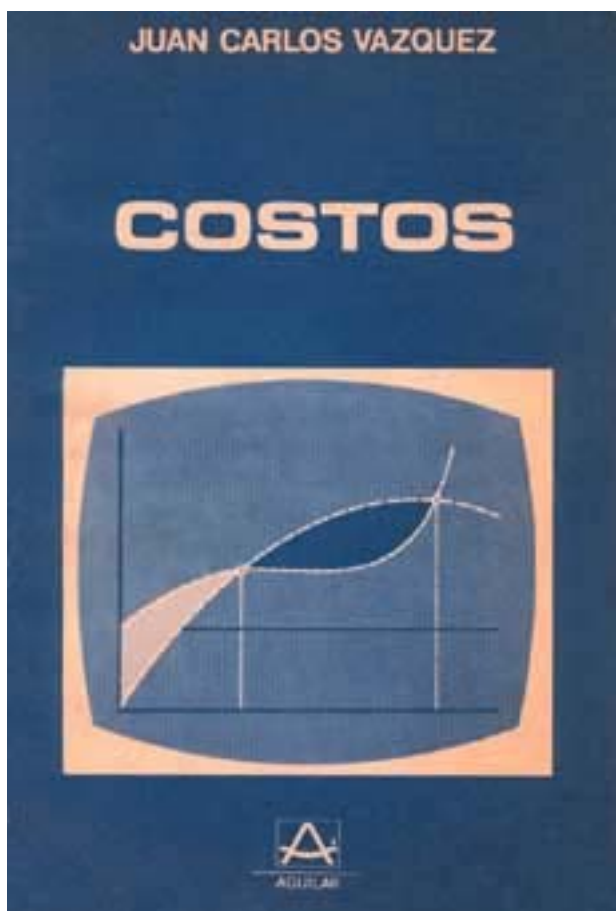


# COSTOS

Juan Carlos Vázquez



Editorial Aguilar

Este material se utiliza con fines  
exclusivamente didácticos

---

# CAPÍTULO XXI

## COSTOS PARA TOMA DE DECISIONES

### 1. Introducción

Al comenzar el capítulo XVIII se señaló que los empresarios más progresistas del país han comprendido que la simple intuición personal no basta para dirigir una industria. Ella es una buena inteligencia aplicada al mundo de los negocios pero es insuficiente. Un eficaz directivo controlará siempre sus decisiones intuitivas con material numérico. Aun cuando haya confirmado lo acertado de sus predicciones novecientos noventa y nueve veces, podrá tomar su próxima resolución -quizá muy relevante- con mucha más seguridad si la basa en un razonado y correcto cálculo económico. Si tiene conciencia de que no sólo su porvenir, sino también el de cien, mil o diez mil familias relacionadas con su compañía dependen de su razonamiento, no hay duda de que siempre buscará una base lógica y racional para sus decisiones.

Son muchos los ejecutivos que conocen con bastante precisión en qué segmento ganan o pierden dinero y que vislumbran con gran certeza cuál de las variadas alternativas bajo análisis es la más conveniente. En ambos casos sin necesidad de efectuar estudios especiales. Pero si esos hombres cumplen sus funciones con criterio deben verificar siempre sus intuiciones. Así se sentirán más aliviados por la responsabilidad que tienen ante aquellos cientos o miles de familias.

### 2. Premisas previas

Antes de desarrollar los temas de este capítulo se mencionan una serie de aspectos estrechamente vinculados con ellos:

- Los costos deben desglosarse por tipo de variabilidad. Empero la clasificación al adoptar no coincide con la estudiada en páginas anteriores. Tiene que efectuarse conforme a los financiamientos que se analizan en un próximo tomo.
- No tiene sentido incursionar en cálculos de costos si, la información disponible es tan escueta e inexacta que se sabe de antemano que arrojará resultados carentes de confianza.
- En la toma de decisiones hay que prever qué sucederá en el futuro; en muchas de ellas imaginarse cómo reaccionará la clientela ante las situaciones que le planteará la empresa. "Y prever el futuro es difícil; las posibilidades de acertar no son muchas. Sobre todo, porque en algunas ocasiones aún no se fabricaron los artículos que se pretende lanzar al mercado".

"Ante esas situaciones empresarios y contadores deben hacer un esfuerzo de previsión para reducir la incertidumbre. Pero no cometerán el error de esperar la certeza antes de tomar la decisión pues cuando una opción estratégica ha sido estudiada lo suficiente como para llegar a la certidumbre, por lo general ha dejado de ser rentable. La buena gestión combina el esfuerzo de previsión con la aceptación del riesgo calculado. El arte de los negocios es el arte de tomar decisiones irrevocables sobre la base de evidencias a veces inadecuadas".

- Los datos técnicos de los costos actuales derivan a menudo de los costos pasados o de los standards de materia prima y de mano de obra directa. Por eso no es lógico afirmar que los costos contables resultan totalmente inadecuados para tomar decisiones. Si se dispone de experiencia sobre la fabricación de los bienes hay que aprovecharla. Muchas veces la respuesta del presente se obtiene de referencias del pasado. Actualizando los precios la contabilidad de costos proporciona, en muchas oportunidades, la información necesaria para encarar los estudios económicos. Empero, mientras en la mayoría de los temas analizados en capítulos anteriores las registraciones contables brindan al contador de costos la tranquilidad de saber que los movimientos están respaldados por la debida documentación, hay que reconocer que en algunos de los que se exponen en éste no sucede lo mismo. Es por esto por lo que esos funcionarios deben precaverse de lo que el consultor inglés John Argent, en su libro *El camino del colapso: causas y síntomas*, llama "la contabilidad creativa". Explica el autor que es común que cuando el directivo principal de una compañía percibe que ella se encuentra en situación de zozobra hace que los estudios económicos y los informes de resultados adopten un sesgo optimista, que de alguna manera

encubra la situación real. "Como la mayoría de las personas vinculadas a la empresa de sean verla próspera prestarán, inevitablemente, mayor crédito a las buenas noticias que a las malas".

- En la toma de decisiones los factores de costos no son los únicos ni los más críticos a considerar. No siempre la más beneficiosa implicancia económica representa el camino más sabio a seguir. Hay una serie de hechos cualitativos que pueden tener un efecto fundamental en la elección de una senda. El buen criterio, por ejemplo, es esencial, y esta virtud debe engalanar tanto al contador de costos, al aconsejar al empresario determinado rumbo de acción, como a éste, al adoptar una decisión definitiva. Debe repararse "en que estas técnicas rinden resultado siempre y cuando haya conciencia, entre las personas que las analizan, de las limitaciones que ofrecen y de la necesidad de complementarlas con otras informaciones y con una buena experiencia empresaria.
- Adoptada y concretada una decisión hay que controlar si los resultados previstos se cumplieron. Es decir, hay que realizar el "control de gestión" de esa decisión.
- La mejor alternativa de las varias que se pueden tener en estudio suele ser aquella que, a igualdad de riesgos, ofrece el mayor beneficio en relación al capital invertido. Pero a veces privan otros factores: defensa de los intereses del país, no irritar a los competidores, satisfacción personal, etc.

Es útil señalar que este capítulo engloba la parte más amena de la contabilidad de costos -tiene la virtud de interesar a los funcionarios de todas las áreas de una empresa-, pero también, como se comprobará, la que más se presta a teorizaciones y exageraciones. En efecto, para encarar con sabiduría otros temas de la materia Costos es necesario disponer de una buena experiencia en contabilidad industrial y haber estado en constante contacto con los procesos manufactureros. A juzgar por la profusión de publicaciones y cursos que se han editado o dictado sobre el particular en los últimos años pareciera que aquellas virtudes fueran innecesarias para tratar los tópicos que se estudian en las próximas páginas. Sin embargo no es así. Lamentablemente algunos empresarios, subyugados por lo que leyeron o escucharon, se hicieron eco de afirmaciones falaces y tomaron decisiones que gravitaron negativamente sobre la solidez económica de sus negocios y los de sus competidores, afectando, en consecuencia, a la economía del país.

### **3. Los costos para toma de decisiones y el costeo variable**

Buena parte de los autores y especialistas en costos asocian erróneamente los costos para toma de decisiones con el costo variable. La indebida asociación proviene del hecho de que en ambos temas es necesario determinar la contribución marginal. Pero la circunstancia de calcularla no significa, necesariamente, trabajar con costeo variable. Muchas empresas la establecen y, sin embargo, emplean costos integrales.

Tampoco son escasos los profesionales que suponen que en la elección de alternativas relacionadas con la operación fabril, comercial y financiera hay que descartar los costos fijos porque son irrelevantes, es decir no son alterados por decisiones a corto plazo. Sostienen que "esos costos continuarán sin ser afectados por las probables medidas que hacen a una actividad específica". Pensar así, es una gruesa equivocación. Como se estudia en el próximo tema, en toma de decisiones hay que manejarse con costos unitarios integrales desglosados en variables y fijos. Si bien en la solución de algunos planteos simples, donde los costos periódicos no son afectados, es factible usar aquel método, en la mayoría de los casos éste resulta insuficiente y es necesario realizar investigaciones acerca del comportamiento de los costos invariables.

En, síntesis, así como en el sistema de costos standard para valorizar las existencias en proceso hay que dividir los costos unitarios según el grado de avance de los procesos productivos, en toma de decisiones se procede de manera parecida, hay que partir de los costos unitarios integrales y fraccionarlos según el tipo de análisis que se deba realizar.

### **4. Clasificación de los costos a efectos de tomar decisiones**

En los costos para toma de decisiones sólo existen dos clasificaciones por tipo de variabilidad: variables y fijos.

Se conceptúan *variables* aquellos rubros cuyos insumos mensuales guardan una vinculación directamente proporcional con el nivel real de actividad. En otras palabras, son los que se erogan al producir y comercializar una unidad de producto.

Acorde con esa definición, para conocer cuáles son las subcuentas variables se tiene en cuenta el comportamiento de los costos en relación a los cambios en el volumen físico. De este modo, el volumen es la variable independiente -la causa-, y el costo, la variable dependiente -el efecto-.

