sido muy estimulante.