Los factores del costo que no tienen cabida en esos enunciados se catalogan como *fijos*. Analizando sus partidas, éstas se pueden agrupar en tres categorías:

- Costos que se mantienen invariables ante cualquier contingencia de volumen, salvo que se produzca una ampliación o supresión de las facilidades fabriles, comerciales o financieras -costos de edificios, seguros de máquinas, sueldos de funcionarios, etc.-.
- Costos que se conservan estáticos dentro del rango normal de actividad de los centros a los cuales se les imputan. Si ese grado se altera mucho, ellos se modifican en escalones -sueldos de supervisión, jornales indirectos, gastos de administración de ventas, etc.-.
- Costos que guardan alguna proporcionalidad con el nivel de producción o de entregas -repuestos, mantenimiento, lubricantes, vapor, etc.-

Debido a las distintas conductas de los rubros no incluidos en la jerarquía de variables es que la expresión "costos fijos" suele ser reemplazada por la denominación "gastos de estructura" -o "costos de estructura"- . Ésta es más realista que aquella en cuanto a los conceptos que reúne.

Es el momento, ahora, de mencionar las subcuentas variables. Ellas son:

- En el sector fabril: materia prima; mano de obra directa; cargas sociales sobre mano de obra directa; fuerza motriz, si es provista por empresas de electricidad; costos de reprocesos.
- En el sector comercial: impuestos a la facturación; comisiones, si se pagan en relación al monto de entregas; materiales de embalaje; flete.

Respecto al rubro regalías, el área donde corresponde ubicarla y su tipo de variabilidad depende de la forma en que se liquiden. Si se pagan en relación al volumen producido, es un factor variable de fabricación. Si se abonan por unidad vendida, o representan un porcentaje del monto de entregas, es una subcuenta de comercialización proporcional. Cuando se tributa un importe constante constituye un gasto de estructura que se suele incluir en el costo de producción porque se juzga que es la actividad fabril, más que la comercial, la que genera la erogación.

En lo que atañe a la subcuenta Publicidad -no institucional- hay discrepancias de opiniones acerca de si se debe considerar un gasto variable o fijo. Es más atinado catalogarla como una carga de estructura, dada la incertidumbre que existe en comprobar si el volumen adicional de entregas, que evidentemente origina, guarda una adecuada vinculación proporcional con el monto de la inversión.

Es procedente aclarar que no todos los contadores están de acuerdo con la segregación de los costos que se termina de enunciar. Algunos juzgan que las subcuentas que no son netamente variables ni claramente fijas no deben encasillarse como gastos de estructura, sino que hay que asignarlas a una u otra clasificación según el criterio de su importancia. Todo rubro que sea proporcional al volumen de producción o al monto de entregas -si se trata de un gasto comercial en más de un 70%, o de un 75%, o de un 80%, por ejemplo, se conceptúa 100% variable. Otros, en cambio, prefieren calcular lo que llaman "proporción justa" que corresponde a una y otra categoría. Para ello acuden a la separación de los componentes variables y fijos de las subcuentas mixtas -tema 16, capítulo IV- con todas las complejidades -y ¿por qué no limitaciones?- que esos métodos ofrecen.

Una subcuenta, con este procedimiento, podría tener el 65% de su monto adjudicado a gastos de estructura y el 35% ser costo proporcional. Sin embargo, estas políticas se emplean sólo excepcionalmente. La mayoría de las empresas prefiere agrupar sus erogaciones en la forma que se ha planteado en líneas anteriores.

En costos para toma de decisiones es esencial respetar el comportamiento de los gastos de comercialización variables que se citaron en el capítulo IV: algunos rubros guardan armonía con el volumen físico; otros con el monto de entregas. Tienen esta última característica los impuestos a la facturación y las comisiones de vendedores -si se basan en un porcentaje sobre las entregas-. Los materiales de embalaje y los fletes se alteran en relación al volumen físico.

En párrafos anteriores se definieron los costos variables y fijos. Si se razonan esas definiciones y se las compara con las expuestas en el capítulo IV ya se entra en terreno escabroso. Esto no hace sino señalar el cuidado con que se deben manejar estas técnicas, manejo que ha de estar a cargo exclusivo de gente capacitada en costos industriales. En efecto, entre unas y otras hay discrepancias porque en costos para toma de decisiones el límite entre ambos grupos es un tanto impreciso. Algunos ejemplos intentan demostrarlo:

- Se afirmó en el capítulo IV que aunque el personal de un sector perciba retribuciones incentivadas los jornales directos no son variables. En las fábricas argentinas no hay una proporcionalidad perfecta entre lo pagado por tal concepto y el volumen de producción.

A pesar de ello la mayoría de las industrias cataloga a este rubro como proporcional. Esta incongruencia se justifica con dos argumentos poco sólidos. El primero: las remuneraciones directas son consecuencia de producir los artículos objeto de industria. El segundo: la mano de obra directa sobrante se despide, se suspende o se traslada a otros sectores. Bien saben los contadores de costos que este ajuste de la dotación no es tan fácil de concretar, salvo que los cambios en el volumen sean muy bruscos.

- Las cargas sociales asociadas a los trabajadores directos tampoco son, variables. Pero acá el problema es más serio puesto que, como se estudió en el capítulo VII, algunos elementos de esta subcuenta son fijos. Sólo se alteran cuando se modifica la dotación del personal operario.

Algunos profesores de Costos son partidarios de considerar variables sólo a las cargas sociales derivadas -las que se tributan, en función de porcentajes aplicados a la mano de obra directa-.

- En líneas precedentes, al detallar los rubros variables del sector fabril se incluyó fuerza motriz, aclarándose que le concierne esa categoría si se adquiere a compañías de electricidad. Pero aun así hay una serie de factores que limitan su proporcionalidad: mayor gasto en el arranque y frenado de los motores; porción fija dentro de la facturación; sobretasa por no cubrir el consumo convenido; equipos funcionando vacíos o parcialmente cargados; falta de precisión en los cargos a los centros consumidores, dada la carencia de medidores en cada sector: kw absorbidos por alumbrado; etc. El fluido eléctrico generado en usinas propias, en cambio se cataloga como gasto de estructura. Hay casos de industrias que poseen varias plantas, algunas de las cuales se surten de energía propia y otras de empresas proveedoras, donde el rubro fuerza motriz en unas se considera variable y en el resto fijo.

Cabe destacar que el hecho de que en los costos proporcionales se presenten las contingencias que se acaban de detallar, y que dentro de los gastos de estructura se reúnan elementos fijos y otros que no lo son enteramente, e inclusive que se acercan a la categoría de variables, puede afectar la precisión de los estudios económicos que se analizan en este capítulo si no se toman precauciones especiales que contemplen esas circunstancias. Por ello esas labores deben ser realizadas por expertos en la materia. Estos saben que cada tarea que se encare con aquellos propósitos requiere investigar en forma individual cada subcuenta para comprobar su comportamiento ante la alternativa en examen.

Es digno de señalar que en la mayoría de los estudios económicos que se realizan con el propósito de seleccionar una de varias alternativas posibles la división de los costos se practica en virtud de las porciones variables y fijas contenidas en las unidades de productos terminados. Esto significa que si un artículo pasa por varias áreas fabriles el desglose no debe efectuarse sobre la base de la estructura de costos del centro final, sino sobre la de todos los sectores que intervienen en su proceso. En otras palabras, la agrupación por variabilidad se ejecuta suponiendo que toda la planta es un solo centro. En consecuencia, en el costo de la materia prima se incluye únicamente el valor de los materiales comprados; en el de mano de obra directa los jornales que se abonan a los operarios que trabajan cada bien en su paso por la fábrica y en las cargas variables se refunden, también, los insumos conjuntos.

## 5. Contribución marginal

Se denomina "contribución marginal" a la diferencia entre el precio de venta neto<sup>1</sup> de un producto y su costo de venta variable. Ejemplo:

Precio de venta neto:		A 20
Costo variable		A 9
Producción	A 7	
Comercialización	<u>A 2</u>	
Contribución marginal		<u>A 11</u>

Una contribución marginal adecuada ayuda a solventar la carga semiestática de los gastos de estructura y provee el margen de utilidad que todo negocio necesita para sobrevivir y desarrollarse.

La contribución marginal, útil herramienta en la toma de decisiones cuando se la usa adecuadamente, se conoce también bajo otros nombres: margen de contribución, ganancia marginal, contribución para

<sup>1</sup> Deducidos descuentos de caja, bonificaciones e intereses implícitos.

ganancias, ingreso marginal, margen variable bruto, etc., aunque la designación más divulgada es la de "contribución marginal".

El margen de contribución, como se acaba de señalar, no representa una utilidad en su totalidad, puesto que de él deben descontarse los gastos de estructura. Esta aclaración tiene relevante importancia dado que si bien muchos funcionarios del área fabril y comercial reconocen, aunque difusamente, la diferencia que existe entre contribución marginal y ganancia neta, todas sus preocupaciones suelen converger hacia la optimización de la primera, lo que no siempre significa acrecentar la segunda. Esa confusión, bastante común en personas ajenas al área contable, se ve agravada por la existencia de una serie de creencias erróneas respecto del papel que juega el margen variable bruto en la medición de la rentabilidad de las líneas de productos. Luego se hará referencia a ellas. Pero en este momento es oportuno recordar un artículo publicado por el gerente de Comercialización de una de las más importantes empresas argentinas en la revista de negocios *Mercado*. Su autor, bajo el título *Contribución, no ganancia*, dice, refiriéndose a las exportaciones de productos no tradicionales. "¿Qué tienen en común todos estos negocios? Que ninguno de ellos debe dejar ganancias. Pero todos deben dejar contribución. Ninguno de esos negocios debe hacerse a un precio tal que deje ganancias, si se hace incidir en el costo de los productos la parte de los gastos fijos. Cualquier lector, no muy ducho en estas técnicas, puede tomar esa palabra al pie de la letra y pensar que el logro de beneficios, al formular precios de exportación, es inconveniente.

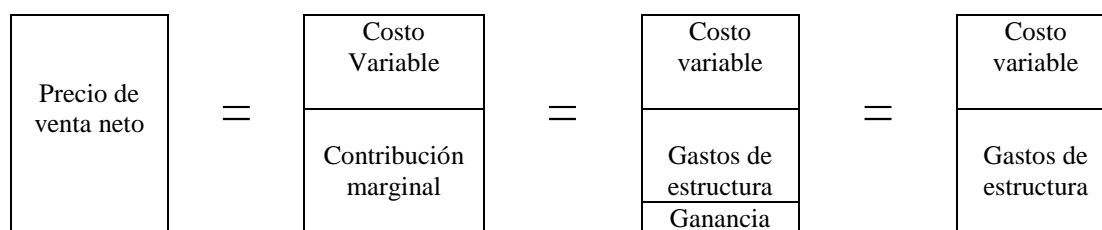
Con el fin de evitar todo tipo de equívocos sobre el particular los contadores de costos tienen que procurar que nunca salgan de sus sectores informaciones parcializadas respecto de la verdadera rentabilidad de un producto o de una línea. Ello se logra fragmentando el costo, pero mostrándolo íntegramente y destacando la utilidad neta. En otras palabras, restando de la contribución marginal los gastos de estructura. Ejemplo:

Precio de venta neto		A 20	100 %
Costo variable		A 9	45 "
Producción	A 7		
Comercialización	A 2		
Contribución marginal	<hr/>	A 11	55 %
Gastos de estructura		A 9	45 "
Producción	A 6		
Comercialización	A 1		
Financiación	A 2		
	<hr/>		
Ganancia neta		A 2	10 %

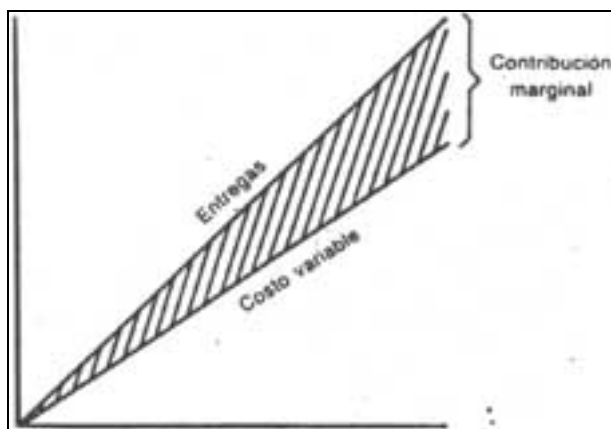
Como se aprecia, en ese informe por unidad de producto -que sólo difiere de los estados de resultados en que muestra el precio de venta unitario en lugar del monto de entregas- desaparece el concepto de utilidad bruto, tan tradicional en los estados de ganancias y pérdidas para uso externo.

El cuadro 21.1 pretende aclarar lo recién señalado. El precio de venta de un artículo equivale a la suma de su costo variable y su contribución marginal. Si el bien provee utilidad, su margen puede desglosarse en gastos de estructura y ganancia. Si el beneficio es nulo -es decir, si el artículo está en equilibrio- la cifra de contribución coincide con la de estructura. Igual propósito ilustrativo tiene el cuadro 21.2, donde se supone que el precio de venta y el costo proporciona unitario son invariables por unidad.

#### COMPOSICIÓN DEL PRECIO DE VENTA



CUADRO 21.1



CUADRO 21.2

En el estado precedente los distintos factores que determinan la ganancia neta se expresaron tanto en guarismos absolutos como en números relativos. Ello permite conocer el porcentaje o tasa de contribución marginal: es el complemento de la relación costo variable-precio de venta, elemento muy empleado en la industria, dado que con él se acostumbra medir la rentabilidad relativa de un producto o de una línea. Prueba de ello son las expresiones "es un artículo excelente, brinda el 50% de contribución marginal", o "es una línea poco rentable, su margen es del 20%" que se escuchan diariamente en muchas compañías. Pero ambas, y otras similares, son afirmaciones falaces. La tasa de contribución de una línea de productos no tiene, por sí sola, ningún significado en la medición de las condiciones de gananciabilidad de un grupo de artículos - tampoco lo tiene su monto-. Por ello no es posible sentar principios sobre qué debe entenderse como un porcentaje adecuado: éste depende de los precios y de la estructura de costos de cada línea y de cada bien en particular. Esa imposibilidad se puede verificar fácilmente observando el siguiente detalle, donde se vinculan los gastos de estructura con el monto de entrega de diez líneas de productos de una industria argentina. Cada una de ellas opera a capacidad normal de producción:

Línea	Relación gastos de estructura-entregas
A	26,6 %
B	17,8 "
C	9,6 "
D	48,9 "
E	19,1 "
F	63,5 "
G	67,9 "
H	39,9 "
I	18,5 "
J	48 "

Para poder dictaminar qué margen o qué monto de contribución es el apropiado para cada línea, de productos que comercialice una planta fabril no existe otra alternativa que partir de un porcentaje de beneficio neto meta. Esta utilidad puede ser fijada anualmente, en ocasión de la formulación del presupuesto, y debe proveer una conveniente retribución al capital invertido. Relacionando esa ganancia meta con las entregas presupuestadas del período considerado se obtiene una tasa para el conjunto de las líneas. Como es habitual que problemas de mercado Impidan calcular precios de venta objetivos en virtud de ella, supóngase que la gerencia comercial de ese negocio tiene la libertad de alterar los porcentajes de beneficios teóricos de cada grupo de artículo, siempre que, en conjunto, el margen global pretendido no cambie. Para facilitar la comprensión del hecho que se desea demostrar admítase que, en primera instancia, dicha gerencia comercial estima que no necesita estudiar individualmente la posición de cada línea porque la situación del mercado permite determinar precios que brinden la tasa aspirada. Siempre en términos teóricos, imagínese que ese porcentaje de ganancia equivale al 10% sobre los valores de venta netos y que sobre la base de estos precios la relación gasto de estructura-entregas es la misma que se expuso en renglones precedentes. En virtud de ello la tasa de contribución marginal de cada una de las diez líneas surge de sumar a ese 10% de beneficios meta aquellas relaciones. Ejemplo:

Línea	Ganancia neta	Relación gastos de estructura-entregas	Contribución marginal Apropriada
A	10 %	26,6 %	36,6 %
B	10 “	17,8 “	27,8 “
C	10 “	9,6 “	19,6 “
D	10 “	48,9 “	58,9 “
E	10 “	19,1 “	29,1 “
F	10 “	63,5 “	73,5 “
G	10 “	67,9 “	77,9 “
H	10 “	39,9 “	49,9 “
I	10 “	18,5 “	28,5 “
J	10 “	48 “	58 “

Observando esos márgenes se confirma que es imposible hablar de una tasa de contribución marginal ideal, apta para todas las compañías. También lo es para una empresa que comercializa una diversidad de líneas de productos, si es que se pretende juzgar, mediante ella, la rentabilidad de cada una. Se aprecia en los porcentajes anteriores que el grupo G debe proveer un 77,90% de contribución y el B sólo un 19,6% para alcanzar la meta de beneficio predeterminada. Como se indicó, por razones didácticas se prefirió suponer que la tasa de utilidad meta es, en todas las líneas, 10%. Pero si la gerencia comercial fijara porcentajes distintos el planteo no cambia: sumando a ellos la relación gastos de estructura-entregas se obtiene la contribución marginal ideal.

Confirmando lo recién señalado, y por las enseñanzas que aporta, es digna de comentar una anécdota que le aconteció hace unos años a un novato profesor de Costos y, a la vez, funcionario de una industria local. Dictando un curso para directivos de empresas en una ciudad del interior se le preguntó qué magnitud debiera tener la contribución marginal de un producto, como para que éste pudiera juzgarse rentable, si el sector de la fábrica donde se lo procesa opera a plena capacidad. Influidado por lo que acontecía en su compañía, y por lo que escuchaba sobre el particular, el profesor respondió que 35 % es un margen atractivo, y que un artículo con menos del 25% puede catalogarse como peligroso. Terminada su disertación fue invitado a visitar una de las plantas de la zona. Revisando sus estados de resultados por líneas de productos pudo comprobar el error en que había incurrido momentos antes: en esa empresa los gastos de estructura no superaban el 10% del monto de entregas. Acuciado por su interés en el tema tuvo tiempo para estimar que un 20% de margen de contribución era suficiente para que esa sociedad lograra una interesante rentabilidad en relación a su capital invertido.

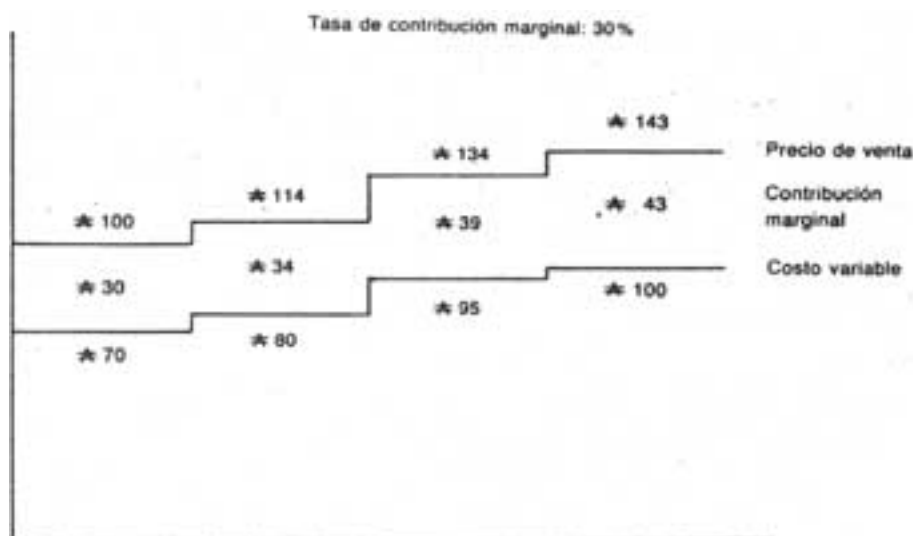
En nuestros medios empresarios, funcionarios ajenos al área contable suelen dibujar el gráfico que figura en el cuadro 21.3 pretendiendo demostrar que la meta de gananciabilidad de un artículo o de una línea debe ser la tasa de contribución marginal. El falso argumento con que justifican su utilización consiste en suponer que si un margen de contribución fue adecuado en un momento -para serlo debió proveer determinada ganancia neta, luego de recuperar los gastos de estructura-, ese porcentaje debe permanecer estable en el tiempo. De allí que ante sucesivos aumentos en el costo variable de un producto se fijen precios de venta sucesivos de A 100, 114, 134 y 143, que brindan, en todos los casos, un 30%, de contribución. La creencia de que ese razonamiento es correcto contribuyó a mermar los beneficios de algunas industrias.

La falacia de esa posición se comprueba fácilmente analizando cómo se comportaron los costos variables y fijos en una industria argentina en un lapso de tres ciclos anuales -la antigüedad de la encuesta no invalida su mérito-.

		Costos variables	Gastos de estructura
Período	1970-1971	100-135	100-161
“	1971-1972	100-203	100-132
“	1972-1973	100-163	100-126



## FIJACIÓN DE PRECIOS CONSERVANDO LA TASA DE CONTRIBUCIÓN MARGINAL



**Nota:** Como se explica en el texto es un difundido error fijar como meta de rentabilidad una tasa de contribución marginal.

### CUADRO 21.3

Supóngase que esa compañía decidió en el año 1970 que el margen de contribución de su línea principal fuera 30%. Si procuró reiterarlo en el siguiente no hay duda que vio disminuidas sus utilidades, pues los gastos de estructura aumentaron en proporción mucho mayor que sus costos variables. De haber persistido con él en el período 1971-1972 le sucedió el caso inverso: sus precios de venta fueron tan altos que le brindaron cuantiosos beneficios, -o desplazaron a la línea del mercado-. Lo que debieron haber hecho los directivos de esa empresa es dejar de considerar como meta de rentabilidad la contribución marginal y operar con el porcentaje de ganancia neta. O si, a pesar de los inconvenientes mencionados, desearan trabajar con la tasa de contribución, tendrán que modificarla asiduamente, a la luz de los cambios que se produzcan en la estructura de costos de cada artículo o de cada línea de productos.

Aquellos avances y retrocesos en las relaciones costos variables-gastos de estructura, consecuencia de la influencia de los distintos grupos de presión que actúan en nuestra economía –trabajadores, empresarios, hacendados, gobierno-, no es un problema netamente argentino. Aun se producían en los Estados Unidos de Norteamérica en épocas en que este país gozaba de estabilidad en sus precios. En la obra *Economía de las empresas industriales*, de Rautenstrauch y Villers, se muestra que en la industria de las bebidas alcohólicas, por ejemplo, en un período de tres años los costos variables aumentaron su participación, respecto del monto de entregas, del 28,87% al 40,86%..

Se mencionan a continuación una serie de anécdotas que se desarrollaron en nuestras empresas, que confirman el escaso conocimiento que se tiene acerca del significado de la contribución marginal:

- La expresión "margen de contribución" tiene un llamativo magnetismo. El mismo día que un consultor comenzó sus tareas en una fábrica de motores sus funcionarios ya estaban ansiosos por conocer las tasas de cada artículo, a pesar de que la mayoría de ellos desconocía cómo se determinan y para qué se usan. Les y atribuían un carácter casi mágico. Pensaban que disponiendo de esa información la compañía iba a superar enseguida sus aprietos económicos y financieros. No reparaban en que la contribución marginal no es un elemento decidor, sino orientador.
- Una confirmación más de aquel magnetismo: en las reuniones que periódicamente realizan los directivos de algunas empresas para analizar la marcha de sus líneas de productos sólo se hace referencia: a la contribución marginal, omitiendo el análisis de la ganancia neta de cada grupo de artículos.
- El departamento de investigación y desarrollo de una empresa estaba estudiando, con el asesoramiento de un consultor extranjero, la posibilidad de construir una planta para fabricar una nueva línea de productos, destinada preferentemente a la exportación. Como era necesario establecer los probables precios de venta en el mercado interno se calcularon los costos variables de cuatro modelos, que el consultor había traído de los Estados Unidos. Se le preguntó al gerente de comercialización qué margen de contribución pretendía y éste se decidió por el 35% -sin duda porque ningún artículo, en ese momento

en producción, alcanzaba ese margen-. El consultor se sorprendió de las diferencias de precios que guardaban entre sí los cuatro modelos, distintas de las habituales en el país del norte. Como en la Argentina se fabrican bienes parecidos hizo averiguar sus precios, los cuales guardaban proporciones parecidas a los de aquella nación. Como es obvio señalarlo el error provino de fijar una tasa de contribución arbitraria y única -no se intentó "controlizar" la futura planta, ni presupuestar los gastos de estructura de cada sector, ni investigar qué circuitos fabriles seguiría cada bien-. De haberse calculado la influencia unitaria de los costos fijos y semifijos, y fijado precios que brindaran determinada ganancia neta, acorde con el probable capital invertido, tal vez ésas incongruencias no se hubieran producido.

- El siguiente es parte de un memorando del departamento comercial de una industria que informa sobre los resultados de una línea: "El 23 de diciembre la Secretaría de Comercio autorizó un aumento de precios del 26%<sup>2</sup>, insuficiente para compensar el incremento del costo variable, que fue, aproximadamente, del 36%. ¿Qué interesa la caída del margen si, al conocerse con una baja en los gastos de estructura, la ganancia neta permanece sin modificaciones?"
- Un informe de otra compañía: "Cabe consignar que no se ha logrado recuperar aún los niveles históricos del 40% para la tasa de contribución marginal, continuando en tal sentido las gestiones conducentes a la modificación de los precios respectivos". Los comentarios son innecesarios visto lo tratado en páginas precedentes.
- Parte de un escrito dirigido por un jefe de ventas al contador de costos de una planta fabril: "La tasa de contribución -de la línea X- ha disminuido del 20% al 14% en ocho meses, pese a haberse aplicado los aumentos autorizados por la Secretaría de Comercio. Agradeceré analizar esta situación a efectos de obtener, en la próxima solicitud, un precio del que resulte una tasa de contribución del 33%". También aquí los agregados huelgan...
- Una firma de plaza, al estipular las obligaciones de los jefes de productos, señala, entre otros conceptos: "Maximizar el ingreso marginal bruto de los productos a su cargo mediante la acción sobre las variables que le son controlables ... y sobre las que puedo influenciar". Es que muchos directivos comerciales creen que siempre una mejora de la contribución significa optimizar la ganancia neta. Como ya se expresó, y en un próximo tema se demuestra, ello no siempre es así. Tal vez parte de esas confusiones puedan atribuirse a una obra muy difundida en el país: *Costos directos standard* de Wilmer Wright, quien dice en sus páginas -puede tratarse de una incorrecta traducción-: "Mientras los artículos tengan contribución marginal positiva es difícil contar con la aprobación de Ventas para retirarlos de la línea. Sólo aceptarán la conveniencia de abandonar los ítems que no produzcan utilidades. Sin embargo, el personal de Ventas siente tendencia a mirar la contribución a la utilidad como un pájaro en mano y sólo estarán de acuerdo en suprimir los artículos que realmente producen pérdida". El autor -o su traductor: lo cierto es que en la Argentina el libro se lee en idioma castellano- pareciera que confunde la terminología o incurre en una incongruencia, puesto que los artículos pueden tener contribución marginal positiva, pero arrojar pérdida neta. Y como se estudia en temas siguientes, el hecho de que no brinden utilidades no es justificativo para dejarlos de producir. Sí, debe tomarse esta decisión, si su margen variable bruto es negativo y no se dan las excepciones que oportunamente se analizarán.
- En las empresas importantes es común que el área comercial formule planes -por escrito- a mediano y largo plazo para sus líneas de productos. En ellos se estudia con meticulosidad la situación de cada una y se estipulan metas a alcanzar. Estas metas suelen hacer referencia a la política de precios, a la de marcas, a las inversiones publicitarias, cobertura de mercado a alcanzar, pronósticos de ventas, niveles de inventarios, canales de distribución, lanzamiento de nuevos productos, resultados económicos esperados -en términos de contribución marginal o ganancia neta-, etc. Cuando los objetivos de rentabilidad se asocian al margen de contribución se pueden leer comentarios de este tipo que huelga adjetivarlos:

\*\* "alcanzar en un plazo no mayor de... tasas de contribución similares a las de... años atrás";

\*\* lograr en la línea Rodamientos una contribución de A 5 en moneda de valor constante en los próximos... años";

\*\* "obtener un margen variable bruto de: A.... en el nuevo año. Incrementar esa cifra un 20% anual, en moneda de valor estable".

- La dirección de una compañía insistía continuamente ante el gerente de relaciones industriales para que disminuyera las importantes pérdidas del comedor de la planta. Estas cifras negativas surgían de restar

---

<sup>2</sup> El costo unitario integral se había incrementado en esa proporción.

del monto de ingresos los costos de materiales, y de la ganancia bruta resultante, los costos fijos. Sin embargo, los resultados de las líneas de productos que comercializaba la empresa se expresaban sólo a nivel de contribución marginal. Todas, lógicamente, brindaban guarismos positivos, si bien el 70% de ellas arrojaban pérdida neta, cosa que desconocían sus principales funcionarios. El gerente de relaciones, imposibilitado de aumentar el precio de las comidas por razones gremiales, solicitó la colaboración del contador de costos para que le ayudara a complacer el pedido que se le formulaba. Éste le sugirió que en el futuro mostrara la actuación de ese centro omitiendo consignar los gastos de estructura. Nunca más la dirección se preocupó por el comedor; es que la contribución siempre era positiva... Corolario: los números rojos incitan a la acción; el comedor continuó con las pérdidas, pero ellas habían desaparecido de los informes como por arte de magia.

- Otra industria, para precaverse de la desvalorización monetaria, decidió elevar el porcentaje de descuento por pronto pago y establecer un interés punitivo por atrasos en la cobranza. El cambio era económicamente conveniente pero el sector comercial no estuvo de acuerdo con la propuesta del área financiera, dado que disminuía la tasa de contribución de los productos. Es que la parte favorable de la sugerencia -el cobro de intereses- no se consideraba un ingreso por ventas, sino que se computaba como una ganancia financiera tendiente a compensar las demoras en las recaudaciones.
- Un establecimiento fabrica y comercializa una diversidad de líneas. En épocas de rigurosos controles estatales de precios una de ellas, que cobija a un artículo que se vende en varios tamaños, que se contabilizan con un solo costo y se facturan a un único precio, era representada en las presentaciones ante la Secretaría de Comercio por uno, que era más elevado que el tamaño medio -merced a esta triquiñuela el precio que se gestionaba superaba al lógico-. Suprimidos los controles el responsable de esa línea trató que el departamento Costos normalizara la situación. Con ello lograba mejorar su tasa de contribución marginal, que es la medida de rendimiento con que la dirección de la empresa juzga su actuación. Razón no lo faltaba, pero se aprovechaba de las limitaciones que ofrece el margen de contribución en el control de los resultados. Porque, como esa industria usa costos standard, la utilidad neta era la misma actualizando o no el costo medio. Con un costo basado en un tamaño mayor que el promedio surgía una variación en standard positiva -que no se computaba en la medición de la rentabilidad porque no era posible, introduciría, en el momento oportuno, en los equipos de computación-. Corrigiendo la anomalía, el desvío desaparecía debido al menor costo. Pero en ambos casos el beneficio neto permanecía estático.
- Una de las primeras empresa que en la Argentina operó con la contribución marginal en la fijación de sus precios de venta, y desechó saber qué ganancia neta le brindaba cada uno de sus grupos de productos -adoptó el costeo variable-, fue una fábrica de envases. En su línea principal, que constituía el 60% de sus entregas, prácticamente no tenía competencia y en virtud de ello aplicaba precios que le proveían un alto porcentaje de contribución. En el resto de ellas perdía dinero, cosa que sus directivos desconocían, aunque los márgenes eran positivos. Así comercializó durante varios años hasta que los dos más importantes clientes de su línea principal, precisamente los que mejor cumplían con las condiciones de pago, se decidieron a encarar la fabricación de sus propios envases, visto los altos precios que pagaban. Para compensar tamaña pérdida y darle salida a su capacidad inactiva la sociedad tuvo que comprar varias plantas que producen y comercializan el contenido de los envases. Es decir, que se convirtió en rival de algunos de sus clientes. Tal vez, si hubiera conocido los resultados netos de cada una de sus líneas, hubiera podido compensar las disparidades de precios entre ellas.
- Dos conocidas industrias compiten en determinado ramo, al que una se dedica por entero, mientras que la otra lo complementa con otras líneas de productos, totalmente diferentes. En los artículos en que contienden, cada una de ellas cubre alrededor del 30% del mercado nacional. Algunos gerentes de la empresa menos diversificada que calcula la ganancia neta de sus líneas, estaban convencidos de que la otra compañía asignaba mal sus gastos fijos, beneficiando a los bienes comunes, a expensas de los restantes. Llegaban a esa conclusión por los bajos precios a que vendía su producción. Los serios tropiezos mercadológicos que les causaba ese hecho impulsó a esos funcionarios, a pensar en la conveniencia de adquirir, y al contado, toda la producción del competidor para encargarse de su comercialización. Lo cierto no era que la planta diversificada imputaba mal sus gastos. Lo que acontecía era que no formulaba sus estados de resultados hasta el nivel de ganancia neta, sino que se contentaba con conocer sólo la contribución marginal. Y ésta, obvio es señalarlo, siempre arrojaba cifras positivas. Aunque la cifra final -la que verdaderamente debe interesar- era negativa.
- En las normas que provee a sus hombres de comercialización una de las más famosas empresas multinacionales dice: "El método de contribución representa una valiosa técnica de análisis para ayudar a los funcionarios de *marketing* a comprender mejor la *performance* de rentabilidad relativa de los diferentes componentes del negocio y, por consiguiente, a aumentar la utilidad total, dando mayor énfasis

a los contribuyentes más fuertes, mediante estrategias que contemplen las oportunidades del mercado. Ellos pueden ver qué componentes, dentro de cada actividad, son los de margen de contribución más alto y cuáles son los retrasos reales, a fin de poder planear sus estrategias de acuerdo con estos conocimientos. En contraste, si se tomaran los datos de rentabilidad estructurados bajo el método del costo integral los informes de ganancia neta podrían estar mal encaminados".

"En el costeo integral no existe distinción entre los costos variables y fijos. La aplicación de los costos fijos es arbitraria: cuando se asignan te corre el riesgo de ocultar la verdad acerca de los resultados de una línea. Con este enmascaramiento de la situación real la información que se obtiene puede conducir a situaciones erróneas. No es nuestra intención que se ignoren los costos fijos en la toma de decisiones. Entendemos que en decisiones a corto plazo es preferible manejarse con la contribución marginal... pues así se está en mejores condiciones de controlar y planear cada actividad de modo que mejoren las utilidades de la sociedad. Los costos fijos no son significativos a corto plazo y no son afectados por decisiones que comprendan parte del negocio... pueden ser malos guías. Como no varían, al adoptarse decisiones que afecten a alguna actividad en particular, no son relevantes. Es más significativo agruparlos en un solo total". Esta sociedad produce sólo dos o tres líneas de productos y alrededor del 90% de sus costos son variables. Por ello podrían justificarse algunas de las afirmaciones. Las que no pueden aceptarse son las que hacen referencia al costo integral. Se hallan totalmente en desacuerdo con lo que acontece en las industrias que disponen de racionales sistemas de costos.

El ingeniero francés Octave Gélinier -"el Peter Drucker europeo"- es la máxima autoridad en el terreno de gestión empresarial en Europa. De sus libros se han extractado los siguientes conceptos:

"Para quien toma decisiones es vital saber si en cada línea se gana o se pierde dinero. El costo de un producto debe incluir tanto el salario de una obrera, como el sueldo del capataz y del gerente. En cada caso se trata de gastos imputables al bien, necesarios para su producción y simultáneos a ella..."

"La mayor parte de las grandes compañías fabrican artículos de líneas distintas, con equipos y clientela diferentes, líneas cuyas actividades podrían ser ejercidas en empresas separadas. En estos casos resultan vitales los estados de resultados por líneas, para distinguir aquellas que crean riqueza, de otras que la consumen. Esto exige la repartición de los gastos de servicios, que si bien crea algunos problemas de distribución, ellos no son insuperables, como lo demuestra el ejemplo de las industrias bien administradas. En cambio, las compañías que se contentan con el cálculo de la contribución marginal por líneas de productos están, a menudo, mal dirigidas y son poco rentables..."

"Los estados de ganancias y pérdidas por líneas son la base del control de gestión y el rol de éste es el de ser el sistema sensorial que mide los resultados económicos. Si éstos son malos da el alerta, suscitando el dolor: ese precioso dolor que hace tomar conciencia del problema y que da el coraje necesario para la adaptación salvadora. Es más importante verificar que se es rentable, que certificar si se trabaja conforme al presupuesto..."

"La buena gestión exige preparar estados de ganancias y pérdidas por líneas que permitan conocer la ganancia neta de cada una. Llegar sólo a la contribución marginal no basta. Psicológicamente es muy diferente alcanzar una contribución marginal del 14% contra un objetivo del 18%, que tener una ganancia neta del 1% contra un objetivo del 3%. Con la contribución marginal todo el mundo tiene la conciencia tranquila, mientras que la frontera psicológica del rojo incita vigorosamente a los esfuerzos de mejora..."

"Los costos integrales juegan un papel irremplazable: son el idioma de comunicación con la competencia y con la evolución exterior de la empresa ..."

Varios de los atinados y experimentados juicios de Gélinier se pueden sintetizar diciendo que es común que a una persona se le descubra un mal incurable cuando, lamentablemente, ya no tiene cura. Es que no hubo nada en su fisonomía que mostrara a simple vista el mal. Lo mismo sucede en las empresas diversificadas que se contentan con obtener resultados hasta el nivel de contribución marginal. En ellas no es posible conocer las pérdidas que arrojan sus líneas de productos. Sus estados de ganancias y pérdidas por líneas siempre muestran cifras positivas. Si lo extendieran hasta el nivel de ganancia neta, en cambio, aparecería el rojo, bendito color que detecta claramente dónde están los males y que tanto incita a tomar medidas inmediatas para remediarlos. Dice Raymond Marple -adaliid del costeo variable en los Estados Unidos- que "el sector comercial es el gran triunfador cuando sólo se expone la contribución y se desecha la ganancia neta". Razón no le falta: sus funcionarios logran, en todos los casos, mostrar guarismos positivos y con ello viven tranquilos.

Las precedentes afirmaciones de Gélinier destacan el error que significa desinteresarse de si una línea absorbe o no la totalidad de sus gastos de estructura, con tal de que todas recuperen íntegramente los costos fijos mensuales.

Buena parte de lo expresado en este tema puede resumirse en pocas palabras: el monto de contribución marginal de una línea no demuestra, por sí solo, sus condiciones de gananciabilidad. Ese monto debe ser evaluado a la luz de los gastos estructurales que le corresponde absorber. Por ello, recién puede afirmarse que un grupo de bienes afines es rentable cuando sus entregas, luego de recuperar sus costos variables y fijos, provee una apropiada ganancia neta en relación, con la inversión que exige su producción y comercialización.

Los contadores especializados en costos pueden dar fe de lo absurdo de muchas conclusiones que obtienen los neófitos en esta materia, que encandilados con la simplicidad de las técnicas del análisis marginal -que ellos suponen les facilitó la comprensión de los intrincados temas de costos-, elucubran toda suerte de teorías, las más de las veces ridículas, porque ignoran el importante papel que desempeñan los costos de estructura.

Estas observaciones no pretenden afirmar de manera incuestionable que la solución a los problemas de rentabilidad hay que buscarla siempre mediante precios más elevados. La importancia del factor volumen, que ya fue destacada, es esencial. Por ello los precios más redituables no son siempre los más altos, sino que hay que buscar una armoniosa combinación de la relación precio-costo-volumen para decidir sobre el particular. Inclusive, ya es bien sabido por nuestros empresarios que vender a pérdida, bajo determinadas condiciones, puede ser más conveniente que paralizar una línea u operarla en forma restringida.

Se ha insistido en este tema en la necesidad de conocer tanto la contribución marginal, como los gastos de estructura y la ganancia neta de cada artículo. Este conocimiento permite obtener conclusiones que ayudan a mejorar los niveles de utilidades de un negocio. Por ejemplo:

- Las líneas que más conviene promover son aquellas cuya capacidad de fabricación puede, volcarse íntegramente al mercado y que arrojan un margen variable bruto, que luego de absorber los costos fijos, dejan un interesante beneficio.
- Los grupos de artículos cuyos precios de venta prometen una alta contribución marginal, pero hacen vislumbrar un bajo volumen de entregas que puede atentar contra los réditos netos deben ser analizados expresamente, con vistas a reducir los precios o a iniciar campañas publicitarias que faciliten incrementar el nivel de actividad.
- Aquellos bienes que muestran una tasa reducida de contribución, que afecta en forma desfavorable sus ganancias netas, y que son ansiosamente solicitados por el mercado, tienen que ser aumentados, en forma tal, que sin exponer sus volúmenes a una retracción pronunciada, faculten mejorar la utilidad.
- Las mercancías que no alcanzan a absorber sus costos fijos debido a sus insuficientes contribuciones marginales unitarias o a sus escasos volúmenes, han de estudiarse en profundidad para tratar de mejorar sus condiciones de gananciabilidad.

En próximos temas se analizan las herramientas más usuales para poder concretar esas aspiraciones.

Definida ya la contribución marginal es útil señalar que ella puede expresarse de tres maneras distintas: unitaria, porcentual y total. Las tres, como se apreciará, tienen aplicación práctica en la toma de decisiones.

## **6. Análisis marginal. Costos y precios diferenciales. Costos incrementales y decrementales**

El propósito de este tema es el de definir y facilitar la comprensión de algunos conceptos que revisten importancia en los estudios que se efectúan a efectos de tomar decisiones.

Se denomina "análisis marginal" a la técnica que basada en la contribución que hace cada artículo a la utilidad total de una empresa, estudia la interrelación que existe entre los tres factores fundamentales que determinan, los beneficios:

- El precio al cual se comercializa la producción.
- El costo fabril, comercial y financiero.
- El volumen de producción y de entregas.

El conocimiento de esa relación es vital para los empresarios. En primer lugar, porque ninguno de esos factores puede actuar en forma independiente de los demás. En segundo término, porque ellos brindan las bases para tomar medidas inteligentes.

La denominación de "análisis marginal" se justifica porque en la mayor parte de las decisiones en que se utiliza esta herramienta resulta necesario distinguirla diferencia que hay entre el precio de venta normal de un producto y su precio marginal -diferencial- o entre el costo normal y el costo resultante de

producir un volumen superior al que logra en un momento una empresa o una o algunas de sus líneas de productos -costo marginal o diferencial-. Las expresiones "marginal" y "diferencial" son sinónimas: mientras los economistas prefieren usar la primera, porque normalmente hacen mención a una sola unidad adicional, los profesionales en ciencias económicas se deciden por la segunda, puesto que los estudios económicos que realizan suelen contemplar no ya una unidad, sino un volumen suplementario.

Cuando el análisis marginal se efectúa a nivel de líneas de productos o de compañía se adiciona a los anteriores un nuevo factor: la mezcla de artículos. Son entonces cuatro los elementos que condicionan los beneficios. A ellos hay que agregar sus respectivas combinaciones.

En líneas precedentes se hizo referencia a los precios y costos diferenciales. El ejemplo siguiente explica con mayor claridad el significado de ambas expresiones.

El flamante propietario de un coche remise decide establecer cuál es el costo por kilómetro recorrido. Analiza primero los rubros que se erogan en proporción directa al nivel de actividad. Llega así a una cifra por kilómetro de A 0,20, producto de los cálculos expuestos en el cuadro 21.4. Estima luego los elementos desvinculados del kilometraje recorrido, cuyo costo unitario es de A 0,25. Finalmente, fija la tarifa por kilómetro en A 0,60, entendiendo que el margen de utilidad es suficiente para compensar adecuadamente su trabajo.

El día 28 de su segundo mes de operaciones había usufructuado el auto durante 2.000 kilómetros. En la tarde de ese mismo día una persona que debía realizar un viaje a la provincia de Córdoba con mucha urgencia, regresando al día siguiente, le ofreció A 0.40. por kilómetro, por un trayecto de 1.500 kilómetros, corriendo por cuenta del pasajero los gastos de hotel y comida.

#### 1. Costo variable

	Costo x Km.
Nafta: 7 Km por litro a A 0,40 el litro	A 0.057
Aceite: A cada 1.000 Km.	“ 0.004
Engrase: A 3,50 cada 1.000 Km.	“ 0.004
Neumáticos: 4 cubiertas cada 30.000 Km a A 800 c/u	“ 0.107
Repuestos: estimado	“ <u>0.028</u>
Costo variable unitario	A <u>0.20</u>

#### 2. Costo fijo

	Costo anual
Amortización: 20 % anual sobre 10.000	A 2.000
Patente	“ 120
Seguro contra todo riesgo	“ 800
Garaje	“ 200
Lavado: 52 por año a A 5 c/u	“ 260
Cuota Automóvil Club Argentino	“ 600
Batería: A 40 cada 2 años	“ 20
Interés sobre la inversión: 40% sobre A 5.000	“ <u>2.000</u>
	A <u>6.000</u>
Kilometraje anual: 12 meses a 2.000 Km. por mes = 24.000 Km.	
Costo fijo unitario	A <u>0,25</u>

#### 3. Tarifa por kilómetro: A 0,60

### CUADRO 21.4

La primera reacción del remisero fue la de rechazar la oferta. Pero sabiendo que en los últimos días del mes la clientela mermaba, se decidió a cuantificarla y bosquejó las siguientes cifras:

Ingreso: 1.500 Km. a A 0,40 por Km.	A 600
Costo variable: 1.500 Km. a A 0,20 por Km.	“ 300
Diferencia	A 300

Comprendió así que teniendo "capacidad de producción" disponible todo precio de venta superior al costo variable es remunerativo. Este costo de A 0,20 por kilómetro es, como se señaló, el costo diferencial.

En un ámbito más amplio, el costo diferencial de la producción adicional - 1.500 km a A 0,20 por km = A 300 es la diferencia entre el esfuerzo económico de obtener una mayor producción y el costo del umbral anterior, más pequeño. El precio a que dio origen esa "producción adicional" se denomina, se reitera, "precio diferencial". La distancia entre el precio o el ingreso diferencial y el costo diferencial, que casi siempre es positiva, es la utilidad marginal, significativa herramienta que permite evaluar la incidencia de los cambios en los niveles de actividad. Como se aprecia por lo recién expuesto los costos y los precios diferenciales resultan de un cambio en el "volumen" previsto o real a otro, que en el ejemplo dado es más elevado -de 2.000 a 3.500 kilómetros-.

Los costos diferenciales son predominantemente variables -en el caso del coche remise lo son en su totalidad- pero también, como se apreciará en ejemplos posteriores, pueden incluir gastos de estructura y, dentro de éstos, porciones de centros de servicios indirectos. Inclusive, en la mayor parte de las oportunidades, la mayor producción a que dan origen requiere inversiones adicionales.

Como los costos diferenciales se utilizan normalmente en estudios económicos tendientes a incrementar la producción, se los suele denominar también "costos incrementales". Cuando esos estudios tienen por objeto analizar las consecuencias de una disminución en la actividad, los costos que rebajan se conocen con el nombre de costos decrementales.

A propósito de esos dos tipos de costos es oportuno aclarar que al comparar alternativas no siempre es necesario detallar en el estudio pertinente todas las subcuentas que integran el costo de un artículo o de una línea. La mayoría de las veces es suficiente con incluir sólo aquellos rubros que se conceptúa tendrán modificaciones ante las distintas posibilidades bajo análisis "-costos relevantes"- . Los que no alteran sus montos ante esas distintas posibilidades "-costos irrelevantes"-, se omiten, pues no cambian los resultados finales.

## 7. Objetivos de la clasificación por variabilidad

En lo que resta de este capítulo se muestra cómo una adecuada clasificación de los costos por tipo de variabilidad permite:

- Conocer la estructura de ganancia de una empresa por medio de racionales estados de resultados por líneas de productos.
- Seleccionar qué artículos son los que más conviene producir.
- Desarrollar la estrategia comercial.
- Analizar la conveniencia económica de suprimir líneas de productos.
- Colocar con mayor facilidad volúmenes adicionales, si se opera a capacidad restringida
- Determinar el punto de equilibrio.
- Decidir si conviene realizar en la propia planta una operación fabril o si es preferible encargarla a un tercero.
- Sugerir al sector comercial precios orientativos de venta acordes con diferentes niveles de actividad.

Es pertinente resaltar que algunos de esos objetivos están íntimamente relacionados con los restantes. Por eso que la ubicación de varios de los casos que se exponen puede ser la que se eligió u otra. Pero eso no hace al fondo de las cuestiones que se analizan a partir de este momento.

Antes de encararlos es útil destacar que es normal que una empresa no disponga de los recursos suficientes como para operar a un nivel que satisfaga a sus directivos. Por tanto, éstos deben lograr una combinación óptima de los factores relativos a las utilidades. Esta combinación óptima se halla en alguna zona ubicada entre los siguientes límites:

<i>Situación ideal</i>	<i>Situación inconveniente</i>
Costos fijos inexistentes	Costos fijos muy elevados
Precios de venta remunerativos	Precios de venta bajos
Costos variables mínimos	Costos variables altos
Potencia de ventas limitado	Potencial de ventas limitado

Un ejemplo clarifica esa cuestión: es posible que una industria, para incrementar sus beneficios, deba aumentar su volumen. Este propósito lo puede lograr reduciendo sus precios de venta. Tal vez la creciente

demanda, consecuencia de esa decisión, la obligue a ampliar su capacidad productiva. Si esta ampliación se concreta tiene dos derivaciones implícitas: mayores costos fijos y posible reducción de los rubros variables. ¿Es lógico efectuar esa ampliación? Si lo es, ¿qué amplitud debe ella adquirir? En los casos que siguen se procura informar sobre el particular.

Al abordar esos casos se comprobará cuánto se ha ampliado el campo de acción de la contabilidad al incorporar una serie de técnicas suplementarias que tienden a determinar la relación que hay entre el costo, el volumen y las ganancias. Se podrá apreciar que cada una de ellas tiene su propio radio de acción, pero todas tienen una característica común: están basadas en estudios acerca de la forma en que los costos responden a los cambios en el volumen de producción o a distintas alternativas en la comercialización.

## **8. Objetivo: Conocer la estructura de ganancias de una empresa por medio de racionales estados de resultados por líneas de productos**

En los tiempos actuales no es posible administrar una empresa careciendo de estados de resultados mensuales por líneas de productos que muestran la escala en que cada una de ellas contribuye al beneficio total del negocio.

Pero no hay una sola forma de diagramar esos informes, sino varias. Resulta esencial, pues, encontrar una formulación que ayude a los gerentes a entender claramente el significado de sus cifras y a valerse de ellas para tomar fundamentadas decisiones.

Mucho se ha escrito acerca de los problemas a que da origen una deficiente preparación de estos estados. Algunas de estas lecturas con el pretexto de que los cuadros de ganancias y pérdidas "son escritos por los contadores y para los contadores", crearon una serie de ejemplos e imaginaron una multitud de historias tratando de demostrar que el fracaso de muchas compañías se debió a la falta de probidad profesional -"de modernismo"- de sus contadores que no supieron estructurar esos estados de manera que "puedan ser leídos provechosamente por los empresarios". Los modelos de los cuadros 21.5 y 21.6 son interesantes para destacar qué podría sucederle a una fábrica que carece de un buen sistema de costos y donde el responsable del área contable no dispone de conocimientos básicos sobre contabilidad industrial.

El primero de esos cuadros pretende mostrar cómo un estado de resultados, incorrectamente ordenado, dio lugar a una decisión errónea, que se tradujo en la supresión de una línea.

El ejecutivo máximo de la empresa, cansado de las repetidas pérdidas de la línea A resolvió cancelarla, seguro de que las utilidades del establecimiento mejorarían en, alrededor de A 43.750 por mes. Ya concretada la medida notó con sorpresa que no sólo las ganancias no se habían incrementado sino que, con igual volumen en las restantes líneas, idénticos precios de venta y sin ningún motivo que justificara un aumento de costos éste se produjo, y originó un déficit de 105.000. Convencido de que el problema estaba radicado en el sector contable administrativo contrató los servicios de un consultor. Éste estudió la situación, modificó el estado de resultados original, estructurándolo conforme a la técnica de la contribución marginal, y le mostró al empresario el error en que había incurrido al discontinuar los artículos amparados en el grupo A.



### ESTADOS DE RESULTADOS POR LÍNEAS DE PRODUCTOS

Líneas:		A	B	C	Total
Entregas	<b>A</b>	875.000	525.000	350.000	1.750.000
Costo de producción	“	<u>787.500</u>	<u>350.000</u>	<u>175.000</u>	<u>1.312.500</u>
Ganancia bruta	<b>A</b>	87.500	175.000	175.000	437.500
Gastos de comercialización	“	96.250	.57.750	38.500	192.500
Costos financieros	“	<u>35.000</u>	<u>21.000</u>	<u>14.000</u>	<u>70.000</u>
Ganancia neta	<b>A</b>	<u>43.750</u>	<u>96.250</u>	<u>122.500</u>	<u>175.000</u>
Entregas	<b>A</b>		525.000	350.000	875.000
Costo de producción 1	“		<u>490.000</u>	<u>271.250</u>	<u>761.250</u>
Ganancia bruta	<b>A</b>		35.000	78.50	113.760
Gastos de comercialización	“		89.250	59.500	148.750
Costos financieros	“		<u>42.000</u>	<u>28.000</u>	<u>70.000</u>
Ganancia neta	<b>A</b>		<u>-96.250</u>	<u>- 8.750</u>	<u>105.000</u>
Entregas	<b>A</b>	875.000	525.000	350.000	1.750.000
Costos variables					
Producción	“	551.250	245.000	122.500	918.750
Comercialización	“	<u>43.750</u>	<u>26.250</u>	<u>17.500</u>	<u>87.500</u>
Contribución marginal	<b>A</b>	<u>280.000</u>	<u>251750</u>	<u>210.000</u>	<u>743.750</u>
Costos fijos					
Producción	“	236.250	105.000	52.500	393.750
Comercialización	“	52.500	31.500	21.000	105.000
Financieros	“	<u>35.000</u>	<u>21.000</u>	<u>14.000</u>	<u>70.000</u>
Ganancia neta	<b>A</b>	<u>-43.750</u>	<u>96.250</u>	<u>122.500</u>	<u>175.000</u>

**CUADRO 21.5**

Evidentemente si ese ejemplo fuera real sería juicioso sospechar de la capacidad técnica del responsable del área contable de esa firma. Primero, porque no opuso reparos cuando se decidió clausurar la línea A o no previó las consecuencias que provocaría. Segundo, porque cometió la imperdonable torpeza de adjudicar a las dos líneas restantes los costos fijos no absorbidos, consecuencia del cierre de la primera. cuando lo que debió haber hecho era cancelar la cifra resultante -que sin duda tendría que disminuir con la supresión de la línea A, cosa que en el ejemplo no acontece- por la cuenta de resultados “Ociosidad de Planta”.

## ESTADO DE RESULTADOS POR LÍNEAS DE PRODUCTOS

		Total		A		B		C		
Entregas	miles	<b>A</b>	4.000	100%	2.000	800	1.200			
Costo de producción	“	“	2.800	70 “	1.200	600	1.000			
Ganancia bruta	miles	<b>A</b>	1.200	30%		200	200			
Gastos de comercialización	“	“	800	20 “	400	168	232			
Ganancia neta	miles	<b>A</b>	400	10%	400	32	-32			
ENVASES LINEA A.		Total		N° 1		N° 2		N° 3		
Entregas	miles	<b>A</b>	2.000	100%	1.400	200	400			
Costo de producción	“	“	1.200	60	720	180	300			
Ganancia bruta	miles	<b>A</b>	800	40%	680	20	100			
Gastos de comercialización	“	“	400	20	280	40	80			
Ganancia neta	miles		400	20%	400	20	20			
<b>LÍNEAS:</b>		Total		A		B		C		
Entregas miles	miles	<b>A</b>	4.000	100%	2.000	100%	800	100 %	1.200	100 %
Costos variables										%
Producción	“	“	2.200	55 “	920	46 “	460	57”	820	68 “
Comercialización	“	“	30	2 “	40	2 “	16	2 “	24	2 “
Contribución marginal	miles	<b>A</b>	1.720	43%	1.040	52%	324	41 %	356	30%
Costos fijos										
Producción			600		280		140		180	
Comercialización			720		360		152		208	
Ganancia neta	miles	<b>A</b>	400		400		32		-32	
<b>ENVASES LÍNEA A:</b>		Total		N° 1		N° 2		N° 3		
Entregas	miles		2.000	100 %	1.400	100 %	200	100 %	400	100 %
Costos variables										
Producción	“	“	920	46 “	532	38 “	162	76 “	236	59 “
Comercialización	“	“	40	2 “	28	2 “	4	2 “	8	2 “
Contribución marginal	miles	“	1.040	52%	840	60%	44	22%	156	39%
Costos fijos										
Producción	“	“	280		188		28		64	
Comercialización	“	“	360		252		36		72	
Ganancia neta	miles	<b>A</b>	400		400		20		20	

**CUADRO 21.6**

Tercero, por no haber diagramado la presentación tal como finalmente quedó formulada. Ella le hubiera permitido comprender que la línea A es, en apariencia, la más conveniente, dado que es la que provee el mayor monto de contribución marginal.

Se puede certificar fácilmente que en el segundo estado de resultados del cuadro 21.5 -el que no contiene la línea A- figura incluida la totalidad de los costos fijos deduciendo de la pérdida neta (A 105.000) la estructura correspondiente a la línea A, que consta en el tercer informe (A 236.250 + 52.500 + 35.000 = 323.750). La diferencia, A 218.750, es la suma de los beneficios de las líneas B y C del informe original.

El cuadro 21.6 es un interesante caso preparado por una industria fabricante de bebidas sin alcohol para capacitar a su personal de comercialización en las técnicas de costos para toma de decisiones.

La empresa produce tres líneas y la totalidad de su ganancia neta la provee la A, puesto que los resultados de B y C se compensan entre sí.

Deseosa de averiguar qué tamaños de la línea A brindan su utilidad prepara estados de resultados por tamaño. Se observa que es el 1, cuyo beneficio coincide con el total de la compañía.

Un empresario poco sagaz -si lo hubiera- podría llegar a la conclusión, en virtud de los estados que fueron tradicionales hasta décadas atrás, de que le resulta suficiente producir el envase 1 de la línea A para lograr la ganancia de A 400.000. Obviaría muchos de los problemas que se le plantean al producir y comercializar los restantes bienes.

Pero los estados de ganancias y pérdidas modernos, al destacar los guarismos de contribución marginal, precaven de ese peligro. En efecto, si bien los resultados de las líneas B y C se compensan, entre ambas recuperan A 680.000 de contribución marginal. Otro tanto acontece con, los tamaños 2 y 3 de la línea A: aportan A 200.000 a la absorción de los gastos de estructura.

Es común entre los autores "costo-variabilistas" usar ejemplos como los recién analizados para hacer resaltar las deficiencias de los estados preparados según las costumbres que rigen el sistema integral. Aunque no aprueban el último formato de los cuadros 21.5 y 21.6 -donde los costos fijos de fabricación se aplicaron racionalmente a los artículos comprendidos-, pues entienden que los gastos estructurales de producción y comercialización "no pueden ni deben" asignarse en su totalidad a las líneas de productos y deducen la mayor parte de ellos -los indirectos respecto de las líneas- de la columna "total". Le impiden así al empresario conocer las cifras que más tienen que preocuparle: la ganancia neta de cada línea de productos. Como acertadamente lo señala Peter Drucker, la mejor manera de compenetrarse con el conocimiento de un negocio es saber qué se está haciendo bien y qué se está haciendo mal. Esto es particularmente revelador si otra empresa, aparentemente bien dirigida y competitiva, ha tenido actuaciones inversas. En qué se ha tenido éxito y otros han fallado es la primera pregunta; y en qué se ha fallado y otros han tenido éxito es la segunda. En el capítulo siguiente se examina la filosofía de aquellos autores.

Respecto de los cuadros analizados cabe agregar que, sin duda, los estados de resultados que destacan la contribución marginal y la ganancia neta resultan más comprensibles para los empresarios que los tradicionales. Esto no significa creer que las industrias que utilizaron los clásicos cometieron la aberración de transferir costos no absorbidos, originados por líneas discontinuadas a las restantes, ajenas por completo a esas contingencias.

Ni en la diagramación ni en las explicaciones de aquellos cuadros se mencionó qué sistema de costos sirvió de base para su preparación. La ausencia del rubro "Variaciones en Standards" permite afirmar, sin embargo, que se trata del método histórico. En efecto, cuando una empresa usa costos standard esos estados internos tienen que reflejar esas desviaciones, las que deben desglosarse por tipo de variabilidad para hacerlas incidir antes -las correspondientes a los costos variables de producción- y después -las causadas por los cargos de estructura fabriles- de la contribución marginal. Para facilitar la interpretación de esos informes es aconsejable realizar una división adicional: distinguir las diferencias en costos fijos atribuibles a "presupuesto" de las motivadas por sobreabsorción o subabsorción.

La preparación de los estados de resultados integrales ofrece, justo es reconocerlo, algunos problemas. Ellos se explicitan al analizar las alternativas que se exponen en el cuadro 21.7. Se trata de cómo presentar la ganancia neta de, una línea de productos que ampara un solo artículo.

Bajo el título "información unitaria" se detalla el precio de venta, los costos y la utilidad del bien en cuestión. Luego se muestran las variaciones en standards de enero, febrero y marzo, fraccionadas por tipo de variabilidad". Los motivos que las originaron -sobre subabsorción y presupuesto- figuran debajo de los importes de diferencias, con el nombre de "Justificaciones". Es oportuno aclarar que el volumen de producción no coincide con el de entregas en ninguno de los tres meses.

Hay tres alternativas<sup>3</sup> para preparar los estados de ganancias y pérdidas internos. En todos ellos la cifra de contribución marginal de cada mes es idéntica. Para determinarla se computaron las variaciones en standards producidas en los costos variables de producción. También son iguales los montos asignados en cada ciclo a los gastos de comercialización y a los costos de financiación, porque se partió del supuesto de que se registran los cargos reales actualizados y ellos coinciden con las previsiones previas. Si se opera con

---

<sup>3</sup> Existe una cuarta que se comenta en el próximo capítulo: asignar a los estados de resultados los costos fijos de producción reales sin hacer hincapié en el hecho de que el volumen producido no coincida con el comercializado.

gastos comerciales y costos financieros normalizados la presentación de las desviaciones sería igual que las que seguidamente se explican y que alcanzan a las diferencias fabriles.

En la alternativa 1 los costos fijos de producción representan el importe normal absorbido por las entregas. Este importe, más los costos variables de fabricación, equivale al valor standard de la mercadería vendida, que es el concepto que tradicionalmente figura en los informes de resultados clásicos. La variación negativa de A 10.000 en el mes de enero es consecuencia de haber operado la planta por debajo del volumen normal -100.000 unidades-. En marzo, en cambio, el guarismo es positivo: la producción real superó en 20.000 unidades al nivel de actividad sobre el cual se repartieron los gastos de estructura. Es digno de destacar que el monto total de costos constantes incluido en el informe no coincide con el debitado a la cuenta "Producción en Proceso". Ello es debido a que el volumen vendido difiere del producido -hubo un incremento en el inventario de productos terminados-.

### ALTERNATIVAS PARA CONFECCIONAR LOS ESTADOS DE RESULTADOS POR LÍNEAS DE PRODUCTOS

#### Línea X

#### 1. Información unitaria

Precio de venta	A	5	
Costo variable de producción	“	2	
Costo fijo de producción	“	1	A 100.000 : 100.000 unidades-
Gasto variable de comercialización	“	0,50	
Gasto fijo de comercialización	“	0,20	A 20.000 : 100.000 unidades-
Costo fijo de financiación	“	0,30	A 30.000 : 100.000 unidades-
Utilidad	“	1	

#### 2. Variaciones en standards - No hay existencias en proceso de fabricación-

Volumen de producción.	unid	Enero 90.000		Febrero 80.000		Marzo 120.000	
		Variables	Fijos so	Variables so	Fijos - 10	Variables - 20	Fijos 10 20
		100		10 20'	-	-	
Costos absorbidos	miles A	180	90	160	80	240	120
Cargos reales	“ “	190	110	180	80	270	110
Variaciones	Miles A	-10	-20	20	-	30	10
Justificaciones	“ “						
Sobre-subabsorción	Miles A	-	-10	-	-20	-	20
Presupuesto	“ “	10	-10	-20	20	-30	10

#### 3. Estado de resultados. Alternativa

Volumen de entregas	unid.	Enero 80.000		Febrero 90.000		Marzo 100.000	
		A	“	“	“	“	“
Entregas	miles	A	400	450	500		
Costos variables de producción	“	“	160	180	200		
Gastos variables de comercialización	“	“	40	45	50		
Variaciones en costos variables de producción	“	“	10	20	30		
Contribución marginal	miles	A	190	205	220		
Costos fijos de producción	“	“	80	90	100		
Gastos fijos de comercialización	“	“	20	20	20		
Costos fijos de financiación	“	“	30	30	30		
Variaciones de costos fijos de producción							
Sobre-subabsorción	“	A	10	20	20		
Presupuesto	“	“	10	20	10		
Ganancia neta	miles	A	40	66	50		

4. Estados de resultados. Alternativa 2

			Enero	Febrero	Marzo
Volumen de entregas	unid.		80.000	90.000	100.000
Entregas	miles	A	400	450	500
Costos variables de producción	"	"	160	180	200
Costos variables de comercialización	"	"	40	45	50
Variaciones en costos variables de producción				20	30
Contribución marginal	miles	A	190	205	220
Costos fijos de producción	"	"	80	90	100
Gastos fijos de comercialización	"	"	20	20	20
Costos fijos de financiación	"	"	30	30	30
Variaciones en costos fijos de producción					
Sobre-subabsorción	"	"	20	10	-
Presupuesto	"	"	10	20	10
Ganancia neta	miles	A	30	75	60

5. Estados de resultados. Alternativa 3

			Enero	Febrero	Marzo
Volumen de entregas	unid.		80.000	90.000	100.000
Entregas	miles	A	400	450	500
Costos variables de producción	"	"	160	180	200
Gastos Variables de comercialización	"	"	40	45	50
Variaciones de costos variables de producción			10	20	30
Contribución marginal	miles	A	190	205	220
Costos fijos de producción	"	"	100	100	100
Gastos fijos de comercialización	"	"	20	20	20
Costos fijos de financiación	"	"	30	30	30
Variables en costos fijos de producción					
Presupuesto	"	"	10	20	10
Ganancia neta	miles	A	30	75	60

**CUADRO 21.7**

La forma de presentación recién expuesta tiene una ventaja: sus cifras concuerdan en todos los rubros con los valores contabilizados, perfectamente actualizados. Además, distingue las cargas fabriles sin absorber o absorbidas en exceso, que constituyen costos no necesarios. Téngase en cuenta que una empresa no puede adaptar a cada momento su estructura a los requerimientos del mercado y, por tanto, esos costos, cuya realidad no puede discutirse a la hora de obtener la utilidad final, deben mostrarse claramente, puesto que no son imprescindibles para la producción cuyos resultados se está juzgando. Sin embargo, el hecho de que los beneficios de cada mes se vean afectados por el nivel de actividad de la fábrica no les parece razonable a algunos profesionales que prefieren cancelar contra ganancias y pérdidas la totalidad de los gastos estructurales productivos.

Para concretar la alternativa 2 hay que determinar qué monto de costos fijos de producción le corresponde absorber a cada línea según el nivel de actividad normal mensual de los centros donde se procesan. Este importe, que surge de multiplicar la producción standard de cada artículo por sus respectivos costos, constantes unitarios, es la que debe aplicarse en los distintos periodos a cada línea de productos. En el ejemplo, 100.000 unidades a A 1 = A 100.000. Pero este monto ha de figurar desglosado. En el rubro "fijos de producción" debe asentarse el guarismo absorbido por el volumen de entregas y en "Variaciones en costos fijos de producción, sobre-subabsorción", la distancia entre el total de gastos en aquella forma presupuestados y el importe recuperado por las entregas. De esta manera, si bien las cifras no coinciden con los valores contabilizados en las distintas cuentas, los problemas de actividad de fábrica no se ven reflejados en la gestión comercial. Una ventaja adicional en favor de este procedimiento: obvia la a veces engorrosa

tarea de asignar los desvíos en standards, originados por alteraciones en la productividad, a las distintas familias de productos.

La alternativa 3 arroja los mismos resultados que la anterior dado que sólo se diferencia de ella en la forma de presentación: en lugar de dividir los costos constantes de la manera antes expuesta, se asigna su totalidad al rubro "Costos fijos de producción". Se ignoran así los problemas de sobreabsorción y subabsorción causados por las oscilaciones en el volumen de entregas. Como en los estados por líneas de productos para toma de decisiones no es requisito fundamental que sus guarismos coincidan con los que surgen de los libros contables, de los comentarios anteriores se puede extraer como conclusión que la alternativa 2 es la que más satisface las necesidades de la dirección de una empresa. Independiza las utilidades de las oscilaciones en el nivel de producción fabril -si bien señala la magnitud de las sobreabsorciones y subabsorciones- y centra la atención en los vaivenes de actividad del sector comercial, que es realmente el que produce las ganancias.

Es importante señalar que las industrias que elaboran y expenden artículos estacionales deben ser cautas al controlar sus resultados si emplean alguna de las dos últimas alternativas. Es que ambas tienen un serio inconveniente: en los períodos de baja entrega se magnifican las pérdidas y en los meses de alta demanda se aumentan exageradamente las utilidades.

La planilla que figura en el cuadro 21.8 es la fiel representación de cómo analiza sus beneficios mensuales una empresa argentina. Es bastante similar a las expuestas en el cuadro anterior. La diferencia más perceptible es que destaca claramente la "ganancia sin efecto volumen".

Informes de resultados internos por líneas de artículos como los recién explicados, donde los montos de gastos de estructura fabriles que contemplan sean consecuencia de una correcta determinación de los costos fijos unitarios y ella, a su vez, de una inteligente "centralización" de la planta, de una racional distribución de los centros de servicios indirectos -descartando al máximo las bases arbitrarias-, de la elección de un buen módulo de asignación de las cargas fabriles y de un conocimiento adecuado de la composición de los costos por naturaleza diagnostica los pro lemas, y ayuda a las "empresas a dirigirse por sí mismas". Precave, además, de la tentación -de la que a veces es difícil sustraerse- de favorecer a perjudicar arbitrariamente a determinadas líneas.

En distintos temas de este capítulo se mencionó la necesidad de operar con costos integrales desglosados en sus componentes variables y fijos, así como también la obligación de conocer la ganancia neta de cada línea de productos. En este tema se confirmaron esos requisitos. Esos costos integrales deben ser fijados siguiendo las normas del sistema standard y no las del histórico, puesto que éste absorbe en sus guarismos todo tipo de ineficiencias.

Volviendo nuevamente a los pensamientos de Octave Gélínier, sostiene este autor: "La mayor parte de las empresas exitosas se han demostrado ansiosas por conocer analíticamente el costo completo de sus productos. Ello es indispensable para el estudio de la mayor parte de las decisiones de impacto a plazo medio. Pero resulta necesario calcular también los costos variables para ciertos razonamientos a corto término. Operar sólo con los costos variables no permite confrontar analíticamente a la empresa con el ambiente comparativo en evolución. Sé que hay en Francia ciertos medios que califican al costo integral como cuentas de cocinera; vestigio de un pasado atrasado. Me limitaré a señalar que las industrias que utilizan la expresión "cuentas de cocineras" no son, generalmente, aquellas que publican los mejores balances. Inversamente, puede observarse que las compañías americanas o europeas citadas con más frecuencia por estar a la vanguardia de las más modernas técnicas de gestión se muestran partidarias del costo calculado en varios escalones; particularmente costo variable para poner en evidencia la contribución marginal y costo fijo para poder determinar la ganancia neta. Al costo integral le corresponde un rol de alerta, dado que la pérdida neta es juzgada altamente indeseable.